المقدمة

تشتمل على:

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولا: الإطار المنهجي Methodical Framework

تمهيد Preface

نظام الرقابة الداخلية يتم إعداده ليخدم عدد من الأطراف ذات المصلحة للمساعدة في تقويم الأداء المالي للشركات واتخاذ القرارات.هنالك بعض شركات المساهمة تتلاعب بالأرقام الموجودة في القوائم المالية عن طريق التغير في السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية لإعداد قوائم مالية تخدم أغراضها، وذلك لضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة عدم تطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات التى تحقق الرقابة على المخاطر وتضمن دقة التقارير المالية، حيث أن هناك عدد من الشركات تخفي حجمها المالي الحقيقي ، وانهارت عدد من الشركات منها , WorldCom Adelphia, Tyco international, Global Crossing , Enron فى الولايات المتحدة الأمريكية , A hold في فرنسا , في إيطاليا Yokes, في روسيا Credit[1], وذلك نتيجة لعدم تطبيق إجراءات حوكمة الشركات، وأن انهيار تلك الشركات أدى إلى حدوث خسائر مالية تحملها أصحاب المصالح بالإضافة إلى حدوث أزمة ثقة في تلك المجتمعات، وأظهرت الفشل الأخلاقي لكافة الأطراف ذات الصلة بعملية التقرير المالي، وأن عدم تطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات أدى إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر احد العوامل في ظهور الأزمات المالية وإفلاس بعض الشركات.في هذه الدراسة سيتم معرفة ما إذا كانت الشركات المساهمة السودانية تعمل على تحقيق الشفافية فى بنود القوائم المالية، وتراقب الاداء،وتقلل من مخاطر الفساد بتطبيق حوكمة الشركات ،وأثر ذلك على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية، وتحديد العوامل التي تتأثر باستخدام مفاهيم واليات ومبادىء حوكمة الشركات، فالبحث الإيجابي اتجه نحو المدخل المعياري (Normative Approach) لتفسير عمل نظام الرقابة الداخلية، حيث أن المدخل المعياري يعرف المحاسبة كما ينبغي أن تكون. وأنه فشل في تفسير سلوك الإدارة ،حيث أنه لم يأتي بأساس علمي سليم لتفسير دوافع الإدارة للاختيار المحاسبي، وأنه يعتمد على أحكام شخصية في تحديد السياسات المحاسبية الأفضل دون مراعاة بيئة المحاسبة والأطراف ذات المصلحة بالشركة، وأن مصالح تلك الأطراف متضاربة حيث أن اختيار نظام رقابة داخلية غير كفؤ ولم يطبق آليات ومبادئ حوكمة الشركات لا يمكن الاعتماد عليه لعدم الإفصاح والشفافية في المعلومات المقدمة في القوائم المالية. لهذه الأسباب اتجه البحث المحاسبي نحو المدخل الإيجابي(Positive Approach) لتفسير الظواهر المحاسبية والتنبؤ بها ومن خلاله يمكن تفسير دوافع سلوكية الإدارة تجاه نظام الرقابة الداخلية الكفؤ والفعال الذي يؤدى الى تحقيق الشفافية في القوائم المالية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات وما تتضمن من مفاهيم واليات.

مشكلة الدراسة problem of the study

(1) د.وابل على الوابل،**كارثة انهيار بعض الشركات العالمية من منظور محاسبي،** (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، المجلد التاسع،العدد السادس والثلاثون،2002)،ص14.

هنالك عدد من الدراسات السابقة المقارنة في عدد من دول العالم تناولت جوانب من موضوع نظام الرقابة الداخلية وأثرة فى تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات وبالإطلاع على الدراسات السابقة المتوفرة داخل الدراسة وجدت الباحثة أن هناك فجوة بين دراستها وتلك الدراسات، ومعظمها فى الدول العربية والغربية المتقدمة صناعياً فمنها دراسة (Holt and Maizer , 1999)، تقرير إدارة المراجعة واهتمت بنظام الرقابة الداخلية لمعرفة مسئوليات مجلس الإدارة ومراجع الحسابات لبعض شركات المساهمة الأمريكية،(محاسن عبد العزيز، 2000)، التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف السودانية ودورها في اكتشاف وتصميم الأخطاء والمخالفات، وهدفت الدراسة إلي متابعة وتحليل نظام المراجعة الداخلية من حيث طرق العمل ونوع كوادرها والتأهيل والخبرة وتبعية المراجعة في هيكل الإدارة واختبرت دراسة(عمار البدري،2001)، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة، وحاولت التعرف إلى طرق التلاعب وسوء استخدام الأموال والأساليب التي تتبع في ارتكاب الأخطاء التى أدت إلي ضياع مبالغ كبيرة من الإيرادات المحققةودراسة (نايف العميان،2002)، الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها علي كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية والتي هدفت الى تقويم نظام الرقابة الداخلية الإدارية بالكشف عن نقاط الضعف والقوة فى النظام المطبق ، ودراسة (علي سلطان ، 2002) ،اثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية وهدفت إلى معرفة دور نظام الرقابة الداخلية فى التقارير التى تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها، وركزت دراسة (رضا ابراهيم صالح ،2003)، فى نظام الرقابة الداخلية ودوره فى تقرير المراجعة ،حيث هدفت الي معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تقرير المراجعة ومدي فائدة المستثمرين منه وذلك بالتطبيق على بعض المنشآت فى مصر.أما في السودان تناولت دراسة، (سهير عوض قنديل،2007) ، اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التامين السودانية وهدفت الدراسة إلي بيان اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المحاسبي بالنسبة لقطاع شركات التامين المساهمة، ودراسة (نهلة إبراهيم 2008م) اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشات الصناعية وهدفت الدراسة إلي التأكد من الحصول علي بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها لتخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المنشاة . تناولت الباحثة بعض الدراسات ذات العلاقة بموضوع نظام الرقابة الداخلية وهو جزء من دراستها وذلك باستخدام المدخل الايجابي الذى يفسر ما يتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي وأثاره الناتجة عن ذلك على كل من الأفراد والموارد المتاحة للمنشأة فهى تفسر نظام الرقابة الداخلية وآثاره على كفاءة تقويم الأداء المالى، وبعض الدراسات اختبرت العلاقة بين المعلومات الداخلية في أسواق الأسهم والعدالة والشفافية ، وبين المعلومات المحاسبية وتحقيق الشفافية وحوكمة الشركات منها، دراسة (سعود بن عبد العزيز،2004) ، توصلت إلى ضعف معامل الارتباط بين الربح المعلن عنه بالقوائم المالية وبين سعر السهم في

السوق ، وإن المستثمرين لا يثقون كثيراً فى القوائم المالية المنشورة لعدم صدق المعلومات المحاسبية وشفافيتها،ودراسة (محمد ادم ،2008م)، توصلت إلى إن عدم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة بالقوائم المالية يعيق تطبيق حوكمة الشركات، وتلاحظ الباحثة إن عدم تطبيق الشفافية والإفصاح فى معلومات القوائم المالية ينتج عن تحريف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وذلك باستخدام تصرفات من الإدارة تؤثر في الدخل المبلّغ عنه بحيث لا يعبر عن نتيجة اقتصادية حقيقية للشركة ويكون ضاراً فى الأمد الطويل على مركزها المالى وسمعتها. اختبرت عدد من الدراسات المقارنة العلاقة بين استقلال لجنة المراجعة ودعم المراجع الداخلى، وبين إستقلال المراجعة وقوة أنشطة حوكمة الشركات، ففي الولايات المتحدة الأمريكية منها دراسة (Dezoart and Salterio,2001) ،التى توصلت إلى إن زيادة استقلال أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة يؤدي إلي زيادة دعم مراقب الحسابات ,واختبرت دراسة (Cohen and Hanno,2000) العلاقة بين أحكام المراجعين في حالة متانة أنشطة حوكمة الشركات وبين رقابة الإدارة التى تكون أكثر ايجابية عنها في حالة ضعفها ودراسة (Sweeney and Vallario,2000) ،أنها تدعم استقلال وكفاءة عملية المراجعة الداخلية والخارجية باعتبارها وسيطاً فعالاً يتسم بالموضوعية في تسوية الخلافات الفنية التي قد تنشأ بين إدارة الشركة والمراجعين. تلاحظ الباحثة أن تلك الدراسات السابقة المتوفرة أوضحت العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع الخارجي, ومن تلك العوامل، الإتعاب التي يتقاضاه المراجعين الخارجيين، وتغييرهم للضغط عليهم من قبل الإدارة لقبول الممارسات الخاطئة ، وقيام الإدارة باستغلال الثغرات أوحالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، ويتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها ، وبعض الدراسات اختبرت العلاقة المستمرة لفترات طويلة بين المراجعين الخارجيين وعملائهم التى ينتج عنها علاقات شخصية ومن تلك دراسة (Klein,2002) ،التى بينت وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة ومجلس الإدارة واستقلال لجنة المراجعة،ودراسة (Lmhaf and Eugene,2003) ، التى توصلت إلى ان يتضمن تشكيل مجلس الإدارة، المدير التنفيذي الرئيسي للشركة ومديرين من الخارج بشرط ألا يكونوا قد سبق لهم العمل كموظفين في الشركة أو لديهم علاقات هامة معها أو مع المديرين التنفيذيين في الإدارة العليا، فتلك الدراسات استخدمت لجنة المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات التى تساعد بشكل واسع فى الحد من الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في انطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمالها ، وبعض الدراسات اختبرت العلاقة بين حوكمة الشركات ودرجة الإفصاح فى البيانات المالية ، ومنها دراسة (عبد الوهاب 2010م)،التى توصلت الى أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على وجود نظام محاسبي فعال يراعي مصالح جميع الأطراف في الشركة ،ودراسة (خالد هاشم ،2010م)

، عملت على وضع نموذج محاسبي لتحديد مداخل حوكمة الشركات وقياس أثرها في تحسين جودة المراجعة الداخلية من خلال استقلالها ، ودراسة (النور على،2011م) تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء، والحاجة إلى التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ،ودراسة(معتز ميرغنى،2011م)،هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الآليات المحاسبية والإدارية للإفصاح ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، فتلك الدراسات عملت على تفعيل الإفصاح كأحد مبادئ حوكمة الشركات، وبعض الدراسات اختبرت العلاقة بين حوكمة الشركات وكفاءة السوق منها، دراسة (عبد المطلب،2012)، ركزت على تطبيق حوكمة الشركات الذي يجنب حدوث الأزمات المالية، ويساعد في توفير سوق ذات شفافية عالية ورقابة داخلية تضمن مصالح الأطراف المختلفة بالشركات ، ودراسة (سالم العجب،2009م) ،توصلت إلى أن حوكمة الشركات تساعد فى توفير معلومات مالية صادقة وتقلل من التلاعب بها، ودراسة (محمد فرح ،2007م)،أكدت على أن تطبيق قواعد الإدارة الرشيدة يؤدى إلى زيادة التدفقات فى الاستثمارات. تلاحظ الباحثة أن تطبيق حوكمة الشركات يمنع من إستخدام تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لايصور حقيقة نشاطاتها التجارية،وبعض الدراسات تناولت العلاقة بين سلوك الإدارة والتغيير فى السياسات المحاسبية منها، دراسة (عبد الرحمن عبدالله ،2012م) ،ركزت الدراسة فى توضيح كيفية استخدام آليات حوكمة الشركات فى حد الإدارة من تغيير السياسات المحاسبية والمساعدة فى وضع قانون لحوكمة الشركات فى السودان ، ودراسة (سمير كامل ،2006م) حاولت التعرف على دراسة حوكمة الشركات واختبار أثرها فى الحد من السلوك الادارى للتغيير فى السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية، وتلاحظ الباحثة أن عملية تغيير السياسات المحاسبية تستخدم لمعالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، وتحويل العمليات التي تنظم فيها الصفقات بشكل تترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج موضوعية ومتسقة مع المعايير والمبادئ المتعارف عليها دولياَ. وتشير بعض الدراسات إلى وجود العديد من المظاهر السلبية والصعوبات والقيود في ظل غياب حوكمة الشركات، كمظاهر التعثر المالي والإداري،الفشل المالي والإداري، حدة مخاطر الأعمال والمخاطر المالية، مخاطر العمليات ومخاطر السوق ومخاطر الإئتمان ومخاطر التقنية، غياب الرؤية الإستراتيجية للشركات،الإفصاح المحاسبي غير الكفء، ضعف نظام الرقابة الداخلية وتدنى ثقة إدارة الشركات فى تقرير المراجع.

تلك الدراسات لم توضح العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الشفافية وحوكمة الشركات بصورة مباشرة، بالإضافة إلى ذلك قلة الدراسات السابقة التى تناولت تلك العلاقة، واعتمدت الباحثة في تبرير دراسة تلك الفجوة

على نظرية المحاسبة الإيجابية (Positive Accounting) التي تحاول تفسير مايتم من ممارسات محاسبية في الواقع العملي والآثار الناتجة عن ذلك على كل الأفراد والموارد المتاحة للشركة، فهي تفسير واقع السياسات المحاسبية لعدم تطبيق اليات ومبادىء حوكمة الشركات وأثاره على نظام الرقابة الداخلية وكفاءة تقويم الأداء المالي.

بناءاً على ما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة بالإتى:

1. ماهو دور نظام الرقابة الداخلية فى الافصاح والشفافية.
2. ماهو دور نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .
3. هل توجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.
4. كيف يساهم نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل حقوق أصحاب المصالح.
5. كيف يساعد نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل لجنة المراجعة.
6. ماهو تقييم نظام الرقابة الداخلية لأثر المراجعة الخارجية حول عدالة التقارير المالية.

فرضيات الدراسة Hypotheses of the Study

بناءً على عناصر المشكلة المحددة مسبقا تقوم الدراسة باختبار الفرضيات التى تم صياغتها كالاتى:

الفرضية الأولى : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية الإفصاح والشفافية .

الفرضية الثانية : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة .

الفرضية الثالثة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.

الفرضية الرابعة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية حقوق أصحاب المصالح.

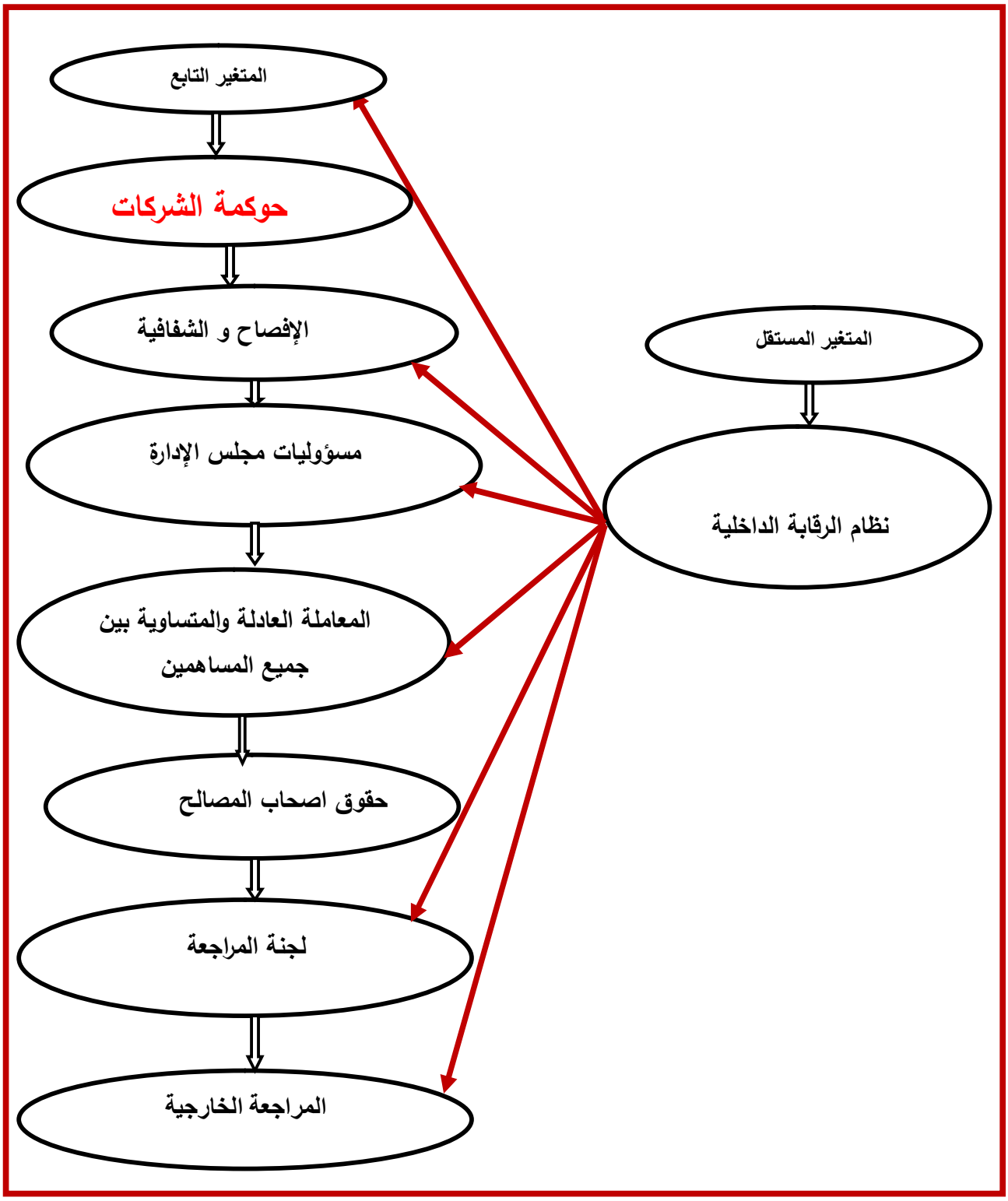
الفرضية الخامسة : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية لجنة المراجعة.

الفرضية السادسة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية المراجعة الخارجية .

النموذج التصويري للدراسة Study Of Model

يوضح الشكل رقم (1) النموذج التصويري لمتغيرات الدراسة

شكل رقم (1)



المصدر : إعداد الباحثة ، 2013 .

أهداف الدراسة Objectives of the Study

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

1.التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الإفصاح والشفافية .

2.معرفة دور نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .

3.اثرنظام الرقابة الداخلية فى تفعيل المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.

4.معرفة اثر نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل حقوق أصحاب المصالح.

5.معرفة الاثر الايجابى لنظام الرقابة الداخلية بتفعيل لجنة المراجعة.

6.تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام المراجعة الخارجية حول عدالة التقارير المالية.

أهمية الدراسة Importance of the study

تكمن أهمية الدراسة

الأهمية العلمية، تتمثل فى:

أ.تعتبر هذه الدراسة جزء من الأدبيات التي تتناول اثر الرقابة الداخلية على أداء المنشآت وتتميز بأنها جمعت بين دراسة اثر الرقابة الداخلية على الإفصاح والشفافية إضافة إلى دراسة الرقابة الداخلية على الحوكمة.

ب.يساهم نظام الرقابة الداخلية بتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة وذلك بإظهار المركز المالي الحقيقي للشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

ج.اعتقاد الباحثة بأن هذه الدراسة تعد من الدراسات المهمة الذي تقع على عاتقها مسؤولية تقييم دور حوكمة الشركات في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه بتفعيل نظام الرقابة الداخلية فى شركات المساهمة العامة السودانية.

د.المتوقع أن تثمر نتائج هذه الدراسة فى تقديم توصيات تفيد فى تطبيق حوكمة الشركات واعطاء نظام رقابة داخلية كفؤ يمكن الاعتماد علية.

2.الأهمية العملية ، تتمثل فى:

أ. يساعد نظام الرقابة الداخلية فى تحديد النشاطات التي تمارسها الشركات المساهمة السودانية وذلك بتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات علي القوائم المالية المنشورة وعلى اختيار السياسات المحاسبية بما يتماشى مع الفكر المحاسبي.

ب. تطبيق نظام الرقابة الداخلية لآليات ومبادئ حوكمة الشركات فى بيئة الأعمال السودانية يساعد فى توفير الشفافية والمصداقية والموضوعية فى معلومات القوائم المالية.

ج. توجد حاجة لتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات لإعطاء نظام رقابة داخلية فاعل يحقق الكفاءة والشفافية فى المعلومات المالية ويفسر سلوكية الإدارة فى اختيار وتغيير السياسات المحاسبية لإعطاء نتيجة اقتصادية حقيقية للشركة خالية من التحريف وتزييف نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، وذلك باستخدام المدخل الايجابي فى المحاسبة وتطويره ليشمل العوامل البيئية والقيم الأخلاقية والمحاسبية.

د.أهمية الشفافية والإفصاح المحاسبي لترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية.

منهجية الدراسة The Study Methodology

لتحقيق هدف الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات اعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابي الإستنباطي الوصفى التحليلى الاحصائى الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد فى الواقع،ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ، ويوضح خصائصها ويعمل على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسة للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية، وموضوع الشفافية وحوكمة الشركات والتحليل والربط والتفسير لهذه البيانات وتصنيفها وقياسها وبيان نوعية العلاقة بين متغيراتها واسبابها واتجاهاتها واستخلاص النتائج منها والتعرف على حقيقتها في ارض الواقع، ثم الوصول إلى تعميمات بشأن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة.كما يعتمد على تصميم استبانه عن النشاطات التي يقوم بها نظام الرقابة الداخلية لترشيد السياسات الإدارية والتقديرات المحاسبية للإدارة، وتقييم كفاءة الأداء المالي وقرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المساهمة، وإعادة النظر في هيكل مجلس الإدارة عن طريق سد الثغرات في المبادئ المحاسبية الذى أدى إلى حدوث ألازمات المالية والعمل على تفعيل كفاءة نظام الرقابة الداخلية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات.

نظريات الدراسة Study Theories

استندت الدراسة إلى عدد من النظريات في إطار الفكر المحاسبي وجميع هذه النظريات منبثقة من نظرية المحاسبة الايجابية (Positive Accounting) وأخرى تحقق أهدافها، وذلك لمعرفة الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة، والتعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة التى تمكن من تكوين النظرية المحاسبية .

1.نظرية المحاسبة الإيجابية Positive Accounting

تمتد جذور هذه النظرية إلى مقالة العالم الاقتصادي فريد مان والتى ناقش خلالها مزايا الاقتصاد الايجابي الذى قارن بينة وبين الاقتصاد النمطي[1]ونظرية المحاسبة الإيجابية تقدم سياسات محاسبية تنسجم مع إستراتيجية الإدارة وتتغير بتغيرها تعبيراً عن المصالح المختلفة التى تتفاعل مع منظومة العقود التى تجريها الشركة.

تستخدم الباحثة هذه النظرية لتفسير مفاهيم وآليات حوكمة الشركات وكيفية تطبيقها لإعطاء نظام رقابة داخلية كفؤ وفعال يحقق الشفافية والإفصاح في القوائم المالية.

2.النظرية السلوكية Behaviorism Theory

تفترض أن الإدارة تغير السياسات المحاسبية لإعداد قوائم مالية تؤثر على سلوك مستخدميها لإجراء محاسبي معين وطريقة محاسبية معينة من بين بدائل الإجراءات والطرق المحاسبية المسموح بها(1).ساهمت تلك النظرية فى الانتقال بالمحاسبة من وظيفة مسك الدفاتر إلى نظام للعلومات كما ساهمت فى ظهور المحاسبة الإدارية وزيادة خاصية الملائمة استخدمت هذه النظرية المدخل التنبؤي الذى يعتمد على الملائمة, ولكي تكون المعلومات ملائمة ينبغي أن تكون لها تغذية عكسية أو قيمة تنبؤية(2). فمدخلات نظام الرقابة الداخلية الجيد يوضح تطبيق آليات ومبادىء حوكمة الشركات ويعطي قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها. فالقدرة التنبؤية هي قدرة البيانات المحاسبية على تفسير الواقع الموجود، فمن الممكن التنبؤ وعدم إتخاذ قرارا، ولكن ليس من الممكن أخذ قرارا دون تنبؤ، فالمدخل التنبؤي هو مدخل لاتخاذ القرار.تنظر هذه النظرية إلى المنشأة على أنها منظومة من العلاقة التعاقدية بين مجموعة من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة وتنشئ تلك العلاقات مجموعة من المشاكل عرفت (بمشاكل الوكالة) التي تنتج من حالة عدم تعظيم منفعة ذاتية على حساب منفعة الأطراف الأخرى , فالوكيل يكون لدية الدافع إلى استخدام نظام رقابة داخلية غير كفؤ ولم يطبق إجراءات الضبط المؤسسي لوضع قوائم مالية تظهر فقط الجانب الحسن للإدارة (3).

3. نظرية ردود الافعال الحكوميةPolitical and Regulation Theory

تفترض هذه النظرية أن المنشآت التي تحقق أرباح كبيرة تصبح محل اهتمام ونقد مستمر من قبل السياسيين والمستهلكين والنقابات والجمهور بصفه عامة ومن ثم تتعرض إلى إجراءات سياسية تسمى هذه الإجراءات وما يترتب عليها من أعباء والتزامات بالتكاليف السياسية, مما يدفع مدير المنشأة إلى تغير السياسات المحاسبية التي تخفض الأرباح لتتجنب تلك الأعباء(4).

---

(1) د. حيدر محمد على بن عطا، **مقدمة فى نظرية المحاسبة والمراجعة** ، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007م) ، ص78.

(1) د. أمين السيد لطفي ، **نظرية المحاسبة . منظور التوافق الدولى** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ،الجزءالثانى،2006م) ، ص183.

(2) د. الهادي ادم محمد ، **نظرية المحاسبة** ، (الخرطوم : مطبعة جى تاون للنشر والتوزيع ،2003) ، ص39.

(3) د. فؤاد محمد الليثى ، **نظرية المحاسبة** ، (القاهرة : دار النهضة العربية للنشر ،2010م) ، ص 69.

(4) د.أمين السيد لطفي،**نظرية المحاسبة. القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية** ،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر ،2007م)، ص115.

4.النظرية الشرطية Contingency Theor

تفترض هذه النظرية أن احتمال وقوع الحدث يكون مشروطا بالفعل المختار, ومن ثم فإن اختيار الإدارة من بين بدائل السياسات المحاسبية سيكون مشروطا بالقيود المفروضة على المنشأة, حيث يتم افتراض وجود علاقات متشابهة بين خصائص المنشأة واختيار الإدارة للسياسات المحاسبية (1).

5.النظرية الأخلاقية Ethical Theory

تعتمد على ماهية الشيء الصحيح الذي يجب على المحاسب عمله، حيث ينبغى أن تكون القوائم المالية معبرة عن الوضع الحقيقي للمنشأة،وأن تتصف بالعدالة والمساواة بين المستخدمين للقوائم المالية، مستثمرين،دائنين أو أي أطراف اخرى وعدالة القوائم المالية بمضمونها وعرضها،والصدق بمعني أن البيانات المحاسبية خالية من التزييف والتحريف والأخطاء المقصودة وغير المقصودة وينبغي أن تحتوي على الجانب الأخلاقي(2).

اخذت الباحثة بنظر الاعتبار مايتعلق بدراستها من هذه النظريات.

مصادر الدراسة Study Sources

تتمثل مصادر بيانات الدراسة:

1.بيانات أولية:جمع بيانات الدراسة من خلال استمارة استبانه موزعة على أفراد عينة الدراسة.

2. **بيانات ثانوية**:الكتب،الرسائل الجامعية، والدوريات،المؤتمرات العلمية والتقارير الدورية،وشبكة الانترنت.

أساليب تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تستخدم هذه الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية لاستخراج النتائج من البيانات المجمعة واختبار الفرضيات، وذلك باستخدام برامج التحليل الإحصائي.

حدود الدراسة Study limits

تنحصر حدود الدراسة بالاتى:

1. الحد المكاني : يتمثل فى عينة من الشركات المساهمة السودانية كالاتى:

قطاع البنوك،القطاع الصناعى،قطاع الخدمات المالية،والقطاعات الاخرى،(مكاتب استشارات مالية قانونية)

2. الحد الزماني : الدراسة الميدانية ، تستخدم بيانات استمارة الاستبانة 2013م .

3. تختبر الدراسة نظام الرقابة الداخلية واثرة فى تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات وذلك بإستخدام لجان المراجعة وتأثيرها فى عدالة التقارير المالية ومعرفة العوامل التى تؤثر فى موضوعية التقارير المالية وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية ومعرفة العوامل التى تؤثر على حقوق أصحاب المصالح وفعالية المساهمين.

---

(1) د.عباس مهدى الشيرازى ، **نظرية المحاسبة**، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990م) ، ص17.

(2) د.أمين السيد لطفى، **نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولى**، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر، 2005م) ، ص27.

هيكلية الدراسة Structure Study

تتكون الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ، تتضمن المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة. الفصل الأول بعنوان نظام الرقابة الداخلية ويعرض من خلال،المبحث الأول نظام الرقابة الداخلية - المفهوم ، والأهداف ، والخصائص ، المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية . المعايير، والفحص، والتقويم والعناصر، والمبحث الثالث مفاهيم واهداف الرقابة الادارية والمحاسيبة.الفصل الثانى بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي والشفافية، ويعرض من خلال ،المبحث الأول مفاهيم القياس المحاسبي،المبحث الثانى الإفصاح المحاسبي وأنواعه ،المبحث الثالث الشفافية - المفهوم والشروط والمعوقات.الفصل الثالث بعنوان حوكمة الشركات، ويعرض من خلال ،المبحث الأول مفاهيم حوكمة الشركات ،المبحث الثاني مبادئ وآليات حوكمة الشركات،المبحث الثالث لجان المراجعة فى حوكمة الشركات.الفصل الرابع بعنوان الدراسة الميدانية، ويعرض من خلال،المبحث الأول، إجراءات الدراسة ،المبحث الثاني ، تحليل بيانات الدراسة،المبحث الثالث ، اختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة **Second, previous Studie**

1.دراسة Holt and Maizer ، 1999 [1] (The Meaning of Audit Reports)

تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل المرتبطة بالمعاني الخاصة بكل من مصطلحي الصدق والعدالة في القوائم المالية، كذلك عدم التأكد المطلق من جانب مراقب الحسابات لعدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء المؤثرة والتقليل من ضعف نظام الرقابة الداخلية. هدفت الدراسة إلى إيجاد حلول مشتركة بين مراقب الحسابات من جهة ومستخدمي الرقابة الداخلية من جهة أخري لمعرفة طبيعة عمليات المراجعة ومسئوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات ومعرفة موقف الفئات المهنية من تقرير مراقب الحسابات للوصول الى وجهة نظر المستثمرين في التأكيدات بشان التقرير. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إعادة النظر في دور مهنة المراجعة وطبيعة الرأي في تقرير مراقب الحسابات ، وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية .أوصت الدراسة بضرورة إيجاد قرارات لدعم ممارسات المحاسبة والمراجعة من خلال التنظيمات الثقافية والمهنية الخاصة بها، توفر الصدق والعدالة في القوائم المالية .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة اهتمت بنظام الرقابة الداخلية لارتباطه بأهداف المنشاة والالتزام بالإجراءات الرقابية التي تتعلق بالبيانات المالية التى يقوم المراجع بتقييمها في تقديم تقرير نظيف بصدق وعدالة القوائم المالية الذي يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات رشيدة ، تتفق مع دراستي في أنها اهتمت بنظام الرقابة الداخلية وتختلف معها في أنها شاملة للشفافية وحوكمة الشركات .

2. دراسة2000 ، Cohen and Hanno ، (Consideration of Corporate Governance Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgment) [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي التزام مراقب الحسابات بتطبيق حوكمة الشركات في أنشطة الإدارة حول توقيت الاختبارات الأساسية .هدفت الدراسة إلي فحص أثار أنشطة حوكمة الشركات علي أحكام المراجعين المرتبط بقبول العملاء وبالاختبارات الأساسية ،وضع إستراتيجيات العمل داخل الشركة ،تفعيل وتعظيم دور المحاسبين ومراقبي الحسابات فى أسلوب حوكمة الشركات. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والأستقرائى. توصلت الدراسة

---

[1] Holt G . and P . Maizer **, The Meaning of Audit Reports** , Accounting and Business Research ,187 , 1999.

[2] Cohen & Hanno,**Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgment** , Auditing :A Journal of practice and Theory : 19 , (2) fall , 2000.

إلي نتائج منها أن أحكام المراجعين في حالة متانة أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة تكون أكثر ايجابية عنها في حالة ضعفها ، وان أحكام قبول العميل تتأثر بدرجة اكبر بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بدرجة تأثرها بحوكمة الشركات، وان طرق تقييم المراجع لخطر الرقابة والاختبارات الأساسية تتأثر بفلسفة رقابة الإدارة أكثر من تأثرها بحوكمة الشركات، اختلاف توقيت أحكام المراجعين حول توقيت الاختبارات الأساسية . أوصت الدراسة بضرورة تأكيد ونزاهة الإدارة في الوفاء والالتزام بعمليات الحوكمة واستمرار العمل بها لإنتاج تقارير ذات جودة عالية واستخدامها فى القرارات الاقتصادية.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات من خلال فحص أنشطتها وأثارها على إحكام المراجعين المرتبط بقبول العملاء وبالاختبارات الأساسية ، وفحص فلسفة رقابة الإدارة ، في حين أن دراستي أشارت لهذا الدور في جزئية من الدراسة.

3. دراسة نايف ،2000(الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها علي كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم استقرار ووضوح جهود الرقابة الداخلية الإدارية في أجهزة الإدارة العامة في الأردن، وعدم وجود خطط وسياسات واضحة للاهتمام بالرقابة الداخلية الإدارية ، و تعدد أجهزة الرقابة الداخلية وتداخل اختصاصاتها وعدم وجود أجهزة داخلية متخصصة في الرقابة الداخلية الإدارية ،ويعتبر التطبيق الخاطئ والنظرة غير موضوعية من بعض القائمين علي الوظيفة العامة للرقابة الإدارية من أهم المشاكل التي تواجه الإدارة العامة. هدفت الدراسة للتعرف علي الأبعاد الرئيسية للرقابة الداخلية بالتطبيق علي وزارة الصحة والرعاية الأردنية تحديد العلاقة القائمة بين الرقابة الداخلية الإدارية وكفاءة العمل الإداري في الوزارة وتحليل العوامل المؤثرة في الحد من تلك الكفاءة ، تقويم نظام الرقابة الداخلية الإدارية بالكشف عن نقاط الضعف والقوة فى النظام المطبق . اعتمدت الدراسة علي استمارة استبانه . توصلت الدراسة إلي أن للإدارة العامة أهمية بالغة في تنظيم شئون الحياة خاصة بالنسبة للأفراد الذين يعيشون في إطار تنظيمات قامت أساسا لخدمتهم ، وتستخدم الإدارة العامة في سبيل تحقيق أهدافها مجموعة من الأدوات والوظائف أهمها التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة الداخلية، وترتبط الرقابة الداخلية الإدارية بمجموعة من العوامل أهمها ملائمة النظام الرقابي لطبيعة المكان الذي

---

[1] نايف راجي العميان ، **الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها علي كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000) .

تطبق فيه ، أوصت الدراسة بضرورة الارتباط بين الرقابة الداخلية والتنظيم لتحقيق التفاعل وتصحيح الانحرافات ، استخدام الرقابة الداخلية الإدارية في الوقت المناسب وبمرونة كافية .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت في العمل على تحسين كفاءة الأداء وزيادة فعالية الكفاية الإنتاجية بشكل يضمن تنفيذ الخطط الإدارية ، تتفق مع دراستي في تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها في أنها تشمل الرقابة الداخلية والشفافية والحوكمة .

4. دراسة محاسن ،2000،(التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصميم الأخطاء والمخالفات[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إثبات نقدية مقبوضة من العملاء في حساباتهم وبالتالي اختلاساتها،صرف مبالغ بشيكات مزورة ، الصرف لعملاء بدون وجود أدلة إثبات لشخصياتهم ، التلاعب في حسابات العملاء ، التلاعب في الحسابات بالعملة الأجنبية . هدفت الدراسة إلي متابعة وتحليل نظم المراجعة الداخلية من حيث طرق العمل ونوع كوادرها من حيث التأهيل والخبرة وتبعية المراجعة في هيكل الإدارة ، ووضع النظم الرقابية في المصارف الإسلامية ومعرفة أسباب الانحرافات والاختلاسات . انتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي بالإضافة للدراسة الميدانية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، غياب الخطط اللازمة لتحقيق الرقابة الداخلية فى المصرف وبالتالي مراقبتها ومتابعتها، عدم وجود خريطة تنظيمية توضح الاحتياجات الفعلية في القوى العاملة والمؤهلات والخبرات المطلوبة، هناك قصور في التدقيق الداخلي لإشاعة اسلوب التدقيق اللاحق ، مع عدم استقلال إدارة المراجعة الداخلية . أوصت الدراسة بوضع استراتيجيات فرعية تؤدي إلي تحقيق الهدف العام للمصرف ، وتعيين ذوي الكفاءة والمؤهل العلمي المناسب ،الاهتمام بتدريب العاملين لمواكبة مستجدات استخدام الحاسب الآلي في العمليات المصرفية مع التركيز علي المراجعة الآلية واتباع أسلوب المراجعة الفوري .

تري الباحثة إن هذه الدراسة ركزت في تحديد معوقات تطبيق التدقيق الداخلي ومعرفة نقاط الضعف والقصور في تطبيق نظام الرقابة الداخلية . تميزت دراستي عنها في أنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

5.دراسة د.محمد ، 2001، (دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية)[1]

---

[1] محاسن عبد العزيز محمد ، **التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات بنك الخرطوم كنموذج** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2000) .

[1] د.محمد الرملي احمد، ، **دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية** (سوهاج : جامعة الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،العدد الثاني،2001) .

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي حاجة البيئة المصرية للجان المراجعة لزيادة تأكيد مصداقية التقارير والقوائم المالية لدي المستفيدين . هدفت الدراسة إلي وجود علاقة بين فعالية لجان المراجعة وزيادة الكفاءة والفعالية في التقارير المالية في شركات المساهمة المصرية ،وتقديم مدي حاجة بيئة الرقابة والمراجعة للجان المراجعة في شركات المساهمة المصرية . اتبعت الدراسة وضع نموذج لقياس فعالية لجان المراجعة وإرسال استبيانه لمكاتب المراجعة والمديرين المرتبطين بعمل لجان المراجعة في بيئة الشركات المصرية . توصلت الدراسة إلي أن المراجعة تساعد علي توفير الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للأطراف المستفيدة من تقرير المراجع الخارجي ، مما يساعد علي ترشيد أدائهم ، ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة الحاجة إلي لجان مراجعة في بيئة شركات المساهمة المصرية ومقدرة لجان المراجعة في مواجهة المشكلات العملية ودعم توصياتها .

تري الباحثة إن هذه الدراسة ركزت على مدى حاجة الرقابة الداخلية إلى وجود لجان للمراجعة في شركات المساهمات المصرية. تميزت دراستي عنها في أنها أكثر شمولاً لأنها تتناول نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

6. دراسة عمار ، 2001،(دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في طرق التلاعب وسوء استخدام الأموال والأساليب التي يتبعها ذوي النفوس الضعيفة في ارتكاب الأخطاء مما أدي إلي ضياع مبالغ كبيرة من الإيرادات المحققة. هدفت الدراسة إلي وجود نظام رقابة داخلية يعمل علي حماية الأموال العامة من الغش والتلاعب والتزوير . اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي و الوصفي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ، أن الرقابة الداخلية علي المال العام أمر ضروري للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ، وان تحصل الموارد طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها ، وان نطاق عمل الرقابة الداخلية علي الأموال العامة لا يقتصر علي نشاط معين من أنشطة الحكومة بل يمتد ليشمل كافة أنواع الأنشطة التي يمكن من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة للإدارة الحكومية، وان التكامل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية أمر أساسي يقوم علي تنسيق أعمال الرقابة في مختلف مسئولياتها وأنواعها وأشكالها .أوصت الدراسة بضرورة وجود جهاز للرقابة يعمل علي مراقبة ومراجعة الأعمال واكتشاف أي خلل أو خطأ وذلك لكثرة وتنوع وسائل الاحتيال ، أحكام الرقابة يؤدي إلي حماية الأموال العامة من الهدر والضياع .

---

[2] عمار محمد حامد البدري،**دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة** (الخرطوم:جامعة أم درمان الإسلامية ،رسالة ماجستير غير منشورة، 2001).

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة واقتراح الأساليب والوسائل والإجراءات اللازمة لتدعيم نظام الرقابة الداخلية للتقليل من حدوث حالات الغش والتلاعب والتزوير،في حين أن دراستي تتناول نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

7 . دراسة Dezoart and Salterio ،2001 ،

(The Effected of Corporate Governance Experience and Financial) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي استقلال أعضاء لجنة المراجعة باعتبارها واحدة من أهم المشاكل المصاحبة لتكوين لجان المراجعة . هدفت الدراسة الى تقويم مدي حاجة طبيعة بيئة المراجعة في كندا لاستقلال لجنة المراجعة . اتبعت الدراسة المنهج الوصف التحليلي واستمارة الاستبيانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ، زيادة استقلال أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة يؤدي إلي زيادة دعم مراقب الحسابات ، وجود علاقة طردية بين معرفة عضو لجنة المراجعة بتقارير المراجعة وبين دعمه لمراقب الحسابات . أوصت الدراسة بضرورة دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها قبل اعتمادها وتقديم مقترحات بشأنها ، الأخذ في الاعتبار مدي ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمال المنشاة وأثرها علي المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها ، التحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في المنشاة وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وفاعلية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة يمكن من التحقق من وجود تنفيذ الأنشطة الرقابية.

تري الباحثة أن هذه الدراسة ركزت علي حالة خلافية واحدة دون الحالات البديلة الاخري كغموض موقف مراقب الحسابات ، توقيت الخلاف حول التقارير المالية ، فهي تتفق مع دراستي في الناحية النظرية وتختلف معها من حيث نطاق التطبيق .

8.دراسة Julie ،2001 (A History of Corporate Governance) [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي مقدار الإفصاح الإجمالي عن عناصر حوكمة الشركات وأثره علي التغيرات المالية في التقارير المالية بالنسبة لشركة فيليب الاسترالية . هدفت الدراسة إلي بيان اثر استقلال لجنة المراجعة ، معرفة اللجنة بالتقارير المالية ، معرفة اللجنة بتقارير المراجعة لتدعيم موقف المراجع فى حالة خلافة مع الإدارة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والأستقرائى. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،أن أهم عناصر الحوكمة هي لجنة المراجعة، النظام الأخلاقي للشركة ، تفعيل مسؤوليات مجلس الادارة ، ومكافأة المجلس والإدارة ، الرقابة الداخلية للجان التنفيذية ، تغير محتوي تقارير حوكمة الشركات وفقاً لتغير الهيكل التنظيمي للشركة وأنشطة أعمال الشركة ، المركز المالي للشركة . أوصت الدراسة بضرورة الإبلاغ عن أي تصرف تقوم به الإدارة يضر بمصلحة المنشأة ومدي الشفافية في التقارير المعروضة للمستثمرين وأصحاب القرار.

---

(1) Dezoart , and Salterio , **The Effected of Corporate Governance Experience and Financial** Reporting and Knowledge of Audit Committee Members Judgments, Auditing A Journal of Practice and Theory :20 Sep 2001.

(2) Julie Margret **A History of Corporate Governance**, An Australian Perspective ,July.2001.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على الإفصاح عن عناصر الحوكمة وهو إجراء يتم من خلاله اتصال الشركة بالعالم الخارجي ،وان المرحلة النهائية له تتمثل في القوائم المالية والبيانات والمعلومات التي تظهر من خلاله بعدالة وشفافية ووضوح لتساعد علي اتخاذ القرارات الاقتصادية بدقة ، تميزت دراستي عنها في إنها تشمل نظام الرقبة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

9.دراسة 2002، Klein

(Economic Determinant of Audit Committee Independence) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي العلاقة بين تقصي استقلال المراجعة وبين معدلات حدوث الغش في القوائم المالية هدفت الدراسة إلي تحديد المحددات الأساسية لاستقلال لجنة المراجعة بهدف التحكم في إدارة الشركات ودرجة الثقة في القوائم المالية .اتبعت الدراسة مجموعة من المتغيرات كمقاييس لجودة القوائم المالية . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود علاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة واستقلال مجلس الإدارة وبين لجنة المراجعة، لا يوجد تأثير معنوي لكل من نسبة الديون إلي الأصول . أوصت الدراسة بضرورة أن يكون جميع أعضاء لجنة المراجعة ذوي خبرة في المحاسبة المالية ، الربط بين استقلال لجنة المراجعة وبين آليات حوكمة الشركات البديلة، وجود علاقة بين تقصي استقلال لجنة المراجعة وبين معدلات حدوث الغش في القوائم المالية

تري الباحثة أن هذه الدراسة لم تتعرض للعلاقة بين تقصي استقلال لجنة المراجعة وبين حدوث الغش في القوائم المالية فهذه الدراسة تناولت آلية من آليات حوكمة الشركات ، تميزت دراستي عنها في اهتمامها بنظام الرقابة الداخلية وأثرة في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات.

10. دراسة 2002، Sweeney and Vallario

(Nysesets Audit Committees on NewRoped[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة الدوافع من وراء تطوير فعالية لجان المراجعة من اجل حوكمة إدارة الشركات المقيدة أسهمها في بورصة نيويورك للأوراق المالية . هدفت الدراسة إلى وضع إطار متكامل لمقومات تكوين وتطوير فعالية لجان المراجعة الداخلية من اجل حوكمة إدارة الشركات المقيدة أسهمها في بورصة نيويورك للأوراق المالية . اتبعت الدراسة استمارة الاستبانة. توصلت الدراسة الى نتائج منها، إن لجان المراجعة (Audit committees) تؤثر تأثيرا ايجابياً علي حوكمة إدارة الشركات والمراجعة الداخلية والخارجية (Internal and External Audit) نظراً للدور الذي تلعبه في مساعدة مجلس الإدارة علي الوفاة بمسئولياته من خلال الرقابة علي عملية إعداد التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها والرقابة علي أداء إدارة الشركة والتي يتحمل مسئوليتها مجلس الإدارة، كما أنها تدعم استقلال وكفاءة عملية المراجعة الداخلية والخارجية

---

(1) Klein A**., Economic Determinant of Audit Committee Independence** , The Accounting Review,77,(2),April 2002.

(2) Sweeney and Vallario .c, .**Nysesets Audit Committees on New Roped** ,Journal of Accountancy,VOI,18, November . .2002.

باعتبارها وسيطاً فعالاً يتسم بالموضوعية في تسوية الخلافات الفنية التي قد تنشا بين إدارة الشركة والمراجعين ، المواجهة الايجابية للضغوط التي يمارسها مجلس الإدارة أثناء قيامهم بعملية المراجعة مما يؤدي الأمر إلى زيادة الثقة في التقرير المالي وتأكيد المصداقية في المعلومات التي تتضمنها القوائم المحاسبية وهذا ينعكس بشكل ايجابي علي قرارات المستثمرين وبالتالي علي سلوك أسهم الشركات المتداولة في بورصة نيويورك للأوراق المالية.أوصت الدراسة بضرورة تكون لجنة للمراجعة كشرط أساسي لقيد الأسهم والتداول من خلالها باعتبار أن لجنة المراقبة تمثل احدي الوسائل الهامة في نطاق عمليات الرقابة والمساءلة (Account Ability) وحوكمة إدارة الشركات(Corporate Governance).

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات في زيادة استقلال أعضاء لجنة الرقابة ذوي الخبرة الذي يؤدي إلى زيادة دعم المراجع . تميزت دراستي عنها في أنها تتناول هذا الدور في جزئية من الدراسة .

11. دراسة Cohen ، 2002, (Corporate Governance and the Audit Process) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في حوكمة الشركات التي يهتم بها مراقب الحسابات في شمال أمريكا ، أثرها علي قرارات مراقب الحسابات بشان تخطيط عملية المراجعة وأدائها ، اختلاف دور أهمية حوكمة الشركات عبر تعاقدات المراجعة المختلفة وحالات العميل المختلفة ، أهمية وكفاءة لجنة المراجعة مقارنة باليات الحوكمة الاخري في الارتباط بعملية المراجعة . هدفت الدراسة إلى وجود علاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين كفاءة وفعالية عملية المراجعة في شمال أمريكا ، اتبعت الدراسة المنهج التجريبي من خلال المقابلات . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، إن آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها مراقب الحسابات هي الإدارة ، مجلس الإدارة ، لجنة المراجعة ، مراقبي الحسابات الذين يستخدموا معلومات الحوكمة بدرجة أكثر في مرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتي الاختبار الميداني والفحص ، اختلاف درجة استخدام المراقب لمعلومات الحوكمة تبعاً لاختلاف مركزه الوظيفي داخل شركة المراجعة ، أوصت الدراسة بضرورة تزايد أهمية حوكمة الشركات في المستقبل نظراً لتحول المراقبين من مراجعة العمليات إلي مراجعة حوكمة الشركات ، أن تلعب حوكمة الشركات دوراً قوياً في حالات الغش، تقديم خدمات الضرائب خدمات التأكيد الاخري .

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها مراقبي الحسابات لدعم جودة التقارير المالية وكفاءة وفعالية عملية المراجعة ،تتفق مع دراستي في المضمون وتختلف معها في إنها شاملة لنظام الرقابة الداخلية والشفافية.

12.دراسة Goodwin and Scow ,2002

(The Influence Of Corporate Governance Mechanisms on The Quality Of Financial) [1]

---

[1] Cohen J .M., et al**., Corporate Governance and the Audit Process** , Contemporary Accounting Research19.(4), winter .2002 .

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي اثر آليات حوكمة الشركات علي جودة التقارير المالية ومراجعتها بسنغافورة عدم وجود مراجعة داخليه ، عدم قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات المراجعة الداخلية للعميل ،عدم قيام مراجع الحسابات بمراجعة جميع شركات العميل . هدفت الدراسة إلى اكتشاف اثر آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ومراجعتها بسنغافورة . اتبعت الدراسة استمارة الاستبانة. توصلت الدراسة الى نتائج منها ، إن المراجعة الداخلية لها أهمية معنوية عالية في حين ان السلوك الأخلاقي للشركة كان له أهمية معنوية ضعيفة ، أما لجنة المراجعة لم يكن لها أية أهمية معنوية ، يرى مراجعي الحسابات ان وجود المراجعة الداخلية له اثر معنوي علي قدرة الشركة علي اكتشاف غش الإدارة ، ان تغيير شريك المراجعة لم يكن له اثر معنوي علي جودة التقارير المالية ، وان قيام المراجع لمراجعة جميع شركات العميل يساعده علي مقاومة ضغوط الإدارة ، في حين يوجد اختلاف معنوي ضعيف لأثر هذه الآلية على قدرة المراجع على اكتشاف أخطاء القوائم المالية ، تعتقد الإدارة بان تطبيق قواعد الحوكمة له تأثير كبير في منع غش الإدارة واكتشافه . أوصت الدراسة بضرورة سيطرة المراجع على جميع الشركات تساعده على مقاومة الضغوط الإدارية ، تطبيق قواعد الحوكمة لمنع غش الإدارة واكتشافه.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة تناولت آليات حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية ولم تتطرق لهيكل وخبرة مجلس الإدارة ، قيام مراقب الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل،تحديد إدراك الأطراف الاخري المنضمة في الحوكمة ، المستثمرين،المراجعين الداخليين،تميزت دراستي عنها في إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية وأثرة في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات.

13. دراسة علي ، 2002،(اثر الرقابة الداخلية في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف أداء موظفي الرقابة الداخلية في الوحدات الأردنية بسبب عدم الالتزام بالسياسات والأنظمة والقوانين التي تربط الرقابة الداخلية ،كذلك قلة الموظفين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية مما يسبب خلل في إنجاز الأعمال الموكلة إليهم وقلة الخبرة العملية والعلمية للعاملين في هذه الوحدات ،عدم فهمهم لأدوارهم مما يعطل سير العمل . هدفت الدراسة الي التعرف على مدى فعالية أجهزة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية وتحديد العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية، تحديد الصعوبات التي تعيق عمل وحدات الرقابة المالية والإدارية،معرفة دور نظام الرقابة الداخلية فى التقارير التي تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والإستقرائى والتحليلي. توصلت الدراسة الي نتائج منها، ان التطور السريع والكبير لأنظمة الرقابة

---

[1] Goodwin J., and Scow J .L., "**The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financi**, Reporting and Auditing :Perceptions of Auditors and Directors in Singapore ", Accounting and Finance , 42,2002

[2] د.على محمد سلطان الوحيدى ،**اثر الرقابة الداخلية فى رفع كفاءة اداء الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية ـ دراسة حالة وزارة الإشغال العامة** (الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م) .

الداخلية للمنشات ذات النشاط الاقتصادي يساعد على التحول من المراجعة الشاملة لبنود النشاط الي المراجعة الاختيارية الشاملة ولا توجد متابعة للعمليات الحسابية ،عدم الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وضعف الرقابة في التحقق والتأكد من ان الموارد تم تحصيلها في مواعيدها وقيدها في السجلات المحاسبية حسب الأسبقية واستخداماتها في الأوجه المخصصة لها، وجود هيكل إداري واضح ووصف وظيفي مع تحديد الواجبات والمسئوليات وصدور تعليمات واضحة بتوقيع كل موظف على المستندات يقلل كثيرا من التلاعب والغش وأن التطبيق السليم للرقابة الداخلية يؤدى الى زيادة كفاءة الأداء.أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام برفع كفاءة وحدات الرقابة الداخلية لتكون بأعلى سلطه وتكون رقابتها مستقلة دون ضغوط داخلية أو خارجية.

ترى الباحثة ان هذه الدراسة حددت العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية وحددت الصعوبات التي تمثل عائق في عمل وحدات الرقابة المالية والإدارية، فهي تتفق مع دراستي من حيث تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها في تناولها للشفافية وحوكمة الشركات.

14. دراسة احمد ،2002م، (الحوكمة والتقارير المالية للشركات المصرية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف علي مستوي الحوكمة في السوق المالية المصرية ، وحددت هيئة سوق المال المصرية رفع مستوي الحوكمة ، ومدي استجابة الشركات لتلك الجهود وانعكاسات ذلك علي جودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالسوق المالي المصري .هدفت الدراسة إلي تحديد مفهوم وأهداف ومبادئ ومقومات حوكمة الشركات ، بتحليل العلاقة المتبادلة بين المحاسبة وحوكمة الشركات ومراجعة جهود هيئة سوق المال لزيادة مستوي الشفافية بالحوكمة علي جودة التقارير المالية المنشورة .ظهرت أهمية الدراسة في إن حوكمة الشركات تعتبر احد المقومات اللازمة لأسوق المال حتي يكون له القدرة علي جذب رؤوس الأموال ، بيان أهمية الدور المحاسبي في الحوكمه وتحديد تأثيرها علي قواعد وممارسات المحاسبة والمراجعة بمختلف الأسواق المالية استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي توصلت الدراسة الي نتائج منها إن المحاسبة تلعب دوراً مهماً في تفعيل آليات حوكمة الشركات،وان ارتفاع مستوي الحوكمة ينعكس علي أداء السوق ،عدم إدراك الشركات العاملة في سوق المال المصري وتجاهلها لاهمية رفع مستويات الشفافية وأثرها الايجابي علي حركة السوق ،تأثير حوكمة الشركات علي قواعد وممارسة المحاسبة .أوصت الدراسة بان تسعي هيئة سوق المال إلي زيادة متطلبات الإفصاح ،وان يعطي الباحثين قدر اكبر من الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات .

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة اهتمت بتحليل التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق المال المصري لتحديد اثرحوكمة الشركات عليها ،وساهمت في الوقوف علي جهود هيئة سوق المال لرفع مستوي الحوكمة تتفق مع دراستي في تناولها لحوكمة الشركات. وتختلف عنها في أنها لاتهتم بنظام الرقابة الداخلية الذى يعتبر أمر أساسي يقوم علي تنسيق أعمال الرقابة في مختلف مسئولياتها وأنواعها وأشكالها، والشفافية التى تقوم على التدفق الحر للمعلومات وتتيح للمعنيين بالمصالح الاطلاع مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، وتوفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها.

15.دراسة عبد اللطيف ،(2003) ،(دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات)[1]

[1] احمد اشرف عبد الحميد ،**الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية** ،(سوهاج:جامعة جنوب الوادي،مجلة البحوث التجارية، 2002 م).

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة التعرف علي الدور الذي يؤديه المحاسب الإداري في ظل الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة فى الشركات المصرية.هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم مدى تأثير الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على طبيعة ونطاق وظيفة المحاسب الادارى، وصياغة إطار متكامل للجوانب المختلفة المتعلق بدور المحاسبين بشكل عام والمحاسب الادارى. ظهرت أهمية الدراسة فى المساهمة فى تفعيل دور المحاسبين بشكل عام والمحاسب الادارى بشكل خاص فى مواجهة المتغيرات المستحدثة فى بيئة التطبيق المحاسبي .استخدمت الدراسة المنهج الاستباطى والاستقرائي.توصلت الدراسة إلى نتائج منها طبيعة وظيفة المحاسب الادارى فى ظل حوكمة الشركات تشمل توفير المعلومات إلى الاطراف الداخلية والخارجية، وأن يكون موقع المحاسب الادارى فى الهيكل التنظيمى للشركة بما يدعم قدرتة على الاتصال بجميع الاطراف داخلياً وحارجياً، التقرير عن المعلومات المالية وتقديم الاستشارات إلى الإدارة والمراجعة الداخلية. أوصت الدراسة بالعمل علي نشر ثقافة حوكمة الشركات علي كافة الإطراف المرتبطة ببيئة الاعمال ،وضع آلية مناسبة وموضوعية لإلزام الشركات بتطبيقها.

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت علي تأثير حوكمة الشركات علي وظيفة المحاسب الاداري ، وساهمت في وضع اطار لدوره في قواعد حوكمة الشركات. إلا أن دراستي تميزت عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفؤ الذى يحقق الإفصاح والشفافية ويزيد ثقة المستثمرين فى القوائم المالية ويقى من إجراء الغش والتلاعب، ويضمن تطبيق إجراءات حوكمة الشركات.

16. دراسة عبد الملك وآخرون،2003،(اثر حوكمة الشركات المساهمة في أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية بدولة الكويت)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في انعدام الثقة في في التقارير المالية التي تقدمها المنشآت لمستخدميها ، مدى استقلالية المراجعين الخارجين .هدفت الدراسة الي تحليل ظاهرة حوكمة الشركات لبيان الإطار ألمفاهيمي للعناصر التي تدخل في أبعاد ومكونات تلك الظاهرة وتحليلها لبيان الجوانب التطبيقية التي اتخذتها بعض دول العالم والمعايير المطبقة لديهم وذلك سعياً وراء مقارنتها بما هو مطبق في دول الكويت تحقيقاً للاستفادة من تجاربها ، كذلك التشريعات الكويتية لمعرفة أوجه القصور بما يتعلق بموضوع حوكمة الشركات . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي واستمارة الاستبانة. توصلت الدراسة الي نتائج منها ،ان ظاهرة حوكمة الشركات تعكس مرحلة من مراحل تطور أسواق المال بالعالم استوجبت استحداث العديد من الإجراءات والتشريعات التي لم تتطرق لها التشريعات والقوانين في المراحل السابقة بشكل دقيق ،وظاهرة حوكمة الشركات لها تأهيل علمي يعكس المفاهيم والإجراءات المتعلقة بعناصرها، وان ظاهرة حوكمة الشركات هي ظاهرة عالمية تبنتها معظم دول العالم واتخذت الإجراءات الكفيلة لتحقيق نجاحها، وهناك تفاوت في معايير وإجراءات تطبيق حوكمة الشركات بين دول العالم ترجع الي فلسفات وتوجيهات أنظمتها الاقتصادية والتشريعية.أوصت الدراسة بضرورة وضع أنظمة حوكمة الشركات تعمل علي شفافية البيانات المالية والإدارية الخاصة بالشركات التجارية وخاصة المدرجة

---

[1] د.عبد اللطيف محمد خليل ، **دور المحاسب الإداري في إطار حوكمت الشركات ـ دراسة تحليلية وميدانية** ،(الزقازيق: جامعة الزقازيق ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،المجلد،العدد الثاني ،2003م).

[2] د. محمود عبد الملك فخرى وآخرون، **اثر حوكمة الشركات المساهمة في أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والادارية بدولة الكويت**، (جامعه القاهره : كليه التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية التجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الاول ، مارس ،2003).

في أسواق الأوراق المالية وصنع أنظمة لحوكمة الشركات تعمل علي تحقيق مصالح أصحاب رؤوس الأموال والمستثمرين وأصحاب المصالح الاخري . يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت على أنظمة حوكمة الشركات الحقيقية بإدارة الشركات التجارية وخاصة المدرجة في أسواق الأوراق المالية ، تتفق مع دراستي في تناولها لحوكمة الشركات. وتختلف عنها في أنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

17.دراسة د.رضا ، 2003، (نظام الرقابة الداخلية ودوره في تقرير المراجعة) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف نظام الرقابة الداخلية في المراجعة وذلك من خلال تقييم مدي فهم كل من المراجعين والمستثمرين لطبيعة وأهداف عملية المراجعة عن طريق عمل مقارنة مباشرة بين فهم كل منهما للمصطلحات المستخدمة في تقرير المراجع . هدفت الدراسة الي معرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تقرير المراجعة ومدي فائدة المستثمرين من تقرير المراجعة . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستخدام استمارة الاستبانة . توصلت الدراسة الي نتائج منها، ضعف نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجعة ، عدم استفادت المستثمرين من المعلومات المتاحة فى القوائم المالية ،ضعف نظام الرقابة الداخلية لا يمكن للمراجع من إصدار تقرير نظيف بشأن قيام المنشأة بعمليات غير نظامية، اتفاق المراجعين والمستثمرين بأهمية مصطلحات ومدلول التقرير النظيف إلا أنهم لا يتفقون علي ما يجب ان يفعله المراجع. أوصت الدراسة بضرورة تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وذلك لتحقيق شفافية اكبر في التقارير المالية ،أن تعمل المراجعة في التحكم علي إدارة الشركة من خلال المساهمة في المنع والحد من ارتكاب الغش والمخالفات والتصرفات غير القانونية الأمر الذي يزيد من درجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية وزيادة الثقة في قوائمها المالية بما يؤثر علي سلوك وقرارات الاستثمار .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت علي نظام الرقابة الداخلية وأثارها علي مقدرة مراقب الحسابات في اكتشاف ضعف نظام الرقابة الداخلية والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، تتفق دراستي في تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها في أنها تهتم الشفافية وحوكمة الشركات .

18.دراسة د.عبيد ، 2003 ، (تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة فى عدم فاعلية اللجان التابعة لمجلس الإدارة، وآلية إختيار الإدارة التنفيذية وكيفية الإلتزام بمعايير واجراءات المحاسبة. اهتمت هذه الدراسة بتقديم بيانات شاملة ووافية عن طبيعة وتطبيق نظام حوكمة الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية . هدفت الدراسة إلى استكشاف الوضع الحالي لنظام حوكمة الشركات داخل الشركات المساهمة السعودية .اتبعت الدراسة المنهج التاريخي واستمارة الاستبانة . توصلت

---

[1] د. رضا ابراهيم صالح ، **نظام الرقابة الداخلية ودوره فى تقرير المراجعة . دراسة نظرية تطبيقية فى مصر**،(مصر : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد السابع، العدد الرابع ، 2003م) .

[1] عبيد سعد المطيرى ، **تطبيق الاجراءات الحاكمة للشركات فى المملكة العربية السعودية** (جامعة الكويت : المجلة العربية للعلوم الادارية ، المجلد العاشر, العدد الثالث ، 2003).

الدراسة الى نتائج منها ،استقرار السوق السعودي للأسهم وكسب ثقة المستثمرين في هذا السوق،إصدار معايير خاصة بحوكمة الشركات والتي يمكن ان تطبق بمثالية من قبل كافة الشركات السعودية دون استثناء مع القيام بالرقابة علي التطبيق الفعال داخل هذه الشركات، الاخذ في الاعتبار تطبيق جميع المبادئ التي ينص عليها نظام حوكمة الشركات وخاصة مبدأ تفعيل مسؤوليات مجلس الادارة.أوصت الدراسة بضرورة وجود دليل من اجل تطبيق نظام مالي وإداري جيد ،مشاركة القطاع الخاص والعام وكذلك الأكاديميين في وضع معايير هذا النظام بما يتناسب مع البيئة والمجتمع السعودي.

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت على الإجراءات الحاكمة واهتمت بتطبيقها في الشركات المساهمة السعودية لما له من اثر في كسب ثقة المستثمرين والمحافظة علي حقوقهم وتحديد مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة وجذب المزيد من المستثمرين ، تميزت دراستي عنها في أنها شاملة، تتناول نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات .

19. دراسة2003، Lmhaff and Eugene

(Accounti Quality, Auditing and Corporate Governance)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا.هدفت الدراسة الي مراجعة التطور التاريخي لجودة المراجعة وحوكمة الشركات مع بيان أسباب فشل بيئة التقاريرالمالية،جودة ونزاهة عملية التقارير المالية.اتبعت الدراسة المنهج التحليلي.توصلت الدراسة الي نتائج منها،منع المراقبين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو كمراجعين سابقين في نفس شركة العميل من مراجعتها ، التغير الإلزامي لشركة المراجعة كل 3 سنوات، وهذا ما أشار إليه قانون (**Sarbanes Oxley . Act .of**) ويجب ان يكون إلزامي من قبل (SEC) أو بورصات الأسهم ،ويفضل ان يقوم (AICPA) بدور الريادة في هذا المجال والزام جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية بذلك .أوصت الدراسة بضرورة منع المدير المالي أو المدير التنفيذي (CEO) للشركة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة ، ومنعه من التدخل في تعيين المديرين أو وضع جدول أعمال المجلس ومتطلبات الاجتماع ، منع كل المديرين الخارجين من امتلاك أسهم في أي شركة يكونوا أعضاء في مجلس إدارتها ، ان يتضمن تشكيل المجلس المدير التنفيذي الرئيسي للشركة ومديرين من الخارج بشرط ألا يكونوا قد سبق لهم العمل كموظفين في الشركة أو لديهم علاقات هامة مع الشركة أو مع المديرين التنفيذيين في الإدارة العليا، التزام أعضاء المجلس من الخارج ببرنامج تعليمي مستمر يحتوي علي (30) ساعة دراسية معتمدة سنوياً .

---

[2] Lmhaff J.R . and Eugene A., **Accounting Quality ,Auditing and Corporate Governance** , Auditing A Journal of practice and Theory ,January ,2003 .

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على جودة المراجعة وعلاقتها بحوكمة الشركات لضمان جودة ونزاهة التقارير المالية في المستقبل ،تتفق مع دراستي في تناولها وحوكمة الشركات ، وتختلف عنها فى انها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

20.دراسة د.عاطف ، 2003، (دراسة اختباريه لآثار حوكمة الشركات علي جودة التقارير المالية وفعالية تدقيق الحسابات في الأردن)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في علاقة المراجعين بمعرفة آثارحوكمة الشركات وبين الأبعاد الفرعية لجودة التقارير المالية وفعاليتها. هدفت الدراسة الي تحديد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة التقارير المالية وفعالية تدقيقها ، تحديد مدي التباين في إدراك المراجعين لأثار حوكمة الشركات وفقاً لمركزهم الوظيفي وعدد سنوات خبراتهم . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي و استمارة الاستبانة .توصلت الدراسة الي نتائج منها ،وجود ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة، وان أكثر متغيرات جودة التقارير المالية والفعالية المرتبطة بالمراجع هي التقارير المالية التي يمكن ان يعتمد عليها المستثمر في اتخاذ قراره ، وان أكثر متغيرات جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة تأثرا باليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع هي إنجاز عملية المراجعة بفعالية واقلها اكتشاف الأخطاء الجوهرية أوصت الدراسة بضرورة وجود آليات لحوكمة الشركات تعمل علي فعالية التقارير المالية وتساعد في إنجاز عملية المراجعة بفعالية وكفاءة ، تعاون الباحثين في إجراء المزيد من الدراسات في هذا الاتجاه .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت فى العلاقة بين إدراك المراجعين لأثار آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين الأبعاد الفرعية لجودة التقارير المالية وفعاليتها، تتفق مع دراستي في تناولها لحوكمة الشركات وتختلف معها في أنها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

21.دراسة د.عادل ، 2003 (تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المساهمة المصرية) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المساهمة المصرية . هدفت الدراسة الي مدي إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في البيئة المصرية، اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى.توصلت الدراسة الي نتائج منها ،ان الظروف الحالية في مصر تساعد علي الإسراع بتطبيق حوكمة الشركات والاستفادة من المزايا التي تحقق للدول التي قامت بتطبيقه في الأداء ،وزيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات، وزيادة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بما يحقق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الاخري بالشركة . أوصت الدراسة بضرورة تطبيق حوكمة الشركات التي تساعد علي زيادة الشفافية في القوائم المالية وحماية حقوق المساهمين وأصحاب

---

[1] د. عاطف محمد احمد ، **دراسة اختبارية لآثار حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية تدقيق الحسابات في الأردن** ، (مصر : جامعة بني سويف كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الثاني ، 2003) .

[1] د.عادل عبد الرحمن أحمد ،**دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة العاملة في البيئة المصرية** ، (بنها:جامعة الزقازيق، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،السنة الثالثة والعشرون، العدد الأول ؛2003).

المصالح الاخري بالشركة،العمل على نمو الاقتصاد القومي من خلال المساعدة فى توفير الثقة والمصداقية فى المعلومات المالية المنشورة.

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت على تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة المصرية وذلك للمساهمة في نجاح ونمو سوق المال في مصر ، تميزت دراستي عنها فى إنها تهتم بنظام الرقابة وأثرة فى تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات.

22. دراسة 2003 ، Pathak ، [2] (Internal Audit and Corporate Governance)

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تحليل أثار حوكمة الشركات **(Corporate Governance)** علي كفاءة عملية المراجعة الداخلية **(Internal Audit)** وتدعيم استقلال المراجع،هدفت الدراسة الي تحليل أثار حوكمة الشركات لتحسين أداء ورقابة وكفاءة عملية المراجعة الداخلية ، التعرف علي ايجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين عملية المراجعة الداخلية . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج التحليلي لدراسة الحالة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن وجود إدارة مراجعة داخلية كجزء مرتبط بشكل وثيق مع لجنة المراجعة يعد بمثابة احد المظاهر الرئيسية لإدارة حوكمة الشركات ، وجود لجنة مراجعة للشركات تساهم في تدعيم جودة أداء وظيفة الشركة لمقترحات وتوصيات المراجع الداخلي من ناحية أخري،وذلك بهدف محاولة القضاء علي الغش والتضليل **(Fraud)** والتحكم في إدارة الشركة،توفير الاستقلال الكافي للمراجعين الداخلين لا يضمن فقط تدعيم جودة أداء المراجعة الداخلية والحصول علي أحكام وتوصيات غير متميزة عن الأنشطة المختلفة التي تتولي فحصها وتقييمها، وإنما يساهم في مساعدة المراجع الخارجي علي أداء مهمته التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية.أوصت الدراسة بضرورة وجود برنامج كاف للمراجعة الداخلية **(Programmed For Internal Audit)** يساعد المراجع الخارجي علي تحليل كمية الاختبارات لكافية التي يقوم بها والاعتماد إلي حد كبير عن المراجع الداخلي في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية،وفي تقييم دقة البيانات المالية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت فى حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة عملية المراجعة الداخلية التى يترتب عليها زيادة وتأكيد مصداقية التقارير في القوائم المالية وما تتضمنه من إفصاح كافي لحملة الأسهم التي تؤثر علي قراراتهم الاستثمارية وبالتالي علي أداء الأوراق المالية في السوق ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها في أنها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات .

23. دراسة Clark et 2004 (Corporate Governance, Cross Listing and Managerial Response to Stock Price Discounting : Royat A hold Market Arbitrage)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى العلاقة بين جودة نظم حوكمة الشركات وأداء سوق الأوراق المالية في شركة A Hold الأوربية وهي مثال لفشل حوكمة الشركات في أوربا ، حيث تم تحليل تعاملات السوق الخاصة باسهم الشركة في بورصة الأوراق المالية لكل من أمستردام ونيويورك خلال الفترة من عام 1973م حتي 2004م وتحليل سلسلة أحداث لتغلب أسعار أسهم الشركة . أوضحت الدراسة أن شركة A Hold الأوربية احدي ثالث اكبر

---

[2] Pathak ,J,, **Internal Audit and Corporate Governance** A : Programmer for Audit DEP Auditing April 2003 .

[1] Clark et al , **Corporate Governance , Cross Listing , and Managerial , Response to stock price Discounting : Royat A hold market arbitrage** – Amsterdam and New York,VOl,31 ,1973 , 2004.

متاجر تجزئة في العالم أنشئت عام 1887م في أمستردام وكانت من أوائل الشركات التي سجلت في بورصة أمستردام عام 1948م ، ثم دخلت أسواق أمريكا وأوربا وأصبحت سلسلة متاجر ، وظهرت الأزمة في فبراير 2003م عند الإعلان عن مخالفات محاسبية ومالية بسبب قصور شفافية خطط حوافز ومكافآت المديرين وضعف الإفصاح وقصور المعلومات المقدمة إلي السوق ، مما ترتب عليه قيام المساهمين ببيع أسهم الشركة وانخفاض أسعار الأسهم حوالي 63% من قيمتها في فبراير 2003م . توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن أسعار أسهم الشركة كانت ثابتة وتتميز بالاستقرار حتي عام 1982م ، ثم بدأت في زيادة مستمرة من عام 1982م حتي عام 1995م ثم النمو السريع حتى عام 2000م ، ثم انخفضت الأسعار حوالي 63% ، في فبراير 2003م ، وقد أشارت الدراسة إلي ضعف نظم حوكمة الشركات في شركة A Hold الأوربية مقارنة بالشركات الاخري في أوربا ، وجود علاقة عكسية بين جودة نظم حوكمة الشركات والتغلب في أسعار الأسهم، زيادة التغلب في الأسعار يشير إلي ضعف قصور المعلومات المقدمة للسوق وضعف نظم حوكمة الشركات، عدم السماح لاصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الادارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية . أوصت الدراسة بضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية مثل إلزام الشركات بتقديم تقارير مالية ربع سنوية ذات شفافية وجودة محكومة بمعايير محاسبة ومراجعة مقبولة ومتعارف عليها.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على علاقة جودة حوكمة الشركات بأداء سوق الأوراق المالية بأوربا، تتفق مع دراستي في تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية و حوكمة الشركات.

24.دراسة Solomon 2004 ، [(2)] (Corporate Governance and Accountability)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي تحليل مهنة المحاسبة وتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات والمساءلة ، وتحديد أسباب فشل الشركات وخداع المستثمرين وتحويل الثروة والموارد من المساهمين إلي الإدارة ، واستخدام المعلومات المحاسبية في خداع وغش المساهمين ، وحددت الدراسة أطراف مشكلة حوكمة الشركات في كل من واضعي المعايير المحاسبية ، المراجعون ، مكاتب المراجعة والإدارة . هدفت الدراسة إلي تأكيد فعالية حوكمة الشركات وتحديد المسئوليات . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى والتحليل الشمولي . توصلت الدراسة إلي نتائج منها،انه قبل صدور قانون (Sarbanes .Oxley Low) كان اهتمام المراجعين هو زيادة الإيرادات وذلك من خلال تقديم الاستشارات مقابل اهتمام اقل بعملية المراجعة ، والتعاقد مع الإدارة باعتبارها العميل ، السماح بتقديم كل من المراجعة الداخلية والخارجية ، الوضع قبل القانون بالنسبة لمجلس الإدارة يتصف ببعض جوانب القصور أهمها اختيار أعضاء مجلس الإدارة بواسطة المديرين التنفيذيين سواء كان أصدقاء لهم أو هناك مصالح مادية ، كما أن هناك قصور في الشركات يتمثل في ضعف الرقابة الداخلية ، عدم الربط بين الرقابة الداخلية والخارجية وضعف نظم الأمان وشيوع المسئولية . أوصت الدراسة بضرورة فعالية حوكمة الشركات وتحديد المسئوليات ، تطلب القانون وجود لجنة للمكافآت ولجنة لحوكمة الشركات ، وجود سياسات لحوكمة الشركات ، تبني المعايير الأخلاقية ، تطلب القانون وجود لجنة مراجعة مستقلة عن مجلس الإدارة تقوم بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه يقدم المراجع الداخلي تقريره إلي هذه اللجنة ، عدم تقديم المراجع استشارات إلي العميل إذا تعارض ذلك مع عملية المراجعة ، أن

---

(2) Solomon j , **Corporate Governance and Accountability**, Journal of Accountancy,22 , January ,2004 .

يصدق المراجع الخارجي علي جودة الرقابة الداخلية للعميل، تطلب القانون التناوب علي القائمين علي عملية المراجعة .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت فى تحديد العلاقة بين حوكمة الشركات والمساءلة ، فتفعيلهما يؤدي إلي إصدار قرارات جادة يمكن الاعتماد عليها فى إتخاذ القرارات السليمة، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية الشفافية وحوكمة الشركات.

25.دراسة 2004 ، Duffy ، [1](Corporate Governance and Client Investing)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي أثار حوكمة إدارة الشركات علي حركة الاستثمار في الأوراق المالية ، وأثرها علي قرارات المستثمرين .هدفت الدراسة إلي بيان مفهوم ومبادئ وقواعد وأهداف حوكمة الشركات وأثارها المحتملة علي حركة الاستثمار في الأوراق المالية ، بيان أهميتها بالنسبة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية وإيضاح أثرها علي قرارات المستثمرين .اتبعت الدراسة استمارة الاستبانة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن حوكمة إدارة الشركات هي احدي الأدوات الفعالة لتشجيع وجذب الاستثمار في سوق الأوراق المالية لما تمثله من قواعد تحكم وتوجه الإدارة بما يعود بالنفع علي المستثمرين في أوراقها المالية والمتداولة في السوق ، توفر مصداقية للقوائم المالية من خلال مراجعتها من قبل مراجع الحسابات المستقل الأمر الذي يؤثر بشكل جوهري علي اختيارات المستثمرين في الشركات التي يستثمرون فيها أموالهم . أوصت الدراسة بضرورة وحتمية تطبيق مفهوم ومبادئ وقواعد وأهداف حوكمة الشركات نظراً للمنافع التي تتحقق من تطبيقها ، تطبيق مفهوم حوكمة الشركات ليساعد في نجاح سوق المال والعمل علي نمو الاقتصاد القومي من خلال المساعدة في توفير الثقة والمصداقية في المعلومات المالية .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات وآثارها على حركة الاستثمار في الأوراق المالية للاستفادة من المزايا التي تتحقق من تطبيقها، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها في إنها تتناول هذا الدور في جزئية من الدراسة .

26.دراسة. د.سميحة 2004 ، (التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المصرية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي تأثير حوكمة الشركات في التدقيق الداخلي في الشركات المصرية . هدفت الدراسة إلي إيضاح أسس حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي باعتبارها إحدى عناصره الأساسية. ظهرت أهمية الدراسة في أن التدقيق الداخلي يعمل علي تكوين معايير مفيدة تحقق الغرض من الحوكمة ، حيث يساعد التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة علي تطبيق معدلات نمو مرتفعة ومستدامة تتسم بالعدالة ويؤدي إلي تعميق سوق المال وتعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار بالإضافة إلي زيادة الثقة في الاقتصاد القومي . اتبعت الدراسة المنهج التحليلي والمنهج الوصفي . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن التدقيق الداخلي عنصر رئيسي لعمل لجنة المراجعة داخل

---

[1] Duffy ,M, **Corporate Governance and Client Investing** Journal of Accountancy,VOI,22 ,2004.

[1] د. .سميحة فوزى ، **التدقيق الداخلي فى اطار حوكمة الشركات المصرية** (مصر : مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين المصرية ، المجلد الثاني والعشرون، العدد الحادي عشر، 2004م) .

المنشات المختلفة والتي تشكل بدورها أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرعين ، تقديم المقترحات العلمية لتقوية وتطوير آليات حوكمة الشركات في البيئة المصرية . أوصت الدراسة بضرورة تعريف أعضاء التدقيق الداخلي بمبادئ حوكمة الشركات واعادة التأهيل العلمي لأعضاء إدارات التدقيق الداخلي بما يؤدى الى وضع أسس ومبادئ وسياسات حوكمة الشركات لمواجهة التطورات المنشودة.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت فى الدور الأساسي للتدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات ، حيث أنها عنصر أساسي في أعمال لجنة المراجعة ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها بالإضافة لحوكمة الشركات تهتم بنظام الرقابة الداخلية والشفافية.

27.دراسة د.سعود2004(تسرب المعلومات الداخلية في أسواق الأسهم يناقض مفاهيم العدالة والشفافية)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر غياب الشفافية والعدالة في تسرب المعلومات الداخلية في أسواق الأسهم ، دور شفافية المعلومات من حيث مصادرها الداخلية والخارجية والآثار المترتبة عليها في إعادة الثقة للمستثمرين . هدفت الدراسة لمحاولة ضبط عمليات المتاجرة بالأسهم في الأسواق السعودية التي تتم بناءاً علي معلومات داخلية، دراسة عمليات المتاجرة بالاعتماد علي المعلومات وأثرها علي القرارات الاستثمارية ، تأثير نشر القوائم المالية علي أسعار أسهم الشركات ،شفافية المعلومات الداخلية مقارنة بالدول المتقدمة ودراسة المعلومات (**Inside Information**) توصلت الدراسة إلي نتائج منها، ضعف معامل الارتباط بين الربح المعلن عنه بالقوائم المالية وبين سعر السهم في السوق ، إن المستثمرين لا يقامرون كثيراً علي القوائم المالية المنشورة لعدم صدق المعلومات المحاسبية وشفافيتها . أوصت الدراسة بضرورة الحفاظ علي الشفافية ومنع تسريب المعلومات حتي تتحقق العدالة بين المستثمرين وهيئة السوق المالية السعودية حيث قطعت خطوات جادة نحو إقرار الأنظمة والقوانين الخاصة بهذا الأمر .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على مفاهيم العدالة والشفافية حيث تعني المعلومات الدقيقة في مواقيتها وإفساح المجال أمام الجميع للإطلاع علي القرارات في مجالات السياسات العامة وإبراز المعلومات الإحصائية حول السياسة المالية والنقدية والاقتصادية بشكل عام ، تتفق مع دراستي فى تناولها للشافية و تختلف عنها فى إنها تتناول نظام الرقابة الداخلية و الشفافية وحوكمة الشركات.

28. دراسة جهاد ، 2004 (دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الأردنية المساهمة العامة)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في المعوقات التي تواجه الرقابة الداخلية عند استخدام الأنظمة المحوسبة ، خاصة أساليب الرقابة التنظيمية وتوثيق النظم المحاسبية ،رقابة الأجهزة و المدخلات والمخرجات ،وإن أساليب الرقابة لاتتبع فى الوصول للنظام وبالتالي لاتؤدى الى رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية فى ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. هدفت الدراسة إلي معرفة دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الأردنية ،

---

[2] دراسة سعود بن عبد العزيز الاحمد ، **تسرب المعلومات الداخلية فى اسواق الاسهم يناقض مفاهيم العدالة والشفافية** ، (الرياض : جامعة الملك سعود، 2004م) .

[1]جهاد بدر قراقيش ، **دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة** ،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004) .

إمكانية الاستفادة منها في أعمال المراجعة ، رفع كفاءة الرقابة الداخلية ، تطوير أساليب المراجعة وفق للتطور الذي حدث في نظام تشغيل البيانات المحاسبية ومدى إمكانية مواجهة حالات الغش والتلاعب . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤدي إلي رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويضفي مصداقية عالية علي مخرجات النظام ، ويخفض تكلفة التشغيل ، زيادة السرعة والدقة في الحصول علي المخرجات ، المحافظة علي ممتلكات الشركة بشكل أفضل من الأنظمة التقليدية ويحد من التحيز في اتخاذ القرار، وبالتالي تصبح مخرجات النظام ذات حيادية تولد الثقة لأصحاب المصالح في المنشاة . أوصت الدراسة بضرورة تشجيع الشركات علي تبني نظم تكنولوجيا المعلومات وتفعيلها في نظامها المحاسبي لمواكبة تطورات العصر خاصة في مجال الرقابة الداخلية علي الأنظمة المحوسبة ، تلبية متطلبات الأسواق العالمية ، تأهيل الكوادر المحاسبية بتثقيفها تكنولوجياً بعقد دورات متخصصة في المجال ومحاولة الحصول علي أحدث التقنيات بتكلفة معقولة.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت علي نظام الرقابة الداخلية فى رفع كفاءة تكنولوجيا المعلومات تتفق مع دراستي في تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها في أنها تشمل نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

29.دراسة د.محمد ، 2005 (إطار مقترح لدور حوكمة الشركات وتنشيط سوق الأوراق المالية)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي اتفاق الشركات العاملة في مصر والمتداول أسهمها بالبورصة حول محددات حوكمة الشركات بدلالة الرقم القياسي المقبول لهذه الحوكمة ، تحليل أثر هذه المحددات في تنشيط سوق الأوراق المالية في مصر من منظور محاسبي . هدفت الدراسة إلي حصر وتوصيف مجموعة المبادئ الدولية لحوكمة الشركات الصادرة عن الهيئات والمؤسسات الدولية ، تحديد وتوصيف مجموعة المفردات الفرعية الخاصة بكل مبدأ من المبادئ الدولية لحوكمة الشركات ، إعداد نموذج لدرجة الحوكمة تمهيداً لاستخدام هذا النموذج لإدارة حكم وقياس لواقع الحوكمة لشركات عينة البحث . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى واستمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود فروق جوهرية في محددات حوكمة الشركات وبين أنماط الملكية لشركات عينة الدراسة فضلاً عن وجود تباين في ترتيب الأهمية النسبية لهذه المحددات وبين هذه الأنماط يوجد تأثير جوهري بمحددات حوكمة الشركات المتداولة بالبورصة علي تنشيط سوق الأوراق المالية . أوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات المساهمة سواء المقيدة بالبورصة أو غير المقيدة بمحددات حوكمة الشركات ، التزام جهات الإشراف والرقابة علي الشركات لكل دولة ممثلة في هيئة سوق المال ومصلحة الشركات بإجراء تقييم دوري لمدي تطبيق حوكمة الشركات علي الواقع وطبقاً للرقم القياسي المقبول بالدولة .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على مستويات الإطار الفكري للمحاسبة وألزمت الشركات بالرقابة الدقيقة كآلية أساسية وفعالة في حوكمة الشركات كأسلوب وممارسة لضبط الإدارة ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تتناول نظام الرقابة الداخلية و الشفافية وحوكمة الشركات.

---

[2] د.محمد عبد الفاتح إبراهيم ، **إطار مقترح لدور حوكمة الشركات وتنشيط سوق الاوراق المالية** ، (مصر : الإسكندرية،المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005م) .

30.دراسة د.محمد،2005(تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد العلاقات التأثيرية بين الآليات المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات ومدي امكانية تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام القيد بالبورصات المالية المصرية . هدفت الدراسة إلي تحديد الأهمية النسبية للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات كمحور ارتكاز للآليات المختلفة لحوكمة الشركات تقييم الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية ، دراسة إمكانية تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في البيئة المحاسبية المصرية من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية . اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة وتوصلت إلى نتائج منها، يمكن تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بتحقيق المزيد من التفعيل وذلك من خلال معالجة أسباب عدم التزام بعض الشركات باستخدام تلك الآليات ، تفعيل آليات المعايير المحاسبية اللازمة للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات في البيئة المحاسبية المصرية من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية ، تفعيل الآليات الرقابة علي أنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات بالبيئة المحاسبية المصرية من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت فى تعدد العلاقات التأثيرية بين الآليات المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات وقدمت أطارا لدراسة إمكانيات تفعيل الآليات المحاسبية لها من خلال استخدام القيد للبورصات المالية ، تتفق مع دراستي في تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها في إنها شاملة لنظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

31. دراسة د. عوض ، 2005(لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى دوافع وانتشار مفهوم الحوكمة في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة. ظهرت أهمية الدراسة في تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) في السنوات الأخيرة من قبل الباحثين المهتمين في المنظمات الدولية حيث عقدت عدة مؤتمرات وندوات وورش عمل في الدول المتقدمة. هدفت الدراسة إلي إيضاح أسباب ودوافع انتشار مفهوم حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة واستعراض وتحليل الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التعريف بمفهوم حوكمة الشركات وكيفية تطبيقه، وودور لجان المراجعة كأحد ابرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد وعلاقة ذلك بالمراجعة الداخلية والخارجية مع التركيز علي المملكة العربية السعودية . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستمارة الإستبانة. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،ان العديد من دول العالم المتقدمة سارعت في تبني مفهوم حوكمة الشركات بعد الانهيارات التي حصلت لبعض الشركات العالمية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية رغبة منها لتحسين الأداء المالي والإداري للشركات

---

[1] د.محمد احمد العسيلي ،**تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية** (مصر : الإسكندرية ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005م) .

[1] د. عوض بن سلامة الرحيل، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات** ،(المملكة العربية السعودية : جدة ، جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد الثاني والعشرون ،العدد الأول ، السنة 2005م) .

ومنع دخول المزيد من تلك الأزمات المالية المماثلة،تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد علي توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الانهيارات والأزمات المالية أوصت الدراسة بضرورة العمل علي إنشاء مركز وطني تحت مسمي (المركز الوطني لحوكمة الشركات) يشترك في تكوينه ممثلون من ديوان المراجعة العامة ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين وهيئة سوق العمل، تفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية وعقد الندوات والمؤتمرات العلمية ، إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية مع التركيز علي عقد ورش العمل والمجالات العلمية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم في البيئة السعودية .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت على مفهوم حوكمة الشركات بالتركيز علي لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات والرقابة علي الشركات وتعريفات القائمين عليها وتحديد مسئولياتهم وأكدت أهمية الأطراف الاخري ذات الصلة كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم وتعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

32.دراسة د.أسامة ،2005، (نظم إدارة ومراقبة المنشات (الحوكمة) حالة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مجموعة من الدوافع والمبررات وراء مفهوم الحوكمة وتطوره السريع مثل تقويم أداء الإدارة العليا للمنشات وتعزيز المساءلة ، مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المنشات بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلي كل من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العمومية، ضمان الحصول علي معالجة عادلة لجميع المساهمين مما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة علي أداء المنشاة . هدفت الدراسة إلي وضع تصور عن إطار متكامل لمرتكزات ومقومات نظام فعال لإدارة ومراقبة المنشات في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي في ضوء التوصيات الصادرة عن الهيئات المنظمة لنظام إدارة ومراقبة المنشات من واقع التجارب السابقة لبعض المنشات . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلي نتائج منها، ان مفهوم الحوكمة هو بمثابة نظام شامل يتضمن مقاييس الإدارة الجيدة ومؤشرات حول وجود وأساليب إدارية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمنشاة داخلياً وخارجياً من التأثير بصفة سلبية علي أنشطة المنشاة ، ضمان الاستخدام الامثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الايجابي للمنشاة ولصالح ملاكها وللمجتمع ككل . أوصت الدراسة بضرورة اعادة النظر في صياغة اللائحة الادارية والمالية واللوائح للجان الفنية بطريقة تحقق الفصل بين التداخلات والاختصاصات الموجودة حالياً ، الفصل بين المهام والواجبات المتداخلة في أعمال اللجان الفنية والجهاز التنفيذي .

---

[2] د. أسامة فهد الحيزان ، **نظم إدارة ومراقبة المنشات (الحوكمة) حالة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي** (الإسكندرية : المؤتمر العلمي السنوي الثاني حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، 2005م).

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت على نظم إدارة ومراقبة المنشات الذى يقوم علي مجموعة من الأدوات والمقومات الأساسية التي تتضمن سلامة حقوق المساهمين وأصحاب المصالح ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تتناول نظام الرقابة الداخلية الشفافية وحوكمة الشركات.

33.دراسة د.سمير2006م ،(محددات فعالية لجنة المراجعة في الحد من سلوك إدارة الأرباح) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في حالات الفشل المالي وإفلاس العديد من الشركات العالمية الكبيرة بسبب ممارسة الإدارة سلوك إدارة الأرباح، ومن ثم زاد التركيز على وجود حوكمة أفضل للشركات. ودراسة حوكمة الشركات وإختبار أثرها فى الحد من السلوك الادارى للتغيير فى السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية. ظهرت أهمية الدراسة في الثناء على فعالية المعايير والتشريعات الجديدة لحوكمة الشركات في مصر للحد من إدارة الأرباح من عدمها.إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استخدام استمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن لجنة المراجعة ذات البنية القوية، والنفوذ القوي والتي تبذل الجهد والعناية اللازمة، تنجح في إدارة المهام الإشرافية المدخلة إليها بكفاءة وفعالية مما يحد من سلوك تمهيد الدخل والإغتسال الكبير.أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور لجان المراجعة وانضمام المراجعين الخارجين لعضويتها،تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات لتسهم في ترشيد القرارات للاطراف المختلفة لتقديم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت لجنة المراجعة كأحد أدوات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ومعرفة العوامل التي تدفع الإدارة إلى إختيار سياسات محاسبية معين، تتفق مع دراستي في تناولها لآلية من آليات حوكمة الشركات وتختلف عنها في إنها شاملة لنظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

34. دراسة د.سطام ، 2006، (تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد أنشطة الحكومة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها مما أدي إلي نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها ، عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة مما يضعف إحساس الإدارة بحرمة المال العام . هدفت الدراسة إلي وضع هيكل عام لنظام الرقابة الداخلية مع تحديد مشاكل التطبيق من ناحية واقتراح وسائل معالجة هذه المشاكل ، تحديد واقع نظام الرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،ان مفهوم الرقابة الداخلية يكاد يكون متفق عليه دولياً وعلي هذا الأساس تم الاعتماد علي مفهوم موحد للرقابة الداخلية وانه لا يوجد نظام للرقابة الداخلية في المملكة العربية السعودية بمفهومه العلمي والمهني بعض، الأنظمة لا تدخل ضمن مفهوم نظام الرقابة الداخلية مثل نظام المشتريات الحكومية وقواعد إجراءات المستودعات الحكومية ، لا توجد

---

[1] د. سمير كامل محمد، **محددات فعالية لجنة المراجعة فى الحد من سلوك إدارة الارباح مع دراسة ميدانية تطبيقية**،(الإسكندرية:جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثالث والاربعون ، العدد الأول، 2006).

(1) د.سطام بن عبد العزيزالمقرن،**تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي** ،(الرياض:مجلة الإدارة العامة،المجلد الثالث والأربعون،العدد الأول ، 2006).

متابعة للأصول الثابتة والمنقولة والمحافظة عليها خلال عمرها الافتراضي نظراً لاستخدام مبدأ الأساس النقدي في النظام المحاسبي. أوصت الدراسة بضرورة إصدار أنظمة رقابة داخلية مبنية علي أساس علمي ومهني بحيث تمثل معايير عامة علي ضوئها يتم تصميم إجراءات رقابة داخلية من قبل الجهات نفسها يتلاءم حجمها وطبيعة عملها وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية وديوان المراجعة العامة ويتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء علي أن يتم تقييمها بشكل دوري ، إصدار معايير للرقابة الداخلية من قبل ديوان المراجعة العامة وذلك بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت في نظام الرقابة الداخلية في المخازن الحكومية فقط وليس التقييم الشامل للجهات الحكومية مع التركيز علي إجراءات الرقابة المحاسبية ، تتفق مع دراستي فى تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى إنها تتناول نظام الرقابة الداخلية و الشفافية وحوكمة الشركات.

35.دراسة د. ماهر ، 2006 (دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل دور الرقابة الداخلية) [2]

تمثلت مشكلة الدراسة في قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة ، قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقديم تقرير مجلس الإدارة ، تطبيق قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في سوريا . ظهرت أهمية الدراسة من اهتمام المنظمات المهنية وقوانين الدول المتقدمة وما ركزت عليه أدبيات المراجعة في تقويم الرقابة الداخلية والعمل علي رفع مستوي الإفصاح والشفافية بان تقوم إدارة المنشاة بإصدار تقرير بعنوان الرقابة الداخلية . هدفت الدراسة إلي وجود نظام للرقابة الداخلية في المنشاة للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية ، تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول من كل عبث ، قيام الإدارة بالإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية من خلال تقرير يرفق مع التقرير السنوي مما يعطي الإدارة مزيداً من الشفافية والثقة . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي استمارة الاستبانة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،قصور مهنة المراجعة في بعض المؤسسات السورية سواء علي مستوي الممارسين للمهنة أو جمعية المحاسبين القانونين التي ترعي شئون هذه المهنة ، ضعف مستوي الأداء المهني ، غياب التعليم المهني المستمر ، عدم متابعة التطورات المهنية العلمية عموماً ومعايير المراجعة الدولية خصوصاً . أوصت الدراسة بضرورة أن تتولي إدارة المنشات بشكل عام وضع بيئة محكمة للرقابة الداخلية في المشروع الذي تقوده، وان تعمل علي تحسينها وتطويرها لتبقي فعالة ، أن يصدر الجهاز المركزي للرقابة المالية وجمعية المحاسبين القانونين إرشادات واضحة بخصوص إبداء الرأي بتقارير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت في أهمية وجود بيئة محكمة للرقابة الداخلية في المنشاة تساعد في رفع كفاءتها وحماية أصولها وأموالها من العبث بها ، تتفق مع دراستي فى تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

36.دراسة مصطفي، 2007م (مدي ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات)[1]

---

(2) ماهر الأمين ، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة فى تفعيل الرقابة الداخلية**،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الثاني ، 2006م).

(1) د. مصطفى حسن بسيونى السعدنى **مدي ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات**،(ابوظبى: جمعية المحاسبين ومدققى الحسابات، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ،2007) .

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الشفافية والافصاح ،وماهى الأخطاء الشائعة في الإفصاح وسبل تفاديها،والمزيد من الافصاح يعني وضع عمليات وانشطة المشروع امام الاطراف المختلفة ،والافصاح عن البيانات ذات التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية والبئية تؤدي الي نتائج سلبية هدفت الدراسة الي اظهارمستوي الشفافية المطلوب تحقيقها من خلال الافصاح حتي يتمكن اصحاب المصالح من الاطمئنان الي الموقف المالي وتقيم استثمارتهم.تكمن اهمية الدراسة في الحاجة الي تدعيم مفاهيم الافصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة وحوكمة الشركات وامكانية تطبيقها حتي نقف امام تكرار الازمات المالية .اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي . توصلت الدراسة الي نتائج منها المستثمرين يركزون علي العوامل التي تضمن لهم مناخ عمل عادل وجيد بجانب الاسقرار السياسي ومدي اتباع الشفافية والإفصاح، ضعف الآليات اللازمة لتطبيق القانون من العوامل التي تعوق تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح والمسائلة ،وغياب تلك المبادئ يؤدي الي انخفاض تدفق الاستثمارات ،أوصت الدراسة بانشاء بيئة ملائمة للإعمال حتي تنجح في جذب الاستثمارات ، صدق المراجع عند تنفيذ مهنته وفقا للوائح والمعايير المهنية يكون لديه المقدرة علي تبرير تصرفه تبريرا موضوعياً .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة اهتمت بالعلاقة بين الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ،وساهمت في ترشيح تطبيقها للإحالة دون تكرار الأزمات المالية. تتفق مع دراستى فى تناولها للشفافية والإفصاح وحوكمة الشركات وتختلف عنها فى عدم شمولها لنظام الرقابة الداخلية.

37.دراسة محمد ،2007م (الحوكمة واثرها على الاستثمار) [2]

تمثلت مشكلة الدراسة فى ان ادارة المصارف تعرض مواردها الخاصة والمودعة لمخاطر كبيرة ويحرمها من الحصول على العائد الكافي من راس المال المستثمر الذي ينبغي ان يمتد لتغطية المخاطر . هدفت الدراسة الي تحديد مفهوم حوكمة الشركات واظهار اهمية تطبيقة في الجهاز المصرفي السوداني ومدي حاجتة اليها ، وايضاح الجوانب الايجابية في السياسات التي تسعي الموسسات المختلفة لتطبيق الحوكمة في السودان . ظهرت اهمية الدراسة في حداثة حوكمة الشركات واثرها علي اداء المصارف السودانية ، وتطبيق حوكمة الشركات في القطاع العام او الخاص يقلل حجم الفساد ويذيد من فرص نجاحة ، كما انه يقنع الجمهور بعدالة ونزاهة اداء تلك الموسسات .اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، واسلوب دراسة الحالة . توصلت الدراسة الي نتائج منها تقوم الموسسات المالية بالسودان وعلي راسها الجهاز المصرفي بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، قامت الدولة باصدار تشريعات لتطبيق حوكمة الشركات ، زيادة التدفقات في الاستثمارات يعود الي التزام المؤسسات في السودان بما فيها الجهاز المصرفي بتطبيق قواعد الادارة الرشيدة .اوصت الدراسة بالعمل علي زيادة الوعي بحوكمة الشركات في كل المؤسسات المالية في السودان بما فيها سوق الخرطوم للاوراق المالية.

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة اهتمت بتطبيق قواعد حوكمة الشركات في قطاع المصارف في السودان ، وساهمت في قياس مدي التزام المصارف السودانية بتطبيقها. تميزت دراستي عنها فى أنها بالإضافة لحوكمة الشركات تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية.

(2) د. محمد فرح عبد الحليم ، **حوكمة الشركات واثرها على الاستثمار** ،(أبوظبى :مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ،2007) .

38.**دراسة سهير،2007 ،(اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية علي الأداء المحاسبي في شركات التامين)**(1) تمثلت مشكلة الدراسة في أن ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات التامين يؤثر علي النظام المحاسبي في اكتشاف الغش والأخطاء و عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية يؤثر علي كفاءة النظام المحاسبي . هدفت الدراسة إلي بيان اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المحاسبي بالنسبة لقطاع شركات التامين المساهمة وتحديد الأسس والمعايير التي من خلالها يتم قياس كفاءة الرقابة الداخلية في شركات التامين المساهمة . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي و الاستقرائي واستمارة استبانه. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف علي تطبيقها من قبل ذوي الخبرة والإدارات العليا يسهم في تقليل الغش والأخطاء، وجود هيكل إداري واضح ووصف وظيفي مع تحديد الواجبات والمسئوليات وصدور تعليمات واضحة علي المستندات يقلل كثيراً من التلاعب والغش ، التطبيق السليم للرقابة الداخلية يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء ، الرقابة المستمرة بالبنوك والخزائن وتطبيق الإجراءات واللوائح يقلل من الغش والأخطاء . أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بعمليات الرقابة وتقويم الأداء الفعلي والاهتمام بالمفاهيم العلمية لأجهزة وأقسام الرقابة المالية خاصة الداخلية منها، وجود جهاز للرقابة الداخلية يعمل علي مراقبة ومراجعة الأعمال واكتشاف أي خلل أو خطأ ، العمل علي تطبيق أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي من قبل ديوان المراجعة العامة والمراجعين القانونيين،أن تقوم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشاة بحيث يعمل ذلك علي تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على فعالية نظام الرقابة الداخلية وأثرة فى تحسين الأداء المحاسبي وكيفية تطبيق إجراءاته، تتفق مع دراستي فى تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

39.دراسة محسن ،2007، (دورمراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية،)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية عرض بعض الإجراءات التي اظهرتها أدبيات المراجعة لتقليل بعض الممارسات المحاسبية، دورمراجع الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. هدفت الدراسة إلى تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع التي تحفز إدارة الشركات على ممارستها، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها بغرض تخفيض التضليل في التقارير المالية. تكمن أهمية الدراسة في تحديد النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية على إعداد القوائم المالية، واختيار السياسات الإدارية والمحاسبية بما يحقق أهداف الشركة، وإغناء الجانب المعرفي لدور لجان المراجعة والوصول إلى نتائج تفيد الجهات الإشرافية على الشركات. إستخدمت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى وإستمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها إجراء المزيد من البحوث في البيئة العربية تتأكد من وجود الممارسات المحاسبية الإبداعية ودوافع ممارستها، على المنظمات المهنية أن تطور وسائل إكتشاف حالات الممارسات المحاسبية الإبداعية حتى تتماشى مع الزيادة المطردة في تلك الحالات التي قد تؤدي إلى إخفاق عملية

---

(1) سهير عوض قنديل، **اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في شركات التامين** (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007م) .

(1) د. محسن بابقي عبد القادر، **دور مراجع الحسابات في مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية،**(دمشق:جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثلاثون ،العدد الثاني،2007).

المراجعة.أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بوضع برامج تدريبية للعاملين بمكاتبهم لتحسين مستوى أدائهم، وتطويره بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت فىالتعريف بالمسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة، وتسليط الضوء على دورها بالإشراف على إجراءات إعداد التقاريرالمالية، لذلك تضمنت أنه يجب على لجنة المراجعة أن تقوم بمراجعة التقارير المالية مع كلٍ من الإدارة والمراجع الخارجي، وأن تقوم بإعادة النظر بآلية اختيار الإدارة لسياساتها المحاسبية، تميزت دراستى عنها في تناولها لتأثير حوكمة الشركات في نظام الرقابة الداخلية مع إيضاح مفهوم واليات حوكمة الشركات ودور نظام الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى عناصرها الأساسية.

40.دراسة د.شادي ، 2008، (كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية في سوريا)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في إن الرقابة الداخليةتمارس دوراً تقليدياً يركز علي الرقابة المحاسبية المستندية والوثائقية مع إهمالها لدورها الرقابي الشامل علي الجوانب والأنشطة الإدارية والتشغيلية مما يؤدي إلي عدم تمتعها بالكفاءة اللازمة . هدفت الدراسة إلي بيان اثر كفاءة إدارة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء في سوريا ، تحديد مشاكل التطبيق واقتراح وسائل حلها . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى و استمارة الاستبانة .توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن إدارة الرقابة الداخلية تتبع للإدارة بالمؤسسة وترتبط مع الإدارة العليا في المؤسسة بعلاقة غير مباشرة ومن جهة أخري فان تقارير إدارة الرقابة الداخلية تخضع للتعديل أو الحذف لجزء أو أكثر منها من قبل الإدارة العليا وبشكل غير مباشر نتيجة لهيمنتها وسيطرتها . أوصت الدراسة بضرورة إلزام المنشات بإعداد تقارير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال تعديل بعض مواد قانون التجارة في سوريا والارتباط بمراجعين خارجيين لتقويم هذه التقارير والي أن يتحقق ذلك فانه يجب علي المنشات التوسع في إعداد تلك التقارير بصفة اختيارية.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت علي أهمية وجود نظام فعال للرقابة المحاسبية والمستندية والوثائقية وبينت كيف يجب أن تعالج ، تتفق مع دراستي فى تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى إنها تشمل نظام الرقابة الداخلية و الشفافية وحوكمة الشركات.

41.دراسة د.إبراهيم ، 2008،(دراسة واختبار تأثير حوكمة الشركات علي فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة فى تعدد العلاقات التأثيرية بين الآليات المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات واختبارها فى تضييق فجوة التوقعات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. هدفت الدراسة إلي وجود مقومات وركائز تحدد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بفجوة التوقعات لبيان ارتباطهم وتفاعلهم. ظهرت أهمية الدراسة من ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وتضييق فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية واختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين كل من قرار قبول العميل وإجراء الاختبارات الأساسية وتوقيتها . اتبعت

(2) د. شادى كراز ، **كفاءة وفعالية ادارة الرقابة الداخلية فى سوريا** (دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الثاني ، 2008م) .

(1) د. إبراهيم السيد المليجى ، **دراسة واختبار تأثير حوكمة الشركات على فجوة التدفقات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر** (مصر : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، 2008م) .

الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن هناك اتفاق بين أراء مراقبي الحسابات والمستثمرين علي وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التوقعات في بيئة المراجعة وان أكثر المتغيرات تأثيراً باليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل هي خلو القوائم المالية من البيانات المضللة الناتجة عن تلاعب الإدارة ، وما قبلها مسئولية مراقب الحسابات تجاه المستخدمين للقوائم المالية . أوصت الدراسة بضرورة تدعيم تطبيق آليات حوكمة الشركات التي يتم اتخاذها لتفعيل الممارسات الجيدة لإدارة الشركات بالاتساق مع المعايير والقواعد العالمية ، تحديد واجبات مراقب الحسابات علي أساس فهم واضح بطبيعة أهداف وظيفة المراجعة في المجتمع ، تعديل توقعات المجتمع عن طريق سبل الاتصال الفعال وزيادة وعي وثقافة الرأي العام بوظيفة المراجعة وأهدافها .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت فى اثر تطبيق حوكمة الشركات علي فجوة التوقعات في بيئة المراجعة واستخدمت مستويات الإطار الفكري للمحاسبة ومعايير المراجعة كآليات أساسية وفعالة فى الحوكمة، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها بالإضافة للحوكمة تهتم بنظام الرقابة الداخلية والشفافية.

42 .دراسة د. محمود ، 2008،(إطار مقترح لتحسين جودة حوكمة الشركات المصرية)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في مدي تقييم القواعد والمعايير المنظمة لتحسين جودة حوكمة الشركات في مصر ومدي تطبيق مبادئ الحوكمة التي تساعد في وضع إطار لنظام حوكمة الشركات . هدفت الدراسة لوضع إطار لنظام حوكمة الشركات يمكن من خلاله تحسين الأداء والرقابة في إطار إستراتيجية تضمن البقاء والاستمرار للشركة وتساهم في توفير إنذار مبكر لما يحتمل حدوثه من أزمات ومن ثم وضع الحلول المناسبة لمواجهتها . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى. توصلت الدراسة إلي نتائج منها، وجود دور فعال للإفصاح المحاسبي والشفافية في تطبيق مبادئ الحوكمة وخاصة في مصر، مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية يؤثر بشكل ايجابي في تحسين أداء جودة حوكمة الشركات ، تطوير متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية له أهمية في تفعيل دور لجان المراجعة في الشركات بالإضافة إلي الدور الفعال كسوق المال في تفعيل الحوكمة وتحسينها . أوصت الدراسة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة ومعايير المراجعة بجانب التشريعات والقوانين المختلفة التي تكفل حماية حقوق أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية ، توفر القوانين واللوائح لضبط الأداء الإداري للوحدة الاقتصادية للوصول إلي تحسين جودة حوكمة الشركات ، وجود لجنة المراجعة وتكون تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء الوحدة الاقتصادية، فعالية نظام التقارير وقدرته علي تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات الملائمة .

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت فى العلاقة بين الآليات المختلفة لتحقيق حوكمة الشركات المتعلقة بإعداد التقارير المالية وما يحقق الإفصاح والشفافية من اجل تحسين جودتها ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تتناول نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

43.دراسة محمد،2008،(إطار علمي مقترح لاستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات)[1]

---

[2] د. محمود يوسف إبراهيم الكاشف ، **إطار مقترح لتحسين جودة حوكمة الشركات** (مصر : جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثاني والثلاثون ، العدد الثاني ، 2008م).

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدي استقلالية المراجعين الخارجيين وانعدام الثقة في التقارير المالية التي تقدمها المنشآت،انعدام فاعلية اللجان التابعة لمجلس إدارة المنشأة وآلية اختيار الإدارة التنفيذية، ظهرت أهمية الدراسة في اثر نظم المعلومات المحاسبية في تطبيق حوكمة الشركات وأهمية الإفصاح وبشفافية تامة عن المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه القوائم ، وزيادة متطلبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة . هدفت الدراسة إلى معرفة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية المنشورة لمستخدميها ، دراسة مفهوم وأهمية إجراءات الحوكمة . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي والاستقرائي و الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة تساعد في حوكمة الشركات ، تتوقف حوكمة الشركات علي جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، وهناك علاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم والإيضاحات المرفقة، وان عدم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة بالقوائم المالية يعيق تطبيق حوكمة الشركات.أوصت الدراسة بضرورة العمل علي رفع مستوي إدراك الأطراف المختلفة لأهمية حوكمة الشركات وأهدافها ومزاياها ، وضع معايير سودانية والتنسيق بينها وبين المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها اهم مستلزمات الحوكمة ، أن تقوم إدارة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشفافية ،الأمر الذي يساعد في زيادة الثقة في القوائم المالية المنشورة .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق قواعد حوكمة الشركات،والإفصاح الذى يؤدي إلي اتخاذ قرارات رشيدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حيث يترتب علي تطبيقها ضمان استمرارية المنشآت ،تتفق مع دراستي فى تناولها للشفافية وحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية و الشفافية وحوكمة الشركات.

44.دراسة د.مصطفي ،2008،(أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية الحد من الفساد وسوء استغلال المال العام لمؤسسات الدولة لان ما تعكسه الأرقام الحقيقية التي وردت في تقرير المراجع العام تمثل مشكلة حقيقية لابد من التصدي لها بتحديد الوسائل واستنباط الأفكار. تكمن أهمية الدراسة في أن معدلات النمو العالية في الاقتصاد السوداني تشكل مخاوف للمسئولين عن كيفية المحافظة عليه للسنوات القادمة وزيادة معدلات الفساد في مؤسسات القطاع العام تشكل مخاوف أخري تعوق التقدم والنمو واستدامة التنمية بشكل عام . هدفت الدراسة إلي إعطاء فكرة عن خطورة وحجم الفساد في المال بالقطاع العام السوداني ، وإعطاء فكرة عن إجراءات المراجعة المتبعة. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والتحليلي لدراسة الحالة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، ضعف كفاءة نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة ، عدم ملائمة القوانين واللوائح والتشريعات المالية والإدارية في ظل التطورات التي حدثت في بيئة المؤسسات العامة، غياب الشفافية والمصداقية في التقارير المالية التي تقدمها مؤسسات الدولة، وعدم الالتزام بمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح والمنشورات المالية بصفة عامة ، وان معظم مؤسسات القطاع العام لا تتبني مبادئ ومعايير حوكمة

---

[1] محمد آدم أبكر محمد ، **إطار علمي مقترح لاستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات**،(الخرطوم :جامعة النيلين ،رسالة دكتوراة غير منشورة،2008م) .

[1] د. مصطفى نجم البشارى، **أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية فى المؤسسات العامة بالسودان** ،(الخرطوم : مؤتمر المراجعة الداخلية الاول بالسودان ، مارس، 2008م) .

الشركات عدا القطاع المصرفي والذي بدأ تطبيقه اعتباراً من العام 2005م.أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في نظم الرقابة الداخلية وتعميمها بما يتوافق مع ظروف ودوافع تلك المؤسسات وضمان كفاءتها وفعاليتها ، إعادة النظر في القوانين والتشريعات المالية حتي تتميز بالوضوح والدقة والبساطة وتتلاءم مع التطورات التي حدثت في أنشطة الدول ، تكوين لجنة قومية لدراسة ظاهرة الفساد في السودان وتقديم المقترحات والآليات المناسبة لتنفيذها.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على الحوكمة الرشيدة ومعاييروإجراءات المراجعة الداخلية لإمكانية تحسين إجراءات الرقابة الداخلية للحد من الفساد ، تميزت دراستي عنها فى إنها أشمل لأنها تتناول نظام الرقابة الداخلية وأثرة فى تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات.

45.دراسة د.شوقي ،2008،(حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي)[2]

تمثلت مشكلة الدراسة في انه يعتري الفكر أو التطبيق المحاسبي مشاكل تساعد علي ارتكاب الأخطاء أو التلاعب أو الغش المالي أو الفني أو الفساد الإداري للشركات التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة كشركات المساهمة، مدي الإخفاق علي عناصر الإطار الفكري لحوكمة الشركات . ظهرت أهمية الدراسة في أنها تعتبر أول محاولة علمية لرصد وتشخيص المشاكل التي إصلبة كل من الفكر والتطبيق المحاسبي من داخله خلال ما يقارب ثلاثين عاماً وساعدت ومازالت تساعد علي ارتكاب التلاعب والغش المالي والفساد الإداري للشركات .

هدفت الدراسة إلي تشخيص أهم مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي خلال الفترة من بداية الربع الأخير من القرن العشرين والتي ساعدت علي ارتكاب التلاعب والغش المالي والفني والفساد الإداري في شركات المساهمة وغيرها من الشركات التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة ، وان يتم تحديد معالجة الفكر والتطبيق المحاسبي في حوكمة الشركات . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي . توصلت الدراسة إلي نتائج منها، أن الفكر والتطبيق المحاسبي اعترتهما مشاكل ساعدت علي التلاعب والغش المالي والفني والفساد الإداري في الشركات وكثيراً ما أدي بها إلي التدهور والإفلاس ، وان أهم المشاكل هي الاختلال الأخلاقي وانعدام الحسم في بعض المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة وتعقد مقاييس الأداء ، وان المصدر أو السبب الأساسي لهذه المشاكل هو انتشار ما يعرف في الفكر المحاسبي بالنظرية الايجابية واعتماد تلك النظرية علي نظرية الوكالة ونظرية المبررات في تفسير الظواهر والممارسات المحاسبية والتنبؤ بها .أوصت الدراسة بضرورة نبذ فكرة تعارض مصالح الفئات المعنية بالشركة بصفة خاصة المساهمين ومجالس الإدارة والإدارة التنفيذية وذلك علي المستويين العلمي والمهني ، العمل علي إسقاط مبدأ المنفعة الذاتية وإعلاء مبدأ مصلحة الشركة دائماً لأنه لا يجتمع الضدان ومنطق الرشد الحقيقي هو البقاء للأصلح.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على حوكمة الشركات وتفعيل دورها لعلاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي لأحكام الرقابة علي إدارة الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها وحثها علي حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ، تتفق مع دراستي فى تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى انها تتناول نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

---

[2] د.شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوى، **حوكمة الشركات ودورها فى علاج إمراض الفكر والتطبيق المحاسبي** (مصر : جامعة طنطا، المجلد الثانى والعشرون ،العدد الأول ، 2008م).

46. دراسة إصلاح ،2008م،(دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية) [1]

تمثلت مشكلة الدراسة في وضع إطار عملي ومنهجي لكثير من الممارسات والأعراف والقواعد المصرفية مما يعرضه الواقع العملي داخل المصرف ، حيث أصبح العمل الائتماني صناعة كاملة لها حساباتها ومعاييرها واقتصادياتها الخاصة لتشغيلها ومقاييس تقييم المخاطر والربحية والنمو ، وان القطاع المصرفي السوداني يعاني من أوجه القصور خاصة علي المستويات الإدارية . هدفت الدراسة إلي التعرف علي كيفية عرض بيانات القوائم المالية للعميل لأغراض تحليل المؤشرات الخاصة لقياس السيولة ، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخاطر وأهم الأدوات الرقابية المستخدمة ، الوصول للتقييم الرقمي لمعدل المخاطر وإلقاء الضوء علي أساليب تهميش المخاطر الائتمانية عملاً علي تامين استرداد حقوق البنك .اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي و استمارة الاستبانة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها أن نظام الرقابة الداخلية بالمصارف التجارية السودانية يتصف بالكفاءة والقدرة علي توفير معلومات ملائمة ، ويتصف بالشفافية ، توفر معلومات محاسبية كافية عن العملاء تقلل من المخاطر المصرفية ، وجود نظام رقابة خارجية فعال ، استخدام النظم التقليدية والحديثة في الحصول علي البيانات المالية عن العملاء تؤدي إلي تخفيض المخاطر المصرفية .أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية ، استخدام النظم الحديثة للحصول علي البيانات المالية عن العملاء ، العمل علي وجود نظام رقابة خارجية فعال ، رفع كفاءة وفعالية نظام الرقابة المحاسبية والمالية مما يؤدي إلي الحد من مخاطر الائتمان المصرفي .

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت على معرفة دور إدارة المخاطر فى اكتشاف نقاط الضعف والقوة فى النظام المطبق فى المصارف السودانية ، تتفق مع دراستي فى تناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى أنها تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية وحوكمة الشركات.

47.دراسة عيد ،2008،(حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية)[1]

هدفت الدراسة إلى الإطلاع على واقع ومفهوم حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية، واستعراض جهود الدولة والمنظمات المهنية والمؤسسات الأكاديمية في التعريف بهذا المفهوم وتطبيقه على أرض الواقع ،مع بحث ومناقشة آليات الحوكمة المطبقة بها والتي تمثل أساس لحوكمة الشركات للاستفادة من إيجابيات التجربة السعودية والخروج ببعض التوصيات التي من شأنها معالجة أوجه القصور والسلبيات وزيادة الوعي بالمفاهيم الحديثة تأتي أهمية الدراسة في التأكيد علي أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية والاستفادة منها في

---

[1] إصلاح خضر احمد عبد الله ، **دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية** ، (الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) .

[1] د.عيد بن حامد الشمري، **حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية**،(الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، المجلد السادس والاربعون ، العدد الرابع، 2008).

تطوير مهنة المراجعة الداخلية وبالتالي تحقيق كفاءة نظام الرقابة الداخلية في البيئة المحاسبية والذى ينعكس على قرارات المستثمرين وحركة سوق الأوراق المالية. إعتمدت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى .توصلت الدراسة إلى نتائج منها إلزام الشركات بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة عند إعداد ومراجعة القوائم المالية، غياب الرقابة على آليات الحوكمة ونقص الإفصاح والشفافية في بعض الشركات المساهمة.أوصت الدراسة بضرور بناء نموذج رقابي لقياس جودة أداء الحوكمة في الشركات المساهمة ومراقبة مدى تفعيله باعتبار ذلك يمثل طموح تسعى لتحقيقه هيئة سوق المال السعودي، ضرورة تعديل بعض أحكام نظام الشركات السعودي لتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت حوكمة الشركات التى يتم من خلالها إدارة ومراقبة الشركات التى تهدف إلى حماية حقوق حملة الأسهم وتحقيق العدالة بينهم ،وإشراكهم فى إتخاذ القرارات،وتوفير المعلومات بشفافية. تميزت دراستى عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفؤ الذى يحقق الإفصاح والشفافية ويزيد ثقة المستثمرين فى القوائم المالية ويقى من إجراء الغش والتلاعب، ويضمن تطبيق إجراءات حوكمة الشركات.

48. دراسة Chan, K.andLli,J. 2008, (Auditing Committee and Firm Value: Evidence On Outride Top Ebert .Independent, Director) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة التعرف علي دور لجنة المراجعة التي يكون ضمن اعضائها خبير في الشؤن المالية والاستثمارية علي قيمة الشركة .هدفت الدراسة الي الوقوف علي محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات الامريكية .تكمن اهمية الدراسة من دورها في تحديد العلاقة بين فعالية لجان المراجعة وتحسين المراكز المالية للشركة .استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي .توصلت الدراسة الي نتائج منها ،ان الشركات التي تضم خبيرا ماليا ضمن اعضاء لجنة المراجعة .تزيد قيمتها حوالى خمس مرات عن الشركات التى لاتضم خبير مالى ضمن اعضاء لجنة المراجعة .وان لجنة المراجعة تلعب دوراً محورياً فى الارتقاء بجودة التقارير المالية .أوصت الدراسة بان تضم المراجعة خبير مالى وصناعى واستثمارى.

يتضح للباحثة ان هذة الدراسة اهتمت بفحص عينه من مئتين شركة امريكية للوقوف على تجربة تطبيق اليه لجنة المراجعة، وتتميز دراستي عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الذى ينظم سير العمل ويضمن حسن أداء العمليات وحماية الاصول والاموال فى الشركة من كل عبث فيها ، وذلك بالتطبيق السليم لآليات وقواعد ومعايير حوكمة الشركات.

49. دراسة نهلة ، 2008م، (اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشات الصناعية)(2)

---

(1) Chan, K., and Lie ,J**., Auditing Committee and Firm Value: Evidence On Outride Top Epert .Independent, Directors**, Journal of Auditing Practice and Theory ,Vol 16,No 1,2008.

(2) نهلة إبراهيم عبد الكريم ، **اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشات الصناعية** (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008) .

تمثلت مشكلة الدراسة في أن بعض المشروعات لا تقوم بالعمليات الإنتاجية وفقاً لمعايير محددة مسبقاً ، وان المعدلات الإنتاجية لا تكون حسب الخطط الموضوعة . وان المشروعات لا تقوم بإعداد جداول منظمة لمعرفة معدل الإنتاج لجميع القوي العاملة بالوضع . هدفت الدراسة إلي التأكد من الحصول علي بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها ، تخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة أو المنشاة ، تشجيع العاملين علي الالتزام بالسياسات الموضوعة بواسطة الإدارة . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي و استمارة الاستبانة . توصلت الدراسة إلي نتائج منها يوجد العديد من الوحدات الاقتصادية ليس لديها إدارة للمراجعة الداخلية ولتعويض ذلك تلجأ إلي احد مكاتب المحاسبة والمراجعة لتولي مهمة المراجعة الداخلية ، وان نظام الرقابة الداخلية الفعال بالمنشاة يؤدي إلي تخفيض التكاليف وتحسين الأداء ، ويقوم بمراجعة السجلات الأصلية وملخص العمليات للتأكد من مدي صحتها ، يقوم بتشجيع العاملين علي الالتزام بالسياسات واللوائح ، ويعمل علي حل المشاكل التي تواجه المصنع في عملياته التشغيلية حلاً جذرياً ، يقدم تقارير مكتوبة عن نتائج الفحص الذي تقوم به الإدارة بصفة دورية . أوصت الدراسة بضرورة تقييم مستوي الأداء في كل قسم في المصنع والتحقق من أن العمل مطابق للسياسات والإجراءات الموضوعة ، إعداد الإدارة تقارير توضح فيها نقاط الضعف التي توجد في نظام الرقابة الداخلية ، الاهتمام بالهيكل التنظيمي للمنشاة ، توفير نظام محاسبي متكامل يساعد علي نجاح نظام الرقابة الداخلية، الاهتمام بالعاملين في المنشاة وذلك عن طريق تقديم الحوافز التشجيعية .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة عالجت بعض الجوانب المتعلقة بالرقابة الداخلية وبذلك ساعدت في تغطية بعض المتطلبات المتعلقة بالبحث،تميزت دراستى عنها فى إنها تهتم بنظام الرقابة الداخلية وأثرة فى تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات.

50.دراسة د.محمد ،2009، (دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في العلاقة التي قد توجد بين تطبيق حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية ومدي تأثير هذه العلاقة علي جودة هذه المعلومات ، والتأثير يقتصر علي خصائص جودة المعلومات المحاسبية فقط، مدي تحقق المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية ليعكس مدي نجاح حوكمة الشركات في القضاء علي المشاكل التي تعاني منها الوحدات الاقتصادية ويحقق مصالح الفئات المختلفة ذات العلاقة في هذه الوحدات . ظهرت أهمية الدراسة في التأكيد علي أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية المصرية والاستفادة منها في تطور الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة وبالتالي تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المصرية والتي تنعكس علي قرارات المستثمرين وحركة سوق الأوراق المالية المصري . هدفت الدراسة إلي التعرف

(1) د.محمد احمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية** ،(مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر، 2009م) .

علي ايجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها ، صياغة الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية . اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والإستقرائى و الوصفي . توصلت الدراسة إلي نتائج منها ، هناك علاقة بين المعلومات المحاسبية وتحقيق أهداف ومزايا الحوكمة من خلال الاعتماد علي هذه المعلومات في ممارسة الرقابة وزيادة الثقة وتحقيق العدالة والشفافية . أوصت الدراسة بضرورة توفير المعلومات بمستوي الجودة الشامل لتحدد مقومات الحوكمة ومحدداتها الخارجية والداخلية والتي يؤدي تحقيقها الي إعادة ثقة المستثمرين ومختلف المستخدمين لها في القوائم والتقارير المحاسبية وفي الممارسة المحاسبية ككل.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تطبيق الحوكمة ليساعد علي إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية و يدعم قدراتها علي الاستمرار والنمو وتحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها،تتفق مع دراستي تناولها لحوكمة الشركات وتختلف عنها فى إنها بالإضافة لذلك تشمل نظام الرقابة الداخلية والشفافية.

51.دراسة سالم،2009،(اطارعلمي لتطبيق حوكمة الشركات واثرها علي كفاءة سوق الأوراق المالية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة حول مدي اماكنية حوكمة الشركات في توفير معلومات ذات مصداقية مالية المستخدمين في سوق الخرطوم للاوراق المالية ،بجانب قدرتها علي زيادة كفاءة الاداء المالي للشركات المدرجة في السوق .هدفت الدراسة الي توفير معلومات محاسبية تفي باحتياجات المهتمين بأمر الشركات المساهمة السودانية ،والمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات فيها .ظهرت أهمية الدراسة من خلال مساعدة الشركات العامة السودانية في تطبيق الحوكمة ورفع كفاءة السوق .اعتمدت الدراسة علي المنهج التاريخي ، والاستقرائي والوصفي والتحليلي.توصلت الدراسة الي نتائج منها ، تساعد حوكمة الشركات علي توفير معلومات مالية صادقة ،تعمل علي اسس وضوابط حوكمة الشركات لترشيد وكفاءة اداء الشركات المدرجة في السوق ، واتباعها لإطار حوكمة الشركات يقلل من التلاعب بالمعلومات المالية ،وان حوكمة الشركات تقوم بزيادة سرعة وسهولة تداول الاوراق المالية . اوصت الدراسة بمساهمة كافة الجهات المشاركة في السوق في وضع دليل لحوكمة الشركات ، واعداد تقرير عن مدي تطبيقها ضمن التقارير المالية للشركات المدرجة في السوق .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة تناولت تحديد مفهوم حوكمة الشركات ودورها في توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المتعاملين في السوق . تميزت دراستى عنها فى إنها بالإضافة لذلك تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفؤ الذى يعمل على إختيار سياسات إدارية ومحاسبية تحقق أهداف الشركة وتخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب.

52.دراسة د.مجدى،2009م، (دور لجان المراجعة فى زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية)(2)

---

(1) سالم العجب سالم العجب ،**اطار علمي لتطبيق حوكمة الشركات واثرها علي كفاءة سوق الاوراق المالية** ،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ،2009).

(2) د.مجدى محمد سامى ، دور **لجان المراجعة فى زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودةالقوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية**،(مصر: جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة البحوث العلمية ، المجلد الثانى ،العدد الثاني عشر ،2009م).

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى معرفة دور لجان المراجعة بإعتبارها إحدى آليات حوكمة الشركات وأثرتلك اللجان على جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية.هدفت الدراسة الى اظهار دورلجان المراجعة فى زيادة فعالية حوكمة الشركات،ودراسة وتحليل أثر لجان المراجعة على تحسين جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية. إهتمت الدراسة بحوكمة الشركات لانها تساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية وتساهم فى زيادة فعالية الرقابة وإحكامها وتؤدى الى تحقيق الإستقرارالإقتصادى.إستحدمت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى.توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الهدف الرئيس من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وأن الإختصاصات التى تقوم بها لجان المراجعة تسعى فى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، ودعم مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة. أوصت الدراسة بضرورة تمتع أعضاء لجان المراجعة بالخبرة الكافية فى مجال الصناعة والمال والإستثمار ومجال المراجعة، وذلك لضرورة إقرار رئيس لجنة المراجعة بعدم وجود تحريف جوهرى بالقوائم السنوية والدورية، وأن يتسم رئيس اللجنة بالشخصية القيادية حتى يستطيع ممارسة مهامه بصورة فعالة.
يتضح للباحثة إن هذه الدراسة تناولت لجان المراجعة بإعتبارها آلية من آليات الحوكمة لها دوراً محورياً فى الإرتقاء بجودة التقاريروالقوائم المالية، فهى تقوم بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتقييم الرقابة الداخلية، وحل المنازعات التى تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجى، وللقيام بهذه المهام يتعين أن يراعى تشكيل لجان المراجعة من كافة التخصصات اللازمة، تميزت دراستى عنها فى إنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الفعال وأثره في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية وذلك بتطبيق اجراءات الضبط المؤسسي.

53.دراسة محمد ،2009،(اثر حوكمة الشركات علي نظم المعلومات المحاسبية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الازمات المالية التي مرت بها العديد من الدول ،جعلت الكثير من المساهمين غير واثقين من توافر قدر ملائم من الطمانينة تجاه المعلومات المحاسبية المنشورة .هدفت الدراسة الي تحديد مفهوم واهمية حوكمة الشركات واثرها علي جودة المعلومات المحاسبية ، وتوضيح دور حوكمة الشركات في الرقابة علي نظم المعلومات المحاسبية ظهرت اهمية الدراسة في انها توفر قاعدة بيانات تساعد علي اصدار تشريعات وايطار قانوني لحوكمة الشركات .اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي والاستقرائي ،الوصفي ، توصلت الدراسة الي نتائج منها اهمية الدور الذي تلعبه نظم المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات في الشركات المساهمة السودانية ينتج عنها تقارير وقوائم مالية تعبر بطريقة حقيقية وعادلة عن المركز المالي ونتائج الاعمال بالشركة ، ان لجنة المراجعة باعتبارها الية من اليات حوكمة الشركات تؤدي دورا مهما في تحسين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية ، وجودة ارتباط قوي بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المنشورة من قبل الشركات التي تتداول اسهمها في سوق الخرطوم للاوراق المالية . اوصت الدراسة بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان لتواكب متطلبات العولمة .

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة اهتمت بتحديد دور حوكمة الشركات في اعداد عرض القوائم المالية ،حيث تناولت اليات ومبادئ حوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.تتفق مع دراستى في تناولها لحوكمة الشركات

(1) محمد خليل حامد، **اثر حوكمة الشركات علي نظم المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم :جامعة ام درمان الاسلامية رسالة ماجستير غير منشورة ،2009).

،وأنها بالإضافة لذلك تناولت نظام الرقابة الداخلية الذى يعتبر أمر أساسي يقوم علي تنسيق أعمال الرقابة في مختلف مستوياتها وأنواعها وأشكالها.

54.دراسة د.سمير،2009، (ركائز الحوكمة ودورها فى ضبط إدارة الأرباح فى البيئة المصرفية فى ظل الأزمة المالية العالمية)(2)

تمثلت مشكلة الدراسة فى الى أي مدى يمكن للقوانين والتشريعات الناظمة لعمل الوحدات المصرفية في البيئة السورية تحقيق ركائز الحوكمة في تلك الوحدات وترشيد إدارة وتوزيع الأرباح فيها والحد من مخاطرها.هدفت الدراسة الى تحليل ركائز الحوكمة فيالبيئة المصرفية السورية ومدى توافقها مع التشريعات والقوانين الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بيان آلية تفعيل ركائز الحوكمة في البيئة المصرفية لزيادة فعاليتها في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الارباح.أتبعت الدراسة المنهج الوصفى التحليلى.توصلت الدراسة إلى نتائج منها، إن التشريعات والقوانين والقرارات المنظمة للعمل البيئة المصرفية لاتتضمن بشكل صريح مفهوم الحوكمة وإنما تهدف إلى توفيرركائزة من خلال مجموعة متعددة من التشريعات والقوانين والقرارات ،وإن لركائز الحوكمة القدرة على الحد من الممارسات السلبية لادارة الأرباح من خلال تفعيل الرقابة بصورة متكاملة وتفعيل مبدأ الرقابة الذاتية من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة.أوصت الدراسة بضرورة أن تعد الجهات الحكومية دليلاً إرشاديا لحوكمة المصارف يهدف إلى تعزيز الحوكمة من خلال توضيح آليات الرقابة ووسائل الإفصاح وإدارة المخاطر في المصارف بما يحقيق السلامة للعمليات المصرفية بالإضافة إلى توضيح المعايير الواجب توفرها في أعضاء مجلس الإدارة.

يتضح للباحثة أن هذه الدارسة تناولت حوكمة الشركات ودورها فى ضبط إدارة الأرباح ،حيث أن حوكمة الشركات تساعد فى تحسين أداء الإدارة وتطوير مقاييس محاسبية مستمدة من التقارير المالية تعكس أداء الادارة بصورة واقعية، تتميز دراستي عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الذى ينظم سير العمل ويضمن حسن أداء العمليات وحماية الاصول والاموال فى الشركة من كل عبث فيها ، وذلك بالتطبيق السليم لآليات وقواعد ومعايير حوكمة الشركات.

55.دراسة محمد،2009،(اثر إستخدام الحاسوب علي كفاءة الرقابة الداخلية في الأنظمة المحاسبية المحوسبة)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في التغيرات الكثيرة التي حدثت في شكل وأسلوب تشغيل البيانات في ظل النظم المحوسبة، واهم المشاكل التي يمكن أن تواجه المتعامل مع الأنظمة المحاسبية المحوسبة هي عملية الرقابة الداخلية ، تبويب المخرجات والتقارير في أشكال وصيغ متعددة، الأنظمة المحاسبية المحوسبة يستخدم فيها الكثير من وسائل وأساليب المراجعة والتحقق والضبط الداخلي غير الملموسة بحيث يقوم النظام داخلياً بتلك الخطوات غير المرئية ، يحتوي الحاسوب علي الكثير من أساليب الضبط والتحقق بطريقة ذاتية لا يمكن للمراجع رؤيتها ، استخدام الأنظمة

---

(2) د.سمير ابراهيم البرغوثى، **ركائز الحوكمة ودورها فى ضبط إدارة الأرباح فى البيئة المصرفية فى ظل الأزمة المالية العالمية،(**دمشق:جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثانى والثلاثون ،العدد الثاني ، 2009م) .

(1) محمد عبدالقادر محمد الفضل،**اثر استخدام الحاسب علي كفاءة الرقابة الداخلية في نظام المحاسبة المحوسبة** ، (الخرطو : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009) .

المحوسبة يحتاج إلي نظام رقابة داخلية ذو كفاءة عالية . هدفت الدراسة إلي معرفة اثر استخدام الحاسوب علي كفاءة نظام الرقابة الداخلية ،إمكانية الاستفادة من أعمال المراجعة علي النظم المحوسبة، رفع كفاءة الرقابة الداخلية ، توفير الرقابة الداخلية علي جميع المراحل من بداية إدخال البيانات وفي مرحلة التشغيل واستخراج التقارير. تطوير أساليب المراجعة وفقاً للتطور الذي حدث في نظام تشغيل البيانات المحاسبية ومدي إمكانية مواجهة الغش والتلاعب أتت أهمية الدراسة من التطور التجاري والصناعي وظهور العولمة الذي خلق تنافساً في السوق مما يتطلب استغلال الموارد للاستفادة من إمكانات الحاسوب لتخزين عدد كبير من المستندات في حيز ضيق من الحاسوب . اتبعت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي التحليلي والاستعانة باستمارة الاستبانة توصلت الدراسة إلي نتائج منها ،أن استخدام الحاسوب في النظم المحاسبية يساعد علي فرض الرقابة الداخلية علي العمليات المحاسبية والمحافظة علي سرية البيانات مما يساعد علي فعالية الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي، أن وجود نظام للرقابة الداخلية المحوسب يؤدي الي تقليل الوقت والتكلفة ويساعد في تحسين نوعية وجودة التقارير المالية. أوصت الدراسة بضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية يتناسب مع النظام المحاسبي المحوسب للمنشاة ، توفير أجهزة حاسوبية ذات إمكانيات عالية مع توفير الحماية الكاملة للنظام من الاختراق والدخول لأشخاص غير المصرح لهم بذلك،الاستفادة من إمكانية الحاسوب لتخطيط عمليات الرقابة الداخلية حيث توفر النظم المحاسبية المحوسبة معلومات ذات خصائص ملائمة وموثوقة تساعد في رسم السياسات والخطط المستقبلية التي تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي.

يتضح للباحثة إن هذه الدراسة ركزت فى نظام الرقابة الداخلية وتناولته من منظور يدوى ومحوسب.تتفق مع دراستي لتناولها لنظام الرقابة الداخلية وتختلف عنها فى أنها تشمل نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

56.دراسة د.رشا ،2010،(دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة فى ماهية النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما الفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.هدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،والفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.اهتمت الدراسة بتحديد النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحديد مسؤولياتها الإشرافية والرقابية وإعداد القوائم المالية،اختيار السياسات الإدارية والمحاسبية التى تحقق أهداف الشركة وتخدم إعداد تقارير مالية خالية من التلاعب.اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي واستمارة الاستبانة.توصلت الدراسة إلى نتائج منها تقوم لجنة المراجعة بمراجعة واستعراض الممارسات التي تتبعها الإدارة العليا لتقييم الالتزام بسياسات الشركة وإرشادات تضارب المصالح والسلوك المهني لدى الشركة والبرامج التي وضعتها الإدارة لمراقبة الالتزام بتلك القواعد،الاطلاع على التقرير السنوي والقوائم المالية للشركة، ونقاشات وتحليلات الإدارة لتحديد السيولة، والعمليات الغير عادية.

---

[1] د. رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . دراسة ميدانية ، (** دمشق : جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد السادس والثلاثون، العدد الثاني،2010 م).

أوصت الدراسة بضرورة تقييم السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة ورفع توصياتها في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة، ومشاركة لجنة المراجعة في برنامج التعليم المستمر لتعزيز فهم أعضاء اللجنة في مجال المحاسبة وإعداد التقارير ذات العلاقة. وأن تحصل اللجنة على ما يكفي من المعلومات لمراجعة ووتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك ضوابط تكنولوجيا المعلومات.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية للشركة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.تتفق مع دراستى فى إن كلٍ من الدراستين يعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من الغش والتلاعب فى السياسات المحاسبية.

57.دراسة . رضا ،2010،(العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية فى بيئة الاعمال المصري)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى علاقة جودة الأرباح بنسبة ملكية المديرين فى أسهم الشركة، وهل هناك علاقة بين جودة الأرباح وحجم مجلس الإدارة، وبين جودة الأرباح واستقلالية لجنة المراجعة.هدفت الدراسة إلى معرفة أثر بعض آليات حوكمة الشركات على أداء الإدارة وذلك من خلال تطوير نموذج لاختبار العلاقة بين جودة الأرباح وبعض جوانب حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية فى بيئة الأعمال المصرية.تتبع أهمية الدارسة من خلال ماتتضمنة طبيعة العلاقة بين جودة الأرباح وبين جوانب حوكمة الشركات من معلومات يمكن أن تكون ملائمة للإطراف المرتبطة بإعداد واستخدام التقارير المالية.استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة الأرباح وبين نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة، حيث أن زيادة نسبة الملكية تؤدى إلى انخفاض مستوى جودة الأرباح، لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة بين جودة الأرباح وبين نشاط لجنة المراجعة. أوصت الدراسة بضرورة العمل على إيجاد آليات فعالة لتعزيز استقلالية مجالس إدارة الشركات، تفعيل دور لجان المراجعة ومجالس إدارة الشركات فى مجال الرقابة على أداء الإدارة ، اكتشاف مدى قيام الإدارة بممارسة إدارة الأرباح، ودافعها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

يتضح للباحثة أن هذه الدارسة تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح ،حيث أن اثر آليات حوكمة الشركات على أداء الإدارة وتطوير مقاييس محاسبية مستمدة من التقارير المالية تعكس أداء الإدارة بصورة واقعية، تتميز دراستي عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الذى ينظم سير العمل ويضمن حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال فى الشركة من كل عبث فيها ، وذلك بالتطبيق السليم لآليات وقواعد ومعايير حوكمة الشركات.

58. **دراسة عبد الوهاب،2010م،(أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية)** (2)

---

(1) د. رضا ابراهيم عبد القادر صالح ،**العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية** ،(القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الرابع والاربعون، العدد الثانى، 2010).

(2) عبدالوهاب موسى الجيلي محمد, **أثرحوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،2010) .

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على إمكانية التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال الإفصاح المحاسبي لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وبيان أثر ذلك على سوق الخرطوم للأوراق المالية. هدفت الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي للشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية, والتعرف على مبادئ حوكمة الشركات التى تؤثر على قدرة السوق في تحقيق السعر العادل. تكمن أهمية الدراسة في تناولها لتطبيق حوكمة الشركات وتطوير الممارسة المهنية للمراجعة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية. اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي ،الاستنباطي ،الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن تطبيق حوكمة الشركات يساعد على وجود نظام محاسبي فعال يراعي مصالح جميع الأطراف في الشركة , وأن الإفصاح المحاسبي الحالي للشركات المسجلة بسوق الخرطوم للأوراق المالية غير كافي لضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات, وتتأثر اسعار أسهم الشركات المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية المطبقة لحوكمة بأدائها المرتفع, وأن الشركات المدرجة في السوق لا تلتزم بتكوين لجان المراجعة كآلية من آليات حوكمة الشركات. أوصت الدراسة بوضع دليل لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية, وتعديل قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية ليواكب متطلبات حوكمة الشركات.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة اهتمت بتحديد دور حوكمة الشركات في زيادة الإفصاح المالي لتحديد أثره على جودة المعلومات المحاسبية, ومدى تطبيق الحوكمة على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية, تتميز دراستي عنها أنها فى إنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الفعال وأثره في تحقيق الشفافية للمعلومات المالية وذلك بتطبيق اجراءات الضبط المؤسسي.

59.دراسة خالد،2010م،(نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الخرطوم للأوراق المالية) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى وضع نموذج محاسبي لتحديد مداخل حوكمة الشركات وقياس أثرها في تحسين جودة المراجعة الداخلية من خلال إستقلالها .هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم أهمية مداخل حوكمة الشركات وتقويم التجارب الدولية والدراسات المتقدمة لتحديد آليات حوكمة الشركات. ظهرت أهمية الدراسة من خلال فعالية قواعد حوكمة الشركات في تعزيز ثقة المستمرين والمقرضين وأصحاب المصالح، وحاجة الشركة إلى الشفافية والإفصاح وجودة المراجعة .إعتمدت الدراسة المنهج التاريخي،الإستنباطي ،الإستقرائي, والوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن هناك دور بارز لكل من المراجع الداخلي والخارجي ولجان المراجعة في تفعيل قواعد حوكمة الشركات عن طريق تقديم خدمات التأكيد بشأن نظم الرقابة وتقييم المخاطر، إختيار نماذج الحوكمة وتطبيقها في أي دولة تعتمد على الظروف البيئية, وأن حوكمة الشركات تساعد على توفير المعلومات الملائمة والصادقة وتعزيز عملية المساءلة. أوصت الدراسة بإصدار معاير حوكمة الشركات بسوق الخرطوم للأوراق المالية والزام الجهات المعنية بها، تأهيل مكاتب المراجعة والعمل على كيفية تطبيق حوكمة الشركات.

(1) خالد هاشم فضل التوم ، **نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الخرطوم للأوراق المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،2010) .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة عملت على إيجاد نموذج محاسبي يساعد في تطبيق قواعد وقوانين ومعايير حوكمة الشركات ليساعد في تعزيز ثقة المستثمر وذلك من خلال الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، إلا أن دراستي تميزت عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفؤ الذى يحقق الإفصاح والشفافية ويزيد ثقة المستثمرين فى القوائم المالية ويقى من إجراء الغش والتلاعب، ويضمن تطبيق إجراءات حوكمة الشركات.

60.دراسة النور، 2011 ،(أثر تطبيق حوكمة الشركات على كفاءة الأداء في شركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف إلى حاجة شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية للتطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات, وان كثير منها يعاني من ضعف الشفافية والقصور في تطبيق الحوكمة .تظهر أهمية الدراسة في في ندرة الدراسات التطبيقية التي تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء, والحاجة إلى التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة من خلال التعرف على تجارب بعض الدول في هذا المجال.هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التطبيق السليم لحوكمة الشركات في تحقيق الأهداف والخطط والإستراتيجيات وضمان سلامة إتخاذ القرارات ومحاربة الفساد.إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي، الإستنباطي، الإستقرائي، الوصفي التحليلي, والمنهج المقارن. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ،أن هناك تأثير إيجابي بين حوكمة الشركات في محاربة الفساد الإداري والمالي والحد منها في شركات المساهمة العامة، وأن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يساهم في جودة الأهداف والخطط والإستراتيجيات وسلامة القرارات وضمان تنفيذها. أوصت الدراسة بالإستمرار في تطوير نظام فعال لحوكمة الشركات وتفعيل دور لجنة المكافئات التي تساعد في تحديد المكافئات ومرتبات أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تأثير تطبيق حوكمة الشركات على كفاءة مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية, وتطرقت إلى قياس وتقييم مدى تطبيق الحوكمة من قبل عينة من الشركات السعودية, وتتميز دراستي عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الذى ينظم سير العمل ويضمن حسن أداء العمليات وحماية الاصول والاموال فى الشركة من كل عبث فيها ، وذلك بالتطبيق السليم لآليات وقواعد ومعايير حوكمة الشركات.

61.دراسة معتز ،2011،(الإفصاح المحاسبى بالتقارير المالية ودورة فى تفعيل حوكمة الشركات) (2)

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى ملائمة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة السودانية ودوره في تفعيل تطبيق حوكمة الشركات،وتحديد أثر تطبيق الآليات المحاسبية والإدارية للإفصاح على موثوقية التقارير المالية المنشورة, أتت أهمية الدراسة من الحاجه لمعرفة مستوى الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية وكفأته لإحتياجات المستخدمين على إختلاف فئاتهم .هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وتفعيل حوكمة الشركات, دراسة العلاقة بين الآليات المحاسبية والإدارية للإفصاح ودورها في تفعيل

---

(1) النور على سعد النور ، **اثر تطبيق حوكمة الشركات فى كفاءة الأداء فى شركات المساهمة المدرجة فى سوق الأوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه فى إدارة الأعمال غير منشورة 2011م) .

(2) معتز ميرغنى سيد أحمد، **الإفصاح المحاسبى بالتقارير المالية ودورة فى تفعيل حوكمة الشركات** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011) .

حوكمة الشركات.اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي ،الإستنباطي، الإستقرائي والمنهج الإحصائي الوصفي والتحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية يعتبر المصدر الاساسى للمعلومات التى يعتمد عليها المستثمرين فى إتخاذ قراراتهم ، وأن الإفصاح المحاسبى بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية يحتوي على عناصر ضرورية لتفعيل تطبيق حوكمة الشركات ، إن الآليات المحاسبية والإدارية المتمثلة في مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعة الخارجية كافية لدعم تطبيق حوكمة الشركات. أوصت الدراسة بإصدار دليل لأفضل الممارسات لإدارة الشركات يتضمن قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وتشجيع الشركات المساهمة العامة السودانية بالالتزام بمتطلبات قواعد تنظيم الإفصاح الصادرة من سوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت الإفصاح المحاسبي للشركات المساهمة السودانية ودوره في توفير مقومات التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية، تميزت دراستي عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية وأثره في تحقيق الشفافية بتطبيق اليات ومعاير حوكمة الشركات لإعطاء معلومات مالية ذات ثقة عالية.

62.دراسة علي،2012،(مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة فى مدى توفر الخصائص المطلوبة في أعضاء لجان المراجعة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي، وما مدى التزام لجان المراجعة بالمهام والمسئوليات المحددة لها لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي في البنوك العاملة في فلسطين من وجهة نظر المدققين الداخليين ومدققي الحسابات الخارجيين ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك. إهتمت الدراسة بتسليط الضوء على عمل لجان المراجعة والاضطلاع بدورها والذى ينعكس إيجابا علىأداء الإدارة المصرفية، ويقوي من الدور المصرفي في ضبط العمليات والإفصاح عنها بشفافية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإستحدام إستمارة ألاستبانة . توصلت الدراسة إلى نتائج منها أنه يتوفر بشكل عام في أعضاء لجان المراجعة الخصائص اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في دعم التدقيق الداخلي والخارجي مع وجود الالتزام إلى حد ما بتطبيق المهام والمسئوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود آليات عمل معينة تقوم بها لجان المراجعة في البنوك أثناء تنفيذ مهامها.أوصت الدراسة بضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية، وعلى سلطة النقد الفلسطينية أن تضع شروطا واضحة ومحددة للاستقلالية وما ينطوي عليها من متطلبات، بالإضافة إلى ضرورة أن يتضمن التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية المنشورة من قبل البنوك في نهاية الفترة المالية تقريرا عن المهام التي أنجزتها لجنة المراجعة خلال العام،وأن يتضمن ميثاق لجنة المراجعة المهام والصلاحيات بحيث يكون مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة دورها بفاعلية حتى لا يكون مجرد دليل بالمهام المطلوبة فقط، والتأكيد على تنمية

---

[1] د.علي عبد الله شاهين ، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي . دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين** ،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الاربعون، العدد االاول ،2012) .

قدرات أعضاء لجان المراجعة في النواحى المالية والفنية وإكسابهم المهارات المصرفية المختلفة واللازمة لتدعيم دورهم المنوط بهم في هذا المجال.

63. دراسة عبد المطلب،2012 ،(نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات فى كفاءة سوق الأوراق المالية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة فى محاولة التعرف على مدى ممارسة الشركات المساهمة العامة المدرجة فى سوق الخرطوم للاوراق المالية لتطبق قواعد اليات حوكمة الشركات المتعارف عليها دوليا وما أثرها على كفاءة سوق الأوراق المالية.هدفت الدراسة إلى التعرف على سوق الأوراق المالية الكفء وعلاقته بالمعلومات والممارسات المحاسبية الخاطئة والتعرف على مستوى تطبيق الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية والقواعد وآليات حوكمة الشركات , وبناء نموذج كمي للعلاقة بين قواعد وآليات حوكمة الشركات وكفاءة سوق الأوراق المالية وإختبار هذه العلاقة.تكمن أهمية الدراسة فى أن تطبيق حوكمة الشركات يجنب حدوث الأزمات المالية، ويساعد في توفير سوق ذات شفافية عالية ورقابة داخلية تضمن مصالح الأطراف المختلفة بالشركات. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن هناك حاجة إلى تطبيق قواعد حوكمة الشركات في بيئة الأعمال السودانية، تطبيق حوكمة الشركات يساعد على رفع كفاءة سوق المال من خلال توفيرها لمجموعة من القواعد الإخلاقية والمهنية وجود تأثير جوهري للمتغيرات المستقلة قاعدة الإفصاح ، آلية فعالية المساهمين، آلية المراجعة الداخلية ، لجنة المراجعة والية مجلس الإدارة على كفاءة السوق، أوصت الدراسة بإلتزام حوكمة شركات المساهمة العامة في السودان بالإفصاح عن بعض البنود للوفاء بمتطلبات قاعدة الإفصاح من منظور حوكمة الشركات، وهي الإفصاح عن نتائج تقويم الأداء المالي، وتنبؤات الأرباح المستقبلية، إعادة النظر في مسئولية إدارة المراجعة الداخلية تجاه الشركة ككل.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت الإفصاح عن المعلومات المالية وفقاً لمبادئ حوكمة الشركات وإمكانية الإلتزام بتطبيقة فى الشركات المساهمة السودانية . وأن دراستى تناولت دقة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية الذى يؤدى الى تحقيق الشفافية فى القوائم المالية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات،فأن كلاً من الدراستين يبحث عن الإفصاح والشفافية فى القوائم المالية وذلك بتطبيق حوكمة الشركات.

64. دراسة عبد الرحمن،2012م،(التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية . الاثار والدافع والمعالجة)(2)

تمثلت مشكلة الدراسة فى أثر التغيير الادارى للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالى، وكيفية الحد من أثاره بإستحدام حوكمة الشركات. هدفت الدراسة إلى التعرف على إختبار أثر التغيير الادارى للسياسات المحاسبية على كفاءة تقويم الأداء المالى للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية ،ودراسة حوكمة الشركات وإختبار أثرها فى الحد من السلوك الادارى للتغيير فى السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية. ظهرت أهمية الدراسة فى توضيح كيفية إستحدام آليات حوكمة الشركات فى حد الإدارة من تغيير السياسات المحاسبية والمساعدة فى وضع

(1) عبد المطلب عثمان مسعود دليل، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات فى كفاءة سوق الأوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012) .

(2)عبدالرحمن عبدالله عبد الرحمن عبدالله ، **التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية . الآثار والدافع والمعالجة ، دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012) .

قانون لحوكمة الشركات فى السودان،وزيادة كفاءة المراجعين الخارجين فى أداء العمليات التى تتعلق بالسياسات المحاسبية.إعتمدت الدراسة المنهج الوصفى، وتم إستخدام إستمارة الاستبانة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية يؤثر على كفاءة تقويم الأداء المالى للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية من خلال التأثير الطردى القوى على معدل العائد على حقوق المساهمين، ومعدل العائد على إجمالى الإصول، ومعدل حافة الربح، والتأثير العكسى على معدل القيمة السوقية إلى الربحية.أوصت الدراسة بضرورة وضع قانون لحوكمة الشركات فى السودان وخاصة فى سوق الخرطوم للاوراق المالية ،وتكوين هيئة لمراقبة تطبيقة، زيادة مستوى الإفصاح عن التغيير فى السياسات المحاسبية وأثاره، ومراعاة مصالح مستخدمى القوائم المالية عند تغيره .

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تأثير التغيير فى السياسات المحاسبية والدوافع التى أدت إلى ذلك ومعالجتة بتطبيق آليات حوكمة الشركات.تختلف عن دراستى فى إنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الجيد، يحقق الشفافية والإفصاح فى القوائم المالية ويمكن من الاعتماد علية وذلك بتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات.

65. دراسة عامر، 2012م،(حوكمة الشركات ودورها في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية)(1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن القوائم المالية لشركات التأمين في السودان لاتفى باحتياجات مستخدميها، وتعكس أوضاع مالية غير صحيحة،وذلك ينعكس سلباً على ثقة المستخدمين لمخرجات النظام المحاسبي الذي تعده شركات التأمين في السودان. تكمن أهمية الدراسة في أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية وأهمية الشفافية والإفصاح في عرض المعلومات المالية اللازمة في ترشيد قرارات الاستثمار .هدفت الدراسة إلي التعرف على دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، والتعرف على دور حوكمة الشركات في الإفصاح المحاسبي لشركات التأمين السودانية. اعتمدت الدراسة المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي ،والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن هناك علاقة بين مفهوم حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية، تطبيق الحوكمة بشركات التأمين السودانية ينعكس إيجابياً على ثقة المستخدمين للمعلومات المحاسبية ،تطبيق حوكمة الشركات تزيد من درجة الإعتماد على المعلومات المحاسبية ويساعد في إتخاذ القرارات الإدارية. أوصت الدراسة بتطبيق الحوكمة فى شركات التأمين السودانية، وإنتشار اتحاد شركات التأمين السودانية لتدريب شركات التامين على مفهوم حوكمة الشركات.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة ركزت على تعزيز ثقة المستثمر وذلك بدور حوكمة الشركات في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية لتحقيق جودة المعلومات المالية في شركات التأمين السودانية، وتتميز دراستي عنها في إنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفء الذى يؤدي إلى تطبيق إجراءات حوكمة الشركات والتى بدورها تساعد في الحد من الأزمات المالية.

---

(1) عامر الطيب أحمد عبداللة ، **حوكمة الشركات ودورها في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية ،(**الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012) .

66. دراسة محمد،2014 ،(أثر آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة في بيئة الشركات الاردنية ، وهل يختلف الأثر باختلاف مقياس قيمة المنشأة.هدفت الدراسة الى معرفة كيفية استخدام عموميات التقارير المالية لتطوير المؤشرات المالية لتقييم فاعلية آليات حوكمة الشركات. ودراسة وتحميل طبيعة العلاقة بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وقيمة المنشأة. تمثلت أهمية الدراسة فى تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الأردنية لتطوير الممارسة المحاسبية من خلال تحسين الأداء المالي ودفع المديرين نحو تعظيم قيمة المنشأة. هدفت الدراسة الى وجود أثر ذو دالة إحصائية لآليات حوكمة الشركات علي قيمة الشركة عند التعبير بمقياس معدل العائد على الاستثمار، وانعدام ذلك الأثر علي قيمة المنشأة عند التعبير بمقياس نسبة القيمة السوقية إلي القيمة الدفترية. أوصت الدراسة بزيادة نطاق مشاركة أعضاء من خارج الشركة ضمن عضوية مجلس إدارة الشركة ومنحهم حق التصويت والنقض، ومحاسبة الشركات التي يقل عدد الأعضاء الخارجين في عضوية مجلس إدارتها عن عضوين، وذلك من خلال تشريع تصدره بيئة سوق المال.

يتضح للباحثة ان هذه الدراسة ركزت علي تأثير حوكمة الشركات علي قيمة المنشأة ، وساهمت في وضع إطار لمفهوم حوكمة الشركات. إلا أن دراستي تميزت عنها في أنها تناولت نظام الرقابة الداخلية الكفؤ الذي يحقق الإفصاح والشفافية ويزيد ثقة المستثمرين فى القوائم المالية.

بعد عرض الدراسات السابقة وتناول أهدافها ومشاكلها وما توصلت اليه من نتائج وتوصيات تري الباحثة انها استفادة منها في مجال دراستها ، إلا أنها لم تتطرق بشكل مباشر إلي اثر نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية المفصح عنها في تطبيق حوكمة الشركات ، سواء في مدي توافر المعايير المختلفة لقوة نظام الرقابة الداخلية أو في الاعتبارات الاخري التي تحقق كفاءة نظام الرقابة الداخلية في عملية الحوكمة أيا كانت مراجعة داخلية أو مراجعة خارجية أو لجان مراجعة ، فإنها تهدف إلي تأكيد الثقة في التقارير المحاسبية المفصح عنها وتحقيق الاعتماد علي كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، فبعض هذه الدراسات لم تتعرض لآثار حوكمة الشركات علي نظام الرقابة الداخلية وأثارها علي مقدرة مراجع الحسابات في اكتشاف وضعف الرقابة الداخلية والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، غش الإدارة والموظفين ، استقلال المراجعة الداخلية وتبعيتها للجنة المراجعة ، وجود رقابة توجه علي التقارير المالية ، وجود رقابة قوية علي كفاءة وفعالية استخدام موارد الشركة كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد احد المسئوليات الرئيسة لمجلس الإدارة ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيسي في تحقيق كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية أو تقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها توصيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.

---

(1) د. محمد لطفي الباز، **أثر آليات حوكمة الشركات على قيمة المنشأة** ،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد السابع والأربعون، العدد الثاني ،2014) ، ص ص 54 -87.

الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

1/ . الفصل الأول

نظام الرقابة الداخلية

تعتبر بنية الرقابة الداخلية وسيلة الحماية من إعداد التقارير الاحتيالية، وأداة مهمة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المنشأة من كل عبث فيها، وقد أدى التقدم العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية وزيادة المسئوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، ولعدم تأخر نتائج المراجعة الخارجيةكانت الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة، حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف على توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

يعد نظام الرقابة الداخلية أهم مكونات التنظيم الإداري والمالي في الإدارات كافة فهو يؤمن الموارد من الهدر والضياع وسوء الاستعمال ويوفر بيانات دقيقة وموثوق بها ويؤدي إلى رفع كفاءة التشغيل، والتزام العاملين بالقوانين والأنظمة والتعليمات وسياسات الإدارة، والرقابة الداخلية من ناحية أخرى هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق النتائج المتحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية كما أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية يقع على عاتق الإدارة العليا، وقد أولت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية على ضرورة توفر نظام رقابة داخلية متكامل وكفؤ يكون أداة فاعلة بيد الإدارات العليا لتحقيق أهدافها المشروعة.

سوف يعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية . المفهوم والأهداف والخصائص.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية . المعايير والفحص والتقويم والعناصر.

المبحث الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.

1/1/ . المبحث الأول

نظام الرقابة الداخلية

المفهوم ، الأهداف ، الخصائص

ظهرت الحاجة إلي المختصين في الإدارة لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة ونتيجة لذلك قام المالكون بتعيين مديرين متخصصين وتفويض السلطات إليهم ومنحهم بعضاً من الصلاحيات الأمر الذي أدي إلي ضرورة توفير الرقابة الكافية علي أعمالهم للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم طبقاً للسياسات المرسومة لهم ، وتعتبر الرقابة الداخلية وسيلة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة . لذلك فهي تعطي تبريراً لصحة السجلات المحاسبية والاعتماد عليها، ويؤدي فحص المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية إلي تحديد إجراءات المراجعة المختلفة والتي تلزم لتكوين رأي فني محايد عن صحة القوانين المالية . فنظام الرقابة الداخلية نجد له عدة مفاهيم ، إلا أن هذه المفاهيم تشترك في مجملها وان اختلفت نصوصها وصياغتها ، ولكن يجب أن نفرق بين مفهوم النظام ومفهوم الرقابة الداخلية نفسها .

1/1/1 مفهوم النظام System Concept

عرف النظام بأنه مجموعة من العناصر المتصلة ببعضها البعض أو المتداخلة والتي تخضع لخطة عامة أو تخدم هدفاً مشتركاً [1]. وعرف بأنه مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من اجل تحقيق أهداف النظام[2] . وانه إطار عام متكامل يحقق عدة أهداف ، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلي مخرجات ، هذه الموارد تتراوح من المواد إلي الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام[3] .عرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معاً من اجل تحقيق هدف أو مجموعة أهداف، ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلي مكونات اصغر باعتبارها نظام ، وهكذا تستمر تجزئة،المكونات إلي نظم فرعية أو جزئية[4].عرف بأنه مركب من مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتفاعلة التي يختص كل منها بوظيفة معينة، مع وجود درجة من التعاون والتكامل بين الأجزاء في أدائها لوظائفها[5].

تستنتج الباحثة من تعاريف النظام ما يلي :

1.تقديم المعلومات في النظام تساعد في إجراء العمليات اليومية .

2.تقديم المعلومات اللازمة لتحقيق أغراض مستويات الإدارة المختلفة.

3.الأجزاء المكونة للنظام عادة ما تكون مختلفة وقد لا ترتبط مع بعضها البعض .

4تجميع هذه الإجراءات لكونها تخدم هدفاً مشتركاً أو مجموعة أهداف أو لأنها تخضع لإطار عام مشترك.

5.النظام يقدم معلومات لأغراض اتخاذ القرارات .

---

(1) احمد عبد العزيز الشرايعة ، وآخرون ، **الحاسوب وأنظمته** (عمان : دار وائل للنشر، 2000)، ص 34 .

(2) Schooner beck. Charles et al , **Management Systems , Business Publications** , Dallas , 1980, p .12

(3) كمال الدين الدهراوي ، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية** (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005)، ص 27 .

(4) د. رمضان عطية ، **الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية** (جامعة الزقازيق : الدار الجامعية ، 2007)، ص 87.

(5) د. ثناء علي القباني ، **نظم المعلومات المحاسبية** (القاهرة : الدار الجامعية ، 2003)، ص 36.

6.تتميز العناصر التي يتكون منها النظام بالوظائف التي تقوم بها ، مع وجود علاقات تبادلية فيما بينها .
تستطيع الباحثة تعريف النظام بأنه مجموعة من العناصر الأساسية التي تشكل أجزاء من النظام التي تتولي عملية إثبات النشاطات والصفقات التي تؤثر علي أصول والتزامات وحقوق الملكية للمشروع .

2/1/1 تطور مفهوم الرقابة الداخلية The Evolution of the Concept of Internal Control

تطور مفهوم الرقابة الداخلية مر بأربعة مراحل :

المرحلة الأولي: قبل سنة 1905 ميلادية

كانت المؤسسات الفردية في هذه المرحلة هي الشكل السائد للمشروعات وكان موضوع الرقابة الداخلية مقتصر علي مفهوم الرقابة الداخلية كإجراءات لمنع الغش والأخطاء والتلاعب في القيود المحاسبية أو في عرض النتائج والتلاعب في موجودات المؤسسات وأموالها[1]. و كانت وجهة النظر عن الرقابة الداخلية في هذه المرحلة تتلخص في الأتي [2]:

أتقسيم العمل بين الموظفين تقسيماً من شأنه أن يحقق رقابة احدهم علي الأخر تلقائياً .

ب.استخدام طرق الضبط الحسابي.

ج. إجراء تنقلات دورية للموظفين في المراكز المختلفة .

انحصر مفهوم الرقابة الداخلية في هذه المرحلة بمجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ علي النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت هذه الوسائل لتسهيل الحفاظ علي بعض الأصول الاخري .

المرحلة الثانية من 1905- 1936 ميلادية

شهدت نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، حيث اقتضت هذه المرحلة تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المنشاة بقصد حماية أصولها من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي، إضافة إلى الوسائل الكفيلة بضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات، واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة، وكانت الرقابة الداخلية تهدف إلى وضع قواعد لرقابة النقدية ثم امتدت إلى الأصول الاخري ، ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام 1936، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها مجموعة من الوسائل التي تتبناها المنشاة لحماية النقدية والأصول الاخري وكذلك لضمان الدقة الحسابية بالدفاتر[3].

المرحلة الثالثة من1936- 1949 ميلادية

الاحتكارية وأصبح مقياس الربح غير كافٍ وحده لقياس كفاءة المؤسسة فظهرت الإدارة العلمية التي تسعي الي تحقيق أقصي استقلال اقتصادي للإمكانات المتاحة المادية والبشرية ، ولا يمكن ذلك إلا عن طريق رفع الكفاية الإنتاجية بتخفيض التكاليف الي أقصي درجة ممكنة ، حيث انعكس هذا التطور في الأوضاع الاقتصادية علي

(1) د. احمد سباعي قطب ،**المراجعة والرقابة الداخلية** (جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2007)، ص29

(2) د. عبد الرازق محمد عثمان ، **الرقابة الداخلية** (الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، 1988)، ص 36.

(3) د. حسين القاضي ، حسين دحدوح ، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** (عمان : مؤسسة الوراق ، 1999)، ص 237.

مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها مما دفع لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين الي تقديم مفهوم شامل للرقابة الداخلية حسب المعيار الثاني من معايير المراجعةوأصبح أكثر المفاهيم تطوراً وهو تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية،والارتقاء بالكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدماً [1].

المرحلة الرابعة من 1949-1953 ميلادية

تتضمن هذه المرحلة المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية آو الكلية التي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الأداء لأي أنشطه مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال والمفيد.

تستطيع الباحثة توضيح مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية بالشكل الآتي:

شكل رقم(1/1/1)

مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

المراحل	وصف الرقابة الداخلية	مفهوم الرقابة الداخلية
المرحلة الأولى	رقابة شخصية	مجموعة من الوسائل التي تكفل الحفاظ على النقدية من السرقة والاختلاس ثم امتدت لتشمل بعض الأصول الاخري.
المرحلة الثانية	الضبط الداخلي	مجموعة من الوسائل التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لحماية النقدية والأصول الاخري ، ولضمان الدقة المحاسبية والعمليات المثبتة في الدفاتر.
المرحلة الثالثة	الكفاءة الإنتاجية	خطة تنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها وتحسين الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضى به السياسات الإدارية المرسومة.
المرحلة الرابعة	هيكل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية	عملية تتأثر بإدارة الوحدة الاقتصادية وبالعديد من الإطراف للحصول على تأكيد معقول وليس مطلق فيما يتعلق بأهداف الثقة في التقارير المالية ، والالتزام بالقوانين واللوائح المالية.

المصدر : إعداد الباحثة،201

3/1/1 مفهوم الرقابة الداخلية The Concept of Internal Control

(1) د. خالد أمين عبد الله ، **التدقيق والرقابة في البنوك** ، (عمان : دار وائل للنشر ، 1998) ، ص 3 .

يتمثل مفهوم الرقابة الداخلية بأنه مجموع الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف الي ضمان المحافظة علي الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم وتحسين الأداء من جهة أخرى[1]. تتضمن الرقابة الداخلية مجموع النظم الموضوعة من قبل الإدارة من أجل توجيه العمليات كافة بالصفة المطلوبة والفعالة واحترام السياسات الإدارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة[2] عرفت الرقابة الداخلية بأنها مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشاة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها ، واختيار الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر، وتخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة علي أصولها ، واختبار دقة حساباتها ودرجة الاعتماد عليها ، وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها[3] . عرفت الرقابة الداخلية بأنها الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال الرقابة والإشراف علي الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مالية داخل المشروع [4].عرفت بأنها عملية متكاملة تنجز عن طريق افراد الوحدة ، يتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان[5]. وعرفت بأنها الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية للتأكد من دقتها ومدي الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[6] . وعرفت ايضاً بأنها عملية أو مجموعة من العمليات يؤثر فيها مجلس الإدارة ، والموظفون الآخرون ، ومصممة لتوفير تاكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في كل من فعالية وكفاءة العمليات ، وإمكانية الاعتماد علي التقارير المالية والالتزام بالقوانين والقواعد المنظمة الملائمة[7] . وعرفت الرقابة الداخلية بأنها تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل او مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة علي الأصول ، واختيار دقة البيانات المحاسبية ومدي الاعتماد عليها . وتنمية الكفاية وتشجيع سير السياسات الإدارية في طريقها المرسوم[8]. كما عرفت بأنها مجموعة من الضمانات التي تساعد في التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق لضمان الحماية لإبقاء الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرين وتحسين الأداء[9]. عرفت الرقابة الداخلية بانها السياسات والإجراءات التي يتم من خلالها تحقيق أهداف الشركة والتي يجب ان يهتم بها مراقب الحسابات ، حتي يستطيع الحكم علي مدي مقدرة الشركة محل المراجعة علي تسجيل وتلخيص البيانات والإحداث التي قامت بها الشركة محل المراجعة[1]. عرفت الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيمية إدارية

---

(1) د. محمد توفيق محمد، **الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة** (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1992)، ص117.

(2) د.متولي محمد الجمل،عبد المنعم محمود عبد المنعم،**المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي**،(القاهرة :دار النهضة العربية، 1980) ، ص109.

(3) د. محمد عثمان البطمة ، **الرقابة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية** ،(الرياض : دار المريخ للنشر ، 1998)، ص34 .

(4) د. قاسم قدومي، **الرقابة الداخلية، (**ليبيا: طرابلس، مجلة البحوث الصناعية، المجلد الثاني، 2006)، ص 47.

(5) د. طارق عبد العال ، **تخطيط وأداء عملية المراجعة** ،(جامعة عين شمس : الدار الجامعية، 2006)، ص **31.**

(6) د. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية العملية والنظرية**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 4 ، 2007)، ص167.

(7) د.جانس م وآخرون،**وظيفة المراقب المالي– دور المحاسب الإداري**،(الرياض:معهد الإدارة العامة ،المجلد الاول العدد التاسع والسبعون2001)، ص87.

(8) د. سمير كامل محمد وآخرون ، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002)،ص 14.

(9) د. محمد سمير الصبان ، وآخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1996) ، ص 115.

(1) د. عبد الفتاح الصحن وآخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ،(جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006)، ص 27.

ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدي المشاة وصولاً الى اعلي معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية [2].

تستنتج الباحثة من التعاريف السابقة بأن الرقابة الداخلية هي :

أ.عملية تمارس علي كافة المستندات داخل المنشاة .

ب.تشمل العلاقة المباشرة بين وظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية وهذا يضع علي المراجع مسئولية تحديد الأجزاء الملائمة للمراجعة .

ج. مجموعة من المقاييس والطرق تتبناها المنشأة لحماية أصولها .

د خطة تنظيمية لحماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ، وتحسين الكفاية الإنتاجية والالتزام بالسياسات الإدارية .

هـ.توفر الدقة في البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها .

تستطيع الباحثة تعريف الرقابة الداخلية بأنها، مجموعة مترابطة من العناصر الرئيسية التي تمثل الركائز الأساسية لعملية المراجعة ، فهي نظام للرقابة المالية والإدارية والمحاسبية تضعه الإدارة لتسير إعمال المنشأة وحماية إصولها من العبث والغش والاختلاس ولضمان الموثوقية في سجلاتها .

4/1/1 العوامل التي ساعدت علي تطوير الرقابة الداخلية

Factors that have helped to develop Internal Control

توجد عدة عوامل ساعدت علي الاهتمام بالرقابة الداخلية أدت الي تطورها وهي[3]:

أ. كبر حجم المنشات

أدي اتساع حجم المؤسسة وتنوع نشاطها والاندماج والتفرع الي صعوبة إدارتها ، نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها ، جعل من الصعوبة الاعتماد علي الاتصال الشخصي في المشروعات فتم الاعتماد علي وسائل من ضمن أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية وتصميم العمل والاعتماد علي تقارير إدارية وإحصائية من تلخيص الإحداث الجارية وترجمتها الي أرقام عن طريق تتبع العمليات وتحقيق الرقابة وتحقق غاياتها.

ب.تفويض السلطات والمسئوليات

مجلس الإدارة لا يمكنه إدارة جميع إعمال الشركة بمفرده ، لذلك يتم تفويض السلطات والمسئوليات الي إدارات الشركة المختلفة ، ومن اجل إخلاء مسئوليته امام المساهمين يقوم مجلس الإدارة بتحقيق الرقابة علي إعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات تؤدي الي اطمئنان سلامة مجلس إدارة الشركة[1].

---

(2) د.عصام الدين محمد متولي ، د. فتح الرحمن الحسن منصور ،**مدخل ومراجعة الحسابات**،(الخرطوم: دار جامعة أم درمان الإسلامية، 2001) ، ص 56.

(3) د. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية** ،(عمان : دار وائل للنشر، ط 2 ، 2004) ، ص 227.

(1) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**،(الإسكندرية:الدار الجامعية، 2005) ، ص219.

ج. البيانات الدورية الدقيقة

إدارة المشروع عليها الحصول علي عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطه من اجل اتخاذ القرارات المناسبة واللازمة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسات الشركة فلابد من وجود نظم رقابية سليمة تطمئن الإدارة الي صحة تلك التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

د. حماية وصيانة اموال المشروع

علي الإدارة توفير نظام رقابة داخلية سليم حتي يمكن من تحمل المسئولية المترتبة عليها في منع الأخطاء والغش او تقليل احتمال حدوثها ، وحتى تتمكن الإدارة من إخلاء المسئوليات تجاه الملاك والمساهمين او الدولة فان عليها ان توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل علي حماية الأموال والأصول والتأمين عليها ، كما تعمل علي تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير واكتشاف ما يحدث من ذلك ، وهذه واجبات تقع علي عاتق الإدارة ونجاحها او فشلها يكون بتحقيق تلك الوظائف الأساسية مما يساعد علي نظام محكم للرقابة الداخلية بالمشروع[2] .

هـ. حاجة الجهات الحكومية وغيرها الي بيانات دقيقة

تحتاج الجهات الحكومية الي بيانات دقيقة حول المنشآت المختلفة العاملة داخل البلد لاستخدامها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية والتسعير . فإدارة المشروع عليها تقديم بيانات صحيحة ودقيقة الي الجهات التي تستخدم تلك البيانات ، ويستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب ، ولايمكن ذلك إلا أذا أعدت نظاماً فعالاً للرقابة الداخلية وعملت به.

و. تطور إجراءات المراجعة

تحولت عملية المراجعة من كاملة تفصيلية إلي اختيارية تعتمد علي أسلوب العينة الإحصائية ذلك الأسلوب الذي يعتمد في حجم التقرير وكمية اختياراته علي درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستخدم في المشروع المعني .

تستطيع الباحثة إضافة بعض العوامل التي ساعدت على تطور مفهوم الرقابة الداخلية كالآتي :

1. الأصناف العديدة للمنشآت : توجد للمنشآت أصناف وتقسيمات عدة لطبيعة ونوع النشاط، تجاري، صناعي، خدمي أو من ناحية طبيعتها القانونية أو من ناحية حجمها،صغيرة، متوسطة، كبيرة، هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد فيها عمل الوحدة المسيرة لها.

2 . تعدد العمليات: المنشأة تقوم بعدة وظائف من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج وتبيع. وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المنشأة بعدة عمليات تتفاوت من منشأة إلى أخرى. وفي إطار هذه الوظائف يجب على الوحدة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو موضوع في الخطة الخاصة بها.

3 .الحاجة الدائمة للمعلومات: الحاجة المستمرة للمعلومات ناتج عن الاستخدام لها، لأن الإدارة العليا تحتاج قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية الوحدة خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات المنشأة

(2) د.محمد طارق يوسف،**المراجعة الداخلية و المحاسبة** (القاهرة:مجلة المحاسب ،جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، المجلد الثالث والعشرون العدد السادس عشر،2003) ، ص25.

التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغرض اتخاذ القرارات وذلك باستخدام وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستخدميها.

4 .حماية أصول المنشأة : تعمل المنشأة على حماية أصولها بشكل فعال من خلال إنشاء حماية مادية ومحاسبية فالأولى تعمل على محافظة الأصول من العوامل الجوية.والثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس كل عنصر من عناصر الأصول ، الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، تسجيلا آنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

بحيث يعتبر هذا العنصر من أهم الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها من خلال نظام سليم لنظام الرقابة الداخلية بحيث يسمو إلى منع الأخطاء والغش أو تقليل ارتكابها.

5/1/1 مساهمة المنظمات المهنية في تطور الرقابة الداخلية

The Contribution of Professional Organizations in the Development of Internal Control

يمكن عرض مساهمة المنظمات المهنية في تطور الرقابة الداخلية كالاتى :

1. الولايات المتحدة الأمريكية

المنظمات المهنية واللجان المختصة في الولايات المتحدة الأمريكية لها دور فّعال في تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية واعداد التقارير عن فعاليتها ويمكن عرض ذلك كما يلي:

أ.شكل مجمع المحاسبين القانونين الامريكى في 1974م لجنة لدراسة مسئوليات المراجعين ويشار إليها بلجنة Cohen وأصدرت هذه اللجنة تقرير في عام 1978م أوصت فيه بأن يتضمن تقرير الإدارة تقييماً لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة ووصفاً لاستجابة الإدارة لنقاط الضعف العامة التي حددها المراجع الخارجي[1].أصدر المجمع في عام 1960م نشرة معايير المراجعة رقم (30) بخصوص إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية المحاسبية، وأشارت النشرة إلى جواز أن يقوم المراجع الخارجي بمهمة إبداء الرأي عن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية بالمنشأة مباشرة، كما أوضحت الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع عند إعداد تقريره[2]. في عام 1993م أصدر المجمع تقريراً أوصى فيه هيئة تداول الأوراق المالية بأن يتضمن التقرير السنوي لكل شركة مسجلة تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقرير المراجع الخارجي عن رأيه بخصوص ذلك[1].نشرة معايير المراجعة رقم 78 تضمنت تعديلات للنشرة رقم (55) وتطبق على مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في1/1/ 1997م وما بعد، ثم نشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم(6) التي عدلت النشرة رقم(2) وتطبق على فحص تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية التي تعد في أو الفترة المنتهية

---

(1) American Instate of Certified Public Accountants (AICPA), **Commission on Auditor,,s Recommendations**, (Cohen commission), Newyork,1978,p:301.

(2) American Instate of Certified Public Accountants (AICPA**), Statement on Auditing Standard No.30**: Reporting on internal Accounting control, Journal of Accountancy, October 1980, p:132

(1) American Instate of Certified public Accountants (AICPA**), Meeting The Financial Reporting Commitment From the Public Accounting Profession**, A statement of Position By the Board of Directors of the (AICAPA), Newark, 1993,p:3.

في 1996/12/15م وبعد ذلك التاريخ[2] . نشرة معايير المراجعة رقم(83) ونشرة معايير الارتباط بمهمة إبداء الرأي رقم(7) والاثنان يقدمان إرشادات للمراجع بخصوص الفهم الواجب أن يحصل عليه عند تنفيذ المراجعة وعند الارتباط بمهمة إبداء الرأي وأشارت إلى مسئولية الإدارة في التصميم والمحافظة على رقابة داخلية فعّالة[3].

ب. هيئة تداول الأوراق المالية

اقترحت الهيئة في عام 1988م على كل شركة مساهمة عامة إعداد تقرير عن مسئوليات الإدارة (RMR) Report of Managements Responsibities بحيث يتضمن تقييم الإدارة لفعالية نظام الرقابة الداخلية ووصفاً لاستجابة الإدارة لتوصيات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين بخصوص هذا النظام[4] .

ج. لجنة Tread way

أشارة لجنة Tread way إلى نظم الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية، وأوصت في تقريرها الذي أصدرته 1987م بأن تتضمن التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية[5].

د. تقرير Committee of Sponsoring Organization (COSO)

هي لجان انبعثت عن لجنة Tread way تقريرها بعنوان – الرقابة الداخلية إطار متكامل- تم تقسيمه إلى أربعة أجزاء تناولت إطار الرقابة الداخلية واعداد التقارير للإطراف الخارجية وأدوات التقييم[6] .

هـ. القوانين الأمريكية – قانون Sarbanes – OXLE

صدر قانون في عام 1991م Federal Deposit Corporation Improvement Act (FDCIA) بإلزام كل مؤسسة مالية يبلغ إجمالي أصولها خمسون مليون دولار أو أكثر أن تقوم بإعداد تقرير سنوي بواسطة الإدارة يتضمن تقييمها لفعالية هيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، ويتطلب من المراجع الخارجي إعداد تقرير بخصوص تقرير الإدارة وذلك اعتباراً من السنة المالية المنتهية في 1993/12/31م[1]. القانون الذي

---

(2) American Instate of Certified public Accountants (AICPA**), Statement on Auditing Standers No. 78: Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit**,Journal of Accountancy,February ،1996,pp : 85-91

(3) GLBOSON, K.M; **PANY,SMITH,SH. Dower Understand Each Other** Journal of Accountancy, anuran 2003,pp: 53 –58.

(4) Messier, W.F., Whittincon, O.R**. Auditor Attestation to Management Reports. On Internal Control .Should it Be Required**? The Expectation Cap Standards, American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA), Newyork,1993 pp 245 – 146.

(5)Tread Way, J.C**., Report of The National Commission on Fraudulent financial Reporting National Commission Financial Reporting**, Washington, D.C. 1987, P 44.

(6) Committee of Sponsoring Organization of The Tread way Commission(COSO), **Internal Control Integrated Frame Work** Newjersy,1992, p 5.

(1) Nussbaum ,E,Weiss,J. **Internal Control Structure**, Letters to Underwriters, ESOPs , and Results of Operations of Fore Closed Assets, Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993, p:379.

أصدرته الحكومة الأمريكية فى تموز 2002م والمسمى قانون (Sarbanes-Oxley)والذي تكمن ملامحه فى[2]

أ .مطالبة المدراء التنفيذيين والماليين للشركات بتوقيع شهادة قسم كل ثلاثة أشهر مع المراكز المالية ربع السنوية يشهدون فيها بعدم علمهم بوجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بالإضافة الى مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في اكتشافها.

ب . العمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية سواء أن كان ذلك داخل القوائم المالية أم خارجها بالإضافة الى الإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

2. المملكة المتحدة

شكّل مجمع المحاسبين القانونيين فى إنكلترا وويلز مجموعة عمل لدراسة الرقابة الداخلية ونشر المجمع فى كانون أول 1994م تقريراً أطلق عليه .Rittman Report بعنوان: (Internal Control and Financi Reporting Guidance for Directors of Listen Companies Registered in the United Kingdom). الذي تضمن مقاييس مقترحة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى إطار عام للعناصر الأساسية لتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية، كما أنه يتطلب من الشركات المسجلة أن تضمن تقاريرها السنوية تقارير عن نظم الرقابة الداخلية[3].اصدر المجمع العديد من التوصيات والمقترحات الخاصة بضرورة إنشاء لجان مراجعة من الأعضاء في مجلس الإدارة غير التنفيذيين لما لها من دور في منع التلاعب في المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها القوائم المالية وفي عام 1999م تم إصدار (Turn Bull Report) الذي أكد على أهمية الدور الذي يمكن إن تلعبه لجان المراجعة في تحسين وتدعيم نظام الرقابة الداخلية ، وفي عام 2003م تم اصدار تقرير (Smith Report) الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات ، طالبت هذه التقارير الشركات بضرورة إن يكون للجان المراجعة تقرير سنوي يتم نشرة بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل اعضاء لجنة المراجعة[4].

3 . جمهورية مصر

اصدر مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال فى مصر قرار رقم (30) لعام 2002م بشأن قواعد قيد الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية ، حيث ذكرت المادة (7) في هذا القرار بأنه يجب إن يكون لكل شركة مقيد لها أوراق مالية بجدول البورصة لجنة للمراجعة يختارها مجلس ادارة الشركة و لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة من المشهود لهم بالكفاءة والخبرة في مجال عمل الشركة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وبرئاسة احدهم ، وإذا لم يتوفر لدى الشركة عدد كاف منهم يتم استكمال عضوية اللجنة من ذوي الخبرة وتقوم اللجنة بإعمالها بصفة مستقلة عن ادارة الشركة ، وتقدم اللجنة لمجلس ادارة الشركة تقريرا شهريا

---

(2) **The Institute Of Internal Auditors, Reporting Of Internal Control,** London, 1995, P:6.

(3) د. محمد سمير الصبان ، د .محمد مصطفى سليمان ، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005) ص 317.

(4) د. سيد محمد جاد الرب، **تنظيم وإدارة الإعمال – منهج متكامل فى إطار الفكر الادارى التقليدي والمعاصر**،(جامعة الاسماعلية : مطبعة العشري ، 2005)، ص69.

عن إعمالها تتضمن مقترحاتها وتوصياتها بعد إن قامت بفحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة[1]

.

يتضح للباحثة أن المنظمات المهنية الدولية ساهمت في إعداد تقرير نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ليعمل على تدعيم فعالية ذلك النظام ويجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة. إما من ناحية مكونات تقرير نظام الرقابة الداخلية فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقرير الإدارة عن فعاليته ولكن يمكن إن يتضمن التقرير اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية والمحافظة علية. إن نظام الرقابة الداخلية يوفر تأكيدا معقولا وليس مطلقا ضد التحريفات أو الخسائر المالية الجوهرية التى تعبر عنها التقارير المالية، وإمكانية تغير فعالية نظام الرقابة الداخلية نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية فى المستقبل، بالإضافة الى دور المراجعين الداخلين بخصوص فحص فعالية النظام ومكونات النظام التى توجد فيها نقاط الضعف، ووصف تلك النقاط إذا كانت مهمة، وتحديد ما إذا كانت تجد الاهتمام الملائم من الإدارة.

التطبيق في السودان

التطورات الاقتصادية التي حصلت في السودان من خلال دخول المصارف الخاصة وشركات التأمين وإقامة سوق الأوراق المالية، هناك ازدياداً واضحاً في حجم المشروعات وتوسعها جغرافياً وصاحب ذلك تضخم في العمليات الإدارية والإشرافية وتعقيد في مشكلات الإنتاج والتسويق والتمويل، ولا بد أن ينعكس ذلك على مفهوم الرقابة الداخلية، فبالإضافة إلى حماية أصول المنشأة وضبط الدقة في البيانات المحاسبية أصبحت الرقابة الإدارية تهدف إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية لضمان تحقيق الأهداف والخطط المرسومة .[2]

ترى الباحثة اهمية قيام الإدارة بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لدعم فعالية ذلك النظام وان يجعل إمكانية حدوث الغش الإداري والتلاعب في إعداد التقارير المالية أكثر صعوبة. أما مكونات التقرير فلا توجد حاجة إلى إعداد نماذج نمطية لتقارير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ولكن من الضروري أن يتضمن التقرير ما يلي: [3]

أ.اعتراف إدارة المنشأة بمسؤوليتها عن تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والمحافظة عليه.

ب. تغيّر فعالية النظام نتيجة تغير الظروف وعدم ضمان استمرار تلك الفعالية في المستقبل.

ج. دور المراجعين الداخليين بخصوص فحص فعالية النظام.

د. تحديداً للمقاييس التي يتم على أساسها تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية، ورأي الإدارة عن فعالية النظام.

هـ. تاريخ إعداد التقرير.

6/1/1 أهداف نظام الرقابة الداخلية The Objectives of the Internal Control System

يتمثل الهدف الرئيسي الذي يجب ان تحققه من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التي تسعي إلي تحقيقها ، ويتحقق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال التعليمات الشفوية تحت إشراف صاحب المؤسسة مباشرة علي سير الأعمال علي أساس يومي ، أما في

---

(1) د .أزهري يوسف عبدا لنبي ،**نظام الرقابة والتدقيق الداخلي**،(قطر: المجلة العربية ، المجلد التاسع، العدد الثاني ، 2007)، ص 31.

(2) د.عبد االفتاح محمد الصحن، احمد كدر، الرقابة ومراجعة الحسابات،(الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 2003م) ،ص 332.

(3) د. محمد فرح عبد الحليم، المراجعة الداخلية فى المصارف السودانية، (القاهرة المؤتمر الاول، سبتمبر،2005م) ، ص261.

المؤسسات الكبيرة توضح العلاقة بين السلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات ومهام كل موظف بالمؤسسة[1].

وهناك أهداف أخري للرقابة الداخلية يمكن حصرها في الأتي[2]:

1.تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسئوليات .

2.حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة علي حقوق الغير بالمشروع .

3.التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتي يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية

4.رفع مستوي الكفاية الإنتاجية.

5.تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية .

6.الاعتماد علي أسلوب الإدارة بالاستثناء بحيث تركز الإدارة جهدها في مراقبة النتائج الشاذة التي تخرج عن النطاق المعروف .

7.اطمئنان إدارة المشروع إلي حسن سير العمل فيه ومنع ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء وتقسيم العمل وتحديد المسئولية لكل موظف ، وترتيب التنفيذ بحيث يكمل موظف عمل الموظف الأخر وفي نفس الوقت يراجع عمل الموظف السابق عليه . ان نظام الرقابة الداخلية تتخذه إدارة المنشاة بهدف التحقيق من مسئوليات المراجع الخارجي فإذا كان النظام قوياً وسليماً ومطبقاً فان عمله ينصب علي المسائل الهامة ذات الطبيعة الفنية ، أما إذا كان النظام ضعيفاً مفككاً أو غير مطبقاً فانه يزيد من أعبائه في المراجعة . ونظام الرقابة الداخلية يشمل جميع الاحتياطات المتخذة في المنشاة لغرض[3] :

1.المحافظة علي مواردها من الضياع أو الاختلاس أو عدم الكفاية .

2.تحقيق دقة وإمكان الاعتماد علي البيانات المحاسبية .

3.تشجيع وقياس مقدار التمشي مع سياسة المنشاة.

4.الحكم علي كفاية التشغيل في جميع أقسام المنشاة .

كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ضمان ما يلي[4]:

1.تسجيل كافة المقبوضات النقدية.

2.تسوية الالتزامات الواجبة فحسب والإذن بإجراء المدفوعات وفقاً للأصول المتبعة.

3.إعداد الفواتير للمواد المشحونة أو الخدمات المقدمة وتبريرها أو تعليلها.

4.عدم تحويل ممتلكات الجمعية للاستعمال الشخصي.

5تسجيل كافة المعاملات فوراً في سجلات الحسابات.

6.صيانة سجلات المراقبة وإعداد التقارير المطلوبة بصورة تقلل إلى أقصى حد ممكن من احتمال حصول خسارة مالية.

---

(1) د . يوسف محمد جربوع ، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**،(القدس : د. ن ، 2003)، ص 201.

(2) د. حسين القاضي ، د . مأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة** ،(عمان : الدار العلمية للنشر والتوزيع ، 2001)، ص 247.

(3) د. حازم حسن،**المراجعة الداخلية والرقابة** ،(القاهرة:مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، المجلد العشرون،العدد الثالث عشر،2002) ،ص54.

(4) د .عبد الوهاب نصر علي، د. شحاتة السيد شحاتة،**الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات**،(جامعة الا سكندرية الدار الجامعية، 2007م)، ص 103 .

7.استخدام البيانات السرية للإغراض المعدة لها فحسب ومن قبل الأشخاص المرخص لهم فقط والحصول على هذه البيانات.

حددت أهداف الرقابة الداخلية وفقاً للمعيار الدولي رقم (6) بالأتي[1] :

1. تنفيذ العمليات طبقاً لاعتماد الإدارة.

2. تسجيل العمليات بالقيمة الصحيحة وفي الحسابات المتعلقة بها وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها لتسهيل إعداد البيانات المالية داخل إطار السياسات المحاسبية .

3. يتم التعامل في أصول المنشاة طبقاً لاعتماد الإدارة فقط .

4. يتم مطابقة سجلات الأصول المختلفة دورياً مع الأصول الفعلية ويتم اتخاذ الأجراء المناسب فيما يتعلق بآية فروق.

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية :

1.حماية الأصول وسلامة المعلومات .

2.الرقابة علي السيولة من أهم أهداف قسم المراجعة والرقابة الداخلية .

3.التحقق من دقة تقديرات الموازنة العامة ، والاستفادة من التغذية الراجعة في وضع الموازنات المستقبلية .

4.حسن اختيار الأفراد المؤهلين للوظائف التي يشغلونها.

5.الحفاظ علي أموال المنشاة من الضياع .

6.التقليل من مخاطر السرقة والاختلاس .

7.إنجاز وتحقيق الأهداف الموضوعة للعمليات والأنشطة والبرامج .

8.التطابق مع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات والعقود .

9.الاستخدام الاقتصادي والكفؤ للموارد.

10.تقييم فعالية نظم الرقابة الإدارية والمحاسبية .

7/1/1علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأهداف Relationship of the Internal Control System Goal

بعد قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه، يمكنه تحديد درجة الاعتماد عليه ، والغرض هو اكتشاف نقاط الضعف في النظام ومدى علاقة المقومات بتحقيق الأهداف وأثرها على بقية عملية المراجعة وتتمثل علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأهداف في[1]:

(1) د . يحيي حسين عبيد ، د . جمعة شهاب الدين، **أصول المراجعة** (المنصورة: د.ن ،1997)، ص 114.

(1) د . أمين السيد احمد لطفي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (جامعة القاهرة: الدار الجامعية ، 2007م)، ص 387.

1. الأمانة والقيم والأخلاق

تعتبر الأمانة والقيم والأخلاق عناصر جوهرية للبيئة الرقابية، حيث أنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، تتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز التي تحفز العاملين على ارتكاب تصرفات غير قانونية وتتضمن توصيل القيم الأخلاقية والمعايير السلوكية إلى العاملين من خلال دليل السلوك ونموذج الإدارة للسلوك الملائم.

2. الارتباط بالجدارة

الجدارة أو الصلاحية عبارة عن المعرفة والمهارات الفردية لتحقيق المهام التي تصف وتحدد مهمة العامل،ويعني الارتباط بالجدارة تحديد الإدارة لمستويات الأهلية للقيام بمهام محددة بغرض توصيف المهارات والمعرفة المطلوبة لكل موظف بالإضافة إلى تعيين العاملين المؤهلين للقيام بإدارة مهام نظام الرقابة الداخلية بجدارة وفعالية .

3. مجلس الإدارة ولجان المراجعة

تتكون لجان المراجعة عادة من ثلاثة إلى خمسة مديرين لا يعتبرون في مجلس إدارة الشركة بصفة عامة، توفر لجان المراجعة خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين ويتعين على المراجعين الداخليين إخطار لجان المراجعة بالأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة .

4. فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها

تتمثل العوامل التي تؤثر على البيئة الرقابية في مدخل الإدارة لأخذ مخاطر العمال ومراقبتها واختيارها المتحفظ أو غير المتحفظ من بين المبادئ المحاسبية البديلة، وإدراكها وتحفظها في تطوير التقديرات المحاسبية بالإضافة إلى اتجاهها نحو عملية تشغيل المعلومات الوظيفية المحاسبية والعاملين بها[2].

5. الهيكل التنظيمي

يحدد الهيكل التنظيمي شكل وطبيعة الوحدات التنظيمية متضمنة تنظيم تشغيل البيانات والإدارة المرتبطة ووظائف إعداد التقارير بصفة عامة و يوفر الهيكل التنظيمي الإطار العام الشامل للتخطيط والتوجيه والرقابة على الأعمال .

6. تخصيص السلطة والمسئولية

يتم تعزيز الوعي الرقابي عندما يتم تحديد السلطة والمسئولية والأمور الأخرى المرتبطة بالرقابة وتوصيله بوضوح إلى كافة مستويات الإدارة والعاملين بالمنشأة [1] .

7. سياسات وتطبيقات الموارد البشرية .

---

(2) د . غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ،(**عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2006**)**، ص 187.

(1) د . خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية،** (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 4، 2007م)، ص 183.

يؤثر المستوى المرتفع لجدارة العاملين وأمانتهم على قدرة المنشأة على تحقيق أهداف التشغيل وإعداد التقارير، ويتوقف ذلك على جدارتهم في نتائج وإجراءات وسياسات المنشأة في تعيين وتدريب وتحفيز وتقييم الأداء، ويجب أن تتأكد الإدارة بنفسها من أن العاملين لديهم من الإمكانيات ما يؤهلهم للإطلاع بمسئولياتهم المقررة.

تستطيع الباحثة توضيح علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأهداف بالشكل التالي:

شكل رقم (2/1/1)

علاقة مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهدافها

مفهوم نظام الرقابة الداخلية	أهداف الرقابة الداخلية
عملية مصممة ومنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين بشأن تحقيق الرقابة الداخلية.	1. موثوقية إعداد التقارير المالية. 2. فاعلية وكفاءة العمليات. 3. الامتثال للقوانين والأنظمة.
نظام كلى للرقابة الداخلية وغيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات مالية داخلية.	1. إنجاز إعمال الوحدة بكفاءة وفاعلية. 2. الالتزام بالسياسات والقوانين. 3. تقديم المعلومات في الوقت المناسب.
خطط الوحدة الاقتصادية وكل الطرق والإجراءات المتخذة من قبل الوحدة لتحقيق أهدافها بشكل اقتصادي.	1. ضمان ملائمة المعلومات وشمولها. 2. حماية الأصول. 3.الالتزام بالسياسات والقوانين.
تمثل أنواع السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.	1. الالتزام بالسياسات الإدارية. 2. المحافظة على الأصول. 3. اكتشاف ومنع الأخطاء. 4. اكتمال السجلات والبيانات المالية. 5. توفير المعلومات في الوقت المناسب.

المصدر :إعداد الباحثة ،2010

8/1/1 مقومات نظام الرقابة الداخلية Elements of the Internal Control System

اصدر المعهد الامريكى للمحاسبين القانونين مقومات لنظام الرقابة الداخلية يمكن حصرها في الاتى[1]:

1. بيئة الرقابة

أن بيئة الرقابة تمثل الأساس للرقابة الداخلية في المنشأة وتؤثر على الوعي الرقابي وهي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية بتزويد الانضباط والإطار العام لذلك، هناك عدة عوامل لبيئة الرقابة الداخلية وردت في المعيار الأمريكي (SAS78) منها [2]:

(1) د .محمود عبد الرحيم محمود ، **معايير الرقابة** (تونس: مجلة الرقابة المالية، المجلد الخامس عشر، العدد التاسع والعشرون ،1996) ، ص111.

أ. الأمانة والقيم الأخلاقية والالتزام بالكفاءة.

ب.اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسئولية.

ج.فلسفة الإدارة وطريقة قيامها وعملها.

د. الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطة والمسئولية.

هـ .السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.

2.تقدير المخاطر

تقدير المخاطر لأغراض التقارير المالية، يعني تحديد وتحليل إدارة المنشأة للمخاطر المتعلقة بإعداد قوائم مالية عادلة ومعدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً .إن تقدير المنشأة لمخاطر القوائم المالية شبيهه باهتمام المراجع الخارجي بالمخاطر الملازمة، ويجب أن يعطي تقدير المخاطر بواسطة الإدارةاعتباراً خاصاً للمخاطر التي يمكن أن تنتج عن الظروف المتغيرة مثل الأنواع الجديدة من الأعمال والمعاملات التي تتطلب إجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناجمة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمنشأة والتغيرات في الموظفين ذوي العلاقة وتبويب البيانات وإعداد التقارير.

3.المعلومات والاتصال

أن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية ، والذي يتضمن النظام الأساسي و يتكون من عدة طرق وسجلات لتحديد و تجميع و تحليل و تصنيف و تسجيل و إشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الالتزامات ذات العلاقة ، و الاتصال يتضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار و المسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية ، كذلك فإن دليل السياسات و دليل التقارير المالية و المحاسبية و دليل الحسابات هي من مكونات المعلومات والاتصال ، وهذا يعني أن التركيز الرئيسي للنظام المحاسبي يكون على المعاملات المالية من النواحي التالية [3] :

أ. الوجود أو الحدوث والحقوق والالتزامات.

ب. الاكتمال والتقويم والعرض والإفصاح.

4. الأنشطة الرقابية

أن أنشطة الرقابة الداخلية تتضمن السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.

5. مراقبة الأداء

أن مراقبة الأداء هي عملية لتقييم جودة أداء الرقابة الداخلية وأنها تتضمن التقييم بواسطة الموظفين المناسبين لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية وأنه يعمل كما خطط له أو تم تحديثه ليواكب الظروف المتغيرة، ويمكن أن تكون

---

(2) د . أكرم إبراهيم حماد ،**الرقابة المالية في القطاع الحكومي** (عمان : دار جهينة للنشر والتوزيع ، 2006)، ص73 .

(3) د. حسام الدين مصطفى الخداش ،**المراجعة الداخلية وتقويم الأداء** (الجامعة الهاشمية : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2009)، ص217 .

مراقبة الأداء عن طريق أنشطة مستمرة كتقارير رضاء العملاء أو دورياً كتقارير المراجعين الداخليين عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية للإدارة ولجنة المراجعة والحسابات الرقابية.

يتضح للباحثة أن المعيار الأمريكي(SAS78)أكثر شمولاً وتعمقاً في مقومات الرقابة الداخلية، ويضع مسئوليات أكبر على أدارة المنشأة والمراجع وأوسع من مسئولية الإدارة عن القوائم المالية للمنشأة بأن جعل تقدير المخاطر أحد المكونات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، فكلما انخفض الحد المقبول لمخاطر الاكتشاف ازدادت الثقة التي يجب أن توفرها اختبارات التحقق، فالمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم تختلف من منشأة لأخرى، حيث لا يمكن توفرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية ويتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالطريقة المثلى، فالرقابة الشخصية واستخدام الآلات الحديثة في العمل تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولاً لدى المراجع.

تنحصر المقومات الرئيسة في نظام الرقابة الداخلية في الاتى [1]:

1.هيكل تنظيم إداري

لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن يتسم هيكل التنظيم الإداري في المنشأة بما يلي:

أ. أن يمثل الهيكل الخطط التنظيمية لتحقيق أهداف المنشأة.

ب. ضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية والفرعية.

ج. وضوح خطوط السلطة والمسئولية.

د. المرونة وبساطة الخطط الموضوعة مع الثبات النسبي.

2. نظام محاسبي سليم

لتحقيق فاعلية الرقابة يجب أن يتسم النظام المحاسبي بالاتي[2] :

أ.قيام النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكيم عملية التوجيه المحاسبي.

ب.يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية والتأكد من دقتها وسلامة التبويب لها.

ج. أن يشتمل النظام المحاسبي على مجموعة مستنديه داخلية وخارجية محدودة.

د. قيد العمليات الحسابية وقت حدوثها، ويتطلب ذلك مجموعة دفترية مناسبة لحجم المنشأة.

هـ. إتباع مبدأ تقييم العمل.

و.أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية تاريخية ، جارية ، مستقبلية.

يتضح للباحثة إن النظام المحاسبي يمكن أن يوفر معلومات تساعد في معرفة أداء الإدارة المالية ويوضح ما حققته كل إدارة في تحقيق أهدافها والنظام المحاسبي يهدف إلي توفير معلومات تساعد الرقابة المالية والتشريعية علي تحصيل الأموال العامة وكيفية إنفاقها .

---

(1) د. دلال صادق الجواد، **المراجعة والرقابة الداخلية** ،(عمان : دار جهينة للنشر و التوزيع ،2006)، ص38 .

(2) د. خالد راغب الخطيب، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ،(عمان : دار اليازورى للنشر والتوزيع ، 2004)، ص 14 .

3. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات

ينبغي مراعاة تقييم الواجبات بين الدوائر عامه بحيث لا يستأثر شخص واحد بالعملية من أولها لآخرها.

4. اختبار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة

يتضمن ذلك وصف دقيق لوظائف المشروع وبرنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يتضمن حسن اختيارهم ووضع كل موظف في المكان المناسب[1].

5. رقابة الأداء في إدارات المشروع

ينبغي الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، ويتم أداء الرقابة بالطرق المباشرة أو غير المباشرة.

6.استخدام كافة الوسائل الآلية

يتم ذلك بطريقة تكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المشروع من أي تلاعب أو اختلاس.

7. إجراءات الرقابة الداخلية

يقصد بها وجود إجراءات بسيطة سليمة لتنفيذ الإعمال التي تؤدي إلي توافر رقابة داخلية فعالة ، ويتم تصميم هذه الإجراءات علي ضوء وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي[2] .

8. قياس الأداء

يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء وان وظيفة المحاسبة الأساسية هي عملية القياس ووحدات القياس هي العملة النقدية ، في القطاع الخاص يمكن قياس الأداء من خلال معدلات الربحية أو الحصة السوقية أي بمعني إمكانية قياسها كمياً ، ولكن في غياب الربح في مشروعات الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية فان مسالة القياس تظل صعبة إلا أنها غير مستحيلة[3] .

9.إدارة المراجعة الداخلية

وجود نظام للرقابة الداخلية بدون إدارة للمراجعة الداخلية ليس كافياً فإذا كان النظام المحاسبي هو وسيلة لنظام الرقابة الداخلية فان إدارة المراجعة الداخلية هي بمثابة الحماية للنظام [1] .

تستطيع الباحثة إضافة المقومات التالية :

1.وجود محددات ثابتة في النظام الرقابي, لاعتماد المنشأة علية في عملية التصميم و التنفيذ و الحكم المهني.

2.توافر الموظفين المؤهلين الذين يقومون بالوظائف من أجل اكتشاف التلاعب و الاختلاس, و هذا يجعل أي

---

(1) سمية أمين على، **دراسات في المحاسبة المالية**، (جامعة الإسكندرية : الإسراء للطباعة ، 2006م)، ص 123.

(2) د. احمد محمد نور ، وآخرون ، **مراجعة الحسابات** ، (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2007م)، ص 105 .

(3) د.احمد نور ،**القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**،(جامعة الإسكندرية:الدار الجامعية،2004)، ص22

(1) د.عمرو يس ، **استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق** ، (القاهرة :المؤتمر الأول للتدقيق الداخلي ، 2005)، ص 11.

نظام رقابي لا يعاني من صعوبات في اكتشاف مثل هذه التصرفات, لأنه عادة ما يرافقها نوع من الأسلوب المحكم في التغطية على ما تم.

3. تجاوز الإدارة التعليمات التي قامت بوضعها و القيام باختراقات لنظام الرقابة الداخلية, مما قد يفتح المجال أمام الآخرين لعدم الالتزام بالتعليمات ما دام أن واضع التعليمات لا يلتزم بها.

4. التغيرات التكنولوجية التي تحدث في بيئة العمل و التي قد تجعل أي رقابة داخلية عاجزة عن توفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تحديثه و تطويره .

5.التكلفة مقابل المنفعة, حيث يعتبر هذا المحدد من المحددات التي تعاني منها المحاسبة و المراجعة بشكل عام, وفي ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية فإن التصميم المناسب للنظام و شموليته قد يصعب تحقيقها بسبب التكاليف التي قد تزيد من المنافع في بعض الأحيان.

9/1/1 خصائص نظام الرقابة الداخلية Characteristics of the Internal Control System

تنحصر الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في الأتي :

1. الخطة التنظيمية

يقصد بها تقسيم المنشأة إلي إدارة رئيسية وإدارات فرعية , ثم تحديد اختصاصات ومسئوليات كل إدارة بوضوح والتنسيق العام بين أنشطة الإدارات المختلفة ,ولكي يحقق الهيكل التنظيمي أهدافه الرقابية ينبغي مراعاة وجود تفويض واضح للواجبات , وتعريف واضح لكل من السلطة المخولة والمسئولية المعطاة ,وان أي خطة تنظيمية سليمة لا بد إن تحقق استقلال الإدارات التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي يعهد إليها بالاحتفاظ بالأصل وعن الإدارات التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول[2] . كما ينبغي وجود خطة تنظيمية سليمة للمنشأة توضح[3] :

أ.الإدارات الرئيسية وتحديد مسئوليات وسلطات هذه الإدارات بدقة كاملة .

ب.تحديد الاختصاصات وتوزيع الواجبات بين الموظفين .

ج.توزيع المسئوليات وتقسيم العمل.

د.تنظيم وإيجاد برنامج معين للعمل.

2.إجراءات اعتماد وتسجيل العمليات للمحافظة على الأصول

تتمثل إجراءات وتسجيل العمليات للمحافظة على الأصول بالاتي[1]:

أ.الحماية المادية للأصول : تعمل إدارات المنشأة علي حماية أصولها وسجلاتها حماية فعالة مما يتطلب التفرقة بين الحماية المادية والحماية المحاسبية . الحماية المادية أن تمنح الأصول الحماية الكافية والتي بمقتضاها

---

(2) د. وليم توماس ، د. ارسون هتكي ، ترجمة د. احمد حجاج ، د. كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** (الرياض: دار المريخ للنشر ، 2003)، ص 373.

(3) د. عبد الوهاب نصر علي ، د.شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات** (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2003)، ص 123.

(1) د. محمد سمير الصبان ، د. إسماعيل إبراهيم جمعة ،**الرقابة الداخلية** (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998)، ص311 .

تستبعد أي خسارة أو تلف أو سرقة . و الحماية المحاسبية يقصد بها ارتباط السجلات بالتحركات الفعلية للأصول علي أن تحتوي علي جميع تحركات الأصل حتي يمكن متابعته .

ب.وجود ما يثبت القيام بالعمل : الشخص الذي يقوم بأي عمل يجب أن يترك ما يثبت قيامه بهذا العمل .

ج.مراجعة ما تم من عمل : أن مراجعة العمل الذي تم له أهمية كبيرة . والشخص الذي يعلم أن هناك من يراجع عمله سوف يقوم بهذا العمل وهو حريص علي انه لا يقع في أخطاء جوهرية.

د. الدقة الحسابية : من الوسائل التي تؤدي إلي الدقة الحسابية القيد المزدوج وإجراءاته فاستعمال دفاتر الأستاذ المساعدة ودفاتر القيد الأولي والحسابات الإجمالية تساعد علي التحقيق من الدقة المحاسبية للسجلات.

3. الفصل بين المسئوليات

الإجراءات التنفيذية لتحقيق خصائص الرقابة الداخلية

تتضمن الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية مايلي[2]:

1.إجراءات تنظيمية وإدارية

أ.تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل .

ب.توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا يقوم فرد واحد بعملية ما، من البداية للنهاية وحتى يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .

ج.توزيع المسئوليات بشكل واضح يساعد علي تحديد الأخطاء والإهمال .

د.تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها ووظيفة تنفيذ العمليات.

هـ.استخراج المستندات من أصل وعدة صور وتحتفظ كل إدارة بصورة ذات لون معين وإعطاء تعليمات صريحة بان يقوم كل موظف بالتوقيع علي المستندات كإثبات لما قام به من عمل .

و.إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن السير والسلوك .

2.إجراءات محاسبية : تضم

أ.إصدار تعليمات بإثبات العمليات في الدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والاحتيال .

ب.إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن متعمداً من الموظفين المسئولين ومرفقة به الأدلة المؤيدة.

ج.عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به بل يجب أن يراجعه موظف أخر .

د.إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات والقيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

3. إجراءات عامة : تضم

أ.التأمين علي ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطار والتأمين علي الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

ب.وضع نظام رقابي سليم لمراجعة البريد الوارد والصادر .

---

(2) د. احمد سباعي قطب، **التدقيق الداخلى والرقابة**،(جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2002)، ص88.

ج.استخدام نظام التفتيش بمعرفة أقسام المنشاة .

يتضح للباحثة أن هذه الخصائص تعتبر أساسية لأي نظام سليم للرقابة الداخلية وأنها لا تتوافر إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية ولديها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المطلوب ، وأما في المنشات الصغيرة ذات الإمكانيات المحدودة فنظام الرقابة الداخلية فيها غير مكملاً لخصائصه . وعليه فان أي إخلال بأحدي هذه الخصائص يؤدي إلي عدم فعالية النظام فلا يمكن تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسئوليات والالتزام بها بدون وجود مجموعة من العاملين علي مستوي مرتفع من الكفاءة .

2/1/. المبحث الثاني

نظام الرقابـة الداخلـية

المعايير، الفحص، التقويم ،العناصر

ضرورة إبداء الرأي حول عدالة وصدق القوائم المالية يتطلب من المراجع إن يوجه اهتمامه بصورة أساسية لعناصر نظام الرقابة الداخلية وأن يتحقق من عدم وقوع أي مخالفات قانونية، فإذا كانت إدارة المنشاة مسئولة عن تصميم وتشغيل نظام للرقابة الداخلية فإنها مسئولة عن تقييمه وفحصه وفقاً لمعايير نظام الرقابة الداخلية الصادرة عن المنظمات المهنية التي التزمت بها إدارة المنشأة، وبالتالي يمكن للإدارة من خلال هذا النظام إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها والثقة فيها . إن عمليات الفحص التي تعهد للمراجع للقيام بها بصفته محاسباً وخبيراً في شئون المحاسبة والمراجعة والضرائب والعلوم المالية والإدارية , يتبع المراجع فيها إجراءات المراجعة العادية, ووسلئل استخلاص أدلة الإثبات الفنية تنفيذاً لتعهده رسمياً نحو تحقيق أغراض المراجعة , ويقوم المراجع بإجراءات المراجعة يظهر فيها نتائج مراجعته في تقريره الذي يتضمن البيانات وملخصاً لما قام به من إجراءات وما استخلصه من نتائج وما قام به من تعديلات . يقوم المراجع بالتعرف علي نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، والي أي حد يمكنه الاعتماد عليه في اختيار العمل الميداني وتحديد المدى الملائم بالنسبة لكل تلك الإجراءات[1].

1/2/1 معايير نظام الرقابة الداخلية Standards of Internal Control System

زادت حاجة المنشآت الاقتصادية للرقابة الداخلية للتحقيق من التزامها باللوائح والقوانين ذات العلاقة وزاد هذا الاهتمام مع مرور الزمن لوجود عدد كبير من القوانين والمعايير ، لتقييم الرقابة الداخلية لأغراض تخطيط المراجعة وتصميم برامجها التي تمكن من تقليل مخاطر المراجعة وإبداء الرأي المهني السليم ، كذلك وجود عدة قوانين تلزم الشركات المتداولة أسهمها في أسواق الأوراق المالية بأن يكون لها نظام رقابة داخلية فعال ، يلزم المنشآت بتطبيق المعايير منها [2]:

1. معيار ضرورة فهم وادراك الإدارة للهدف من نظام الرقابة الداخلية

تكون إدارة المنشاة مدركة للهدف من وجود نظام للرقابة الداخلية ، وهو ضمان إعداد قوائم مالية صادقة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها ، حيث أن إدارة الشركة هي المسئولة عن تصميم نظام للرقابة الداخلية يضمن لها إعداد ونشر قوائم مالية صادقة ، والاعتماد عليها ، وذلك لأن إعداد القوائم المالية هي مسئولية إدارة المنشاة ، وأن نظام الرقابة الداخلية في عملية إعداد القوائم المالية لا يتضمن فقط الرقابة علي أرصدة الحسابات ، بل يشتمل علي دورة العمليات لأن دقة أرصدة الحسابات والتي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية المنشاة تعتمد علي دقة العمليات وتسجيلها[3].

2. معيار تكامل مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية

---

(1) د. عبد الرازق محمد عثمان ،**أصول التدقيق والرقابة الداخلية** ،(جامعة الموصل: دار الثقافة للنشر ،1999)، ص221.

(2) د. ثناء على القباني ،**المراجعة** ،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2007)، ص343.

(3) محمد عبدالحافظ ، **الرقابة الادارية فى المؤسسات الحكومية** ، **(** القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 2005 **)** ، ص 65 .

يتكون هيكل الرقابة من خمسة أجزاء أو مكونات وهي بيئة الرقابة ، تقييم المخاطر ، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات ، المتابعة ، وتكون إدارة المنشاة المسئولة عن تصميم وتشكيل نظام الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمسة بصورة متكاملة[1] .

3 . معيار فعالية كل جزء من أجزاء هيكل الرقابة الداخلية

يمكن عرض كل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية وذلك علي النحو التالي:

أ. معيار فاعلية بيئة الرقابة

وجود بيئة رقابية تعمل بفعالية تساعد في تحقيق الفاعلية لمكونات نظام الرقابة الداخلية وان فعالية بيئة الرقابة تتوقف علي سياسات وتصرفات مجلس الإدارة وادارة المنشاة ، ومدي إقناعهم بأهمية وجود هيكل للرقابة الداخلية للشركة لأن تلك السياسات تنعكس علي سلوك جميع العاملين بالشركة.

ب. معيار فعالية تقييم المخاطر

نظام الرقابة الداخلية لا يمكن من إعطاء الإدارة تأكيد مطلق بشان فعالية المنشاة في عملية إعداد القوائم المالية، فلابد من وجود درجة معينة من الخطر المتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، فينبغي علي إدارة المنشاة أن تقوم بتقدير المخاطر المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية في ظل ظروف بيئة الرقابة والظروف الاقتصادية والقانونية والتشريعية والاجتماعية التي تعمل فيها المنشأة ،حيث انه يمكن له أن يكون فعالاً في ظل ظروف معينة ، وغير فعال في ظل ظروف بيئية أخري ،وأن تقوم الإدارة بتقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية بفعالية ، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتغلب علي العوامل والأسباب التي تؤدي إلي وجود تلك المخاطر،أو التي تؤدي إلي زيادة مستوي الخطر، والقيام بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلي تخفيض مستوي الخطر الذي تتعرض له المنشاة [2].

ج .معيار فعالية أنشطة الرقابة

يقوم نظام الرقابة الداخلية بأنشطته بصورة تضمن تخفيض مستوي الخطر وتحقيق أهدافه ، وتتضمن أنشطته مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها ، للفصل بين الواجبات والمسئوليات والاعتماد السليم للعمليات والأنشطة ، وكذلك المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات والسياسات التي يتم اتخاذها كإجراءات الرقابة علي الأصول والسجلات ، لتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية [3].

د. معيار فعالية نظام المعلومات والاتصالات

يقوم هذا النظام بتجميع وتصنيف وتحليل عمليات المنشأة والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية من خلال العديد من قنوات الاتصال بما يسمح من إعداد قوائم مالية صادقة ويمكن الاعتماد عليها والثقة فيها ، حيث

---

(1) د.عبيد سعد المطيري،**مستقبل مهنة المراجعة والمراقبة**،(جامعة الكويت:المجلة العربية للعلوم الإدارية،المجلد الرابع عشر، العدد الأول ،2004)، ص181

(2) د. يحيى محمد أبوطالب ، **المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة** ، (الإسكندرية :الدار الجامعية ،2006)، ص415 .

(3) د. ثائر صبري محمود ،**الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي**،(جامعة السليمانية : دار الثقافة للنشر، ط2 ، 2009)، ص26.

ينبغي علي المنشأة أن يكون لها نظام ملائماً للمعلومات والاتصال المحاسبي، يقوم بتوصيل المعلومات الملاءمة لجميع المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للشركة لضمان تحقيق أهداف المشاة.

هـ . معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات هيكل الرقابة الداخلية

عملية فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمختلف مكونات أجزاء نظام الرقابة الداخلية يساعد علي معرفة نظام الرقابة الداخلية إذا كان يعمل بكفاءة. وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاءه أو مكوناته لتتمشي مع التغيرات في ظروف التشغيل .

4. معيار كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

تلعب إدارة المراجعة الداخلية التي تعمل بفعالية وراً كبيراً في مساعدة الإدارة علي تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة وان وجود إدارة مستقلة ذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية بالمنشاة لها خبرات ومؤهلات مناسبة تعتبر أداة من أدوات الرقابة الداخلية تحقق الفعالية في تصميم وتشغيل متابعة نظام الرقابة الداخلية بالمنشاة، خاصة إذا كانت تلك الإدارة مستقلة من الهيكل التنظيمي للمنشاة وتتبع لمجلس الإدارة مباشرة.

5. معيار مدي استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها لكي يتم تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لابد من استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها في تشغيل وتسجيل العمليات أليا ً ، والتحقق من دقة التشغيل أليا ، وتحقيق كافة العمليات من خلال الحاسب الآلي والاعتماد علي مصادر المعلومات المختلفة الداخلية أو الخارجية من شبكة المعلومات العالمية (الانترنت)[1].

يتضح للباحثة أن المعيار بصفة عامة هو كل ما يعتمد في القياس ، ويعرف المعيار بأنه نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام ، كأساس لما يجب العمل به واتباعه ، وكمقياس مرشد لمدي فعالية الأداء ، بحيث انه يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها ، فهو قاعدة عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها ، من اجل ضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة ، وحماية المراجع من المسئولية إذا التزم بها .وينبغي علي إدارة المنشأة أن تكون مسئولة عن إعداد تقرير بالنسبة لفعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم هذا التقرير لمراجع الحسابات للتحقق من مدي صدق ما ورد بتقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية والتصديق عليه.

تستطيع الباحثة إضافة بعض المعايير للرقابة الداخلية تتمثل في :

1. توزيع الموظفين والتنقل.
2. استمرارية الأعمال.
3. الأخلاقية والقيم التنظيمية.
4. تقييم وتطوير الموظفين.
5. موضوعية مؤشرات الأداء.

---

(1) د.السيد حسين عبيد ، د. شحاتة السيد ، **المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة** ، (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص 98.

6.عملية إدارة المخاطر.

7.المحاسبة والتقارير المالية.

2/2/1 مفهوم الفحص Concept Of Screening

الفحص هو مطلب خاص يصدر من العميل وليس له صفة الدورية والانتظام ويطالب به أصحاب المنشأة أو أشخاص من خارج المنشأة بهدف الحصول علي بيان ومعلومات تختلف باختلاف الهدف الذي يسعى إليه طالب الفحص[1] . عرف الفحص بأنه قيام المحاسب بفحص حسابات المشروع لتحقيق هدف معين والحصول علي معلومات ذات طبيعة خاصة يحتاج إليها العميل. عرف الفحص بأنه حصول مراجع الحسابات علي بيانات عن المنشأة وعن الإجراءات الموضوعة للرقابة الداخلية من خلال المناقشات والاستفسارات من موظفي المنشأة و الرجوع الي مستندات النظام[2]. عرف الفحص بأنه عملية دقيقة وعميقة لأعمال وحسابات المشروع المتفق علي فحصه ويتضمن البحث عن حقائق ونتائج محددة أو غرض خاص متفق عليه وذلك نيابة عن فرد أو هيئة بقصد استنتاج أراء معينة أو إيضاح عيوب شكلية وموضوعية تتنافي مع الأصول والقواعد المقررة فنياً .عرف الفحص بأنه قيام المحاسب بالاستفسار والإجراءات التحليلية لتوفير أساس مناسب للتعبير عن تأكيد محدود عن القوائم المالية[3] . عرف الفحص بأنه البحث عن الأدلة وتقويمها في مجال إثبات وجود قيمة العناصر المختلفة[4] .

تستنتج الباحثة من تعاريف الفحص بأنة :

1. الوصول الي حقائق ونتائج محددة أو غرض خاص متفق عليه .
2. حصول مراجع الحسابات علي بيانات عن المنشأة وعن الإجراءات الموضوعة للرقابة الداخلية .
3. استنتاج أراء معينة وايضاح عيوب شكلية وموضوعية تتنافي مع القواعد المقررة .

تستطيع الباحثة تعريف الفحص بأنة تحديد المشاكل المحتملة والمهمة نسبيا لدراسة ومقارنة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية وبأقل التكاليف لتحقيق الكفاءة فى أداء عملية المراجعة.

3/2/1 الاعتبارات التي تراعى عند القيام بعملية الفحص

Considerations taken into Account when Carrying out Such Examination

تنحصر الاعتبارات التي يأخذها الفاحص عند القيام بعملية الفحص في الأتي[5]:

1.الاتفاق كتابة وبوضوح تام مع العميل طالب الفحص بموجب عقد موقع بين الطرفين ينص علي الهدف من عملية الفحص والمدة الزمنية والأتعاب ويتم توثيق الاتفاق بخطاب ارتباط يرسله الفاحص للعميل .

---

(1) د. احمد حلمي جمعة ، **المدخل إلي التدقيق الحديث**،(عمان : دار الصفا للنشر والتوزيع ، 2005)، ص 162.

(2) د. أبو رقية ، د. عبد الهادي اسحق المصري ، **تدقيق مراجعة الحسابات** (عمان : دار الكندي للنشر والتوزيع ، 1991) ، ص ص 44، 47.

(3) د. عوض محمود الكفراوي ، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق**،(القاهرة : مطبعة الانتصار ، 1998)، ص ص 16،20.

(4) أمين احمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**،(القاهرة : دور المكتبات ألكبري ، 2000) ، ص 421.

(5) د. إبراهيم رشوان حجازي ، **الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات** ،(القاهرة : دار الثقافة ، 1997)، ص 227.

2.يلتزم الفاحص بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والتشريعات الحكومية التي تنظم عملية الفحص والمراجعة بصفة عامة .

3.يبدأ الفاحص عمله منتبهاً للأهداف الرئيسية من عملية الفحص ويعمل علي تحقيق تلك الأهداف بمختلف الوسائل المشروعة ويحدد النواحي التي تستلزم اهتمام خاص منه ويستبعد ما دون ذلك .

4.يحتفظ الفاحص بجميع الأوراق والمذكرات والملاحظات والمستندات والتقارير التي حصرها أثناء عملية الفحص ونتائج المقابلات الشخصية وهو ما يسمي بأوراق العمل .

5.التأكد من وجود نظام تكاليف متكامل وسليم في المنشآت الصناعية .

6.الحصول علي خريطة التنظيم الاداري للمنشأة وتحديد المستويات الإدارية التي تشملها .

7.اعادة تبويب الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمنشأة محل الفحص عن السنوات التي يتخذها كأساس لعملية الفحص.

8.الإطلاع علي تقرير المراجع الخارجي عن الفترة الماضية والتعرف علي رأيه فيما يتعلق بدقة نظام الرقابة الداخلية، دقة حسابات المنشأة وقوائمها المالية ،ومدي تعبير هذه القوائم عن نتيجة أعمال المنشاة ومركزها المالي.

يتضح للباحثة أن التعرف علي الاعتبارات التي تراعى عند القيام بعملية الفحص تعتبر ضرورية ً للفاحص لما في ذلك من أثر علي الخطة التي يضعها لتحقيق الهدف الرئيسي من عملية الفحص.

4/2/1 مبررات الفحص Justifications for Examination

تظهر مبررات الفحص في الأتي[1]:

أ. ظهور المركز المالي والربحي الحقيقي للمنشأة .

ب. اكتشاف تزوير أو اختلاس يعتبر المراجعون قانوناً مسئولين عن تعويضه سالفحص لتحديد مبلغ الفحص.

ج.الرغبة في إعادة تنظيم المنشأة أو إعادة تكوينها مما يستدعي معرفة المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

د .إذا أحس المساهمون بعدم سلامة العمل في المنشأة يعينون من يفحص أمورها لمعرفة مدي الصحة في ذلك والعمل علي تلافي ما يكشف عنه الفحص من عيوب .

هـ. المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة ، والكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها .

و. يوفر الفحص دليل قوي علي سلامة وعدالة أرصدة الحسابات التي تم فحصها .

تستطيع الباحثة إضافة مبررات الفحص الآتية :

1. المساعدة في تقدير قدرة المنشاة على الاستمرار : عندما يقوم الفاحص بتقدير مخاطر الفحص ينبغي عليه دراسة وتقييم قدرة المنشاة على الاستمرار، و قد يستخدم الفاحص المؤشرات المالية . فعندما يجد نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية أعلى من الصناعة أو مرتفعة من سنة لأخرى ، مقرونة في ذلك الوقت

(1) آلفين اريتز ، جيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل** ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002)، ص 321.

بانخفاض مستمر في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وانخفاض نسبة السيولة فان كل ذلك يبين وجود شك كبير بشان قدرة المنشاة على الاستمرار.

2.المساعدة في فهم طبيعة إعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة: لكي يستطيع الفاحص تقدير مخاطر الفحص واختيار المعاونين له في عملية الفحص وتوقيت إجراءاته لا بد له أن يتفهم طبيعة إعمال العميل. حيث يقوم الفاحص بمقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم تتم مراجعتها بعد بمعومات السنة السابقة التي تم مراجعتها ، ذلك يمكنه من الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة. ويمكنه من تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص.

3. التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية : عندما يجد الفاحص اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة ، فان هذه الاختلافات يشار إليها عادة بالتقلبات غير العادية. واحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود خطا محاسبي أو غش أو تلاعب لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فان على الفاحص تحديد سببها ويقنع إن سببها هو حدث اقتصادي مقبول وليس غش أو خطأ.

4. تقليل الاختبارات التفصيلية : عندما لا يجد الفاحص تقلبات غير عادية فان معنى ذلك احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب يكون منخفض وبذلك يقوم بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة الحسابات.

5. تخفيض تكلفة أداء عملية الفحص : يعتبر أسلوب الفحص التحليلي ارخص أنواع الاختبارات تكلفة نظرا لإمكانية القيام بها مكتبيا دون الحاجة للانتقال إلى مقر المنشاة .

5/2/1 أغراض الفحص Screening Purposes

تتمثل أغراض الفحص في الأتي[1] :

1. الفحص لغرض الاستثمار والتمويل ويتم الفحص بناءاً علي طلبات من:

أ.استثمار الأموال بشراء منشأة أو شركة قائمة بالفعل ، أو المشاركة في راس مال شركة تضامن أو شراء أسهم شركة مساهمة وغيره .

ب.الرغبة في شراء منشأة أو شركة أخري عن طريق إصدار أسهم خصيصاً لهذا الغرض وترغب في إصدار نشرة اكتتاب يؤكد بها تقريراً عن حالة المنشاة المراد الاستثمار فيها و شرائها .

ج. دائن يريد الاطمئنان علي حالة المنشاة يطلب منه قرضاً أو تسهيلات ائتمانية .

2. الفحص لغرض اكتشاف الغش وينقسم الي[2]

أ.الاختلاس ويشمل فقدان نقود أو سلع .

ب.التلاعب في الحسابات .

يراعى المراجع الفاحص أثناء قيامه بعملية الفحص لغرض اكتشاف الغش مايلى[3]:

1جمع دفاتر النقدية ومراجعتها مستندياً والحصول علي شهادات من البنك بأرصدة اول وأخر المدة.

---

(1) عبد الفتاح الصحن ، محمود ناجي درويش ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998)، ص 234.

(2) د. أبو الفتوح علي فضالة ، **المراجعة العامة** ،(القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1996)، ص 401.

(3) محمد عبد الحليم عمر ،**تقييم الكفاءة والفعالية فى البرامج الحكومية** ،(الرياض: جامعة الملك سعود ،1991)، ص271.

2. إذا كانت الأموال المفقودة من المبالغ المحصلة علي المدينين يلجأ الموظف المختلس الي سداد الرصيد المستحق علي العميل الذي اختلست منه المحصلة .

3. تحقيق أرصدة المدينين عن طريق المصادقات للعملاء .

4.اختبار صور الإيصالات مع دفتر النقدية للتأكد من صحة المقايضات , وإذا كان المشروع يستخدم سجلات فرعية لتسجيل العمليات النقدية يقوم بمراجعة ومطابقة هذه السجلات مع دفتر النقدية الأصلي .

5. مراجعة المتحصلات النقدية الخاصة بسداد الكمبيالات المستحقة للمشروع والتأكد من السداد في ميعاد الاستحقاق.

6. الاهتمام بمراجعة مستندات المدفوعات النقدية .

7.مراجعة دفتر صندوق النثرية مستندياً وحسابياً .

8. مراجعة مدفوعات الأجور والمرتبات والتأكد من صحة أسماء العاملين والمبالغ المدفوعة لهم.

9. مراجعة دفتر أستاذ المدينين ويهتم بقيود الخاصة بالمسموحات والديون المعدومة .

10. فحص واختبار دفتر أوامر الشراء الواردة من العملاء مع يومية المبيعات للتأكد من ان الأوامر التي تم تنفيذها قد صدر بها فواتير وسجلت هذه الفواتير في يومية المبيعات .

11.مراعاة فواتير الشراء مع يومية المشتريات للتأكد من عدم إثبات بعضها أكثر من مرة.

12.مراجعة كل عمليات الترحيل ومجاميع الدفاتر وميزان المراجعة المعد بواسطة هذا الشخص.

3.الفحص لغرض انضمام شريك الي شركة أشخاص

يضمن الفاحص تقريره المقدم الي شريك مكتمل كل المعلومات التي حصل عليها وتكون هامة لعميله للتوصل الي قرار بشأن الاستمرار في التفاوض ويحصل الفاحص علي صورة من الاتفاق المبدئي للشركة حتى يكون في وضع يسمح له بنصح عميله بمعقولية الاتفاق أو عدم معقوليته . كما يعطي الفاحص انتباهه إلي الأصول التي اتفق علي إدراجها في دفاتر الشركة من ان الأصول مرتفعة السعر عند تقويمها مما يؤثر علي رؤوس أموال الشركاء المستثمرين وبالتالي يتأثر الشريك الجديد في حالة حل المنشأة [1] . وعلي الفاحص إن يهتم بالاتي[2]:

1.الاحتفاظ بصورة من عقد الشركة ودراسة ما يتضمنه من نصوص .

2.البحث عن القيم المقدرة لأصول المنشاة والتحقق من عدم المبالغة فيها بقصد تضخيم راس مال الشركاء الراغبين في الاستثمار في المنشاة.

3.التأكد من إمكانية تحصيل رصيد المدينين .

4.تحقيق الديون المستحقة علي الشركة والتأكد من أدراج قيمتها بالدفاتر بالكامل واستبعاد الديون التي تكون انقضت بالتقادم .

5.يهتم الفاحص بالطريقة التي اتبعت في معالجة شهرة المحل والمبلغ الذي يطالب به الشريك الراغب في الانضمام مقابل حصته في هذه الشهرة .

---

(1) فتحي رزق السوافيري ، احمد عبد المالك محمد ، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003)، ص175

(2) منصور احمد البدوي ، شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003)، ص84.

6.الاستفسار بطريقة أو بأخرى عن الأسباب التي دفعت الشركاء القدامى الي إدخال شريك جديد معهم .

4. الفحص بغرض تحديد كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية

الهدف من فحص كفاية نظام الرقابة الداخلية هو التعرف علي أن النظام يوفر تأكيد معقول بخصوص تحقيق أهداف المنشاة بكفاءة واقتصادية ، وان النظام يعمل كما هو مخطط له وعند إجراء الفحص لكفاية وفاعلية نظم الرقابة الداخلية يقوم المراجعين الداخليين بالاتي[1]:

أ.تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المنشأة وتقويم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها .

ب.إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية والتعرف علي مدي تحقيقها لأهداف النظام.

ج. تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية واخطار الإدارة بها في الوقت الملائم واتخاذ الإجراءات التصحيحية واقتراح التوصيات لتحسين النظام.

5. الفحص لغرض تحديد الأعباء الضريبية

يلجأ المشروع الي مراجع الحسابات بصفته محاسباً وخبيراً في الشئون الضريبية لإجراء فحص الحسابات والإقرارات عن سنوات سابقة وذلك عند اختلاف وجهات النظر مع مصلحة الضرائب فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي الممثل في الأرباح التي حققها المشروع خلال هذه الفترة ، وبعد تحديد الفترة الخاضعة للفحص يطلع المراجع علي المستندات والسجلات .ثم يتأكد من ان الأصول قد تم تقويمها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها ثم تحليل الإيداعات والمسحوبات . كما تعد حسابات ملخصة للعمليات النقدية علي ضوء البيانات التحليلية التي أعدها المراجع والمعلومات الإضافية التي حصل عليها يقوم بتصوير القوائم المالية والوصول الي الأرباح المعدلة التي تمثل الوعاء الضريبي الحقيقي للضريبة . وبعد التأكد من صحة المعلومات المقدمة عن الإرباح ان تطابق الأرقام مع أجهزة الضرائب المعنية ثم تطبق الضرائب بالنسبة لأي تعديلات ضرورية للوصول الي الربح الضريبي وتعد إقرارات معدلة وتحدد قيمة الضرائب المعدلة ، وتستبعد من المبالغ المسددة لمصلحة الضرائب للوصول الي المبالغ المستحقة.

ومن أهداف الفحص الضريبي ما يلي[2] :

أ.تحقيق الفاحص واطمئنانه الي هدف وسلامة وأمانة الإقرار المقدم من المنشأة عن نتيجة أعمالها خلال السنة المقدم عنها .

ب.التحقق من إدراج المنشأة في الإقرار المقدم منها وما حققته من إيرادات من غير إخفاء أو إسقاط أو تخفيض أو تقليل جزء منها .

ج.الوثوق من ان ما أظهرته المنشأة من نفقات في إقراراتها نفقات ومصاريف فعلية وحقيقة ومعقولة لا مبالغة فيها.

---

(1) جورج دانيال غالي ، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة** ،(القاهرة : الدار الجامعية ، 2001)، ص 272.

(2) هاري رايدر ، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات** ،(الرياض : دار معهد الإدارة العامة ، 2000)، ص 354.

د.التحقق من عدم تحميل المنشأة الربح الضريبي لمصاريف يعتبرها التشريع الضريبي من الأعباء واجبة الخصم.

هـ تحديد وعاء الضريبة طبقاً لإحكام التشريع الضريبي المستحقة علي المنشأة .

6. الفحص لغرض الحصول علي قرض من البنك

العديد من الوحدات تلجأ الي الاقتراض من البنوك كأحدي الوسائل المتاحة لتوفير الأموال التي تحتاجها في الأجل القصير وذلك بالتفرقة بين حالتين[1] :

أ.قيام الوحدة برهن أصولها الثابتة أو المتداولة لصالح البنك كضمان لسداد الغروض .

ب.عدم قيام الوحدة برهن أصولها لصالح البنك ويكون ضمان سداد القرض هو صافي أصول الوحدة بوجه عام وهذه الحالة هي التي يهتم البنك فيها بفحص حسابات الوحدة طالبة القرض للاطمئنان علي سلامة مركزها المالي و حساباتها لختامية والتأكد من ان القرض سوف يستغل استغلالاً يضمن سداده وفوائده في مواعيد استحقاقها . يقوم الفاحص بإعداد قائمة تفصيلية يعرض فيها الأصول والخصوم ومتضمنة المعلومات التي يراها ضرورية للبنك وتشمل الأتي[2]:

أ.بيانات تفصيلية عن المخزون السلعي .

ب.الأصول الثابتة وغيرها،هي بنود مستقلة مع إيجاد وصف كامل لكل بند وطريقة تقويمه وإيضاح طريقة حساب الإهلاك واعادة التقدير وقيمة أي رهن علي أصل من هذه الأصول .

ج.الاستثمارات في الأوراق المالية، موضحة القيمة الاسمية لها والسوقية وبيان الاستثمارات التي تعطي كضمان للغروض .

د.إظهار المدينون وأوراق القبض بالقائمة .

هـ. بيان تفصيلي ببوليصة التأمين والأصول التي تغطيها ومدي كفايتها وان وجدت بوليصة التأمين ضد الخسائر فان هذا يساعد البنك في تشجيع منح الغرض .

و. بيانات تفصيلية عن السندات والمطلوبات الاخري موضحة المبلغ المستحق علي المشروع وتاريخ الاستحقاق وبيان الأصول المرهونة وبيان تفصيلي عن الالتزامات المتحصلة .

7. الفحص لغرض تحديد العمولة المستحقة علي المبيعات

يتم الفحص لتحديد العمولة على المبيعات كالاتى [3]:

أ.فحص الاتفاقية : تفحص الاتفاقية المعقودة بينهما فيما يتعلق بالاتي :

1.عدد السنوات موضوع الاتفاقية لمعرفة توافق نهاية السنة المالية للإطراف المعنية .

2.أساس حساب العمولة المستحقة .

3 . مفهوم القيمة البيعية.

---

(1) د.جلال مطاوع إبراهيم ،وآخرون، **دراسات تطبيقية في المراجعة**، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، 1993)، ص ص 334، 335.

(2) د. عبد الماجد عبد الله حسن ، **مبادئ المراجعة** ،(الخرطوم : دار جامعة ام درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 2002)، ص ص 474،476.

(3) محمد عبدالحافظ ، **الفحص والتدقيق في ظل الإدارة الشاملة للمخاطر** ، (القاهرة : جامعة عين شمس كلية التجارة ، 2006) ، ص337.

4. التواريخ التي تستحق فيها هذه العمولة دورياً كل عام .

5. تحديد حد ادني للعمولة المستحقة وهل هو ثابت مدة الاتفاقية ام يتزايد بمرور السنوات.

6. مدي السلطة الممنوحة للمراجع في فحصه للسجلات .

ب. فحص السجلات ويتم :

أ. سجلات التكاليف والمخزون .

ب. يستفسر عن مدي دورية اختبارات الجرد العملي ومواعيده ,ثم فحص محاضر الجرد العملي خلال العام والتطابق مع سجلات المخازن وفحص أسباب أي فروق بينهما .

ج. تراجع سجلات المبيعات مع المتطلبات ومع صور فواتير البيع وسجلات البضاعة الصادرة .

د. إذا كانت العمولة تحسب علي المبيعات يتم الفحص والتحري عن الظروف التي يسقط أو يشطب بموجبها اي عدد من المبيعات من رصيد المخزون .

هـ.فحص المرتجعات التي سددت عنها العمولة أو تستحق عليها مع المستندات المؤيدة لذلك وسجلات المخازن الواردة . وتحديد قيمة العمولة المستحقة علي أساس تحديد الأجهزة المنتجة أو المباعة , حسب نص الاتفاقية مضروباً في القيمة العادية للسهم في شركات الأموال .

8. الفحص بغرض تحديد القيمة البيعية السائدة خلال العام

يجد الفاحص إثناء قيامه بعملة أمور معينة يتطلب منه دراستها بعناية منها ما يلي[1] :

أ.كمية الأسهم المراد شراؤها والقيم التي تمر بها نقل ملكية أي أسهم حديثة في الشركة .

ب.الاستفسار عما اذا كانت الأسهم المشتراه تمثل حقوق الأغلبية ام الأقلية لأنه في الحالة الأخيرة لن تكون للمشترى القدرة علي التحكم في سياسة توزيع إرباح الأسهم .

ج.الاطلاع علي النظام الأساسي للشركة لمعرفة القرارات التي تتطلب أكثر من ثلثي الأصول .

9. الفحص بغرض تحديد قيمة المنشأة المطلوب شراؤها

يقوم الفاحص بفحص دفاتر المنشأة وإبداء رأيه في جدوى قرار الشراء وفقاً للمبلغ المقترح من قبل المشترى وفي هذه الحالة يمكن للفاحص أن يحدد نطاق الفحص تحديداً دقيقاً والقيام بالخطوات التالية[2]:

أ.بحث مدى خضوع حسابات نتيجة المنشأة المرغوب شراؤها للمراجعة .

ب.إعادة تصوير حسابات النتيجة لعدد من السنوات السابقة يتفق عليها مع العميل وتوحيد أساس إعداد هذه الحسابات .حساب معدل الربح السنوي الي المبيعات والتعرف علي أسباب الاختلافات الجوهرية من سنة لاخري اذا كان هناك اختلاف .

ج.إجراء مقارنة للمعدل مع المنشأة المماثلة في نفس نوع النشاط والوقوف علي مقدار الإرباح فوق العادية التي تحققها المنشأة ان وجدت .

د.حساب معدل دوران المخزون ومدى تناسبه من المنشأة المماثلة ومدى التغيير فيه من سنة لأخرى .

---

(1) د. كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004)، ص 305.

(2) د. محمد مطر ، **التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004)، ص 171.

هـ. فحص حسابات المبيعات في السنوات محل الفحص للتأكد من عدم وجود مغالات فيها خصوصاً في السنوات السابقة علي قرار الشراء مباشرة .

و .مراجعة المشتريات الآجلة والنقدية للبحث عن محاولات تخفيض قيمتها لتضخيم رقم الربح .

ز .إجراء فحص انتقادي للبنود الرئيسة في المصروفات والتعرف علي معدل التغير فيها من سنة لأخرى والتعرف علي أسباب الفروق ان وجدت .

ح.مراجعة الموقف الضريبي للمنشأة مع مصلحة الضرائب والتعرف علي القضايا المعلقة أو الضرائب المستحقة دون دفع ، وهل تم عمل مخصصات مواجهتها .

ط. التعرف علي مبررات البيع لدي البائع لأنها قد ترشد المحاسب علي أمور معينة تفيده في الفحص.

يتضح للباحثة إن الفحص يتم بقصد الحصول علي معلومات خاصة لاستعمالها والاستفادة منها في غرض معين يختلف باختلاف كل حالة ، مما يساعد في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة وفي تقدير قدرة الشركة علي الاستمرار والتعرف علي الأخطاء المحتملة في القوائم المالية ، ويتم الفحص للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، وتحليلها ، وتبديلها أي قد يتم الفحص بغرض القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع.

6/2/1 طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية Methods of Assessing the Internal Control syste

الرقابة الداخلية هي نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله ، وعلي ضوء ما ينتج عن فحص كافة الأنظمة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب ، و من الوسائل التي يستخدمها المراجع للتعرف علي النظام المطبق في المشروع وتقييم مدي كفاءته كما يلي :[1]

1. دراسة الخريطة التنظيمية

تعتبر الخريطة التنظيمية بداية عملية الرقابة الداخلية ، لأن التنظيم الجيد يحدد المسئوليات المختلفة بدقة ، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسئولية ، وتختلف الخريطة التنظيمية من مشروع لآخر وينبغي أن تكون الخريطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل ، وأن تكون بسيطة وواضحة حتي يتفهمها العاملين بالمشروع، وينبغي ان تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسئولية للإدارات التي يتكون منها المشروع ، ومقدرة الخطة التنظيمية في تحقيق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة التي تقوم بالمحافظة علي أصول المشروع وأمواله ، ويحتاج الاستقلال الوظيفي الي تقييم المهام ، وتستخدم السجلات الموجودة بالقسم كأداة للرقابة علي الأنشطة التي تعمل بداخله علي ان تكون هذه السجلات بعيدة عن متناول يد هذه الأنشطة ، وجود خطة تنظيمية سليمة توضح الإدارات الرئيسية وتحدد مسئوليات وسلطات هذه الإدارة بدقة تامة تعتبر عاملاً أساسيا في تحقيق الرقابة الداخلية بشقيها المحاسبي والإداري ، وتتوقف الخطة علي نوع المشروع وحجمه ومدي انتشار إعماله في مناطق جغرافية متباعدة ، وتبدأ عملية التنظيم بتوصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات

(1) د. عبد الحليم محمود كراجة ، **المراجعة الداخلية** ،(عمان : دار وائل للنشر و التوزيع ، 2004)، ص 232 .

متجانسة يشرف عليه ويتابع ويقيم أدائه باستمرار ، وحتى تعتبر هذه الخريطة منظمة ينبغي أن تتوافر فيها الخصائص التالية[1]:

أ.البساطة

بمعني ان تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة في مجال توضيح كافة المستويات الإدارية اعتباراً من الإدارة العليا الي الإدارة الأوسطي الي الإدارة التنفيذية بشكل مبسط .

ب. الوضوح

تعني هذه الخاصية ان تكون الخطة التنظيمية واضحة بشكل يسهل فهمها واستيعاب العلاقات المختلفة الرأسية والأفقية من المستويات الإدارية المختلفة وبيان خطوط السلطة والمسئولية وتسلسلها، لان ذلك يساعد كثيراً علي تحقيق رقابة داخلية فعالة ويمكن تحديد الانحرافات المسئول عنها العاملين ، وتحديد المستوى الاداري الذي وقعت فيه وامكانية علاج تلك الانحرافات .

ج . لوائح منظمة

الخريطة التنظيمية حتى تتوافر فيها البساطة والوضوح يلزم ان يرفق بها مجموعه من اللوائح و القوانين المنظمة لمختلف الإعمال والأنشطة داخل المشروع ويمكن وضع هذه اللوائح والقوانين في صورة دليل تنظيمي يكون مرجعا ومرشدا للجميع ، ويحدد به كافة الإعمال والمسئوليات لكل مستوي إداري.

د. المرونة

هي القابلية للتغير والتعديل تحت الظروف خلال حياة المشروع، فقد يحدث ان يتعرض المشروع لبعض المتغيرات التي يترتب عليها ضرورة إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمشروع وفي شكل الخريطة التنظيمية، ومن الإحداث التي يترتب عليها اجراء تعديلات معينة او تغييرات في الخريطة وحدوث توسعات في أنشطة المشروع و إجراء بعض التعديلات للاختصاصات بين الإدارات المختلفة و إعادة النظر في ترتيب وتنظيم خطوط السلطة والمسئولية داخل المشروع ، ومن ذلك يتبين ان المرونة تعني ان تقبل الخريطة التنظيمية والتي قد تستجد علي المشروع ، دون الإخلال بهيكل التنظيم الإداري في المشروع [2].

هـ. الملائمة

خاصية الملائمة بالنسبة للخريطة التنظيمية ينبغى ان تكون متفقة وملائمة من ناحية الشكل القانوني للمشروع او المنظمة ، ومن ناحية النشاط الذي يمارسه المشروع ، ومن ناحية حجم المشروع نفسه .

و .التكلفة الاقتصادية

تصميم خريطة تنظيمية لاي مشروع يجب مراعاة عنصر التكاليف ، بحيث يراعي عدم المغالاة في تصميم هذه الخريطة لو الخطة وان تكون الفوائد او المنافع التي تعود علي المشروع من تصميم خريطة تنظيمية تفوق كثيراً تكاليف إعدادها .

---

(1) د. حسين القاضي، **دور الإفصاح في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ،(دمشق: جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثاني والثلاثون ، العدد الأول ، 2006م)، ص ص 197 ،199.

(2) د.عبد الرحمن الحميد، **لجان المراجعة ودورها فى تدعيم إستقلال المراجع الداخلى**،(عمان :الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،2001)، ص15.

يتضح للباحثة ان وجود خريطة تنظيمية سليمة فى المنشاة توضح الهيكل التنظيمي للمشروع والمستويات الإدارية المختلفة وتحدد مسئوليات وسلطات هذه المستويات الإدارية بدقة تامة تتوقف علي نوع المشروع او المنشاة وحجمه ومدي انتشار إعماله في مناطق جغرافية متفرعة .

2. فحص النظام المحاسبي للرقابة الداخلية

النظام المحاسبي هو احد مقومات نظام الرقابة الداخلية وينبغي توافر الاتى[1]:

أ. توافر معايير البساطة والمنفعة

ينبغي ان تكون البساطة هي السمة الرئيسية للنظام المحاسبي في المشروع بحيث لا يتضمن سجلات او دفاتر ليس لها أهداف محددة ، كما ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة البساطة والوضوح وان يراعي فيها اسس الرقابة الداخلية من توضيح التاريخ والتوقيعات والأرقام المسلسلة وعدد النسخ وغيرها . ويجب ان يكون هنالك دليل علي فائدتها ومنافعها في مجال تحديد المسئولية ومتطلبات الإدارة .

ب. توضيح نتائج الإعمال والأنشطة

يتعين ان تعد الحسابات والقوائم المحاسبية بشكل يوضح النتائج المالية والاقتصادية للإعمال والأنشطة التي تم انجازها كتوضيح كامل .

ج. وضع دليل محاسبي موحد

ليس هناك نمط حسابي موحد يمكن ان يفي باحتياجات جميع الإغراض بمختلف المشروعات ، فاحتياجات المشروعات تختلف ، لذلك يجب ان يتضمن أي دليل الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية بكافة عناصرها وطريقة إعداد الموازنات والحسابات والسجلات بطريقة إعداد التقارير وعملية التقييم النهائية للنتائج ، ويتضمن مفاهيم وأسس الرقابة الداخلية لعناصر الأصول والخصوم .

3. التقرير الوصفي

يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع في كل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة الداخلية والدورة المستندية ، ويخلص التقرير الوصفي الي تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ، ومن عيوبه صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأخر فى تغطية جميع جوانب الرقابة من ذلك التقرير.

4. الضبط الداخلي

يمثل الضبط الداخلي كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء والتحريفات والغش من ناحية ، والتطوير المستمر في اداء العمل من ناحية اخري، وهناك قواعد واسس للضبط الداخلي تتمثل في الأتي[2]:

---

(1) د. محمد الفيومي،وآخرون، **دراسات متقدمة فى المراجعة** ،(القاهرة: جامعة الإسكندرية،2006)، ص ص15،17.

(2) د. احمد محمد غنيم ، **إدارة الإعمال** ،(جامعة المنصورة :الدار الجامعية ، 2002)، ص 226.

أ. التامين علي الأصول

حيث يتم وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتامين علي الأصول التي طبيعتها خاصة كقابلية تعرضها للسرقة أو الاختلاس ، والتلف أو الضياع.

ب. استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة تتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود للمستويات الإدارية الدنيا الي المستويات الإدارية العليا ، اما الرقابة المزدوجة فتعتمد علي اشتراك اكثر من شخص لانجاز عملية معينة .

ج. نظام التفتيش

في بعض المشروعات يتم إنشاء قسم خاص بالتفتيش للتأكد من حسن سير العمل ، وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات ، والالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها.

د. تحديد الاختصاصات

تحدد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية في المشروع بالنسبة لكل مستوى على حده وبالنسبة لكل فرد داخل هذه المستويات ، وبشكل يؤدي الي تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها.

هـ. وضع الإجراءات

توضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوط التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع ، وان حجم المشروع وطبيعة النشاط وعدد العاملين بالمشروع والتنظيم الإداري يؤثر بشكل مباشر او غير مباشر علي طبيعة هذه الإجراءات وعددها ومدي تعقيدها ، ويشترط لنجاح الإجراءات في مجال الرقابة الداخلية ، إدراك وفهم العاملين بهذه الإجراءات، مراعاة ان تكون الإجراءات مرنة تقبل التعديل او التغير تحت أي ظرف وتقييم مدي فعاليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة ، وينبغي مراجعة فاعليتها وفائدتها بشكل دوري [1].

5. الملخص ألتذكيري

يقوم المراجع بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ، وذلك دون تحديد أسئلة او استفسارات معينة ، ميزة هذه الطريقة الاقتصاد فى الوقت ، وعيوبها تنحصر في انها لا تقود الي تدوين كتابي كما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني ، وانها لا تطبق في المشروعات ذات الطبيعة الخاصة ، بالإضافة الي ان الملخص التركيزي تقيمه متروك لكل موقف على حده ، يضع الاسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة[2].

يتضح للباحثة أن الملخص ألتذكيري يخضع للحكم الشخص وهذا يؤدي الي نقص الموضوعية في التقييم ، وان نتائج التقييم يعبر عنها وصفياً وانشائياً وعدم وجود تقييم موضوعي للنتائج .

6. الاستبيان

---

(1) د.فايزه محمود حلمى يونس،**الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلى**،(عمان : دار حنين للنشر والتوزيع، 2002) ، ص96.

(2) د.الفاتح سردوك ، **مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها** ، (جامعة القاهرة : كلية التجارة بني سويف ،مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الثلاثون ، العدد الثاني ، 2005م)، ص 113.

يضم الاستبيان استفسارات كتابيه تحتوي علي الاسس السليمة مما يجب ان تكون عليه الرقابة الداخلية ، تقدم هذه القائمة الأسئلة الي موظفي المشروع للإجابة عليها وردها الي المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار او العينة وذلك للحكم علي درجة متانة النظام المستعمل ، ويتوقف نجاح هذه الطريقة علي صياغة الأسئلة حيث يجب ان تصاغ بطريقة فنية ، من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت، كما تتمتع طريقة الاستبيان بان العملاء لا يتعرضون لتطبيقها عادة حيث ينظرون اليها كجزء من إجراءات التدقيق المعتادة، وهو ما لا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر، بالرغم من تعدد الخصائص إلا أنة يقود إلي عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل منشاة بسبب كونه موحداً للمنشات المختلفة، وانه لا يضم التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل منشاة[1].

يتضح للباحثة ان الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة بأسئلة نموذجية وواقعية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المنشأة وعملياتها المختلفة ، وتقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم في بدء قيام المراجع بعمله اذا كانت المنشاة مستمرة من بداية العام ، حيث تقدم الأسئلة للإجابة عليها ويعيدها للمراجعة ، وينبغي مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة وبين الجسيمة وان تكون الأسئلة محتوية علي وصف تفصيلي ، وان تظهر مصادر المعلومات .

(1) عبد العزيز الطيار ، **دور الرقابة الداخلية فى الوقاية من جريمة الاختلاس** (الرياض : دار المريخ للنشر ،1999)، ص26.

/3/1 . المبحث الثالث

أنواع الرقابة الداخلية

للرقابة الداخلية أنواع تهتم بالتحقق من جودة الأداء والتنظيم والفعالية داخل المنشاة . بها تستطيع السلطات الإدارية معرفة كيفية سير العمل لتحقيق الأهداف وكشف الأخطاء والقصور والانحراف، والعمل على إصلاحه ووضع الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على أسبابه، ويمكن النظر لها على أنها من وسائل الإدارة وإحدى وظائفها الهامة، كما تعمل على التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد وسلوك الأفراد و تحقيق أهداف المنشأة وتثبيت قواعدها.

1/3/1 مفهوم الرقابة The Concept of Control

عرفت الرقابة بأنها أداة إدارية تتضمن سير الإعمال في الاتجاه الصحيح ، فان الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول الي الأهداف المرسومة بكفاءة وفاعلية[1].عرفت بأنها التحقق من ان التنفيذ الذي يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، وهي عملية اكتشاف عما اذا كانت الإعمال تسير حسب الخطط الموضوعة وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها[2] عرفت بأنها الضبط بأوسع معانيه وفي المفهوم الإداري يقصد بها التأكد من مدي تحقيق النشاط الإداري للأهداف المقررة أي التحقيق من ان ما يتم إنجازه مطابق لما تقرر في الخطة الموضوعة[3].عرفت بأنها التحقق مما اذا كان كل شي يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة ، اما موضوعها تبيان نواحي الضعف او الخطأ من اجل تقويمها ومنع تكرارها.عرفت بأنها وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من ان العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها[4].

يتمثل مفهوم الرقابة في مجموعة الإعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة، والتعرف علي مدلولاتها ثم اتخاذ مايلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة اي قصور في تحقيقها[5] . وعرفت الرقابة بأنها وظيفة إدارية حيث يتم التأكد من إن ما تم أويتم مطابق لما أريد إتمامه[6] .عرفت بأنها قياس وتصحيح أداء المرؤسيين بغرض التأكد من ان الأهداف والخطط التي وضعتها المنشاة قد تم تحقيقها ، وإنها تمثل الوظيفة التي تمكن المديرين علي اختلاف مستوياتهم من ان ما نفذ او يجري تنفيذه مطابق لما تقرر تنفيذه وفقاً للخطة الموضوعة[7] عرفت الرقابة بأنها تنطوي علي التحقق من مدي مطابقة التنفيذ للخطة الموضوعة

---

(1) د. عبدا لرحمن الصباح،**مبادئ الرقابة الإدارية ـالمعايير والتقييم والتصحيح** (عمان: دار زهران ،1996)، ص83.

(2) طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية** (جامعة عين شمس : الدار الجامعية ، 2005)، ص،232.

(3) د. سعيد يوسف كلاب ، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في عملية التنمية** (فلسطين : غزة ، مؤتمر تنمية وتطوير غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي ، 2006)، ص 67.

(4) د. حمدي القبيلات ،**الرقابة الإدارية والمالية** (عمان : مطابع الأرز،1998)، ص315.

(5) د. عبد الفتاح الصحن ، كمال خليفة أبو زيد ، **المراجعة علماً وعملاً** (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1991)، ص 191.

(6) د. عوض محمد الكفراوي ، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق** (الإسكندرية : مطبعة الاوفست ، 1998)، ص ص15، 16.

(7) د. رمضان عطية ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** (مصر : جامعة الزقازيق ، الدار الجامعية ، 2007)، ص 127.

والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة وتهدف بشكل رئيسي الي تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء التى تفرض معالجتها وتصحيحها ومنع تكرار حدوثها ، وهي تطبق علي الأشياء والأشخاص والتصرفات[1].عرفت الرقابة بأنها ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة والتحقق مما يتم تنفيذه ومقارنته لما يجب تنفيذه لاتخاذ الاجراء اللازم في حالة اختلاف مسار الاثنين[2].

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة بإن الرقابة :

1ترتبط ارتباطاً وثيقاً بوظيفة التخطيط ، لأنة مطلب أساسي للقيام بوظيفة الرقابة وان المعايير الرقابية يجب إن تستند علي خطط واضحة ومتكاملة .

2.تمثل المحصلة النهائية لأنشطة المنشاة ، فعن طريقها يمكن قياس مدي كفاءة الخطط الموضوعة وأساليب تنفيذها وما اذا كان هناك بدائل أفضل لتحقيقها فعن طريق الرقابة تتمكن إدارة المنشاة من معرفة مدي أداء إفرادها وتحقيقها للأهداف الموضوعة .

3.يتطلب برامج الرقابة وجود هيكل تنظيمي واضح يبين أوجه المسئولية المختلفة للمديرين فما يتعلق بالانحرافات التي قد تظهر إثناء او بعد تنفيذ المهام .

4.تتأثر الرقابة الفعالة بمدي وجود توجيه سليم للعاملين داخل المنشاة ، فكلما توافرت صفات قيادية جيدة للمسئول عن النشاط كلما سهلت عملية الرقابة وزادت كفاءتها ، ويمكن عن طريق الرقابة أجراء تعديلات في نظم الاتصال او القيادة نتيجة لوجود الأخطاء في عملية التنفيذ .

5.العمل علي تحقيق أهداف معينة تسعي الوحدة إلي انجازها .

6.اكتشاف الاختلاسات والتلاعب.

تستطيع الباحثة تعريف الرقابة بأنها، التأكد من إن الأنشطة ستحقق النتائج المرغوبة وان الإعمال تتم وفقاً لما هو محدد لها في الخطة .

لقد تطور مفهوم الرقابة من خلال المراحل التالية[3] :

المرحلة الاولي قبل سنة 1500ميلادية

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولي كل منهم تسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الاخر لمنع التلاعب والاختلاس، فالوظيفة الرقابية كانت تتحقق داخلياً وليس هناك من يراقب العمل خارج المشروع ، وفي هذه الفترة لم يشار الي اي نظام يتعلق برقابة داخلية او نظام محاسبي ، فالأسلوب الذي كان متبعاً هو تحقق منفصل لكل عملية او حدث مالي يتم .

المرحلة الثانية من سنة 1500 الي سنة 1850 ميلادية

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب وازدادت اهمية ذلك بسبب انفصال الملكية وراس المال عن الادارة ، وكانت الرقابة تتركز بفحص منفصل للإحداث المالية .

---

(1) **المرجع السابق** ، ص 127.

(2) د.عبد الرءوف جابر ، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية** (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية، 2004)، ص221.

(3) عبد الفتاح الصحن ، احمد نور ، **الرقابة ومراجعة الحسابات** (الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة ، بدون سنة نشر)، ص ص16،15.

المرحلة الثالثة من سنة 1850 إلي سنة 1929

كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة ادت الي ظهور المشروع الكبير الحجم وظهور الشركات المساهمة ، وانتقلت الإدارة من افراد الي مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وانصب اهتمامهم علي سلامة المحافظة علي راس المال وتنميته .

يتضح للباحثة من خلال هذه المراحل ان تطور الرقابة تميز بثلاثة اتجاهات ،الأول يهتم بالجانب الوظيفي ويركز علي الأهداف ، والثاني يهتم بالإجراءات ويركز علي الخطوات العملية ، والثالث يهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة.

تتمثل أنواع الرقابة الداخلية فى الاتى:

1.الرقابة الإدارية

تعتبر من أهم أنواع الرقابة الداخلية التي تباشرها الإدارة من خلال أساليب وإجراءات تستخدمهما فى تقييم ماتم تحقيقه من انجازات.

2/3/1 مفهوم الرقابة الإدارية The Concept of Management Control

عرفت بأنها مراجعة الانجاز وفقاً للخطط الموضوعة ومعرفة قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير والخطط الموضوعة ومعرفة أسباب الانحرافات بين النتائج المحققة والنتائج المطلوبة واتخاذ فعل تصحيحي[1].عرفت بأنها قياس وتصحيح اداء الأنشطة المسندة للمرؤوسين للتأكد من ان أهداف المشروع والخطط التي صممت قد تحققت.عرفت بأنها الوظيفة التي يمكن للقائد بواسطتها ان يتحقق من مدي تنفيذ الأهداف المرسومة للمنظمة ، وان تكشف الأخطاء والانحرافات ويحدد الذي يجب عمله وتصحيح الأوضاع[2].عرفت بأنها وظيفة إدارية وعملية مستمرة متجددة يتم بمقتضاها التحقق من ان الأداء يتم علي النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة ، وذلك بقياس درجة نجاح الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف والمعايير بغرض التقييم والتصحيح .

تستنتج الباحثة من تعريفات الرقابة الإدارية الآتى:

1.التحقق من مدي إنجاز الأهداف المرسومة بكفاءة .

2.الكشف عن المعوقات التي قد تقف في تحقيق الأهداف وتذليلها وتقويم الانحرافات .

3.مقارنة النتائج المحققة بالمعاملات الموضوعة وتقييم أداء العمل .

4.ينحصر نشاطها في دعم الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

تستطيع الباحثة تعريف الرقابة الإدارية بأنها، مقياس الأداء لجهود العاملين وتصحيحه من اجل التأكد من إن الأهداف تحققت وان الخطط قد وضعت موضع التنفيذ.

3/3/1 أهمية الرقابة الإدارية Importance of Management Control

(1) د.طارق عبد العال حماد ، **دراسة انتقاديه لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضو المستجدات في المعايير الاميريكية الدولية** (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول ، مارس 2002)، ص 88.

(2) د. طارق عبد العال حماد ، **منهج محاسبي مقترح لإعداد تقارير مالية تلاءم المنشات الصغيرة** ، (مصر : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول 2003)، ص 125.

تظهر أهمية الرقابة الإدارية والحاجة إليها نتيجة لتوافر العديد من الأسباب وذلك كالاتى[1]:

1. وجود فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه تنفيذه وخلال هذه الفترة قد تحدث ظروف غير متوقعة تسبب انحرافاً في الإنجاز في الأداء المرغوب فيه ويظهر دور الرقابة في تحديد هذا الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء عليه.

2. تختلف أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين داخل هذا التنظيم ، فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد يتعارض مع ما تسعي المنشاة الي تحقيقه ، ومن ثم فان الرقابة الإدارية الفعالة تسعي الي ضمان تحقيق الأهداف التنظيمية .والنظام الرقابي الفعال هو الذي يحقق الملائمة بين الأهداف في تقليل من الصراعات والنزاع بين الأفراد والمنظمة.

3.كبر حجم الدور الذي تقوم به أجهزة الإدارة العامة، يتطلب إخضاع إعمالها لرقابة فعالة يوافق أدائها التشريعات وتحقيق المصلحة العامة.

4.وسيلة للتعرف على جهود العاملين وما يتم انجازه وفقا للخطط الموضوعة،والبرامج المعدة ضمن الأنظمة والتعليمات.

5. معيار تقيم به الإدارة أداء العاملين فى المنشاة. حتى إذا ثبت خطأ تم تصحيحه وتقويمه.

تستطيع الباحثة إضافة بعض الأهمية للرقابة الإدارية كالاتى:

1.تعتبر الرقابة الإدارية من أهم وظائف المنشاة، وتؤدى إلى التحقق من مدى تنفيذ الأهداف المرسومة لها.

2.تعمل على إظهار نقاط الضعف وكشف الأخطاء الموجودة فى التنظيم وإصلاحها والعمل على منع تكرارها.

3.الرقابة الإدارية وظيفة مطلوبة فى كل المستويات الإدارية مع اختلافها من موقع لآخر حسب السلطات المخولة،فهي تعمل على حسن استخدام الموارد ،وضمان صدور القرارات السليمة والتأكد من تنفيذها.

4/3/1 خصائص الرقابة الإدارية The Characteristics of the Administrative Control

تتمثل خصائص الرقابة الإدارية بالاتي[2]:

1.الرقابة الاقتصادية يتوقف أي نشاط على تحقيق منافع تفوق التكلفة المترتبة علي تأديته ومن ثم مقارنة العائد بالتكلفة المصاحبة له فوضع نظام لتسجيل البيانات وتحليلها وكتابة التقارير والمذكرات المرتبطة له تكلفة معينة يسعى علي ان تساوي العائد أو المنفعة التي ستحصل عليها المنشاة من جراء تطبيق ذلك النظام.

2.النظام الرقابي السهل الفهم

علي الأفراد تفهم ما تسعي الرقابة الي تحقيقه وكيفية استخدام النتائج المتحصل عليها ، وان تصف النظام الرقابي بسهولة الفهم والاستيعاب من قبل من يقوم بتطبيقه فالأدوات والوسائل الرقابية المتقدمة أصبحت تعتمد علي الأساليب الإحصائية والرياضية المعقدة ويتطلب ذلك قيام المديرين بالتدريب علي استخدام هذه الوسائل وفهمها ومعرفة كيفية الاستفادة من النتائج التي تقدمها في مجال العمل .(1)

---

(1) فراس قياسه النوحي، **فهم التقارير المالية في المحاسبة والإدارة** (مصر: جامعة المنوفية ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثامن والعشرون ،العدد الخامس، 2006)، ص301 .

(2) حازم هاشم الالوس ، **الطريق إلي علم المراجعة والتدقيق**(مصر: جامعة المنوفية، مجلة آفاق جديدة ، المجلد التاسع عشر،العدد السادس،2002)، ص54.

(1) د. محمد احمد الخليل ، **المراجعة والرقابة الحسابية** (الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ،1998)، ص 176 .

3.ارتباط الرقابة بمراكز اتخاذ القرار

ارتباط الرقابة بالمراكز التنظيمية المختلفة داخل المنشأة والتي تقوم بإصدار القرارات في المجالات المتعددة ينبغي ان يكون لها أهداف واضحة لإقناع الآخرين بها ومعلومات صحيحة يمكنها من التقييم السليم بالتنفيذ الناتج للأهداف وتعني هذه ضرورة تقييم نظام المعلومات الإدارية بحيث يكون لكل مدير معلومات ضرورية تمكنه من الرقابة في مجال عمله.

4.سرعة الرقابة لتسجيل الانحرافات

يقوم النظام الرقابي الفعال علي سرعة التسجيل , فالوضع المثالي اكتشاف أي مشاكل قبل حدوثها وقد يتحقق ذلك من الواقع العملي عن طريق بعض الأدوات الرقابية وان يتم تقييم التقارير الخاصة بأي انحرافات بمجرد حدوثها أو بعدها بوقت قصير يفيد بسرعة تصحيح الانحرافات قبل ان تتفاقم المشاكل وتزيد آثارها السلبية علي المنشأة.

5.مرونة النظام الرقابي

يتصف النظام الرقابي بالمرونة والقدرة علي التكييف مع الظروف المتقيدة . فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات مما يتطلب ان يكون التصرف مناسباً لطبيعة الموقف , فينبغي ان تتوافر لديه الوسائل والأساليب الرقابية التي تمكنه من إتباع العديد من التصرفات المختلفة للمشاكل المختلفة [2].

6.النظام الرقابي المثالي

توجد بعض المقاييس الرئيسية التي يمكن ربطها بنجاحها ,تختلف متغيرات النجاح من منشأة لآخري لذا يجب علي كل منشأة في تفصيل المقاييس الرئيسة حتى الحكم علي كفاءة الأداء الكلي للمنشأة وينبغى علي المنشأة ان لا تتمادي في وضع عدد كبير من المعايير غير الضرورية حتى لا ترتفع تكاليف النظام عن العائد منه , وعلي الجانب الأخر قد يشجع الأفراد من ناحية نفسية أنهم تحت الملاحظة والمراجعة المستمرة فيصابون بالإحباط بالإضافة إلي ضياع الوقت في الرقابة علي أنشطة غير متاحة [3] .

7.نظام الرقابة علي الاتصال والمعلومات الإدارية

لا بد من توافر نظام سليم يمكن من تسجيل كافة المعلومات الخاصة بمعايير الأداء والمقياس الفعلي للأداء، بالإضافة إلي توافر نظام مزدوج الاتجاه والاتصال بما يمكن من توفير المعلومات في الوقت المناسب .

تستطيع الباحثة إضافة الخصائص للرقابة الإدارية كالآتي :

1.سرعة اكتشاف الأخطاء والتعرف على أسبابها ،والقيام بإبلاغ المسئولين عنها في الوقت المناسب ليتم التصحيح والتعديل .

2.مرونة الرقابة الإدارية وسهولة فهمها للعاملين ، يتطلب أن تكون المعايير المستخدمة لها القدرة على التكيف مع الظروف.

3. موضوعية الرقابة الإدارية ، يتطلب هذا توافق النظام الرقابي مع حجم المنشاة وطبيعة الأنشطة التي تؤديها.

---

(2) د. محمود شوقي عطا الله ، **مبادئ المراجعة** (القاهرة : دار النهضة العربية ،1978)، ص431.

(3) د. عمر حسنين ، **دراسات فى المحاسبة المالية** (بيروت : دار النهضة العربية ،1974)، ص67 .

4. سرعة استرجاع المعلومات والتعرف على النتائج وردود الفعل ،وابلاغ الإدارة العليا بها لاتخاذ القرارات المناسبة تجاهها.

5.الاقتصاد في الرقابة الإدارية لتوازن عائد الرقابة مع تكلفتها.

6. اقتراح البدائل ،والحلول ،واتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية المناسبة ،وتحديد انسب الطرق لمعاجلة الانحرافات ومنع حدوثها.

5/3/1 أهداف الرقابة الإدارية Objectives of Management Control

تهدف الرقابة الإدارية إلي تحقيق العديد من الأهداف يمكن تلخيصها بالأتي[1] :

1.حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والإهمال .

2التأكد من ان الإعمال تسير وفقاً للأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة وأنها تؤدي بأفضل الطرق.

3.التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية ,لإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

4.التحقق من مدى كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا بالمنشأة لتنفيذ الإعمال والمهام التي تنفذها .

5.ضمان اتخاذ القرارات السليمة علي مختلف المستويات الإدارية , وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة .

6.الكشف عن ميزات وابداعات العاملين بالمنشاة لمكافأتهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع امام القانون .

7. التأكد من ارتباط افراد المنشأة أداءًوولاءًمع المصلحة العامة للمنشأة .

8.التأكد من ان المسئوليات الإدارية العليا في المنظمة علي إلمام كاف بما يجري من أعمال في المستويات الإدارية الاخري للمنشأة .

9.التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة.

10.زيادة الفعالية وتحسين مستوى الكفاية الإنتاجية التي تشكل عنصراً اساسياً في نجاح المؤسسة وربحيتها واستمراريتها .

11.تشجيع العاملين علي الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة ,وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق .

12.العمل علي تقوية إطار السيطرة والشفافية والمسئولية .

تستطيع الباحثة ان تضيف الأهداف التالية :

1.الوقوف علي المشكلات والعقبات التي تعترض أسباب العمل التنفيذي , والعمل علي توفير أساليب حديثة لحلها.

2.العمل علي تحقيق الوفر المادي في تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الاسراف والصرف غير المبرر , والعمل علي مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة .

3.التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في المنشأة , أي ان تقوم الرقابة الادارية بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق الأداء مع الخطط الموضوعية .

---

(1) د.موسي اللوذي محمد، **التنمية الإدارية . المفاهيم ،الأسس،التطبيقات** (عمان : دار وائل للنشر ، 2001)، ص 72.

4.قيام المنشأة علي أسس علمية من خلال توفير العناصر الأساسية وأهمها ,دليل الإجراءات والدورات المستحدثة , وهيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها ، وتقارير دورية عن سير العمل .

5. منع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير , واكتشافها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.

6/3/1 مراحل الرقابة الإدارية Stages of the Administrative Control

تمر الرقابة الإدارية بالمراحل التالية[1] :

1.وضع المعيار أو الهدف

وضع معايير موضوعية لقياس الإنجازات التي تحقق وتعبر عن أهداف التنظيم وهذه المعايير توضع علي أساس تجديد كمية العمل المطلوب إنجازها والمستوي النوعي لها والزمن اللازم لأدائها وينبغي أن تكون هذه المعادلات واضحة ومفهومة .

2.قياس الأداء الفعلي مقابل المعايير

مقارنة النتائج المحققة بالمعدلات الموضوعة للأداء، أي تقييم الإنجاز بعد أداء العمل.

3.تصحيح الأخطاء والانحرافات

توضيح الأخطاء والانحرافات التي تنتج عنها عملية قياس الأعمال السابقة ، فإذا أظهرت النتائج المتحققة بالمعدلات الموضوعة وجود اختلاف فيجب اتخاذ الأجراء التصحيحي.

7/3/1 مبادئ ومجالات الرقابة الإدارية Principles and Areas of Administrative Control

1. مبادئ الرقابة الإدارية

تتمثل مبادئ الرقابة الإدارية في[2] :

1. احتياجات طبيعة النشاط .
2. تزويد المرؤوسين بتغذية عكسية عن الأداء .
3. تناسب حجم الرقابة مع العمل .
4. التبليغ عن الانحرافات .
5. يكون النظام الرقابي مفهوماً ولا يعتمد علي التقارير الرقابية .
6. يبين نظام الرقابة الأعمال التصحيحية .

2. مجالات الرقابة الإدارية

تتمثل مجالات الرقابة الإدارية بالاتي[1]:

1.الرقابة علي الموارد المادية

تشمل الرقابة علي المخزون والرقابة علي الجودة لضمان تطابق السلع المنتجة لمستويات الجودة المحددة لها، والرقابة الفنية علي الآلات والتي تستهدف استخدام الآلة المناسبة بما يتفق مع نوع وحجم العمل المطلوب .

---

(1) د.علي عباس علي، **الرقابة الإدارية علي المال والعمال** ،(عمان : دار الجامعة الزرقاء الأهلية ، 2001)، ص 234.

(2) د. الكفراوي عوف محمود ، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية** (بيروت : دار النهضة العربية ، 2004)، ص421.

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، **المحاسبة والمراجعة** (عمان : الدار العلمية الدولية ،2002)، ص 376.

2.الرقابة علي الموارد البشرية

تتضمن أنشطة اختيار العاملين ووضعهم في الأعمال الملائمة لهم وتدريبهم ، ووضع معايير تقييم الأداء.

3.الرقابة علي الموارد المالية

تدبير القدر الكافي من الأموال اللازمة للإنفاق علي النشاط في المنشاة فجميع الموارد مادية أو بشرية أو إعلامية تحتاج إلي موارد مالية.

4.الرقابة علي الموارد الإعلامية

إن المعلومة الدقيقة في الوقت المناسب تعتبر أصلاً من أصول المنشاة، علي المعلومات التأكد من إن التنبؤات قد تم إعدادها بدقة وفي الوقت المناسب والكمية المناسبة وبمستوي من الدقة للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

8/3/1 أدوات الرقابة الإدارية Tools of Management Control

تتمثل أدوات الرقابة الإدارية بالاتي:

1. التكاليف المعيارية

عرفت التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدما على أساس علمي ومعملي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة اى أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الأداء بأعلى كفاية ممكنة[2].

عرفت بأنها تقديرات حددت مقدما سواء لتكلفة وحدة منفردة أو عدد من وحدات الإنتاج أو الخدمات بغرض استعمالها كمقياس لمقارنة التكاليف الفعلية للأداء[3].

يتضح للباحثة من التعريفات السابقة إلى أن هناك إجماع على اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف محددة مقدما ولكنها تختلف عن التكاليف التي يجب أن تحدث في فترة مستقبلية وهى توضع على الظروف المتوقع سريانها في تلك الفترة لإمكانية تحقيقها في ظل كفاءة التشغيل المتوقعة .

أ. مقومات التكاليف المعيارية

تتمثل مقومات التكاليف المعيارية بالاتي[4]:

1.المناسبة: أي أن يكون المعيار مناسبا للغرض من استخدامه فالمعايير أداة من أدوات القياس تستخدم للحكم على مدى سلامة الأداء الفعلي وكفاءة إنجاز العاملين وينبغي أن توضع بشكل يمكن القياس عليه ومن ثم وجوب مراعاة إمكانات العمل وظروفه ومستوى الكفاءة والمتغيرات الأخرى المنتظر أحاطتها بالنشاط فترة سريان المعيار.

2. الموثوقية: أن يكون هناك ثقة في المعايير عند استخدامها وينبغي أن تتحقق العدالة حيث أن المعايير تحدد وتوضع بناء على دراسة وتجارب معملية متوافرة فيها صفات معينة وبمجرد اعتمادها فأنها يجب أن تكون ملزمة

(2) د.يسري أمين سامي ، **دراسات في نظم التكاليف** (القاهرة :الدار الجامعية للنشر،2002)، ص 34.

(3) د.عبد الرحمن محمود عليان، **نظم محاسبة التكاليف**(القاهرة: الدار الجامعية للنشر،1999)، ص 73.

(4) د. رشيد الجمال، **محاسبة التكاليف . مدخل إداري** (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2006)، ص171.

للعاملين اى أن اعتماد المعيار والموافقة علية يجعله مقياس للأداء ومن ثم يجب مراعاة الدقة في تحديده والتأكد من اخذ المتغيرات المؤثرة فيه في الحسبان من كفاءة وإمكانيات وطاقة.

3 . الموضوعية : اى انه يمكن التحقق من إنه خالي من التحيز ويمكن الدفاع عنه وتتطلب أن يكون المعيار مفهوم وواضح بما لا يترك مجال للحدث والتخمين للقائمين بالتنفيذ .

4. الثبات: ينبغي أن تبقى التكاليف المعايير ثابتة ، والاعتبارات والمتغيرات التي وضعت في ضوئها كما هي لم تتغير ، ويرتبط مفهوم الثبات بمفهوم اقتصادية المعيار من حيث الوقت والتكاليف في تحديده واستخدامه.

5. الشمول: التكاليف المعيارية ينبغي أن تتصف بالشمول وان يتم معايرة كل المجالات المالية في المنشأة وليس الاقتصار على عنصر التكاليف فقط حيث أن ذلك يساهم في تحقيق الترابط الكامل بين كل القيم المالية في المنشاة مما يعمل على الفائدة المرجوة وصولا للأهداف المرغوب فيها من تصميم نظم التكاليف المعيارية ومعايرة النشاط.

6. المرونة: يعنى ضرورة وضع معايير لجميع عناصر التكاليف وبنود الإيرادات في المنشأة وتكون هذه المعايير لأكثر من مستوى من مستويات النشاط حتى يمكن مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لنفس حجم النشاط الذي تحقق فعلا خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف المرتبطة بحجم النشاط .

تستطيع الباحثة إضافة مقومات التكاليف المعيارية كالاتى:

1. التفرقة بين الانحرافات الهامة و الانحرافات قليلة الأهمية مما يصعب الفصل بين الانحرافات التى يمكن التحكم فيها و تلك التي لايمكن التحكم فيها .

2. الاهتمام بالانحرافات غير العادية يؤدى الى عدم الاهتمام بالمعلومات التي تبين اتجاه الانحرافات الاخري والتي تبدو قليلة الأهمية و التي قد تزيد او تضخم مع مرور الوقت .

3 تقييم الأداء يؤدى الى محاولة أخفاء الانحرافات السالبة , وأن عدم مكافأة العاملين عن الانحرافات الموجبة قليلة الأهمية يؤدى الى تخفيض التكاليف التى يترتب عليه تثبيت نشاطهم و التقليل من روحهم المعنوية والتفانى فى العمل و الابتكار .

4. تعديل المعايير المستخدمة باستمرار يعكس الظروف الجديدة بالمنشاة ويؤدى الى ضعف فعاليتها كاداة لتقييم الأداء .

5. قد يقاوم العاملين بالمنشأة المعايير كاداه لتقييم الأداء و تطبيق نظام الحوافز مما يوثر على استخدام بعض المنشات لهذه المعايير.

ب. شروط نجاح نظام التكاليف المعيارية

تتمثل شروط نجاح نظام التكاليف المعيارية في الآتي[1]:

1. توافر وعى محاسبي تكاليفي: توفر الوعي للإدارة التنفيذية والمشرفين يمكن إن يؤدى إلى تحقيق وفورات في كل أوجه الأعمال بما يساهم في تخفيض التكاليف إلى المستوى المرضى .

(1) د.احمد حسين، **مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين**(جامعة القاهرة : الدار الجامعية ،1998)، ص84.

2.عملية المعايرة: هي المحاولة التي تبذل لاستكشاف أفضل الأساليب وهذا يتطلب تعاونا وثيقا وفعالا بين الفنيين ومحاسب التكاليف لتحديد طرق وأساليب الأداء وتطويرها.

3. البيانات والمعلومات المحاسبية : العمل على الاستفادة من البيانات والمعلومات المستخرجة من الدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة و الحصول على اقتراحات المسئولين عن التنفيذ من جهة أخرى وذلك لتهيئة الظروف التي تمكن من تحقيق المعيار بدقة والتغلب على الصعوبات التي تواجه القائمين بالأداء في مكان العمل.

4. تحديد مراكز المسئولية: تخضع النشاطات المختلفة لرقابة الإدارة حتى يمكن معرفة المسئولية عن انحرافات نتائج الأداء الفعلي للمعايير فبرنامج التكاليف المعيارية يكون ناجحاً حين يعتمد على تحديد واضح للمسئوليات يتم المحاسبة على أساسها ولعل ذلك يتطلب تنظيما إداريا يتم فيه الفصل بين مسئوليات الإدارات والأقسام كما يتم فيه تحديد واضح للسلطات والاختصاصات للعاملين في المنشأة.

5. الدقة: ينبغي تحديد واضح ودقيق لعلاقة عناصر التكاليف المختلفة بوحدة التكلفة وحجم النشاط الذي يوضع له المعايير.

6.الربط الجدي والهادف بين الأهداف الخاصة بالعاملين ولين أهداف المنظمة ذاتها وهو ما يعرف بمبدأ الإدارة بالأهداف والذي يعنى أن يحقق العامل أهداف المنظمة التي ينتمي إليها من خلال تحقيقه لأهدافه الخاصة.

7.نظام للمعلومات: تستخدم المعلومات في التقارير الوقائية كوسيلة فعالة في حصر وتحديد الانحرافات وأسبابها والمسئولين عنها بما يتفق ومحاسبة المسئوليات.

تستطيع الباحثة إضافة لشروط نجاح نظام التكاليف المعيارية

1.نمطية الإنتاج وتكراره واستمراره فى العملية الإنتاجية .

2.إمكانية تقسيم المنشاة لعدة مراكز تكلفة لتحديد محاسبة المسئولية والتكاليف المعيارية والفعلية لكل قسم من الاقسام.

3.توافر كادر فني قادر على وضع المعايير .

4. توافر منفذين للعملية الإنتاجية و المعايير الموضوعة .

5. وضوح عملية التنفيذ وعدم قابلة المعايير للتفسير .

ج. طرق معايرة التكاليف

تستخدم التكاليف المعيارية لتخطيط ورقابة التكلفة وذلك بهدف التأكد من استخدام الموارد المتاحة المادية والبشرية الاستخدام الأمثل وتحقيق اعلي مستوى كفاءة إنتاجية للمنشاة ككل , ويستخدم في معايرة عناصر التكاليف عدة طرق لإقرار مجموعة البنود المعيارية.

ومن طرق معايرة التكاليف ما يلي[1]:

1.معايرة عنصر التكاليف وفقا لمستوى تشغيل عادى : يتم إعداد معايير عناصر التكاليف طبقا لما يجب أن تكون عليه التكاليف في خلال دورة تشغيل كاملة حيث تعتمد المعايير في إعدادها على متوسط التكاليف لعدة

(1) د.شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي ،**التكاليف المعيارية** (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2004)، ص25.

فترات سابقه على ضوء ما يتوقع من تغيرات في الأسعار وحجم النشاط لمستوى الكفاءة الإنتاجية.والاستخدام البسيط لمتوسطات جزئية لمعايير عناصر التكاليف لا يخدم أغراض قياس الكفاءة الإنتاجية لإعطائه صورة متوسطة غير حقيقية وليست ممثلة للواقع.

2. معايرة عناصر التكاليف وفقا لمستوى تشغيل مثالي أو نظري : ووفقا لهذه الطريقة يتم إعداد معايير عناصر التكاليف طبقا لما يجب إن تكون عليه اقل تكاليف ممكنة نتيجة لتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة دون الأخذ في الاعتبار بالمسموحات سواء كانت عادية أو غير عادية . وتمثل المعايير المثالية النظرية ادني تكلفة يمكن تحقيقها في ظل أفضل ظروف تشغيل ممكنة ويقصد بذلك أن هذا المعيار عند وضعه يفترض أن المواد الخام ذات جودة عالية وان التجهيزات الآلية دائما في حالة جيدة وان كل عامل يؤدى عمله بأقصى كفاءة إنتاجية ممكنة لذلك فان الوصول إلى هذا المعيار يصعب تحقيقه في الواقع العملي كما انه قد يضعف معنويات العاملين ومن ثم فهو لا يصلح لقياس الكفاءة الإنتاجية لعناصر المدخلات.

3 . معايرة عناصر التكاليف على أساس المستوى المتوقع : يتم إعداد معايير عناصر التكاليف باستخدام بيانات التكلفة التاريخية التي تمت لمستوى إنتاج محدد وتعديلها لتلاءم مستوى الإنتاج المتوقع مع الأخذ في الاعتبار الضياع والعطل الذي لا يمكن التحكم فيه واعتبار ذلك معيارا للفترة القادمة. وبالتالي فان الانحرافات الناتجة عن ضعف مستوى الكفاءة الإنتاجية والأخطاء التي حدثت في الماضي سوف تظل تحدث ولا يمكن التخلص منها كلياً وبالتالي فان هذه المعايير لا تصلح لإغراض قياس الكفاءة الإنتاجية لعنصر العمل . وتفترض هذه المعايير انه لن يحدث اختلاف في مواصفات وخصائص المنتجات كما إن التسهيلات الإنتاجية وطرق الإنتاج ستظل كما هي عليه عند وضع المعايير .

4. معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة المعملية : أساسها إجراء دراسة معملية لعنصر التكلفة المراد معايرته عن طريق مجموعة من المشاهدات يقوم بها مجموعة من الفنيين المتخصصين داخل مراكز الإنتاج أثناء تأدية دورة في إتمام العملية.

5. معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة الإحصائية : تستنبط معايير عناصر التكاليف عن طريق المعالجة الإحصائية لبيانات التكاليف المعلقة بالفترات الماضية ثم تحديد الاتجاه العام بها في الفترات التالية ومن ثم تحديد الرقم الذي يتخذ كمعيار ، ولا تأخذ في الاعتبار التنبؤ بظروف المستقبل والتغيرات الموسمية والظروف الاقتصادية وكذلك أنها تهمل مستوى الكفاءة الإنتاجية لعنصر العمل والإمكانيات المتاحة والتي قد لا تكون هي ذاتها التي حدثت في الماضي إلا أن الطريقة الإحصائية للمعايرة لا تعتبر معييه في كثير من الأحيان.

6.معايرة عناصر التكاليف باستخدام الطريقة الواقعية للمعايرة : تشتمل عناصر التكاليف على البيانات التاريخية بالإضافة إلى معالجة هذه البيانات بإجراء الدراسة العملية والعلمية لتعديل المعايير لتواكب الظروف والقدرات المتاحة للمنشاة مع الأخذ في الاعتبار الظروف التي من المتوقع أن تسود أثناء فترة التشغيل حتى يكون المعيار واقعي وملائم لتلك الظروف [1].

---

(1) د. عبد الرحيم الكسم ، **محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات** (جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر ، 2002)، ص 98.

يتضح للباحثة أن طرق معايرة التكاليف المعيارية تعمل على تخطيط ورقابة التكلفة للتأكد من استخدام الموارد المتاحة، المادية والبشرية الاستخدام الأمثل وتحقيق اعلي مستوى كفاءة إنتاجية للمنشاة , واستخدمت طرق مختلفة فى معايرة التكاليف لإقرار مجموعة البنود المعيارية التي تمثل عناصر الإنتاج اللازمة لتحقيق المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة دون إسراف او ضياع مع مراعاة مستوى الجودة المطلوب والمواصفات القياسية.

2. الرقابة المحاسبية

تشمل اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية وهى من فروع الرقابة الداخلية لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي[2].

9/3/1 مفهوم الرقابة المحاسبية Concept of Accounting Control

عرفت الرقابة المحاسبية بأنها التحقق من صحة وجدية العمليات وتسجيلها ، وتبويبها ، واستخلاص نتائج النشاط والمركز المالي في إطار الدقة المحاسبية [3]. وهي الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات والسجلات التي تهدف الي المحافظة علي أصول المشروع وضمان استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المالية[4] .عرفت الرقابة المحاسبية بأنها نظام فرعي للنظام المحاسبي لمدي ارتباطها بوظائف النظام المحاسبي ، ويمكن إدراك ذلك من خلال إجمالي الوظائف التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي[5].

تستنتج الباحثة من تعريف الرقابة المحاسبية الاتى :

1. جميع العمليات قد تم تنفيذها طبقاً لإجراءات التفويض التي تضعها الإدارة سواء كانت عامة أو خاصة .
2. العمليات قد تم إثباتها في السجلات والدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وإمكانية الاعتماد عليها لتتبع التغيرات في أصول المشروع .
3. التصرف في الأصول يتم وفقاً لإجراءات التفويض التي تضعها الإدارة .
4. جرد الأصول يتم علي فترات دورية مع دراسة أسباب الانحرافات بين ما هو موجود فعلاً وبين ما هو مثبت في السجلات والدفاتر .
5. التوسع في استخدام السجلات الفرعية والحسابات الإجمالية وتسجيل العمليات تفصيلاً واجمالاً .

تستطيع الباحثة تعريف الرقابة المحاسبية بأنها عملية التأكد من دقة طرق وأساليب وإجراءات العمليات المحاسبية ودقة وسلامة تبويبها وتقييم المخاطر التي تتعلق بالقوائم المالية .

10/3/1 أهمية الرقابة المحاسبية The Importance of Accounting Control

تتضمن أهمية الرقابة المحاسبية الاتى[1]:

1. تطوير أنظمة الرقابة المحاسبية والعمل على إدخال وسائل ضبط جديدة ومتطورة.

---

(2) د.طايل مصطفى كمال السيد، **قياس وتوزيع الربح فى البنك الاسلامى** ،(المنصورة: دار الوفاء للطباعة والنشر ،2002) ، ص 184.

(3) د. إبراهيم علي عشماوي ، **أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية** (القاهرة : دار الطباعة الحديثة ، 1970)، ص 123.

(4) د. خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات** (عمان : دار وائل للنشر ، 2001)، ص 301.

(5) د. موفق سمور الحامدة ، **التقارير المالية** (بيروت :الدار الجامعية ، 2002)، ص 68.

(1) عبد الرازق محمد قاسم ، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية** ،(عمان : دار الشروق للدعاية والإعلان ، 1998)، ص 152.

2.التأكد من قيام جميع الوحدات والأقسام بالأعمال ولجراءات الرقابة المحاسبية بالشكل الصحيح ووفق القوانين والأنظمة والتشريعات التي تحكم العمل.

3.متابعة قيام مختلف الوحدات والأقسام بالإجراءات التصحيحية الواردة بتقارير الرقابة المحاسبية.

4. إجراء أبحاث ودراسات خاصة بعمل الوحدات لكشف المخالفات والتجاوزات الإدارية والمحاسبية والتأكد من تصويبها أو تبريرها.

5. دراسة القرارات الإدارية والمحاسبية للتأكد من انسجامها مع التشريعات والقوانين المعمول بها.

6. التحقق من أن الموارد قد تم تحصيلها في مواعيدها وتوثيقها بالسجلات الخاصة بها واستخدامها في الأوجه المخطط لها.

7. التحقق والتأكد من صحة أصولية السجلات والوثائق والمستندات والسجلات والملفات.

8. رفع تقارير الرقابة المحاسبية بخصوص نتائج أعمال الوحدة للإدارة العليا بشكل دوري.

تستطيع الباحثة إضافة بعض الأهمية للرقابة المحاسبية كالاتى :

1 ·توفير المعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظيفة الرقابة .

2 ·تحديد المقاييس والمعايير المستخدمة في الرقابة .

3 ·الرقابة على أداء العاملين.

4 ·تحديد طرق تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات .

11/3/1 خصائص الرقابة المحاسبية Characteristics of Accounting Control

تنحصر خصائص الرقابة المحاسبية فى الاتى [2]:

1. وجود جهاز إداري كفء

تعتبر الإدارة المسئولة عن تحقيق أهداف المشروع واتمام الأعمال، ويتطلب ذلك الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية والإشباع الأمثل للحاجات والرغبات الإنسانية داخل المنشاة وخارجها ، وينبغي أن تبذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق الأهداف . يتطلب ذلك إدارة رشيدة ملمة بالأسس العملية لوظائفها .

2. وجود هيئة الموظفين

الموظفين هم الإدارة التي ستحول النظام الموضوع في شكل أهداف وخطط وإجراءات فمهما توافرت خصائص الرقابة المحاسبية بدون موظفين مدربين ذو خبرة ودراية ومستوي فني يصبح التنفيذ ضعيف . فالعنصر البشري له دوراً هماً في مجال الرقابة المحاسبية وخصوصاً لو اهتمت المنشأة باختياره وتدريبه ووضعت والوسائل التشجيعة.

3. توافر الوسائل الآلية لتشغيل البيانات

(2) عبد الحميد عبد الفتاح ، **الأصول العلمية لإدارة الإعمال** ،(المنصورة :المكتبة العصرية ، 2001)، ص 96.

من العوامل المهمة في مجال الرقابة المحاسبية تسجيل البيانات وتصنيفها واستخراج النتائج في الوقت المناسب، لأن السرعة والدقة والانتظام يمكن الإدارة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف ويوضح الإجراءات المصححة، كما يمكن الإدارة من رسم سياستها وخططها في الوقت المناسب.

4. مجموعة أساليب الرقابة المحاسبية وغير المحاسبية

يلزم توافر مجموعة من الأساليب التي يستعين بها الجهاز الإداري والموظفين في القيام بإجراءات الرقابة المحاسبية واختيار هذه الأساليب يتوقف على ظروف كل مشروع وطبيعة العمليات والمستوي الإداري.

12/3/1 أهداف الرقابة المحاسبية Objectives of Accounting Control

تهدف الرقابة المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية [1]:

1. تنفيذ العمليات وفقاً لتفويض إداري عام محدد .

2. تسجيل العمليات لتسمح بإعداد التقاريرالمالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً أو طبقاً لأي معايير أخري للتطبيق علي هذه التقارير.

3.تحديد المسئولية المحاسبية من الأصول ، يتم مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات تلك الأصول علي فترات دورية معقولة ، وان تتخذ خطوات مناسبة في حالة وجود أي انحراف أو اختلاف .

4.الحماية ، لن يكون حق الاستعمال المادي للأصل مخولاً لأشخاص معينة تتخذ احتياطيات الأمن المادي والمسئولية عن الرعاية والاعتماد .

5. تسجيل العمليات بدقة وشكل صحيح في دفتر الأستاذ العام، وان تكون القيمة صحيحة وسجلت في الفترة المحاسبية التي تمت فيها ، والتلخيص بشكل صحيح في السجلات الفرعية أو المساعدة التفصيلية .

6.مقارنة السجلات المحاسبية مع الأصول العينية وتحديد الفروق ، وفحص وتسجيل التعديلات الضرورية.

ومن الأساليب التي تستخدمها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية ما يلي:

1.نظرية القيد المزدوج.

2.استخدام حسابات المراقبة.

3. استخدام أسلوب المصادقات.

4. مذكرات التسوية مع البنك.

5. توفير نظام مستندي سليم.

6. إتباع نظام الجرد المستمر و المفاجئ.

7. فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى.

8.التدقيق الداخلي.

9. استخدام موازين التدقيق الدورية و الفرعية.

تستطيع الباحثة إضافة بعض الأهداف للرقابة المحاسبية كالاتى :

1.التوسع في إخضاع عمليات المشروع للمراقبة الداخلية قبل وبعد تسجيلها في الدفاتر والسجلات.

---

(1) د. محمد إبراهيم تركي ، **تحليل التقارير المالية** ،(الرياض : عمادة شئون المكتبات ، 1993) ، ص ص،49-54 .

2.إعداد الحسابات الختامية والميزانية بصفة دورية شهرية أو نصف سنوية أو ربع سنوية خلال السنة المالية.

3. تقسيم وتوزيع العمل المحاسبي علي العاملين في الإدارة المالية ، ضماناً للرقابة علي العمل ودقة أدائه .

4. استخراج موازين مراجعة علي فترات دورية شهرية ، أو نصف سنوية أو ربع سنوية خلال السنة المالية.

5.إرسال كشوف حسابات دورية إلي المدينين والدائنين للإحاطة بحركة حساباتهم من واقع سجلات المشروع وطلب مصادقتهم عليها .

13/3/1 مراحل الرقابة المحاسبية Phases of Accounting Control

تتكون مراحل الرقابة المحاسبية من[1] :

1. تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها ووضع الطرق المثلي لتنفيذها، وذلك في صورة جداول تفصيليه زمنية مع التأكد من توافر مستلزمات الإنتاج في الوقت و المكان المناسبين منعا لحدوث الاختناقات ليمكن من تنفيذ الخطة أي وجود خطة تترجم الأهداف في صورة كمية قابلة للقياس.

2. وضع المعايير الرقابية وهي تتضمن تحديد العلاقات بين الجهد المبذول والنتائج ، أي وجود مجموعة من المعايير التي تمثل الأهداف المخططة وتعتبر أداة قياس للأداء الفعلي.

3. تتبع الأعمال عن طريق التوجيه والإشراف للتأكد من أنها أنجزت طبقاً للخطط المرسومة ، وفي ضوء المعايير الموضوعة وذلك بقصد اكتشاف كل انحراف عن المخطط في كل خطوة من خطواته فور حدوثه بقدر الإمكان مع تحديد نوعه وكميته ، أي توافر نظام فرعي لمتابعة الأداء الفعلي.

4. دراسة وتحليل للانحرافات بقصد الوصول إلي دقائق الظروف التي أحاطت بحدوثها ومسببتها وتحديد المسئولين عنها حتى يمكن الحكم علي كفاية التنفيذ ومدي النجاح في وضع الخطط وتنفيذها ، أي وجود نظام فرعي لتحليل الانحراف.

5. اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنمية الانحرافات الموجبة ، وهذا يتطلب نظام فرعي يتضمن إجراءات معالجة الانحرافات.

14/3/1 دورات العمليات المرتبطة بالرقابة المحاسبية

تختلف دورات العمليات من مشروع لأخر حسب طبيعة النشاط والمقصود بدورات العمليات تقسيم العمليات التي تتم في المشروع الي مجموعات يطلق علي كل منها دورة العمليات ، وتتميز كل دورة بأنها تعطي مجموعة من العمليات المتكاملة.

تنحصر دورات العمليات الأساسية في المشروعات الصناعية في الأتي[1]:

1. دورة المبيعات والتحصيل

---

(1) محمد الأمين كياس ، **نظام الرقابة الإدارية** (جامعة عين شمس : مجموعة النيل العربية للنشر ،2002)، ص 387 .

(1) محمد وجدي شركس،**الإطار والأساسيات في المراجعة، تدقيق النظم المحاسبية التقليدية والالكترونية**، (الكويت:دار ذات السلاسل، 198) ، ص 209.

تغطي هذه الدورة الإجراءات والسياسات الخاصة بالحصول علي أوامر البيع من العملاء ، والموافقة علي منع الائتمان ، وشحن البضاعة المباعة وإعداد فواتير البيع ، واثبات الإيرادات المدينة وإرسال إخطارات الدفع للعملاء واثبات ورقابة التحصيلات .

2. دورة المشتريات

تغطي الإجراءات الخاصة بمشتريات المخزون السلعي والأصول الاخري أو الخدمات وقواعد إصدار أوامر الشراء وقواعد استلام البضاعة المشتراة وإعداد تقرير الاستلام واثبات الخصوم للموردين ، وقواعد اعتماد المدفوعات واثبات مدفوعات النقدية .

3. دورة الرواتب والأجور

تغطي الإجراءات الخاصة بالتعيين والفصل وتحديد قيمة الأجر والرواتب ، واحتساب الاستقطاعات والاحتفاظ بسجلات الرواتب والأجور وإعداد وتوزيع مبالغ الأجور والرواتب .

4. دورة الإنتاج

تغطي الإجراءات الخاصة بتخزين المواد وتحويلها الي الإنتاج واحتساب تكلفة الإنتاج واحتساب تكلفة المبيعات.

5. دورة التمويل

تغطي الإجراءات الخاصة باعتماد وتنفيذ العمليات المتعلقة بالقروض والتسهيلات الائتمانية والعقود الايجارية وإصدار السندات وعمليات رأس المال وهناك أربع وظائف مرتبطة بتدفق العمليات في أي مشروع:

أ.سلطة التفويض : تتعلق بقرارات الإدارة التي يترتب عليها استبدال أو تحويل أو استخدام الأصول لغرض معين وبشروط معينة .

ب.تنفيذ العمليات : تتضمن هذه الوظيفة الدورة الكاملة للخطوات اللازمة لتبادل الأصول مع الغير أو تحويلها أو استخدامها داخل المشروع .

ج.تسجيل العمليات : وتغطي هذه الوظيفة جميع خطوات إمساك الدفاتر ومجموعة السجلات التي تثبت بها العمليات لبيان تأثيرها علي الأصول أو الخدمات .

د.التتبع : تتضمن الاحتفاظ بالسجلات اللازمة لمقارنة ما هو مثبت بها مع ما هو موجود فعلاً .

15/3/1 مبادئ الرقابة المحاسبية Principles of Accounting Control

تتضمن مبادئ الرقابة المحاسبية الاتى[2]:

1.تلاءم حجم المنشاة مع طبيعة نشاطها.

2.تغطية كافة نشاط المنشاة وعملياتها.

3. دعم الرقابة المحاسبية بأنظمة معلومات واتصالات تكفل مراجعة المعلومات بدقة.

4.تحديد بوضوح الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

5.يكون نظام الرقابة المحاسبية موثقاً بشكل جيد.

16/3/1 أدوات الرقابة المحاسبية Tools Of Accounting Control

تتضمن أدوات الرقابة المحاسبية الأتي[1]:

---

(2) د. عبد الغفار حنفي ، **أساسيات الإدارة وبيئة الإعمال** ،(الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة للنشر،2004)، ص 771.

(1) موسكوف ستيفن ، سيكن مارك ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية** (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1998) ص313.

1. إتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات في السجلات المحاسبية.
2. استخدام حسابات المراقبة الإجمالية وما يتبعها من دفتر أستاذ مساعد .
3. إعداد موازين المراجعة بشكل دوري وإجراء المطابقات بين أرصدة الحسابات التي ترتبط ببعضها البعض.
4. إتباع نظام الجرد المستمر والمفاجئ للمخازن وإجراء المطابقة بين الرصيد الدفتري والرصيد الفعلي .
5. إرسال المصادقات إلي العملاء.
6. إعداد التسويات البنكية .
7. وجود قسم مراجعة داخلية.
8. تقسيم العمل بين الموظفين بصورة تحقق الفصل بين الوظائف المتعارضة .
9. إجراء قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بموافقة الموظف المسئول .

تستطيع الباحثة توضيح الفرق بين الرقابة الإدارية والمحاسبية بالشكل الاتى :

شكل رقم (1/3/1)

الفرق بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية

الرقابة الإدارية	الرقابة المحاسبية
ضوابط الرقابة الإدارية 1. تحسين الكفاية الإنتاجية . 2. ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية . **عن طريق** أ. التحليل لعمليات الوقت. ب. تقارير الأداء . ت. برامج تدريب العاملين .	ضوابط الرقابة المحاسبية 1. المحافظة على الأصول . 2. مسك السجلات والدفاتر الصحيحة . 3. منع الأخطاء والغش والتلاعب . **عن طريق** أ. نظام تقويم السجلات والمعاملات . ب. فصل واجبات مسك السجلات والوظائف والإبلاغ ت. العمليات المتعلقة بالحفاظ على الأصول .

المصدر :إعداد الباحثة،2010.

الفصل الثانى

القياس والإفصاح المحاسبي والشفافية

2/. الفصل الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي والشفافية

المستخدمين والمستفيدين من القوائم المالية غالباً مالا تكون لديهم القدرة التخصصية الكافية لقراءة وتحليل بيانات القوائم المالية، وكثيراً منهم قد لا يفهم مدلول البنود المذكورة في تلك القوائم. لذلك يبدو القياس والإفصاح عن البيانات في القوائم المالية مهم لأنه يحدد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة و الافتراضات التي ترتكز عليها عملية القياس، كما يحدد الخصائص التي يتسم بها ويتطلب القياس المحاسبي استخدام وحدة عامة لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وتعتبر الوحدة النقدية الوحدة العامة للتعبير عن القياس المحاسبي ،والقياس نتيجة الانفصال بين الملكية والإدارة ،الذي اوجد بعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المنشاة وبين الأرقام المحاسبية التي تمثل مركزها المالي ونتائج إعمالها خلال فترة معينه، لذلك كان لابد من اظهار ميزانية المنشاة ونشرها لإتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي ونتائج إعمالها من ربح أو خسارة كانت تظهر من خلال تثبيت حقوق الملكية أو رأس مال الأسهم ، وبيان الزيادة أو النقص الذي حدث خلال العام ، وما لبثت أزمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي في الثلاثينيات من القرن الماضي ومارا فقها من حملات إعلامية تناولت الإفصاح.وأرتبط تزايد أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة و ذلك عندما تحولت المحاسبة من مدخل الملكية إلى ما يعرف بمدخل المستخدمين فبدخول هذه الحقبة التاريخية تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر إلى دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات. و صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الاخري كانفتاحها على النظرية الحديثة للمعلومات وهي التي قدمت للمحاسبين كثيراً من المفاهيم و الأدوات التي عززت من أهمية القياس والإفصاح والشفافية.

سوف يعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم القياس المحاسبي.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي وأنواعه .

المبحث الثالث: الشفافية - المفهوم والشروط والمعوقات

1/2/ المبحث الأول

مفاهيم وأسس القياس المحاسبي

القياس المحاسبي في المنشات يستهدف قياس الربح باعتباره محصلة لنتيجة العمليات عن فترة معينة. ويتم عن طريق المقابلة بين مجهودات المنشاة ومنجزاتها معبرا عنها بمصطلحي المصروفات والإيرادات .ويعتمد القياس المحاسبي على أساس الاستحقاق حيث تكون الفترة المحاسبية هي محور القياس ويتم على أساسها تحديد المصروفات التي ساهمت في تحقيق إيراد الفترة كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس[1]

1/1/2 القياس المحاسبي Accounting Measurement

عرف القياس المحاسبي بأنة تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث علي قائمتي الدخل والمركز المالي[2]. وعرف بأنة تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشاة علي أن يشتمل علي عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث[3].بينما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه قرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء علي ملاحظات ماضية أو حالية واستناداً إلي قواعد محددة [4].

تستنتج الباحثة من تعاريف القياس المحاسبي الاتى:

1.إثبات علاقة الدائنية والمديونية مع الغير .

2.استخراج نتائج الأعمال وتحديد الوضع المالي .

3.ممارسة الرقابة الداخلية علي حركة الأموال وتقييم الأداء.

4.يستلزم المقابلة بين المجهودات والمنجزات، أو بين الموارد المستنفذة والخدمات المقدمة.

تستطيع الباحثة تعريف القياس المحاسبي بأنة:

التعبير الكمي والنقدي عن الأنشطة والعمليات التي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد أثرها علي القوائم المالية بالاعتماد على معلومات تاريخية ومستقبلية وفق المبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية .

2/1/2 عناصر القياس المحاسبي Elements of Accounting Measurement

يعمل القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة وتحدد عناصر القياس المحاسبي افتراضات معينة ترتكز عليها عملية القياس، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها. وتشمل عناصر القياس المحاسبي ما يلي[5]:

1.مفهوم الوحدة المحاسبية

---

[1] عبد الحي مرعي ، وسمير الصبان ، **أصول القياس والاتصال المباشر**، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1988)، ص 72.

[2] محمد سمير الصبان ، **دراسات في الأصول المالية - أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**،(بيروت:الدار الجامعية ، 1996)، ص147.

[3] محمد بزماوي ، **القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشات الصناعية** ،(القاهرة : جامعة حلب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2000)، ص 35.

[4] محمد عطية مطر وآخرون ، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات** ،(عمان : دار حنين ، 1996)، ص100.

[5] د. عبد الرحمن الحميد ، **مهنة المحاسبة تنتعش مع النمو ولا تموت مع الكساد** ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1998)،ص136.

يعتبر مفهوم الوحدة المحاسبية احد المفاهيم الأساسية والضرورية للمحاسبة ، وهى الأساس في مجالات التباين بين نظام محاسبة الأموال ونظام المحاسبة المطبق في القطاعات الاقتصادية والتجارية. وهو يحدد النظام المالي والمحاسبي ، والإجراءات المحاسبية اللازمة حسب قواعد المحاسبة المتعارف عليها. فالوحدة المحاسبية هدفها القياس المحاسبي و قد تكون مجرد مبلغ من المال مخصص لغرض معين ،أو شركة مساهمة ، فجميعها تتشابه و لكل منها نشاطا اقتصاديا يترتب عليه صفقات أو معاملات يمكن تمييزها, وتقييم كل منها بوحدات نقدية، ألا أنها تختلف من حيث مجالات النشاط الاقتصادي التي تؤدي فيها وظائفها، ومن حيث طبيعة التدفقات المالية التي تتكون منها، ويترتب على ذلك اختلاف أنواع البيانات التي تعبر عن ذلك النشاط، كما تختلف أساليب استخدام تلك البيانات، ومن ثم تعتبر هذه الخصائص أساسا لتحديد أنواع الوحدات المحاسبية والتمييز بينهما[1].

يتضح للباحثة أن اعتبار المنشأة من وجهة نظر المحاسبة المالية وحدة اقتصادية قائمة بذاتها، لا يزيل الأشكال المتعلق بتعيين حدود المنشأة في حالات معينة، إذ أنه باستثناء المشروعات المشتركة تعتبر المنشأة التي يتم تأسيسها وفقا لقانون الشركات السوداني شخصية نظامية أو وحدة نظامية منفصلة اعتبارا من تاريخ تكوينها فقد لا تطابق الوحدة النظامية مع الوحدة الاقتصادية في كافة الحالات إذ يعرف مفهوم الوحدة المحاسبية بأنها وحدة اقتصادية تسيطر إدارة واحدة على كافة أنشطتها، بينما توجد في بعض الحالات عدة وحدات نظامية متميزة بذاتها تحت سيطرة إدارة واحدة، مما يبرر اعتبار منشات المجموعة كوحدة اقتصادية واحدة ومعاملتها على هذا الأساس .

2. مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية

يؤثر مفهوم استمرار الوحدةالمحاسبية تأثيراً كبيراً على المحاسبة المالية وعلى القوائم المالية التي تعدها المنشآت. فالمحاسبة المالية ترتكز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة ، بحيث يكون لذلك القياس معنى واضح. ويعمل أسلوب القياس على تخصيص أو تقسيم جهود المنشأة وإنجازاتها المستمرة إلى فترات جارية ومقبلة، ومضاهاة كل من هذه الجهود بما حققته من إنجازات. غير أن عملية تقسيم التدفق المتواصل لنشاط المنشأة بين الحاضر والمستقبل يؤدى إلى تجزئة العلاقات الحقيقية، كما تؤدي إلى إضفاء الدقة في المعلومات التي تشملها القوائم المالية ، ودقة المعلومات تعتمد على الأحداث المقبلة. فالقوائم المالية التي تعد عن فترة زمنية معينة لا يمكن اعتبارها قوائم نهائية[2]. ولكي تكون هذه القائمة وافية بالغرض الذي تعد من أجله، ينبغي إعدادها بشكل مستمر مرتبط بالتقارير بحيث لا تغفل شيئاً من المكاسب والخسائر الفرعية أو العرضية التي تترتب على الظروف الخارجية المحيطة بالمنشأة.

---

(1) IASA , **Board Approves Bank Disclosure draft** ,Journal of Accountancy , February, 1987, p7.

(2) American Accounting Association (AAA) ,**Committee on International Accounting Operations and Education**. **Report 1975**, Accounting Review, 1977,Vol. 52 ,No,43, pp. 65- 132.

يتضح للباحثة أن استمرار المنشاة له اثر في الأجل الطويل على قائمة الدخل و قائمة المركز المالي والأصول التي ترتبط بدرجة معقولة بأنشطة المنشأة ، وما يترتب على تلك الأصول من حقوق أو التزامات حالية في لحظة زمنية معينة.

3. مفهوم الدورية

تعد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة خلال حياة الوحدة المحاسبية حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة إلى الأطراف التي يعنيها الأمر وان حياة الوحدة المحاسبية يتم تقسيمها إلى فترات دورية في إعداد التقارير التي تستخدم لتزويد الأطراف المعنية بمعلومات أو مؤشرات تمكنهم من تقييم أداء الوحدة المحاسبية. ومن ثم تصبح إحدى المهام الرئيسية للمحاسبة المالية هي تحديد ما يخص كل فترة من الأنشطة التي تزاولها الوحدة المحاسبية[1].

تستنتج الباحثة إن الفترة المحاسبية تعتبر أكثر ملاءمة للمنشآت ، حيث تعتبر الفترات الدورية مركز الاهتمام عند قياس الأداء وإعداد التقارير عن الوحدة المحاسبية. فالفترات المحاسبية المنتظمة أساس تحديدها فترات متسقة بطبيعتها،وتكفل قابلية النتائج للمقارنة .

4. مفهوم وحدة القياس المحاسبية

يتطلب القياس المحاسبى استخدام وحدة عامة لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر، وتعتبر الوحدة النقدية الوحدة العامة للتعبير عن القياس المحاسبي وتصوير الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال ، والتغيرات التي تطرأ على كل منها بمقياس موحد شرط مسبق لقياس المركز المالي للوحدة المحاسبية وصافي دخلها الدوري. غير أن استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبي قد يثير المشاكل بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض او ارتفاع على مدار الزمن، فقد تختلف القوة الشرائية لعناصر القوائم المالية إذا استمر التضخم أو الانكماش المعتدلين بصورة متواصلة خلال سنوات متعددة[2].

يتضح للباحثة أن الأثر الأساسي لمفهوم وحدة القياس النقدي يتمثل في أن التغيرات المعتدلة في القوة الشرائية للنقود إذا استمرت سنوات عديدة تستلزم إعادة تعديل القوائم المالية بحيث تعكس التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية وينطبق ذلك في حالة التغيرات الكبيرة التي تستمر لفترة قصيرة.

5. مفهوم الإثبات المحاسبي

تهتم المحاسبة المالية بقياس التغيرات في أصول المنشأة وخصومها. ويتم تصنيف هذه التغيرات إلى إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر واستثمارات يقدمها أصحاب رأس المال وتوزيعات على أصحاب رأس المال وتغيرات أخرى تطرأ على المركز المالي. وتحدث هذه التغيرات بفعل الأحداث الداخلية أو بفعل الأحداث الخارجية . إلا أنه يتعين أن تكون تلك الأحداث قابلة للإثبات في السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف

---

[1] د. **عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة**،(الكويت : مطبعة ذات السلاسل،1991)، ص322.

[2] Herrmann, D. andThomas W,**Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community** Accounting and Business Research, 1995 ,Vol 25, No,100, pp .253-265

تأثيرها على المركز المالي للوحدة المحاسبية. ويتضمن مفهوم الإثبات المحاسبي تحديد القواعد الأساسية لإثبات الأحداث الخارجية والداخلية التي تتأثر بها المنشأة[1].وينبغي أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الخارجية والداخلية على الأصول والخصوم في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث، وفقا للأسس التالية[2] :

1. الإثبات المحاسبي للأحداث الخارجية

يتم تصنيف الأحداث الخارجية على النحو الآتي:

أ.عمليات أو أحداث تنطوي على تحويل أصول أو خصوم فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى.

ب.كوارث ، يترتب عليها انقضاء جبري غير متوقع لأصول المنشأة.

ج.ظروف فى صالح الوحدة المحاسبية تنطوي على مكاسب، وظروف في غير صالح الوحدة المحاسبية تنطوي على خسائر، وقد تكون هذه المكاسب أو الخسائر جارية في الحاضر أو محتملة في المستقبل .كما تم تصنف العمليات إلى تحويلات تبادلية وتحويلات غير تبادلية. وصنفت التحويلات غير التبادلية

إلى تحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها، وتحويلات فيما بين الوحدة المحاسبية ووحدات أخرى وبناء على هذا التصنيف يتم الإثبات المحاسبي وفقا لما يلي[3]:

1. إثبات التحويلات التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والغير في السجلات المحاسبية عند إتمام تبادل الأصول أو الخصوم أو عند تقديم الخدمات للغير أو عند استخدام الغير لأصول الوحدة المحاسبية.
2. إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية ومالكيها عند تحويل الأصول أو الخصوم.
3. إثبات التحويلات غير التبادلية فيما بين الوحدة المحاسبية والوحدات الأخرى عند اقتناء الأصول أو عند التصرف فيها أو عند اكتشاف أي خسائر لحقت بهذه الأصول أو عند تحمل الالتزامات، أو التعرف عليها.
4. إثبات الكوارث عند حدوث الانقضاء المفاجئ أو غير المتوقع لأصول الوحدة المحاسبية أو عند اكتشاف ذلك.
5. إثبات التلف الذي يصيب أصول الوحدة المحاسبية بفعل وحدات أخرى عند حدوث ذلك أو عند اكتشاف حدوثها.
6. لا يجوز إثبات الظروف المواتية التي تنطوي على مكاسب جارية للمنشأة لمجرد توافرها .وينبغي إثبات الآثار التي تترتب عليها عند تحققها ويكون ذلك عند حدوث العمليات المتبادلة أو التحويلات التي تؤكد تلك المكاسب أو عندما تصبح تلك المكاسب قابلة للتحقق، ويكون ذلك عندما تكون الأصول المتعلقة بها قابلة للتحويل الفوري إلى مبالغ نقدية محددة.

---

[1] Ahmed, K. and D. Nicholls, **The Impact of Non-financial Company Characteristics on Mandatory Disclosure in Developing Countries:** The International Journal of Accounting,1994, Vol. 29 ,No23 ,62-77.

[2] د. نوفان حامد محمد العليمات ، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**،(عمان: دار الحامد ، 2002)، ص73.

[3] د. فؤاد السيد المليجى، **مدى كفاية الإفصاح المحاسبي فى ضؤ معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي- دراسة تطبيقية على صناعة السياحة فى مصر** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الأول، 1998) ، ص354.

7. لا يجوز إثبات الظروف غير المواتية التي تنطوي على خسائر جارية للمنشأة عندما تنشأ هذه الظروف، إلا إذا كانت تشير إلى وقوع خسارة دائمة بمعنى أنه سوف يتعذر استرداد القيمة المثبتة بالسجلات المحاسبية من خلال النشاط العادي للوحدة المحاسبية.

8.لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الأحداث في المستقبل المؤيدة لوجود هذه المكاسب.

9 .إثبات الخسائر المحتملة إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على أنه من المتوقع وقوع حدث أو أكثر في المستقبل يؤكد أن أحد الأصول قد أصابه التلف، أو أن الوحدة المحاسبية قد تحملت التزاما شريطة إمكان تقدير الخسارة على أساس معقول.

تستنتج الباحثة بان الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الخارجية على الأصول والخصوم يتم الإبلاغ عنها في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث، وليس في الفترات التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي.وفقا لأسس ثابتة ومتفق عليها.

2.الإثبات المحاسبي للأحداث الداخلية

يقصد بالأحداث الداخلية الوقائع التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية وتؤثر على أصولها. وتشمل هذه الأحداث كافة الأنشطة التي تؤدي إلى تحويل الأصول والموارد الأخرى إلى منتجات سواء كانت سلعا أو خدمات ، والأنشطة التي تهدف إلى توفر تلك الأصول لإنتاج سلعا أو خدمات تزيد قيمتها عن قيمة الأصول والموارد التي استخدمت لإنتاجها، وبذلك تزداد المنفعة الاقتصادية لتلك الأصول، ولا يجوز إثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف إلى الأصول بسبب الأحداث الداخلية، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الأحداث[1].

يتضح للباحثة أن الأحداث الداخلية تتضمن الأنشطة التي تهدف الى إنتاج منتجات لها قيمة تبادلية اكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في إنتاجها وينبغي أن يتم الإثبات المحاسبي لآثار الأحداث الداخلية على الأصول والخصوم في الفترات الزمنية التي تقع فيها تلك الأحداث .

3/1/2 معايير القياس المحاسبي Accounting Measurement Standards

تمثل المعايير حلقة الربط بين القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس . وهذه المقاييس تتلخص في الأتي[2]:

1.معيار الموضوعية

عرفت الموضوعية بأنها عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي[3] وإنها نتيجة اتفاق واجماع بين المحاسبين علي موضوع معين يتمثل في مدي

---

[1] د.إسماعيل محمد هاشم ،**النقود والبنوك** ،(بيروت: دار النهضة العربية للنشر،1999) ، ص131.

(2) American Accounting Association , **A Statement of Basic Accounting Theory** ,(A,A,A,1966)PP 17-18.

[3] د. احمد رجب عبد الملك ، **إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة ببورصة الأوراق المالية المصرية** (القاهرة:جامعة حلوان ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد الرابع عشر ، العدد الثاني ، 2006م) ص69.

الاتفاق المقاييس الناتجة من استخدام نفس نظام القياس بواسطة القائمين بالقياس[1].عرفت بأنها توفير قابلية التحقق فى البيانات المحاسبية عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها ، وأن تكون خالية من التحيز الشخصي[2] .

تستنتج الباحثة من تعاريف الموضوعية الاتى:

1. الموضوعية أن يكون القياس غير شخصي ،وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي تحيز.

2.يركز علي استبعاد أي اجتهاد شخصي للقائم بعملية القياس ، ومن ثم الانفصال التام بين المقاييس الناتجة وشخصية القائم بعملية القياس .

3.الموضوعية تتحقق إذا قام شخصان أو أكثر مؤهلان تأهيلاً علمياً ومهنياً بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضهما البعض يحصلان علي نفس النتائج .

تستطيع الباحثة تعريف الموضوعية فى القياس بأنها مستوي دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلي تحقيقها.

2.معيار الملاءمة

يقصد بمعيار الملاءمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من القياس وتكون هذه المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة علي أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس ، وما طرأ عليه من تغيرات علي مدار فترة زمنية معينة ، الملاءمة نوعان هما[3]:

الملاءمة العامة للمعلومات المحاسبية : توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين .

الملاءمة الخاصة : تكون المعلومات ملاءمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم .

يتضح للباحثة أن الملاءمة العامة تعني مجال عمل المحاسب ، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف القرارات ، أما الملاءمة الخاصة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلي معلومات تتلاءم مع نموذج قراره .

3.معيار القابلية للتحقق

يعتبر هذا المعيار من معايير القياس ،الذي تتوفر فيه الشروط الموضوعية والقدرة للوصول إلى نتيجة موحدة في وجود عمليتين مختلفتين إلا انه غير قابل للتطبيق العملي ، وارتفاع تكلفته[4].

---

[1] د. محمد غنيم ، علي رمضان ، **دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة** (عمان : دار الحامد ، 1997م) ص78.

[2] A A A, **Repot of the Committee of Management Accounting** , 1996,p 5.

[3] د.حسني عبد الجليل صبحي ، **دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية** (القاهرة: جامعة حلوان ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد الثامن ، العدد الأول ، 2002م) ص4.

[4] د. محمد سمير الصبان ، إسماعيل إبراهيم جمعة ،**القياس والإفصاح المحاسبي** (الإسكندرية :الدار الجامعية ، بدون تاريخ) ص79.

ترى الباحثة بأن معيار القابلية للتحقق محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها و يتطلب تكلفه كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس أخر يمكن تطبيقه عملياً بحيث يحقق التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.

4.معيار القابلية للقياس الكمي

عرف القياس الكمي بأنه تعيين إعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الإعداد[1].

يتضح للباحثة بأن القياس الكمي يعطي دلالة أكثر وضوحاً ودقة إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية لا يمكن قياسها كمياً قد تكون ذات فائدة كبيرة ، لذلك لابد من الاعتماد علي المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد علي المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات فائدة ودلالة. وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية.

5.معيار الفائدة

ليست المحاسبة هدفاً بحد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات ، لذلك لابد من أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتي مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلي الأهداف المرجوة[2].

يتضح للباحثة إن تعدد المقاييس وتنوعها ، وتعدد العناصر موضوع القياس له حاجة فعلية يمكن استخدامها علي جميع العناصر المختلفة .

4/1/2 قياس عناصر القوائم المالية Measuring the Elements of Financial Statement

تعمل القوائم المالية على قياس الآثار المالية للعمليات والأحداث الاخري وتعمل علي تجميعها وتوزيعها علي تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية وتعرف هذه التصنيفات بعناصر القوائم المالية ، فالعناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ،ويمكن تصنيفها حسب طبيعتها ووظيفتها في المنشاة من اجل إظهار المعلومات الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض صنع القرارات الاقتصادية . ويتم فيها تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس[3].

1.قياس عناصر قائمة المركز المالي

العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وتُعرف هذه العناصر كما يلي[4]:

---

[1] زكريا محمد الصادق إسماعيل ، إبراهيم عبيد ،**قياس شفافية الإفصاح في التقارير المحاسبية المنشورة** (الإسكندرية : المؤتمر السنوي الرابع ، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ، 2007م) ص28.

[2] د. مدحت محمد، **التحليل المالي والمحاسبي**، (عمان: دار المجدلاوى للنشر، 1998)، ص532.

[3] د. على رمضان، **دراسات معاصرة فى مشاكل محاسبية معاصرة** ،(عمان: دار الحامد للنشر،1997)، ص209.

[4] د. فايقة جابر حسن ، **الاختلافات النسبية في درجة الاختيار بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وأثرها علي تكلفة رأس المال** (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2005م) ص67.

الأصل:هو مورد تسيطر عليه المنشاة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تنتج عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة .

الالتزام :هو تعهد مالي علي المنشاة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجية من الموارد التي تمتلكها المنشاة والمحتوية علي منافع اقتصادية .

حق الملكية : هو حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات،والأسس التي تحكم قياس قائمة المركز المالي تتمثل فى الاتى [1]:

1.تقييم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها علي أساس التكلفة التاريخية .

2.تقييم الأصول المتداولة علي أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع ، ومن أجل ذلك يتم تقييم البضاعة علي أساس سعر التكلفة وسعر السوق أيهما اقل .

3. تقييم الذمم وفق لمبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققة والخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح غير المحققة .

تتمثل عناصر قياس قائمة المركز المالي في الاتى:

أ.قياس الأصول

وهى عبارة عن الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول علي منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك باستخدامها في العملية الإنتاجية أو مساعدتها علي تحقيق ذلك[2]. وعرفت بأنها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل ، واكتساب الوحدة الاقتصادية حق الحصول علي هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي[3].هي كل ما تملكه المنشأة وله قيمة نقدية وتعبر عن أوجه الاستثمارات المختلفة لأموال المنشاة وقد تكون الأصول مملوكة للمنشأة بقصد المساعدة علي الإنتاج أو بقصد الحصول على خدمات طويلة الأجل.

تستنتج الباحثة من تعريفات الأصول الاتى:

1.المقدرة على تقديم الخدمة والمنفعة بحيث يمثل الأصل طاقة متجمعة يمكن أن تساعد في تقديم خدمات.

2.إمكانية القياس النقدي للأصول.

3.قد تكون الاصول بقصد الحصول علي خدمات قصيرة الأجل تساعد علي تحقيق الربح .

تستطيع الباحثة تعريف الأصول بأنها عمليات تمت أو إحداث وقعت لها القدرة على تزويد المنشاة بالخدمات أو المنافع فى المستقبل وتكون قابلة للقياس المالي.

---

[1] خيرت ضيف وآخرون ، **المحاسبة المالية** (بيروت : دار النهضة العربية ، 1981م) ص433.

[2] د. شريف البراد ، **من تأثر أسهم الشركات بالإفصاح المالي وغير المالي** ،(الإسكندرية : جامعة عين شمس ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، 2008م) ص537.

[3] رشا حمودة ، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية** (دمشق : جامعة دمشق ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثامن عشر ، العدد الثاني ، 2002م) ص49.

1. قواعد قياس الأصول

تختص قواعد القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي كما يحدد أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث. ويمكن تلخيصها فى الاتى[1]:

1.اقتناء الأصول

تعتبر القيمة العادلة للأصل في تاريخ اقتنائه الأساس في قياس وتسجيل الأصول التي تقتنيها الوحدة المحاسبية، ويتوقف تطبيق هذه القاعدة على طبيعة العملية التي يترتب عليها اقتناء الأصل، وفقا لما يلي:

أ. قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه على أساس المبلغ النقدي المدفوع.

ب قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل التنازل عن أصل غير نقدي على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المتنازل عنه.

ت.قياس واثبات تكلفة اقتناء الأصل الذي يتم اقتنائه مقابل تحمل التزام، على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام.

2. قياس قيمة الأصل بعد اقتنائه

ينبغي قياس الأصول النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر تحصيلها[2].

3.قياس قيمة الأصول غير النقدية بعد اقتنائها

تقاس الأصول غير النقدية في القوائم المالية وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها بما يقابل النقص فيها سواء كان ذلك النقص في استخدام الأصول أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية أو بسبب ما لحقها من تلف أو تدمير. وتمثل التكلفة التاريخية تقدير إدارة الوحدة المحاسبية للحد الأدنى لقيمة ما يسهم به الأصل غير النقدي في تحقيق التدفقات النقدية التي تؤول إلى الوحدة المحاسبية في المستقبل[3].

4.قياس قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها

الأساس الذي ينبغي إتباعه لقياس وتسجيل قيمة الأصول التي يتم التصرف فيها هو تكلفة اقتناء الأصول بعد تعديلها بقيمة الاستهلاك أو الإطفاء والتعديلات الأخرى التي تم إدخالها على تكلفة الاقتناء وتلك تعادل القيمة الدفترية لتلك الأصول[4].

5.قياس تأثير الأحداث الداخلية على المبالغ المسجلة للأصول

---

[1] د. محمد علي سميران، **أحكام إعسار وإفلاس المؤسسات المالية**، (عمان : دار حنين ، 2006)، ص93.

[2] د. محمد أنس مصطفى ، **حماية الحسابات الاستثمارية في إطار الأعمال المصرفية الإسلامية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2005) ،ص139.

[3] د.الرفاعي إبراهيم مبارك،**تعثر المؤسسات المالية الإسلامية والطرق المقترحة لمعالجته**،(عمان:دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 2009)، ص416.

[4] د.محمد قاسم شيراز **, دور القوائم المالية المرحلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي** ،(عمان : دار وائل , 2004), ص335.

يقاس تأثير الأحداث الداخلية بتحويل الأصول والموارد الأخرى إلى منتجات تتمثل في السلع أو الخدمات ، وتهدف إلى إضافة المنفعة إلى السلع والخدمات التي تقدمها الوحدة المحاسبية للآخرين،وتحدد تكلفة اقتناء الأصول التي تستهلك كليا أو جزئيا خلال الأحداث الداخلية، بحيث تعكس تكلفة المنتجات أو الفترات الزمنية التي وقعت خلالها الأحداث الداخلية.

يتضح للباحثة أن كيفية قياس الأصل تحدد حسب طبيعته بعد إثبات تكلفة إقتنائة فى السجلات المحاسبية،وتصنف وفقا لطبيعتها الى أصول نقدية وغير نقدية وينبغي قياس الأصول النقدية المسجلة وإظهارها فى القوائم المالية على أساس القيمة الحالية للمبالغ المنتظر تحصيلها،وغير النقدية تقاس وفقا لتكلفتها التاريخية بعد تعديلها.

2.أسس قياس الأصول

تتمثل أسس قياس الأصول في الاتى[1]:

1.التكلفة التاريخية : تمثل التكلفة التاريخية من وجهة نظر المحاسبة ، ما يعادل المقابل النقدي الذي تم التضحية به في سبيل الحصول علي الأصل في زمن الحصول عليه وتعتبر التكلفة التاريخية مساوية للقيمة الاقتصادية للأصل في وقت الحصول عليه ، هذا ويقوم القياس المحاسبي في المحاسبة المالية علي أساس التكلفة التاريخية في إطار مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية .

2.التكلفة الجارية: يقصد بها تكلفة الإحلال لأصل معين وما يعادل المقابل النقدي الذي يلزم أن يتم التضحية به في الحاضر في سبيل الحصول علي الأصل ، وتمثل التكلفة الجارية القيمة الاقتصادية للأصل كما تستمد من المنافع الاقتصادية المنتظر الحصول عليها منه في المستقبل وهي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية .

3.القيمة البيعية في التصفية : قد تكون التصفية اختيارية كما قد تكون إجبارية ،وافتراض استمرار الوحدة الحسابية يتنافي مع قياس القيمة البيعية في التصفية لأصول الوحدة المحاسبية ، والقيمة البيعية في التصفية هي مقدار النقدية التي يمكن مقابلها بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية[2].

4.القيمة المحققة: هي ما يعادل المقابل النقدي الذي يتوقع الحصول عليه من بيع الأصل في ظل استمرار الوحدة الحسابية بنشاطها ، مخصوماً منه ما قد يلزم لجعل الأصل في حالة صالحة للعمل.

5.القيمة الحالية: حيث يستمد الأصل قيمته من الخدمات الكامنة فيه والتي يتوقع الحصول عليها في المستقبل في ظل استمرارية الوحدة الحسابية بممارسة نشاطها العادي .

تستنتج الباحثة من أسس القياس وجود أكثر من أساس محاسبي لتسجيل الإحداث ،حيث يتوقف اختيار تلك الأسس على طبيعة البيانات المطلوبة لتلبية حاجات الإدارة والرقابة الحسابية ، ومدى تقدم التطبيقات المحاسبية ومستوى كفاية قدرة الأفراد المعهود إليهم بالإعمال المالية والحسابية،حيث أن التكلفة التاريخية هي أكثرالأسس استخداماً فى المنشآت المالية عند أعداد القوائم المالية وتستخدم عادة مع أسس قياس اخرى.

---

[1] د. صادق الحسني ، **التحليل المالي والمحاسبي** ،(عمان : دار المجد الأولي للنشر ، 1998م) ص88.

[2] د. ماهر علي حسين ، **القياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة خارج الميزانية**،(بغداد: جامعة المستنصرية , 2005), ص134.

ب.قياس الالتزامات

الالتزام هو تعهد مالي علي المنشاة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات نقدية خارجة من الموارد التي تمتلكها المنشاة والمحتوية علي منافع اقتصادية.وتنتج الالتزامات عن عمليات مالية سابقة أو أحداث ماضية، لذلك ينشأ عند الحصول علي سلع أو استخدام الخدمات ذمم تجارية دائنة،كما أن استلام قرض يؤدي إلي الالتزام بإعادة دفعه.وتستطيع المنشاة تسديد الالتزام عن طريق التخلي عن موارد تحتوي منافع اقتصادية كامنة من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق منها[1]:

1.الدفع نقداً ،تحويل أصول أخري.

2.تقديم خدمات،استبدال التزام بالتزام أخر .

3.تحويل الالتزام إلي حقوق الملكية. يمكن تسديد الالتزام بطرق أخري.وتعد القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لتسديد الالتزام الأساس الذي يجب إتباعه لقياس وتسجيل الخصوم عند نشأتها ،وتحديد طبيعة الخصم وليست الكيفية التي نشأ بموجبها كيفية قياس قيمته بعد نشأتها ، وتصنف الخصوم حسب طبيعتها إلي خصوم نقدية وخصوم غير نقدية كالاتى[2]:

1.قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها

تعد القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس الخصوم النقدية المسجلة وإظهارها في القوائم المالية. وفي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الاسمية غير المخصومة ،أما في حالة الخصوم طويلة الأجل تتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلي التاريخ الجاري علي أساس معدل الخصم.

2.قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها

تعد الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة الحسابية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي يجب أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتي يتم سدادها .

3.قياس حقوق الملكية

تعد حقوق الملكية فائض قياس الأصول عن قياس الالتزامات ، وبالتالي فهي تتضمن الآثار السلبية والايجابية لقياس كل المجموعتين ، فقياس الأصول غير النقدية بتكلفتها التاريخية في ظل تغير المستوي العام للأسعاريجعلها غير قابلة للتجميع الرياضي وبالتالي ينعكس اثر تجميعها علي حقوق الملكية ، كما أن أرباح الحيازة المكتسبة وغير المحققة ومن ثم غير المعترف عليها محاسبياً تؤثر علي حقوق الملكية .كما أن قياس الأصول النقدية بقيمتها التاريخية في ظل التغيرات في المستوي العام للأسعار تؤدي إلي عدم إمكانية قياس أرباح أو خسائر القوة الشرائية لحيازتها ومن ثم ينعكس ذلك علي حقوق الملكية ، والالتزامات النقدية، ويترتب

---

[1] د. طارق حماد عبد العال ، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل** ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، 2000م) ص 39.

[2] د. وليد ناجي الحيالي ، **المحاسبة المتوسطة – مشكل القياس والإفصاح المحاسبي** ،(عمان : دار حنين ، 1996م) ص 301.

علي ذلك أن حقوق الملكية في ظل ألفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تمثل مزيجاً غير متجانس لا يمكن الاعتماد عليه لاتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

يتضح للباحثة أن قياس الالتزام يتم بنقل أو تحويل أصول في المستقبل ويتطلب ذلك تسديد الالتزام بنقل الملكية واستخدام بعض الأموال وإمكانية القياس المالي بدرجة معقولة من الثقة للحقوق التي تكسبها المنشاة مباشرة أو المنافع التي تحققها في المستقبل نتيجة للحدث والعملية التي أدت إلى وجود الخصم والالتزام.

5/1/2.قياس الإيرادات والمصروفات Measuring Income and Expenses

يتم تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات ، علي أن يتم الفصل بين إيرادات ومصروفات الفترات المحاسبية المختلفة دون النظر لتاريخ دفع النفقة أو استلام الإيراد ، وذلك تطبيقاً لأساس الاستحقاق .وأن المصروفات التي تؤدي إلي خدمات فورية يجب تحميلها للإيرادات التي حققتها، أو كانت سبباً في تحقيقها[2].

يتضح للباحثة أن قياس الإيرادات والمصروفات يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق ، وهذا الأساس يقوم علي أن القوائم المالية التي تخص فترة مالية ينبغي أن تشمل كافة النفقات المتعلقة بتلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت دفعت أولم يتم الدفع،وكذلك بالنسبة إلي الإيرادات التي ينبغي أن تشمل جميع الإيرادات المكتسبة خلال الفترة ،حصلت أو لم تحصل.

1.مفهوم الإيرادات The Concept of Revenue

عرفت الإيرادات بأنها إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي إلي زيادة في إجمالي أصول الوحدة المحاسبية ، أو نقص في إجمالي خصومها أو كليهما معاً [3].وانها تتضمن الزيادة في الأصول أو الزيادة في الأرصدة القابلة للتحصيل والناتجة عن عمليات المنشاة التي تحدد وتقاس وفق مبادئ المحاسبة المقبولة [4]. تمثل الجانب الإيجابي من معادلة تحديد الربح وذلك بمقابلة الإيرادات مع المصروفات التي تحدد صافي الربح[5]. كما عرفت بأنها كل ما يتولد من قيم سواء في شكل سلع أو خدمات .سواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة المحاسبية [6]. وتتضمن مقدار الزيادة في الأصول أو مقدار النقص في الخصوم الناتج عن قيام المنشاة ببعض أو كل النشاطات [7] وهى عبارة عن المبالغ التي يتم الحصول عليها نقداً مباشرة أو لاحقاً من جراء

---

[1] د. عارف عبدالله عبد الكريم ، **قياس الإفصاح المحاسبي الاختياري فى الشركات المساهمة**، (القاهرة : جامعة طنطا ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد التاسع ، العدد الأول ، 2002م)، ص 279.

[2] د. عصفت سيد احمد عاشور ، **دور المعايير المحاسبية في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية**،(القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد العاشر ، العدد الثاني ، 2007م)، ص 401.

[3] د. عصام محمد الرحيصي ، **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية**،(عمان : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1998م)، ص 78.

[4] د.علي محي الدين القرة ،**المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعاييرالمحاسبية الدولية والعربية والمصرية**،(مصر :الدارالجامعية,2000)، ص181.

[5] د. مأمون حمدان،**نظرية المحاسبة**،(عمان:الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ،2001) ، ص 163.

[6] د. عريف عبد الرزاق، **نظرية المحاسبة - الفروض،المفاهيم،المبادئ،المعايير**،(عمان:الوراق للنشر،2001) ، ص 102.

[7] د. عماد الدين أحمد السندى ،**المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي** ،(عمان:الوراق للنشر والتوزيع،2002)، ص25.

البيع الآجل للسلع والخدمات مقابل مصاريف ساهمت في تحقيق عملية البيع[1]. وعرفت بأنها إجمالي التدفق النقدي أو ديون العملاء أو أي إيرادات ناشئة عن مزاولة النشاط العادي للمنشاة والتي تنشأ عن مبيعات السلع و تأدية الخدمات والخدمات المقدمة إلى الغير مقابل فوائد أو عوائد أو أرباح الأسهم[2]. تمثل قيمة ما يقدمه العملاء مقابل مبيعات المنشأة السلعية والخدمية[3].

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة للإيرادات الاتى:

1. الإيرادات تدفق نقدي داخل إلى الوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بأداء أنشطتها خلال الفترة سواء كان التدفق في شكل سداد نقدي أو في شكل دائنيه قائمة على العملاء ، وبالتالي يترتب عند تحديد طبيعة الإيراد ضرورة انتقال السلع والخدمات التي تعمل فيها الوحدة إلى طرف خارجي.
2. الإيرادات من ناحية قائمة الدخل تتم فيها المقابلة ما بين الإيرادات الايرادية والنفقات التي تسببت فيها للحصول على الربح.
3. الإيرادات من وجهة قائمة الدخل تحقق زيادة في صافي أصول المنشأة أو مطلوباتها أو الاثنتين معا .
4. أنها تدفق من القيم خارج من الوحدة المحاسبية متمثل في قيمة السلع والخدمات والأوراق المالية التي يتم تبادلها مع الغير.
5. تتضمن الإيرادات التدفق من القيم الداخلة إلى الوحدة المحاسبية.

تستطيع الباحثة تعريف الإيرادات بأنها مجموع المتحصلات التي تحققها المنشاة من مختلف المصادر لتغطية نفقاتها وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

2.قياس الإيرادات

يتم قياس الإيراد محاسبياً بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات ،.و قياس الإيراد يشمل التبادل العيني للأصول مع وحدات محاسبية أخري،وما تحققه من زيادة في أصولها من خلال هذه العمليات محسوباً علي أساس القيمة المتبادلة التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية إيجاد الإيراد.وينبغي التمييز بين المكاسب والإيرادات،والمتحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي التشغيلي الذي تمارسه الوحدة المحاسبية كالربح الناجم عن بيع الأصول الثابتة .أما الإيراد فيطلق علي ما تحققه الوحدة المحاسبية من عائد نقدي أو عيني عن طريق ما تمارسه من أنشطة عادية[4].

يتضح للباحثة أن الإيراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق، ويحدد الإيراد القيمة المضافة

---

[1] د. عصري جميل علي ،**المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة،النظرية،الأساليب،الاستخدامات**،(القاهرة : مكتبة عين شمس، 1991) ، ص154.

[2] د. خالد غازي التميمي ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**,(عمان:دار وائل للنشر،2004)، ص156.

[3] د.محمد يوسف الهباش، **التحليل المالي والمحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة**،(القاهرة: مكتبة عين شمس،1998)، ص106.

[4] د. محمد اكرم خان ، **قياس مستوي الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية** ،(الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الأول ، 2009م) ، ص 39.

لأصول الوحدة المحاسبية أو التخفيض في خصومها أو كلاهما معاً من العمليات المتعلقة ببيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة.

3. طرق قياس الإيرادات

تتمثل طرق قياس الإيرادات فى الاتى[1]**:**

1. في حالة مبادلة سلع أو خدمات بسلع أو خدمات أخرى مماثلة في النوع والقيمة، فإن هذه المبادلة لا تمثل عملية مولدة للإيراد. ويحدث في حالة بعض السلع كالبترول أو الألبان حيث يتبادل الموردون المخزون لأجل الوفاء ببعض الطلبيات في الوقت المحدد بمناطق جغرافية محددة.

2.حالة بيع سلع أو تأدية خدمات مقابل الحصول على سلع أو خدمات غير مماثلة فإن هذه العملية تعتبر مولدة للإيرادات. ويتم قياس الإيراد في هذه الحالة على أساس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.

3.حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للسلع أو الخدمات بطريقة موثوق بها، فإنه ينبغي قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للسلع والخدمات التي تتنازل عنها المنشاة مع تعديلها بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها.يتضح للباحثة ان طرق قياس الإيرادات تتحدد فيها قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية بالاتفاق بين المنشاة والمشترى أو المستخدم للأصل. وتقاس بالقيمة العادلة مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه المنشأة.

6/1/2 المصروفات Expenses

المصروفات تعتبر نقص في الأصول أو زيادة في الخصوم خلال فترة زمنية ما , ناتجة عن تسليم بضاعة أو تقديم خدمة أو القيام بأي أنشطة مرتبطة بأعمال المنشأة الأساسية , وتمثل المصروفات تكلفة انتهت المنفعة منها.

1. مفهوم المصروفات

عرفت بأنها الأعباء التي تتحملها المنشاة في سبيل أداء أوجه نشاطها المختلفة سواء كان نشاطا متعلقا بوظيفة الشراء أو وظيفة البيع أو وظيفة الإدارة العامة .وإنها تكلفة السلع والخدمات المستخدمة في العمليات وتنفيذ الأنشطة التي تزاولها المنشأة للحصول على الإيراد[2].وأنها جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيراد الفترة. كما عرفت بأنها عبارة عن إجمالي النقص في الموجودات أو إجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن

---

[1] د. محمد احمد نور،**المحاسبة المالية . القياس والتقيم والإفصاح المحاسبى** ،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004) ، ص206.

[2] د. أحمد محمد كامل ، **دور الإفصاح المحاسبي في خدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية في مصر في ظل سياسة التحرير الاقتصادي** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراه منشورة 2002) ، ص30.

القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح عليها[1].وعرفت بأنها انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معا خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها ، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة .

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة للمصروفات الاتى :

1. تمثل تدفقاً من القيم خارج المنشأة نتيجة لاستنفاذ الموارد الاقتصادية في سبيل اكتساب الإيراد خلال فترة معينة.

2. تمثل توزيعاً للتكلفة التاريخية أو لتكلفة اقتناء الأصول التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة.

3. تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة للحصول على منافع تستنفد خلال الفترة نفسها.

4.تمثل نقص في أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها جراء إنتاج السلع وتأدية الخدمات للغير.

تستطيع الباحثة تعريف المصروفات بأنها تكلفة المواد والخدمات المستخدمة في تنفيذ الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة.

2.قياس المصروفات

يعتمد الإثبات المحاسبي للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التي تحقق فيها المصروف ، إما لارتباطه مباشرة بإيرادات تحققت أو نتيجة لارتباطه بفترة زمنية معينة[2]. ويتم قياس النقص أو الزيادة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالمصروفات ترتبط مباشرة بالإيرادات المحققة فى الوقت الذي يتم فيه الإثبات المحاسبي للإيرادات.وتوجد مصروفات ليس لها علاقة مباشرة بالإيرادات ولكنها ذات علاقة مباشرة بالفترات الزمنية التي يتم خلالها الإثبات المحاسبي للإيرادات . ومصروفات ليست لها علاقة مباشرة بالإيرادات ولكنها ترتبط مباشرة بالفترات الزمنية التي تحققت فيها الإيرادات وهي[3]:

1مصروفات تمثل توزيعاً للتكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية

2.مصروفات تمثل التكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية معينة للحصول علي منافع تستنفذ خلال الفترة نفسها . وعندما تستفيد أكثر من فترة واحدة من المنافع الكامنة في الأصل فإن الإثبات المحاسبي للمصروفات يتم علي أساس توزيع التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصل علي الفترات التي تستفيد من منافعه أما المصروفات التي تتعلق بتكلفة الحصول علي منافع تستنفذ في نفس الفترة فإنه يتعين ثباتها فوراً كمصروفات

---

[1] د .أحمد رجب عبد الملك ، **دور الإفصاح المالي وغير المالي عبر الإنترنت في تحسين قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية دراسة نظرية وتطبيقية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد الثانى، العدد الرابع ، 2005) ، ص85.

[2] د. حمزة محمد الزبيدي ، **الإفصاح في المصرف التجاري السوري في ظل المعيار المحاسبي الدولي (30)** ،(بيروت : جامعة بيروت العربية ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، المجلد السابع العدد الأول ، 2003م) ، ص 302.

[3] د. سامر مظهر قنطقجي ، **مشكلات قياس وتوزيع إرباح المصارف الإسلامية** ،(مصر : جامعة المنوفية ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني ، 2005م) ، ص 79.

لتلك الفترة .وتقاس المصروفات علي أساس مقدار النقص أو الزيادة في الخصوم التي تنتج عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح باستخدام أصول الوحدة المحاسبية [1].

3. طرق قياس المصروفات

تتمثل طرق قياس المصروفات فى الاتى[2]:

1.الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبياً نتيجة لارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة زمنية معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفذت أو مقدار الالتزام الذي ينشأ خلال الفترة نفسها .

2. الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبياً وفقاً لتوزيعها علي الفترات التي استفادت من الأصل هو التكلفة التاريخية أو تكلفة الاقتناء ، والأساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبياً فور حدوثها هو سعر أو أسعار المنافع التي تم الحصول عليها.

يتضح للباحثة أن الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات المحققة أن يكون هادفا لتحقيق المنفعة الاقتصادية للمنشاة في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات في الفترة نفسها ، ويتطلب ذلك الاسترشاد بمجموعة من الأسس والمعايير التي تساعد علي اختيار أفضل الأساليب الأسس واتباع أفضل الإجراءات لتحقيق أهداف القياس الذي ينبغي أن يتبع لقياس المصروفات .

7/1/2 متطلبات القياس المحاسبي Measurement Requirements of Accounting

تتمثل متطلبات القياس فى الاتى:

1.تحديد موضوع القياس

يتم تحديد موضوع القياس وفقا لاتساقه مع أهداف المحاسبة والتي تتمثل فى تقديم معلومات تفيد متخذي القرارات والتى يمكن قياسها كميا. فالمحاسبة تهتم بقياس العمليات المحاسبية قِاساً كمياً بغرض تحديد قيمتها الاقتصادية في لحظة معينة لدي وحدة محاسبية محددة ، وتوصيل نتائج القياس بصورة إعلامية مفيدة إلي المستفيد عن طريق الإفصاح المحاسبي والذي يتمثل فى الاتى[3]:

أ.إثبات علاقة الدائنية والمديونية مع الغير .

ب.استخراج نتائج الأعمال وتحديد الوضع المالي .

ج.ممارسة الرقابة الداخلية علي حركة الأموال وتقييم الأداء .

د.حل مشكلة تعارض المصالح بين إدارة المشروع ومستخدمي البيانات المحاسبية .

هـ.توجيه النشاط الاقتصادي في المجتمع .

---

[1] د. احمد صالح الدحيلان ، **تقييم أداء الشركات من الناحية المالية** ،(بيروت : جامعة بيروت ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، 2003م) ص 425.

[2] د. يوسف جربوع، **نظرية المحاسبة** ،(عمان : دار الوراق للنشر ،2001) ، ص372 .

[3] د. سامر نجيب جركسي ، **اثر التغير في أسعار الصرف علي الإفصاح والقياس المحاسبي**،(حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة 1998م) ، ص109.

2.الاعتماد على المعلومات

توصيل المعلومات يتم من خلال الإفصاح المحاسبي المناسب والهادف إلي تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات التى تنتج عن عمليات القياس المحاسبي للعمليات والأحداث الاقتصادية والمالية ، والقياس السليم هو الذي يعطي نتائج مفيدة في مجالات اتخاذ القرارات وترشيدها فالمحاسبة تؤدي وظيفتها من خلال القياس والإفصاح المحاسبي للمعلومات [1].

3.تحديد توقيت الاعتراف بالإحداث الاقتصادية

تحقيق توقيت الاعتراف يركز على أساس الاستحقاق فى التمييز بين الموارد التي تفيد فترات محاسبية والتى يحدد القياس المحاسبي فيها القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية للمنشأة ، كالأصول،الخصوم ،الإيرادات ،المصروفات ،الأرباح والخسائر، بالإضافة الى ما تتضمنه قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية [2] حتى يكون القياس المحاسبي ممكناً لتلك للعناصر التي تنشأ عن الأحداث الاقتصادية والمالية لابد من وجود خاصية مشتركة بينها تكون في الوقت نفسه مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي إلي قياسها كمياً . للقياس خاصية اقتصادية وهي القيمة الاقتصادية للأحداث المالية وذلك لعدة أسباب [3]:

أ.قابلية القياس الكمي بأساس نقدي .

ب. مقياس للتضحيات بالأشياء ذات المنفعة في سبيل الحصول علي منافع أخري .

ت.ترتبط القيمة الاقتصادية بالندرة النسبية والمنفعة الحاضرة والمستقبلية كما أنها تمكن من المفاضلة من حيث المنفعة المتوقعة .

يتضح للباحثة أن متطلبات القياس المحاسبي ينبغي أن تكون هادفة لقياس المنفعة الاقتصادية الخاصة بالوحدة المحاسبية في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات في الفترة نفسها ، فالقياس يستدعي الاسترشاد بمجموعة من المعايير التي تساعد علي اختيار أفضل الأساليب وانتقاء أفضل الأسس وإتباع أفضل الإجراءات لتحقيق متطلبات القياس.

---

[1] د. حسني عبد الجليل صبيحي **دورالمراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقاريرالمالية المنشورة فى البيئةالمصرية**،(القاهرة: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،المجلد الرابع ،العدد السادس،2006)، ص13.

[2] د. محمد الناصر، **المالية - أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي** ،(بيروت: الدار الجامعية ، 1996م) ، ص147.

[3] د. عبد الالة جعفر، **المحاسبة المالية - مبادىء القياس والإفصاح المحاسبى**، (عمان : دار حنين للنشر، 2003) ، ص65.

2/2/ - المبحث الثاني

الإفصاح المحاسبي وأنواعه

يستخدم لفظ الإفصاح المحاسبي في مجال المحاسبة ليصف بصفة عامة تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع إن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية،وتؤدى إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل ، فالإفصاح يشير إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بالكامل وليس محدداً فقط بالقوائم المالية.

1/2/2 مفهوم الإفصاح The Concept of Disclosure

عرف الإفصاح بأنة عرض البنود في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة التي تجعل الأرقام الواردة بها واضحة والسياسات المحاسبية التي تم إعداد تلك القوائم عليها غير مضللة لمستخدمي القوائم المالية[1].كما عرف بأنه عرض المعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبوء بمقدرة المشروع علي تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته علي سداد التزاماته وان كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف علي مدي خبرة القاري ولكن علي المعايير المرغوبة للإفصاح[2]. وأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية[3]. وأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية[4]. وعُرف بأنة تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات[5]. عرف بأنه نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها وإظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية [6]. وعرف الإفصاح بأنه الكشف عن البيانات المالية الخاصة بالتقرير السنوي كقائمة الميزانية والدخل وقائمة الاستخدامات ومصادر الأموال[7].

تستنتج الباحثة من تعاريف الإفصاح الاتى:

1.إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المنشأة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم .

2. تضمن القوائم والتقارير المحاسبية المعلومات الضرورية أو الكافية مع اختلاف تحديد كمية المعلومات.

3.تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية.

4.تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية .

---

(1) عثمان عبده حسن ، **الإفصاح العام وأهميته لمستخدمي القوائم المالية** ، (الخرطوم :جامعة النيلين،كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002) ، ص 34.

(2) د.نعيم حسنى دهمش،**القوائم المالية والقوائم المحاسبية، (عمان:مطبعة الجامعة الأردنية**،1995م) ، ص 44.

(3) د.محمد عطية مطر وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات- الإطار الفكري وتطبيقاته العملية** ،(عمان: دار حنين،للنشر والتوزيع،1996م)، ص325.

(4) د.محمد المبروك ابوزيد،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،(القاهرة: ايتراك للنشر،2005م)، ص566.

(5) د.حسين القاضي ،د.مأمون توفيق ،**مدخل معاصر في بناء نظرية المحاسبة**،(عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،2001)، ص198

(6) د.محمد مطر،**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**،(عمان:دار وائل للنش،2004) ،ص345.

(7) د.عباس مهدي الشيرازي،**نظرية المحاسبة** ،(الكويت: مطبعة ذات السلاسل،1990) ، ص331.

5.تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها .

6. تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقها .

7.توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

تستطيع الباحثة تعريف الإفصاح بأنه :

إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية والفرعية في المنشاة التي تهم فئات المستثمرين الداخليين والخارجيين, بحيث تعينهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

2/2/2 أهمية الإفصاح The Importance of Disclosure

تتضمن أهمية الإفصاح الاتى[1]:

1.إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين لإلزام إدارات المنشات المساهمة بالإفصاح عن المعلومات المالية وفى الوقت المناسب.

2.التزام المنشات المساهمة من حيث شروط وقواعد الإفصاح للوائح التي تصدرها لجنة البورصة الأمريكية Securities and Exchange Commission بشان الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الأخرى المدرجة فيها.

3. تقديم معلومات عن الأداء المالي للمنشأة، لأن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين للأداء المستقبلي للمنشأة، وأن هذه التوقعات تبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق.

4. نظام التقارير الجيد يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للمنشأة وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين حول أحوالها المالية إي أنه عن طريق إتباع سياسة محاسبية سليمة و العناية بنظام التقارير المالية يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى المنشأة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرون كعائد على استثماراتهم[2] .

5. التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال يمثل ضغطاً على كافة المنشآت لإتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير وافٍ حتى في حالة عدم كفاية الأداء ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذه الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على أنه تغطية للمشاكل التي تتعرض لها المنشأة الأمر الذي يعجل بفشلها وقد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة الذي تعمل فيه.

6.كثرة وتعقد المتغيرات المحيطة بالوحدات الاقتصادية.

7.زيادة أهمية خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية بدلاً من الاقتصار على خاصية المصداقية وحدها.

8.التأثيرات المتعددة للمدخل الاجتماعي على جوانب الفكر المحاسبي.

---

[1] د.احمد نور ،**المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**،(الإسكندرية:الدار الجامعية،2004)، ص37.

[2] ACCA **, Financial Reporting** , (London : AT Foulks Lynch Ltd, 2003).

9. تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد ، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استيراد أو استحقاق الاستثمارات المالية والقروض[1].

تستطيع الباحثة إضافة بعض الأهمية للإفصاح المحاسبي كالاتى:

1.يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة , وان معظم المنشات تتبع الإفصاح المحاسبي عند إعداد التقارير والبيانات عن أنشطتها ونتائج أعمالها وكذلك قوائمها المالية.

2.يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات, وبذلك يوفر مناخا استثماريا ملائما ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره واستمراريته .

3.يتم فى الإفصاح إعداد القوائم المالية وحساباتها ومراجعة تلك الحسابات وفقا للمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة المتعارف عليها سواء على المستوى المحلي أو الدولي .

4.يشتمل الإفصاح المحاسبي على السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية وهوامش التغيير فيها, التي يترتب عليها التأثير في القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بسياسة تقويم الاستثمارات طويلة وقصيرة الآجل .

5.نظام التقارير الجيد يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للمنشأة وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين حول أحوالها المالية أي أنه عن طريق إتباع سياسة محاسبية سليمة للعناية بنظام التقارير المالية يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى المنشأة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرون كعائد على استثماراتهم.

6. تعدد وعدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

3/2/2 أهداف الإفصاح المحاسبي Objectives of Accounting Disclosure

يسعى الإفصاح المحاسبي لتحقيق الأهداف التالية[2]:

1.تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة علي اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

2.كمية المعلومات التي يمكن الإفصاح عنها تشمل كل ما يسجل في الدفاتر من معلومات محاسبية بالإضافة إلي قائمة طويلة من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها واهم ما يجب أن تتميز به هذه المعلومات أن تكون غير مضللة .

3.توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تملك سلطة فرض الإفصاح عن معلومات معينة.

4.يهتم الإفصاح بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك حماية للمستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

---

[1] د.سمية أمين على، **دراسات في المحاسبة المالية**،(القاهرة:الإسراء للطباعة،2006)، ص541.

[2] Loudon ,K.Cand laudon I, **Management Information System** (Prentice Hail International Inc New jersey, 2000) p5 .

5.تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات ، فالإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي ، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم[1].

6. المعلومات المحاسبية خالية من الغش والخداع، وينبغي ان يتم تقديمها في المواعيد المحددة لنشرها حتى تستفيد منها جميع الجهات المعنية سواء مستثمرين أو جهات رقابية أو حكومية.

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1.مراعاة مصالح الفئات المختلفة عند إعداد القوائم والتقارير المالية التي تعتمد عليها هذه الفئات عند اتخاذ القرارات ويتطلب ذلك من إدارة المنشأة توفير القدر الكافي من المعلومات الذي يلبي احتياجاتهم المختلفة.

2.تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها .

3.إفصاح نظام المنشاة عن الإحداث اللاحقة والجوهرية التي يمكن أن تؤثر على ربحية المنشاة ومركزها المالي.

4. قيام المنشاة بإعداد بياناتها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

4/2/2 أنواع الإفصاح المحاسبي Types of Accounting Disclosure

للإفصاح المحاسبي أنواع عديدة يمكن تلخيصها في الاتى:

1.الإفصاح الكامل

يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس دقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة المالية،أي أن الإفصاح الكامل يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير جوهري على قرارات مستخدم تلك التقارير مع الاعتراف مسبقاً بأن عرض كل المعلومات الجوهرية عن القوائم المالية هدف يصعب تحقيقه[2].

2.الإفصاح الكافي

يرتبط بالنواحي الأخلاقية والأدبية بحيث يمد جميع مستخدميالقوائم المالية بكمية المعلومات اللازمة لتتفادي تضليل الأطراف المهتمة بالمنشاة ، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المعايير الرئيسية لإعداد القوائم المالية.

3.الإفصاح العادل

---

[1] محمد الحسيني، **مدى تطبيق الإفصاح عن العناصر الغير عادية بقائمة الدخل طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام في المملكة العربية السعودية** ،(الرياض:مجلة الادراة العامة ، المجلد الثاني، العدد الخامس والسبعون،1998) ، ص454.

[2] د. هاني أبو جبارة ، **لمن الأفضلية في التقارير المحاسبية لقيم السوق الجارية ام الدفترية**،(عمان : مجلة دراسات الجامعة الأردنية ، المجلد الحادي عشر، العدد الأول ، 1984)، ص 240.

الإفصاح العادل يتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة،ويهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية ويتطلب ما يلي[1] :

أ. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي توجب علي الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمنشأة بحيث تمثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة وعلي الإدارة تطوير سياساتها لضمان توفير البيانات المالية.

ب .تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات ملائمة موثقة للمقارنة ومن الممكن فهمها.

ج.تقديم إفصاحا إضافيا عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة علي المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

4.الإفصاح التفاضلي

يقصد به التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو يفترضون مستثمراً أقل دراية واستيعاباً من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة[2]

5.الإفصاح الشامل

الإفصاح الشامل يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة تتضمن معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية ، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وأن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، وأن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي ، فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية ولكن يمتد إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري على القرارات[3] .

6.الإفصاح التام

يتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس دقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المنشأة خلال الدورة المحاسبية، وأن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي ، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا

---

[1] د. زيود لطيف ، الرضا عقبة ، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 30 حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري**، (دمشق:جامعة تشرين،مجلة الدراسات والبحوث العلمية، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني،2006)، ص76.

[2] د.حسين القاضي ، وآخرون ، **دور الإفصاح ا لذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن، العدد الثاني،2004) ، ص542.

[3] د. احمد السيد ، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين ـ منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**، (القاهرة :مجلة البحوث التجارية، المجلد الحادي عشر،العدد الثاني،1993) ، ص221.

المستثمر العادي [1].وأن تحتوي القوائم المالية علي جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء المستخدمين صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الحسابية . واهميتة ترجع إلي ظهور شركات مساهمة نصت قوانينها في معظم الدول علي ضرورة نشر القوائم المالية لها قبل الاجتماع السنوي للجمعية العمومية بالإضافة إلي ذلك فقد نصت قوانينها علي الحد الادني من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وأرفقت نماذج يجب إتباعها في عرض هذه المعلومات[2].

7.الإفصاح الوقائي أو التقليدي

يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية وترتيباً على ذلك فان المعلومات المحاسبية ينبغي إن تكون على أعلى درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد بعض المعلومات التي قد تكون ملائمة[3].

8.الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي

ظهر نتيجة ازدياد الأهمية بخاصية الملائمة باعتبارها إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية،ويقصد به عرض المعلومات الضرورية في التشغيل الأمثل للأسواق المالية الكفؤة وينبغي التركيز علي ما يفعله المستثمرين والمحللون الماليون وعلي قياس درجة المخاطرة للاستثمار في المنشاة[4].

تستنتج الباحثة من أنواع الإفصاح المحاسبي الآتي:

1.نشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية.

2.وصول المعلومات المالية إلى مستوى الإفصاح الذي تتوافر فيه الخصائص النوعية والكمية الهامة لتكون كافية وملائمة وتامة وموضوعية وشمولية.

3.تتناسب المعلومات مع قدرات المستخدمين ويتم نشرها للمستخدمين دون تحيز لفئة معينة وفي الوقت المناسب.

4.قابلية المعلومات للمقارنة لتحقيق أهداف الجهات المستفيدة من التقارير المالية.

5/2/2 فروض الإفصاح المحاسبي Hypotheses Of Accounting Disclosure

تتمثل فروض الإفصاح المحاسبي في الاتى[5]:

---

[1] د.خليل سعادة ، **الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، (عمان : دار الموصل للنشر،1995) ، ص175.

[2] د. محمد مطر ، **تقييم مستوي الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية ، (**عمان :مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 1993) ، ص324.

[3] Craig, R. and Digs, J, **Financial Reporting in ASEAN: Features and Prospects** The International Journal of Accounting , 1996, Vol. 31, No. 2.p 237.

[4] د. مدحت وادي، **اثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية** ، (غزة: دار المنال للنشر والتوزيع ، 2006) ، ص315.

[5] د.أحمد السيد فارس، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين ، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصرية** ، (القاهرة: مجلة البحوث التجارية،المجلد الخامس،العدد الرابع، 1993) ، ص 71.

1.احتياجات المستخدمين الخارجية للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام .

2.الاحتياجات المشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام علي معلومات ملائمة عن الدخل والثروة .

3. دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد في إعداد وعرض القوائم الأربعة التالية كحد ادني[1]:

أ. قائمة الدخل أو الحسابات الختامية.

ب.قائمة المركز المالي أو الميزانية.

ت. قائمة التغييرات في حقوق الملكية أو قائمة الأرباح المرحلة.

ث. قائمة التدفقات النقدية أو قائمة التدفق المالي.

4. أسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر أوضح وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقابلة التكلفة بالعائد بالمقارنة بأساليب الإفصاح الاخري .

6/2/2 المعلومات التي يتم الإفصاح عنها Information that is Disclosed

تشكل القوائم والتقارير المالية للمنشآت الأداة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين الرئيسيين بالمعلومات الأساسية اللازمة لتقييم الأداء واتخاذ القرارات .وينبغي أن تفصح القوائم المالية عن جميع المعلومات اللازمة والهامة لكي تكون القوائم المالية كافية وموثوقاً بها وملائمة لمستخدميها[2].علي المحاسب الإفصاح عن المعلومات الهامة التي يترتب علي عدم الإفصاح عنها تغيير واختلاف جوهر اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية،وان الإفصاح يأخذ عدة أشكال أهمها إدخال المعلومات, كما يعد التبويب داخلها احد الأشكال الهامة للإفصاح ويتم تقديم كم كبير من المعلومات مرتبطة بها لكنها خارج القائمة وهذه المعلومات تصنف كملاحظات للقوائم المالية وتشمل معلومات رقمية ونصوص تمد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي ظهرت ملخصة بها واستبعدت منها ولا ينبغي تفسير تلك الملاحظات علي إنها ثانوية أو ليست ذات قيمة وانها تأخذ مساحات أكثر من المساحات التي تأخذها القوائم نفسها وغالبا ما تشمل معلومات هامة لم تكن تتوفر للقاري إذا انحصرت في القوائم المالية فقط.

يتضح للباحثة إن المعلومات التي تعرض في القوائم المالية ينبغي إن تكون ذات قيمة عالية وهامة وتقديمها لمستخدميها بصورة واضحة وصحيحة و ملائمة بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة، ونشرها يتطلب أن تكون غير مضللة ولا تؤثر على كفأة المعلومات الواردة في التقارير المالية، وأن تصل إلى مستوى الإفصاح الذي تتوافر فيه الخصائص النوعية والكمية الهامة وتكون كافية وملائمة وموضوعية وشمولية وتتناسب مع قدرات المستخدمين دون التحيز لفئة معينة وفي الوقت المناسب.

---

[1] د. صبري نضال رشيد ، **محاسبة المنشآت المالية**، (فلسطين: جامعة بيرزيت،1999)، ص165.

[2] د.محمد يحي ابو طالب،**نظرية المحاسبة فى ضوء المعايير المحاسبية** ، (القاهرة:بدون دار نشر،2001)، ص342.

7/2/2 طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يتم الإفصاح عن المعلومات التي تؤثرعلى قرارات المستخدم في القوائم المالية،في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم،أو في جداول أخرى مكمله تلحق بها.كما يتطلب الإفصاح عن المعلومة الواحدة إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية كالاتى[1]:

1. أن يتم عرض المعلومات المالية بطرق يسهل فهمها.

2.أن يتم ترتيب المعلومات المالية بصورة منتظمة ومرتبة ومنطقية حتى تسهل قراءتها.

3.إظهار جميع المعلومات المالية الهامة والضرورية وعرضها في مكان يسهل الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها.

4.توفر المعلومات بشكل ملائم وواضح للمستفيدين من خلال التحديث المستمر لمحتويات الموقع.

5.زيادة كمية المعلومات المعروضة.

6.بيان اثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملحقاتها تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب علي طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات ، توجد معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية وهي القوائم المالية ومعلومات أخري ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش[2] .

7.عرض بنود القوائم المالية لها دور كبير في تمكين مستخدمي القوائم المالية من الوقوف علي تفاصيل المكونات لكل قائمة وعلي معدي القوائم المالية تعيين العناصر التي يجب أن تتضمنها .

8.تحديد طريقة الإجمال أو التفصيل لهذه العناصر وماهية الأرقام المالية التي تعتبر ضرورية من حيث الحاجة للإفصاح عنها وكذلك تبويب هذه العناصر، وتأتي الإيضاحات التي ترفق معها لتكمل وتوضح تلك العناصر وهي أما أن تكون في شكل أرقام توضيحية لما لايمكن إدراجه في القوائم المالية أو في شكل وصفي للسياسات المحاسبية التي يتم إعداد القوائم المالية عليها، كما قد تشتمل علي إيضاحات ومعلومات عامة عن المنشأة حتى يتسنى لمستخدم القوائم المالية ذكر المجال الذي تعمل فيه المنشأة و يمكنه المقارنة بنتائج المنشات الاخري التي تعمل في نفس المجال .

9. تحديد متطلبات العرض في القوائم المالية و تحديد طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية[3] .

تستطيع الباحثة إضافة بعض أساليب الإفصاح كالاتى:

1.الوصول إلى قطاعات واسعة من المستفيدين الحاليين والمتوقعين.

2.مرونة في اختيار طرق العرض المتبعة.

---

[1] د. عبد المنعم عوض الله ،وآخرون ،**تحليل ونقد القوائم المالية** ،(القاهرة : الدار الجامعية ، 1993)، ص 98.

[2] د.عصام فهد العربيد**. الاستثمار في بورصات الأوراق المالية بين النظرية والتطبيق** ،(دمشق: دارالرضا للنشر والتوزيع، 2002)،ص 22.

[3] د.يحي محمد أبو طالب، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية والدولية فى ضوء التطور التاريخي للفكر المحاسبي**،(القاهرة: مكتبة عين شمس للطباعة، 2003)، ص 95.

3 .الإقلال من الوقت المهدر حتى تصل المعلومة للمستفيدين.

4.انخفاض تكلفة طباعة وتوزيع التقارير المالية .

8/2/2 متطلبات العرض

متطلبات العرض في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة يتم خضوع البند فيها إلي اعتبار الأهمية النسبية لان إظهار بند أو حذفه أو الإفصاح عنه من عدمه يعتمد بدرجة كبيرة علي الإحاطة بهذا المفهوم كما انه خلال الممارسة العملية قد يحتاج إلي أساس ملائم للحكم علي إظهار البند ، فالبند يعتبر مهما إذا كان يترتب علي حذفه أو عدم تقديم إيضاحات عنه أو عرضه بصورة غير سليمة تأثيراً سلبياً علي فاعلية القوائم المالية ولتحديد الأهمية النسبية لبند معين بغرض تحديد ضرورة عرضه في القوائم المالية أو في الإيضاحات المكملة لهذه القوائم فان ذلك يتطلب تقديراً لاعتبارات كمية وأخري نوعية [1]. وأن الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر علي طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر، و تتوقف علي التقدير الشخصي بعد دراسة لكل حالة علي حدة .وتعنى الأهمية النسبية أن العمليات والإحداث ذات الأثر الاقتصادي غير المهم نسبياً أو غير الجوهري يمكن أن تعالج محاسبياً بطريقة سهلة وغير دقيقة أي بصورة استثنائية وان تنسجم هذه المعالجة مع القوائم المحاسبية المقبولة عموماً، وربط العنصر بالإحداث المنسجمة معه في النشاط الأفضل في تحديد مدي الأهمية النسبية للعنصر من ربطه بصافي الدخل[2].

يتضح للباحثة أن تحديد الأهمية النسبية للعناصر يمكن أن يخضع للرأي الشخصي ، وتعتبر المعلومة ذات أهمية إذا كان إهمالها أو أخذها في الحسبان يؤثر على مستخدم المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة بمعنى انه ينبغي أن تكون المنافع المتوقعة من المعلومات اللازمة للإفصاح عن بند معين أكثر من التكلفة والمجهودات المبذولة من اجل الحصول عليه.

حددت متطلبات العرض حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض البيانات المالية اعتبارات شاملة تتمثل في:

1.العرض العادل والامتثال للمعايير المحاسبة الدولية

تعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة وينبغي علي المنشأة التي تمتثل بياناتها المالية لمعايير المحاسبة الدولية ،الإفصاح عنها فى الحالات التي تتوصل فيها الإدارة إلي الامتثال لمتطلب في احدي المعايير سيكون مضللاً ويكون من الضروري تبعاً لذلك مخالفة متطلب لتحقيق عرض عادل فان علي المنشأة الإفصاح عما يلي[3]:

أ. المنشاة توصلت إلي أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

---

(1) Cooke, T. E. and Wallace, R. **Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis,** Journal of Accounting and Public Policy, 1990,Vol. 9, No20,p 64.

(2) د.احمد محمد الحسيني، **مدى تطبيق الإفصاح عن العناصر غير العادية بقائمة الدخل طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام** ،(الرياض: مجلة الإدارة العامة،المجلد التاسع، العدد الخامس والسبعون،1993) ، ص58.

(3) د. وصفى أبو المكارم، دراسات متقدمة فى المحاسبة المالية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2004)، ص283.

ب. المنشاة امتثلت في كافة النواحي المالية لمعايير المحاسبة الدولية في ما عدا إنها خرجت عن المعيار من اجل تحقيق عرض عادل .

ج. المعيار الذي خالفته المنشاة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار والسبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة في تلك الظروف والمعاملة التي تم تبنيها [1].

د. الأثر المالي لهذه المخالفة علي صافي ربح أو خسارة المنشاة وأصولها وخصومها وحقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة معروضة،بالإضافة إلي السياسة المحاسبية وفرضية استمرارية المنشاة وثبات العرض والمادية والتجميع والمعلومات المقارنة .

2. معطيات عرض القوائم المالية تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في القوائم المالية والذي يقصد به وجود صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها والملاحظات المرفقة بها بمدى ما فيها من تفاصيل وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم المالية قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية،وأن القوائم المالية و الملحقة والمكملة لها لا يمكن أن توفر كافة المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي قد تكون علي جانب كبير من الأهمية لمن يستخدمونها[2].

تستنتج الباحثة أن تعدد الفئات المستخدمة للقوائم المالية واختلاف احتياجاتهم من هذه المعلومات يجعل من الصعوبة توفير كل المعلومات التي تفي بمتطلباتهم ويرجع ذلك لصعوبة التنبؤ باحتياجات مستخدمي هذه القوائم.

9/2/2 متطلبات الإفصاح Disclosure Requirements

تتمثل متطلبات الإفصاح بالاتي[3]:

1. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

أهمية عنصر توقيت الإفصاح أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها أهميتها ،وينبغي الربط بين عامل السرعة في توفير الإفصاح من جهة، وعامل الدقة واكتمال المعلومات الموضح عنها من جهة أخرى.

2.الأطراف والصفات الهامة

نشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية ، و أن تصل إلى مستوى الإفصاح الذي تتوافر فيه الخصائص النوعية والكمية الهامة وتتناسب مع قدرات المستخدمين ويتم نشرها للمستخدمين دون تحيز لفئة معينة.

3.الأحداث اللاحقة

تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معيبة علي المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

---

(1) د.محمد الفيومي **الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية والافصاح في الإدارة الحكومية** ،(القاهرة: جامعة الإسكندرية،2006)،ص 231.

(2) د. عبد الجابر طه، **الإفصاح المحاسبي ودورة في تنشيط أسواق المال العربية**، (القاهرة: جامعة الازهر، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد الرابع عشر، العدد التاسع،1999) ، ص432.

(3) د.محمد محمود، **المحاسبة المالية** ،(بيروت : دار النهضة العربية ،2003)، ص103.

4.الشكوك حول استمرار المنشأة[1].

يؤثر مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية على القوائم المالية التي تعدها المنشآت.التصور السائد للمنشأة يتمثل فى تواصل النشاط الاقتصادي،ومهمة المحاسبة المالية تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطة المنشأة، بحيث يكون لذلك القياس نتيجة واضحة.

5.الالتزامات المحتملة

شمول القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة بها على أية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية[2].

تستطيع الباحثة إضافة بعض متطلبات الإفصاح كالاتى:

1. تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية .
2. تحديد الأغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات المحاسبية .
3. تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها .
4. تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقها .

10/2/2 تكاليف الإفصاح المحاسبي The Cost Of Accounting Disclosure

قرارات الإفصاح تتأثر بالتكاليف المرتبطة بالإفصاح وهي كالاتى[3]:

1.تكاليف التجميع والتشغيل

تكاليف يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية ، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من منشاة إلى أخرى ومن مستخدم إلى أخر وتتوقف على عدة عوامل منها حجم الشركة ونوع الإفصاح.

2.التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية

عند قيام المنشاة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التقدير، فان المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المنشاة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة وهذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.

3.التكاليف السياسية

الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للمنشاة لها دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ لصالح هذه المنشاة أوفى غير صالحها، فالمنشاة التي تظهر قوائمها المالية أرباحا خيالية غالبا ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام ، وتتعرض للنقد من هذه الجهات وغالبا ما ينتهي الأمر إلى

---

[1] د.فوزي غرايبة ،خالد عبد الله، **التقييم الكمي للرقابة الداخلية فى الشركات المساهمة العامة**، (القاهرة : مجلة دراسات العلوم الإنسانية،المجلد الثالث، العدد الثالث،2004) ، ص67.

[2] د. محمد ابراهيم ،**متطلبات القياس والإفصاح العام**، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود،2003)، ص97.

[3] د. إبراهيم طه عبد الوهاب سالم، **تدعيم جودة وقرارات المراجعة باستخدام نظرية القرارات الإحصائية** ،(القاهرة: جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع عشر، 1995)، ص84.

تعرض هذه المنشاة لإجراءات سياسية من شانها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها ، وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية[1] .

4.التكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح

التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للمنشاة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت المنشاة المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها. كالإفصاح في مجال المعلومات المتعلقة بالبحوث والتطوير والمنتجات الجديدة.وان المنشاة التي تتفوق على منافسيها تواجه أصعب القرارات .فمن ناحية لا يقبل المستثمرين على المساهمة في الإصدار الجديد إلا إذا قامت المنشاة بتقديم المعلومات التفصيلية الخاصة بالبحث والتطور أو بالمنتجات الجديدة. ومن ناحية أخرى فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين حيث يساعدهم على مراجعة وتوجيه خطط التطوير الخاصة بهم مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل[2].

يتضح للباحثة أن الفائدة المتوقعة من الإفصاح عن التكاليف المترتبة عليه فى بيانات المنشاة المالية تتمثل في المصداقية والثقة من قبل المساهمين والذي بدوره يعزز ويقوي نظام الرقابة الداخلية فيها و مكانتها في السوق المالي والمنافسة والاستمرارية .

11/2/2 مقومات الإفصاح المحاسبي Elements of Accounting Disclosure

تتمثل مقومات الإفصاح المحاسبي بالاتي[3]:

1.تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية

تحديد المستخدم للمعلومات المحاسبية من شانه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في المعلومة من حيث الشكل والمضمون، لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات. ولهذا ينبغي إعدادها إما بواسطة إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الإغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من المستحسن إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد إبعاد الإفصاح بتولية العناية المستثمرين ومستخدمي البيانات المحاسبية [4].

2.أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يتطلب تحقيق الغرض من المنفعة المرجوة توافر خاصيتين أساسيتين ، هما خاصية الملائمة و المصداقية ، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أيا من هاتين الخاصيتين الأساسيتين،فإنها تكون غير مفيدة بالنسبة للمستخدمين

---

[1] د. أحمد بسيوني شحاتة، **نحو إطار عام لأثر التغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع عن الأنظمة والممارسات المحاسبية** ،(القاهرة : مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الثانى،1997)، ص243.

[2] د. بدر نبيه أرسانيوس، **تقييم دور المعايير المحاسبية المصرية في مجال تعظيم منفعة وجودة البيانات والمعلومات والإفصاح لأغراض زيادة حجم وقيمة التداول في سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية** ،(تونس: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثانى،2002)، ص94.

[3] د. علي حسن البديهي، **الموضوعية والصدق**، (القاهرة: جامعة عين شمس ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد العاشر ،العدد الأول، 1995)، ص65.

[4] د.زياد احمد ألزغبي ، **نظم المعلومات المحاسبية وتأثيرها علي ملائمة وموضوعية المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2001) ، ص 217.

المعنيين في البيانات المالية والمحاسبية في المنشات والتي تساهم في حل بعض المشاكل والصعوبات التي تواجهها، و تقع مسؤولية إعداد وعرض للبيانات المالية للمنشاة بصفة أساسية على عاتق إدارتها. كما تهتم الإدارة بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات. ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة[1].

تستنتج الباحثة بأن البيانات المالية لا تفي بكافة إغراض هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك إغراض مشتركة لهؤلاء المستخدمين. فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين إذا توفرت فيها خصائص المعلومات الأساسية.

3.أهداف البيانات المالية

تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمنشاة وتفيد العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ومن تلك الأهداف ما يلي[2]:

1. تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين والمقارنة وتقويم التدفقات النقدية المحتملة لصالحهم من حيث المبلغ والتوقيت والمخاطرة.

2.تقديم معلومات مفيدة في الحكم على قدرة الإدارة على الاستغلال الأمثل للموارد.

3.تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية، والالتزامات الناشئة عن هذه الموارد.

4.تقديم معلومات حول أداء إدارة المنشأة.

5.تقديم معلومات حقيقية وتفسيرية حول العمليات والأحداث الأخرى.

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1.تلبي البيانات المالية المعدة الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ومع ذلك فإن تلك البيانات لا توفر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. و أن تلك البيانات تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

2. تظهر البيانات المالية نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

3.يهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية قد تشتمل على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو تغيير الإدارة.

---

[1] د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم** ،(القاهرة: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد السادس عشر، العدد الثاني،1999) ، ص29.

[2] د. رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير**، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2002)، ص 75.

4.المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

يتم تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية والغرض الذي تستخدم فيه ،و طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي ينبغي الإفصاح عنها في التقارير المالية وتوفير الإفصاح المناسب في إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير. ويمكن تحديد أهم المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية بالاتي[1]:

1.معلومات ملائمة لاحتياجات المستثمرين: تتمثل هذه الاحتياجات في المعلومات التي تساعد المستثمرين في تقويم قدرة المنشآت على توليد تدفقات نقدية يمكن توزيعها، والوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق ومدى كفاية هذه التدفقات.

2. معلومات مساعدة في تقويم قدرة المنشاة على توليد التدفقات: لا يقتصر اهتمام المستثمرين في معرفة العمليات والأحداث الحالية التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة الحالية.بل معرفة مصادر الدخل و الأحداث التي أدت إلى تحقيقه ، والتنبؤ بما يكون عليه في المستقبل، وبالتالي فان المعلومات الواجب الإفصاح عنها لا بد أن تكون مفيدة بحيث توضح مصادر الدخل ومكوناته والأحداث والظروف التي أدت إلى تحقيقه وإمكانية إيجاد علاقة بينه وبين الظروف المتوقعة في المستقبل[2].

3.معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة :يهتم المستثمرون بالمعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية ومصادرها لغرض إجراء المقارنات الزمنية والمكانية ومحاولة التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي ،والمصادر غير المباشرة وقدرتهما على تحقيق وتوليد التدفقات النقدية.كما يهتم المستثمرون بالالتزامات باعتبارها مدفوعات نقدية ،ومدى التزام المنشأة بتحويل الموارد إلى تدفقات و يتطلب إعداد القوائم المالية التي توضح وتساعد المستثمرين على تحديد نقاط الضعف والقوة والسيولة، ومؤشرات سداد الالتزامات.

4.معلومات عن مصادر الأموال واستخداماتها:يتطلب احتواء القوائم المالية للمعلومات المفيدة في تحليل مصادر واستخدامات الأموال ما يلي[3] :

ا.الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.

ب.الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في سداد القروض.

ج.الأموال الناتجة عن استثمارات جديدة مموله من أصحاب رأس المال أو الموزعة عليهم.

د. مصادر واستخدام الأموال الأخرى.

5.معلومات عن المخاطر الكامنة في المشروعات:تشمل المخاطر التشغيلية والمالية والاستثمارية والأخرى الكامنة في المشروعات و ترتبط بقدرة المنشأة على تحقيق عائد مناسب على الأصول،والقدرة على السداد، والهيكل التمويلي وترتبط بالتغيرات في أسعار الأسهم وعوائدها،ويجعل هذا نسبة المخاطر تؤثر على قرارات

---

[1] د. رضوان حلوة حنان ، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر** ،(عمان : دار وائل ، 2003)، ص386 .

[2] د. رضوان حلوة حنان ، **تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة** ،(عمان : دار الثقافة ، 1998)، ص 128 .

[3] د. وليد ناجي الحيالي ، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة** ،(عمان : دار الحامد للنشر ، 2002) ، ص46.

المستثمرين وتكوين توقعات سلبية مبنية على الربحية الظاهرة بالقوائم المالية المنشورة و يتطلب ذلك من المراجع التعرف على المخاطر وقياسها حتى يمكنه الإدلاء برأيه في القوائم المالية الأساسية والإضافية[1].

تستطيع الباحثة إضافة بعض المعلومات الواجب الإفصاح عنها كالاتى:

1. استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض البنود المدرجة في القوائم المالية مثل الإفصاح عن القيمة الجارية أو الاستبدالية للأصل الثابت مع التكلفة التاريخية في حال وجود فرق جوهري بينهما.
2. الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية و المحاسبة الاجتماعية.
3. الإفصاح عن التنبؤات و التوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطر المحسوبة لدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التنبؤات و التوقعات.
4. الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار.

12/2/2 خصائص المعلومات المحاسبية Characteristics of Accounting Information

لكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح لجميع مستخدمي ينبغي توفر الخصائص التالية[2]:

1.الملاءمة

هي الخاصية الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار ، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، فإذا كانت المعلومات غير مؤثرة علي القرار فإنها تكون غير ملائمة له ، وتساعد المعلومات الملائمة المستخدمين في عمل تنبؤات من ناتج الأحداث السابقة والمستقبلية وينبغي أن تكون متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم وأن تكون لها قيمة تنبؤية استرجاعية وأن يتم تقديمها في الوقت المناسب.

2.الأمانة

المعلومات تعرض بأمانة وبطريقة موضوعية ، وحتى تتوافر هذه الخاصية فيها ينبغي أن تكون قابلة للتحقق و أن تكون لها دلالة محددة وأن يكون لها استقلالها بصرف النظر عمن يقوم بإعدادها أو باستخدامها . وهى من أهم خصائص المعلومات الجيدة في وصف وتصوير المركز المالي للمنشأة وتحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وأوجه تصريفها والاعتماد عليها في اتخاذا القرارات[3].

3.الحيادية

المقصود به خلو المعايير من التحيز لإمكانية الاعتماد على القوائم المالية ،وتوفير الثقة فيها وينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية محايدة حتى يمكن الاعتماد عليها ويعني ذلك أن لا تكون متحيزة لصالح مجموعة من

---

[1] د. أمين السيد احمد لطفي ، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004)، ص 201.

[2] د.صلاح الدين عبد الرحمن ، **مقارنة معايير المحاسبة الدولية** ، (القاهرة : مكتبة الانجلو المصرية ، 2000)، ص 105.

[3] د. وليد خيام ، وآخرون ، **اصول المحاسبة المالية**، (عمان : دار السيرة للنشر والتوزيع ، 1998)،ص 98.

الأفراد على حساب مجموعة أخرى، كما يعني الحياد أنه عند صياغة أو تطبيق المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة.

4.القابلية للمقارنة

الهدف من قابلية المقارنة للمعلومات المالية هو تسهيل عملية الدراسة لها والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات، وتعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بهدف تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية مع عينة لمنشاتين أو أكثر مع بعضهم البعض ، وهذا ما يدعي بالمقارنة[1].

5.التوقيت الملائم

المعلومات الملائمة تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تساعد على تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة.لأنها توفر أساس جيد يمكن الاعتماد عليه في التنبؤ بالدخل السنوي المتوقع وهي في الوقت نفسه تساعد على تقييم انجاز الوحدة الاقتصادية عن فترة ماضية . وعرض مثل هذه التقارير بعد انتهاء السنة المالية يفقدها المنفعة بالنسبة لمتخذي القرارات[2] .

6.المصداقية

تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة سليمة،ولكي تكون المعلومات مفيدة ينبغي أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها ويمكن للمستخدمين الاعتماد عليها فى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

7.القابلية للتحقق

تتحقق هذه الخاصية عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس ,إلى نتائج مختلفة، فان القوائم تكون غير قابلة للتحقق منها[3].

8 .الصدق في العرض

وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تنتج هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، وهل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل .

تستطيع الباحثة إضافة بعض خصائص المعلومات المحاسبية كالأتي :

1.القيمة الرقابية

---

[1] د. حسين القاضي ، ومأمون حمدان ، **نظرية المحاسبة** ،(عمان : الدار العلمية الدولية ، 2001)، ص 66.

[2] د.خالد الراوي ، **التحليل المالي للقوائم والإفصاح المحاسبي** ،(عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع ،2000)، ص 315.

[3] د. محمود إبراهيم عبد السلام ، **تحليل التقارير المالية** ، (الرياض : جامعة الملك سعود ، 1995)، ص 201.

المعلومة المحاسبية ينبغي أن يكون لها إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام [1].

2.القيمة التنبؤية

تكون للمعلومات المحاسبية علاقة بالتنبؤات المستقبلية في تحقيق الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

13/2/2 الإفصاح فى القوائم المالية Disclosure in the Financial Statements

طريقة الإفصاح لبنود القوائم والتقارير المالية تمكن المستخدم من الوقوف علي تفاصيل المكونات الأساسية لكل قائمة ، وعلي معديها تحديد العناصر التي ينبغي أن تتضمنها ، وتحديد الأرقام المالية التي تعتبر ضرورية من حيث الحاجة للإفصاح عنها ، والتصنيف و التبويب لهذه العناصر ، وتحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية وأسس قياسها ، وتأتي الإيضاحات المرفقة معها لتكمل وتبين تلك العناصر .وهناك عدة أنواع من القوائم المالية التي يمكن أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها والإفصاح عنها في نهاية كل فترة مالية والتي يمكن تقسيمها إلي نوعين أساسيين هما[2] :

1.القوائم المالية الأساسية

تشمل مجموعة القوائم المالية التي يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية الفترة المالية ، فهي تعتبر إلزامية ، وتشمل كل من :

أ.قائمة الدخل .

ب.قائمة المركز المالي.

ت.قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ث.قائمة التدفق النقدي.

2.قوائم مالية ملحقة

تشمل كافة القوائم المالية الاخري التي يمكن إعدادها إلي جانب القوائم المالية الأسلسية اعتماداً علي درجة الحاجة إلي إعدادها والأغراض التي يمكن أن تساعد في تحقيقها لمجموعة من المستخدمين سواء من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها وهي قوائم إضافية تقوم الوحدات المحاسبية بإعدادها أما بصورة تطوعية أو بناء علي توصيات محاسبية من الجمعيات المهنية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع معينة ومن تلك القوائم الملحقة أو المكملة[3]:

أ.قائمة لبيان تفاصيل بعض العناصر الإجمالية المهمة الواردة بالقوائم المالية الأساسية.

ب.قائمة القيمة المضافة وعناصرها الأساسية .

---

[1] د. يسري أمين سامي ، **المشاكل المحاسبية المعاصرة** ،(القاهرة :الدار الجامعية للنشر،2002) ، ص 14.

[2] د. علاء الدين خليل احمد ، **القياس والتحليل المحاسبي لقرارات الإحلال المثلي**،(القاهرة : جامعة الازهر ، المجلة العلمية بكلية التجارة ، المجلد الثاني، العدد الثامن ، 1991) ، ص 85.

[3] د. سهير شعراوي جمعة ، **أثر التضخم علي كفاية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة وموقف مراقب الحسابات منه** ،(بنها : جامعة الزقازيق ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد التاسع ، العدد الثاني ، 1989) ، ص 14.

ج.قائمة مالية معدلة بالتغيير في المستوي العام للأسعار .

د.قائمة مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون مجموعة واحدة .

هـ.قائمة مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع من الوحدات ذات النشاط المتعدد.

وهذه القوائم الملحقة تختلف باختلاف ظروف الحال من حيث العدد والمضمون ولذلك لا يمكن وضع قواعد عامة تحكم إعدادها في كل الحالات .وتمثل القوائم المالية الأساسية مجموعة القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية من الحسابات وهي توفر الحد الادني من المعلومات التي يمكن أن تحقق أهداف المحاسبة المالية وتتمثل في الاتى[1]:

1. قائمة المركز المالي

عرفت من الناحية القانونية بأنها ممتلكات الفرد أو المنشأة والالتزامات القانونية عليهما[2]. وعرفت من الناحية المحاسبية التقليدية علي إنها حصيلة الأرصدة لمجموعة من الحسابات المسجلة دفترياً علي أساس القيد المزدوج و إنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات التي ما زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الاسمية إلي حساب الأرباح والخسائر[3] .وعرفت من الناحية الاقتصادية علي إنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة لقائمة المركز المالي الاتى:

1.الاصطلاح الأكثر شيوعاً لقائمة المركز المالي هو الميزانية العمومية وتشير أساسا إلي عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية للمشروع بتاريخ معين.

2. توضح المركز المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية فترة زمنية معينة .

3. تحقق احد أهداف القوائم المالية الخاصة بتقديم معلومات عن موارد المشروع والتزاماته سواء للدائنين أو الملاك .

تستطيع الباحثة تعريف قائمة المركز المالي بأنها قائمة توضح طبيعة وقيمة الأصول والخصوم ورأس مال المنشاة فى فترة زمنية محددة.

أهداف قائمة المركز المالي

تسعى قائمة المركز المالي لتحقيق الأهداف التالية[1] :

---

[1] د. عدنان عبد الله الملحم ، **معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية،** (البحرين : جامعة البحرين ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس ، العدد الأول ، 2003)، ص 287.

[2] د. طلال إبراهيم عرابي ، **قياس درجة الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية** ،(قطر : جامعة قطر ، المجلة العلمية الإدارة والاقتصاد ، المجلد الحادي عشر ، العدد الثامن ، 1997) ، ص 111.

[3] د.أمين السيد لطفي ، **نظرية المحاسبة – القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية،** (الإسكندرية : الدار الجامعية ، الجزء الثاني، 2007)، ص413.

[1] د. عبد الرحمن الصباح ، ود.عماد الصباغ ، **نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية** ،(عمان : دار زهران ، 1995) ، ص 6.

1. تزويد قرّائها بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.
2. الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها.
3. عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف وإعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها.
4. توفير البيانات والمعلومات اللازمة والكافية لاتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية.

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1.التحقق من المعلومات المفصح عنها وعكسها للواقع الاقتصادي للمنشاة دون الالتزام بالشكل القانوني.
2. التحقق من وجود مزايا ومنافع اقتصادية في المستقبل تعود على المنشاة.
3. التأكد من وجود علاقة بين التكاليف التي تكبدتها المنشاة والمنتجات التي تم الحصول عليها.
4. الأخذ فى الاعتبار الأهمية النسبية للعناصر الواردة في قائمة المركز المالي.

تبويب قائمة المركز المالي وفقاً للمعيار الدولي يتم فيها التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة، و للمنشاة اختيار الطريقة التي يتم بها عرض أصولها في قائمة المركز المالي .وحينما تختار المنشاة عدم إجراء هذا التصنيف ينبغي تقديم الأصول والخصوم بشكل عام حسب سيولتها .ويصنف الأصل علي انه متداول في الحالات الآتية[2]:

أ.عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك إثناء الدورة التشغيلية.

ب.عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو علي المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية .

ج.عندما يكون نقداً أو أصلا معادلاً للنقد ولا توجد قيود علي استعماله.وتصنف جميع الأصول الاخري علي إنها أصول غير متداولة،كما يجب تصنيف الخصوم علي أنها خصوم متداولة في الحالتين التاليتين :

أ.عندما يتوقع تسويته إثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة .

ب.عندما يستحق التسوية خلال اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية ويجب تصنيف جميع الخصوم علي إنها خصوم غير متداولة .

---

[2] د. احمد حلمي جمعة ، **نظم المعلومات المحاسبية – مدخل معاصر**، (عمان : دار المناهج ، 2003)، ص17.

تستطيع الباحثة تقديم نموذج لقائمة المركز المالي كالاتى:

شكل رقم (1/2/2)

نموذج قائمة المركز المالي في 31/ ديسمبر /0000

كلي	جزئي	أصول	كلي	جزئي	الخصوم
		الأصول طويلة الأجل:			
		الأصول الثابتة:			**حقوق المساهمين :**
		أصول ثابتة غير ملموسة		×	رأس المال
	×	شهرة المحل		×	الاحتياطيات
	×	علامات تجارية		×	الأرباح المحتجزة
	×	براءة اختراع		×	أرباح العام
		أصول ثابتة ملموسة:			**الخصوم :**
	×	أراضي			**خصوم طويلة الأجل :**
	×	مباني		×	قروض طويلة الأجل
	×	آلات ومعدات		×	سندات طويلة الأجل
	×	مشروعات تحت التنفيذ			**خصوم قصيرة الأجل :**
		الأصول المتداولة:		×	المخصصات
	×	المخزون		×	دائنون
	×	المدينون		×	أوراق دفع
	×	أوراق القبض		×	قروض قصيرة الأجل
	×	استثمارات في أوراق مالية			**خصوم دائنة أخرى:**
	×	النقدية		×	مصروفات مستحقة
		أصول مدينة أخرى :		×	إيرادات مقبوضة مقدما
	×	مصروفات مدفوعات مقدماً			
	×	إيرادات مستحقة			
××		**إجمالي الأصول**	**××**		**إجمالي الخصوم**

المصدر : إعداد الباحثة ،2010.

يتضح للباحثة ان قائمة المركز المالى تساعد المستخدمين في تقييم بعض خصائص الوضع المالي للمنشأة فى درجة السيولة ودرجة المرونة وتقييم هيكل راس المال ومعدلات العائد على الاستثمار والحكم على درجة المخاطرة.إن الاستخدامات الرئيسية لقائمة المركز المالي تتركز في توفير معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المنشأة ومصادر تمويل هذه الاستثمارات عن طريق التزامات المنشأة لدائنيها وحق الملاك فى صافي أصول المنشأة .

2. قائمة الدخل

عبارة عن تقرير يبين القدرة الكسبية للمنشأة خلال فترة محاسبية معينة [1]. وعرفت بأنها كشف بإيرادات المنشاة خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي أنفقتها في سبيل الحصول على الإيرادات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[2].كما عرفت بأنها صافي التغير في الثروة[3] . وإنها إمكانية الفرد لما يستهلكه خلال فترة من الزمن دون التأثير على قيمة ثروته[4] .

تستنتج الباحثة من تعاريف قائمة الدخل مايلى:

1.تمثل القيمة التي يمكن التصرف فيها وفقا لأهمية مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في تحديد الدخل.

2.تتضمن الفرق بين الإيرادات والمصروفات، بالاعتماد على بتسجيل جميع عمليات المنشاة مع الغير.

3.تحديد عائد الاستثمار وقدرة المنشأة علي الاقتراض .

4.تخضع عملية قيمة الدخل للافتراضات والمبادئ المحاسبية المختلفة.

تستطيع الباحثة تعريف قائمة الدخل بأنها مقابله إيرادات المنشأة عن فترة معينه بالمصروفات المرتبطة بتحقيقها خلال نفس الفترة وفقا للأسس والمبادئ المحاسبية.

أهداف قائمة الدخل

تسعى قائمة الدخل لتحقيق الأهداف التالية [5]

1. بيان نتائج إعمال المنشأة عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية وذلك لتقويم التدفقات النقدية الداخلية والخارجية واستخدام التقييم لأغراض التبوء بالتدفقات النقدية المستقبلية.

2. تزويد قرّائها بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

3. تقييم جدوى الاستثمارات وعوائدها.

4. تقييم كفاءة إدارة المنشاة وفعاليتها.

تستطيع الباحثة إضافة أهداف لقائمة الدخل كالاتى:

1. تقديم بيانات مفصلة عن عناصر الإيرادات والمصروفات.

2. إظهار نتيجة أعمال المنشاة من وخسارة.

3. تقييم أداء المنشأة الذي يمكن أن يبنى عليه توقعات الأداء المستقبلية وتحديد المخاطر.

14/2/2 مفاهيم المحافظة على رأس المال Concepts of Capital Maintenance

يتم الاعتراف بالدخل بعد المحافظة على رأس المال واسترداد تكاليف الاستثمار، لذلك يتم التمييز بين العائد على رأس المال باعتباره دخلا وبين استرداد رأس المال باعتباره استردادا للتكلفة أو الاستثمار، ويمكن إعداد قائمة الدخل وفقا لمفهومين [5]

---

[1] Wallace, R , **Corporate Financial Reporting in Nigeri**, Accounting and Business Research,1988, Vol. 18, No. 72, p .362.

[2] د. عبد الرازق قاسم ،**إعداد القوائم المالية** ،(دمشق: دار دجلة للطباعة والنشر،2005)، ص185.

[3] د.فائق شقير ،**محاسبة البنوك**، (عمان: المسيرة للنشر والتوزيع، 2000)، ص27.

[4] د. احمد عبداللة درويش وآخرون، محاسبة البنوك ،(عمان: الدار الأهلية للنشر والتوزيع،1990)، ص301.

[5] د.محمد عبدا لفاتح إبراهيم ، **الإفصاح في القوائم المالية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية،2004)، ص483.

[1] د. محمد فداء الدين ، عبد الله قاسم ، **الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام علي مستوي الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية** (الرياض : جامعة الملك سعود ، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 1990)، ص 70.

1.مفهوم الربح من العمليات الجارية

تتضمن قائمة الدخل العناصر التي تعتبر متكررة والتي تتعلق بنشاط الفترة الحالية، وعليه فان أي عنصر غير عادي أو يتعلق بنشاط فترات أخري ينبغي استبعاده عند تحديد صافي الربح الجاري للفترة الحالية.

2.مفهوم الربح الشامل

تتضمن قائمة الدخل اثر كافة العمليات والأحداث والظروف التي أدت إلي تغيير حقوق الملكية خلال الفترة ولكن بعد استبعاد العمليات الرأسمالية . و تقسم قائمة الدخل إلي قسمين[2]:

1. قسم يختص ببيان نتائج النشاط الجاري أو التشغيلي ويكتمل هذا القسم بتحديد رقم صافي ربح العمليات الجارية أو ربح النشاط الجاري .

2.قسم يختص ببيان نتائج الأنشطة الاخري غير التشغيلية التي ترتبط بالنشاط الجاري المعتاد،بإضافة نتائج هذه الأنشطة إلي نتائج القسم الأول ليتم الوصول إلي النتائج النهائية لقائمة الدخل المتمثلة في رقم صافي الربح الشامل أو الدخل الشامل .

تستطيع الباحثة تقديم نموذج لقائمة الدخل كالاتى:

شكل رقم (2/2/2)

نموذج قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 0000

بيان	جزئي	كلي
المبيعات	××	
مردودات المبيعات والمسموحات والخصم النقدي	(×)	
صافي المبيعات		××
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة		
المخزون السلعي في 1/1	×	
إجمالي المشتريات	×	
ناقصاً مردودات المشتريات والمسموحات والخصوم النقدي	(×)	
ناقصاً المخزون السلعي في 12/31	(×)	
تكلفة البضاعة المباعة		(×)
مجمل الدخل		××
يخصم :		
مصروفات التشغيل :		
مصروفات بيع وتوزيع	(×)	
مصروفات إدارية وعمومية	(×)	(×)
صافي الدخل من النشاط الرئيسي للمنشأة		××
يضاف إيرادات أخري		×
يخصم المصروفات والاخري		(×)
صافي الدخل السنوي		××

المصدر : إعداد الباحثة،2010

[2] عثمان عبده حسن ، **الإفصاح العام وأهميته لمستخدمي القوائم المالية** (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002)، ص37.

يتضح للباحثة أن قائمة الدخل وفقا للطريقة أعلاه تتميز بتقديم بيانات مفصلة عن عناصر الإيرادات والمصروفات، وتقوم على أساس الفصل بين إيرادات ومصروفات التشغيل العادية وبين الإيرادات والمصروفات الأخرى، وكذلك الفصل بين الأرباح والخسائر الناتجة عن عمليات المنشاة المستمرة والمتوقفة من جهة وبين الأرباح والخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية وغير العادية من جهة أخرى. وتقدم أرقام مهمة لمستخدمي القوائم المالية لذلك تعطي صورة تفصيلية عن بنود الإيرادات والمصروفات.

3.قائمة التدفق النقدي

عرفت بأنها التغير في الرصيد النقدي خلال فترتين وتهتم بالتخطيط المالي وعمل التنبؤات[1]. وهى كشف يعمل على تلخيص كل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة [2]. وتم تعريفها بأنها قائمة تعرض المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية وصافى التغير فى النقدية من أنشطة التشغيل، والاستثمار ، والتمويل لمنشأة اقتصادية خلال فتره زمنية محدده [3].

تستنتج الباحثة من تعاريف قائمة التدفق النقدي الاتى:

1.تعكس صافي التدفق النقدي بين فترتين وغالباً ما تكون في بداية ونهاية السنة المالية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

2.ترتبط بتحليل السيولة في ضوء النقد المتاح المنشاة خلال فترة محاسبية معينة .

3.توفر تسوية بين الرصيد النقدي الافتتاحي ورصيد النقد عند الإقفال.

تستطيع الباحثة تعريف قائمة التدفقات النقدية بأنها خطة موضوعة للمنشأة عن سنة مالية قادمة توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتحقق التوازن النقدي لها.

أهداف قائمة التدفقات النقدية

تسعى قائمة التدفقات النقدية لتحقيق الأهداف الاتية [4]

1. تقييم قدرة الوحدة المحاسبية علي وجود صافي تدفقات نقدية موجبة .
2. تقييم قدرة الوحدة المحاسبية علي سداد التزامها في مواعيدها وكذلك التوزيعات.
3. تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي .
4. بيان آثار الأنشطة الاستثمارية والتمويلية علي الوحدات المحاسبية .

تستطيع الباحثة إضافة أهداف لقائمة التدفقات النقدية كالاتى:

1. تظهر التغير في أرصدة النقدية لمعرفة التدفق النقدي الداخلي والخارجي .
2. تظهر التدفقات النقدية حسب نشاطات عمليات التشغيل والاستثمار والتمويل.
3. تعطي صورة واضحة لمستخدمي البيانات المحاسبية عن قدرة المنشاة على الحصول على نقدية.

توجد طريقتين لعرض قائمة التدفقات النقدية علي النحو التالي :

---

(1) د. محمد سمير الصبان، السيد راشد رجب ،**المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركزالمالى**،(بيروت :الدار الجامعية،2000)، ص143.

(2) د.سمير محمد الشاهد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، (بيروت: الدار الجامعية ،2001)، ص557.

(3) د.حمزة محمود الزبيدى، **الإفصاح فى ظل المعيار الدولى (30)**،(عمان: الوراق للطباعة والنشر،2006)، ص69.

(4) د .عبد الناصر محمد سيد ، دور الافصاح المحاسبي والتطبيق الفعال لحوكمة الشركات ، (القاهره : جامعة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارة ، المجد السادس والعشون ، العدد الثاني ، 2003م) ، ص 89 .

أ. الطريقة المباشرة : بموجبها يتم الإفصاح عن الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية .

ب. الطريقة غير المباشرة : بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبآية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية .

الشكل ادناة يوضح نموذج قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة كالاتى:

شكل رقم (3/2/2)

نموذج قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة للسنة المالية المنتهية في 31/ ديسمبر/0000

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
متحصلات نقدية من العملاء	×	
مدفوعات نقدية للموردين أو الموظفين	(×)	
النقدية الناتجة من العمليات	×	
فائدة مدفوعة	(×)	
ضريبة دخل مدفوعة	(×)	
التدفقات النقدية قبل البنود غير العادية	×	
البنود غير العادية	×	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		××
التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية :		
امتلاك شركة تابعة	(×)	
شراء ممتلكات وآلات ومعدات	(×)	
متحصلات من بيع معدات	×	
فائدة مقبوضة	×	
صافي النقدية المستخدمة من النشاطات الاستثمارية		××
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية:		
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	×	
متحصلات من الاقتراض طويل الأجل	×	
مدفوعات التزامات عقد إيجار تمويلي	(×)	
إرباح أسهم مدفوعة	(×)	
صافي التدفقات النقدية المستخدمة من النشاطات التمويلية		××
صافي الزيادة النقدية أو ما يعادلها		×
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة		×
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة		×××

المصدر :د.الجوهرة بنت حسن القحطاني **معيار المحاسبة الدولي رقم (7) قوائم التدفق النقدي**،(عمان:دار وائل للطباعة والنشر،2006)، ص328.

يتضح للباحثة أن قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة تركز على الإفصاح عن البنود الرئيسية لإجمالي النقد المحصل وإجمالي النقد المدفوع لكل نشاط من الأنشطة المذكورة بعالية على حدة، ويمكن عرضها بصافي قيمتها النقدية. ويمكن الحصول على معلومات خاصة بهذا الأسلوب من خلال السجلات المحاسبية للمنشأة وإجراء بعض التسويات الحسابية لكل من أرصدة المبيعات وتكلفة المبيعات والفوائد الدائنة والفوائد المدينة وغيرها.

الشكل ادناه يوضح نموذج قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة كالاتى:

شكل رقم (4/2/2)

نموذج قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة للسنة المالية المنتهية في 31/ديسمبر/0000

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية		
صافي الربح قبل الضرائب والبند غير العادي	×	
تعديلات عن :		
الاستهلاك	×	
خسارة صرف عملات أجنبية	×	
إيرادات الاستثمار	(×)	
مصروفات الفائدة	×	
الربح التشغيلي في رأس المال العامل	×	
الزيادة في الذمم التجارية المدينة وغيرها	(×)	
النقص في المخزون السلعي	×	
النقص في الدائنون التجاريون	(×)	
النقدية الناتجة من العمليات	×	
الفائدة المدفوعة	(×)	
ضريبة الدخل المدفوعة	(×)	
التدفقات النقدية قبل البند غير العادي	×	
البنود غير العادية	×	
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية		×
التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية :		
امتلاك شركة تابعة	(×)	
شراء ممتلكات وآلات ومعدات	(×)	
متحصلات من بيع معدات	×	
الفائدة المقبوضة	×	

إرباح الأسهم المقبوضة	×	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الاستثمارية		×
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية :		
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال	×	
المتحصلات من الاقتراض طويل الأجل	×	
مدفوعات التزامات عن عقد إيجار تمويلي	(×)	
إرباح الأسهم المدفوعة	(×)	
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية		×
صافي الزيادة في النقدية أو ما يعادلها		×
النقدية وما يعادلها أول الفترة		×
النقدية وما يعادلها في أخر الفترة		××

المصدر: د. شريف البارودي،**تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة القوائم المالية مع دراسة اختبارية**،(القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي ،المجلد السادس، العدد الاول، 2002) ، ص278.

يتضح للباحثة أن قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة تركز على إظهار التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. وهى عبارة عن تسوية حسابية بين صافي الدخل الظاهر في قائمة الدخل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، وذلك لاستبعاد اثر العمليات غير النقدية المؤجلة أو المستحقة التي تتعلق بالنقد المحصل أو المدفوع في الفترة الماضية أو المستقبلية، بالإضافة إلى استبعاد اثر بنود الإيرادات والمصروفات أوالمكاسب والخسائر المرتبطة بالتدفق النقدي الناتج عن أنشطة الاستثماروالتمويل.

4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية

عرفت بأنها توضيح لكافة التغيرات في مكونات رأس المال المدفوع والتغيرات في رقم صافي الأرباح المحتجزة[1]. وأنها معاملات في اتجاه واحد بين المنشاة وأصحابها[2].كما عرفت بأنها الزيادة في الاستثمارات الناتجة عن تحويل ملكية أصول أو تقديم خدمات مقابل الحصول على حقوق ملكية[3].

تستنتج الباحثة من تعاريف قائمة التغير فى حقوق الملكية الاتى:

1.تغطي كافة مصادر التغييرات في حقوق الملكية خلال الفترة المالية.

2.توفر معلومات عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي.

3.التحقق من صافي دخل أو صافي خسارة .

4. وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بالمنشاة.

---

[1] د. محمد شريف توفيق ،**قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدي توافرها في التقارير**،(عمان : دار المناهج ، 2003) ص98.

[2] د. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية . الاطار الفكرى،التطبيقات العلمية**،(عمان:دار وائل للنشر ، 2005)، ص 293.

[3] د. طارق عبد العال حماد ، **دليل المستثمر الى بورصة الاوراق المالية** ،(القاهرة :الدار الجامعية ،2005) ، ص206.

تستطيع الباحثة تعريف قائمة التغير فى حقوق الملكية بأنها حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لبيان التغيرات فى الاستثمارات ورأس المال.

أهداف قائمة التغير فى حقوق الملكية

تسعى قائمة التغير فى حقوق الملكية لتحقيق الأهداف الآتية :

1. بيان صافي ربح أو خسارة الفترة المالية .
2. توضيح المعاملات الرأسمالية مع الملاك والتوزيعات لهم .
3. رصيد الأرباح أو الخسائر المتراكمة في بداية الفترة المالية وفي تاريخ الميزانية العمومية .
4. مطابقة بين القيمة المرحلة لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة المالية مع توضيح كل حركة بشكل منفصل [1].

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1. توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على الموارد والالتزامات.
2. توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ومدي فعاليتها لتحقيق أهداف المنشاة .
3. التنبؤ بتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة خدمة لمستخدمي القوائم المالية.
4. تقديم التغيرات فى النشاط المالي بحيث يمكن الاستفادة منها في عمل التنبؤات والمقارنات والتقييم للقدرة الايرادية.

الشكل يوضح نموذج قائمة التغيرات فى حقوق الملكية كالاتى:

شكل رقم (5/2/2)

نموذج قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر/ 0000

البيان	رأس المال المساهم	علاوة إصدار	احتياطي إعادة التقييم	احتياطي التمويل	الربح المتراكم	الإجمالي
الرصيد في 2000/12/31	×	×	×	(×)	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية	×	×	×	(×)	×	×
رصيد معاد بيانه	×	×	×	(×)	×	×
فائض إعادة تقييم الأصول			×			×
العجز في إعادة الاستثمار			(×)			(×)

[1] د. جمال شحاتة ، **القوائم المالية مسئولية كل مستثمر**،(صنعاء، : دار الفكر المعاصر، 2000) ، ص57.

فروق تحويل العملات				(×)		
صافي الإرباح والخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل			×	(×)		×
صافي الربح للفترة					×	×
إرباح الأسهم					(×)	(×)
إصدار رأس مال مساهم	×	×				×
الرصيد في 2001/12/31م	×	×	(×)	×	×	×
العجز في إعادة تقييم الأصول			(×)			(×)
فروقات تحويل العملات				(×)		(×)
صافي إرباح وخسائر معترف بها في بيان الدخل			(×)	(×)		(×)
صافي الربح للفترة					×	×
إرباح الأسهم					×	×
إصدار رأس مال مساهم	×	×				
الرصيد في 31/ 2002/12م	×	×	×	×	×	×

المصدر :.د أمين السيد لطفي ، **نظرية المحاسبة "منظور التوافق الدولي،** (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2005م)، ص 548.

يتضح للباحثة أن قائمة التغير فى حقوق الملكية توضح حقوق المساهمين التراكمية و تفصيلات رأس المال وألإرباح المحتجزة و التغيرات المالية التي تعجز قائمة المركز المالي والحسابات الختامية عندإظهارها وتبين جوانب القوة والضعف في المنشأة، وتظهر أهمية الربح ومدى استخدامه كمصدر للتمويل، والمساعدة فى اتخاذ القرارات المالية والتنبؤ بالصعوبات المالي.

3/2 المبحث الثالث

مفهوم الشفافية وشروطها ومعوقاتها

الشفافية من المصطلحات الحديثة التي استخدمت لمكافحة الفساد ،من أجل دعم وترسيخ عمل آليات الأجهزة والمنشات وتحسين أدائها بشكل يمكنها من خدمة المجتمع وضبط إيقاع العمل الوظيفي بحيث يصبح هدفه خدمة المواطن ، وهى من اهم أعمدة الاقتصاد الحر وتمثل أهمية إستراتيجية يتطلبها عصر المعلومات. الشفافية ذلك المصطلح الذي ينبغي ان يلازمه مجموعة من الإحكام الموضوعية والشكلية التى لابد وأن تنعكس فى النظم القانونية والإدارية المعمول بها و الالتزام بها لتهيئة بيئة مناسبة للإصلاح السياسي والاقتصادي والذي ينعكس بدوره فى كافة المجالات التنموية والإنسانية .

1/3/2مفهوم الشفافية The Concept of Transparency

عرفت بأنها توفر المناخ الذي يتيح كافة المعلومات والبيانات وأساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد والمنشات ذات الصفة العامة [1]. وإنها ظاهرة تشير الى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة [2].كما عرفت بأنها الكشف عن الاهتمامات والأهداف والدوافع والموارد، والإعلان عن المبادئ[3].عرفت بأنها تأكيد مصداقية منظمة أمام الرأي العام والحكومة والقطاع الخاص والمنظمات الدولية[4]. وإنها قيام المنشاة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات [5].وإنها حقوق المنظمات الحكومية وغير الحكومية والمواطنين في الاطلاع علي كل الحقائق المتعلقة بالعمل والأنشطة والبرامج والتمويل والتعاقدات[6].يقصد بها مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديد ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة [7]. وعرفت بأنها حرية تدفق المعلومات و توفيرها والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة ، واكتشاف الأخطاء[8].

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة الاتى:

---

[1] د. مصطفي حسن بسيوني السعدي ، **مدي ارتباط الشفافية والإفصاح بمعايير المحاسبة والمراجعة وتأثيرها علي مناخ الاستثمار** ،(القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الأول ،العدد الأول ، 2006م) ، ص60.

[2] د. فريدة كيفن ،**الخصوصية في عصر المعلومات ، ترجمة محمد محمود شهاب**، (القاهرة:مركز الأهرام للترجمة والنشر، 1999م)، ص 17.

[3] د. عصام حنفي محمود ، **التزام الشركات بالشفافية والإفصاح**، (القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الأول ،العدد الأول،2006) ، ص115.

[4] د.محمد فرح عبد الحليم،**الشفافية والإفصاح**،(القاهرة:جامعة طنطا،المجلة العلمية للتجارة والتمويل،المجلد الأول،العددالأول،2006م)، ص 99.

[5] د.رفيق يونس المصري،**الشفافية و الإفصاح المالي**،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر،2007)، ص274.

[6] د. عارف عبد الله عبد الكريم ، **الإفصاح المحاسبي الاختياري في دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**،(القاهرة: جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الأول ،العدد الأول، 2006)، ص59.

[7] د. عجيل جاسم النمشي،**الشفافية والمسائلة فى التقارير المالية** ،(بيروت: الدار الجامعية، 2009)، ص517.

[8] د. شريف سعيد البراد، **مدى تأثر أسعار أسهم الشركات بالإفصاح المالي وغير المالي على سوق الأسهم السعودية** ،(القاهرة: جامعة عين شمس،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد، العدد الثاني ،2008) ، ص537.

1. يوضح مفهوم الشفافية البيئة الملائمة التي توفر وتتيح المعلومات الملائمة للأطراف ذوي العلاقة.
2.تعمل على أساس أسلوب الحكم المناسب لتأكيد حسن إدارة الاقتصاد و التغلب علي المشكلات .
3.تتضمن الكشف عن الاهتمامات والأهداف والدوافع والموارد والإعلان عن المبادئ.
4. تتضمن حقوق المنظمات الحكومية وغير الحكومية في الاطلاع علي الحقائق المتعلقة بالعمل والأنشطة والبرامج والتمويل والتعاقدات.
5. تعمل على وضوح الإجراءات وصحة ومصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالوحدات والمؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة والعامة ووضوح العلاقات فيما بينها من حيث التخطيط والتمويل والتنفيذ للوصول للغايات والأهداف المعلنة مسبقاً .
6. توفير المعلومات التي تمكن من تقييم الوضع الحقيقي للمنشاة في وقت معين.
تستطيع الباحثة تعريف الشفافية بأنها نشر المعلومات والإفصاح عنها ووضوح لغتها وسهولة الوصول إليها وفقا للمتغيرات الاقتصادية بحيث تكون متاحة للجميع.

2/3/2 أهمية الشفافية The Importance of Transparency

تكمن أهمية الشفافية بالاتى[1]:
1.تعمل على زيادة المعلومات الواردة في الإيضاحات وتؤدى إلى تحسين الإفصاح في الشركات.
2.توفر المعلومات للمستثمرين لمساعدتهم فى اتخاذ قرارات سليمة.
3.الحد من تأثير الشائعات واستغلال المعلومات الداخلية حتى لا تتاح الفرصة أمام بعض المضاربين للحصول على معلومات غير متاحة للآخرين.
4.تعمل فى القضاء على مفهوم إدارة الربحية.
5.تظهر التغيرات في إجراءات المحاسبة والتقرير بنحو يؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية.
تستطيع الباحثة إضافة الأهمية للشفافية كالاتى:
1.تزيد من عملية توضيح قيم البنود التي تحتويها القوائم المالية.
2. تقليل درجة التقلب في الأسواق المالية لضمان الاستقرار المالي .
3. تجعل استجابة المشاركين في السوق معتدلة وتساعدهم على توقع وتقييم المعلومات السلبية.
4.تعمل على توضيح الظروف التي أدت إلى التغير في السياسات المحاسبية في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموماً.
5.تسهل من تفعيل سوق رأس المال الكفء عن طريق توفير معلومات إضافية عن البنود المتضمنة في القوائم المالية، وأخرى غير متضمنة فيها.

3/3/2 أهداف الشفافية The Goals of Transparency

(1) د. زكريا محمد الصادق إسماعيل وابراهيم السيد عبيد ، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية** ،(القاهرة:جامعة القاهرة، المجلة العلمية للبحوث التجارية،المجلد الثاني، العدد الأول،2007)، ص74.

تسعى الشفافية لتحقيق الأهداف التالية[1]:

1.إصدار دليل المعلومات لتوضيح الأهداف الإستراتيجية المستقبلية للشركة وخططها.

2. إصدار نظام السوق المالية ولوائحه التنفيذية لتحقيق الشفافية.

3.الالتزام بالإفصاح المستمر للشركات عن التطورات الهامة فى تقرير مجلس الإدارة.

4. توفير الحماية للمستثمرين في السوق المالية ومنع التداول بناء على معلومات داخلية .

5. توضيح الاستثمارات المالية فى سوق الأسهم وإيضاح بعض المفاهيم المحاسبية الغامضة بالنسبة للمستثمرين.

6. العمل على وجود لجنة للمراجعة.

7. تحقيق جودة المراجعة الداخلية.

8. تدعيم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

تستطيع الباحثة إضافة أهداف للشفافية كالاتى:

1.تعتبر أداة لضبط سوق المال والتلاعب بحقوق المستثمرين.

2.تتضمن الشفافية فرص متساوية لجميع المستثمرين في الحصول على المعلومات.

3.تمنع ظهور المضاربات غير المبنية على أساس المعلومات حيث أن المضاربة تستند إلى توفير معلومات غير متاحة للآخرين للاستفادة منها فى البيع والشراء حسب نوعية المعلومات، وتحقيق مكاسب أو تجنب خسائر قبل أن يحصل باقي المتعاملين بالبورصة على هذه المعلومات.

4.الشفافية تمنع تسرب المعلومات الداخلية من الشركات وتحقق كفاءة الأداء في الأسواق االمالية.

5.المستثمر لا يستطيع بدون الشفافية أن يطمئن على السعر العادل لأوامر الشراء والبيع في الأسواق المالية.

4/3/2 خصائص الشفافية Characteristics of Transparency

تتمثل خصائص الشفافية فى الاتى[2]:

1.الوضوح والعلانية وهي بذلك نقيض الغموض والسرية والعتمة.

2.تتعلق بكشف وإعلان كافة المعلومات المتعلقة بعملية إدارة الشأن العام لإفراد المجتمع على الصعيدين الحكومي والإداري والسياسة المالية والاقتصادية العامة والإعمال الحكومية والإدارية والسياسية.

3.توفير المعلومات الكاملة عن الأحزاب السياسية والنقابات المهنية ومنظمات المجتمع المدني.

4.توفير وإيضاح المعلومات لكل الجهات و الإعلان وتوفير المعلومات للصحافة وأجهزة الإعلام الاخري والجهات الرقابية في الدولة والقضاء ومنظمات المجتمع المدني وكافة المواطنين الراغبين بالاطلاع على كل ما يتعلق بإدارة الشأن العام من معلومات.

---

(1) د. محمد علي سميران، **الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**،(عمان: دار حنين للنشر،2001)، ص86.

(2) د. الكيلانى عبد الكريم ،**مفهوم الرقابة الشامل** ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ،2002) ، ص73.

5.حق للمواطن تجاه الدولة وواجب على الدولة تجاه المواطن.

6.ليست غاية بل هي وسيلة تساعد في عملية المحاسبة والمساءلة من خلال عملية كشف الإعمال والإجراءات الحكومية والإدارية والإفصاح العام لبيانات الإعمال المختلفة .

7.تتعلق بالتشريعات والقوانين من حيث وضوحها وموضوعيتها واستقرارها ومرونتها وتطورها تبعا للتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية بما يتناسب مع العصر وشفافية القوانين تعني وضوحها وبساطة صياغتها وسهولة فهمها.

8.الشفافية وسيلة حضارية ومدنية واعتمادها وتطبيقها في كافة مرافق الدولة يدل على الدولة الرشيدة والحكم الصالح فيها.

تستطيع الباحثة إضافة خصائص للشفافية تتمثل فى الاتى:

1. معالجة الظواهر السلبية في الأداء وتبسيط الإجراءات الإدارية والتنفيذية وعدم التعقيد وضمان النزاهة في التنفيذ.

2.تقييم الأداء وبناء على نتائج التقييم تكون عملية المحاسبة والمساءلة.

3.تكسب السلطة السياسية والإدارة العامة في الدولة ثقة واحترام الشعب وذلك يقوي العلاقة بينهما حيث تكون العلاقة تعاونية لضمان المصلحة العامة.

4.غياب الشفافية يوسع مساحة الفساد السياسي والإداري والمالي في الدولة واعتمادها وتطبيقها يعتبر آلية فعالة للوقاية من الفساد.

5/3/2 مقومات الشفافية Elements of Transparency

تتمثل مقومات الشفافية فى الاتى[1]:

1. تقوم الشفافية على التدفق الحر للمعلومات وتتيح للمعنيين بالمصالح الاطلاع مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح، وتوفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها . وتزيد سهولة الوصول إليها لدرجة الشفافية ،ولكي تكون المنشات المستجيبة لحاجات الناس ولمشاغلهم منصفة ،عليها أن تكون شفافة وان تعمل وفقا لسيادة القانون.

2.تعتمد الشفافية اعتمادا كبيراعلى توفر المعلومات وصحتها،حول قضايا اللسياسات العامة،وترتبط نوعيةعملية صنع القرار والمخاطر والتكاليف المترتبةعليها بطبيعة المعلومات التي يتم تزويدها لصناع القرار.

3. الحد من الأخطاء الحكومية ، ومن ألا خطاء في تقدير الموارد وتعزيز الشفافية نحو مساعدة الحكومات أن تجعل الموازنات وبرامج الإنفاق العام أكثر شفافية ،وتشكل حماية البيئة وجميع إشكال الإدارة المالية مجالات أخرى تكون فيها للشفافية دور حاسم على صعيد الفعالية واحتواء الفاسد[1].

---

[1] د. أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحكومة الشركات من منظور إسلامي،(** بيروت: دار النهضة ، 2004)، ص175.

[1] د.عبد الرحمن بن صالح الأطرم ، **مسئولية الشرعية للمحاسب القانوني** ،(دمشق: دار الرضا للنشر، 2001)، ص354.

4.المساءلة تعتبر عنصر رئيسي من عناصر الشفافية ويترتب عليها الوقاية من ارتكاب الأخطاء التقدير الصحيح للموارد بالإضافة إلى اخذ مسألة الإفساد بالجدية في خطط التنمية وجعل جميع الحسابات العامة والتقارير واضحة وموضوعية.

يتضح للباحثة أن مقومات الشفافية تعنى بالتدفق الحر للمعلومات للجهات ذات المصالح بالقدر الذي يساعدهم على الوقوف على حقيقة أعمال المنشأة والقدرة على مراقبتها ويقتضي أن تكون المنشات المستجيبة شفافة وان تعمل وفقا لسيادة القانون بما يجعلها أكثر كفاءة مع ضرورة مساءلة الجهات ذوي الاختصاصات لان المساءلة تعد ركن أساسي من أركان الحكم الصالح .

وهناك عوامل ساعدت علي تفشي ظاهرة الفساد يمكن حصرها في الأتي[2] :

1.عدم وضوح السياسات العامة للإدارة وغياب المخطط الهيكلي العام مما ادي إلي تضارب المسؤوليات.

2.المحسوبية والقبيلة والواسطة التي تؤدي إلي عدم تكافؤ الفرص.

3.غياب الاهتمام بالمواطن ونسيانه إدارياً .

4.عدم وجود الشفافية والمساءلة .

5.قلة الموارد وما يقابلها من احتياجات متعددة .

6.انخفاض الدخل في ظل الارتفاع المستمر في الأسعار .

6/3/2 متطلبات الشفافية Transparency Requirements

تتمثل متطلبات الشفافية فى الاتى[3]:

1.الالتزام بالانفتاح والوضوح والأمانة ، فيما يتعلق بالمنشاة ورسالتها وسياستها ونشاطاتها على المستويات الإدارية بشكل يسمح بمساءلة جادة للمنشاة وللعاملين بها فيما يتعلق بمعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة .

2. العمل ضمن إجراءات واضحة ومعلنة ، وتبني مواقف ذات علاقة بسياسات المنشاة المالية والتنموية ومواقفها من السياسات العامة .

3.وجود سياسات أخلاقية صريحة توجه الخيارات الإستراتيجية.

4.الالتزام بسياسة واضحة للنشر تتضمن حفظ وتوثيق كل ما يتعلق ببناء المؤسسة وعملها ، من خلال إصدار قرارات مجلس الإدارة أو اللوائح والإجراءات المصادق عليها فيما يتعلق بنشر المعلومات الشفوية والكتابية أو المخزنة الكترونيا.

5.التعهد بتوفير المعلومات الصحيحة للجمهور العام بأعلى مستوى من الدقة وذلك بتخصيص دائرة أو وحدة أو شخص للقيام بمهمة توفير اتصال المنشاة بالجمهور.

6. اتخاذ الإجراءات التي تضمن حفظ السجلات والمعلومات التي تتعلق بعمل المنشاة بما يضمن دقة المعلومات والأمانة وسهولة عملية عرض المعلومات وتحليلها وتقديمها لطالبيها وفق إجراءات واضحة ومنظمة.

---

[2] د. وائل إبراهيم الراشد،**أنماط إدارة الأزمة المالية العالمية ومتلازمة الأسواق وتطوير التشريعات المحاسبية**،(عمان:دار حنين،1996)، ص371.

[3] د.جهاد محمد محمد،**اثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات العامة فى مصر**،(الإسكندرية :الدار الجامعية،2005)، ص135.

7. التعهد بالمحافظة على سرية المعلومات الشخصية المتعلقة بشؤون الموظفين والعملاء ما لم يتنازل الأشخاص المعنيون عن هذا الحق أو يتطلب القانون كشف هذه البيانات .

8. تبني إجراءات مكتوبة ومعلنة تحمي الموارد البشرية في المنشاة من الممارسات غير المهنية بما فيها أسس التوظيف والتقييم والتدريب والترقيات وسلم الرواتب وآلية اختيار المستفيدين .

تستطيع الباحثة إضافة بعض المتطلبات للشفافية كالاتى:

1.حفظ المنشآت من الأيدي العابثة بشكل يتيح للإدارات العمل بحرية و نزاهة ووضع الشخص المناسب فى المكان المناسب.

2 . العمل على منح الكوادر القادرة على إدارة المنشاة فعاليات بوضع برامج لتسيير إدارتها بشكل صحيح وفق القوانين والأسس العلمية.

3 . المساءلة عن العمل الموكل لكل مسئول بمبدأ المحاسبة الصارمة بغض النظر عن نفوذه . منح الإعلام والمجتمع حرية النقد والتوجيه من أجل مصلحة الوطن والمواطن .

4.توفير معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم وعن المعلومات المالية وغير المالية للاستفادة منها فى تحديد الوضع المالي فى المنشاة.

5 . إعطاء الفرد دور الرقيب وتوسيع المشاركة في صنع القرار.

7/3/2 معوقات الشفافية Impediments to Transparency

توجد العديد من العوامل التي تعوق سريان مبدأ الشفافية وهي تنتشر بصفة خاصة في الدول النامية، ويمكن تصنيف هذه المعوقات كالاتى[1]:

1. الفساد: يتضمن الانحراف الإداري والوظيفي فى المنشاة إثناء تأدية العمل بمخالفة التشريع القانوني وضوابط القيم الفردية والانحرافات المالية ومخالفة الأحكام والقواعد المعتمدة في تنظيمات الدولة ومنشاتها ومخالفة ضوابط وتعليمات الرقابة المالية.

2. الجهل: العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات على المستوى الخاص أو العام يهمهم فقط الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية واقل سعر دون الإلمام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفيرها لجهلهم بأهمية الشفافية،أوعدم الإلمام بتطبيقها.

3. ضعف وغياب الإطار القانوني اللازم لحماية المصالح من غياب الشفافية، أو ضعف الآليات اللازمة لتطبيق القانون مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها[1].

4. معوقات سياسية واجتماعية أخرى تتمثل في الحياة النيابية السليمة وغياب الدور الفعال لمؤسسات المجتمع المدني التي ترمي إلى حماية استغلال الأطفال ومتابعة حقوق الإنسان واختفاءمبدأ المساءلة تماما

---

[1] د. بالخير بكاري، **الشفافية لحل إشكالية تقييم المؤسسات البترولية** ،(بيروت :دار النهضة العربية،2005)، ص496.

(1) د. سامح فوزي حنين، **المساءلة في الادارة العامة** ،(القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب،2009) ،ص207.

يتضح للباحثة أن الشفافية بداية الطريق نحو التقدم وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية ، وغيابها يؤدى إلى انخفاض تدفق الاستثمارات بشقيها المباشر وغير المباشر بمعدلات متزايدة . وتفعيلهما يكون بإصدار قرارات فوقية حاسمة وجادة وعاجلة لوقف المعوقات في طريقها.

8/3/2 طرق دعم وتحسين الشفافية Ways to Support and Improve Transparency

توجد عدة أساليب وإجراءات لتحسين رفع مستوى الشفافية في أداء المنشاة تتمثل فى الاتى[2]:

1. دعم وتطوير النظام القانوني بالمنشاة والعمل على القيام بالدراسات المقارنة والتوصيات بإصدار قوانين جديدة بشأن محاربة الفساد وضمان المزيد من الشفافية وضرورة تطوير آليات واضحة يتم بمقتضاها تطبيق القوانين من خلال الجهاز القضائي الفعال .

2. تكوين لجان النزاهة في المنشات المختلفة،وذلك من خلال تنمية الممارسات الإدارية الأخلاقية والالتزام بالقيم في أداء الوظائف المختلفة ، وتهدف اللجان إلى التغلب على المشاكل المالية والتصدي لها في حال حدوثها بالإضافة إلى معالجة الحالات التأديبية المختلفة،وحالات سوء استخدام السلطة والفساد الإداري.

3.تنمية القيم الدينية والتركيز على البعد الأخلاقي في محاربة الفساد وذلك لأن معظم حالات الفساد تتم بسرية وبطرق عالية المهارة فيكون من الصعب وضع تشريعات وقوانين تقضي على أنماط الفساد بصورة تامة في ظل السرية واستغلال التقدم التقني في تغطية الفساد[3].

4. تهيئة بيئة عمل صحية و أرضاء العاملين و المتابعة و الموضوعية ، وبث روح الجماعة ، فالموظف الذي يتحقق له الرضاء الوظيفي يكون أكثر حرصاً من غيره على الالتزام بالممارسات الإدارية السليمة والابتعاد عن الممارسات الفاسدة ، كما أن المتابعة المستمرة لأداء العاملين في المراحل المختلفة تساعد على اكتشاف الانحرافات ، والتزام العاملين داخل منشاة معينة والعمل معاً كفريق واحد يكون من الصعب معه انتشار الفساد [4].

5.دراسة وتطبيق آليات المكاشفة والمصارحة من خلال التأكد من التزام موظفي القطاع العام بمسؤولياتهم عن نشر المعلومات للمواطنين عبر آليات منظمة قانوناً والرد على استفساراتهم .

6. تنمية وعي موظفي القطاع العام والمتعاملين معه بمختلف أشكال الفساد ومعرفة الأدوات والأساليب اللازمة لمكافحة وأهمية بناء الشفافية في الأنظمة الإدارية والمالية وكذلك فوائد تطبيق قيم الشفافية والنزاهة ونظم المحاسبة في محاربة الفساد.

---

(2) د. محمد مصطفي سليمان ،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص52.

(3) د.غالب على جميل،**الشفافية المحاسبية ودعم آليات مكافحة الفساد فى مصر**،(مصر : جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثامن والعشرون ،2006) ، ص95.

(4) د.يونس حسن عقل، **تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال فى تحسين فعالية التقرير المالى فى ضؤ المبادىء الدولية لحوكمة الشركات**،(حلوان: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثانى، 2005) ، ص52.

تستطيع الباحثة إضافة لطرق دعم وتحسين الشفافية كالاتى:

1. إصلاح إدارات ومؤسسات الحكم وإرساء قواعد المساءلة العامة وعدم حماية الفاسدين .
2. ترشيد السياسات الاقتصادية ووضع الإدارة الجديرة بالعمل للصالح العام.
3. توفر مناخ معافى يتيح المساءلة لكافة العاملين بان يكون علاج الفساد بإحداث جمعيات ومنظمات شفافية وهيئات مراقبة قادرة لها صلاحيات واسعة.
4. بتصحيح مسار العمل في مراكز المؤسسات والقطاعات العامة ضمن إطار مراقبة دقيقة واعتبار أن الشفافية المرتكزة على مبدأ المساءلة والمحاسبة هي العلاج الذي يقف بوجه انتشار الفساد ويحد من تفشيه في الدولة ومؤسساتها.
5. تحسين الدخل الفردي للمواطن والعامل لان الدولة كثيرا ما تكون مسئولة عن وجود الفساد.
6. حسن اختيار الكفاءات والمسئولين،لان الاعتماد على مبدأ الكفاءة هو نوع من الشفافية.

9/3/2 الشفافية في القوائم المالية Transparency in the Financial Statements

الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي والتغيرات الحادثة في التدفقات النقدية، ويتم ضمان شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق توفير عرض واضح للمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية لقطاع المستخدمين وتعمل الشفافية على سهولة تفسير القوائم المالية.

توجد مبادئ رئيسية معينة تحكم تقييم المعايير لتسهيل الشفافية وتفسير القوائم المالية وفي عام 1989م تم إدراج إعداد وعرض القوائم المالية في معايير المحاسبة الدولية من اجل تحقيق ما يلي[1]:

1. شرح المفاهيم التي يقوم عليها إعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين .
2. توجيه المسئولية عن وضع المعايير المحاسبية.
3. مساعدة المعدين والمدققين والمستخدمين علي تفسير معايير المحاسبة الدولية والتعامل مع القضايا التي لا تشملها المعايير.
4. المساعدة علي فهم الطريقة التي علي أساسها يتم إعداد وعرض القوائم المالية وتحديد مسئولية إعداد المعايير بالإضافة إلي المساعدة في تفسيرها وكيفية التعامل مع القضايا التي لا تقع ضمن نطاق المعايير المحاسبية الدولية[2].
5. الاعتراف بتأثيرات المعاملات والأحداث الاخري عند حدوثها وأن يتم إثباتها في القوائم المالية عن الفترات المتصلة بها وبالخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة شاملة.
6. الإفصاح عن تحسين مستويات تفهم الجمهور لهياكل وأنشطة المنشاة وتفهم سياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية ، وعلاقتها بالمجتمعات التي تعمل خلالها، و توفير المعلومات التى تساعد المساهمون والمستثمرين للوصول إلي معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية.

---

(1) د. طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية** ،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)، ص 919.

(2) د. نبيل محمد مرسى،**تقييم الأداء الاستراتيجى المالى لشركات المساهمة السعودية**،(الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الأول ، 2009م) ، ص 99.

يتضح للباحثة ان تطبيق الخصائص الكيفية الرئيسية ومعايير المحاسبة الملائمة ينتج عنه قوائم مالية تقدم صورة واضحة وحقيقية وبشفافية تامة وينبغي توفير المعلومات التي تساعد في تقديم قدرة المنشاة علي الاستمرار ومن ثم إذا كانت هناك مؤشرات تدل علي عدم قدرة المنشاة علي الاستمرار ينبغي الإفصاح عنها، بالإضافة إلي توفير المعلومات التي تساعد علي تقويم الأداء.

10/3/2 شروط الشفافية Terms of Transparency

توجد مجموعة من الإرشادات التي ينبغي الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق الشفافية تتضمن الإفصاح عن المعلومات التالية [1]:

1.النتائج المالية و نتائج عمليات المنشاة.

2.أهداف المنشاة وإعداد المعلومات طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

3.حقوق الملكية وحقوق التصويت.

4.سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الاختيار.

5.العمليات المتعلقة بالأطراف من الشركة أو أقاربهم.

6.عوامل المخاطرة المتوقعة.

7.الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.

8.هياكل و سياسيات الحوكمة وبصفة خاصة ، ما يحتويه اى نظام أو سياسة لحوكمة الشركات والعمليات التي يتم تنفذها بموجبها.

9. تكون الشفافية في الوقت المناسب، حيث أن الشفافية المتأخرة تكون لا قيمة لها.

10. إتاحة الشفافية لكافة الجهات في الوقت المناسب .

تستطيع الباحثة إضافة شروط للشفافية تتمثل فى الاتى:

1.تساعد الشفافية علي تقييم كافة الأوضاع المرتبطة بالمنشاة،بما في ذلك نتائج عملياتها، أهدافها ، سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، العمليات المتعلقة بالأطراف من المنشاة أو أقاربهم، عوامل المخاطرة المتوقعة، وأي معلومة تعد مهمة وجوهرية لمن يستخدمها.

2.القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل ، كفء مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بان القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة.

3.توفير فرصة متساوية فى نشر المعلومات وفى التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

---

[1] د. جمعة خليفة الحاسي ، **الإفصاح في القوائم المالية للمصارف التجارية الليبية** ،(طرابلس: دار المجد للطباعة والنشر،2008)، ص479.

4.استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحليين و السماسرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها, والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيداً عن اى تعارض مهم في المصلحة قد يؤدي إلي الأضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمون من مشورة .

5. ألا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ علي بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل .

6. تكون مفهومة وغير غامضة ، مع ضرورة أن تتبعها مسائلة عند ظهور الأخطاء ومحاسبة مرتكبيها.

الفصل الثالث
حوكمة الشـركات

3/ - الفصل الثالث

حوكمة الشركات

نتجت الحاجة لحوكمة الشركات من الفصل بين الملكية والإدارة فى الشركات ذات الملكية العامة،وسعى المستثمرون إلى المشاركة فى منشات وشركات ناجحة تأتى لهم بالأرباح، ولأهميتها أصبحت من الموضوعات التى على قائمة أعمال المنشات والمنظمات الدولية، حيث الكثير من الأحداث الاقتصادية السلبية التى ركزت على اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي، والمنشات المالية الدولية كانهيار بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض فى الولايات المتحدة، والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركات، وغيرها من حالات التدهور الإقتصادى فى بعض دول آسيا والدول النامية والاقتصاديات المتحولة والأسواق الناشئة ، والممارسات الاقتصادية الخاطئة تؤدى إلى فساد إلادارة والإخفاق وفقد قدرتها التنافسية والقضاء على المكاسب الاقتصادية والاجتماعية مما يمثل عبء وعائق على المجتمعات والاقتصاد الكلى. وأصبحت حوكمة الشركات أداة أساسية لتحسين الأداء و تطوير التنمية وتضمن نزاهة المعاملات المالية ، وتعزز سيادة القانون والحكم وتقلل من الفساد بوضعها الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة .

تمثل حوكمة الشركات إشراك جميع الأطراف في المنشاةفي عملية اتخاذ القرار بحيث لا يكون القرار مقتصراً على مجموعة معينة فى المنشاة الواحدة، وكذلك أن تتوفر المعلومات لجميع الأطراف بشفافية ووضوح وتحديد مسؤولية وحقوق وواجبات جميع المسئولين عن إدارة المنشاة وذلك لتجنب حدوث حالات الفساد الإداري، والتأكد من أنها تدار بطريقة سليمة وتخضع للرقابة والمتابعة والمساءلة.

سوف يعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم حوكمة الشركات.

المبحث الثاني:آليات ومبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: لجان المراجعة فى حوكمة الشركات.

1/3/ - المبحث الأول

مفاهيم حوكمة الشركات

تمثل حوكمة الشركات تطور كبير في الشركات المساهمة لما تحققه من رفع كفاءة أداءها باعتبارها محل الثقة بين الشركات والمساهمين متى ما تم تطبيقها بالفعالية المطلوبة وهى تفعيل للسياسات الداخلية التي تشمل النظام والعمليات والأشخاص وتخدم احتياجات المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال توجيه ومراقبة أنشطة إدارة الأعمال الجيدة مع الموضوعية والمساءلة والنزاهة ، فالإدارة السليمة للشركات تعتمد على التزام السوق الخارجية لتنظيم وتشغيل الشركة بهدف تحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل لإرضاء المساهمين والدائنين والعاملين والعملاء والموردين، والامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية،والوفاء بالمتطلبات البيئية واحتياجات المجتمع .

1/1/3 تطور مفهوم حوكمة الشركات TheEvolution of theConcept of Corporate Governance

تطور مفهوم حوكمة الشركات مر بأربعة مراحل كالاتى:

المرحلة الأولى من1932-1987 ميلادية

فى تلك المرحلة تم تناول فصل الملكية عن التسيير والتي تحاول فيها حوكمة الشركات سد الفجوة بين مسيري الشركة ومالكيها من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تأثر فيها وفى الاقتصاد،وفي عام 1937 نشر أول مقال بين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة [1].فى عام 1976 ظهرت نظرية الوكالة التي أدت إلي زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وذلك بوجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل علي حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري،والتقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة.حيث ظهرت مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت أهمية الالتزام بحوكمة الشركات وأثرها علي زيادة ثقة المستثمرين وأعضاء مجالس إدارة الشركات[2].في الولايات المتحدة أدي تطور مهنة المحاسبة والمراجعة وسوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل علي مراقبته وتشرف علي شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به إلي زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزامها بتطبيقه، وخاصة المسجلة أسهمها لدي البورصات. ففي عام 1987م قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة (SEC) ، بإصدار تقريرها المسمي (Tread Wa Commission) والذي يتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية امام مجالس إدارة الشركات [1].

المرحلة الثانية من1987-1992 ميلادية

---

(1) د. حلمي سلام ، **المحاسبة في شركات الأموال** ،(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1994م) ص 32 .

(2) د. أشرف حنا ميخائيل ،**أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات** ،(مصر :الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها الإدارية والاقتصادية ،2005م) ، ص 171.

(1) د.ماجد شوقي ، **حوكمة الشركات سهلة المنال للأسواق المتقدمة** ، (القاهرة : دار الكتب المصرية 2006 م) ص382.

التأكيد علي أهمية حوكمة الشركات من اجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية، والالتزام بتطبيق التوصيات التي تبناها تقرير اللجنة الوطنية التابعة لل (SE) أن تحدد في تقريرها السنوي مدي التزامها بتلك التوصيات،وظهرت بعد ذلك العديد من التقارير المتعلقة بحوكمة الشركات ودور مجالس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم إدارة المخاطر[2] .

المرحلة الثالثة من1992-2002 ميلادية

تضمنت هذه المرحلة إصدار التقرير المعروف باسم (Blue Ribbon Report) والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة الداخلية بشان الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات،وفي إعقاب الانهيارات المالية لكبري الشركات الأمريكية تم إصدار قانون (Sarbanes Oxley Act) الذي ركز علي دور حوكمة الشركات في القضاء علي الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات[3] ونظراً لارتباط الاقتصاد الأمريكي بالاقتصاد في المملكة المتحدة . ظهرت العديد من التقارير التي تؤكد أهمية الالتزام بحوكمة الشركات في المملكة المتحدة وكان لبورصة لندن دور بارز في ذلك المجال.

المرحلة الرابعة من2002-2004 ميلادية

لم يقتصر تفعيل تطبيق حوكمة الشركات علي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة ، بل ظهر فى العديد من التقارير في كل من كندا وفرنسا وألمانيا وايطاليا و دول أمريكا اللاتينية وشرق أسيا وذلك عن طريق الهيئات العملية والبورصات المالية بها [4].

يتضح للباحثة أن تطور مفهوم حوكمة الشركات أخذ مجالا أوسع فى تناوله العلاقة بين المساهمين والمسيرين والعلاقات التي تربط بين أصحاب المصالح، وأكد ان انفصال ملكية الشركة عن إدارتها أدي إلي ظهور ما يسمي بحوكمة الشركات ، والتي تعني بتعارض مصالح المديرين التنفيذيين مع طموحات المساهمين وأصبحت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصداقية لأسواق المال، وتنشيط الاستثمارات ، كذلك انهيار وإفلاس بعض الشركات العالمية أدى إلي ظهور مفاهيم ومصطلحات جديدة بهدف السيطرة علي التأثيرات وتفادى حدوثها في المستقبل.

2/1/3 مفهوم حوكمة الشركات The Concept of Corporate Governance

عرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من الطرق التي يتم من خلالها تأكد المستثمرين من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.وانها مجموعة من القواعد التي ترتكز عليها إدارة الشركة لتعظيم ربحيتها وقيمتها علي

---

(2) د.جون سوليفان وآخرون، ترجمة سميركريم،**حوكمة الشركات فى القرن الحادي والعشرين** (واشنطن: مركز المشروعات الدولية 2003 ص232.

(3) د. محمد سمير بلال، **دور الرقابة على جودة المراجعة فى تحقيق حوكمة الشركات** (الإسكندرية : المؤتمر العلمى الخامس- حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية 2005) ص54.

(4) د.سمير القبانى،**الازمات المالية فى القرن العشرين** ،(دمشق : جامعة تشرين - مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد السابع والثلاثون -العدد الثاني 2010م) ص345 .

المدى البعيد لصالح المساهمين[1].وإنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بها.كما عرفت بأنها ممارسة السلطات الاقتصادية والإدارية لإدارة شئون المجتمع وكافة مستوياته. وهى مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن الانضباط والشفافية والعدالة. وإنها تشمل التغييرات الأساسية وتبنى المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة فى البيانات المالية وتمكين الدائنون والمقرضون من مقارنة احتمالات الاستثمار بسهولة . وانها نظام يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات ، ويحدد الحقوق والمسئوليات وقواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشئون الشركة وتحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهدافها ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء[2]. وعرفت بأنها مجموع الآليات التنظيمية التي من شانها الحد والتأثير على قرارات المستثمرين والتحكم في توجهاتهم وتبين مجال صلاحياتهم[3]. وإنها مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة والممولين وأصحاب المصالح، لضمان حسن استغلال الإدارة لأموالهم وتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة ، وتحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة[4].عرفت بأنها الحكم الرشيد الذي يتم تطبيقه عبر حزمة من القوانين والقواعد التي تؤدى الى الشفافية وتطبيق القانون[5].هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها[6]. هي الأسلوب الذي يوفر الهيكل والإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد وتحقيق أهداف الشركة، ومراقبة الأداء ، والنتائج ، وصولاً للأسلوب الناجح لممارسة السلطة[7].وإنها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة المنشآت لتعظيم ربحية المنشأة وقيمتها على المدى الزمني البعيد لصالح المساهمين[8].وهى نظام تتم بواسطته الإدارة والرقابة والمحاسبة للمساهمين والمُلاك المختلفين[1].وتتضمن الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في الشركة لتوفير إشراف على المخاطر.وهى نظام من خلاله يتم توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية

---

[1] د. نبيل صلاح وعلى عبد الوهاب،**الفساد فى المنطقة العربية قياسه، ولسبابة وإثارة** (الإسكندرية:المؤتمر العلمى الخامس، حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005) ص127.

[2] Spivey, Stephen, **Corporate Governance & The Role of Government**, International Journal of Disclosure & Governance , Vol.1 , No. 4 , 2004 , p.310.

[3]The World Bank, **Governance and Development,** The World Bank Publication Washing,d.s 1992,P40

[4] د. أسامة فهد الحيزان، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2003)، ص295.

[5] د. مجدى محمد سامى ، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، 2005م)، ص 84.

[6] د. إبراهيم عبد الله ، أسامة سعد المعمر ، **مبادئ وأسس ومهام حوكمة الشركات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2004م) ، ص9 .

[7] عبد العزيز على السوداني، **اثر جودة الحوكمة على النمو الاقتصادي العربي**،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005)، ص97.

[8] علي مجاهد أحمد السيد، **تحليل ظاهرة حوكمة الشركات بإستخدام نظرية الوكالة . منظور محاسبي،**(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005)، ص63.

[1] د. مصطفى محمود أبوبكر، **المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفيرمقومات التطبيق الفعال للحوكمة بالتطبيق على منظمات التعليم الجامعي الحكومى،(**الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005)، ص105.

والنزاهة[2]. وإنها تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات في المنشآت والشفافية التي تحكم عملية إتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك المنشآت وموظفوها والمعلومات التي يجب أن يفصحوا عنها للمستثمرين والحماية المقدمة لصغار المساهمين[3].وإنها ممارسة الصلاحيات والرقابة والإدارة وتقوم على تأسيس العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والأطراف ذات العلاقة على أسس مؤسساتية[4].وهى نظام يمكن من خلاله إدارة الشركات والتحكم فيها.

تستنتج الباحثة من التعريفات السابقة لمفهوم حوكمة الشركات بأنها:

1.مجموعة أنظمة تختص بالرقابة علي أداء الشركات وتهدف إلي تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

2.يتعلق مفهوم حوكمة الشركات بالطريقة التي يتم بها مراقبة سير العمل في الشركة من قبل مجلس الإدارة وكيفية تحقيق محاسبة المساهمين.

3. تعمل على صياغة أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ومراقبة الأداء الفعلي ومقارنته بالأهداف المخططة.

4. وضع الضوابط والقيود التي تضمن الحكم والسيطرة من خلال وضع مجموعة من المعايير والمقاييس العادلة التي يمكن الارتكاز عليها.

5.تحكم العلاقة بين إدارة الشركة والمصالح المرتبطة بها والمحافظة علي حقوق المساهمين وتعظيم أدائهم وتبني مفهوم محاسبة المسئولية .

6.تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح وتوفيق أوضاع المشاركين في إدارة الشركة عن طريق توزيع الحقوق والواجبات.

7.مجموعة من القواعد ذات القابلية للتطبيق في مجال توجيه ورقابة أداء الشركات.

8. نتاج للمعايير والتعاملات ونماذج السلوك المطور بوساطة النظامين القانوني والاقتصادي.

9. تشجيع المنشآت على الإستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة.

10.توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف المنشأة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.

11. توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم التداخل بين اختصاصات تلك الأطراف.

تستطيع الباحثة تعريف حوكمة الشركات بأنها وسيلة لرقابة وحماية المجتمع والمنشآت وحفظ أموال المستثمرين والمغرضين وتعميق دور المسائلة ومتابعة الأداء.

---

[2] د.محمد محمود صابر، **مستويات الإطار الفكري للمحاسبة ومعاييرالمراجعة العامة - آليات أساسية وفعالة في حوكمة الشركات**،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005)، ص294.

[3] د. أحمد شرف عبد الحميد، **إدارة الربحية والدور المحاسبي فيحوكمة الشركات** ،(الإسكندرية:المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005)، ص209.

[4] د. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي**، (الإسكندرية :الدار الجامعية، 2006)، ص140.

3/1/3 أهمية حوكمة الشركات TheImportance of Corporate Governance

تتمثل أهمية حوكمة الشركات فى الاتى[1]:

1. محاربة الفساد الداخلي في الشركات وتحقيق ضمان النزاهة والحياد والاستقامة للعاملين في العمل.
2. تفادي وجود الأخطاء العمدية والانحرافات ومنع استمرارها .
3. محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها .
4. تقليل الأخطاء إلي ادني حد ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث الأخطاء.
5. تحقيق الاستفادة من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنتاج .
6. تحقيق اعلي قدر من الفعالية وعدم الخضوع لضغوط من مجلس الإدارة.

7.أداة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي يؤدي إلي توفير أُطر عامة لحماية أموال المساهمين.

8. تحقيق نظام بيانات عادل يحقق النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح والعلاقات المرتبطة بالمشروعات والشركات.
9. التحول إلى نظام اقتصاديات السوق.

10.ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم علي تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم مع العمل فى الحفاظ علي حقوقهم وخاصة حائزي أقلية الأسهم .

11.تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال الدولية وخاصة في ظل استحداث أدوات واليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع مستثمر رئيسي .

12.التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة المالية منها إلي الاستخدام الأمثل منعاً لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك[2] .

13. تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي.
14.ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم .
15. تجنب المشاكل المحاسبية والمالية لتدعيم واستقرار الشركات.
16.المراجعة وتعديل القوانين الحاكمة فى أداء الشركات وتعزيز المسائلة ورفع درجة الثقة.

تستطيع الباحثة إضافة الأهمية لحوكمة الشركات كالاتى:

1. تعمل حوكمة الشركات على تخفيض المخاطر وتحسين كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيم الشركات.

2.تحقق قيم العدل والمساءلة والمسئولية والشفافية فى الشركات،وتضمين نزاهة المعاملات، وتعزز سيادة القانون ضد الفساد وتضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة.

---

(1) د.مصطفى محمود ابو بكر،ترشيد القرارات الاقتصادية فى ظل الحوكمة ،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع،2003)، ص121.

(2) د. شوقي عبد العزيز بيومي، حوكمة الشركات المساهمة، (القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، 2011م)، ص173.

3.تعمل على تحديد العلاقة بين المستثمرين ومجالس الإدارة، وحملة الأسهم وغيرهم، وتهتم بزيادة قيمة استثماراتهم، وترشيد اتخاذ القرارات فيها.

4.تخدم مصالح حملة الأسهم، وتحترم مصالح غيرهم بالشركة.

5.تدعم الريادة والابتكار فى مجال الأعمال وتحقيق التنمية بزيادة الإنتاجية والنمو على المدى الطويل.

6.توفير الوقت والأداة الجيدة للحكم علي أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم .

7.العمل علي كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسها بما يمكنها من جذب مصادر التمويل وجعلها قادرة علي أيجاد فرص عمل جديدة.

8.تقلل الشركة من احتمالات تعرضها للمخاطر المختلفة.

9.توفير مصادر تمويل محلية و دولية للشركات من خلال الجهاز المصرفي أو من أسواق المال .

10.تجنب الوقوع في مشاكل محاسبية ومالية مما يعمل علي استقرار نشاط الشركات العاملة في الاقتصاد.

4/1/3 أهداف حوكمة الشركات The Objectives of Corporate Governance

تسعي حوكمة الشركات إلي تحقيق الأهداف التالية[1]:

1.تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي.

2.زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال بما ينعكس علي تخفيض تكلفته،وتشغيل نظام السوق بصورة فعالة.

3.وجود حواجز ودوافع لمجلس إدارة الشركة نحو متابعة تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحة الشركة .

4.فرض الرقابة الفعالة علي الشركة .

5.تمكين الشركة من التمتع بمركز تنافسي جيد بالنسبة لمثيلاتها فى سوق رأس المال بما يؤدي إلي زيادة اجتذاب المستثمرين الذين بإمكانهم تدعيم النمو المالي للشركة.

6.تدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق رأس المال .

7.العدالة و الشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة بالشركة .

8.حماية حقوق المساهمين وتعظيم عوائدهم.

9.الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء .

10.تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

11.إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

12.المراجعة و التعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى مجلس إدارة الشركة والمساهمين .

13.تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين.

14.إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين لضمان فاعلية دورهم الرقابي وإدراكهم لأهميته.

---

[1] د. سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى مصر**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ،2006)، ص364 .

توجد أهداف أخرى لحوكمة الشركات تتمثل فى الاتى:[1]

1.محاربة الفساد الإداري ،المالي،السياسي،الاجتماعي.

2.جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية والحد من التهرب الضريبي.

3.تحقيق الاستقراء والمصداقية للقطاعات المالية علي المستوي المحلي والدولي .

4.تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات عمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

5.تحسين وتطوير إدارة الشركة والمساعدة علي بناء إستراتيجية واضحة لضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة علي بناء أسس سليمة بما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء .

6.تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية،وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة.

7.زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق سوق المال وزيادة قدرتهم على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وتشجيع ودعم القدرات التنافسية.

8.ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين و الدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس .

9. زيادة فاعلية تحقيق التنمية المستدامة التي تفي بالاحتياجات الحالية والمستقبلية[2].

10.تقوية ثقة المجتمع في نجاح عملية الخصخصة وضمان تحقيق أفضل عائد على استثماراتها ،واتاحة المزيد من فرص العمل وزيادة التنمية الاقتصادية .

11.تعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير المتفق عليها ووجود أنظمة للرقابة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل وأخلاق المجتمع وآدابه و مبادئه .

12.تحقيق عملية الاتصال بين المجتمع المدني وبين المشروعات والشركات والبنوك لجذب اهتمام المستثمرين.

13.إدخال اعتبار القضايا البيئية والأخلاقية في صنع واتخاذ القرار.

14.زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة و استقرارهم وتنمية الصورة الايجابية عن الشركة للعاملين فيها والمتعاملين معها.

15.العمل على رفع الضرر و تجنب المخاطر ومعالجة ما يحدث من أخطار مادية و معنوية .

16.زيادة القدرة على النمو والتراكم في الثروة نتيجة العمل علي زيادة المعلومات والخبرات والمهارات وصقل المواهب[1].

---

[1] د. صفاء محمد سرور، **دور المنهج الإسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005م) ، ص 171.

[2] د. صلاح الدين حسن السيسى ، **الشركات متعددة الجنسيات وحكم العالم،**(القاهرة : دار عالم الكتاب، 2003)، ص32.

[1] د. عبد الناصر محمد سيد درويش، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات** ،(القاهرة:جامعة بنى سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني ، 2003م) ، ص427.

17.عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه .

تستطيع الباحثة إضافة الأهداف التالية:

1.العدالة و الشفافية بما يضمن المحافظة على حقوق جميع الأطراف ذوي المصلحة بالشركة .

2.حماية حقوق حملة الأسهم و العمل على تعظيم ربحية المنشأة.

3.المحافظة على الاستقرار الاقتصادي والعمل على تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات .

4.تبني مفهوم محاسبة المسئولية و توزيع المهام والمسؤوليات الخاصة بالإدارة والعاملين.

5.العمل على تحقيق أهداف الشركة ومتابعة الأداء بما يعظم قيمتها.

6.تقييم أداء الإدارات المختلفة وتعزيز مبدأ المساءلة والعمل على رفع كفاءة الأداء.

7.تجنب حدوث مشاكل محاسبية و مالية بما يعمل على تدعيم و استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد،ودرء حدوث انهيارات والمساعدة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

8.فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركة [2].

9.منع استقلال السلطات المتاحة في تحقيق مكاسب غير مشروعة و المتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح .

10.تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات.

11.تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة .

12.تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين.

13.إمكانية مشاركة المساهمين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدورالمراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

5/1/3 مقومات حوكمة الشركات The Elements of Corporate Governance

تتمثل مقومات حوكمة الشركات فى[3]:

1.السلوك الاخلاقى، ويتضمن:

أ.الالتزام بقواعد السلوك المهني.

ب.التوازن فى تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.

ج.الالتزام بالأخلاقيات الحميدة والشفافية عند تقديم المعلومات.

د.تطبيق المسؤولية الاجتماعية

2.الرقابة والمسائلة، وتتضمن[1] :

أ.أطراف رقابية مباشرة وهم المساهمون ولجنة المراجعة .

---

[2] د.إبراهيم العيسوي، **حوكمة الشركات فى سوق الأوراق المصرية ،(**القاهرة: جامعة بنى سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني ، 2003م) ، ص 429.

[3] Beng, W. G, **Audit Committees, Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control** .Contemporary Accounting Research, Toronto: Summer. 2009, Vol. 26, Iss. 2, p. 7

(1) د. سمير القحطان ،**حوكمة الشركات ومعالجة الازمات المالية** ، (سوهاج: جامعة الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،العدد الثاني،2001)، ص79.

ب.أطراف رقابية عامة وهم سوق المال والبورصة ومصلحة الشركات.

ج.إطراف رقابية أخرى وهم العملاء والمستهلكون والموزعون والمقرضون.

3.إدارة المخاطر وتشمل[2]:

أ. وضع نظام إدارة المخاطر.

ب.الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب الشركات.

4.تفعيل إدارة أصحاب المصلحة في إنجاح الشركة.

5.تفعيل قواعد ومتطلبات الإفصاح الواردة في القانون والأنظمة والقرارات الصادرة بمقتضاه وضع نظام إدارة المخاطر.

6.توضيح حالات الإخفاق والضعف في نظام الرقابة الداخلية التى يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على الأداء المالي للشركة.

7.تحسين مقاييس العمل الخاصة.بمبادئ النزاهة والشفافية ومحاسبة الأفراد فى الشركات.

8.وضع برنامج لمحاربة الرشوة فى الشركات والعمل به.

9. فعالية عمليات الشركة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والتقيد بقواعد الإدراج والإفصاح.

تستطيع الباحثة إضافة بعض المقومات لحوكمة الشركات كالاتى:

1.ضمان الالتزام بالسلوك والأخلاق الحميدة.

2.الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد.

3.التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.

4.الشفافية عند تقييم المعلومات.

5.القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

6.تفعيل الأطراف الرقابية لمراعاة المصلحة العامة للشركات.

6/1/3 خصائص حوكمة الشركات Characteristics of Corporate Governance

تتمثل خصائص حوكمة الشركات فى الاتى [1]:

1.منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية.

2. ضمان استقلال المراجع الخارجي للمؤسسة.

3.إرسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر.

4. طلب المزيد من الشفافية فى المحاسبة مع تقديم صورة حقيقية للإحداث المالية.

---

(2) د. محمد ال ياسين، **دور الرقابة الداخلية فى نظام الحوكمة**،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع،2003)، ص 148.

(1) د. محمد طاهر التوهامي، المراجعة وحوكمة الشركات، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية،2003)، ص186.

5. المشاركة في اتخاذ القرار.
6. تعزيز وتفعيل أداء الشركات وتعظيم القيمة السوقية.
7.المساءلة المحاسبية لإدارات الشركات المختلفة.
8.التأكيد التام على التفاعل ما بين الأنظمة الداخلية والخارجية لأعمال الشركات.
9.تحقيق التوازن في العلاقات التعاقدية ما بين إدارات الشركات والأطراف الأخرى.
10.العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة داخل الشركة[2].

تستطيع الباحثة إضافة الخصائص الآتية:

1. وجود شرعية للسلطة نابعة من سلطة المجتمع.
2. وجود المجتمع المدني في عملية صنع القرار.
3. وجود برامج مركزها المجتمع وتقوم على الإصغاء للمواطنين.
4. التمثيل والتنافسية والشفافية والمساءلة.
5.السيطرة على الفساد وحسن استغلال الموارد البشرية والمالية والمادية والطبيعية لتلبية الاحتياجات.
6.العمل على توفير الضمانات الكافية للحد من الفساد الإداري والمالي.
7.تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية وأحداث تطور في أنشطتها والتنبؤ بسلوك الأداء التشغيلي للشركة.
8.معرفة حقوق ومسؤوليات الأطراف المختلفة في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمساهمين وأصحاب المصالح المختلفة.

7/1/3 عناصر حوكمة الشركات Characteristics of Corporate Governance

تتمثل عناصر حوكمة الشركات فى الاتى[3]:

1.وضع أهداف إستراتيجية ومجموعة قيم ومبادئ تكون معلومة للجميع،وينبغي على مجلس الإدارة أن يضع الاستراتيجيات اللازمة لتوجيه وإدارة النشاط،وتطوير المبادئ ليساعد على منع الفساد والرشوة وقيام الإدارة العليا بتنفيذ السياسات التى من شأنها تقييد الممارسات والعلاقات التي تضعف من كفاءة تطبيق الحوكمة.

2.تنفيذ سياسات واضحة للمسؤولية فى الشركة وذلك عن طريق تحديد السلطات والمسئوليات الأساسية للمجلس والإدارة العليا، مع التزامها بتحديد المسئوليات للعاملين داخل الهيكل التنظيمي طبقاً للوظائف.

3. تفعيل المراجعة الداخلية ومتى ما توافرت فيها المعايير المتفق عليها ستكون هي الأداة الحقيقية في تطبيق الحوكمة بكامل أهدافها وبالنتائج المرجوة منها.

4. وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة باعتباره أساس تفعيل الحوكمة.

5. تقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل نظام الحوكمة وتطويره بما يحقق أهداف الشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح بكفاءة عالية [1].

---

(2) د.مؤيد راضي خنفر، التحكم المؤسسي بين المحاسبة والقانون،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ،2004 م)، ص251.

(3) د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار و تغيير مكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس, حوكمة الشركات وأبعادها الإدارية والاقتصادية ،2005), ص147.

(1) د.هالة سعيد، **الحوكمة من المنظور المصرفى**، (القاهرة: المعهد المصرفي المصري، 2003م)،ص215.

6. وجود أعضاء في لجنة المراجعة يتوفر لديهم مقومات الأداء الملائمة التي تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية حتى يسهم في الحد من المشاكل المختلفة التي تعاني منها الكثير من الشركات المساهمة .

7.كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وإدراكهم لدورهم فى عملية الحوكمة، حيث ينبغي أن يتوفر للأعضاء معلومات كافية تمكنهم من الحكم على أداء الإدارة لتحديد أوجه القصور واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة،مع تدعيم الاستقلالية والموضوعية للأعضاء والاستفادة من تجارب الآخرين لتطوير الاستراتيجيات.

8.تهتم الهيئات المهنية بحماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح.

9. تحقيق الإفصاح و الشفافية وتأكيد المعاملة المتساوية و العادل[2].

تستطيع الباحثة إضافة بعض العناصر كالاتى:

1.تطبيق حوكمة الشركات على النحو السليم واحترام القواعد وتفسيرها وضبط العلاقة بين مالكي الشركة ومديريها والمتعاملين معها.

2.وضع آليات تنفيذ حوكمة الشركات ومحاربة الأداء الغير جيد، وتقييم أساليب العمل بصفة مستمرة ، مع تطوير قدرات العاملين ورفع مستوى خبراتهم من خلال التأهيل الجيد.

3.مراعاة النزاهة والعدالة فى العمل وتحمل المسئولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين.

4.ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات.

5.تفاعل المتطلبات القانون والتشريعية الإدارية الاقتصادية.

6.تفعيل مسئوليات لجنة المراجعة أسواق رأس المال.

7.إصلاح القوانين واللوائح المعمول بها فى الشركات، وذلك لتطبيق الحوكمة الجيدة.

8/1/3 مزايا حوكمة الشركات Advantages of Corporate Governance

تتمثل مزايا حوكمة الشركات فى [3]:

1.السرية: يتعين على الموظفين والمسئولين المحافظة على سرية المعلومات لتحقيق جودة الأداء .

2.الأنصاف فى التعامل:على الموظفين ، والمسئولين السعي للتعامل مع عملاء الشركة وموردیها ومنافسيها وموظفيها بطريقة تمثيل الحقائق الجوهرية.

3.حماية أصول الشركة وحسن استخدامها:يتعين على جميع الموظفين والمسئولين حماية أصول الشركة وضمان استخدامها وحفظها من الإهمال.

4.الامتثال للقوانين والقواعد واللوائح:على الشركة الامتثال للقوانين والقواعد واللوائح، بما في ذلك قوانين التجارة بالمعلومات السرية وتشجيع الإبلاغ عن السلوك الغير قانوني أو أخلاقي.

---

(2) د. ماجد شوقى ، **حوكمة الشركات سهلة المنال للأسواق المتقدمة** ،(القاهرة : مكتبة الشمال، 2002)،ص495.

(3) د. محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات**،(القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، مجلة المحاسب ،المجلد الثانى،العدد السادس عشر،2003)، ص34.

تستطيع الباحثة إضافة مزايا لحوكمة الشركات كالاتى:

1.تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة ومحاربة الفساد وتشجع التنافس الحر .

2.تحسين أداء الشركات يقلل من تكلفة رأس المال ويقوى سمعتها.

3.تبنى علاقات قوية بين أصحاب المصالح وتحمى حقوق المستثمرين وتخفف أثر المخاطر.

4.تشجيع زيادة الإنتاجية والابتكار والعمل بكفاءة وتقليل الفاقد وجعل الأسواق المالية مستقرة وتشجيع قيام علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال.

9/1/3 مبررات ظهور حوكمة الشركات

Justifications for the Emergence of Corporate Governance

تشتمل مبررات ظهور حوكمة الشركات على الاتى :

1.الفساد المالي والادارى

لا يوجد تعريف محدد ومتفق علية للفساد المالي والادارى فعرف بأنه إساءة استعمال السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية[1]. كما عرف بأنه سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق مكاسب خاصة[2].

تستنتج الباحثة من تعريف الفساد المالي والادارى الاتى:

1. استخدام السلطة لتحقيق مكاسب شخصية.

2.يمثل المكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع.

تستطيع الباحثة تعريف الفساد المالي والادارى بأنه التغيير غير المرغوب فيه، في المعاملة و خرق القوانين والسياسات والإجراءات التي توضع موضع التنفيذ للصالح العام ، لغرض تحقيق المنافع الشخصية على حساب المجتمع .

أ.أسباب ظهور الفساد المالي والادارى

تتمثل أسباب ظهور الفساد المالي والادارى فى الاتى:

1.ضعف آليات الرقابة والمساءلة والمحاسبة،فى محاربة الفساد وعدم تفعيل الرقابة الداخلية فى الشركات.

2.البعد الاقتصادي والبطالة وتدني الرواتب والأجور وتباين الدخول وانخفاض مستوى المعيشة ، وغياب الفعالية الاقتصادية وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة الذي يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا .

3.البعد الاجتماعي يتمثل فى ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها وتوفر البيئة الاجتماعية الملائمة لظهور الفساد .

5.انعدام الشفافية والمساءلة يصعب معها تحديد تقييم المعايير التي استخدمت فى القوائم المالية[1].

تستطيع الباحثة إضافة لبعض أسباب ظهور الفساد المالي والادارى كالاتى:

1. عدم احترام آداب المهنة والامتثال للإرشادات.

---

(1) د. دعاء محمد سالمان، **سياسات الإصلاح الاقتصادي في تهيئة المناخ الاستثماري**،(القاهرة: جامعة عين شمس،2007)، ص34.

(2) د. هوشيار معروف، **الاستثمارات والأسواق المالية**،(عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع،2003)، ص112.

[1] د. منير إبراهيم هندي **الفكرالحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء- مدخل حوكمة الشركات**،(الإسكندرية: دارالمعرفة الجامعية،2009)، ص43.

2. التطبيق غير السليم لإجراءات المتابعة المتواصلة
3. عدم شفافية الصفقات والمعاملات المالية.
4. الخدمة غير الجيدة للعملاء.

ب. مظاهر الفساد المالي والادارى

يتمثل الفساد المالي والادارى فى الاتى[2]:

1.الانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام التي تنظم سير العمل.
2.مخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية.
3. التهرب الضريبي والمحسوبية في التعيينات والمراكز الوظيفية.
4.عدم تحمل المسؤولية وافشاء أسرار العمل.

تستطيع الباحثة إضافة لمظاهر الفساد المالي والادارى الاتى:

1.حدوث تغييرات كبيرة وجوهرية خلال وقت قصير في السجل المالي للشركة.
2.عدم الإفصاح عن الموضوعات الأكثر أهمية والتي تتعلق بالمخاطر المالية فى الشركة.
3.عدم وجود آليات لعمل لجان المراجعة موضوعة من قبل مجالس الإدارة في الشركات لتعزيز الحوكمة.
4. المعلومات المالية لا تخضع للفحص المستقل.

ج. آثار الفساد المالي والإداري

تتمثل آثار الفساد المالي والإداري فى الاتى:[3]

1.الحصول على مكاسب مالية وامتيازات على حساب المجتمع.
2.الزيادة المباشرة التي تطرأ على تكلفة المعاملة،وعلى السعر الذي يدفعه المستهلك للسلع أو المستفيد من الخدمات التي تقدم له.
3.إعطاء الأولوية للمشروعات غير الضرورية على حساب الأولويات المهمة لتمكين متخذي القرار من تفعيل حاجاتهم.
4.ارتباط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة ، من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع وقدرتهم على مراكمة الأصول بشكل مستمر مما يؤدي إلى توسيع فجوة الفساد.

تستطيع الباحثة إضافة لآثار الفساد المالي والادارى الاتى:

1.يساهم الفساد المالي والادارى في تدني كفاءة الاستثمار وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها.
2. للفساد اثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه تلك الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا.

---

[2] ظاهر شاهر القشى ، **انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة** (عمان:المجلة العربية للإدارة،المجلد الثالث والعشرون،العدد الرابع،2004)، ص86.

[3] د. كريم سمير وآخرون، ترجمة كاثرين كوتشا، **حوكمة الشركات فى القرن الواحد والعشرين** ،(واشنطن: مركز المشروعات الدولية، الخاصة،2003)، ص37.

3.يضعف التدفقات الاستثمارية ويسهم في تدني حجم الضرائب وتراجع مؤشرات التنمية البشرية خاصة فيما يتعلق بمؤشرات التعليم والصحة وضعف دور المؤسسات الرقابية.

2.غش القوائم المالية

عرف بأنه محاولة متعمدة من قبل القائمين علي الشركة لتضليل أوخداع مستخدمي القوائم المالية المنشورة، من خلال إعداد ونشر قوائم مالية بها تحريفات جوهرية (1). وعرف بأنه استخدام شخص لوظيفته في سبيل الحصول علي ثروة شخصية من خلال تعمد سوء استخدام وتطبيق موارد الشركة أو أصولها [2].

تستنتج الباحثة من تعريف غش القوائم المالية الاتى:

1.أحداث متعمدة ينتج عنها تحريف جوهري بالقوائم المالية محل المراجعة.

2.عدم تفعيل أساليب محاسبة المسئولية الإدارية والمالية لأداء المسئولين.

3.التصميم الضعيف لأنظمة الرقابة الداخلية والاجراءات المحاسبية غير الملائمة.

تستطيع الباحثة تعريف غش القوائم المالية بأنه استخدام الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية المألوفة ، للحصول على امتياز للدخل والممتلكات والأصول.

أ.أسباب غش القوائم المالية

تتمثل أسباب غش القوائم المالية[3]:

1.عدم توفير دليل مباشر للعلاقة بين تقدير خطر الغش واجراءات المراجعة واكتشاف غش العملاء.

2.التصميم الضعيف للرقابة الداخلية أو التطبيق الخطأ لها.

3.الطرق غير الملائمة المستخدمة في الاختيار والتدريب والإشراف علي فريق المحاسبة.

4. عدم فعالية تقدير خطر الغش المباشر علي عملية كشف الغش.

5.عبء العمل الزائد لفريق المحاسبة.

تستطيع الباحثة إضافة أسباب لغش القوائم المالية كالاتى:

1. ضعف هيكل الرقابة الداخلية للشركة.

2. حوكمة الشركة الأقل كفاءة.

3. جودة غير جيدة لوظائف المراجعة.

---

(1) د.مصطفى فتح الله صقر،**حوكمة الشركات وبيئة المراجعة الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة،(**القاهرة:جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة المجلد الخامس والعشرون ، العدد الثاني، القاهرة، 2005) ، ص245.

(2) د. حازم حسن، **الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل الشركات فى مصر، (** القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، مجلة المحاسب ،المجلد الرابع،العدد السابع عشر،2003)، ص 397.

(3) د.نعيم دهمش ، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة،(** عمان: المؤتمر العلمي المهني الخامس،التحكم المؤسسي واستمرارية المنشاة،2003)، ص516.

4.عدم تطوير أساليب مهنة المراجعة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال كشف ومنع الغش المحاسبي.

ب.مظاهر غش القوائم المالية

يتمثل غش القوائم المالية فى الاتى[1]:

1.التحريف، التعديل، التلاعب في السجلات المالية الأساسية، المستندات المؤيدة أو معاملات الشركة.

2.تحريف جوهري متعمد في القوائم، حذف، سوء توجيه للأحداث، التعاملات، الحسابات، أو معلومات هامة لإعداد القوائم المالية.

3. تعمد سوء التطبيق المحاسبي الصحيح،والتنفيذ غير الواضح للمبادئ والمعايير المحاسبية والاعتراف بطرق القياس.

4.استخدام أساليب محاسبية غير منطقية لإدارة الأرباح.

5.التلاعب في الممارسات المحاسبية وفق قواعد تعتمد ظاهريا علي المعايير المحاسبية، لكنها تسمح للشركة بإخفاء عناصر اقتصادية من أدائها.

تستطيع الباحثة إضافة لغش القوائم المالية الاتى:

1. أوراق مالية غير متناسبة مع مصادر الدخل.
2. حساب الديون المشكوك في تحصيلها غير متناسبة مع حساب العملاء.
3. حساب الاحتياطات غير متناسب مع باقي عناصر القوائم المالية.
4. عمليات استحواذ غير متناسبة لمجال الأعمال الحالي ، وإيرادات غير متوافقة مع توقعات المحللين.

ج.آثار غش القوائم المالية

تتمثل آثار غش القوائم المالية فى الاتى[2]:

1. الاعتراف بالإيرادات، وما تتضمنه من التقرير المضلل عن المبيعات الوهمية، التوقيت غير الملائم للاعتراف بها، والتقييم غير المناسب لها.

2. الاعتراف بالمصروفات، بما في ذلك عدم صحة التكاليف الرأسمالية والمصروفات المؤجلة والاستخدام غير الصحيح للاحتياطات والمخصصات.

3. اندماجات الأعمال، والتي تتعلق بالأنشطة المحاسبية غير الملائمة، والتي استخدمت للتأثير أو للتقرير عن الوحدات المندمجة.

4.يكلف الغش مبالغ كبيرة تدفعها أطراف بريئة كالمستهلكين وشركات التأمين ومكاتب المراجعة.

تستطيع الباحثة إضافة لآثار غش القوائم المالية الاتى:

---

(1) د. عاطف علاونه ،**حوكمة الشركات في فلسطين- التحديات والآفاق المستقبلية**،(غزة :جامعة بيرزيت،2008)، ص67.

(2). د. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات ، المفاهيم، المبادئ، التجارب**،(الاسكندرية: الدار الجامعية، 2001)، ص9 .

1.ظهور قوائم مالية مضللة تؤدي إلى حدوث نتائج خطيرة وذات أضرار واسعة الانتشار وذلك باهتزاز ثقة المستثمرين في سوق الأوراق المالية، وتضارب في المصالح أدى إلى أزمة ثقة في نظامِ إعداد القوائم المالية.

2.كثرة الدعاوي بسبب فشل المراجع في اكتشاف الغش وعدم الإفصاح عن أنشطة العميل سيئة السمعة.

3. سوء تخصيص الموارد نتيجة إعداد تقارير مضللة عن أماكن الاستثمار المتاحة وانخفاض المبيعات والتوظيف والكفاءة الإنتاجية والمصداقية وضعف مقدرة الشركة على المنافسة.

2/3- المبحث الثاني

آليات ومبادئ حوكمة الشركات

تعدد آليات حوكمة الشركات التي تعمل علي حماية وضمان حقوق المساهمين والأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بإعمال الوحدة الاقتصادية من خلال أحكام الرقابة والسيطرة علي أداء إدارة الوحدة الاقتصادية والمحاسبية، وتصنف مجموعة الآليات المستخدمة إلي نوعين ،اليات تختص بالوحدة الاقتصادية ، وتشمل آليات تحقق الرقابة علي أداء الطرف الأول، مثل قوة إدارة المراجعة الداخلية داخل الوحدة الاقتصادية ، ومدي إلزام إدارة الوحدة الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية ، وقوة استقلال لجنة المراجعة ، ودرجة اعتماد الوحدة الاقتصادية علي تكنولوجيا المعلومات المتطورة ،واليات تختص بمراقبة حسابات الوحدة الاقتصادية التى تقوم باعتماد القوائم المالية الخاصة بها وإبداء الرأي الفني فيها، وتشمل آليات تحقق الرقابة علي أداء الطرف الثاني مثل درجة استقلال المراجع ، ومدي التزامه بتطبيق معايير المراجعة الدولية والمحلية ومدي تقديمه لخدمات مهنية استشارية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة [1]. لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات ، ينبغي أن تتوافر مجموعة من الآليات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

1/2/3 آليات حوكمة الشركات Corporate Governance MSechanisms

تتمثل آليات حوكمة الشركات فى الاتى:

أ. آلاليات الداخلية لحوكمة الشركات

الحوكمة الداخلية للشركات تعنى التدابير التى تطبقها الشركة داخليا لتحديد العلاقات بين حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين وأصحاب المصلحة وحقوق وأدوار ومسؤوليات كل منهم. ولها عدة آليات تتمثل فى الاتى[2]:

1.مجلس الإدارة

للإدارة واجب رعاية مصالح الشركة ويتطلب ذلك حصولهم على المعلومات الكافية والتصرف بدراية، ومتابعة ما تتعرض له الشركة من مخاطر، وواجب الانتماء الذي يتطلب منهم رعاية مصالحها ومساهميها فى كل عمل يقومون به، وأن يتفادوا تضارب المصالح،وعلى مجلس الإدارة اختيار القيادة التنفيذية للشركة، ومراقبة أدائها والإشراف على إستراتيجيها ومراجعة قوائمها المالية، والتأكد من التزامها بالقوانين المالية.

2.حقوق حملة الأسهم

تضمن الحفاظ على حقوق أقلية المساهمين وإتاحة الفرصة لهم للحصول على المعلومات والمشاركة فى اتخاذ القرارات، والمشاركة فى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية لحملة الأسهم ومراعاة الشركة لتضارب المصالح

---

(1) د.عثمان النبالى، **قياس مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق**، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر ،2006)، ص307.

(2) د.إحسان بن صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها ـ انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة**، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة ، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الثاني،2008) ، ص79.

والبيع الصوري من شخص لنفسه، ومنع استغلال المعلومات السرية، وأن يتم الإفصاح عن هيكل الملكية والمعاملات المالية التي تتم بين أطرافه[1].

3.إعداد التقارير والرقابة الداخلية

على مجلس الإدارة إقامة نظم تضمن إعداد التقارير الدقيقة، وأحكام الرقابة الداخلية، وتخفيف شدة المخاطر، وضمان الالتزام بالقوانين، وتعزيز الثقة فى التقارير المالية وغير المالية، وأن يكون للشركة نظم ومعايير محاسبية تتمتع بالشفافية تدعمها مراجعة داخلية وخارجية للقوائم المالية.

4. لجنة التعيينات

يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين وضعت مجموعة من الواجبات تتمثل فى [2]:

أ. تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.

ب.تضع لجنة التعيينات آليات شفافة للتعيين بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين .

ج.تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار .

د.تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها ، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.

هـ.عمل اللجنة بموضوعية،وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة من الشركة

5.لجنة المراجعة الداخلية

لجنة يتم تكوينها من قبل مجلس إدارة الشركة ترتبط به بشكل مباشر وتضم عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء سواء كانوا من داخل مجلس الإدارة أومن خارجه يكونوا مستقلين ويتميزون بالكفاءة العلمية والخبرة العملية، وتقوم اللجنة بدور التخطيط والتقييم لنظم الرقابة الداخلية وقياس مدى فاعليتها وكفاءتها والتأكد من سلامة التقارير المالية وكذلك تقديم توصيات ومقترحات لمجلس الإدارة،وتهدف لجان المراجعة الداخلية لتحقيق الاتى[3]:

أ .تخفيف العبء على مجلس الإدارة من خلال تقديم التقارير الدورية التي تسهم في قياس مستوى الأداء للشركة وإدارة أنشطتها.

ب.الإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم مدى الالتزام باللوائح والقوانين والخطط المناسبة لها ودراسة التقارير الصادرة عنها ومدى تقيد الإدارة بالملاحظات المدونة عليها والتزامها بتنفيذها وإبداء الرأي فى القوائم المالية قبل اعتمادها.

ج.المساهمة في ترشيح المراجع الخارجي والتعامل معه والتقصي والتحقق من مدى استقلاليته ودراسة الملاحظات التي يقدمها.

د. دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي فيها .

---

[1] د. خليفة ياسين العاط ، **البيانات المالية وحوكمة الشركات**،(ليبيا : دار الجماهير للنشر، 2008) ، ص523.

[2] د. سندس سعدى حسين، **اثر حوكمة الشركات فى التدقيق الداخلى**،(بغداد: المعهد العربى للمحاسبين القانونين،2006)، ص92.

[3] د. نصار محمد أبو نصار،**حوكمة الشركات**، (عمان : مركز شباب الجامعة ،2009) ، ص279.

هـ. تعتبر أداة رقابية للأطراف الخارجية في تقييم أداء الشركة من خلال الإفصاح والشفافية ومدى دقة القوائم المالية وتقوم لجنة المراجعة الداخلية على مجموعة من المقومات تتمثل فى[1]:

1.الاستقلال التام

عند قيام مجلس إدارة الشركة باختيار أعضاء لجنة المراجعة الداخلية يتم مراعاة جانب الاستقلال لأعضاء اللجنة بحيث لا يكونوا من الأعضاء التنفيذيين في مجلس إدارة الشركة ،أو له علاقة مباشرة مع المدراء التنفيذيين، وأن لايكونوا مشاركين في لجنة أخرى لدى شركة تمارس نفس النشاط أو يكونوا أعضاء تنفيذيين في مجلس إداراتها.

2.الكفاءة العلمية والخبرة العملية

التمتع بالتأهيل العلمي والخبرة والمهارة بالقدر الذي يمكنهم من فهم نشاط الشركة والدراية بالنواحي المحاسبية والإدارية والمالية وكيفية إعداد التقارير المالية ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها والتأكد من مدى الالتزام باللوائح والأنظمة.

3. التحديد الواضح لحقوق وواجبات لجنة المراجعة الداخلية، يتم فيه تحديد الحقوق والواجبات بشكل واضح ومفصل حتى تتمكن من القيام بأعمالها بفعالية وحتى لا تتداخل في أعمالها مع أعمال الأجهزة التنفيذية بالشركة بحيث يكون لها الحق في الاطلاع والحصول على أي معلومات تحتاجها ومناقشة الموضوعات التى تراها مهمة ، ويكون لها حق الاستعانة بمن تراه مناسباً من الأطراف الخارجية ذات الخبرة والمعرفة بالمشاكل الفنية التي تواجهها اللجنة[2].

4.دورية الاجتماعات: تحدد اللجنة بناءً على حجم المسؤولية التى تقوم بها وعلى حجم نشاط الشركة والظروف التي تمر بها وعدد الاجتماعات الدورية التي تعقدها خلال العام وذلك لرفع فعالية اللجنة وقياس قدرتها على قيامها بمهامها .

5.بذل العناية المهنية اللازمة: يعمل أعضاء لجنة المراجعة الداخلية على بذل العناية في أداء مهمتهم وذلك من خلال الالتزام بالمعايير اللازمة والحرص على حضور الاجتماعات , والتعاون والتعامل الفعال والمتابعة والاهتمام بنظم الرقابة الداخلية.

تستطيع الباحثة إضافة آليات داخلية لحوكمة الشركات كالاتى :

1. تطوير أداء الشركة وتنمية استثماراتها .
2. وضع أنظمة إدارية ومالية ورقابية على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها .

---

[1] د.محمد عبد الفتاح العشماوى،**الحوكمة والإصلاح المالي والإداري**،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009) ، ص91.

[2] د.عوض سلامة الرحيلى,**التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**،(القاهرة :المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009) ، ص192.

3. تكوين لجان منبثقة من مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين أومن خارجه بتخصصات متعددة بحكم حاجة الشركة وطبيعة نشاطها وذلك لتحديد المسؤولية والقضاء على الفساد المالي والإداري .

4. التأكد من الالتزام بكافة الأنظمة والقوانين الإدارية والمالية داخل الشركة .

ب. آلاليات الخارجية لحوكمة للشركات

تضمن إمكانية الشركة فى الحصول استثمارات إضافية وتفعيل النظم الخارجية للأسواق والمؤسسات وتشجيع تدفق المعلومات وتعزز المنافسة فى الأسواق وتعمل على تحسين أداء الشركات، وضمان تخصيص الموارد بكفاءة، والسعي لزيادة إنتاجيتها وضمان حصتها من السوق، وتشجيع التنافس للابتكار والريادية فى الأعمال، وأن الشركات تسعى دائما لتقديم أفضل الاختيارات من السلع التى تساندها مؤسسات خارجية تتيح للجميع العمل فيها، ولحوكمة الشركات الخارجية آليات عدة منها[1]:

1. أنظمة الضرائب العادلة

يتطلب من أنظمة الضرائب أن تكون عادلة وبسيطة ومستقيمة للقضاء على الإجراءات المعقدة التي تتكون من خطوات متعددة فى إعداد التقارير المالية وتسمح بالدخول فى دائرة الفساد، فيتطلب أن تتضمن قوانين ولوائح الضرائب الإفصاح الكافي وفى الوقت المناسب لتطبيقها بكفاءة ونزاهة[2].

2.أسواق الاستحواذ

تضبط الأسواق الرقابة على الشركات وعلى سلوك المتعاملين الداخليين، الذين يجب عليهم تحسين أداء الشركة، لضمان عدم تعرضها لمخاطر فقدان السيطرة، فإذا لم تؤد شركة ما عملها بشكل جيد فإن الأسواق تسمح لملاك جدد بالاستحواذ عليها وتحسين إدارتها، ومن ثم تضيف قيمة للأسهم ولحملتها.لذلك ينبغي أن تكون تلك الأسواق منظمة وتتمتع بالشفافية، حتى تسهل الدمج والاستحواذ بشكل عادل ومنصف اقتصاديا.

3.قوانين الإفلاس

الإفلاس من الحقائق الواقعة فى العديد من الشركات، وان قوانينه تعامل الدائنين وأصحاب المصلحة بشكل عادل ومنصف، وفى نفس الوقت تسمح بالخروج من السوق بيسر ،ولذلك فإن القوانين والقواعد التى تنظم إجراءات الإفلاس تساعد على إعادة توجيه ما تبقى من موارد إلى مشروعات أكثر إنتاجية[3].

4.أجهزة الدعاية

تتضمن أجهزة الدعاية وسائل الإعلام ووكالات تصنيف الائتمان ومراجعو الحسابات والمحامون والاتحادات المهنية، وتلك المجموعات التى تسد نقص المعلومات بين العاملين الداخليين فى الشركة والمستثمرين

---

[1] د. ليث سعد الله حسين وسهير عبد داؤد، **دور النظم الخبيرة في تحسين قرارات الموارد البشرية . نموذج مقترح** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005م)، ص95.

[2] د.احمد عادل،**نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمى لمدقق الحسابات وأثرة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة دكتورة غير منشورة ،(عمان: جامعة عمان العربية ،2007)، ص205.

[3] د . عطية صلاح سلطان, **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات** , (القاهرة :المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009) ، ص 79.

الخارجيين، وتعمل على متابعة أداء الشركات، وتوفير المعلومات للمستثمرين، وإعداد معايير فنية للأداء للعمل بنشاط وأن توفر لها المعلومات[1].

5.القطاع المصرفي

يعتمد معظم التمويل الخارجي للشركات على البنوك ، لذلك لابد من وجود آليات تضمن استثمار رءوس الأموال بكفاءة حتى تظل ناجحة ماليا، وتتضمن تلك الآليات خفض متطلبات الإقراض إلى أقصى حد ممكن وإلزام البنوك بالإفصاح عن المخاطر التى قد تتعرض لها وعن علاقاتها[2].

يتضح للباحثة أن آليات حوكمة الشركات الخارجية تركز على أنشطة وفعاليات الشركة، والطلب على المعلومات وتقييم الأداء والبيانات المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة،والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بموضوع حوكمة الشركات، بحيث تشكل المصدر الاساسى من اجل تطبيق قواعدها الرشيدة.

ج.الآليات الأكاديمية

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم وذلك لإنتاج أشخاص مؤهلين التأهيل الكافي والملائم، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية و المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وعقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات، مع التركيز على مناقشة واقعية لدور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح ، وتركيز دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة الحوكمة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة[3] .

يتضح للباحثة أن الآليات الأكاديمية تعتبر أساسية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات وتعمل على حرص الإدارة فى الارتقاء بجودتها وتفعيل المسائلة المهنية وامكانية اعتماد أصحاب المصلحة عليها.

2/2/3 مبادئ حوكمة الشركات Principles of CorporateGovernance

نتيجه للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات ، فقد عملت العديد من المؤسسات علي دراسته وتحليله ووضع مبادئ محدده لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات :

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة مبادئ توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام1999

---

[1] د. خلف عبدالله وردات، **التدقيق الداخلى**،(عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2007)، ص47.

[2] د. ثناء علي القباني ،**المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ,2007)، ص184.

[3] د.أشرف حنا ميخائيل ، **الاصلاح الادارى** ،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009)، ص34.

أصدرت تعديلا لها في عام 2004 وتتمثل في[1]:

1.ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يتضمن إطار حوكمة الشركات تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، واتساقها مع أحكام القانون، وتوضيح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2.حفظ حقوق جميع المساهمين: نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3.المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وحمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وحقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين[2].

4.دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وآليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة.

5.الإفصاح والشفافية:الإفصاح عن المعلومات الهامة عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب.

6.مسئوليات مجلس الإدارة:هيكل مجلس الإدارة واجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية [3].

مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

وضعت لجنة بازل في العام 1999إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية تتمثل فى:

1. قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المبادئ للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق تلك المبادئ.

2.إستراتيجية الشركة التي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

3.التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس [4].

4.وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات والإدارة العليا.

---

(1) Gompers, P .**Changing Models Of Corporate Governance in OECD Countries**, Quarterly Journal Of Economics, Vol 18 ,2001,p48.

(2) د. فريد محمود الشلعوط ، **نظريات فى حوكمة الشركات**،(الرياض : مكتبة الرشد للنشر والتوزيع،2003)، ص375.

(3) د. مهدي بن إبراهيم بن محمد، **الحوكمة والتطبيق الفعلي** ،(جدة : مكتبة الخدمات الحديثة ،1997)، ص471.

(4) د. نعيم فهيم حنا، **نحو حوكمة النظام الضريبي المصري** ،(الإسكندرية : المؤتمر العالمي الخامس،حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2006م)، ص 89.

5.توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام المراجع الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات.

6.مراقبة مراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح.

7.الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

8.تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 مبادئ عامة لدعم الحوكمة في المؤسسات المالية وغير المالية، كالتالي[1]:

1.الممارسات المقبولة للحكم الجيد.

2.خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد.

3.إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

4.القيادة واهتمام الحوكمة بالإصلاح الادارى.

يتضح للباحثة أن المبادئ تمثل خريطة توضيحية ينبغى أن تتبعها كل الجهات الرقابية على سوق رأس المال ومجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية لها.وانها تعمل على حماية حقوق المساهمين وكافة الاطراف ذوى المصلحة المرتبطين بإعمال الوحدة الاقتصادية ،ويتحقق هذا من خلال الرقابة والسيطرة على أداء وسلوك كلٍ من إدارة الوحدة الاقتصادية والمراجع وتفعيل دورهما.وتضع المبادئ نظم تمنع العاملين بالشركة من استغلال وظائفهم واستخدام المعلومات الداخلية لتحقيق منافعهم الشخصية، وهى تعمل على توافر الإفصاح والشفافية فى إعداد القوائم المالية والتأكيد على تطبيق المعايير المحاسبية وعلى مسئولية مجلس الإدارة الإلتزام بقواعد السلوك الاخلاقى.

3/2/3 تأثير مبادئ الحوكمة على تقدير الخطر فى القوائم المالية

The Effect of Corporate Governance Principles to Assess Risk in the Financial Statements

تتأثر مبادئ الحوكمة بالمتطلبات التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق بالغش ، خاصة في معايير المراجعة الصادرة حديثاً ،وفهم الوحدة المحاسبية وبيئتها وتقدير مخاطر تحريفات القوائم المالية الجوهرية والمناقشة مع فريق المراجعة،بما في ذلك الوحدة المحاسبية وهى المسئول النهائي عن عملية الحوكمة، بحيث ينبغي أن تناقش التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تؤثر علي القوائم المالية للوحدة مجال

(1) Seal, **Will Management Accounting and Corporate Governance:** An Institutional Interpretation of the Agency Problem ,Management Accounting Research, Vol. 17, Issue 4, 2006, p. 389.

التكليف، للوقوف علي أهم الاختلافات بين مبادئ الحوكمة ومتطلباتها التي نتجت من الغش المحاسبي وتعمل مبادئ الحوكمة على الاتى[1]:

1.قياس الأداء الفعلي

قياس الأداء طبقاً لمبادئ الحوكمة ينبغي أن يتم على أساس مستقبلي حتى يمكن من اكتشاف الانحرافات مسبقاً ، وان درجة صعوبة قياس الأنواع المختلفة للأداء تتحدد بشكل مبدئي من نوعية النشاط الذي يتم قياس الأداء له وحسن كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركات وزيادة الطاقة الإنتاجية لرأس المال المادي والبشرى وتوسيع القاعدة الاستثمارية لتشمل الإنفاق الذي يساهم فى تحسين نوعية رأس المال ورفع الكفاءة الإنتاجية للأفراد.

2. مقارنة الأداء المقاس بمبادئ الحوكمة المحددة

قياس الأداء الفعلي، يقارن بمبادئ الحوكمة المحددة لمستويات النشاط المحدد والمعدة التي تستخدم لتقيم الأداء التنظيمي وعملية تقييم الأداء قد تتم بالنسبة للشركة ككل أو لبعض العاملين بها والمبادئ عادة يتم تحديدها ووضعها سواء كان الأداء مناسبا أو غير مناسب[2] .

3. اتخاذ التصرفات التصحيحية

اتخاذ التصرفات التصحيحية نشاط أدارى يهدف للوصول بمستوى الأداء التنظيمي إلى مستوى الأداء المعياري، ويرتكز على تصحيح الأخطاء التنظيمية التى أعاقت الأداء والإدراك لأهم القضايا المالية والاقتصادية والمحاسبية،فالإجراء التصحيحي يتم فيه التأكد من أن المبادئ التى استندوا إليها مبادئ عادلة ومناسبة ، وأن المقاييس التى استخدمت فى قياس الأداء الفعلي كانت صادقة ويمكن الاعتماد عليها .

4. تقوية قدرات الهيئات الحكومية

يمكن تقوية قدرات الهيئات الحكومية بتطوير قدرات الموظفين ورفع مستواهم وتأهيلهم ، وان يكون التوظيف والترقي على أساس معايير مهنية مؤكدة عن طريق اختبارات قياسية وإتاحة فرص التدريب المهني للموظفين باستخدام أحدث الأساليب التقنية ودفع رواتب مجزية للموظفين تدفع المؤهلين منهم للبقاء فى العمل ولا تدفعهم الى قبول الرشاوى , وتكون الترقية حسب الكفاءة العلمية والعملية وليس حسب الأقدمية ويمكن تحسين كفاءة النظام القضائي بتوفير الموارد المالية والفنية الكافية اللازمة لتنفيذ القوانين بسرعة[3] .

يتضح للباحثة ان تأثير مبادئ الحوكمة على تقدير الخطر فى القوائم المالية يقوم بحماية المواردمن الضياع وسوء الأداء والأخطاء والفشل، وتقوية قدرات الهيئات الحكومية بتطوير قدرات الموظفين ورفع مستواهم وتساعد على الالتزام بالقوانين والتعاقدات وتوجيهات الإدارة وتقديم معلومات مالية موثوق بها وفى الوقت المناسب واتخاذ

---

(1) د. فائق الشريف ، **حوكمة الشركات المساهمة** ،(عمان : دار الفكر للنشر والتوزيع ، 2010) ، ص491.

(2) د.وليد عبداللة المقبل ، **انهيار الشركات والتعاملات مع ذوى العلاقة** ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة ، المجلد السادس والثلاثون ،العدد الثالث، 2002) ، ص67.

(3) د.إبراهيم عبدا لرحمن اللحيدان ، **بعد إفلاس الشركات العالمية – ماذا عن مستقبل لجان المراجعة** ،(الرياض:الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الاول، 2002) ،ص67.

الإجراء التصحيحي الذي يحد من المشاكل الخاصة بالعوامل داخل الشركة، وتوفر إشراف فعال من خلال عملية انتخاب مجلس الإدارة والموافقة على المبادرات الرئيسية، وتوسيع نطاق المسائلة المحاسبية ،ومعرفة وجود صراع محتمل بين معدي القوائم المالية ومستخدميها فإذا تمت مراجعة القوائم المالية للشركة بمعرفة مراجعين مهنيين مشهود لهم بالكفاءة فأن ذلك يؤدى إلى تخفيف وإزالة مخاطر المعلومات وتخفيض تكلفتها.

4/2/3 محددات حوكمة الشركات Determinants of Corporate Governance

تعمل محددات حوكمة الشركات على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتفعيل وتعميق دور أسواق المال في تعبئة المدخرات ورفع معدلات عوائد الاستثمار إضافة إلى حماية حقوق المستثمرين وتشجيع القطاع الخاص ومؤسساته على النمو ورفع قدرته التنافسية. وتتمثل المحددات الأساسية لحوكمة الشركات في الاتى[1]:

1. المحددات الداخلية

تحدد القواعد والأسس التى تضمن كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها وتطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح تلك الأطراف، وتشمل[2]:

أ. آلية توزيع السلطات داخل الشركة .

ب.الآلية والقواعد والأسس المنظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة .

ج.العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآلية المناسبة مما يقلل من تعارض المصالح .

2. المحددات الخارجية

تحدد المناخ العام للاستثمار في الدولة وتشمل[3]:

أ.القوانين العامة المنظمة للنشاط الاقتصادي.

ب.كفاءة القطاع المالي من بنوك وشركات تأمين وأسواق مالية ذات الأثر على التمويل .

ج.مستوى التنافس في أسواق عناصر الإنتاج والسلع والخدمات اللازمة لممارسة نشاطاتها الإنتاجية.

د.المناخ العام للاستثمار في الدولة.

هـ.كفاءة ومقدرة الأجهزة الرقابية ومدى قدرتها في الرقابة على أعمال الشركات المدرجة في أسواق المال.

و. وجود جمعيات مهنية ذات صلة للعمل فى المراجعة والاستشارات المالية.

ز.الاستجابة والتوجه نحو بناء توافق الآراء وتعزيز سلطة القانون والعدالة والمساواة.

ح.المشاركة والمساءلة والمسؤولية الفردية.

ك.الكفاية والفعالية في استخدام الموارد الاستخدام الأمثل[1].

---

[1] د.محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**،(الإسكندرية: الدار الجامعية،2006)، ص298.

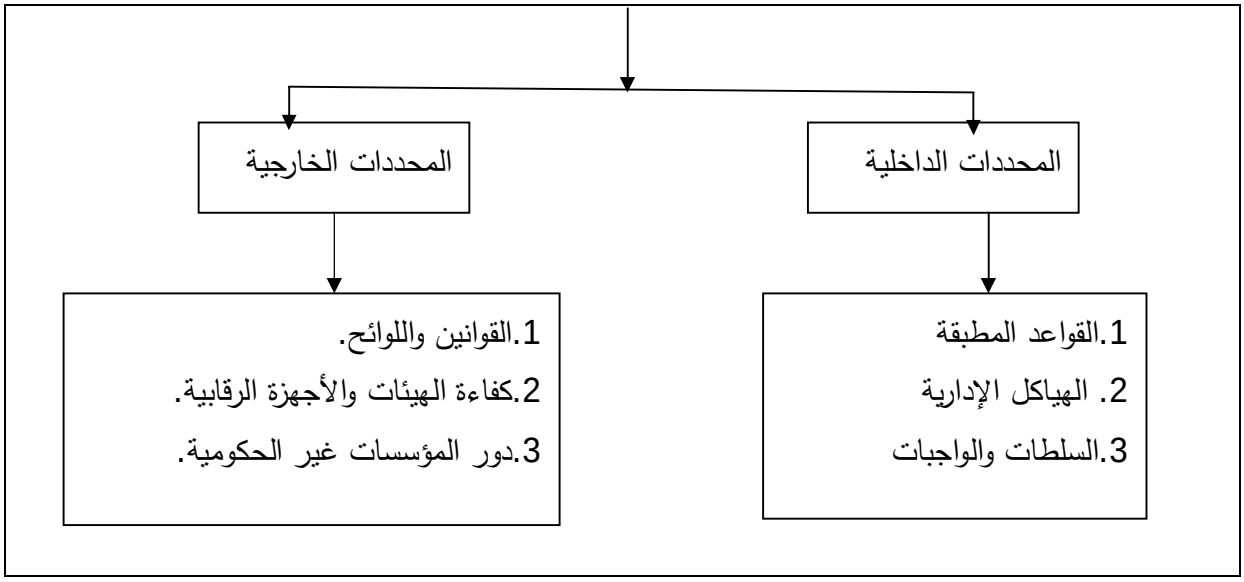
[2] د. زيدان محمد،**الحوكمة في القطاع المصرفي**،(عمان: جامعة الزرقاء ، المجلة العربية للإدارة، المجلد العاشر ،العدد الأول، 2006)، ص60.

[3] مرجع سابق ، ص 14 .

تستطيع الباحثة توضيح محددات حوكمة الشركات بالشكل الآتي:

شكل رقم(1/2/3)

محددات حوكمة الشركات



المصدر : اعداد الباحثة 2011م.

5/2/3 الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات Institutional Framework for Corporate Governance

الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات يشتمل على[2]:

1.حقوق الملكية

النظام الخاص بحقوق الملكية يحدد من يملك التصرف فى الملكية وحماية الملاك دون أن يكون لذلك إجراءات محددة، وأن تحدد القوانين الشخصية والقانونية للشركات، وأن تسمح بإنشاء الشركات المساهمة ذات المسئولية المحدودة للملاك مع وضع المعلومات فى الوقت المناسب وبتكلفة معقولة حيث ان المستثمرون لا يستثمرون أموالهم فى شركات ليست لها حقوق ملكية قانونية واضحة[3].

2.قانون العقود

غياب قوانين ولوائح تنفيذ العقود يؤدى إلى حدوث انخفاض كبير فى صفقات الأعمال وعلى الشركات ان تضمن حماية الموردين والعاملين وأصحاب المصالح.

3.النظم القضائية المستقلة وسيادة القانون

---

(1) د.عيد بن حامد السخري، **حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية ــ الواقع والطموح**، (دمشق: المؤتمر العلميالأول،جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2008)، ص7.

(2) د. محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات** ، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2003)، ص59.

(3) د. عبد الرازق سالمى، **تكنولوجيا المعلومات**،(عمان: إدراة المناهج للنشر والتوزيع ،2010)، ص418.

النظام القضائي المستقل يتمتع بالشفافية وفرض القواعد وحل المنازعات،وعلى المحاكم ان تقوم بحل المنازعات بشكل ثابت ومنطقي وعادل حيث أن سيادة القانون تتطلب قيام الحكومات بخدمة المصالح العامة وأن يمتد القانون ليشمل كل المجتمع[1].

4. سوق الأوراق المالية

الأسواق الناجحة تبنى على حرية الملكية وحرية تداولها، وتحتاج لتمارس عملها بقواعد مناسبة ووسائل جيدة لممارسة الاستثمار ويؤدى إلى انضباط الداخلين بإرسال إشارات الأسعار فى الوقت المناسب وتمكين المستثمرين من تصفية استثماراتهم دون أن يتحملوا تكاليف كبيرة وذلك يؤثر على قيمة أسهم الشركة وقدرتها على الوصول للمال، وتحتاج سوق الأوراق المالية الجيدة إلى[2]:

أ. قوانين تحكم إصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية وديون الشركة والاتجار فيها، وتحدد مسؤوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية والوسطاء على أساس الشفافية والنزاهة.

ب.قوانين لحماية حقوق الأقلية من المساهمين.

ج. شروط إدراج الشركات فى قوائم سوق الأوراق المالية على أساس معايير الشفافية الجيدة.

د. وجود جهاز حكومي به عدد من المشرعين المستقلين المؤهلين، وتخويلهم سلطة تنظيم عمليات الأوراق المالية للشركات وإنقاذ القوانين.

5. حرية الدخول الأسواق

تكون حرية الدخول للأسواق مفتوحة لتسمح بالتنافس ودخول شركات جديدة.والعمل على إزالة العوائق التي تمنع ذلك وإصدار قوانين تمنع الاحتكار مع تنفيذ القوانين، واستبعاد أية معاملات تفضيلية سواء كانت فى شكل دعم أو حصص أو إعفاءات ضريبية.

6.إصلاح الإدارات الحكومية والهياكل التنظيمية

تكون للإدارات والهيئات التنظيمية قواعد واضحة بشأن تضارب المصالح وتبسيط اللوائح باستبعاد القواعد والقوانين المكررة والمتضاربة [3].

7.المعاملة العادلة لحملة الأسهم وتشتمل على الاتى:

أ. حق مشاركة حملة الأسهم في القرارات الأساسية.

ب.حق المشاركة الفعالة في التصويت.

ج.توفير المعلومات الكافية لحملة الأسهم في الوقت المحدد.

د.المشاركة في طرح الأسئلة على المراجع الخارجي.

8 . حقوق حملة الأسهم ومهام الملكية الأساسية وتشتمل على الاتى[1]:

---

[1] د. على سالمى ، **إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية**، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع،2010)، ص196.

[2] محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري – دراسة مقارنة** (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006)، ص18.

[3] د.شفق عبد الحافظ، وسام عبد الرزاق، **دور الحوكمة في الإصلاح الإداري**,(عمان: دار حنين للطباعة والنشر،2005)،ص85.

أ.المعاملة المتوازنة والإفصاح والشفافية لحملة الأسهم وحقوقهم ومهام الملكية الأساسية.

ب.معاملة حملة الأسهم معاملة متساوية مع حماية حملة أقلية الأسهم من أعمال سوء الاستخدام على وجود وسائل فعالة لتعويضهم عن الأضرار الناشئة.

ج.معاملة حملة الأسهم بشكل عادل من خلال القرارات التي يصدرها المجلس.

د.السماح لأسواق الرقابة بمنع عملية التداول الداخلي.

ح.الإفصاح عن القواعد المالية والصفقات التجارية التي يحصل عليها أعضاء المجلس وكبار التنفيذيين[2] والمؤثرة بشكل مباشر في قرارات الاستثمار.

9. دور أصحاب المصالح ويشتمل على الاتى[3]:

أ.احترام حقوق أصحاب المصلحة بموجب القانون والاتفاقيات المتداولة.

ب.لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويضات بسبب انتهاك حقوقهم في الشركة.

ج.تطوير آليات مشاركة أصحاب المصلحة.

د.حق أصحاب المصلحة في الحصول على معلومات مناسبة وكافية وموثوق بها وبشكل دوري ومنتظم

10. الإفصاح و الشفافية وتشتمل على الاتى[4]:

أ.الإفصاح عن المعلومات المادية ذات الصلة بشؤون الشركة كافة.

ب.إعداد المعلومات المفصح عنها استنادا إلى معايير المحاسبة المتعارف عليها وان تشمل المعلومات المالية وغير المالية.

ج.الإفصاح عن مسؤوليات المراجع الخارجي بشأن التزام العناية المهنية الكافية عند تنفيذ المراجعة.

د.توفير قنوات نشر المعلومات لتمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة هـ. التأكد من صحة القيود المحاسبية وخلوها من الخطأ والتزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

و.التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة وغيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

ز. دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات المالية والإجراءات الخاصة بها ومراجعة الحسابات التى تبدأ بالتأكد من صحة تلك النظم.

---

[1] د. محسن احمد الخضرى ، **دور الإفصاح المحاسبي فى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات**،(القاهرة : جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الخامس عشر، العدد الثاني،2001)، ص69.

[2] د. حازم احمد ياسين، **المراجعة الداخلية حوكمة الشركات**، (القاهرة : دار النهضة العربية ،2005) ، ص169.

[3] د.محمد العشبى الثاغورى. **حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية** ،(قطر: جامعة قطر،المجلة العربية ،المجلد التاسع عشر،العدد الأول، 2003)، ص 91.

[4] د.عارف عبدالله عبد الكريم ، **تكليف المراجع الخارجى بوظائف المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات**،(مصر : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثانى والاربعون، العدد الثاني عشر ، 2009م)، ص92.

ح.إتقان العمل وتعزيز ما يقدمه الوسطاء لخدمة مصالح الشركة وحملة الأسهم.

11.مسئوليات مجلس الإدارة وتشتمل على الاتى[1]:

أ.يتبع المجلس معايير للأخلاق ويضع في اعتباره مصالح أصحاب المصلحة

ب. المشاركة في تسمية أعضاء مجلس الإدارة وإبداء الرأي بسياسات المكافآت.

ج.يكون المجلس قادرا على ممارسة حكم الإدارة الرشيدة.

يتضح للباحثة أن الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات يتطلب تأسيس وتنفيذ استراتيجيات وإجراءات فعالة ضد الفساد المالي والادارى بتحديد وتضمين القواعد واللوائح القانونية وتبنى مبدأ الشفافية والإفصاح،وإيجاد أساليب جديدة فى الرقابة الداخلية تحقق الطمأنينة للمنشات وأصحابها من خلال إطار منظم وواضح، بما يحتويه من أساليب رقابة محاسبية وإدارية يحقق كفاءة الأداء وتوزيع المسئوليات بين الهيئات الإشرافية والتنظيمية المختلفة ، وحماية حقوق المساهمين فى المشاركة والأخطار بما تم من اتخاذ القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية فى المساواة فى المعاملة بين جميع المساهمين وإتاحة الفرصة لهم لتصحيح المخالفات المتعلقة بالحصول على حقوقهم، وأن تتاح الفرصة لأصحاب المصلحة،في إبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات والتصرفات غير القانونية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كافة الأمور المهمة المتعلقة بالشركة، فيما يتعلق بمركزها المالي وحوكمة الشركة.

6/2/3 حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية Corporate Governance and Social Responsibility

تتمثل المسؤولية الاجتماعية لحوكمة الشركات فى تحقيق الأهداف الآتية[2]:

1.الالتزام المستمر من قبل الشركات بالتصرف أخلاقياً .

2.المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

3.العمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة والمجتمع ككل.

4. زيادة مساهمة الشركات المالية لميزانية المسؤولية الاجتماعية، وصرف جزء من الأرباح الصافية فى مجالها.

5. تكون لمشاريع خدمة المجتمع استمرارية ومنفعة اقتصادية تخدم أكبر عدد من المستفيدين.

6. توضيح قياس صافي المساهمة الاجتماعية للشركة ومدي وفائها باحتياجات المجتمع.

7.الإفصاح المحاسبي بشكل دوري للطوائف المختلفة عن نتائج قياس الأداء الاجتماعي للشركات.

8.تقويم الأداء الاجتماعي للشركات علي أساس أن المسئولية الاجتماعية والمالية تمثل أهداف كلية للنشاط

الاقتصادي والاجتماعي[1].

---

[1] د. عاطف الأخرس ، **الحوكمة والتطبيق العملى**، (عمان : دار السيرة للنشر والتوزيع ،2004) ، ص395.

[2] د. رضوان حلوة حنان ، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر** ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2003م) ص 267.

[1] د. محمد عباس بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والاجتماعية للمشروع** ، (الإسكندرية : دار الجامعة للنشر،2002م) ص 441.

9.تقويم الأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية وذلك عن طريق تحديد قياس صافي المساهمة الاجتماعية للوحدة والإفصاح عن ذلك بصورة شاملة ودورية.

10.ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية ، وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة سواء كان ذلك من وجهة نظر المحاسبة أو من وجهة نظر الوحدة المحاسبية أو من وجهة نظر المجتمع.

11. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

12. تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة ومعاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة للشركات بشأن المسؤولية الاجتماعية.

تستطيع الباحثة إضافة أهداف لحوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية كالاتى:

1.تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الأضرار في جميع نواحي النشاط.

2.تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

3.التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .

4. إبداء رأي يستند على أدلة قوية عن مدى تطبيق القوائم المالية للمسؤولية الاجتماعية.

5.اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش لعدم تطبيق المسؤولية الاجتماعية بواسطة الحوكمة.

6.تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط واجراءات تحول دون تطبيق إجراءات المسؤولية الاجتماعية.

7.اعتماد الإدارة على حوكمة الشركات في تقرير ورسم السياسات الإدارية بشأن المسؤولية الاجتماعية.

8.طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

7/2/3 حوكمة الشركات والوجود المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

Corporate Governance and Accounting for the presence of Social Responsibility

تتمثل حوكمة الشركات والوجود المحا سبى للمسؤولية الاجتماعية فى الاتى[2]:

1. الشمولية : أن كل العمليات التي حققتها الشركة قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، وعدم وجود تلك الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2. الوجود: يتطلب أن تكون كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ويقصد به أن كل العناصر المادية في المؤسسة لديها حقيقة مادية بالنسبة لعناصر الديون و النفقات والإيرادات بحيث يتم التأكد من وجودها وواقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية[1].

---

[2] د. سمير شوكت الباز ، **الحوكمة من المنظور الاقتصادي** ، **(**مصر : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 2009م)، ص91.

[1] د.عمر وصفى عقيلى، **مدخل للإدارة الرشيدة** ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2009) ، ص226.

3. الملكية: يقصد بها أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للشركة وان هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للشركة لكنها موجودة في الخارج وتم تسجيلها أيضا، وتعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للشركة التزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، بحيث إذ لم تكن الملكية للشركة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية وينبغى التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني يثبت ذلك .

4. التقييم: أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى[2].

5. التسجيل المحاسبي : يعمل على أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ويقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت كما ينبغي.

يتضح للباحثة أن تطبيق حوكمة الشركات فى الوجود المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية له أهمية كبيرة لبيان الدور الفعال الذي يعطي عناية خاصة ببرامج المسئولية الاجتماعية وحوكمة الشركات وشفافية الأداء والالتزام المستمر بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية[3].

8/2/3 دور حوكمة الشركات فى المسؤولية الاجتماعية

The Role of CorporateGovernance in Corporate Social Responsibility

يتمثل دور حوكمة الشركات للمسئولية الاجتماعية فى الاتى :

1. دور الحكومات : يتمثل دور الحكومات فى الاتى[4]:

أ. توفير مناخ ملائم لقيام الشركات بنشاطها ومواجهة تحديات المنافسة المحلية والعالمية.

ب. إعطاء القدوة الحسنة للشركات من خلال الإفصاح والإعلان بشفافية عن سياسات الحكومة المختلفة وتوفير المعلومات واتاحتها وتحسين نظم الحوكمة في الهيئات والإدارات الحكومية المختلفة وتشجيع الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

ج. إعطاء القدوة الحسنة للشركات من خلال الإفصاح والإعلان بشفافية عن سياسات الحكومة المختلفة وتوفير المعلومات واتاحتها وتحسين نظم الحوكمة في الهيئات والإدارات الحكومية المختلفة وتشجيع الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

د. تشجيع الشركات على التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه مختلف أصحاب المصالح من خلال الحوافزالضريبية والامتيازات الخاصة بالمناقصات الحكومية، لفترة محددة وربطها بتحقيق أهداف اجتماعية.

و. منح بعض الجوائز المالية والمعنوية لتشجيع الشركات على المساهمة الفعالة في برامج المسؤولية الاجتماعية لرأس المال.

---

[2] د. قاسم غسان لامى، **تقنيات ونظم معاصرة فى إدارة العمليات** ،(عمان: دار الثراء للنشر والتوزيع،2008)، ص 173.

[3] د.نبيل مرسى خليل ، **القدرة التنافسية فى مجال الأعمال**،(الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب،2009)، ص301.

[4] د. طارق عبدا لعال حماد, **حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية :الدار الجامعية , 2005)، ص194.

2. دور منظمات الأعمال، يتمثل دور منظمات الأعمال فى الاتى [1]:

أ. تحديد مفهوم المسؤولية الاجتماعية لرأس المال على نحو يعكس الواقع الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع.

ب. تنظيم حملات للترويج لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات وزيادة وعيها بأهمية تلك البرامج وأثرها على أرباح الشركات في المدى المتوسط والطويل.

ج. ترتيب أولويات التنمية الاجتماعية التي يتعين على قطاع الأعمال استهدافها وتحديد أكفأ الطرق للتعامل معها.

د. رسم إستراتيجية متكاملة للمسؤولية الاجتماعية لرأس المال يتم بناء عليها تحديد الأولويات التي سيتم التعامل معها وتحديد المبادئ العامة التي تلتزم بها الشركات عند تنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية.

و. تحديد إطار زمني لتنفيذ الإستراتيجية واختيار بعض المؤشرات التي تقيس مدى نجاح برامج الإستراتيجية في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

هـ. تشجيع الشركات على الإفصاح والشفافية وتبني معايير محددة بخصوص الإفصاح عن البيانات غير المالية الخاصة ببرامج المسؤولية الاجتماعية.

3.دور القطاع الخاص، يتمثل دور القطاع الخاص فى الاتى[2]:

أ.يتعين على كل شركة أن تُضمِن سياستها تحمل مسؤوليتها الاجتماعية تجاه مختلف أصحاب المصالح، على النحو الذي يؤكد على حماية أصول الشركة، واحترام حقوق أصحاب المصالح.

ب. تبني الشركات سياسة واضحة للتنمية البشرية،تهتم بمشاركة العاملين فى ادارة الشركة وذلك من خلال مراجعة الميزانيات السنوية وتحديد الأجور ومستوى الرعاية الصحية التي يتمتعون بها و التدريب الذي يحتاجون إليه.

ج. التزام الشركات بمجموعة من القواعد الأخلاقية التي تحددها مجالس إدارة الشركات ويقرها حملة الأسهم ويتم إعلانها بكل شفافية وتلتزم الشركات بتطبيقها.

د. يتعين على الشركات أن تهتم بتلبية التزاماتها تجاه عملائها وأن تسعى لتلبية رغباتهم وحماية حقوقهم.

و. مراعاة الاعتبارات البيئية أثناء ممارسة الشركات لنشاطها الاقتصادي.

ح. إعداد توجيهات استرشادية للمسؤولية الاجتماعية.

4. دور الإعلام

تفعيل أهمية دور الإعلام في نشر المسؤولية الاجتماعية وعدم التفريق بينها وبين ممارسات أخرى حتى تكون قدوة للآخرين لتحقيق قدر أكبر من المنفعة للمجتمع[1] .

---

[1] د. نغم أحمد فؤاد مكية، **حوكمة في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار** ،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للإدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ،2009)، ص 97.

[2] د. محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية: الدار الجامعية ,2008) ، ص375.

يتضح للباحثة أن دور حوكمة الشركات فى المسئولية الاجتماعية يؤدى الى تطوير إطار حوكمة الشركات وتأثيره في الأداء الاقتصادي ونزاهة السوق وزيادة كفاءته وذلك بانسجام المتطلبات القانونية والبيئية والاجتماعية للعمل في مجال المسئولية الاجتماعية لرأس المال فما يتعلق بالبرامج الفعالة والمؤثرة وكيفية تنفيذها وتمويلها وأسلوب ومنهجية المتابعة والتقييم والإفصاح وإعداد التقارير الخاصة ببرامج المسؤولية الاجتماعية لرأس المال.

9/2/3 حوكمة الشركات والإجراءات الإدارية

Corporate Governance and Administrative Procedures

تمتد الحاجة إلي ممارسة سلطة الإدارة لحل المشاكل الناتجة عن الفصل بين الملكية والسيطرة وتتعرض بصفة مستمرة لنقص حقوق الملكية وعدم تنفيذ التعاقدات وانخفاض الأجور والتعامل الذاتي . وأن التصرفات تمضي دون عقاب لأن الكثير من الاقتصاديات يفتقر إلي المؤسسات السياسية والاقتصادية اللازمة لتحقيق الحوكمة ووظائف السوق ولن يكون لممارسة سلطة الإدارة تأثير فى حالة غياب تلك المؤسسات وعلي ذلك فإن تأسيس أسلوب ممارسة سلطة الإدارة يوضح كيفية إدارة الشركات ويحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات ومصير الاقتصاديات جميعها وأن تحقيق التوسع والقدرة التنافسية علي المستوي الدولي يتطلب الحصول علي رأس مال يفوق مصادر التمويل التقليدية. وقد جعلت الأزمات المالية الناتجة عن الفساد وسؤ الإدارة وجذب رؤوس الأموال الكافية عملية مليئة بالصعوبات، لأن تلك الأزمات تكلف المستثمرين الكثير وتفقد قدرة الشركات المالية ، وتساهم في زيادة نشاط المساهمين والتنافس علي الاستثمار، وتشمل الاتى[2]:

1. إدارة وتنمية الموارد البشرية

حوكمة الشركات هو أحد المصطلحات الاستثمارية والتي من خلالها يتم ترشيد قرارات الاستثمار بشكل عملي لزيادة الطاقة الإنتاجية لرأس المال المادي والبشرى،وأن الارتقاء بكفاءة الكادر البشرى من حيث مستوي التعليم والتدريب والرعاية الصحية هو العنصر الحاكم في عملية زيادة الإنتاج ويتطلب ذلك توسيع النظرية التقليدية للاستثمار لتشمل أوجه الإنفاق التي تساهم في تحسين نوعية رأس المال البشري ورفع الكفاية الإنتاجية للأفراد وكفاءة أداء الموارد البشرية تتوقف علي كيفية تمويل التنمية البشرية والتي تتمثل في[1]:

ا. نسبة ما تنفقه الحكومة من الناتج القومي الإجمالي.

---

(1) د. مصطفى حسن بسيونى ، **حوكمة الشركات وزيادة فاعلية الكفاءة الانتاجية**،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009)، ص512.

(2) د. محمد احمد إبراهيم ، **نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح والادارى** ،(القاهرة : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 2009م) ، ص 121.

(1) د.على محمود، **دور الرقابة الداخلية فى تطبيق الحوكمة** ،(الرياض:مجلة الإدارة العامة ،المجلد الثالث والأربعون،العدد الأول،2006)، ص97.

ب. النصيب النسبي للخدمات الاجتماعية من الإنفاق الحكومي.

ج. نسبة الأولويات الاجتماعية من المخصصات الاجتماعية.

د. نصيب الأولويات البشرية من الناتج القومي الإجمالي.

يتضح للباحثة أن زيادة الإنفاق المخصص للتنمية البشرية لا يستلزم بالضرورة زيادة حجم الإنفاق الحكومي بقدر ما يستلزم إعادة النظر في هيكل الإنفاق ونسب توزيعه، والبحث من أجل إقامة توازن أفضل بين أوجه الإنفاق الاجتماعي حيث يتطلب النشاط الإنتاجي والنمو الاقتصادي زيادة الطاقة الإنتاجية البشرية.

2. المعونة الدولية

تتيح برامج المعونة الدولية إمكانيات كبيرة للدول النامية فإذا أمكن تخصيص نسبة مناسبة منها لمجالات الأولية البشرية فسوف يؤدي إلي ارتفاع مستوي التنمية البشرية ، وهناك مجالات أمام الدول النامية لدعم التنمية البشرية باستخدام الموارد المتاحة الداخلية في صورة الإنفاق العام أو الخارجية في صورة المعونة الدولية وذلك من خلال إعادة هيكلة موازنات الدولة بتوجيه نسبة أكبر منها للإنفاق البشري(2).

يتضح للباحثة أن العلاقة بين النمو الاقتصادي والتنمية البشرية يتمثل في إدارة النمو الاقتصادي وتوزيع عائده توزيعا عادلا يحقق تنمية الموارد البشرية. فالتوسع في الإنتاج والثروة وسيلة لتحقيق غاية وهو ما ينبغي أن تركز عليه الخطط الإنمائية.

3. التنمية الاقتصادية

تعمل حوكمة الشركات علي تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركات وتدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق ،مما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية ودولية للتوسع والنمو مما يجعلها قادرة علي خلق فرص عمل جديدة مع الحرص علي تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، الأمر الذي يؤدي إلي تحقيق الكفاءة الاقتصادية المستهدفة ، دعم حوكمة أصحاب المصلحة في الشركات المقيدة بالبورصة خاصة حملة الأسهم , وذلك بطمأنتهم إلي فعالية وكفاءة أداء الإدارة بشأن الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية (1).

يتضح للباحثة أن الأسلوب الجيد لممارسة سلطة الإدارة يساعد الشركات والاقتصاد علي جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة علي المنافسة علي ألمدي الطويل من خلال التأكيد علي الشفافية في معاملات الشركة وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والمراجعة والمشتريات وفي جميع عملياتها التجارية المالية. تبني

(2) د .سحر فالح أبو جارور ،**أثر العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق الأعمال الالكترونية لتحقيق القدرة التنافسية فى منظمات الأعمال الاردنية** ،(عمان: جامعة عمان العربية، 2009م) ، ص 217.

(1) د. محمد ريحان حسين ، د. خيري عبد الهادي ، **التدقيق الداخلى . المفاهيم والاجراءات**، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وادارة الأعمال ، 1998) ، ص69.

معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين يساعد النظام الجيد لممارسة سلطة الإدارة علي منع حدوث الأزمات المصرفية.

3/3 المبحث الثالث

لجان المراجعة في حوكمة الشركات

إنهيار بعض الشركات والكشف عن العديد من حالات الرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة العاملة في مجال التجارة الخارجية إلى المسئولين الأجانب، والتي على إثرها تم وضع قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة عملا على حث كل من هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك بأن توصي بتشكيل لجان مراجعة في الشركات العامة وذلك لضمان التحكم وتوجيه إدارة الشركات التي يديرونها. تساعد لجان المراجعة مجلس إدارة الشركة في تلبية مسئولياته القانونية التي تهدف إلي الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها ويتطلب ذلك استقلال المراجع الذي يعتبر عنصراً مهماً في زيادة ثقة العمل وتفعيل حوكمة أصحاب المصلحة في الشركة،وأن قيام المراجع بأداء خدمات أخرى لعميلة بجانب مهمة المراجعة مشتملة على العديد من الخدمات والاستشارات التي تتطلب علاقات قد تؤثر عكسياً على استقلاليته وحيادية وموضوعية رأيه عند تعارض مصالح المراجع مع الإدارة، وأن عدم وضوح معايير المراجعة ووجود مجالات تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي إلي انخفاض مقاومة المراجع لضغوط الإدارة ,إلا أن إنشاء لجان للمراجعة التابعة لمجلس إدارة شركة العميل ساهم في حل بعض المشاكل مع التركيز على دورها في زيادة كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية ومن ثم تفعيل حوكمة أصحاب المصلحة .

1/3/3 مفهوم لجان المراجعة The Concept of Audit Committees

عرفت لجنة المراجعة بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة (1). وأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية وحماية حيادية المراجع وتحسين جودة اداء نظام الرقابة الداخلية (2).وإنها لجنة محكمة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال(3).وإنها لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة، والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي، وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكلٍّ من المراجعة الداخلية والخارجية. وهي لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية والتوزيع قبل تسليمها إلى مجلسالإدارة

---

(1) د عبد الوهاب نصر,و شحاتة السيد ,**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال المصرية والدولية المعاصرة** ،(الإسكندرية: الدار الجامعية , 2007)، ص 307 .

(2) Birkett, B.S, **The Recent History Of Corporate Audit Committees** , Accounting History Ions ,1986 , Journal l, 13, No 2 ,p 109.

(3) د.محمد مطر،موسى الاسيوطى،**التأصيل النظرى للممارسات المهنية فى مجالات القياس والعرض والإفصاح**،(عمان:دار وائل للنشر،2008)، ص241.

(1) . وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة،وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي،ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وتقييم نظـــام الرقابة الداخلية للشركـــة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر(2). وإنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تكون مسئولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والتي قد لا يكون لديه الوقت او الخبرة لمعرفة تفاصيلها(3). وإنها الإدارة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات (4).

تستنتج الباحثة من تعريف لجان المراجعة مايلى:

1. تعد حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتعمل على ترشيح المراجع.
2. تعمل على معرفة نطاق ونتائج المراجعة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.
3. لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية.
4. القيـام بمراجعـة القوائم المالية، والتأكـد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشـركة وإعطـاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع.
5. لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين.
6. لجنة مهنية على درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة.
7. تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخلية والخارجية في الشركة.
8. هناك تداخل بين مسؤولياتها تجاه الأطراف الداخلية.
9. تقوم بالتنسيق بين عدد من الأطراف الداخلية وتهدف إلى حماية حقوق المساهمين.

تستطيع الباحثة تعريف لجان المراجعة بأنها:

إحدى الآليات التـــى تقوم بأعمال إشرافية ورقابية في الشركـــات للتأكـد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل على وقف التصرفات غير القانونية ومراجعة جميع السياسات المحاسبية، والتزام إدارة الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة.

---

(1) د.نعيم دهمش، عفاف أبو زر ، **أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل**، (عمان: المؤتمر العلميالأول ، جامعة الإسراء الأهلية ،كلية العلوم الإدارية والمالية، 2005)، ص172.

(2) د. درويش محمد مسلم، **دور لجان المراجعة دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين فيالتقارير المالية**،(عمـــــــان: المؤتمر العلميالأول ، جامعة الإسراء الأهلية ،كلية العلوم الإدارية والمالية، 2005)، ص82.

(3) د. خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات**،(عمان: دار البداية للنشر، 2009)، ص295.

(4) د أحمد حلمي جمعة، **مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**،(القـاهرة: جامعة عين شمس،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،المجلد الرابع عشر، العدد الثاني،2000) ، ص61

2/3/3 التطور التاريخي للجان المراجعة Historical Development of Audit Committees

التطور التاريخي للجان المراجعة مرً بثلاث مراحل:

المرحلة الاولى: 1930 - 1976ميلادية

بدأ التطور التاريخي في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930عندما شـــجعت بورصـــة الأوراق المالية (SEC) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) على إنشـاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار بعض الشركات نتيجة سوء التصرف[1]. في كندا نشأت لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات،ومنها إفلاس شركة(Atlantic) فى عام1965 والذي وصف بانه أكبرالأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا [2]. والولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان للمراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية(SEC) في عام ١٩٧٢م قراراً بتكوينها فىالشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين[3].وفيعام ١٩٧٦مأوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركـــات المساهمة. وفي عام ١٩٧٨م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عدداً من التوصيات وذلك بإلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة [4].

المرحلة الثانية: 1978-1988ميلادية

شهدت المرحلة تطور فى التقارير المالية وحرصت على أن تكون غير مضللة. وفي كندا في عام1984م أُعلن عن خبر انهيار بنكين من أكبرالبنوك الكندية، حيث دعا معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) إلى تكوين لجنة ماكدونالد(Macdonald) لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية، والتي قدمت تقريرها فيعام 1988 والذي أكد فية على أهمية تكوين لجان للمراجعة لتقوية بيئة الرقابة داخل الشركات . وفى بريطانيا طالبت عدة جهات مثل بنك إنجلترا عام ١٩٨٧م بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة [5].

المرحلة الثالثة: 1988 - 2002 ميلادية

---

(1) د. موفق اليافى، **من اجل تعزيز حوكمة الشركات**،(قطر:جامعة قطر، المجلة العربية ،المجلد التاسع، العدد الثالث،2007)، ص311.

(2) د. إحسان صالح المعتاز ، **محددات فعالية لجان المراجعة فى الشركات المساهمة** ،(تونس: مجلة الرقابة المالية ، المجلد الخامس عشر، العدد التاسع والعشرون ،2002)، ص421.

(3) د. طارق عبد العال حماد، **دراسة إنتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية** ، (القاهرة: جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية،المجلد ، العدد الأول،2002)، ص87.

(4) د. صادق حامد مصطفى، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غشالإدارة**،(جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الرابع عشر،العدد الأول،2000)، ص39.

(5) د .عبد الله على وعبد الرحمن إبراهيم ، **مهام لجان المراجعة ومعايير إختيارها**، (الكويت : جامعة الكويت ،المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد الرابع عشر، العدد الأول ، 2004)، ص 271.

تم تشكيل لجان للمراجعة في المملكة المتحدة فى عام١٩٩١م عندما تم تشكيل لجنة كادبوري (Cadbury) والتي أوصت في نهاية عام ١٩٩٢م بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة ، وذلك نتيجة لإفلاس العديد من الشركات ومطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية للجان المراجعة لدعم حوكمة الشركات[1].

وفى عام 2002 ، إزدات أهمية لجان المراجعة فى الشركات واتسع دورها بعد صدور مرسوم (Oxley Sarbanes) من مجلس الشيوخ الامريكى الذى اصبحت فية لجان المراجعة أكثر فعالية تجاه سلامة الإفصاح فى القوائم المالية وتدعيم الرقابة الداخلية فى عملية إعدادها[2].

يتضح للباحثة أن التطور التاريخى للجان المراجعة يبحث فى إيجاد طرق تعزز من إستقلال المراجع، وتكون أكثر فعالية تجاة رقابة الشركات، وتفعيل تطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وتعزيز المصداقية والثقة فى التعاملات التجارية بما يعود على الشركة بتعظيم الإيرادات وجلب الاستثمارات، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، والتأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية ،ونتائج المراجعة ، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع.

3/3/3 أهداف لجان المراجعة فى حوكمة الشركات

The Objectives of the Audit Committees in Corporate Governance

تتمثل أهداف لجان المراجعة فى حوكمة الشركات فى[3]:

1.تحسين جودة أداء الوظائف المحاسبية واعداد التقارير المالية بالشركة والتأكد من كفاية الإفصاح وعدالة العرض في القوائم المالية.

2. زيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية بما تتضمنه من رقابة مالية و إدارية ومراجعة داخلية وتدعيم استقلال المراجعين الداخليين وتحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين بالشركة وبين المراجعين الخارجيين وزيادة فاعلية المراجعة الخارجية وتدعيم استقلالهم .

3. التأكد من التزام الشركة بالممارسات القانونية السليمة للأعمال ومسايرة جميع معاملاتها لأخلاقيات مزاولة الأعمال وتقصي الحقائق .

4.التأكد من إن الإدارة لاتضع قيود على نطاق الفحص وكفايته واكتماله أوفي الحصول على المعلومات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة.

---

(1) د. أحمد عبد المولي الصباغ ، **الاطارالعام لرقابة جودة عملية المراجعة**، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة، 2003)، ص 29.

(2) د .عبيد سعد المطيرى ، **هل يعيد الثقة فى الشركات العامة** ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ،مجلة المحاسبة ،المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع، 2002) ، ص 19.

(3) د . مصطفي كامل متولي ، **لجان المراجعة فى مهنة المحاسبة** ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1999م)، ص182.

5.الموافقة على ما يؤديه المراجع من خدمات أخرى غير المراجعة ومدى التأثير المحتمل على استقلاله وحياده كمراجع للقوائم المالية للشركة.

6.تقييم رأي الإدارة في الخدمات المقدمة من المراجعين الخارجيين من ناحية موضوعيتها وعدم وجود مصلحة في ذلك.

7. ترشيح المراجع الخارجي واعتماد تغييره أو استمراره وتحديد أتعاب عملية المراجعة وذلك بعد التأكد من جودة الخدمات المقدمة وكفاية أعضاء فريق المراجعة.

8.معرفة التسويات والتقديرات المحاسبية بواسطة الإدارة من ناحية الطريقة المستخدمة بواسطة الإدارة والأسس التي يبني عليها المراجع نتائجه حول معقولية تلك التقديرات.

9.الوقوف على السياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات التي تمت فيها أو في تطبيقاتها.

10.الصعوبات التي تقابل أداء المراجعة والتي تضعها الإدارة ويعتبرها المراجع مهمة ومؤثرة على عملية المراجعة [1].

11.مساعدة المراجعين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التى يحتاجون إليها وحل المشاكل التى تواجههم .

12.العمل المترابط بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة وبين المراجعين .

13.متابعة ودراسة التقرير لمجلس الإدارة ومعرفة رد فعل أصحاب المصلحة في الشركة عن عدم رضائهم عن الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية المنشورة لهم ومعرفة أسباب تعديل القوائم المالية .

14.دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك لأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال يضمن إعدادالإدارة لقوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، وفي ذلك تساهم لجنة المراجعة في دعم حوكمة الشركات.

يتضح للباحثة أن هدف لجنة المراجعة ،التأكد من وجود معلومات كافية لنطاق ونتائج عملية المراجعة والتي يمكن أن تساعدها في الإشراف والمراقبة على عملية التقارير المالية والإفصاح عما تكون الإدارة مسئولة عنه، والتأكد من إن تنفيذ عمليةالمراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً للحصول على تأكيدات معقولة وليست مطلقة عن القوائم المالية وتوضيح التسويات والتعديلات التى يمكن أن يكون لها تأثير على التقرير المالي للشركة, وتوضيح الخلافات مع الإدارة حول الاعمال التي يمكن أن تكون لها أهميتها فى القوائم المالية للشركة أو لتقرير المراجع سواء تم حلها مع الإدارة أو لم يتم، وموافقة لجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة على أداء المراجع لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليتها.

4/3/3 المهام الأساسية للجنة المراجعة وأثارها الحوكمية

(1) د. رمضان عطية ، **الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية** (جامعة الزقازيق : الدار الجامعية ، 2007)، ص 87.

Core functions of the Audit Committee and Raised Corporate Governance

تتمثل المهام الأساسية للجنة المراجعة في[1]:

1.إعتماد تعيين وتغيير المراجع واستمراره في مراجعة سجلات وحسابات الشركة وقدراتها المالية .

2.فحص نطاق برنامج المراجعة المقترح .

3.تسليم وفحص نتائج المراجعة مشتملة على تقرير المراجع والقوائم المالية وتقارير فحص نظام الرقابة الداخلية.

4.دراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة السليمة والعمل بها فى إعداد القوائم المالية.

5.فحص توصيات المراجع الداخلي والعمل بمضمونها الجيد.

ح.متابعة استجابة المسئولين عن المحاسبة والمراقبة بالشركة لتساؤلات المراجع بشأن التحريفات في القوائم المالية وتوضيح أوجه القصور في الراقابة الداخلية في عملية إعداد التقارير المالية .

6.مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية والوفاء بمسئولياته وتنفيذ مهامه في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم أنظمة الرقابة الداخلية واستقلال المراجعين الداخليين والخارجيين وعند قيام لجنة المراجعة بأداء وظائفها ينبغى أخذ المخاطر التالية في الإعتبار[2]:

أ. مخاطر بيئة الرقابة الداخلية التى تتضمن الظروف والأحداث التى تؤثر على الإدارة والرقابة الإدارية.

ب. مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتى تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال .

7.تقوم بترشيخ المراجع وتقدير أتعابه وإعداد خطاب التكليف الصادرله, ودراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها ومراجعة الأسس التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية السنوية .

8.متابعة نتائج الفحص الذى يقوم به المراجع ودراسة وتقييم الملاحظات التى يبديها وإستلام تقارير المراجعة ودراسة التوصيات والملاحظات الواردة به .

9.دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وذلك لأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال يضمن إعداد الإدارة لقوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية،من خلال أدوارها التالية في نظام الرقابة الداخلية[3]:

أ.تختص لجنة المراجعة بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها والعمل على تحسينها وتطويرها بإستمرار وتقديم الإقتراحات الملائمة التى تؤدي إلي زيادة فعالية جودة عملية الرقابة الداخلية .

ب.متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتحقق من أنها توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات ووضع الضوابط التى تكفل إكتشافها فور حدوثها .

ج. دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية وإقتراح التعديلات الواجب إدخالها .

---

(1) د.حسن أحمد غلاب ,**الفساد الإداري ودور لجان المراجعة** ،(تونس:مجلة الرقابة المالية , المجلد العشرون,العدد السادس، 2006)، ص320.

(2) د. ثناء القباني , **المحاسبة الدولية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية , 2007) ، ص 291.

(3) د. أمين السيد لطفي , **دور الإفصاح في مراجعة القوائم** ،(القاهرة كلية التجارة , جامعة بني سويف , مجلة الدارسات المالية المرحلية والتجارية , المجلد الثلاثون , العدد الثاني , 2005)، ص 453 .

د.قيام المراجع بتوصيل أعمال أخرى قد تعود بالفائدة على الشركة، لكنه ليس ملزم بالبحث عن أوجه القصور التى ينبغي توصيلها والتقرير عنها.

هـ.التحقق في شكل ومحتوى تقرير المراجع حيث ينبغي أن يشير إلي أن المعلومات الواردة به موجه فقط لاستخدام لجنة المراجعة وإدارة الشركة أو أي أطراف داخل الشركة[1].

10.متابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية وتقييم فعالية وكفاءة نظم الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية في ممارسة الأنشطة وذلك لدعم استقلالها وموضوعيتها .

11.قيام لجنة المراجعة بالتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلي تحسين الاتصال وزيادة جودة عملية المراجعة وتحقيق التكامل بينهم .

12.قيام لجنة المراجعة بمعرفة عناصر نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في[2]:

أ.الرقابة التنظيمية ,خطط التطوير والتغيير في نظم الرقابة الداخلية .

ب.الرقابة على التقرير وسلطة الاعتماد اللازمة للقيام بالعمليات المختلفة .

ج.نظم الرقابة الإدارية والمحاسبية والرقابة على التوثيق .

13.متابعة مؤشرات الأداء التي تساعد مجلس الإدارة في تحقيق الأهداف عن طريق تحليل المؤشرات المالية للنشاط وبيان مصادر الربحية وتنفيذ سياسات مجلس الإدارة في مجال التوظيف وعرض التوصيات.

14.القيام بالتأكيد على سلامة الإفصاح والبحث عن الحقائق ومراجعة ما يصدر عن الشركة من معلومات حالية تقدم إلي الأجهزة المختصة .

15.قيام لجنة المراجعة بفحص ومراجعة تقييم الأصول ودراسة تقدير الالتزامات ومعاملات الشركة مع بعض الأطراف التى لها علاقة بها ,ومدى التزامها بالقوانين واللوائح عند ممارسة أعمالها .

16.تدعيم جودة عملية المراجعة الخارجية , لترشيح المراجع ذو الخبرة والكفاءة الملائمة وتحديد مجالها ودراسة ملاحظاتها وتوصياتها.

تستطيع الباحثة اضافة بعض المهام للجنة المراجعة كالآتي :

1.فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية جديدة.

2.جعل عملية تطوير النظم المحاسبية عملية مستمرة لتحقيق انسياب العمل والغاء التعقيدات في دورة الإجراءات في تنفيذ المهام التى تؤدي إلي زيادة وفعالية وكفاءة عملية الرقابة .

3.فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بالشركة .

4.فحص ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية واجراءاتها وخططها ونتائجها .

---

(1) د. إبراهيم السباعي ، **المحاسبة المالية** ،(القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998) ،ص376.

(2) د.طالب المشهداني، إيمان شيحان، علاء فرحان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2008)، ص337.

5.فحص ومراجعة المعلومات الدورية التى تقدم للمستويات الإدارية المختلفة ونظم إعدادها وتوقيت عرضها.

6.فحص الإجراءات التى تتبع في إعداد ومراجعة القوائم المالية الدورية والسنوية .

7.فحص الموازنات التقديرية واجراء التقييم الدوري للإجراءات الإدارية .

8.توضيح التغيرات في نشاط الشركة والمبادئ المحاسبية وتطبيقاتها .

9.دراسة نشاط الشركة ونظم تسجيل المعلومات المالية والاستفسار عن التغيرات الجوهرية التي حدثت.

5/3/3 آثار حوكمة الشركات في لجان المراجعة

The Effects of Corporate Governance in theAudit Committees

تتمثل آثار حوكمة الشركات في لجان المراجعة في الآتي [1]:

أ.تساهم في دعم جودة أداء المراجعة من خلال استقلالية المراجع والعمل على تنفيذ اقتراحاته.

ب.وجودها يؤدي إلي تزويد مركز الشركة الاقتصادي وأعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات المالية الكافية الملائمة لتحسين قرارات المجلس في إدارة شئون الشركة .

ج.وجودها في الشركة يعمل على زيادة فعالية هيكل الرقابة الداخلية .

د.تساهم في زيادة درجة اطمئنان أصحاب المصلحة للقوائم المالية وخلوها من الغش الاداري

هـ.قيامها بمعرفة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي في ظل نظم المعلومات المحاسبية .

تستطيع الباحثة إضافة لآثار حوكمة الشركات في لجان المراجعة الآتي :

1.قيام لجنة المراجعة بتوضيخ كيفية إعداد القوائم المالية للشركات .

2.توضيح كيفية مناقشة القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة للجمعيات العامة للمساهمين .

3.توضيح دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة المراجعة وحماية أصحاب المصالح.

4.توضيح أثر الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع ودور لجان المراجعة في أثرها على جودة المراجعة .

5.دور لجان المراجعة كآلية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمراجع وادارة المراجعة.

6/3/3 ضوابط لجان المراجعة في حوكمة الشركات

Controls for Audit Committees in Corporate Governance

تتمثل ضوابط لجان المراجعة في حوكمة الشركات في[1]:

أ تحديد سلطات ومسئوليات لجنة المراجعة بصورة تفصيلية واضحة وكتابية حتى يمكن لهاأن تقوم بأعمالها بكفاءة، بحيث لا يحدث تداخل أو تعارض بين اللجنة والأجهزة التنفيذية بالشركة .

---

(1) د. حازم حسن اليافع ، **لجنة المراجعة بالشركات - هل حان الوقت لتكوينها** ، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسبة ،المجلد الخامس عشر، العدد التاسع،2001)، ص29.

(1)د.عاطف العوام,**المراجعة الحديثة وتطبيقاتها في أسواق المال**,(ليبيا : مجلة البحوث الصناعية , المجلد السابع عشر,العدد الأول، 2012)،ص 62.

ب. تكامل الخبرة في أعضاء لجنة المراجعة حيث ينبغي أن يكون أعضاء لجنة المراجعة من غير التنفيذيين الذين يتمتعون بالخبرة والمهارة والقدرة على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وأن تتوافر لديهم القدرة على فهم المحاسبة والمراجعة والإدارة المالية والإلمام بالمفاهيم البسيطة لعملية إعداد التقارير والقوائم المالية والدراية بطبيعة نشاط الشركة.

ج.تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة المراجعة لتحقيق مزيد من الخبرات والقدرات التي تمكن لجنة المراجعة من تحقيق أهدافها، وعدم زيادة أعضاء اللجنة بصورة تمنع من اتخاذ القرارات بطريقة فعالة وانخفاض عددهم بطريقة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية[2].

د.استقلال لجنة المراجعة تنظيماً، فهى تعتبر إحدى اللجان التى يشكلها مجلس الإدارة فهى تقدم تقاريرها ونتائج أعمالها له, وتكون حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأعمال التي من اختصاصها وتعمل مع المراجعة الداخلية في الشركة التى تعمل فيها مع الأخذ في الاعتبار الموضوعية والاستقلالية وعدم النظر إلى من يعملون في إدارة المراجعة الداخلية بأنهم سلطة عليا تمنع التعامل معهم بحرية أو قد تضر بعلاقات العمل داخل الشركة.

يتضح للباحثة أن ضوابط لجان المراجعة في حوكمة الشركات يؤكد تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة باعتبارها لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة، يضمن استقلالها وحيادها حيث أنها تضمن عدم وجود تناقض أو تعارض بين المستويات التنظيمية وتمنع التمييز بين العاملين في إدارة المراجعة الداخلية ويحقق الموضوعية في التقارير التي ترفع لمجلس الإدارة وينعكس ذلك على وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

7/3/3 مشاكل حوكمة الشركات في مهنة المحاسبة والمراجعة

Corporate Governance Problems in the Accounting and Auditing profession

تتمثل مشاكل حوكمة الشركة في المحاسبة والمراجعة في [3]:

1.زيادة الاعتماد على الشكل دون الجوهر عند اتخاذ أحكام المحاسبة وإقرار المراجعين بأن الإدارة هي العميل وليس حملة الأسهم.

2. أعضاء مجلس الإدارة غير مستقلين وإدارة الأرباح أصبح لها دور تم قبوله عن طريق الإدارة.

3.الاستشارات الإدارية تمت بدرجة سريعة وأصبحت أكبر ربحية مقارنة بالمراجعة وخدمات التأكد .

4.تخصيص مكافآت لشركاء المراجعة في النمو والربحية،حيث أصبحت العلاقة مع الإدارة أساساً مؤثراً فى تحديد نظام مكافآت شريك المراجعة.

5.استخدام الاحتياطات عن طريق مجلس إدارة الشركة لإدارة الربحية .

---

(2) د. رجب عبد العال ،**لجان المراجعة فى شركات المساهمة العامة** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ،1999) ،ص84.

(3) د. أمين السيد لطفي , **التطورات الحديثة في المراجعة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2007) ، ص ص 686 - 687 .

6.الاعتراف بالإيراد على نحو لن يفى بمعايير الأرباح الرئيسية .

7.الاعتماد في تحديد المكافآت على نظم المكافآت المبنية على الأسهم والتي تمثل ضغط متزايد عند الوفاء بأهداف الإرباح.

8.إصدار قواعد محاسبية فنية أكثر تفصيلاً, وقد تضمنت أحدى القواعد فقرة غامضة تم استخدامها عن طريق شركة (Enron) لتبرير معالجة محاسبية للجهات ذات الأغراض الخاصة، حيث قامت باستخدامها بتغطية نتائجها الفعلية [1].

9.عملية مراجعة شركات المراجعة لبعضها البعض والتي قام بها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قد اعتمدت على فحص أحد شركات المراجعة الكبيرة لعمليات شركة مراجعة كبيرة مماثلة، وأن أي من تلك الشركات يريد إظهار تقرير غير متحفظ للشركة الأخرى ،لأنه لا توجد معايير تبرر مثل تلك التقارير[2].

11.شركات المحاسبة تطلع إلي تقديم خدمات بشكل يتأسس على الظروف الطارئة أو الشرطية حيث يتم مكافآتها على أساس تحديد نسبة مئوية من الوفورات الضريبية المحققة ، وقد أدى ذلك إلي قيام بعض شركات المحاسبة العامة بالتوصية بأن يقوم العملاء بتأسيس شركاتهم خارج الولايات المتحدة لاكتساب مزايا ضريبية،والاحتفاظ بمكاتبها لمعظم أعمالها داخل الولايات المتحدة حتى تأخذ ميزة حماية لبيئة أعمالة[3].

12.جعل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مؤسسة تجارية أكثر من منظمة مهنية لخدمة المصلحة العامة.

يتضح للباحثة أن تلك المشاكل تمثل إخفاقات فعلية في حوكمة الشركات ويتطلب ذلك فهم العلاقات المتداخلة للأطراف المكونة لهيكل الحوكمة وقيام المراجعين بعمل أحكام منفصلة عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات وتطبيق نظم المحاسبة واتخاذ أحكام مستقلة تهدف إلي توفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية قد عرضت بطريقة صادقة وعادلة داخل محددات معايير المحاسبة عموماً .

8/3/3 حوكمة الشركات الفورية Corporate Governance Instant

عرفت حوكمة الشركات الفورية بأنها الرقابة وضبط الأداء المستمر لإدارة الشركات من خلال آليات فعالة ومستمرة [1]. وأنها تجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقى[2].

---

(1) د. صالح الرزق ، **التدقيق الداخلي** ،(عمان : دار الحامد ، 2000) ، ص 179.

(2) د. محمد محمود يوسف ، **التقييم المتوازن للأداء المؤسسي لشركات التأمين فى ظل قواعد الحوكمة**،(الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد السادس والأربعون ، العدد الثانى،2009)، ص512.

(3) د. أمين السيد لطفي , **التطورات الحديثة في المراجعة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2007) ، ص ص 686 - 687 .

(1) د.محمد عباس حجازي ، **التطورات الحديثة فى نظرية المراجعة** ، (القاهرة : مكتبات التجارة والتعاون ،1999) ، ص301.

(2) د.عبد الرازق قاسم ، **الحكمانية فى المؤسسات العامة** ،(عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع،2004) ، ص284.

تستنتج الباحثة من تعريف حوكمة الشركات الفورية ما يلي :

1.عملية منظمة تتكون من مراحل متتابعة و متكاملة تحتوي على عدد من الخطوات المهمة .

2.تحتاج إلي أدلة إثبات إلكترونية متسقة مع مجال ونطاق المراجعة .

3.معلومات أنتجها نظام معلومات محاسبي فوري .

4.جمع أدلة الإثبات الإلكترونية يتطلب تخطيط إجراءات غير نمطية .

5.الفحص ويلزم بأن ينتهي بإبداء رأي فني محايد .

تستطيع الباحثة تعريف حوكمة الشركات الفورية بأنها عملية تبادل إلكتروني للبيانات وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وجمع الأدلة وإظهار النتائج الفورية وإعداد التقرير .

9/3/3 آليات حوكمة الشركات الفورية Corporate Governance Mechanisms Instant

تتمثل آليات حوكمة الشركات الفورية في(3):

1.الإفصاح المحاسبي الفوري عبر الانترنت .

2.المراجعة المستمرة عبر الانترنت.

3.الفحص المحدد المستمر عبر الانترنت .

4.التأكيد على الثقة في مواقع الشركات على الانترنت .

5.التأكيد على الثقة في نظم المعلومات الفورية .

6.ربط نظم المعلومات الفرعية بنظام المعلومات الرئيسي وبنظام التبادل الإلكتروني للبيانات .

7.تجميع وتلخيص وتنسيب البيانات المراد إرسالها وتبادلها إلكترونياً .

8.زيادة معرفة وإلمام المراجع بطبيعة أعمال عميلة،بما يضمن له صدق وملائمة المستندات الإلكترونية.

يتضح للباحثة أن حوكمة الشركات الفورية لها تأثير حتمي على ممارسة الأعمال وعلى نظام المعلومات المحاسبي وأصبح مطلوباً وجود ممارسة عملية المراجعة المستمرة لإضفاء الثقة المستمرة على المعلومات المحاسبية والمعاملات المالية الجوهرية عبر الإنترنت، وينبغي أن يكون المراجع على دراية تامة بالبعد الحوكمي للمراجعة المستمرة لأنها تمثل آلية فعالة من آليات الحوكمة الفورية.

10/3/3 مداخل المراجعة من منظور حوكمة الشركات الفورية

(3) د.احمد عبد العزيز الشرايعة ، **المراجعة الحديثة** ، (عمان : دار وائل للنشر، 2002)، ص 101 .

Entrances to the Review from the Perspective of Corporate Governance Immediate

تتمثل مداخل المراجعة في حوكمة الشركات الفورية فى(1):

1.تم تطوير مداخل ممارسة المراجعة وظهر ما يعرف بالمراجعة المستمرة الفورية المباشرة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لاختيار المعلومات المالية المستقبلية.

2.عدم ملائمة مداخل المراجعة الورقية لطبيعة معاملات العملاء في ظل التجارة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات لان ذلك يتطلب التحول من المراجعة الورقية إلي الإلكترونية ,وأن نظام المعلومات المحاسبي أصبح غير ورقي .

3.الحاجة لآليات معينة للحوكمة الفورية للشركات، لأنهلم يعد مقبولاً أو ملائماً الاعتماد على المراجعة الفورية السنوية وأصبح مطلوباً وجود ممارسة عملية المراجعة المستمرة الفورية من خلال مدخل سيكون بإمكان المراجع وضع الثقة في المعلومات المالية المنشورة عبر الإنترنت .

4.المراجعة المستمرة تمثل مدخلاً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي الذي يقضي بقبول التكليف من خلال جمع الأدلة ووضع النتائج وإعداد التقرير عبر شبكة الإنترنت وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (2).

يتضح للباحثة أن تطوير مداخل المراجعة واعتمادها على تكنولوجيا المعلومات أدى إلي ظهور نظم معلومات المحاسبة الفورية ولزم ذلك أن تكون المراجعة مستمرة ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات الفورية والإعتماد عليها لإختيارها من بين البدائل المتاحة بما يعظم صافي منفعة متخذ القرار .

11/3/3 آثار حوكمة الشركات على جودة عملية المراجعة

The Effects of Corporate Governance on the Quality of the Review Process

تتمثل آثار حوكمة الشركات على جودة عملية المراجعة في:

1.آثار حوكمية تبرر الإلتزام بمعايير الجودة وتنقسم إلي :

أ. آثار على المراجعة الداخلية : تحقيق جودة عملية المراجعة يترتب عليه حدوث تطورفي دور المراجعة الداخلية وتحولها من مجرد مراجعة مالية إلي تقييم درجة الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية وتحقيق الثقة فى الجودة الشاملة لعملية المراجعة .

---

(1) د. سامي وهبة متولي ، **لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد السادس، العدد الثاني ، 1998)، ص218.

(2) د. محمد مطر، عبد الناصر نور ، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية** . دراسة مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي ،(عمان : الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية فى إدارة الأعمال ، المجلد الثالث، العدد الأول، 2007) ، ص79.

ب.الجودة على سوق رأس المال : ارتفاع جودة عملية المراجعة يرفع من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية فى الحالات التي تتطلب أداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة خاصة في حالة ارتفاع الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة [1].

2. تفعيل المساءلة المهنية للمراجع

يتم تفعيل المساءلة المهنية ليتسع نطاق المسؤلية المهنية للمراجع وتغليظ عقوبات الإخلال بها , ويكون لذلك مردودة الحوكمي الايجابي على أصحاب المصلحة في الشركات، خاصة المقيدة بالبورصة ومن أهم وسائل تفعيل المساءلة المهنية للمراجع ما يلي[2]:

أ.السؤال عن كشف التلاعب من جانب الإدارة سواء كان في صورتزييف للقوائم المالية أو اختلال للأصول

ب.توضيح أن الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي في القوائم المالية وليس إعطاء تأكيد أو ضمان لنظام الرقابة الداخلية، وأن يحتوى التقرير على معرفة الأعمال التي يهدف المراجع إلي التقرير عنها .

ج.توضيح أوجه القصور الكامنة في نظام الرقابة الداخلية ونطاقه وذلك من خلال فترة المراجعة واي أعمال متعلقة بالأساس الذي يتم الاستناد عليه .

د.سؤال المراجع عن تقييم فرض استمرار الشركة المقيدة بالبورصة .

هـ.سؤال المراجع عن كشف التصرفات غير القانونية للعملية والكشف عن الأعمال غير المشروعة وتعديل تقريره في مواجهة ذلك (3).

يتضح للباحثة أن لجودة عملية المراجعة آثار حوكمية تتطلب كفاءة المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والمتعاملين في سوق رأس المال مما ينعكس في تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات بما لا يخل ببيئة الأعمال وعولمة النشاط الاقتصادي وزيادة الاهتمام بنظم الرقابة والمراجعة والعمل على تنشيط سوق رأس المال ، وتحقيق الجودة في عملية المراجعة يؤدي إلي وفاء المراجع بمسئولياته المهنية والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية ، ودعم ثقتهم في الخدمات التي يؤديها

12/3/3 مسئوليات وإخفاقات حوكمة الشركات

Responsibilities and Failures of Corporate Governance

الجدول التالى يوضح مسئوليات واخفاقات حوكمة الشركات

الشكل رقم (1/3/3)

مسئوليات وإخفاقات حوكمة الشركات

---

(1) د . إبراهيم السباعي ، **المراجعة الداخلية** ،(القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998) ، ص26.

(2) د. مجدى محمد سامى، **لجان المراجعة فى دعم اليات حوكمة الشركات** ،(الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ،مجلة الاقتصاد والإدارة ،العدد السادس والأربعون ، ٢٠٠8) ، ص 385 .

(3) Organization for Economic Co -operation and Development**, Principles of Corporate Governance** , Economic Reform Journal. Vol.4 No.2,Spring , 2000,p324.

الطرف	المسئوليات	اخفاقات حوكمة الشركة
1. حملة الأسهم	توفير إشراف فعال من خلال عملية انتخاب المجلس , والموافقة على المبادرات الرئيسية واتفاقيات بيع أو شراء الأسهم .	.التركيز على الأسعار قصيرة الأجل .الفشل في تحليل النمو طويل الأجل .تسليم مسئولياتها إلى الإدارة [1].
2.مجلس الإدارة	التمثيل الرئيسي لحملة الأسهم , التأكد من أن المنظمة تقوم بالإدارة وفقاً لدستور المنظمة , وللتأكد من وجود نظام مساءلة محاسبية ملائم. **الأنشطة الخاصة** . اختيار الإدارة . . فحص أداء الإدارة وتحديد المكافآت . . إعلان توزيعات الأرباح . . الموافقة على التغيرات الجوهرية مثل الإندماج . الإشراف على أنشطة المساءلة المحاسبية .	. إشراف غير كاف على الإدارة . . الموافقة على خطط مكافآت الإدارة . خيارات الأسهم التي تقدم حوافز متضمنة حوافز لإدارة الأرباح . . اختيار مديرين غير مستقلين للرقابة عليهم عن طريق الإدارة . . عدم انفاق وقت كاف لأداء الواجبات (2) . .إعادة تسعير خيارات الأسهم بشكل لايتناسب عندما ينخفض سعر السوق
3. الإدارة	.الأعمال والمساءلة المحاسبية .إدارة الشركة بفعالية وتوفير مساءلة محاسبية دقيقة وزمنية لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة. **الأنشطة الخاصة** .وضع إستراتيجية والميل النظري للمخاطر . .تطبيق ضوابط رقابة داخلية فعالة . .تطوير تقارير أخرى للوفاء بالمتطلبات العامة للجمهور وأصحاب المصلحة والمتطلبات التنظيمية الرقابية [3].	.إدارة الأرباح للوفاء بتوقات المحللين .التقرير المالي الأحتيالي . .الترويج لمفاهيم محاسبية لتحقيق التقرير . .النظر إلي المحاسبة كأداء وليس كإطار التحقيق .
4. لجان المراجعة	توفير اشراف على وظيفة المراجعة الخارجية والداخلية وعملية إعداد القوائم المالية السنوية والتقارير العامة على الرقابة الداخلية **الأنشطة الخاصة** .اختيار مكتب المراجعة الخارجي . .الموافقة على أعمال بخلاف المراجعة المؤداة عن طريق مكتب المراجعة . .الاختيار والموافقة على تعيين المراجع الداخلي	.عدم وجود خبرة متخصصة ووقت لتوفير اشراف فعال على وظائف المراجعة . .عدم النظر إليهم عن طريق المديرين كعميل مراجعة ,لأن سلطة تعيين وعزل المراجعين غالباً ما تكون عند الإدارة .

(1) د. محمد مطر ،**المحاسبة المالية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل**، (عمان : مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ،1993م)، ص127.

(2) د. حامد طلبة محمد ، **المراجعة والمحاسبة المالية** ، (القاهرة : مطابع دار النهضة العربية، 2004م)، ص399.

(3) د. رامز الماجدى، **معايير المراجعة المصرية** ،(القاهرة :جامعة المنوفية ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني، 2008)، ص530.

	.فحص الموافقة على نطاق المراجعة الداخلية. .مناقشة نتائج المراجعة مع المراجع الداخلي الخارجي, وتقديم النصح لمجلس الادارة عن تصرفات خاصة يتعين القيام بها[1].	
5. التنظيمات ذاتية التنظيم مثل مجلس معايير المحاسبة والمراجعة	. وضع معايير المحاسبة والمراجعة التي من شأنها أحكام المفاهيم القائمة للتقرير المالي والمراجعة , ومقابلة توقعات جودة المراجعة والمحاسبة . **الأدوار الخاصة** .تحديد المبادئ المحاسبية . .تحديد معايير المراجعة . .تفسير المعايير الصادرة سلبقاً . .تطبيق عمليات الرقابة على الجودة للتأكد من جودة المراجعة . .تعليم الأعضاء المتطلبات الخاصة بالمراجعة والمحاسبة .	.عمليات فحص النظير الخاصة بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين لم تأخذ في الحسبان منظور الجمهور , فقد ركزت فقط على المعايير التي تم تطويرها والالتزام بها داخلياً . .أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية موجهاً تجاه القاعدة بالاستجابة إلي المعاملات الاقتصادية المعقدة . .مهمة المراجعة التي تعتبر غير موجهة نحو القواعد بدلاً من الإلزام بالمفاهيم . .ضغوط من الكونجرس لتطوير قواعد النمو الاقتصادي(2).
6. هيئات أخرى ذاتية التنظيم مثل سوق أسهم نيويورك	.التأكد من كفاءة الأسواق المالية متضمنة الإشراف على التداول وعلى الشركات المسموح لها بالتداول في السوق . **الأنشطة الخاصة** وضع متطلبات التسجيل متضمناً متطلبات المحاسبة والحوكمة . .الإشراف على أنشطة التداول .	. وضع تحسينات لإجراء حوكمة الشركة الجيدة عن طريق أعضائها إلا أنها فشلت في تنفيذ بعض من تلك الإجراءات الخاصة بحوكمة مجلس الإدارة .

(1) الماجد بن سلطان، **لأساليب الحديثة فى الإدارة المالية**،(الرياض : مجلة الإدارة العامة ، المجلد الثالث والأربعون ، العدد الأول ،2006)، ص91.

(2) د. احمد سباعي قطب ، **المراجعة المتقدمة . مدخل معاصر** ، (جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2006)، ص381.

7.الهيئات التنظيمية مثل البورصة الأمريكية .	. التأكد من دقة وزمنية وعدالة التقرير العام عن المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى الخاصة بالشركات العامة . **الأنشطة الخاصة** .فحص كافة النماذج الإلزامية المقدمة للبورصة .التفاعل مع مجلس معايير المحاسبة المالية عند وضع المعايير المحاسبية . .تحديد معايير الاسقلال المطلوبة للمراجعين الذين يعدون تقاريرهم عن القوائم المالية العامة .تحديد غش الشركة والتحقق من الأسباب واقتراح التصرفات العلاجية . .تطوير التقارير المالية . .التقرير عن نتائج وتحليلات الإدارة ،ولجان المراجعة. .اداء مراجعة للشركات بهدف التحقق من إلتزامها بالسياسات والقوانين لتحديد كفاءة العمليات ودقة التقرير المالى.	.تم تحديد المشاكل إلا أنه لم يتم تقديم مواد كافية عن طريق الكوجرس أو المصالح الإدارية للتعامل مع تلك المشاكل والقضايا[1]. .تركيز المجهودات على المراجعة المالية واعطاء الإدارة نتائج التقرير عنها.
8. المراجعين الخارجين	.أداء عمليات مراجعة القوائم المالية للتأكد من أن القوائم خالية من أي تحريفات جوهرية متضمنة التحريفات التي قد ترجع إلي الغش . **الأنشطة الخاصة** .مراجعة القوائم المالية للشركات العامة . .مراجعة القوائم المالية للشركات غير العامة . .أداء أعمال محاسبية أخرى مثل الضرائب والاستشارات .	.وضع المفاهيم المحاسبية التي تساعد الشركة على تحقيق أهداف الأرباح . .ترقية العاملين تأسيساً على مقدرتهم على أداء خدمات بخلاف المراجعة. استبدال الاختبارات المباشرة على الأرصدة المحاسبية بالاستفسارات وتحليل المخاطر والإجراءات التحليلية . الفشل في كشف الغش في عديد من الحالات على سبيل المثال شركات أنرون وولرد كوم عدم تأدية بعض من إجراءات المراجع الأساسية [1].

المصدر : إعداد الباحثة 2013 م

(1) د. محمود يوسف الكاشف ، **المعلوماتية في الشركة المساهمة** ،(مصر : مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين المصرية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد التاسع عشر، 2009م) ، ص71.

(2) كمال الدين الدهراوي ،**الازمات المالية الحاضر والمستقبل**، (جامعة الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006)، ص93.

يتضح للباحثة أن الازمات المالية لبعض الشركات الأمريكية ادى إلى مراجعة مسئوليات لجنة المراجعة بما فيها منح السلطة لتغيير المراجعين المستقلين وذلك لعدم قدرة منشآت المحاسبة العامة بدفع كافة حدود المعقولة بإلالتزام بأداء واجباتها وفقاً للمبادئ والأسس والمعايير المتعارف عليها , فالعميل يحرص أن يظهر له المراجع أين تطبق المعايير المحاسبية المقترحة، لأنه يرغب في بيئة من خلالها يقوم المراجعون بعمل أحكام منفصلة عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات .فبدلاً من أن يمارس المراجعون أحكام مستقلة ,أصبح مقبولاً أن ينتظر هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، إذا كانت ترفض القيام بذلك . فالمهنة فشلت في أداء مهامها الرئيسية في اتخاذ أحكام مستقلة تهدف إلي توفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية عرضت بطريقة صادقة وعادلة وفقاً لمحددات ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها , وأن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية ليست الجهة الوحيدة التي لديها مخاوف بشأن المهنة .فينبغى مراجعة نظام الرقابة الداخلية بالشركة وجمع الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة ،ومراجعة القوائم المالية سنوية كانت أوفترية، والتأكد من إلتزام الشركة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

4/- الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تتناول الباحثة فى هذا الفصل نظام الرقابة الداخلية ودوره في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات . دراسة ميدانية علي عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، باختبار مجموعة من الفرضيات التي تعكس بعض مقومات أداء نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس العلاقة المؤثرة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والمتغيرات التابعة والمتمثلة في مبادئ واليات حوكمة الشركات.

لذلك تعرض الباحثة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

1/4 المبحث الأول

إجراءات الدراسة

1/1/4 إجراءات الدراسة Study Procedures

أولاً : الهدف من الدراسة The aim of the study

تهدف الدراسة إلى اختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات من خلال آليات ومبادئ الحوكمة.

ثانياً: مجتمع الدراسة الميدانية Community field study

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التى تسعى الباحثة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة ، يتكون من عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية(قطاع البنوك، القطاع الصناعي، الخدمات المالية، القطاعات الاخرى).

ثالثاً: عينة الدراسة الميدانية Sample field study

تم اختيار عينة طبقية عشوائية ، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (200) استمارة استبانه على افراد مجتمع الدراسة ، وبلغ العدد المستلم منها (191) استمارة استبانه بنسبة إسترداد 95.5%. يوضح الجدول رقم(1/1/4) والرسم البياني رقم (1/1/4) عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (1/1/4)

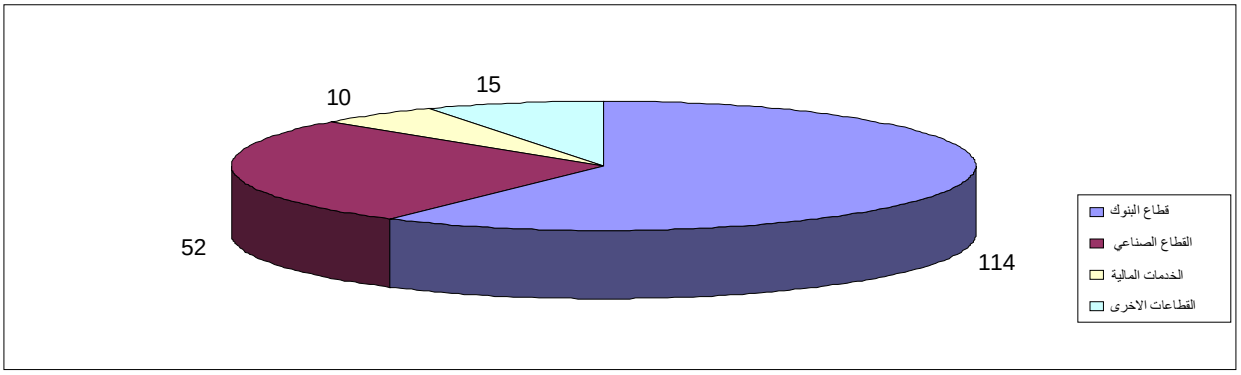
عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

الرقم	البيان	عدد شركات القطاع	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	النسبة
.1	البنوك	4	120	114	%57
.2	القطاع الصناعي	3	55	52	%26
.3	الخدمات المالية	1	10	10	%5
.4	القطاعات الاخرى	1	15	15	%7.5
الاجمالى			**200**	**191**	**%95.5**

المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ، 2013م

رسم بياني رقم (1/1/4)

عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

رابعاً: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

Descriptive analysis of the characteristics of the study sample

العمر

يوضح الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (2/1/4)

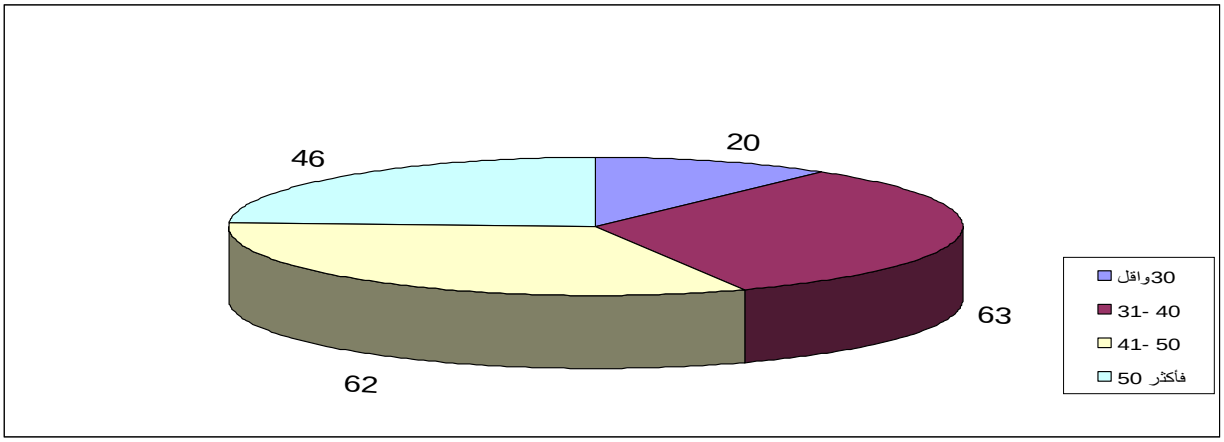
التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
30 سنه واقل	20	%10.5
من 31 _ 40 سنه	63	%33
من 41 _ 50 سنه	62	%32.5
50 سنة فأكثر	46	%24
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (2/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (2/1/4) والرسم البياني رقم (2/1/4) إن الذين تبلغ أعمارهم (30 سنه واقل) من أفراد عينة الدراسة بلغ عددهم (20) فرداً بنسبة (10.5%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 31 _ 40 سنه) بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (33%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 41 _ 50 سنه) بلغ عددهم (62) فرداً بنسبة(32.5%)، وأن الذين تبلغ أعمارهم (من 50 سنه فأكثر) بلغ عددهم (46) فرداً بنسبة(24%).

المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمى لأفراد عينة الدراسة:

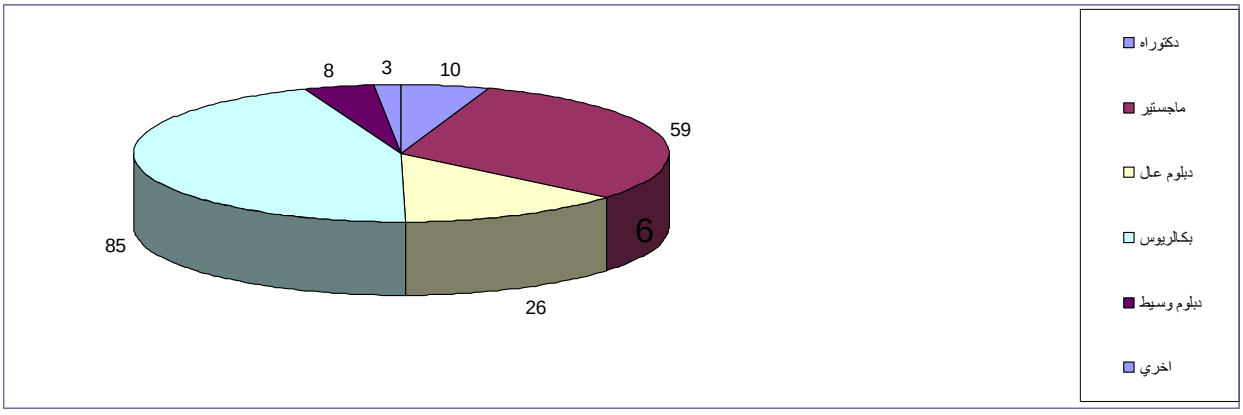
جدول رقم (3/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمى لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
دكتوراه	10	%5.2
ماجستير	59	%30.9
دبلوم عال	26	%13.6
بكالوريوس	85	%44.5
دبلوم وسيط	8	%4.2
أخرى	3	%1.6
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (3/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمى لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية،2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (3/1/4) والرسم البياني رقم (3/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من حملة الدكتوراه بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%)، وأن حملة الماجستير بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (30.9%)، وأن حملة الدبلوم العال بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.6%)، وأن حملة البكالوريوس بلغ عددهم (85) فرداً بنسبة (44.5%)، وأن حملة الدبلوم الوسيط بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%)، وأن حملة المؤهلات العلمية الاخرى بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

التخصص العلمي

يوضح الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (4/1/4)

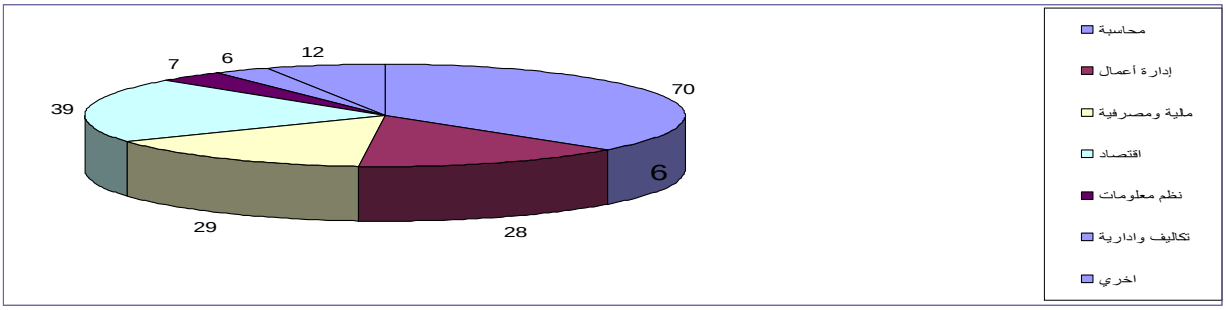
التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
محاسبة	82	%42.9
إدارة أعمال	28	%14.7
علوم مالية ومصرفية	29	%15.2
اقتصاد	39	%20.4
نظم معلومات	7	%3.7
تكاليف ومحاسبة إدارية	6	%3.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (4/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (4/1/4) والرسم البياني رقم (4/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من التخصص العلمي للمحاسبة بلغ عددهم (70) فرداً بنسبة (36.6%)، وأن التخصص العلمي لإدارة الأعمال بلغ عددهم (28) فرداً بنسبة (14.7%)، وأن التخصص العلمي للعلوم المالية والمصرفية بلغ عددهم (29) فرداً بنسبة (15.2%)، وأن التخصص العلمي للاقتصاد بلغ عددهم (39) فرداً بنسبة (20.4%)، وأن التخصص العلمي لنظم المعلومات بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (3.7%)، وأن التخصص العلمي للتكاليف والمحاسبة الإدارية بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%)، وأن التخصصات الاخرى بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%).

المؤهل المهني

يوضح الجدول رقم (5/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهنى لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (5/1/4)

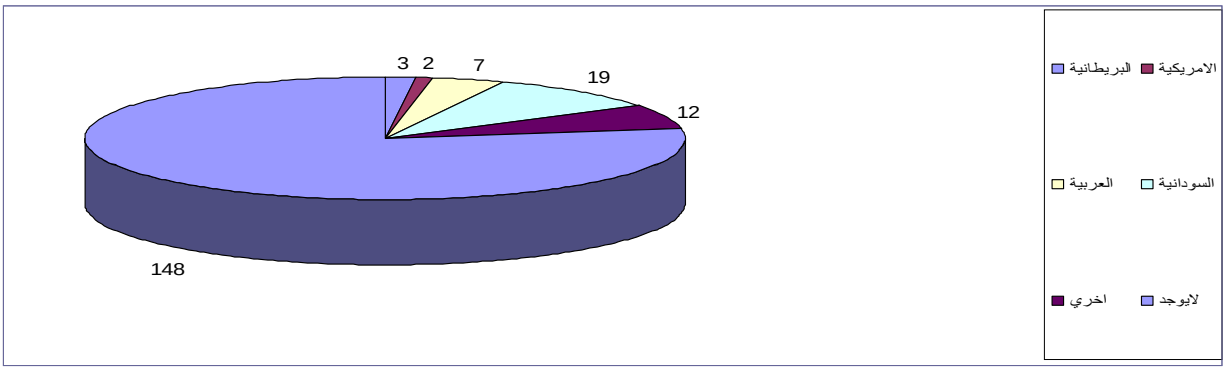
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهنى لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
زمالة المحاسبين البريطانية	3	%1.6
زمالة المحاسبين الأمريكية	2	%.1
زمالة المحاسبين العربية	7	%3.7
زمالة المحاسبين السودانية	19	%9.9
أخرى	12	%6.3
لا يوجد	148	%77.5
الإجمالي	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (5/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل المهنى لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول (5/1/4) والرسم البياني رقم (5/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من حملة زمالة المحاسبين البريطانية بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، وأن حملة زمالة المحاسبين الأمريكية بلغ عددهم (فردان) بنسبة(1.%)، وأن حملة زمالة المحاسبين العربية بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (3.7%)، وأن حملة زمالة المحاسبين السودانية بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (9.9%)، وأن حملة المؤهلات المهنية الاخرى بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%)، وأن الذين لايحملون مؤهل مهنى بلغ عددهم (148) فرداً بنسبة (77.5%).

سنوات الخبرة

يوضح الجدول رقم (6/1/4) والرسم البياني رقم (6/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (6/1/4)

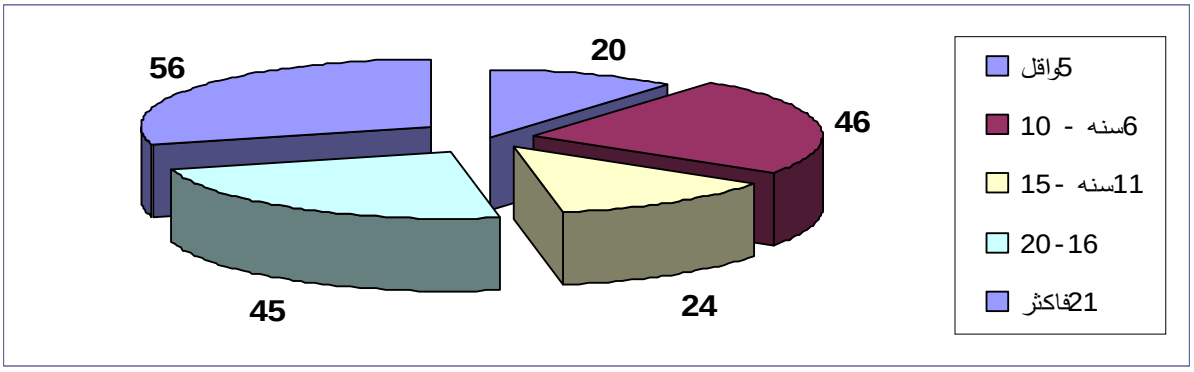
التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
5 سنوات واقل	20	%10.5
من 6 _ 10 سنه	46	%24.1
من 11 _ 15 سنه	24	%12.6
من 16 _ 20 سنه	45	%23.5
من 21 سنه فأكثر	56	%29.3
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (6/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (6/1/4) والرسم البياني رقم (6/1/4) أن أفراد عينة الدراسة الذين تبلغ أعمارهم (5 سنوات واقل) بلغ عددهم (20) فرداً بنسبة (10.5%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (من6 - 10 سنه) بلغ عددهم (46)فرداً بنسبة(24.1%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (من 11-15 سنه) بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (12.6%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (من 16 -20 سنه) بلغ عددهم (45) فرداً بنسبة (23.5%)، أن الذين تبلغ أعمارهم (من 21 سنه فأكثر) بلغ عددهم (56) فرداً بنسبة (29.3%).

المركز الوظيفي2

يوضح الجدول رقم (7/1/4) والرسم البياني رقم (7/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفى لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (7/1/4)

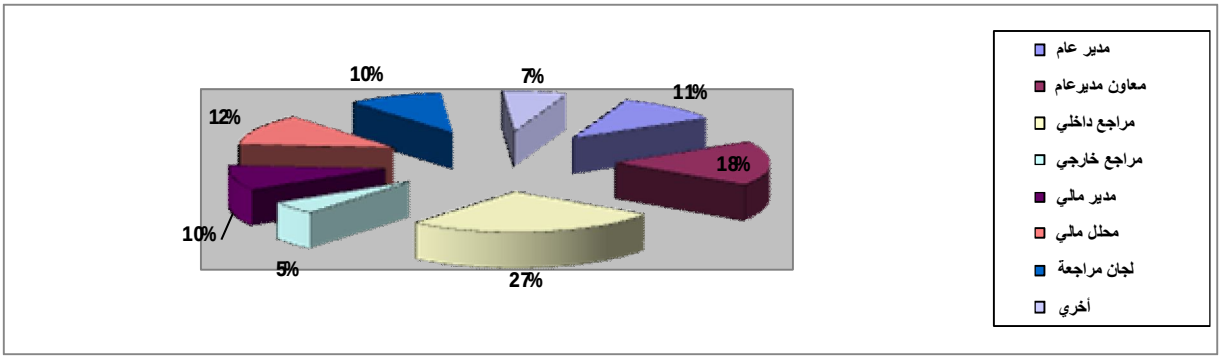
التكرارات والنسب المئوية لمتغير المركز الوظيفى لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
مدير عام	21	%11
معاون مدير عام	34	%17.8
مراجع داخلي	51	%26.8
مراجع خارجي	10	%5.2
مدير مالي	19	%9.9
محلل مالي	24	%12.6
لجان مراجعة	19	% 9.9
أخرى	13	%6.8
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (7/1/4)

التكرارات والنسبة المئوية لمتغير المركز الوظيفى لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (7/1/4) والرسم البياني رقم (7/1/4) أن أفراد عينة الدراسة من وظيفة مدير عام بلغ عددهم (21) فرداً بنسبة (11%) ووظيفة معاون مدير عام بلغ عددهم (34) فرداً بنسبة (18%) مراجع داخلي بلغ عددهم (51) فرداً بنسبة (27%)، ومن وظيفة مراجع خارجي بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5 %)، ومن وظيفة مدير مالي بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (10%)، ومن وظيفة محلل مالي بلغ عددهم (24) فرداً بنسبة (12%)، ومن لجان مراجعة بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (10%)، ومن وظائف التخصصات الاخرى بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (7%).

القطاع الذي تنتمي إليه الشركة

يوضح الجدول رقم (8/1/4) والرسم البياني رقم (8/1/4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة لأفراد عينة الدراسة:

جدول رقم (8/1/4)

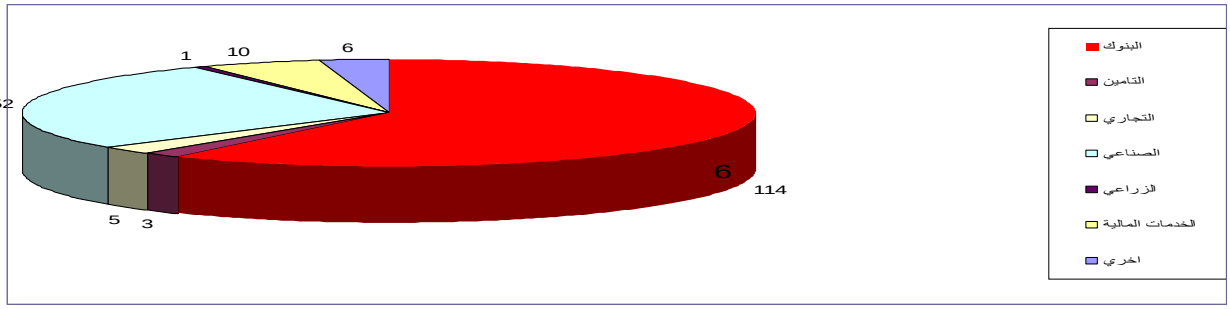
التكرارات والنسب المئوية لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة لأفراد عينة الدراسة

الفئة	التكرار	النسبة
البنوك	114	%59.8
التأمين	3	%1.6
التجاري	5	%2.6
الصناعي	52	%27.2
الزراعي	1	%.5
الخدمات المالية	10	%5.2
أخري	6	%3.1
الإجمالي	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

رسم بياني رقم (8/1/4)

التكرارات والنسب المئوية لمتغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة لأفراد عينة الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (8/1/4) والرسم البياني رقم (8/1/4) أن أفراد عينة الدراسة الذين ينتمون لقطاع البنوك بلغ عددهم (114) فرداً بنسبة (59.8%)، أن الذين ينتمون لقطاع التأمين بلغ عددهم(3) أفراد بنسبة (1.6%)، أن الذين ينتمون للقطاع التجاري بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (2.6%)، أن الذين ينتمون للقطاع الصناعي بلغ عددهم (52) فرداً بنسبة (27.2%)، أن الذين ينتمون للقطاع الزراعي بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (.5%)، أن الذين ينتمون لقطاع الخدمات المالية بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%)، أن الذين ينتمون للقطاعات الأخرى بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

خامساً : أداة الدراسة Study oF Tool

عبارة عن الوسيلة التى تستخدمها الباحثة فى جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، يوجد العديد من الأدوات المستخدمة فى مجال البحث العلمى للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية [1] :

1.توفر وقت المستجيب وتعطية فرصة للتفكير.

2.أكثر الطرق موضوعية لأنها لاتحمل اسم المستجيب ضماناً للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات أكثر صحة .

3.قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات [2].

4.عدم تحمل المبحوثين لاى تكاليف.

أرفقت الباحثة مع استمارة الاستبانة خطاب للمبحوثين لتعريفهم بموضوع الدراسة وهدفها والغرض من الاستبانة، حيث احتوت استمارة الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: تضمن أسئلة عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في، سنوات العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، القطاع التي تنتمي إليه الشركة.

القسم الثانى: تضمن عدد (65) عبارة (6) فرضيات بعدد(7) محاور، احتوي محور المتغير المستغل علي عدد(5)عبارات، كما احتوي كل محور من محاور المتغيرات التابعة على (10) عبارات، طلب من أفراد عينة الدراسة تحديد إجابات عن ماتصفه كل عبارة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسى المتدرج كالاتى:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

سادساً: ثبات وصدق الاستبانة Reliability and validity resolution

أ.الثبات والصدق الظاهرى

للتأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الاستبانة وصلاحية عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرضهاعلى عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة بلغ عددهم (26) محكماً (بالملحق المرفق)، من اجل استطلاع وجهات نظرهم تجاه النواحى الفنية والشكلية لعبارات الاستبانة، بالاضافه إلى مناسبة العبارات مع ماهو مطلوب قياسه، وفى ضوء ملاحظاتهم وتوجيهاتهم تم إعادة صياغة بعض العبارات وتعديل البعض الآخر.

ب.الثبات والصدق الإحصائي

---

[1] د.فايز جمعه صالح النجار وآخرون،**أساليب البحث العلمى منظور تطبيقي**،(عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م)، ص63 .

[2] د.مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمى لإعداد الرسائل الجامعية**،(عمان: مؤسسة الوراق، 2000م)، ص 170.

يقصد بثبات الاختبار أن يعطى المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة تحت ظروف مماثلة، واذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار على ذات المجموعة نفسها وتم الحصول على نفس الدرجات فيكون الاختبار ثابتاً تماماً، ويقصد به أيضا مدى الدقة والاتساق للقياسات التى يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب بطرق عديدة، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي لاستمارة الاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت له. قامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لاستمارة الاستبانة إحصائيا باستخدام معادلة الصدق الذاتي التالية:

الصدق = $\sqrt{\text{قيمة الثبات}}$

قامت الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (24) استمارة من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية. يوضح الجدول رقم (9/1/4) الثبات والصدق الاحصائى لفرضيات الدراسة:

الجدول (9/1/4)

الثبات والصدق الإحصائي لفرضيات الإستبانة

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الفرضية الأولي	%90.20	%94.97
الفرضية الثانية	%76.20	%87.29
الفرضية الثالثة	%88.30	%93.97
الفرضية الرابعة	%85.70	%92.57
الفرضية الخامسة	%79.60	%85.80
الفرضية السادسة	%84.40	%87.90
الإستبانة كاملة	%88.30	%93.97

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (9/1/4) أن نسبة معامل الثبات والصدق الذاتي وفقاً لمعامل التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حد، والاستبانة كاملة اكبر من (50%) وقريبة جداً من (100%)، وهذا يدل على قوة وصدق استمارة الاستبانة، ومن ثم الاعتماد عليها فى اختبار فرضيات الدراسة.

سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

Statistical Methods Used in the Study

اعتمدت الباحثة علي البرنامج الإحصائي في العلوم الاجتماعية (SPSS)، وبرنامج(Excel)، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1.الجداول التكرارية والنسب المئوية، والرسومات البيانية.

2. التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان لحساب الثبات والصدق الإحصائي للفرضيات.

3.المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات.

4.الانحدار الخطي .

5.الارتباط الخطي .

6.معامل التحديد.

7.اختبار T لاختبار معنوية المقدرات.

8.اختبار F لاختبار معنوية النموذج.

9.اختبار مربع كأي لترتيب فرضيات الدراسة.

10 إختبار التباين في إتجاه واحد (One Way - Anova) لاختبار العلاقة بين المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة واجمالي إجابات أفراد العينة علي عبارات الفرضيات ، كما تم استخدام الاختبارات البعدية (Bonferroni) لإجراء المقارنات لمعرفة مصدر الاختلاف للعبارات بين فئات المتغيرات الشخصية .

تحليل بيانات الدراسة

1/2/4 التحليل الوصفي لبيانات الدراسة

فيما يلي الجداول والرسومات البيانية للتكرارات والنسب المئوية لعبارات متغيرات الدراسة.

المتغير المستقل: "نظام الرقابة الداخلية".

العبارة الأولي: تقييم الكفاءة والفاعلية والمتابعة الدائمة.

يوضح الجدول رقم (10/2/4) والرسم البياني رقم (9/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى:

جدول رقم (10/2/4)

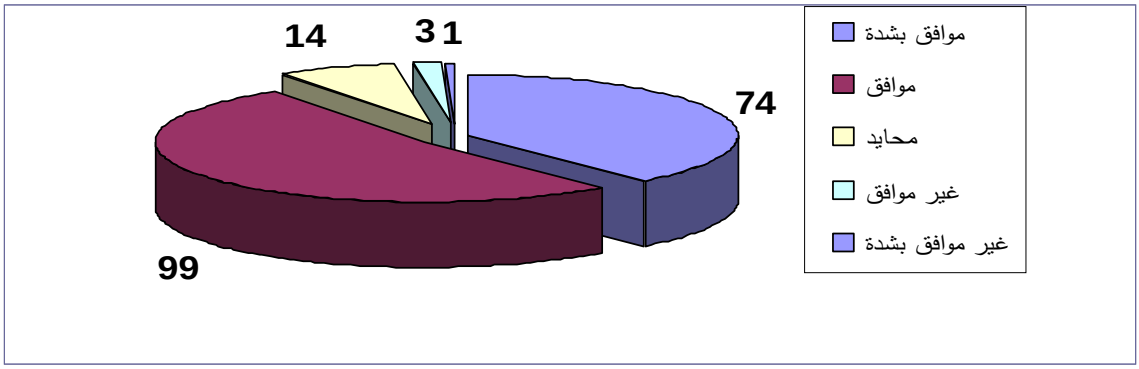
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	74	%38.8
موافق	99	%51.8
محايد	14	%7.3
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ، 2012م

رسم بياني رقم (9/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (10/2/4) والرسم البياني رقم (9/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يتميز بتقييم الكفاءة والفاعلية والمتابعة الدائمة بلغ عددهم (74) فرداً بنسبة (38.8%) والموافقون بلغ عددهم(99) فرداً بنسبة(51.8%)، والمحايدون بلغ عددهم(14)فرداً بنسبة(7.3%) وغير الموافقون بلغ عددهم(3) أفراد بنسبة(1.6%)، وغير الموافقون بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة(0.5%).

العبارة الثانية: حماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية.

يوضح الجدول رقم (11/2/4) والرسم البياني رقم (10/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية:

جدول رقم (11/2/4)

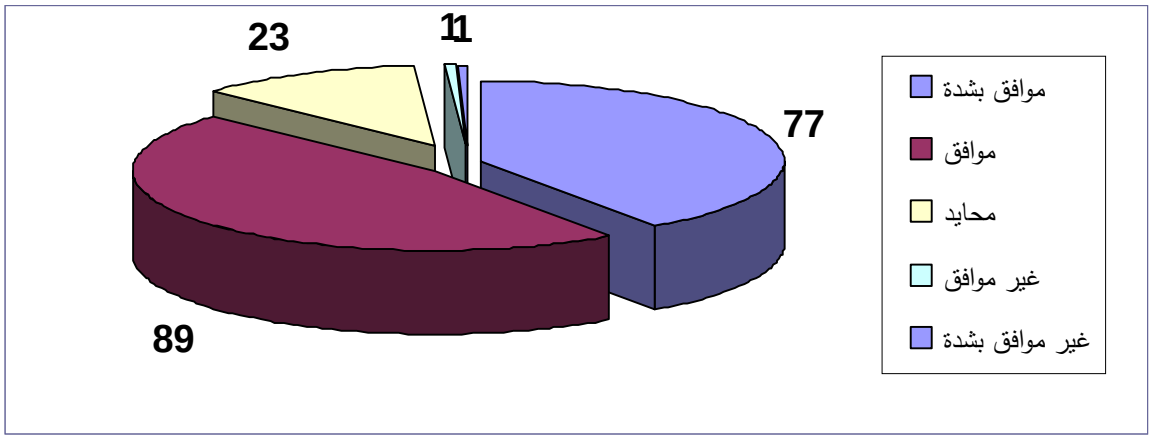
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	77	%40.4
موافق	89	%46.6
محايد	23	%12
غير موافق	1	%.5
غير موافق بشدة	1	%.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (10/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ، 2012م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (11/2/4) والرسم البياني رقم (10/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يتميز بحماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية بلغ عددهم (77) فرداً بنسبة (40.4%)، والموافقون بلغ عددهم (89) فرداً بنسبة (46.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (23) فرداً بنسبة (12%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة 5.%) ، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة 5.%).

العبارة الثالثة: اختبار دقة ودرجة الاعتماد علي المعلومات المحاسبية.

يوضح الجدول رقم (12/2/4) والرسم البياني رقم (11/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة:

جدول رقم (12/2/4)

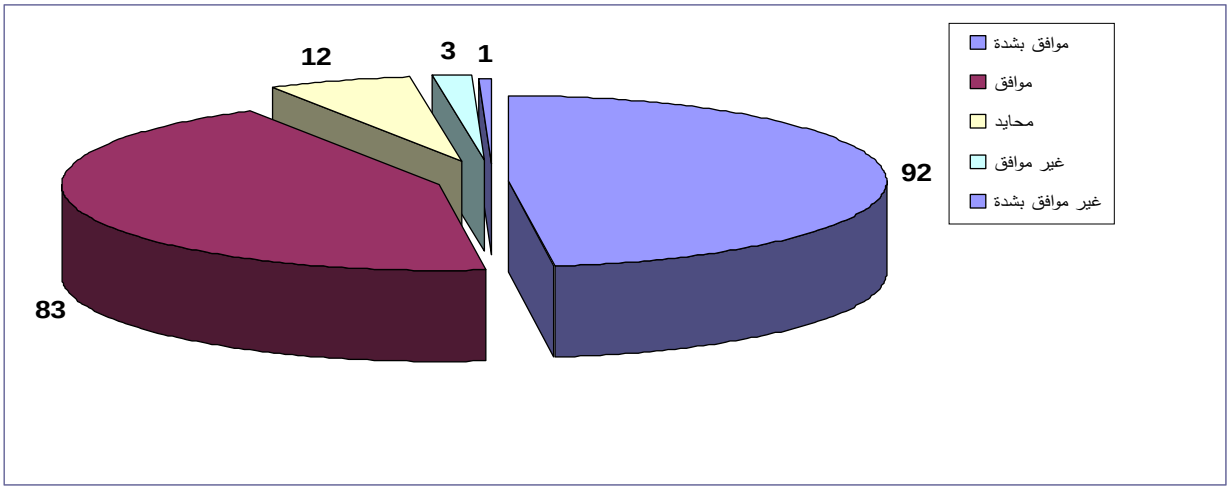
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	92	%48.2
موافق	83	%43.4
محايد	12	%6.3
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

رسم بياني رقم (11/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (12/5/4) والرسم البياني رقم (11/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يتميز باختبار دقة ودرجة الاعتماد علي المعلومات المحاسبية بلغ عددهم (92) فرداً بنسبة (48.2%)، والموافقون بلغ عددهم (83) فرداً بنسبة (43.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (0.5%).

العبارة الرابعة: تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والمالية.

يوضح الجدول رقم (13/2/4) والرسم البياني رقم (12/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة:

جدول رقم (13/2/4)

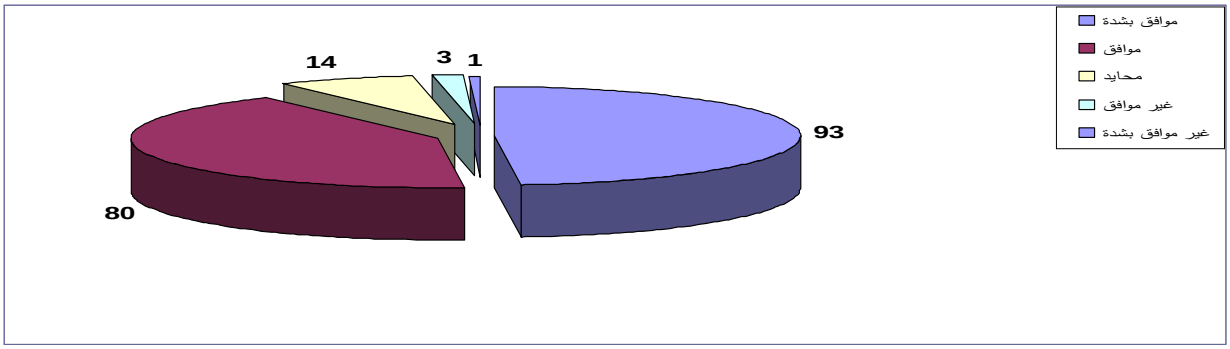
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	93	%48.7
موافق	80	%41.9
محايد	14	%7.3
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (12/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (13/2/4) والرسم البياني رقم (12/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يتميز بتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والمالية بلغ عددهم (98) فرداً بنسبة (48.7%)، والموافقون بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (41.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (1.6%).

العبارة الخامسة: تحديد وتحليل إدارة الشركة للمخاطر المتعلقة إعداد قوائم مالية عادلة.

يوضح الجدول رقم (14/2/4) والرسم البياني رقم (13/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة:

جدول رقم (14/2/4)

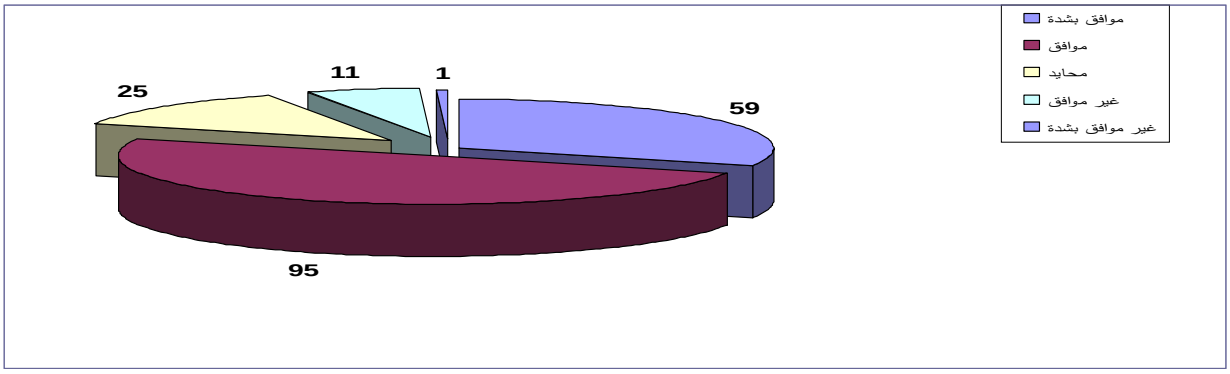
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	59	%30.9
موافق	95	%49.7
محايد	26	%13.1
غير موافق	11	%5.8
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (13/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (14/2/4) والرسم البياني رقم (13/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن نظام الرقابة الداخلية يتميز بتحديد وتحليل إدارة الشركة للمخاطر المتعلقة إعداد قوائم مالية عادلة بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (30.9%)، والموافقون بلغ عددهم(96) فرداً بنسبة (49.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (25) فرداً بنسبة (13.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (11)فرداً بنسبة (13.1%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهمفرداً واحداً بنسبة (0.5%).

المتغيرات التابعة

المحور الأول: الإفصاح والشفافية

العبارة السادسة: قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

يوضح الجدول رقم (15/2/4) والرسم البياني رقم (14/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة:

جدول رقم (15/2/4)

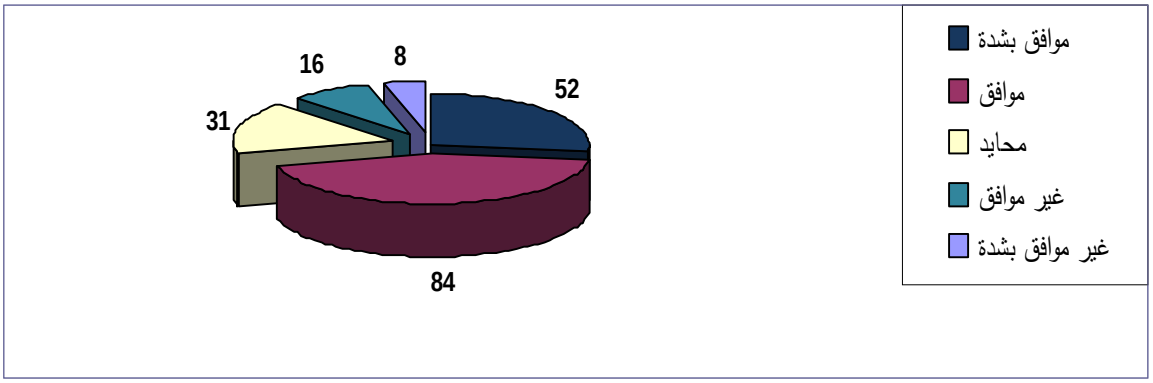
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	52	%27.2
موافق	84	%44
محايد	31	%16.2
غير موافق	16	%8.4
غير موافق بشدة	8	%4.2
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (14/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (15/2/4) والرسم البياني رقم (14/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين بلغ عددهم (52)فرداً بنسبة (27.2%)، والموافقون بلغ عددهم (84) فرداً بنسبة (44%)، والمحايدون بلغ عددهم (31) فرداً بنسبة (16.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (16)فرداً بنسبة (8.4%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%).

العبارة السابعة: قيام الشركة بالإفصاح والنشر الإلكتروني للمعلومات عبر موقعها علي شبكة الإنترنت.

يوضح الجدول رقم (16/2/4) والرسم البياني رقم (15/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة:

جدول رقم (16/2/4)

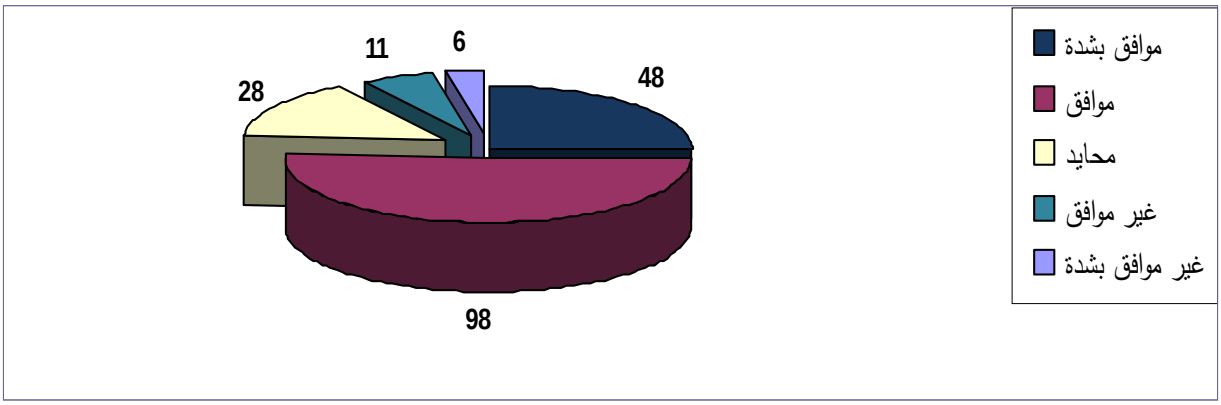
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	48	%25.1
موافق	98	%51.3
محايد	28	%14.7
غير موافق	11	%5.8
غير موافق بشدة	6	%3.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (15/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (16/2/4) والرسم البياني رقم (15/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على قيام الشركة بالإفصاح والنشر الإلكتروني للمعلومات عبر موقعها علي شبكة الإنترنت بلغ عددهم (48) فرداً بنسبة (25.1%)، والموافقون بلغ عددهم (98) فرداً بنسبة (51.3%)، والمحايدون بلغ عددهم(28) فرداً بنسبة (14.7%)، والغير موافقون بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (5.8%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (6) افراد بنسبة (3.1%).

العبارة الثامنة: قيام الشركة باتخاذ الإجرارات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر.

يوضح الجدول رقم (17/2/4) والرسم البياني رقم (16/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة:

جدول رقم (17/2/4)

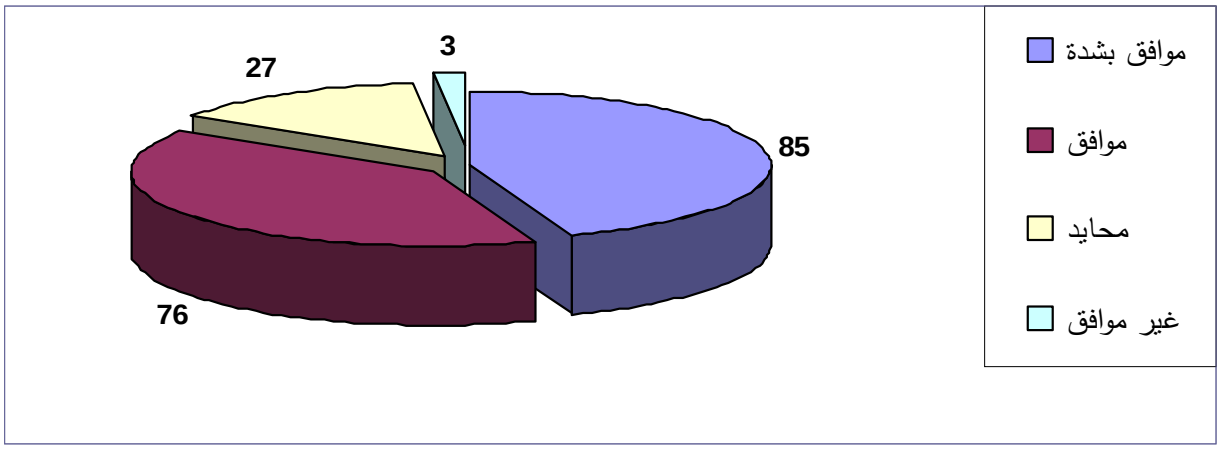
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	85	%44.5
موافق	76	%39.8
محايد	27	%14.1
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (16/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (17/2/4) والرسم البياني رقم (16/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على قيام الشركة باتخاذ الإجرارات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر بلغ عددهم (85) فرداً بنسبة (44.5%)، والموافقون بلغ عددهم (76) فرداً بنسبة (39.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (27) فرداً بنسبة (14.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) افراد بنسبة (1.6%).

العبارة التاسعة: قيام الشركة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

يوضح الجدول رقم (18/2/4) والرسم البياني رقم (17/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة:

جدول رقم (18/2/4)

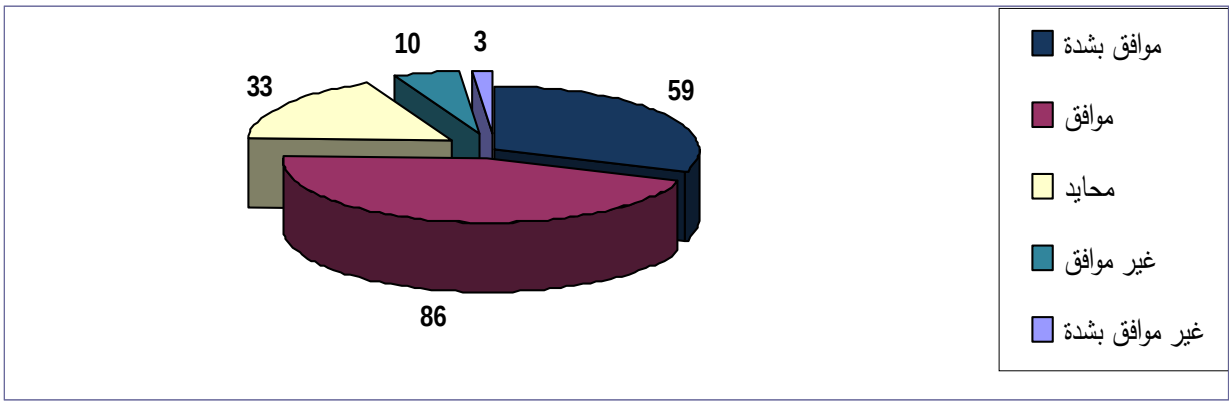
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	59	%30.9
موافق	86	%45
محايد	33	%17.3
غير موافق	10	%5.2
غير موافق بشدة	3	%1.6
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بيانى رقم (17/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (18/2/4) والرسم البياني رقم (17/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على قيام الشركة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة(30.9%)، والموافقون بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والمحايدون بلغ عددهم (33)فرداً بنسبة (17.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

العبارة العاشرة: تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

يوضح الجدول رقم (19/2/4) والرسم البياني رقم (18/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة:

جدول رقم (19/2/4)

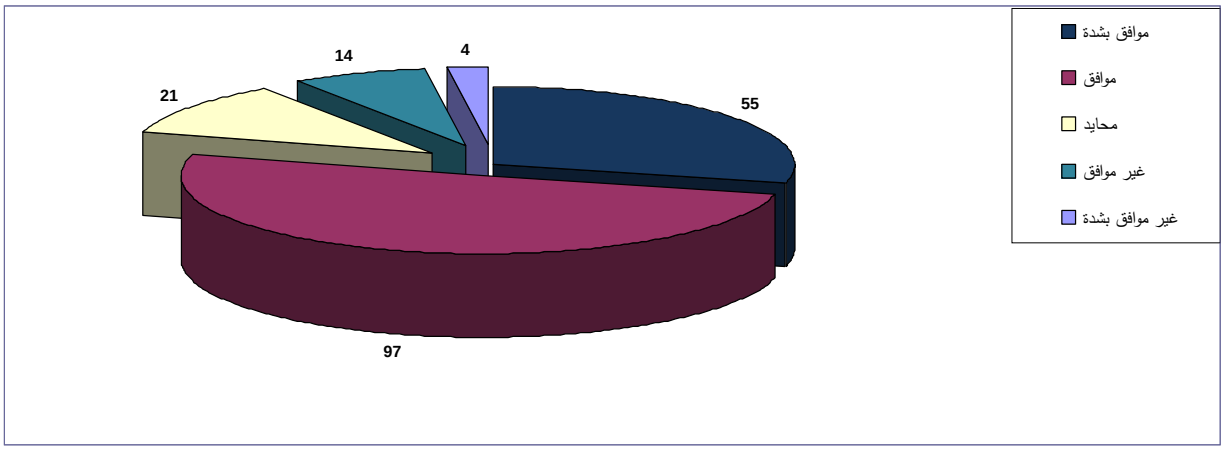
التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	55	%28.8
موافق	97	%50.8
محايد	21	%11
غير موافق	14	%7.3
غير موافق بشدة	4	%2.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (18/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة العاشرة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (19/2/4) والرسم البياني رقم (18/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على إفصاح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة(28.8%)، والموافقون بلغ عددهم (97) فرداً بنسبة (50.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (21)فرداً بنسبة (11%)، والغير موافقون بلغ عددهم (14)فرداً بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (4) افراد بنسبة (2.1%).

العبارة الحادية عشر: تفصح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.

يوضح الجدول رقم (20/2/4) والرسم البياني رقم (19/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر:

جدول رقم (20/2/4)

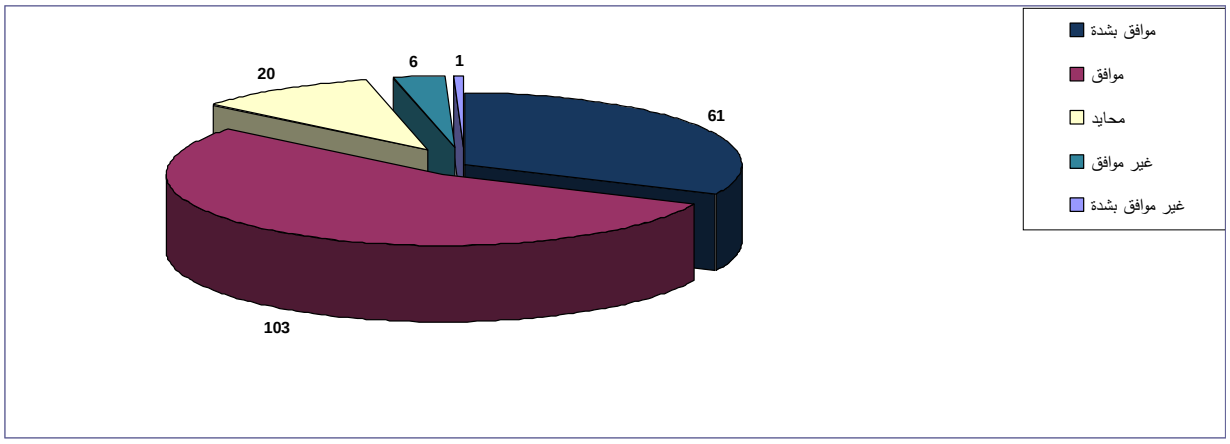
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	61	%31.9
موافق	103	%53.9
محايد	20	%10.5
غير موافق	6	%3.2
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (19/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (20/2/4) والرسم البياني رقم (19/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على إفصاح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة بلغ عددهم (61) فرداً بنسبة (31.9%)، والموافقون بلغ عددهم (103) فرداً بنسبة (53.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (20) فرداً بنسبة (10.5%)، والغير موافقون بلغ عددهم (6) افراد بنسبة (3.2%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (0.5%).

العبارة الثانية عشر: تفصح الشركة عن معلومات المخاطر المالية التي تتعرض لها.

يوضح الجدول رقم (21/2/4) والرسم البياني رقم (20/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر:

جدول رقم (21/2/4)

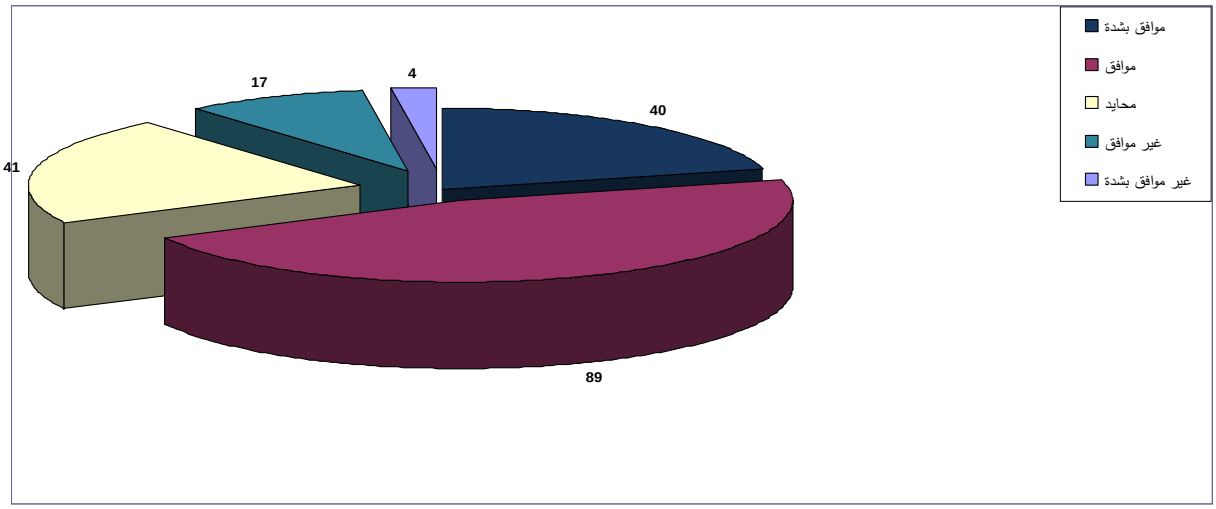
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	40	%20.9
موافق	89	%46.6
محايد	41	%21.5
غير موافق	17	%8.9
غير موافق بشدة	4	%2.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (20/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (21/2/4) والرسم البياني رقم (20/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على إفصاح الشركة عن معلومات المخاطر المالية التي تتعرض لها بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (38.7%)، والموافقون بلغ عددهم (89) فرداً بنسبة (46.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (41) فرداً بنسبة (21.5%)، والغير موافقون بلغ عددهم (17) فرداً بنسبة (8.9%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (4) افراد بنسبة (2.1%).

العبارة الثالثة عشر: تلتزم الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الأرباح المستقبلية.

يوضح الجدول رقم (22/2/4) والرسم البياني رقم (21/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر:

جدول رقم (22/2/4)

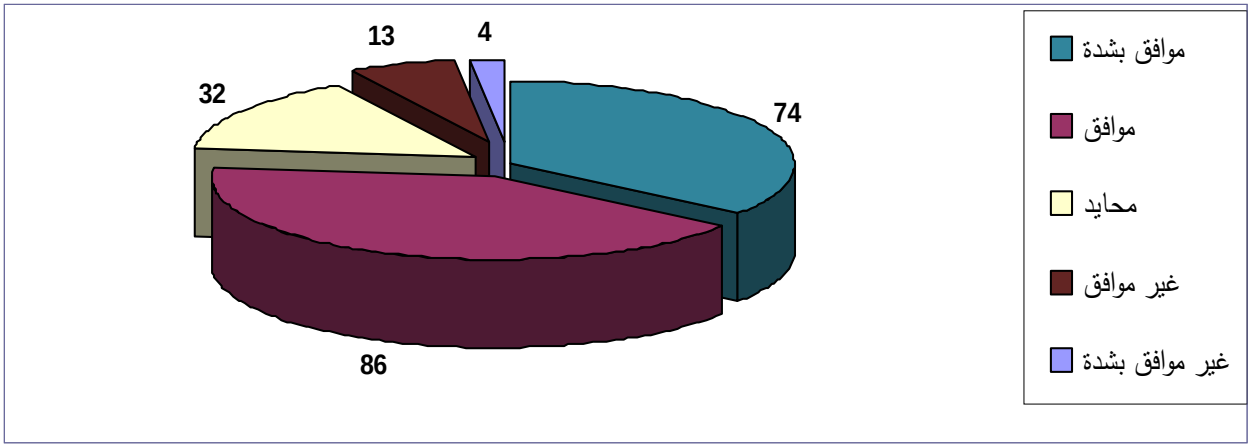
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	74	%38.7
موافق	68	%35.6
محايد	32	%16.8
غير موافق	13	%6.8
غير موافق بشدة	4	%2.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (21/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (22/2/4) والرسم البياني رقم (21/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على التزام الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الأرباح المستقبلية بلغ عددهم (74) فرداً بنسبة (38.7%)، والموافقون بلغ عددهم (68) فرداً بنسبة (35.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (32) فرداً بنسبة (16.8%)، والغير موافقون بلغ عددهم (13) فرداً بنسبة (6.8%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (4) افراد بنسبة (2.1%).

العبارة الرابعة عشر: تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية.

يوضح الجدول رقم (23/2/4) والرسم البياني رقم (22/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة عشر:

جدول رقم (23/2/4)

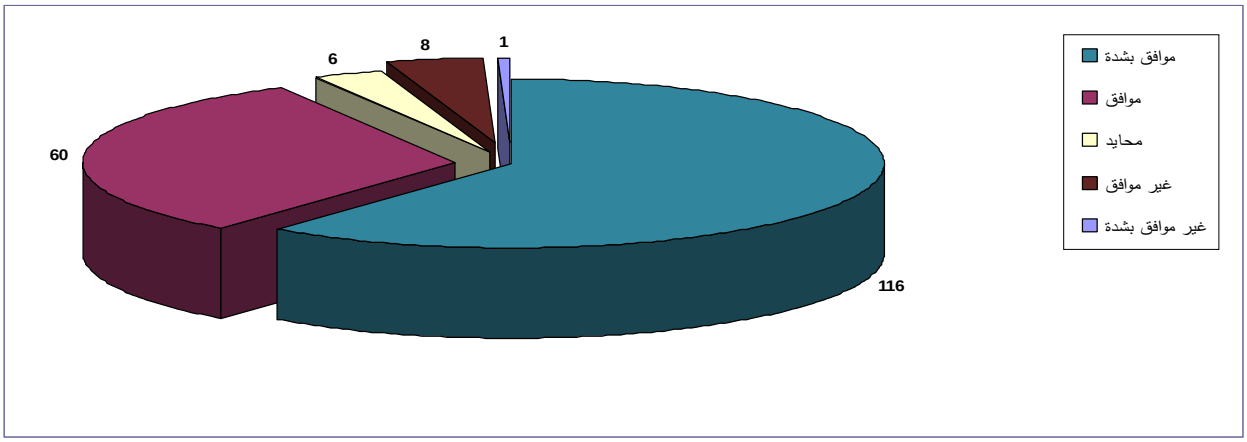
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	116	%60.8
موافق	60	%31.4
محايد	6	%3.1
غير موافق	8	%4.2
غير موافق بشدة	1	%.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (22/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (23/2/4) والرسم البياني رقم (22/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية بلغ عددهم (116) فرداً بنسبة (60.7%)، والموافقون بلغ عددهم (60) فرداً بنسبة (31.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (6) افراد بنسبة (3.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (8) افراد بنسبة (4.2%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (.5%).

العبارة الخامسة عشر: الإفصاح عن أسس تحديد مكافأة التنفيذيين ومجلس الإدارة.

يوضح الجدول رقم (24/2/4) والرسم البياني رقم (23/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر:

جدول رقم (24/2/4)

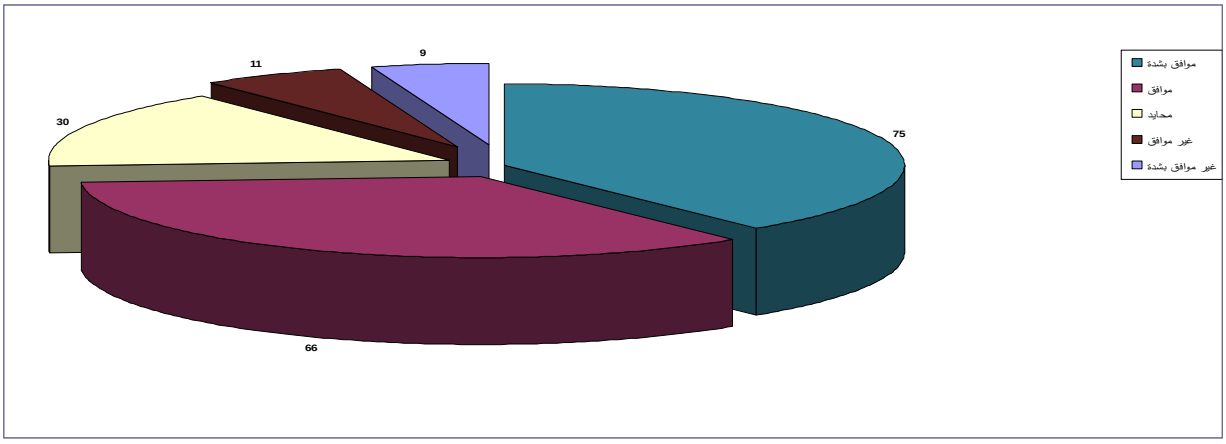
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	75	%39.2
موافق	66	%34.6
محايد	30	%15.7
غير موافق	11	%5.8
غير موافق بشدة	9	%4.7
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (23/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (24/2/4) والرسم البياني رقم (23/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على الإفصاح عن أسس تحديد مكافأة التنفيذيين ومجلس الإدارة بلغ عددهم (75) فرداً بنسبة (39.3%)، والموافقون بلغ عددهم (66) فرداً بنسبة (34.6%)، والمحايدون بلغ عددهم (30) فرداً بنسبة (15.7%)، والغير موافقون بلغ عددهم (11) فرداً بنسبة (5.8%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (9) افراد بنسبة (4.7%).

المحور الثاني: تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة

العبارة السادسة عشر: يتكون مجلس الإداره من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة.

يوضح الجدول رقم (25/2/4) والرسم البياني رقم (24/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر:

جدول رقم (25/2/4)

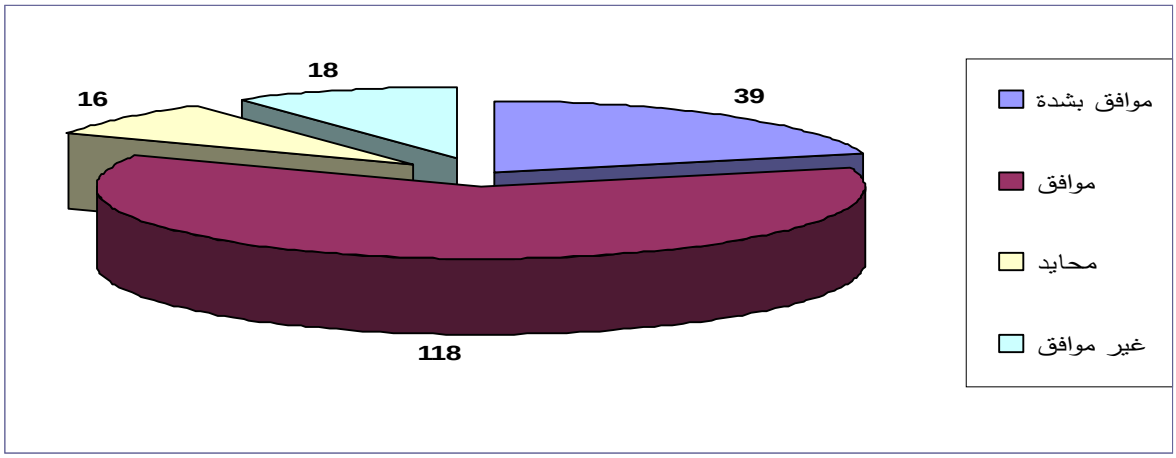
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	39	%20.4
موافق	118	%61.8
محايد	16	%8.4
غير موافق	18	%9.4
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

رسم بياني رقم (24/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (25/2/4) والرسم البياني رقم (24/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على تكوين مجلس الإداره من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة بلغ عددهم (39) فرداً بنسبة (20.4%)، والموافقون بلغ عددهم (118) فرداً بنسبة (61.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (8.4%)، والغير موافقون بلغ عددهم (18) فرداً بنسبة (9.4%).

العبارة السابعة عشر: يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.

يوضح الجدول رقم (26/2/4) والرسم البياني رقم (25/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر:

جدول رقم (26/2/4)

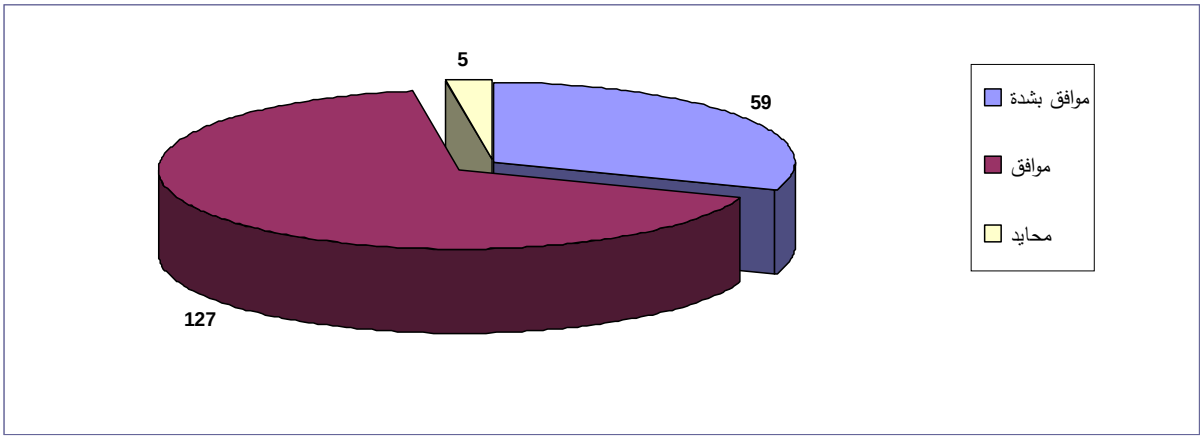
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	59	%30.9
موافق	127	%66.5
محايد	5	%2.6
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (25/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (26/2/4) والرسم البياني رقم (25/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (30.9%)، والموافقون بلغ عددهم (127) فرداً بنسبة (66.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (2.6%).

العبارة الثامنة عشر: يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

يوضح الجدول رقم (27/2/4) والرسم البياني رقم (26/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر:

جدول رقم (27/2/4)

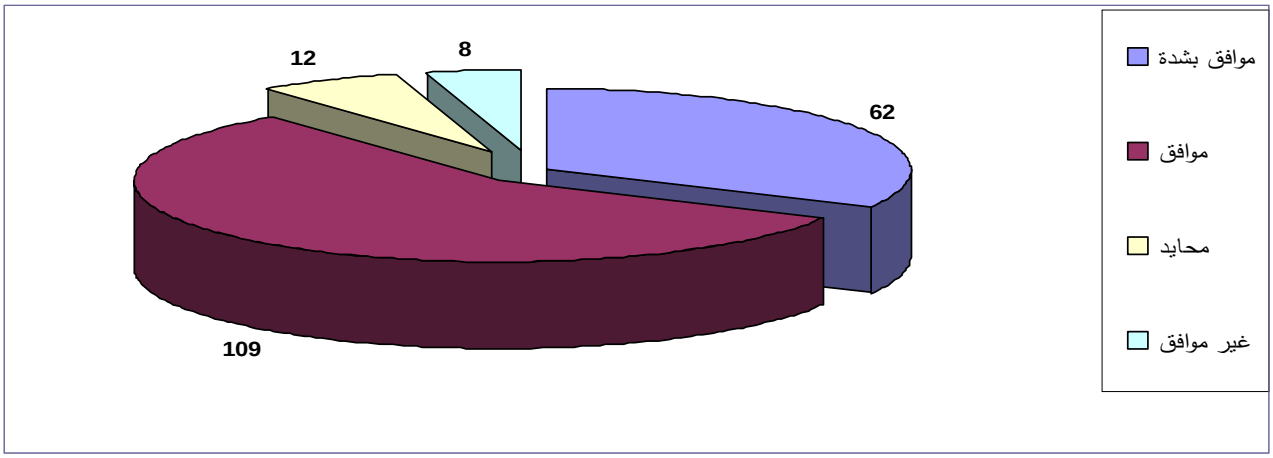
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	62	%32.4
موافق	109	%57.1
محايد	12	%6.3
غير موافق	8	%4.2
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (26/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (27/2/4) والشكل رقم (26/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة بلغ عددهم (62) فرداً بنسبة (32.4%)، والموافقون بلغ عددهم (109) فرداً بنسبة (57.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (8) فرداً بنسبة (4.2%).

العبارة التاسعة عشر: يقوم مجلس الإداره باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (28/2/4) والرسم البياني رقم (27/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر:

جدول رقم (28/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر

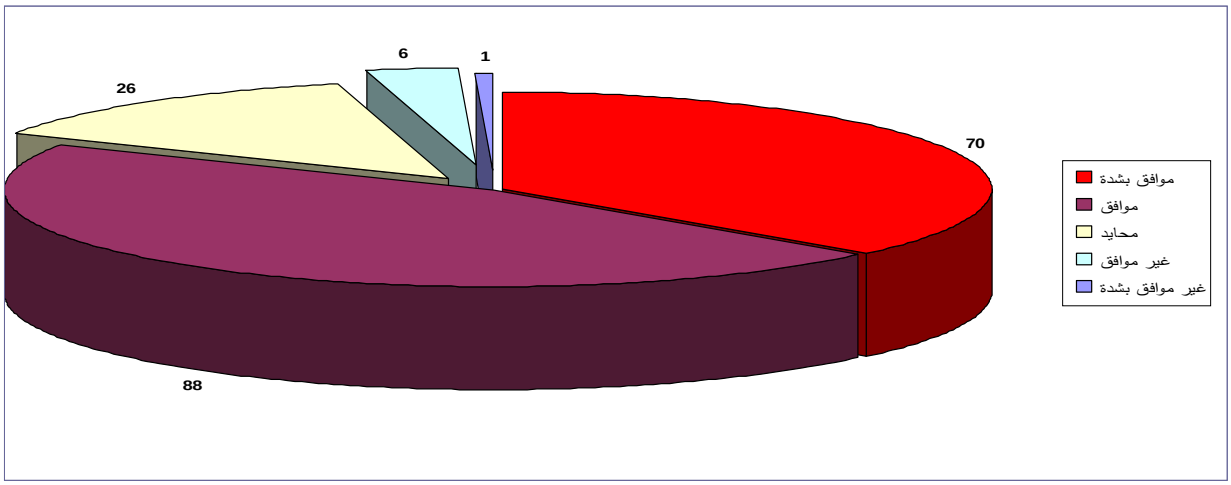
درجة الموافقة	التكرار	النسبة

موافق بشدة	70	%36.7
موافق	88	%46.1
محايد	26	%13.6
غير موافق	6	%3.1
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (27/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (28/2/4) والرسم البياني رقم (27/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم مجلس الإداره باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية بلغ عددهم (70) فرداً بنسبة (36.7%)، والموافقون بلغ عددهم(88) فرداً بنسبة (46.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.6%)، والغير موافقون بلغ عددهم (6) فرداً بنسبة (3.1%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهمفرداً واحداً بنسبة (0.5%).

العبارة العشرون: يقوم مجلس الإداره باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (29/2/4) والرسم البياني رقم (28/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون:

جدول رقم (29/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون

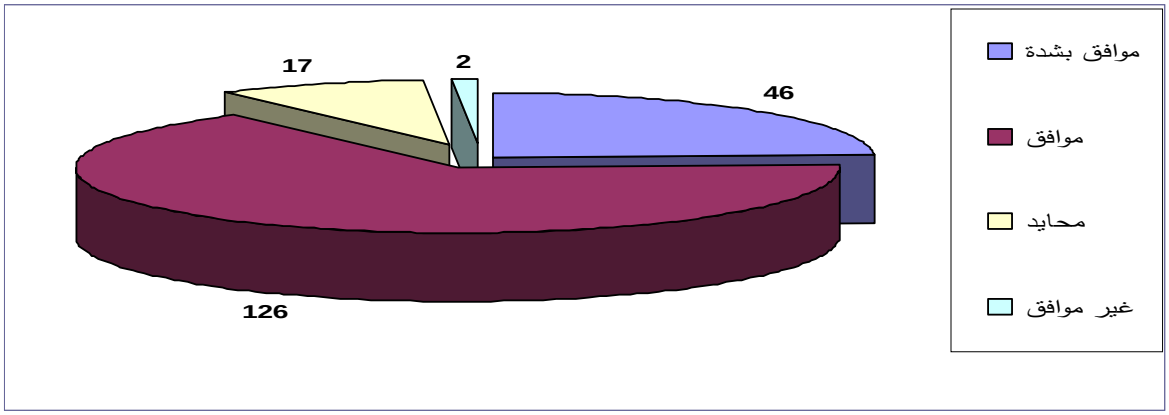
درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	46	%24.1

موافق	126	%66
محايد	17	%8.9
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (28/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (29/2/4) والرسم البياني رقم (28/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم مجلس الإداره باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية بلغ عددهم (46) فرداً بنسبة (24.1%)، والموافقون بلغ عددهم (126) فرداً بنسبة (66%)، والمحايدون بلغ عددهم (17) فرداً بنسبة (8.9%)، والغير موافقون بلغ عددهم فردان بنسبة (1%).

العبارة الواحدة والعشرون: يوفر مجلس الإداره نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإداره.

يوضح الجدول رقم (30/2/4) والرسم البياني رقم (29/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والعشرون:

جدول رقم (30/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والعشرون

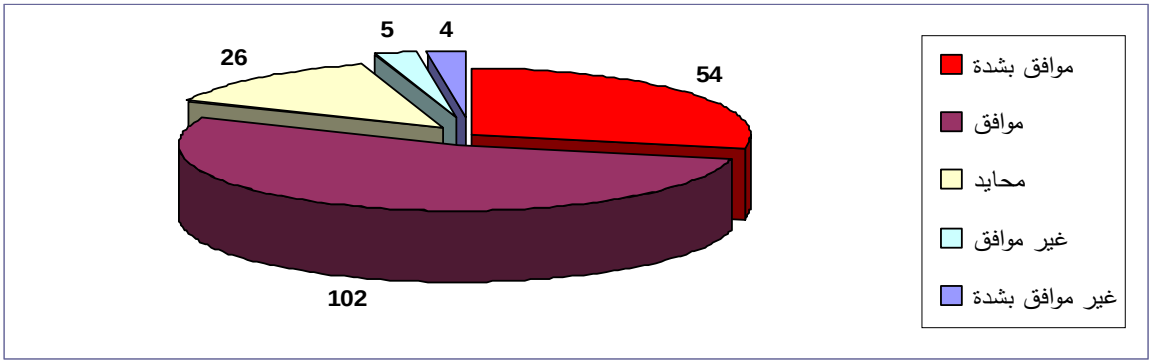
درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	54	%28.3

موافق	102	%53.4
محايد	26	%13.6
غير موافق	5	%2.6
غير موافق بشدة	4	%2.1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (29/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (30/2/4) والرسم البياني رقم (29/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يوفر مجلس الإداره نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإداره بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (28.3%)، والموافقون بلغ عددهم (102) فرد بنسبة (53.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.6%)، والغير موافقون بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (2.6%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (2.1%).

العبارة الثانية والعشرون: يعمل مجلس الإداره علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال.

يوضح الجدول رقم (31/2/4) والرسم البياني رقم (30/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون:

جدول رقم (31/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون

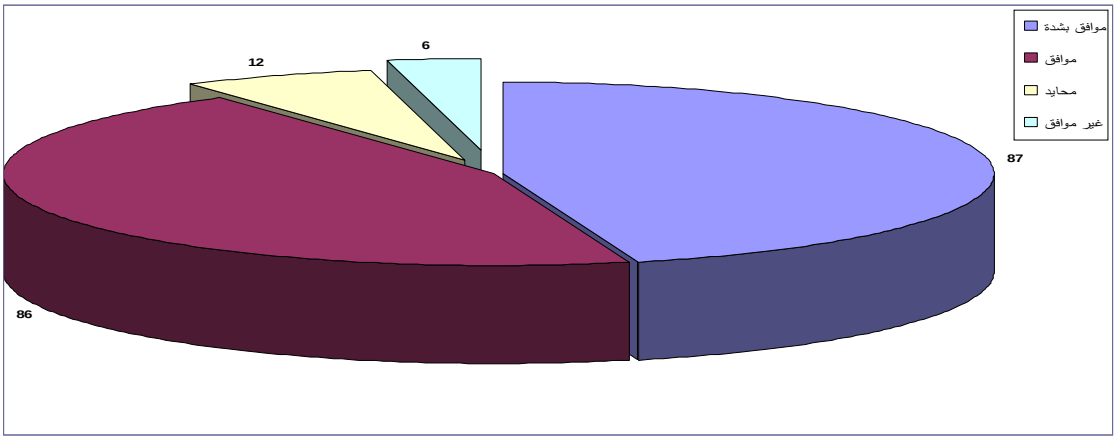
درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	87	%45.6
موافق	86	%45
محايد	12	%6.3

غير موافق	6	%3.1
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (30/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (31/2/4) والشكل رقم (30/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل مجلس الإداره علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال بلغ عددهم (87) فرداً بنسبة (45.6%)، والموافقون بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والمحايدون بلغ عددهم (12) أفراد بنسبة (6.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

العبارة الثالثة والعشرون: يراعي مجلس الإداره المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة.

يوضح الجدول رقم (32/2/4) والرسم البياني رقم (31/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون:

جدول رقم (32/2/4)

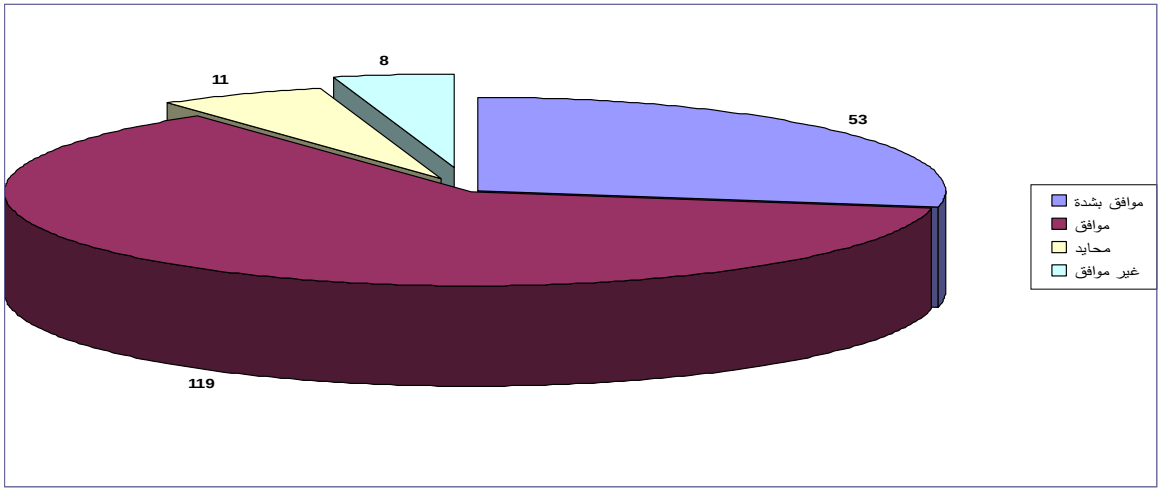
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	53	%27.7
موافق	119	%62.3
محايد	11	%5.8
غير موافق	8	%4.2
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (31/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (32/2/4) والرسم البياني رقم (31/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يراعي مجلس الإداره المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة بلغ عددهم (53)فرداً بنسبة (27.7%)، والموافقون بلغ عددهم (119) فرداً بنسبة (62.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (11)فرداً بنسبة (5.8%)، والغير موافقون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%).

العبارة الرابعة والعشرون: يعمل مجلس الإداره ضمن خطه إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.

يوضح الجدول رقم (33/2/4) والرسم البياني رقم (32/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والعشرون:

جدول رقم (33/2/4)

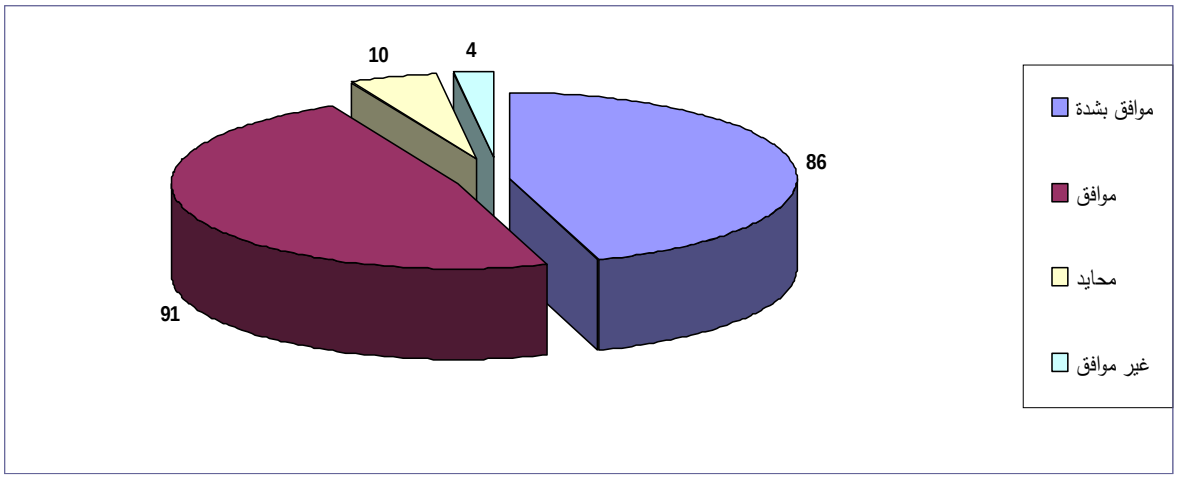
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	86	%45
موافق	91	%47.7
محايد	10	%5.2
غير موافق	4	%2.1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (32/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (33/2/4) والرسم البياني رقم (32/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل مجلس الإداره ضمن خطه إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والموافقون بلغ عددهم (91) فرداً بنسبة (47.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (2.1%).

العبارة الخامسة والعشرون: يقوم المجلس باختيار متابعة واحلال كبار المديرين عند الضرورة.
يوضح الجدول رقم (34/2/4) والرسم البياني رقم (33/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون:

جدول رقم (34/2/4)

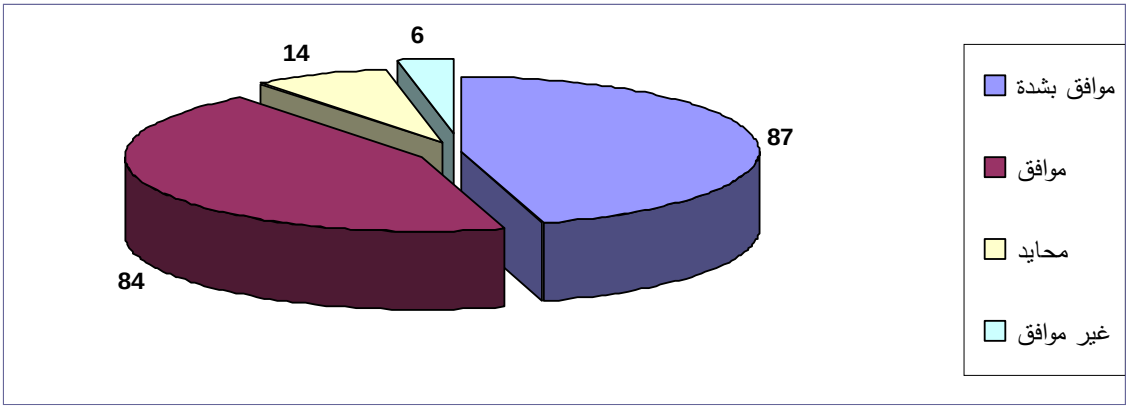
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	87	%45.6
موافق	84	%44
محايد	14	%7.3
غير موافق	6	%3.1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (33/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (34/2/4) والشكل رقم (33/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم المجلس باختيار متابعة واحلال كبار المديرين عند الضرورة بلغ عددهم (87) فرداً بنسبة(45.6%)، والموافقون بلغ عددهم (84) فرداً بنسبة (44%)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

المحور الثالث: المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين

العبارة السادسة والعشرون: تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ حوكمة الشركات.

يوضح الجدول رقم (35/2/4) والرسم البياني رقم (34/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والعشرون:

جدول رقم (35/2/4)

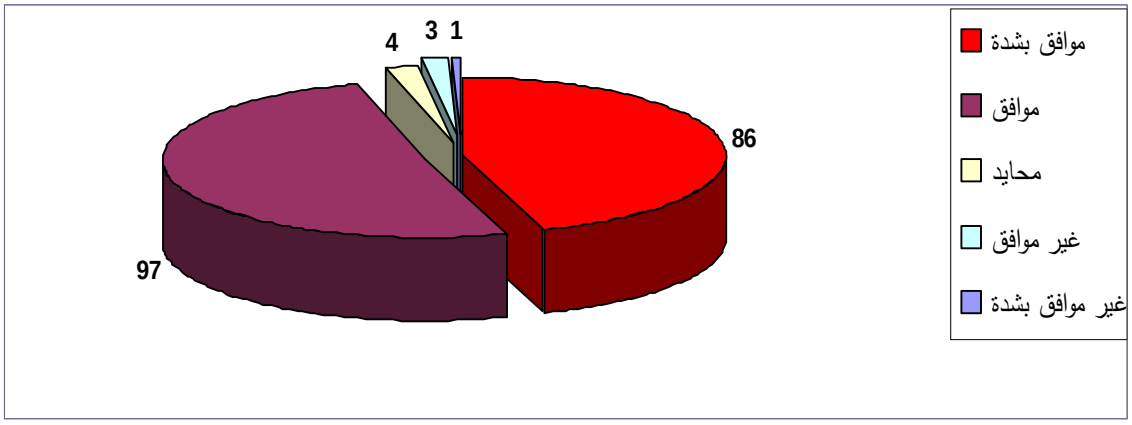
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	86	%45
موافق	97	%50.8
محايد	4	%2.1
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (34/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (35/2/4) والشكل رقم (34/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ حوكمة الشركات بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والموافقون بلغ عددهم (97) فرداً بنسبة (50.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (2.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم فرداً واحداً بنسبة (0.5%).

العبارة السابعة والعشرون: يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.

يوضح الجدول رقم (36/2/4) والرسم البياني رقم (35/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والعشرون:

جدول رقم (36/2/4)

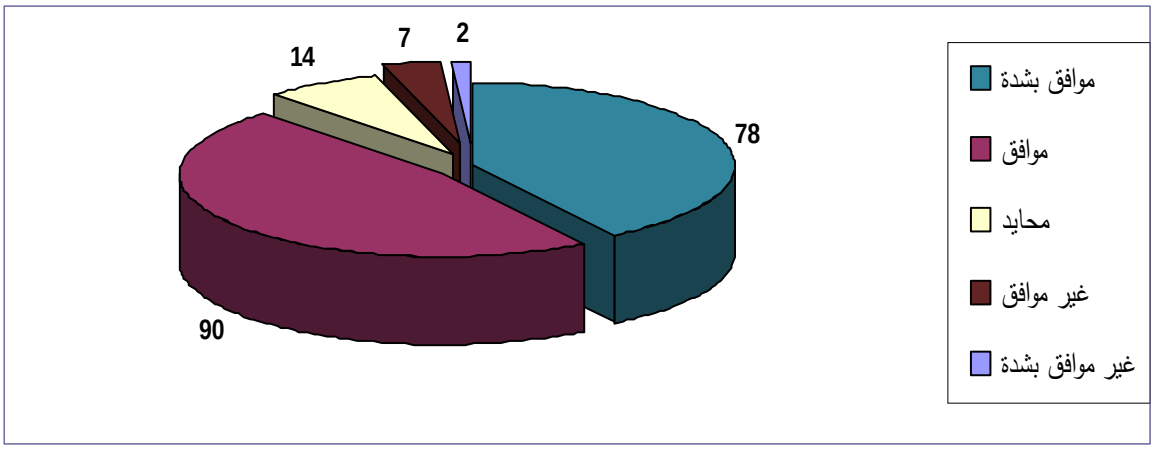
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	78	%40.9
موافق	90	%47.1
محايد	14	%7.3
غير موافق	7	%3.7
غير موافق بشدة	2	%1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (35/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (36/2/4) والرسم البياني رقم (32/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي بلغ عددهم (78) فرداً بنسبة (40.9%)، والموافقون بلغ عددهم (90) فرداً بنسبة (47.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (3.7%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%).

العبارة الثامنة والعشرون: المساهمون لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.

يوضح الجدول رقم (37/2/4) والرسم البياني رقم (36/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والعشرون:

جدول رقم (37/2/4)

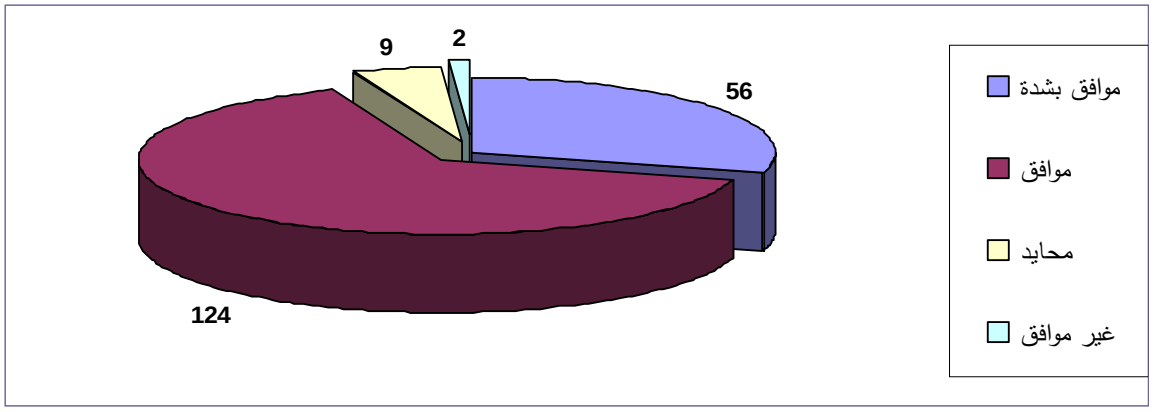
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	56	%29.4
موافق	124	%64.9
محايد	9	%4.7
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (36/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (37/2/4) والرسم البياني رقم (36/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن المساهمون لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم بلغ عددهم (56) فرداً بنسبة (29.4%)، والموافقون بلغ عددهم (124) فرداً بنسبة (64.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (9) افراد بنسبة (4.7%)، والغير موافقون بلغ عددهم فردان بنسبة (1%).

العبارة التاسعة والعشرون: يحق للمساهمين الحصول علي معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراؤها.

يوضح الجدول رقم (38/2/4) والرسم البياني رقم (37/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والعشرون:

جدول رقم (38/2/4)

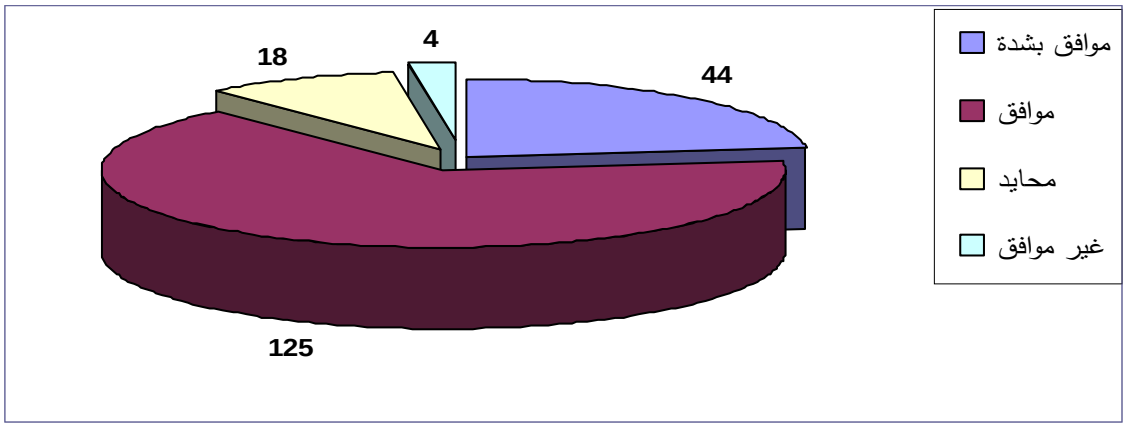
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والعشرون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	44	%23
موافق	125	%65.5
محايد	18	%9.4
غير موافق	4	%2.1
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (37/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (38/2/4) والرسم البياني رقم (37/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يحق للمساهمين الحصول علي معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراؤها بلغ عددهم (44) فرداً بنسبة (23%)، والموافقون بلغ عددهم (125) فرداً بنسبة (65.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (18) فرداً بنسبة (9.4%)، والغير موافقون بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (2.1%).

العبارة الثلاثون: يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة.

يوضح الجدول رقم (39/2/4) والرسم البياني رقم (38/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثلاثون:

جدول رقم (39/2/4)

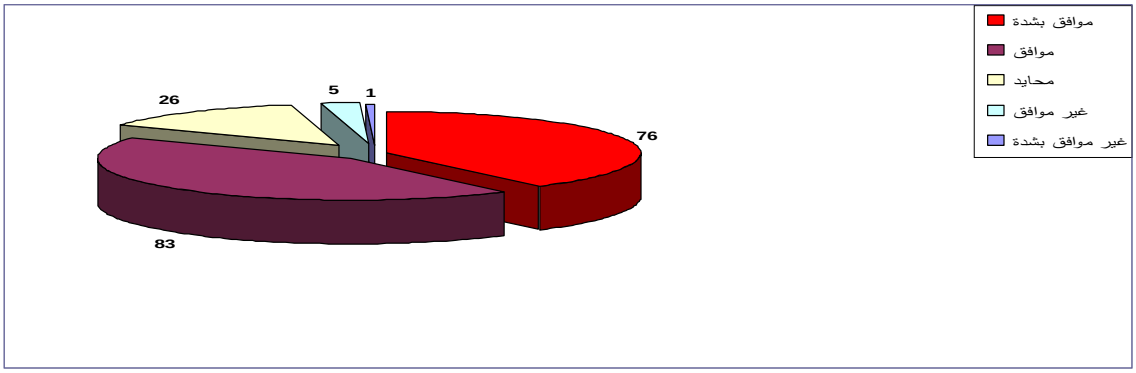
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	76	%39.8
موافق	83	%43.5
محايد	26	%13.6
غير موافق	5	%2.6
غير موافق بشدة	1	%.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (38/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (39/2/4) والرسم البياني رقم (38/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة بلغ عددهم (76) فرداً بنسبة (39.8%)، والموافقون بلغ عددهم (83) فرداً بنسبة (43.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.6%)، والغير موافقون بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (2.6%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (.5%).

العبارة الواحدة والثلاثون: يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أو التداول لحساب المطلعين علي المعلومات الداخلية.

يوضح الجدول رقم (40/2/4) والرسم البياني رقم (39/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والثلاثون:

جدول رقم (40/2/4)

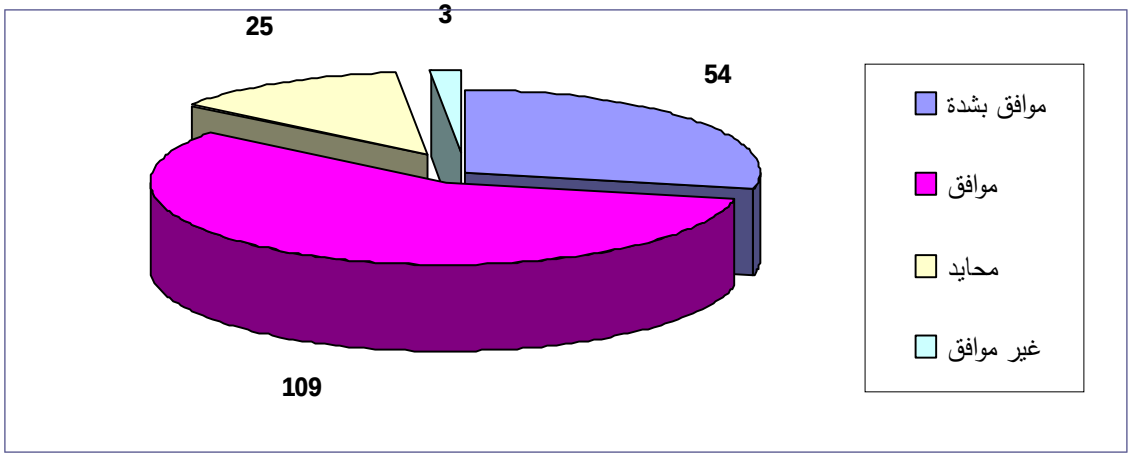
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	54	%28.2
موافق	109	%57.1
محايد	25	%13.1
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (39/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحد والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (40/2/4) والرسم البياني رقم (39/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أو التداول لحساب المطلعين علي المعلومات الداخلية بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (28.2%)، والموافقون بلغ عددهم (109) فرداً بنسبة (57.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) فراد نسبة (1.6%).

العبارة الثانية والثلاثون: يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.

يوضح الجدول رقم (41/2/4) والرسم البياني رقم(40/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والثلاثون:

جدول رقم (41/2/4)

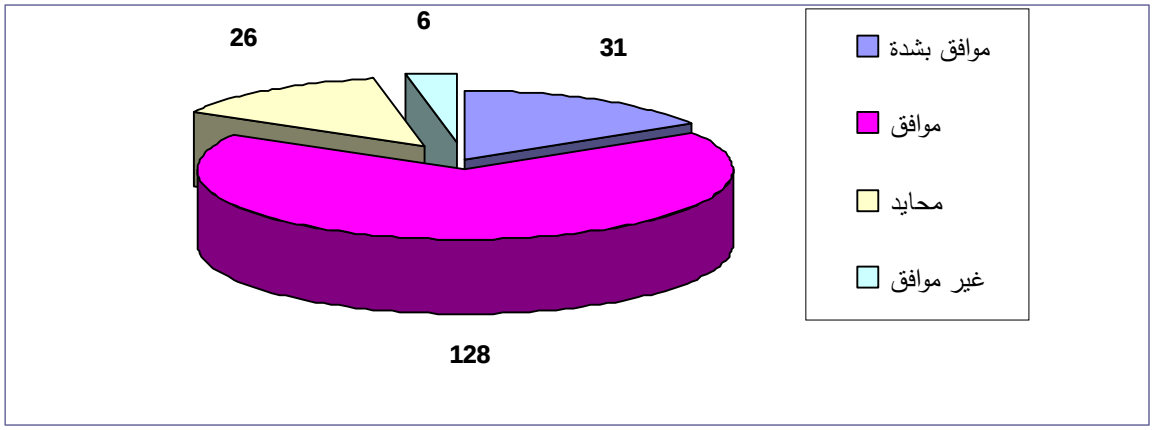
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	31	%16.3
موافق	128	%67
محايد	26	%13.6
غير موافق	6	%3.1
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (40/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (41/2/4) والرسم البياني رقم (40/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة بلغ عددهم (31) فرداً بنسبة (16.3%)، والموافقون بلغ عددهم (128) فرداً بنسبة (67%)، والمحايدون بلغ عددهم (26) فرداً بنسبة (13.6%)، والغير موافقون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

العبارة الثالثة والثلاثون: تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.

يوضح الجدول رقم (42/2/4) والرسم البياني رقم (41/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والثلاثون:

جدول رقم (42/2/4)

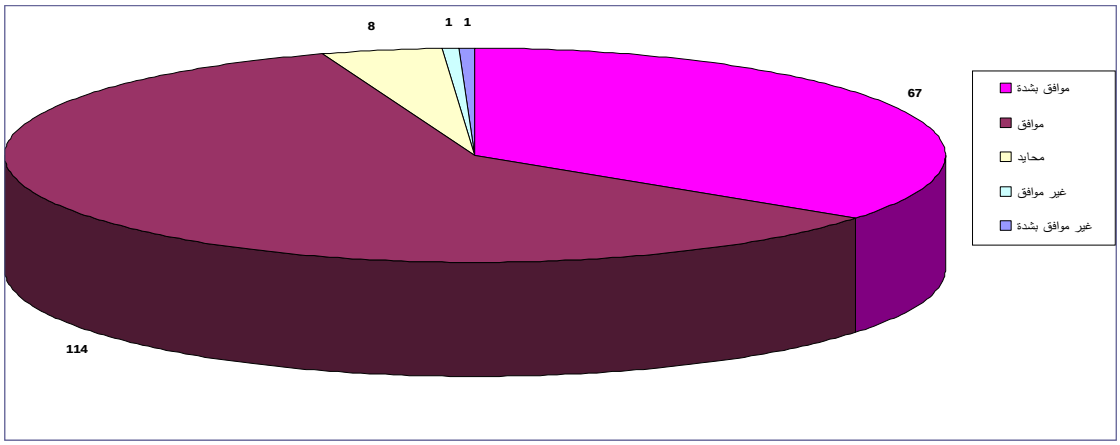
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	67	%35.1
موافق	114	%59.7
محايد	8	%4.2
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (41/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (42/2/4) والرسم البياني رقم (41/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين بلغ عددهم (67) فرداً بنسبة (35.1%)، والموافقون بلغ عددهم (114) فرداً بنسبة (59.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة(0.5%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة(0.5%).

العبارة الرابعة والثلاثون: توفر آليات ووسائل تعويضيه فعالة لحماية حقوق المساهمين.

يوضح الجدول رقم (43/2/4) والرسم البياني رقم (42/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والثلاثون:

جدول رقم (43/2/4)

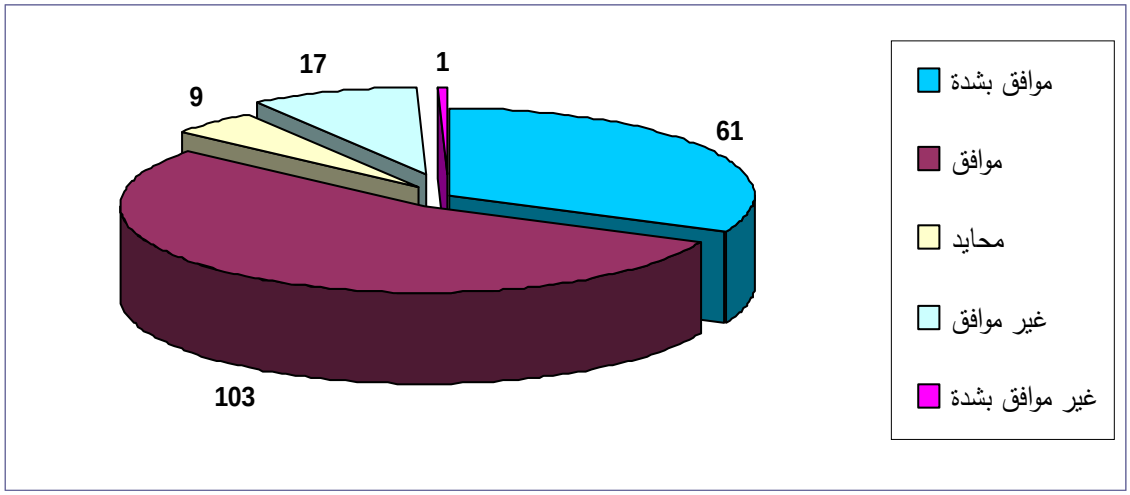
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	61	%31.9
موافق	103	%53.9
محايد	9	%4.8
غير موافق	17	%8.9
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (42/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (43/2/4) والرسم البياني رقم (42/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن توفر آليات ووسائل تعويضيه فعالة لحماية حقوق المساهمين بلغ عددهم (61) فرداً بنسبة (31.9%)، والموافقون بلغ عددهم (103) فرداً بنسبة (53.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (9) أفرادً بنسبة (4.8%)، والغير موافقون بلغ عددهم (17) فرداً بنسبة (8.9%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الخامسة والثلاثون: تسمح الإجراءات بإعطاء المعلومات الداخلية لكل المساهمين.

يوضح الجدول رقم (44/2/4) والرسم البياني رقم (43/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والثلاثون:

جدول رقم (44/2/4)

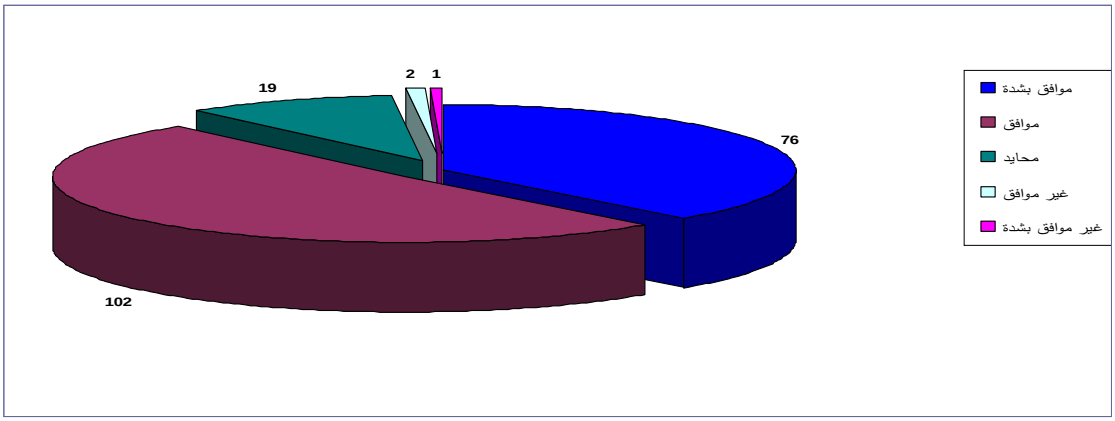
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	67	%35.2
موافق	102	%53.4
محايد	19	%9.9
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (43/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (44/2/4) والرسم البياني رقم (43/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تسمح الإجراءات بإعطاء المعلومات الداخلية لكل المساهمين بلغ عددهم (67) فرداً بنسبة (35.2%)، والموافقون بلغ عددهم (102) فرداً بنسبة (53.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (19) فرداً بنسبة (9.9%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (.5%).

المحور الرابع: حقوق أصحاب المصالح

العبارة السادسة والثلاثون: يعمل نظام الرقابة الداخلية بتسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون.

يوضح الجدول رقم (45/2/4) والرسم البياني رقم (44/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والثلاثون:

جدول رقم (45/2/4)

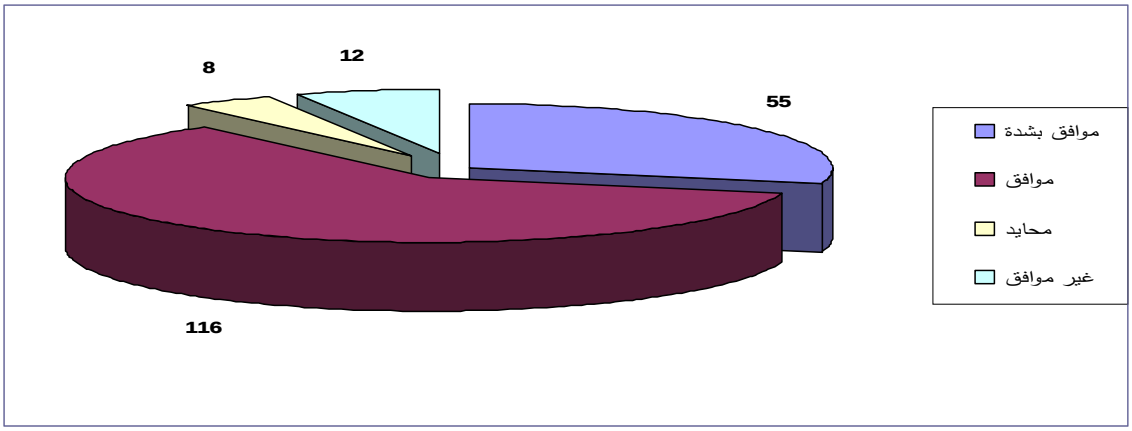
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	55	%28.8
موافق	116	%60.7
محايد	8	%4.2
غير موافق	12	%6.3
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (44/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (45/2/4) والرسم البياني رقم (44/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل نظام الرقابة الداخلية بتسهيل مهام أصحاب المصلح وفقاً لأحكام القانون بلغ عددهم (55) فرداً بنسبة (28.8%)، والموافقون بلغ عددهم (116) فرداً بنسبة (60.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%).

العبارة السابعة والثلاثون: يعمل نظام الرقابة الداخلية علي تطوير آليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الأداء.

يوضح الجدول رقم (46/2/4) والرسم البياني رقم (45/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والثلاثون:

جدول رقم (46/2/4)

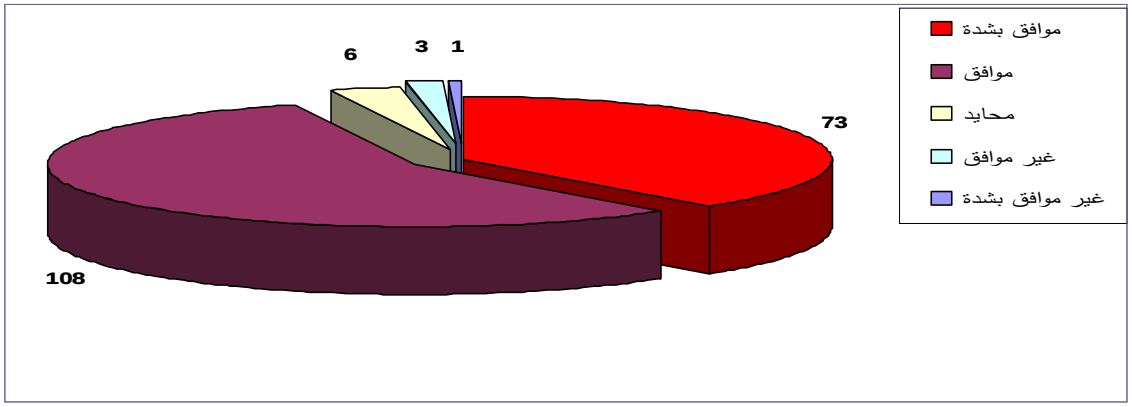
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	73	%38.3
موافق	108	%56.5
محايد	6	%3.1
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	1	%.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (45/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (46/2/4) والرسم البياني رقم (45/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل نظام الرقابة الداخلية علي تطوير آليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الأداء بلغ عددهم (73) فرداً بنسبة (38.3%)، والموافقون بلغ عددهم (108) فرداً بنسبة (56.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (.5%).

العبارة الثامنة والثلاثون: يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفء بحماية الشركة من الإعسار المالي.

يوضح الجدول رقم (47/2/4) والرسم البياني رقم (46/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والثلاثون:

جدول رقم (47/2/4)

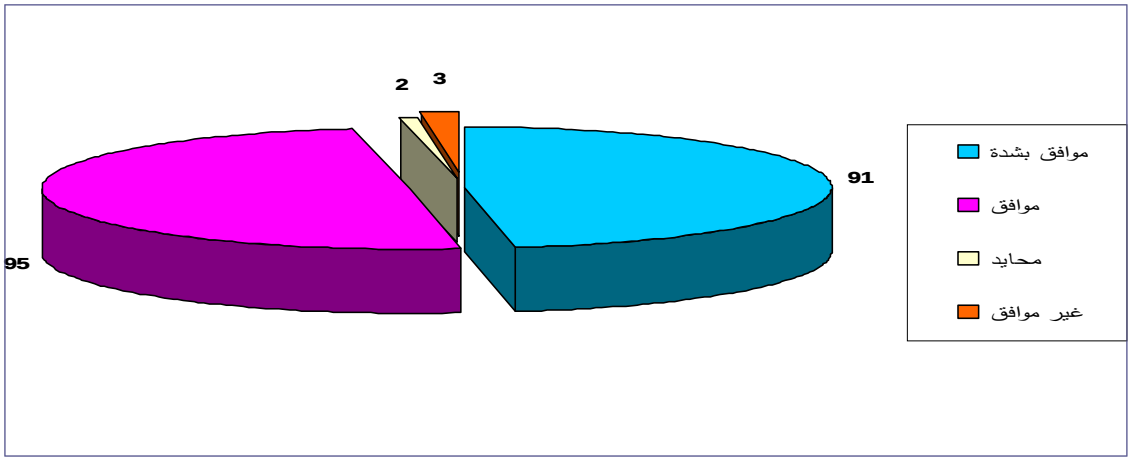
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	91	%47.7
موافق	95	%49.7
محايد	2	%1
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (46/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (47/2/4) والرسم البياني رقم (46/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفء بحماية الشركة من الإعسار المالي بلغ عددهم (91) فرداً بنسبة (47.7%)، والموافقون بلغ عددهم (95) فرداً بنسبة (49.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

العبارة التاسعة والثلاثون: يتم الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة.

يوضح الجدول رقم (48/2/4) والرسم البياني رقم (47/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والثلاثون:

جدول رقم (48/2/4)

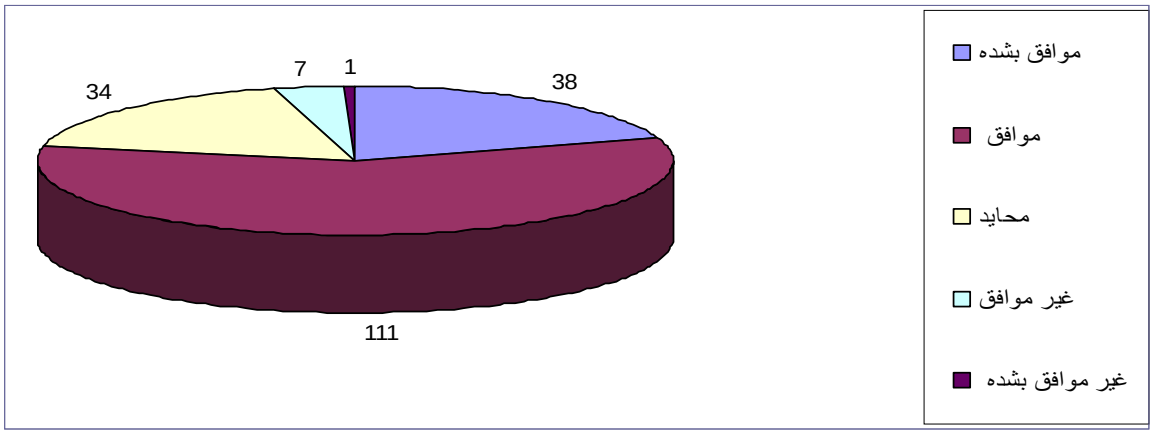
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والثلاثون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	38	%19.9
موافق	111	%58.1
محايد	34	%17.8
غير موافق	7	%3.7
غير موافق بشدة	1	%.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (47/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والثلاثون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (48/2/4) والرسم البياني رقم (47/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة بلغ عددهم (38) فرداً بنسبة (19.9%)، والموافقون بلغ عددهم (111) فرداً بنسبة (58.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (34) فرداً بنسبة (17.8%)، والغير موافقون بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة (3.7%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (.5%).

العبارة الأربعون: وجود اليه عمل فعاله بين أصحاب المصالح ومجلس الإداره لضمان استمرارية الشركة.

يوضح الجدول رقم (49/2/4) والرسم البياني رقم (48/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأربعون:

جدول رقم (49/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأربعون

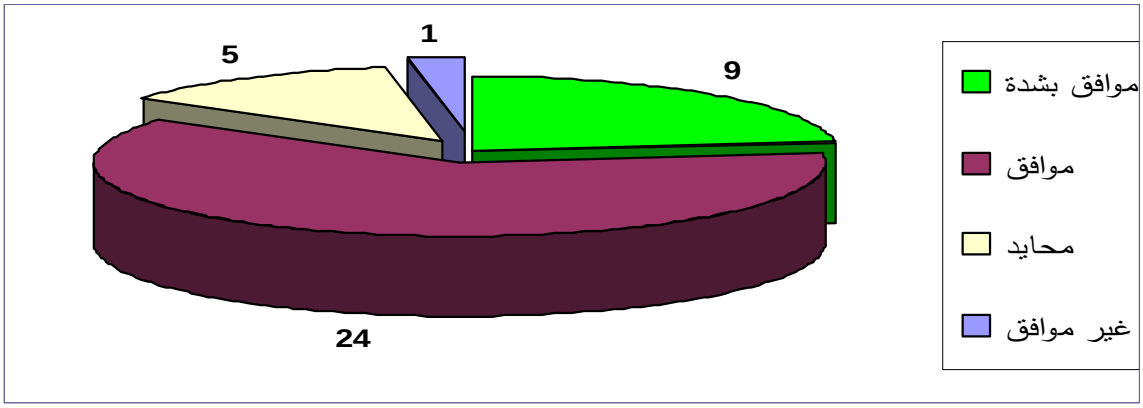
درجة الموافقة	التكرار	النسبة

موافق بشدة	41	%21.5
موافق	129	%67.5
محايد	18	%9.4
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (48/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (49/2/4) والرسم البياني رقم (48/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن وجود اليه عمل فعاله بين أصحاب المصالح ومجلس الإداره لضمان استمرارية الشركة بلغ عددهم (41) فرداً بنسبة (21.5%)، والموافقون بلغ عددهم (129) فرداً بنسبة (67.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (18) فرداً بنسبة (9.4%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

العبارة الواحدة والأربعون: يتم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإداره للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.

يوضح الجدول رقم (50/2/4) والرسم البياني رقم (49/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والأربعون:

جدول رقم (50/2/4)

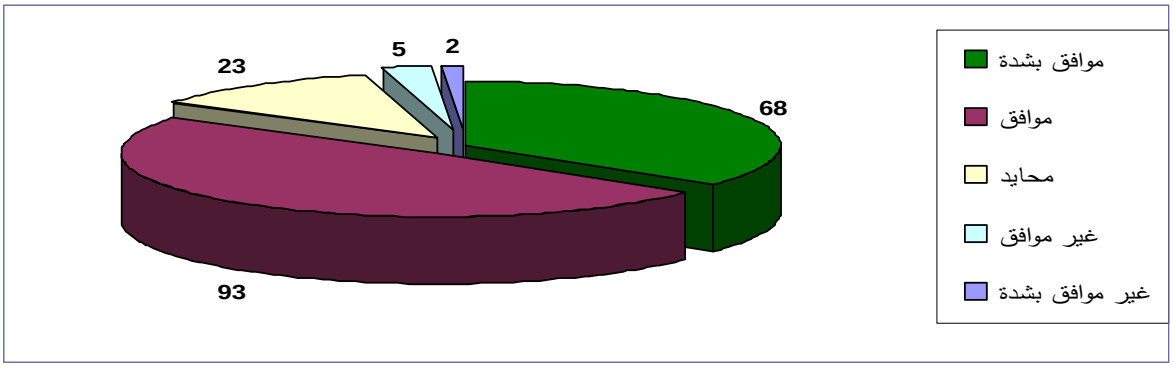
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	68	%35.7
موافق	93	%48.7
محايد	23	%12
غير موافق	5	%2.6
غير موافق بشدة	2	%1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (49/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (50/2/4) والرسم البياني رقم (49/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإداره للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية بلغ عددهم (68) فرداً بنسبة (35.7%)، والموافقون بلغ عددهم (93) فرداً بنسبة (48.7%)، والمحايدون بلغ عددهم (23) فرداً بنسبة (12%)، والغير موافقون بلغ عددهم (5) أفراد نسبة (2.6%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فردان) نسبة (1%).

العبارة الثانية والأربعون: يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بالشركة.

يوضح الجدول رقم (51/2/4) والرسم البياني رقم(50/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والأربعون:

جدول رقم (51/2/4)

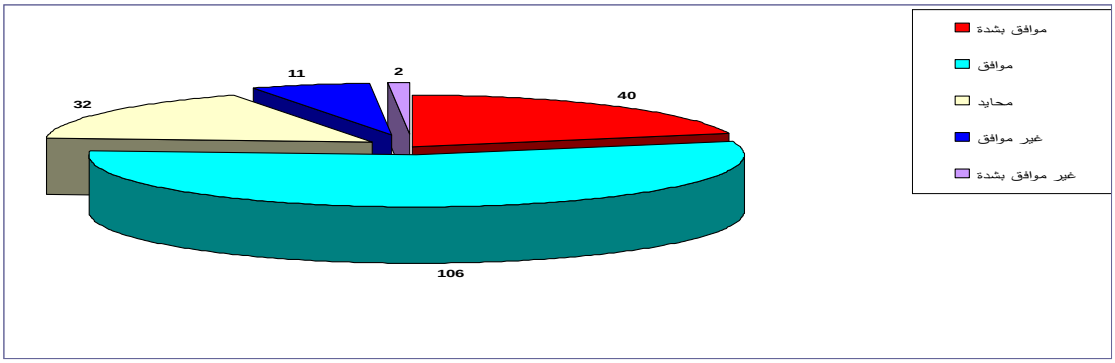
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	40	%20.9
موافق	106	%55.5
محايد	32	%16.8
غير موافق	11	%5.8
غير موافق بشدة	2	%1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (50/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (51/2/4) والرسم البياني رقم (50/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بالشركة بلغ عددهم (40) فرداً بنسبة (20.9%)، والموافقون بلغ عددهم (106) فرداً بنسبة (55.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (32) فرداً بنسبة (16.8%)، والغير موافقون بلغ عددهم (11)فرداً بنسبة (5.8%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم فردان بنسبة (1%).

العبارة الثالثة والأربعون: يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح.

يوضح الجدول رقم (52/2/4) والرسم البياني رقم (51/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والأربعون:

جدول رقم (52/2/4)

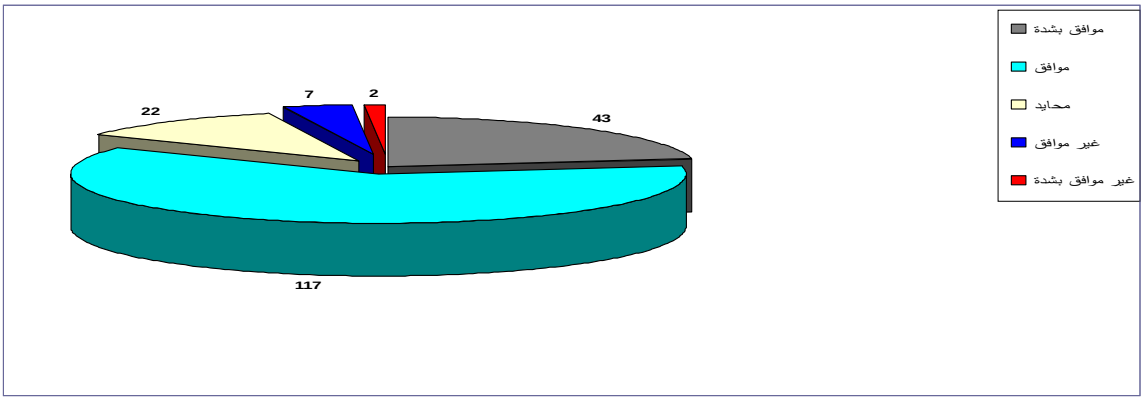
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	43	%22.5
موافق	117	%61.3
محايد	22	%11.5
غير موافق	7	%3.7
غير موافق بشدة	2	%1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (51/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (52/2/4) والرسم البياني رقم (51/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح بلغ عددهم (43) فرداً بنسبة (22.5%)، والموافقون بلغ عددهم (117) فرداً بنسبة (61.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (22) فرداً بنسبة (11.5%)، والغير موافقون بلغ عددهم (7) أفراد بنسبة(3.7%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فردان) بنسبة(1%).

العبارة الرابعة والأربعون: يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.

يوضح الجدول رقم (53/2/4) والرسم البياني رقم (52/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والأربعون:

جدول رقم (53/2/4)

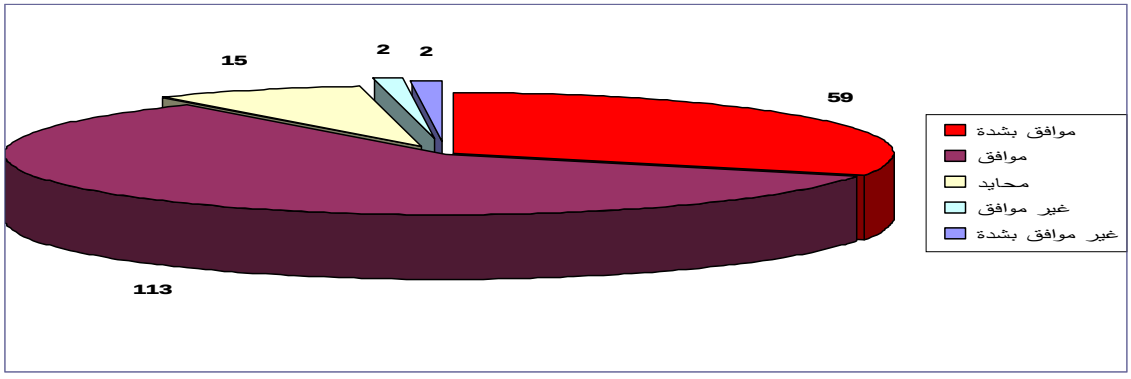
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	59	%30.9
موافق	113	%59.2
محايد	15	%7.9
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	2	%1
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (52/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (53/2/4) والرسم البياني رقم (52/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح بلغ عددهم (59) فرداً بنسبة (30.9%)، والموافقون بلغ عددهم (113) فرداً بنسبة (59.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (15) فرداً بنسبة (7.9%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%).

العبارة الخامسة والأربعون: يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح الحصول علي تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.

يوضح الجدول رقم (54/2/4) والرسم البياني رقم (53/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والأربعون:

جدول رقم (54/2/4)

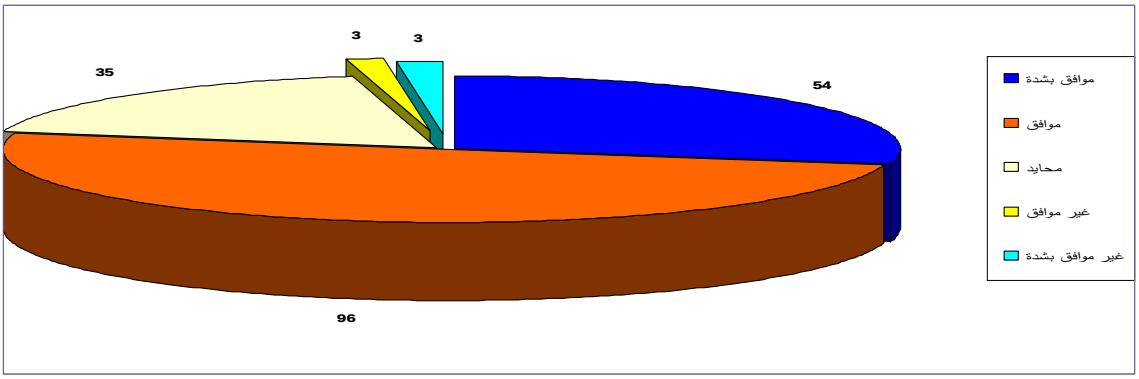
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	54	%28.2
موافق	96	%50.3
محايد	35	%18.3
غير موافق	3	%1.6
غير موافق بشدة	3	%1.6
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (53/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (54/2/4) والرسم البياني رقم (53/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح الحصول علي تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم بلغ عددهم (54) فرداً بنسبة (28.2%)، والموافقون بلغ عددهم (96) فرداً بنسبة (50.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (35) فرداً بنسبة (18.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%)، والغير موافقون بشدة بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

المحور الخامس: لجنة المراجعة

العبارة السادسة والأربعون: تضم لجنة المراجعة أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية.

يوضح الجدول رقم (55/2/4) والرسم البياني رقم (54/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والأربعون:

جدول رقم (55/2/4)

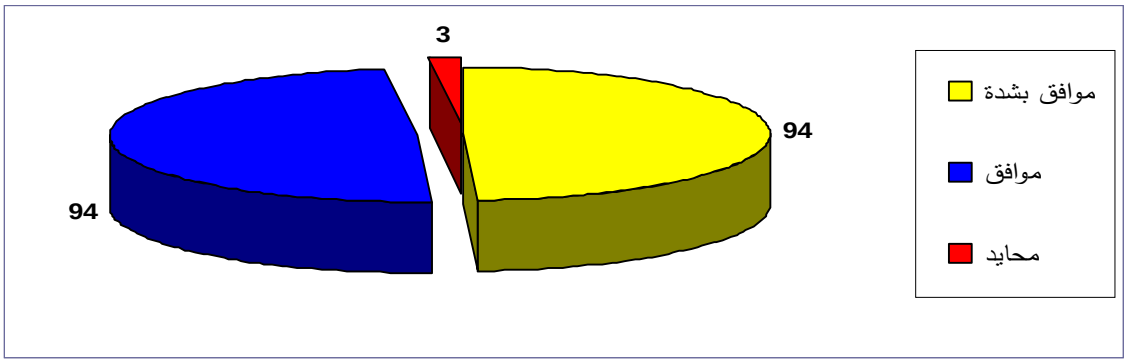
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	94	%49.2
موافق	94	%49.2
محايد	3	%1.6
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (54/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (55/2/4) والرسم البياني رقم (54/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تضم لجنة المراجعة أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية بلغ عددهم (94) فرداً بنسبة (49.2%)، والموافقون بلغ عددهم (94) فرداً بنسبة (49.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (3) أفراد بنسبة (1.6%).

العبارة السابعة والأربعون: تقوم لجنة المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه.

يوضح الجدول رقم (56/2/4) والرسم البياني رقم (55/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والأربعون:

جدول رقم (56/2/4)

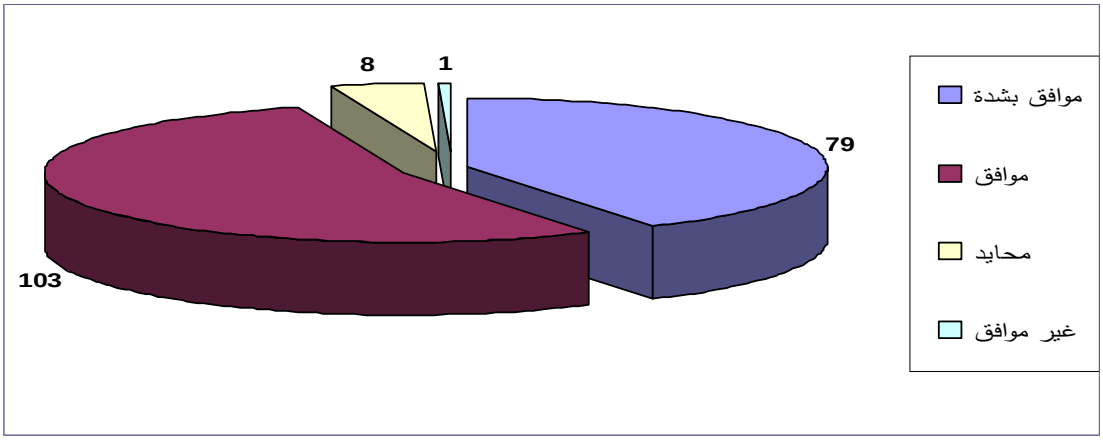
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	79	%41.4
موافق	103	%53.9
محايد	8	%4.2
غير موافق	1	%.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (55/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (56/2/4) والرسم البياني رقم (55/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تقوم لجنة المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه بلغ عددهم (79) فرداً بنسبة (41.4%)، والموافقون بلغ عددهم (103) فرداً بنسبة (53.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الثامنة والأربعون: تساعد لجنة المراجعة في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.

يوضح الجدول رقم (57/2/4) والرسم البياني رقم (56/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والأربعون:

جدول رقم (57/2/4)

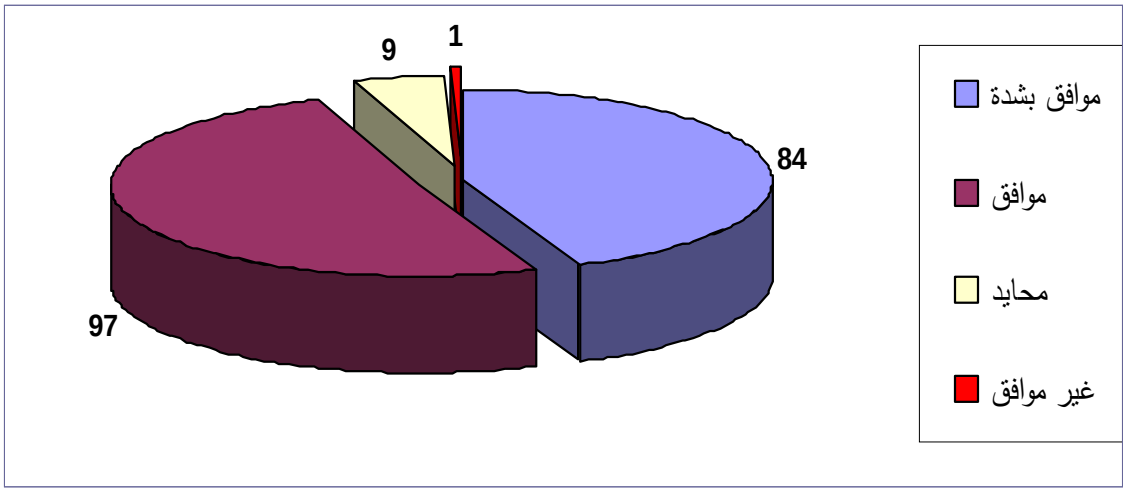
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	84	%44
موافق	97	%50.8
محايد	9	%4.7
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (56/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (57/2/4) والرسم البياني رقم (56/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تساعد لجنة المراجعة في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية بلغ عددهم (84) فرداً بنسبة (44%)، والموافقون بلغ عددهم (97) فرداً بنسبة (50.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (9) أفراد بنسبة (4.7%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة(0.5%).

العبارة التاسعة والأربعون: تسهم لجنة المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.

يوضح الجدول رقم (58/2/4) والرسم البياني رقم (57/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والأربعون:

جدول رقم (58/2/4)

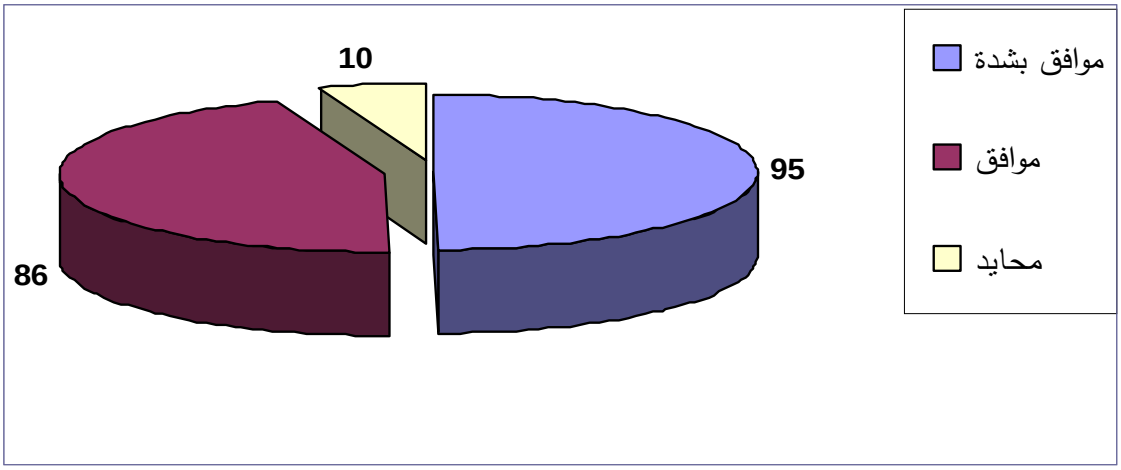
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والأربعون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	95	%49.8
موافق	86	%45
محايد	10	%5.2
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (57/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والأربعون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (58/2/4) والرسم البياني رقم (57/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تسهم لجنة المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة بلغ عددهم (95) فرداً بنسبة (49.8%)، والموافقون بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%).

العبارة الخمسون: تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (59/2/4) والرسم البياني رقم (58/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخمسون:

جدول رقم (59/2/4)

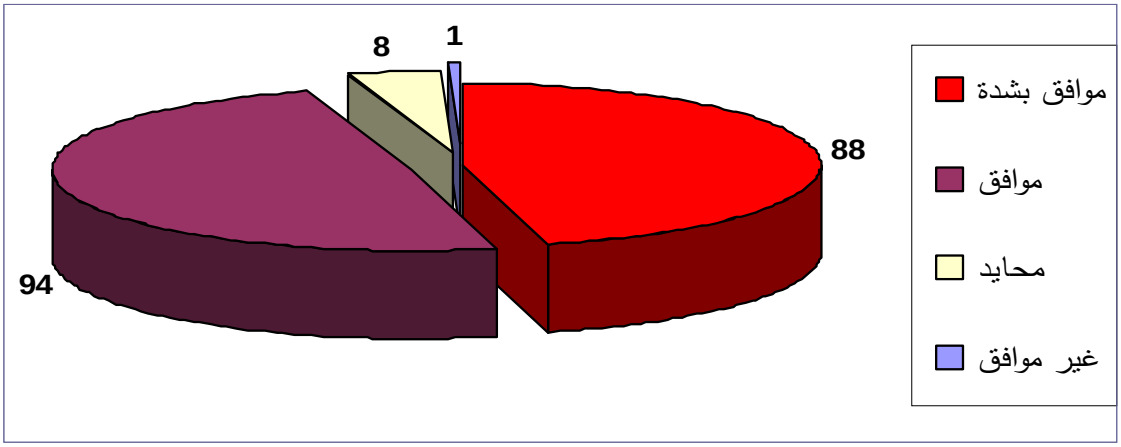
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	88	%46.1
موافق	94	%49.2
محايد	8	%4.2
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (58/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (59/2/4) والرسم البياني رقم (58/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية بلغ عددهم (88) فرداً بنسبة (46.1%)، والموافقون بلغ عددهم (94) فرداً بنسبة (49.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الواحدة والخمسون: تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (60/2/4) والرسم البياني رقم (59/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والخمسون:

جدول رقم (60/2/4)

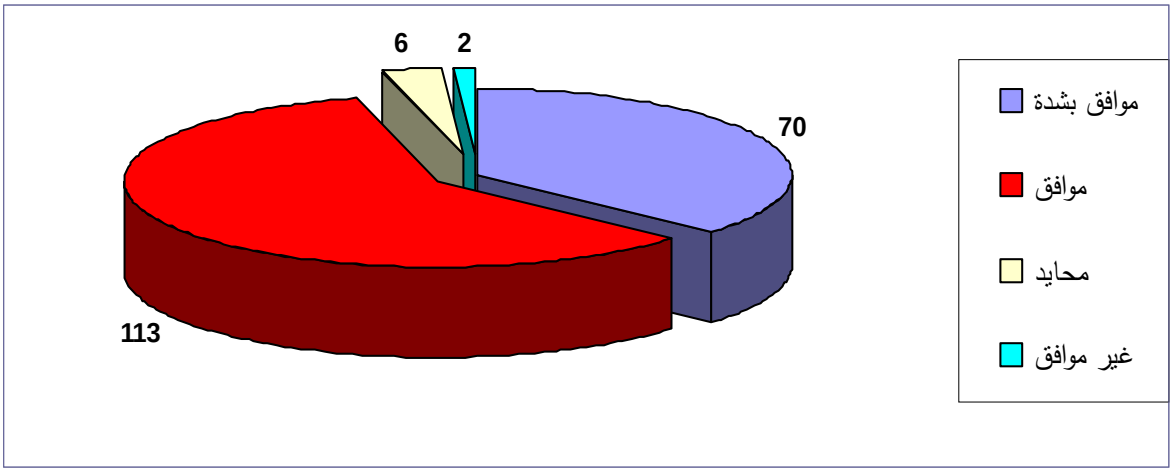
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	70	%36.7
موافق	113	%69.2
محايد	6	%3.1
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (59/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (60/2/4) والرسم البياني رقم (59/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية بلغ عددهم (70) فرداً بنسبة (36.7%)، والموافقون بلغ عددهم (113) فرداً بنسبة (59.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فردان) نسبة (1%).

العبارة الثانية والخمسون: تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة.

يوضح الجدول رقم (61/2/4) والرسم البياني رقم(60/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والخمسون:

جدول رقم (61/2/4)

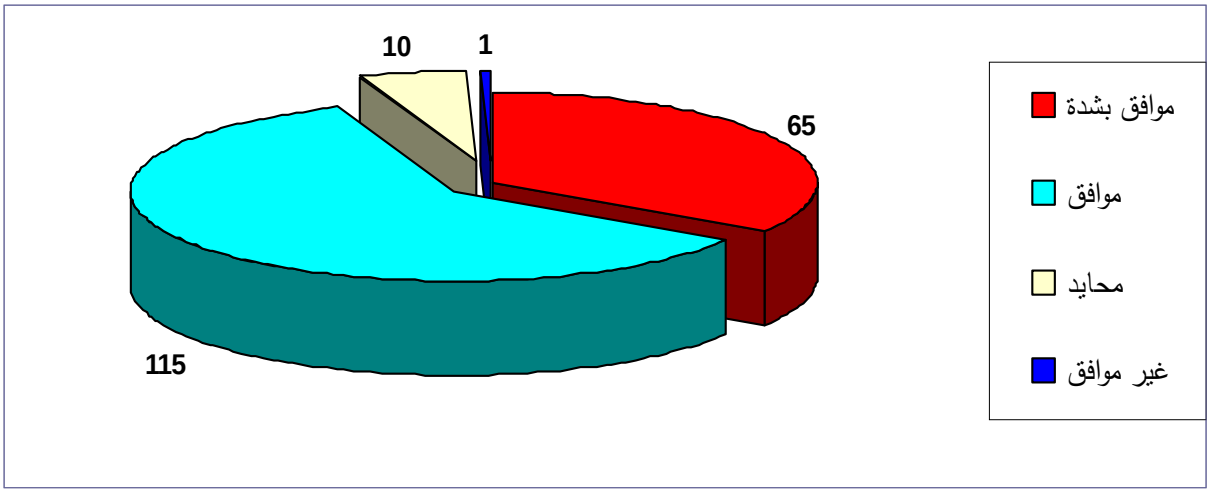
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	65	%34
موافق	115	%60.3
محايد	10	%5.2
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (60/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (61/2/4) والرسم البياني رقم (60/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة بلغ عددهم (65) فرداً بنسبة (34%)، والموافقون بلغ عددهم (115) فرداً بنسبة (60.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الثالثة والخمسون: تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (62/2/4) والرسم البياني رقم (61/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والخمسون:

جدول رقم (62/2/4)

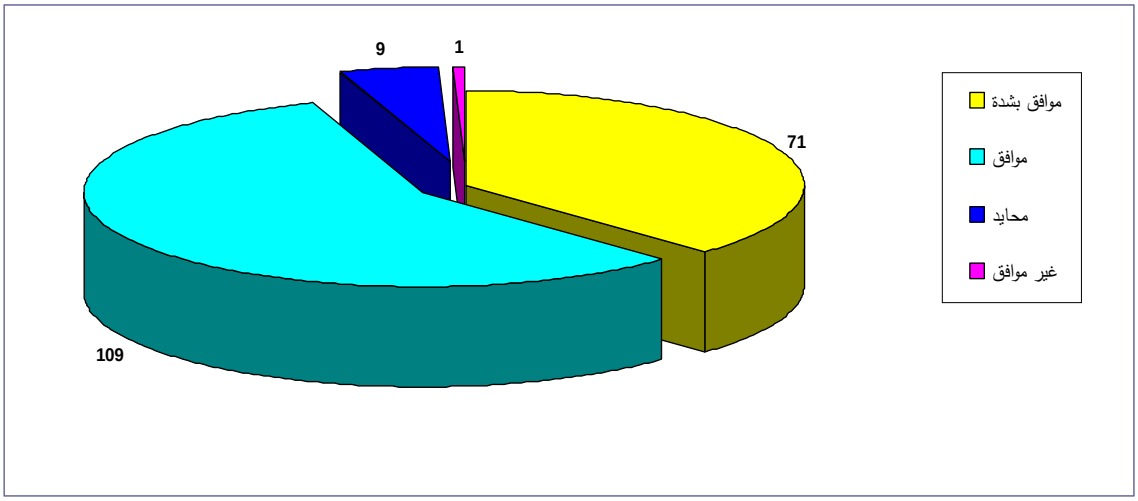
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	71	%37.2
موافق	109	%57.1
محايد	9	%4.7
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (61/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (62/2/4) والرسم البياني رقم (61/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بلغ عددهم (71) فرداً بنسبة (37.2%)، والموافقون بلغ عددهم (109) فرداً بنسبة (57.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (9) أفراد بنسبة (4.7%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فردان) بنسبة(1%).

العبارة الرابعة والخمسون: تعمل لجان المراجعة علي التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.

يوضح الجدول رقم (63/2/4) والرسم البياني رقم (62/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والخمسون:

جدول رقم (63/2/4)

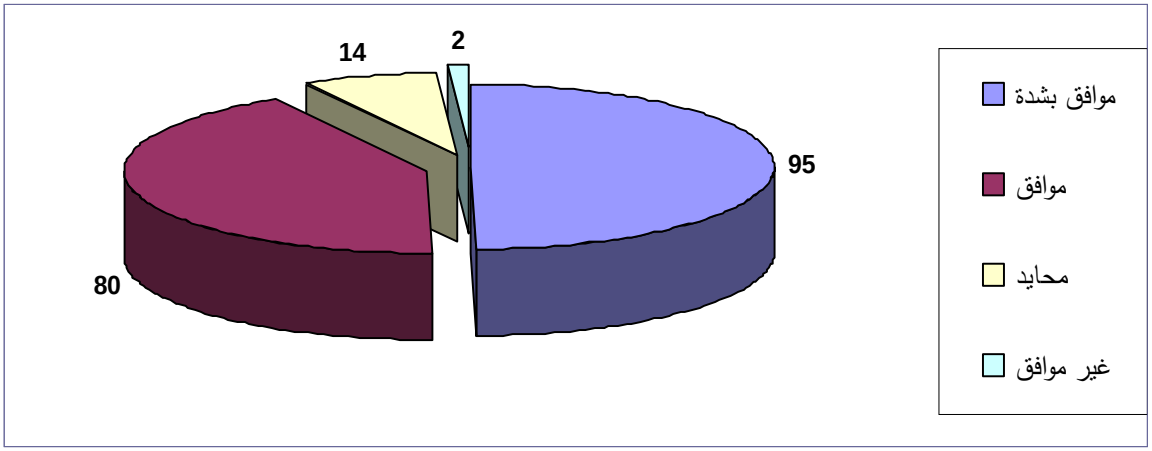
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	95	%49.8
موافق	80	%41.9
محايد	14	%7.3
غير موافق	2	%1
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (62/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (63/2/4) والرسم البياني رقم (62/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تعمل لجان المراجعة علي التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها بلغ عددهم (95) فرداً بنسبة (49.8%)، والموافقون بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (41.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (14) فرداً بنسبة (7.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فردان) بنسبة (1%).

العبارة الخامسة والخمسون: تناقش لجنة المراجعة الإداره عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحديد أثرها في التقارير المالية.

يوضح الجدول رقم (64/2/4) والرسم البياني رقم (63/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والخمسون:

جدول رقم (64/2/4)

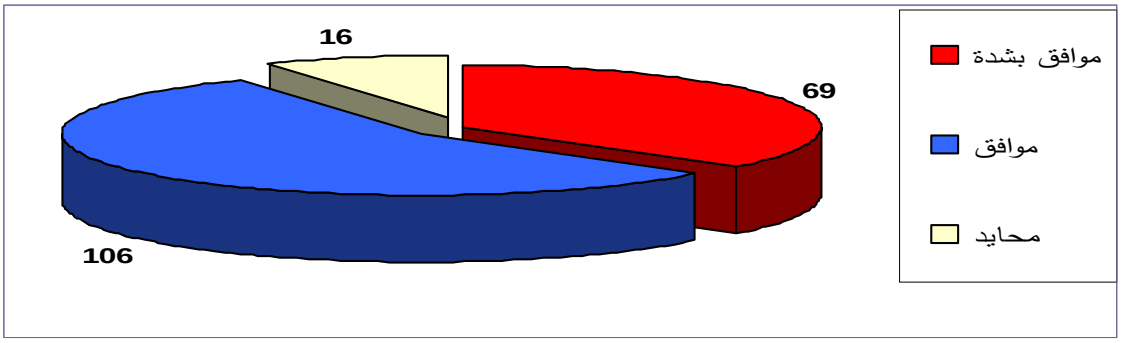
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	69	%36.1
موافق	106	%55.5
محايد	16	%8.4
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (63/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (64/2/4) والرسم البياني رقم (63/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تناقش لجنة المراجعة الإداره عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحديد أثرها في التقارير المالية بلغ عددهم (69) فرداً بنسبة (36.1%)، والموافقون بلغ عددهم (106) فرداً بنسبة (55.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (8.4%).

المحور السادس: فاعلية المراجعة الخارجية

العبارة السادسة والخمسون: يشتمل نشاط المراجعة الخارجية علي تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

يوضح الجدول رقم (65/2/4) والرسم البياني رقم (64/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والخمسون:

جدول رقم (65/2/4)

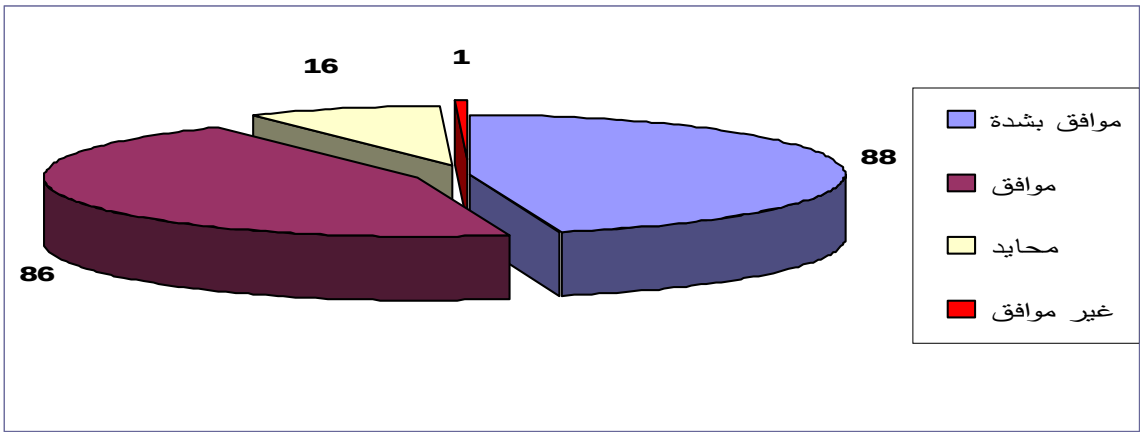
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	94	%49.2
موافق	94	%49.2
محايد	3	%1.6
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (64/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السادسة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (65/2/4) والرسم البياني رقم (64/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يشتمل نشاط المراجعة الخارجية علي تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة بلغ عددهم (88) فرداً بنسبة (46.1%)، والموافقون بلغ عددهم (86) فرداً بنسبة (45%)، والمحايدون بلغ عددهم (16) فرداً بنسبة (8.4%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة السابعة والخمسون: تطبيق معايير المراجعة يؤدي إلي زيادة فاعلية المراجعة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (66/2/4) والرسم البياني رقم (65/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والخمسون:

جدول رقم (66/2/4)

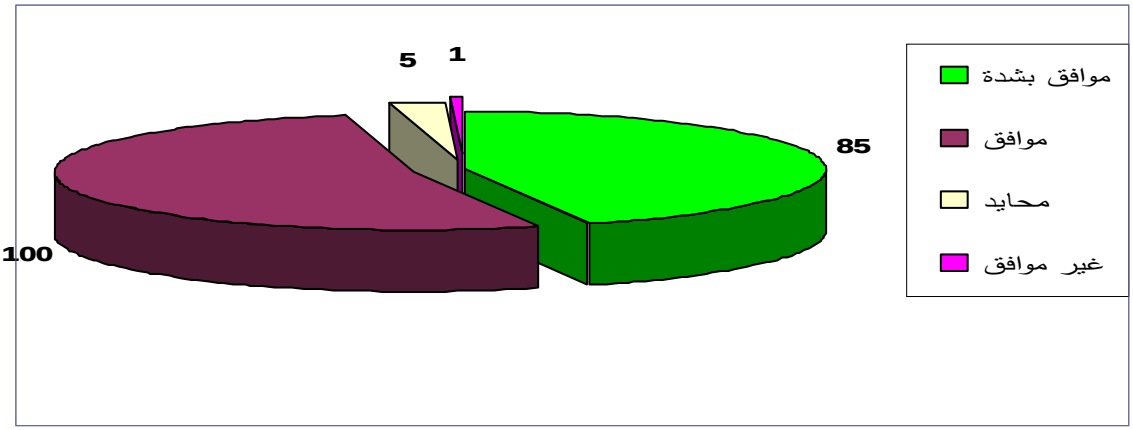
التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	85	%44.5
موافق	100	%52.4
محايد	5	%2.6
غير موافق	1	%.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (65/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة السابعة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (66/2/4) والرسم البياني رقم (65/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تطبيق معايير المراجعة يؤدي إلي زيادة فاعلية المراجعة الداخلية بلغ عددهم (85) فرداً بنسبة (44.5%)، والمو افقون بلغ عددهم (100) فرداً بنسبة (52.4%)، والمحايدون بلغ عددهم (5) أفراد بنسبة (2.6%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الثامنة والخمسون: تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.

يوضح الجدول رقم (67/2/4) والرسم البياني رقم (66/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والخمسون:

جدول رقم (67/2/4)

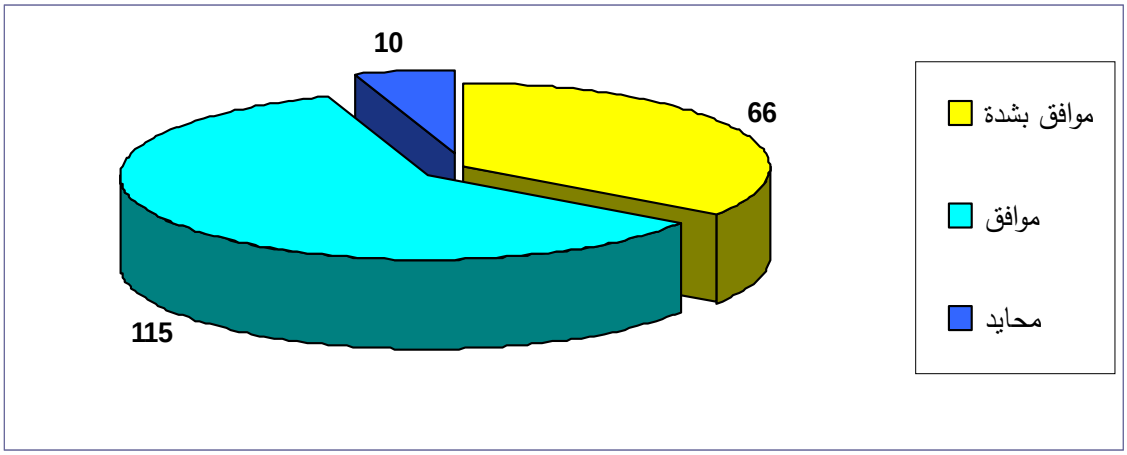
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	84	%44
موافق	97	%50.8
محايد	9	%4.7
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	_	_
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (66/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثامنة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (67/2/4) والرسم البياني رقم (66/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة بلغ عددهم (66) فرداً بنسبة (34.6%)، والموافقون بلغ عددهم (115) فرداً بنسبة (60.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%).

العبارة التاسعة والخمسون: الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (68/2/4) والرسم البياني رقم (67/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والخمسون:

جدول رقم (68/2/4)

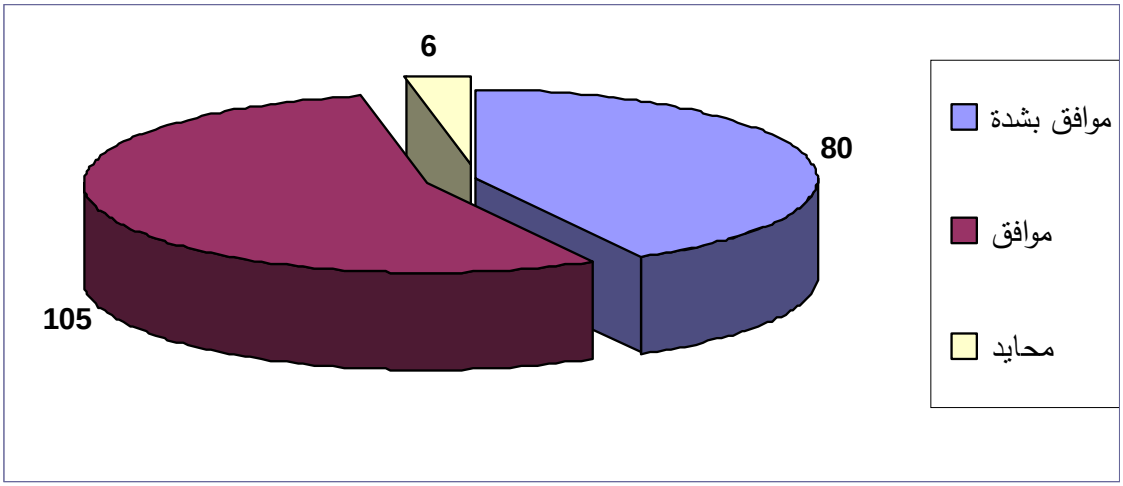
التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والخمسون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	80	%41.9
موافق	105	%55
محايد	6	%3.1
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (67/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة التاسعة والخمسون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (68/2/4) والرسم البياني رقم (67/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الداخلية بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (41.9%)، والموافقون بلغ عددهم (105) فرداً بنسبة (55%)، والمحايدون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

العبارة الستون: التعليم المهني المستمر يسهم في فاعلية المراجعة الداخلية.

يوضح الجدول رقم (69/2/4) والرسم البياني رقم (68/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الستون:

جدول رقم (69/2/4)

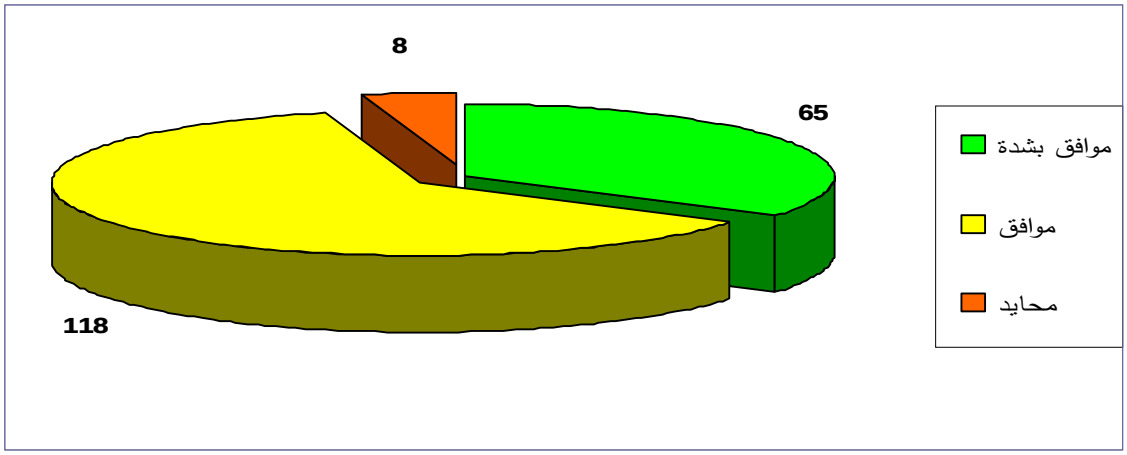
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	65	%34
موافق	118	%61.8
محايد	8	%4.2
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (68/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (69/2/4) والرسم البياني رقم (68/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن التعليم المهني المستمر يسهم في فاعلية المراجعة الداخلية بلغ عددهم (65) فرداً بنسبة (34%)، والموافقون بلغ عددهم (118) فرداً بنسبة (61.8%)، والمحايدون بلغ عددهم (8) أفراد بنسبة (4.2%).

العبارة الواحدة والستون: إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء يسهم في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول رقم (70/2/4) والرسم البياني رقم (69/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والستون:

جدول رقم (70/2/4)

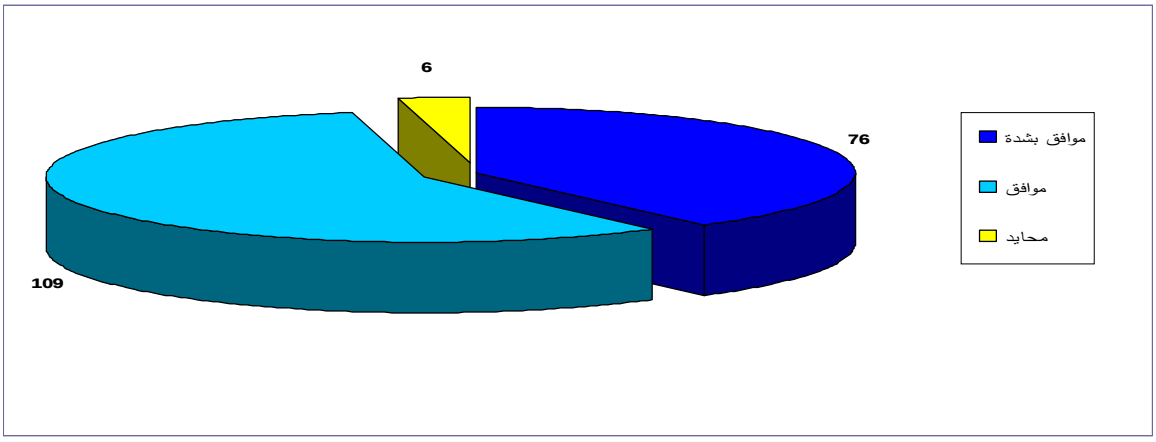
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	76	%36.7
موافق	109	%69.2
محايد	6	%3.1
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (69/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الواحدة والستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (70/2/4) والرسم البياني رقم (69/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء يسهم في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية بلغ عددهم (76) فرداً بنسبة (39.8%)، والموافقون بلغ عددهم (109) فرداً بنسبة (57.1%)، والمحايدون بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة (3.1%).

العبارة الثانية والستون: يوجد استقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الخارجية من حيث مقدرتها للوصول إلي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة العليا.

يوضح الجدول رقم (71/2/4) والرسم البياني رقم(70/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والستون:

جدول رقم (71/2/4)

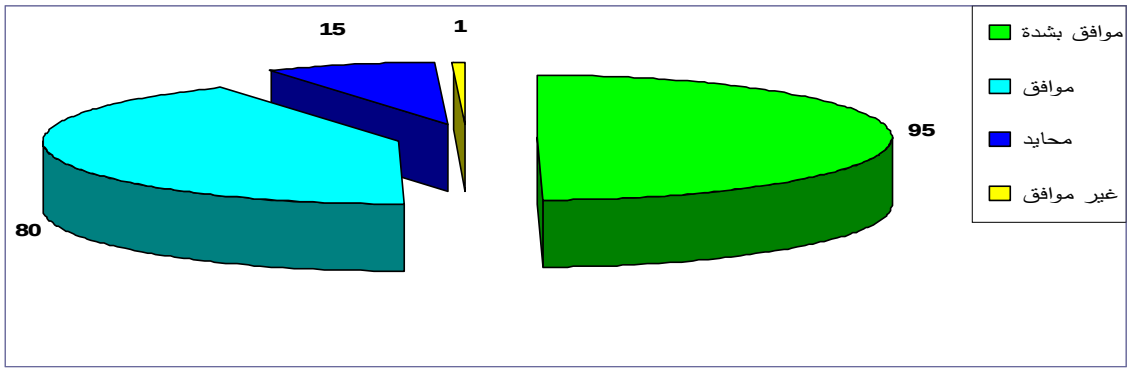
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	95	%49.7
موافق	80	%41.9
محايد	15	%7.9
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (70/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثانية والستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (71/2/4) والرسم البياني رقم (70/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يوجد استقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الخارجية من حيث مقدرتها للوصول إلي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة العليا بلغ عددهم (95) فرداً بنسبة (49.7%)، والموافقون بلغ عددهم (80) فرداً بنسبة (41.9%)، والمحايدون بلغ عددهم (15) فرداً بنسبة (7.9%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الثالثة والستون: يتمكن المراجع الخارجي من الوصول إلي السجلات والأشخاص وغير ذلك لما يلزم لأداء عمله.

يوضح الجدول رقم (72/2/4) والرسم البياني رقم (71/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والستون:

جدول رقم (72/2/4)

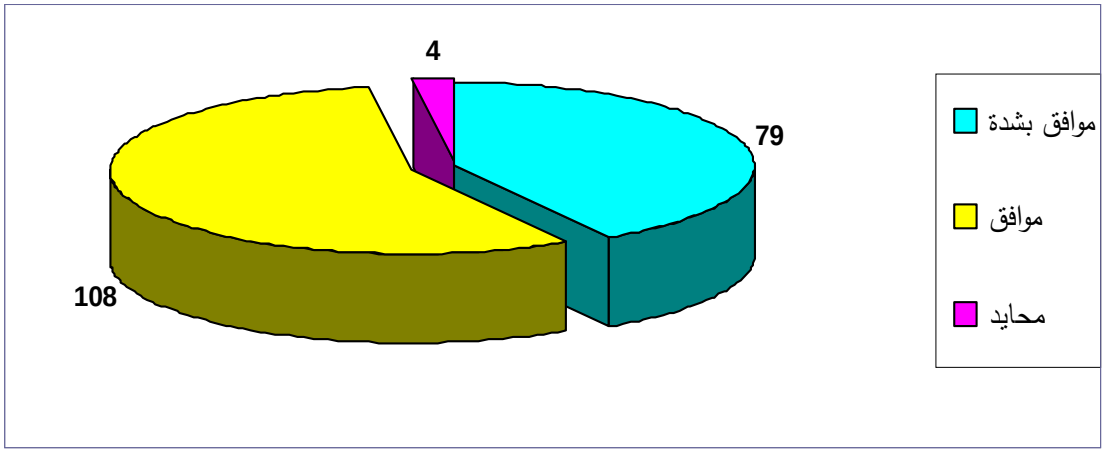
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	79	%41.4
موافق	108	%56.5
محايد	4	%2.1
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (71/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الثالثة والستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (72/2/4) والرسم البياني رقم (71/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يتمكن المراجع الخارجي من الوصول إلي السجلات والأشخاص وغير ذلك لما يلزم لأداء عمله بلغ عددهم (79) فرداً بنسبة (41.4%)، والموافقون بلغ عددهم (108) فرداً بنسبة (56.5%)، والمحايدون بلغ عددهم (4) أفراد بنسبة (2.1%).

العبارة الرابعة والستون: لا يوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة.

يوضح الجدول رقم (73/2/4) والرسم البياني رقم (72/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والستون:

جدول رقم (73/2/4)

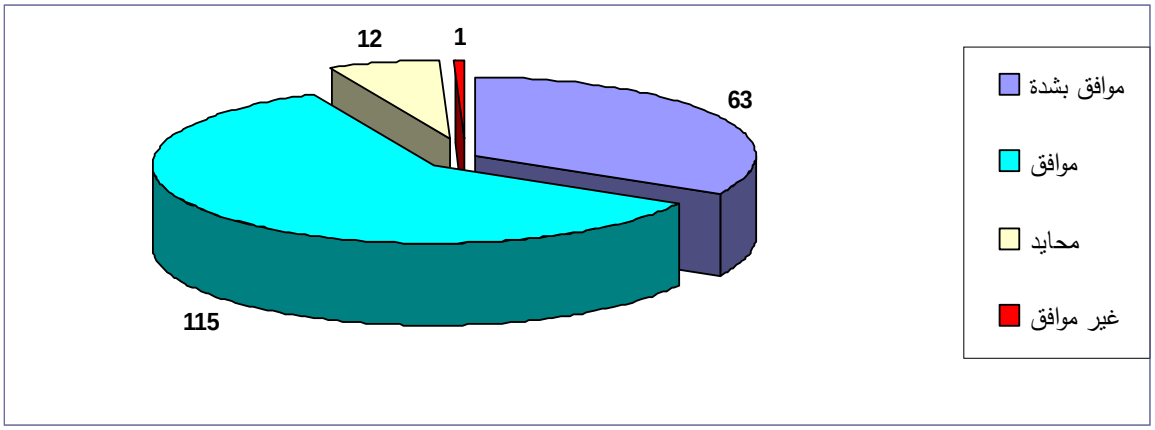
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	63	%33
موافق	115	%60.2
محايد	12	%6.3
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	-	-
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (72/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الرابعة والستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (73/2/4) والرسم البياني رقم (72/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن لا يوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة بلغ عددهم (63) فرداً بنسبة (33%)، والموافقون بلغ عددهم (115) فرداً بنسبة (60.2%)، والمحايدون بلغ عددهم (12) فرداً بنسبة (6.3%)، والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

العبارة الخامسة والستون: يمكن للمراجع الخارجي القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون تأثير علي مستخدمي القوائم المالية.

يوضح الجدول رقم (74/2/4) والرسم البياني رقم (73/2/4) التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والستون:

جدول رقم (74/2/4)

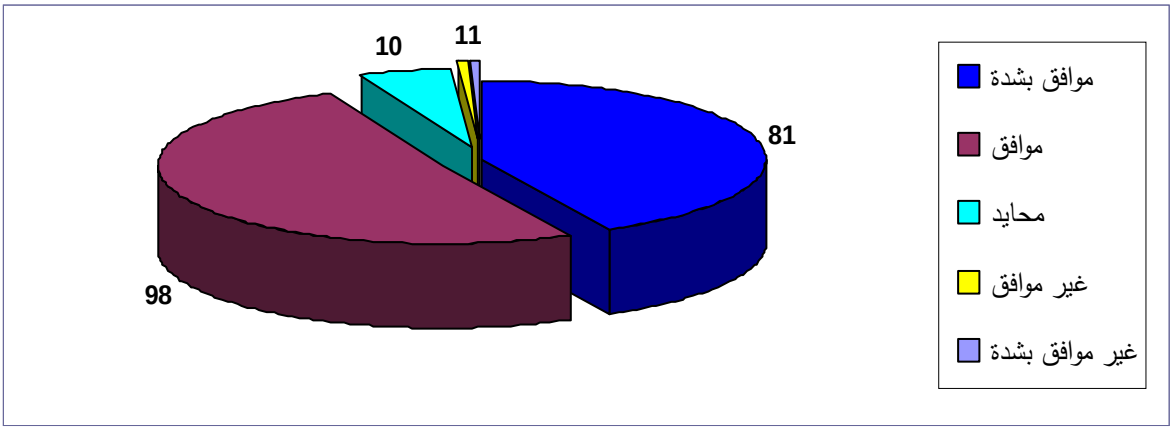
التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والستون

درجة الموافقة	التكرار	النسبة
موافق بشدة	81	%42.5
موافق	98	%51.3
محايد	10	%5.2
غير موافق	1	%0.5
غير موافق بشدة	1	%0.5
الاجمالى	191	%100

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم (73/2/4)

التكرارات والنسب المئوية للعبارة الخامسة والستون



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (74/2/4) والرسم البياني رقم (73/2/4) أن افراد عينة الدراسة الموافقون بشدة على أن يمكن للمراجع الخارجي القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون تأثير علي مستخدمي القوائم المالية بلغ عددهم (81) فرداً بنسبة (42.5%)، والموافقون بلغ عددهم (98) فرداً بنسبة (51.3%)، والمحايدون بلغ عددهم (10) أفراد بنسبة (5.2%) والغير موافقون بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%)، والغير موافقون بشده بلغ عددهم (فرداً واحداً) بنسبة (0.5%).

3/4 المبحث الثالث

اختبار فرضيات الدراسة

1/3/4 اختبار الفرضية الأولي

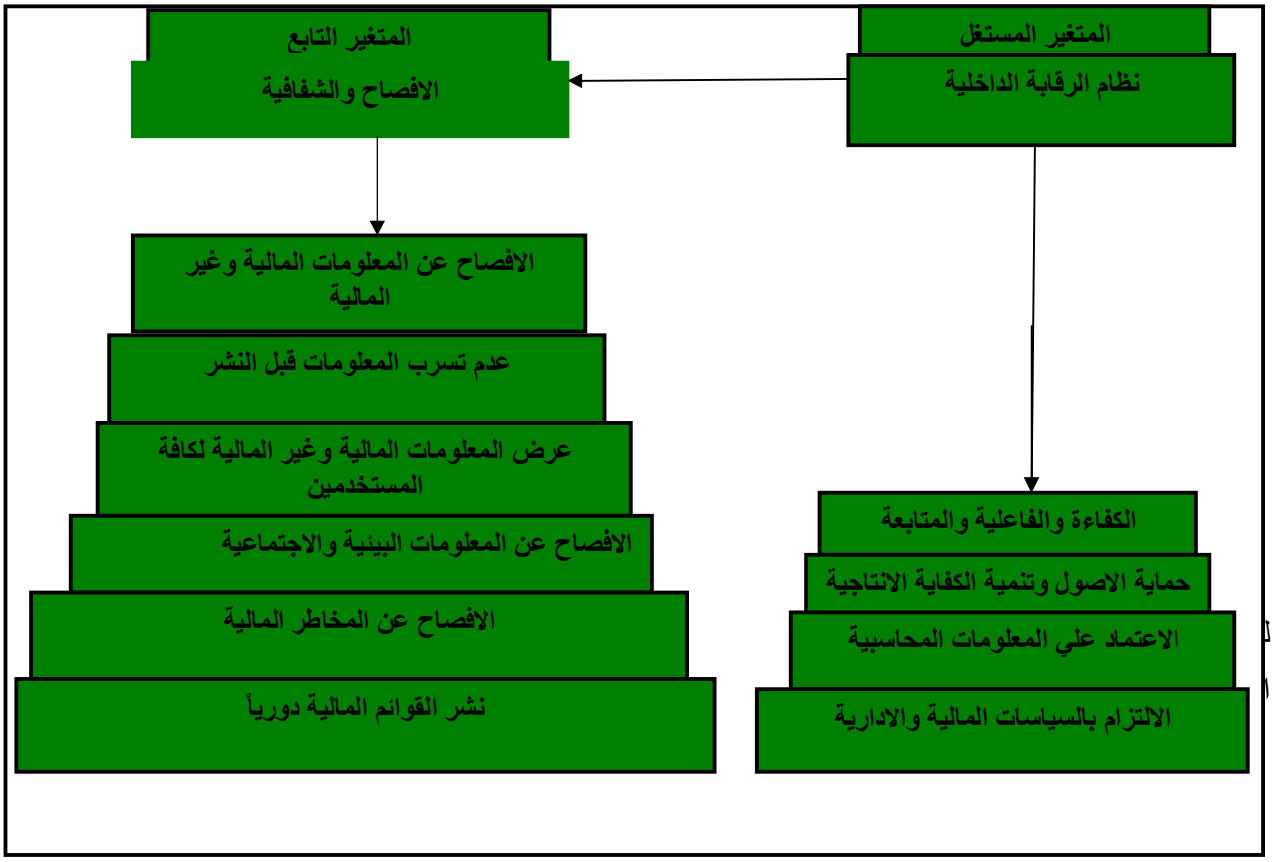
تنص الفرضية الأولي على:

"نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية الافصاح والشفافية"

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع(الافصاح والشفافية) ، تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (74/3/4) والجدول رقم (75/3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الاولى:

شكل رقم (74/3/4)

التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضيةالاولى



المصدر: إعداد الباحثة، 2013م

جدول رقم (75/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية الأولي

نوع المتغير	اسم المتغير	التعريف القياسى	التعريف الاجرائى
		عرف بأنه عملية أو مجموعة من العمليات	جرائياً ينعكس ذلك علي

المستقل	**نظام الرقابة الداخلية**	يؤثر فيها مجلس الإدارة،والموظفون الآخرون ومصمم لتوفير تاكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف في كل من فعالية وكفاءة العمليات، وإمكانية الاعتماد علي التقارير المالية والالتزام بالقوانين والقواعد المنظمة الملائمة[1].	أهمية المعلومات في حماية المساهمين ومصالح الاطراف المختلفة، وحماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية
التابع	**1.الافصاح والشفافية**	عرف الإفصاح بأنه إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المعايير المحاسبية ومجموعة من الإيضاحات والملاحظات والتقارير التي تتناول إيضاح وتفصيل المعلومات الخاصة ببنود القوائم المالية ،وإستخدام تلك القوائم كوسيلة للغش أو التضليل[2]. وعرفت الشفافية بأنها بيئة تكون المعلومات فيها متصلة بالظروف والقرارات والإعمال القائمة ، متاحة ومنظورة وقابلة للفهم من جانب كل المشاركين[3].	توجد علاقة بين آلية حوكمة الشركات وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وهذا يتفق مع التوقع الاجرائى لهذه الآلية التي تشير إلى احتمال وجود تأثير إيجابي بين تطبيق تلك الآلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات يوضح الجدول رقم (76/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الاولى:

جدول رقم (76/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الأولي

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1.قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد	4	موافق	4	موافق

(1) Charlie ,W., and et al., **Internal and External Governance Mechanisms: Their Impact On the Performance Of Large UK pubic Companies**, Journal Of Business Finance and Accounting ,Vol 29,Issue 5,2002,P201.

(2) د. احمد شوقى محمد رمضان ، **فجوة التوقعات فى المراجعة اسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة بالتطبيق على مهنة المراجعة فى مصر – دراسة ميدانية** ،(الاسكنرية : جامعة الإسكندرية ، 2008م)، ص109.

(3) د.ممدوح صادق محمد الرشيدي، **الإفصاح المحاسبي عبر الانترنت وحوكمة الشركات ـ دراسة ميدانية**،(سوهاج : جامعة جنوب الوادى، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الحادي عشر، العدد الاول،2009م) ، ص87.

لكافة المستخدمين.				
2. قيام الشركة بالإفصاح والنشر الالكتروني للمعلومات عبر موقعها علي شبكة الانترنت.	4	موافق	4	موافق
3. قيام الشركة باتخاذ الإجراءات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر.	5	موافق بشدة	4	موافق
4. قيام الشركة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.	4	موافق	4	موافق
5.تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.	4	موافق	4	موافق
6.تفصح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.	4	موافق	4	موافق
7.تفصح الشركة عن معلومات المخاطر المالية التي تتعرض لها.	4	موافق	4	موافق
8.تلتزم الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الإرباح المستقبلية.	5	موافق بشدة	4	موافق
9.تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية.	5	موافق بشدة	4	موافق
10.الإفصاح عن كل مايتقاضاه تحديد مكافأة التنفيذيين ومجلس الإدارة.	5	موافق بشدة	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (76/3/4) مايلي:

1.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

2. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بالإفصاح والنشر الالكتروني للمعلومات عبرموقعها علي شبكة الانترنت.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة باتخاذ الإجراءات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر.

4.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي قيام الشركة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

5.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.

6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تفصح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.

7.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) لإجابات أفراد عينة الدراسة ، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تفصح الشركة عن معلومات المخاطر المالية التي تتعرض لها.

8. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تلتزم الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الإرباح المستقبلية.

9.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية.

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4،5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي الإفصاح عن كل مايتقاضاه تحديد مكافأة التنفيذيين ومجلس الإدارة.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع ممثل بـ (Y1).

يوضح الجدول رقم (76/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية:

جدول رقم (77/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.429	33.248	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.209	8.290	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.259			
معامل التحديد(R_2)	0.066			

اختبار(F)	68.732	النموذج معنوي
$X=3.429+0.209y_1$		

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (77/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع ممثل بـ (Y_1) تأخذ الشكل التالي: $X=\hat{B}_1+\hat{B}_2$ ، وهذا يعني أن: $X=3.429+0.209y_1$.
2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(3.429) عند فعالية الإفصاح والشفافية تساوي صفراً .
3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.209) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية الإفصاح والشفافية بنسبة معيارية مقدارها (21%).
4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية في زيادة الإفصاح والشفافية، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.259).
6. بلغت قيمة معامل التحديد (R_2) (0.066) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية الإفصاح والشفافية.
7. بلغت قيمة اختبار(F) (68.732) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية الإفصاح والشفافية في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية الإفصاح والشفافية" قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة،منها دراسة**(د.مصطفى نجم البشارى،2008)** والتي توصلت إلى غياب الشفافية والإفصاح والمصداقية في التقارير المالية التي تقدمها مؤسسات الدولة.

لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الإعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الأولي ، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية . يوضح الجدول رقم (78/3/4 نتائج اختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الأولي:

جدول رقم (78/3/4)

نتائج اختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الأولي

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوى الدلالة
العمر	4.866	5	.000
المؤهل العلمي	.714	4	.571
المؤهل المهني	1.742	5	.122
التخصص العلمي	1.437	6	.197
المركز الوظيفي	3.373	7	.001
سنوات الخبرة	6.047	5	.000

المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ،2013

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت الباحثة علي إختبار (Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests) . يوضح الجدول رقم (79/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ، الوظيفة ، وسنوات الخبرة.

جدول رقم (79/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر،الوظيفة ، وسنوات الخبرة للفرضية الاولى

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر				
25 سنة وأقل (I)	46 - 55 (J)	-.28942*	.08800	.015
	56 - 60 (J)	-.33977*	.10913	.028
من 60 سنة فأكثر (I)	46 - 55 (J)	-.31442*	.08800	.005
	56 - 60 (J)	-.36477*	.10913	.013

الوظيفة		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
مراجع (I)	مدير عام (J)	-.18890*	.05538	.018
سنوات الخبرة		**متوسط الإختلاف**	**الخطأ المعياري**	**مستوي الدلالة**
5 سنوات وأقل (I)	11-15 (J)	-.22700*	.07035	.019
	21-25 (J)	-.23000*	.05744	.001
6- 10 (I)	11-15 (J)	-.27147*	.07736	.007
	16-20 (J)	-.20468*	.06815	.041
	21-25 (J)	-.27447*	.06584	.000
	25 سنة فأكثر (J)	-.21397*	.06789	.025

*ال إحصائياً عند مستوي دلالة 05,. إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J)وإذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر: إعداد الباحثة، 2013م

يتبين للباحثة من الجدول رقم (79/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (46 - 55) و(56 - 60) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 - 55) و(56 - 60) ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (60 سنة فأكثر) وبين (46 - 55) و(56 - 60) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 - 55) و(56 - 60) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة محاسب ، ووظيفة مدير عام، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مدير عام. كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) ، و(11 – 15 سنة) و(21 – 25 سنة) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (11 – 15 سنة) و(21 – 25 سنة) ، وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 – 10 سنة) و(11-15) و(16-20) و(21 – 25 سنة) و(25 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (11 – 25 سنة فأكثر) .

2/3/4 اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على :

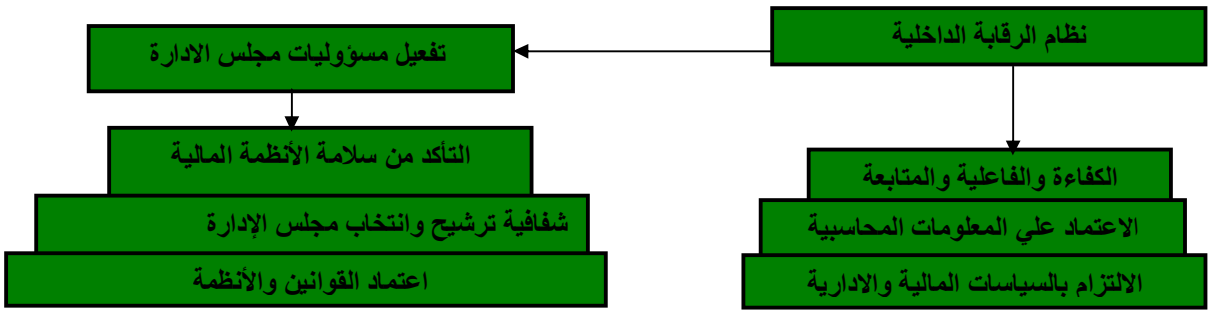
" نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤولية مجلس الإدارة"

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع (مسؤولية مجلس الإدارة)، تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (75/3/4) والجدول رقم (80 /3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الثانية:

شكل رقم (75/3/4)

التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الثانية

المتغير المستقل	المتغير التابع



المصدر: إعداد الباحثة، 2013م

جدول رقم (80/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية الثانية

نوع المتغير	المتغير	التعريف القياسي	الاجرائى
المستقل	**نظام الرقابة الداخلية**	. حماية الاصول وتنمية الكفاية الانتاجية . تجنب المخاطر	التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتقييم مقدرة المنشأة على تحقيق الدخل
التابع	**2.مجلس الإدارة**	مجلس إدارة الشركة هو المكلف بتمثيل مصالح المساهمين ويضمن للمستثمرين فى الشركات استثمار رأس المال الذى يجرى إستخدامة من جانب مديري الشركة بطريقة رشيدة،لأن المجلس جزء من الهيكل التنظيمي للشركة ويتصدر قمة التدرج الهرمى للشركة[1].	وقد وجدت إحدى الدراسات[2]. علاقة بين المتغير وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وهذا يتفق مع التوقع الاجرائى لهذه الآلية التى تشير إلى احتمال وجود تأثير إيجابي بين تطبيق تلك الآلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ، 2013م

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات يوضح الجدول رقم (81/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية:

جدول رقم (81/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثانية

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. يتكون مجلس الإدارة من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة.	4	موافق	4	موافق
2. يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.	4	موافق	4	موافق
3. يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفاعلية إجراءات نظام الرقابة الداخلية	4	موافق	4	موافق

(1) د. عبير عصمت خير، **دور المراجع فى الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة وأثر ذلك على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية** ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2009م)، ص 204.

(2) د. حنان جابر حسن ، **دراسة تحليلية لدور لجان المراجعة فى تطبيق الحوكمة فى الجمعيات الأهلية فى مصر . دراسة نظرية وتطبيقية** ،(القاهرة : جامعة بنى سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الخامس عشر العدد الثانى ، 2007) ، ص227.

بالشركة.				
4. يقوم مجلس الإدارة باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية.	4	موافق	4	موافق
5. يقوم مجلس الإدارة باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية.	4	موافق	4	موافق
6. يوفر مجلس الإدارة نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة.	4	موافق	4	موافق
7. يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال.	5	موافق بشدة	4	موافق
8. يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة.	4	موافق	4	موافق
9. يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	4	موافق	4	موافق
10. يقوم المجلس باختيار متابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة.	5	موافق بشدة	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (81/3/4) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتكون مجلس الإدارة من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة.

2.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفاعلية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

4.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية.

5.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم مجلس الإدارة باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية.

6.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يوفر مجلس الإدارة نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة.

7.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5،4) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال.

8.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة.

9. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (5،4) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم المجلس باختيار متابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة تابع ممثل بـ (y2).

يوضح الجدول رقم (82/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة:

جدول رقم (82/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.742	25.976	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.126	3.657	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.118			
معامل التحديد(R_2)	0.013			
اختبار(F)	13.375	النموذج معنوي		
$X=3.742+0.126y_2$				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (82/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة كمتغير تابع ممثل بـ (Y_2) تأخذ الشكل التالي: $X=\hat{B}_1+\hat{B}_2$ ، وهذا يعني أن: $X=3.742+0.126y_2$.

2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(3.742) عند فعالية مسؤوليات مجلس الإدارة تساوي صفراً.

3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.126) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة بنسبة معيارية مقدارها (13%).

4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية في زيادة فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).

5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية ومسؤوليات مجلس الإدارة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.118).

6. بلغت قيمة معامل التحديد (R_2) (0.013) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة.

7. بلغت قيمة اختبار(F) (13.375) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة " قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(**دراسة Julie ،2001)** والتي توصلت إلى أن أهم عناصر الحوكمة هي لجنة المراجعة، النظام الأخلاقي للشركة ، تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة ، ومكافأة المجلس والإدارة ، الرقابة الداخلية اللجان التنفيذية. كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة(**د.عبيد سعد المطيرى،2003**) والتي توصلت إلى إن يؤخذ في الاعتبار تطبيق جميع المبادئ التي ينص عليها نظام حوكمة الشركات وخاصة مبدأ تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة. لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الإعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة ، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية . يوضح الجدول رقم (83/3/4) نتائج اختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الثانية:

جدول رقم (83/3/4)

نتائج إختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الثانية

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوي الدلالة
العمر	3.839	5	.001
المؤهل العلمي	4.919	4	.001
المؤهل المهني	.893	5	.364
التخصص العلمي	3.912	6	.001
المركز الوظيفي	4.403	7	.000
سنوات الخبرة	8.826	5	.000

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت الباحثة علي إختبار (Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests) . يوضح الجدول رقم (84/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة:

جدول رقم (84/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ،المؤهل العلمي،التخصص العلمي،المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة ، للفرضية الثانية

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
العمر				
46 - 55 سنة (I)	25 سنة وأقل (J)	.37442*	.11698	**.021**
	56 - 60 سنة (J)	.30965*	.10179	**.036**
المؤهل العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
البكالاريوس (I)	الدبلوم العالي (J)	.20620*	.06885	**.028**
	أخري (J)	.39082*	.13125	**.029**
التخصص العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
إقتصاد (I)	محاسبة (J)	-.21857*	.06144	**.008**
	علوم مالية ومصرفية (J)	-.31622*	.08076	**.002**
المركز الوظيفي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
محلل مالى (I)	مدير عام (J)	-.23101*	.07147	**.035**
	مدير إدارة (J)	-.39565*	.07338	**.000**
سنوات الخبرة		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
5 سنوات وأقل (I)	11 – 15 سنة (J)	-.48400.*	.09306	**.000**
	16 – 20 سنة (J)	-.23682*	.07948	**.044**
	21 – 25 سنة (J)	-.42400*	.07599	**.000**
	25 سنة فأكثر (J)	-.25650*	.07909	**.018**
6 – 10 سنوات (I)	11 – 15 سنة (J)	-.34235*	.10233	**.013**
	21 – 25 سنة (J)	-.28235*	.08709	**.018**

* دال إحصائياً عند مستوي دلالة 05. ، إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J)وإذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (84/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (26-35) و(36-45) و(46-55) و(56-60) و(من 60 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (26-60 وأكثر من ذلك) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل المهني كان بين زمالات أخري وأفراد عينة الدراسة الذين ليس لديهم زمالات ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين لديهم زمالات أخري . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص المحاسبة وتخصصات إدارة أعمال ، علوم مالية ومصرفية، اقتصاد ،وأخري ،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تخصصهم محاسبة . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة رئيس قسم ،ووظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ،حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة المحاسب والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظائف أخري ووظائف المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة،حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة.كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) و(6 – 10) و(11 – 15 سنة) و(16 – 20 سنة) و(21 - 25 سنة) و(25 سنة فأكثر)،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 - 25 سنة فأكثر) .

3/3/4 اختبار الفرضية الثالثة

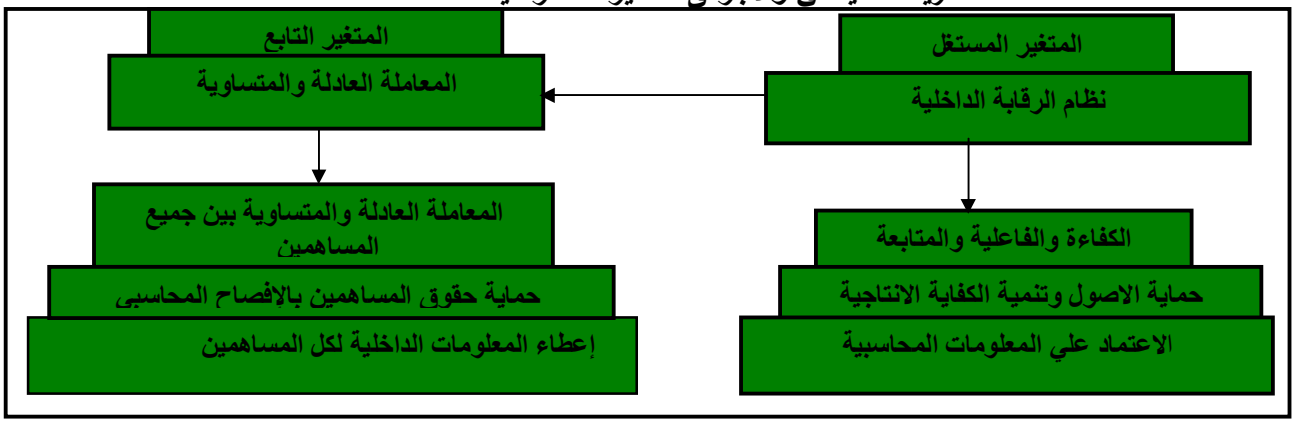
تنص الفرضية الثالثة على:

" نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين"

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع(المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع الساهمين) ، تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (76/3/4) والجدول رقم (85/3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الثالثة:

شكل رقم (76/3/4)

التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

جدول رقم (85/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية الثالثة

اسم المتغير	المتغير	التعريف القياسى	الاجرائى
المستقل	**نظام الرقابة الداخلية**	.الالتزام بالسياسات المحاسبية .تجنب المخاطر	.حماية المساهمين ومصالح الاطراف المختلفة. .حماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية.
التابع	**3.المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين**	عرفت بأنها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة،وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من أي عمليات استحواذ اودمج مشكوك فيها، اومن الاتجار في المعلومات الداخلية،وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين [1].	التوقع الاجرائ تفعيل دور المساهمين يؤثر علي أداء الشركات والتقارير المالية. حماية أقلية المساهمين من الاتجار فى تداول المعلومات.

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات يوضح الجدول رقم (86/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثالثة:

جدول رقم (86/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الثالثة

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ الحوكمة.	4	موافق	4	موافق
2. يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	4	موافق	4	موافق
3. المساهمون لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.	4	موافق	4	موافق
4. يحق للمساهمين الحصول علي معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراءها.	4	موافق	4	موافق
5. يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة.	4	موافق	4	موافق
6.يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أوالتداول لحساب المطلعين الداخليين	4	موافق	4	موافق
7. يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.	4	موافق	4	موافق

(1) د.شريف إبراهيم حسن العطرونى ، **تفعيل دور حوكمة الشركات فى بيئة القطاع المصرفى للحد من مخاطر الائتمان فى ضوء مقررات لجنة بازل دراسة ميدانية** ،(القاهرة : جامعة بنها ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ،2009)، ص105.

8. تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.	4	موافق	4	موافق
9. توفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين.	4	موافق	4	موافق
10. تسمح الإجراءات بإعطاء المعلومات الداخلية لكل المساهمين.	4	موافق	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (86/3/4) مايلي:

1.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ الحوكمة.

2.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن المساهمون لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.

4.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يحق للمساهمين الحصول علي معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراءها.

5.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة.

6.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أو التداول لحساب المطلعين علي المعلومات الداخلية.

7.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.

8.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.

9.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن توفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين.

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تسمح الإجراءات بإعطاء المعلومات الداخلية لكل المساهمين.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X)فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين تابع ممثل بـ (Y_3).

يوضح الجدول رقم (87/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين:

جدول رقم (87/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.791	25.812	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.111	3.247	.001	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.105			
معامل التحديد(R_2)	0.010			
اختبار(F)	10.541	النموذج معنوي		
$X=3.791+0.111y_3$				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (87/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين كمتغير تابع ممثل بـ(Y_3) تأخذ الشكل التالي: $X=\hat{B}_1 + \hat{B}_2$، وهذا يعني أن: $X=3.791+0.111y_3$.

2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(3.791) عند فعالية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين تساوي صفراً .

3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.111) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدورالمنوط به في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين بنسبة معيارية مقدارها (11%).

4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية في زيادة فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).

5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية والمعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.105).

6. بلغت قيمة معامل التحديد (R_2) (0.010) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.

7. بلغت قيمة اختبار(F) (10.541) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين" قد **إثباتها**،وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(**د.محمود يوسف إبراهيم الكاشف ،2008**) حيث توصلت إلي إن مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية يؤثر بشكل ايجابي في تحسين أداء جودة حوكمة الشركات.كما أيدت ايضاً هذه النتيجة دراسة (**Solomon, j2004**) والتي توصلت إلى الإسراع بتطبيق حوكمة الشركات والاستفادة من المزايا التي تحقق للدول التي قامت بتطبيقه في الأداء،تحقيق المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين،زيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات. لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الاعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثالثة، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية . يوضح جدول رقم (88/3/4) نتائج إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الثالثة:

جدول رقم (88/3/4)

نتائج إختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الثالثة

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوي الدلالة
العمر	3.215	5	.007
المؤهل العلمي	.847	4	.475
المؤهل المهني	1.701	5	.131
التخصص العلمي	1.466	6	.146
الوظيفة	2.428	7	.015
سنوات الخبرة	6.237	5	.000

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمد ت الباحثة علي إختبار (Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests) . يوضح الجدول رقم (89/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة:

جدول رقم (89/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة ، للفرضية الثالثة

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر				
46 - 55 سنة (I)	25 سنة وأقل (J)	*.37442	.11698	.021
	56 - 60 سنة (J)	*.30965	.10179	.036
المؤهل العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
البكالاريوس (I)	الدبلوم العالي (J)	*.20620	.06885	.028
	أخري (J)	*.39082	.13125	.029
التخصص العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
إقتصاد (I)	محاسبة (J)	-*.21857	.06144	.008
	علوم مالية ومصرفية (J)	-*.31622	.08076	.002
المركز الوظيفي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
مراجع (I)	مدير عام (J)	-*.23101	.07147	.035
	مدير مالى (J)	-*.39565	.07338	.000
سنوات الخبرة		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
5 ســنوات وأقــل (I)	11 – 15 سنة (J)	-*.48400	.09306	.000
	16 – 20 سنة (J)	-*.23682	.07948	.044
	21 – 25 سنة (J)	-*.42400	.07599	.000
	25 سنة فأكثر (J)	-*.25650	.07909	.018
6 – 10 ســنوات (I)	11 – 15 سنة (J)	-*.34235	.10233	.013
	21 – 25 سنة (J)	-*.28235	.08709	.018

*دال إحصائياً عند مستوي دلالة 05. إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف(-) فإن النتيجة لصالح (J)وإذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر: إعداد الباحثة ، من الدراسة الميدانية ، 2013

يتضح للباحثة من الجدول رقم (89/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (26-35) و(36-45) و(46-55) و(56-60) و(من 60 سنة

فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (26-60 وأكثر من ذلك) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل المهني كان بين زمالات أخري وأفراد عينة الدراسة الذين ليس لديهم زمالات ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين لديهم زمالات أخري.وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص المحاسبة وتخصصات إدارة أعمال ،علوم مالية ومصرفية، اقتصاد ،وأخري ،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تخصصهم محاسبة . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة رئيس قسم،ووظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ،حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة المحاسب والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة،حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ،والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظائف أخري ووظائف المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة،حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة.كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) و(6– 10) و(11 – 15 سنة) و(16 – 20 سنة) و(21 – 25 سنة) و(25 سنة فأكثر)،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين(10-25 سنة فأكثر)

4/3/4 اختبار الفرضية الرابعة

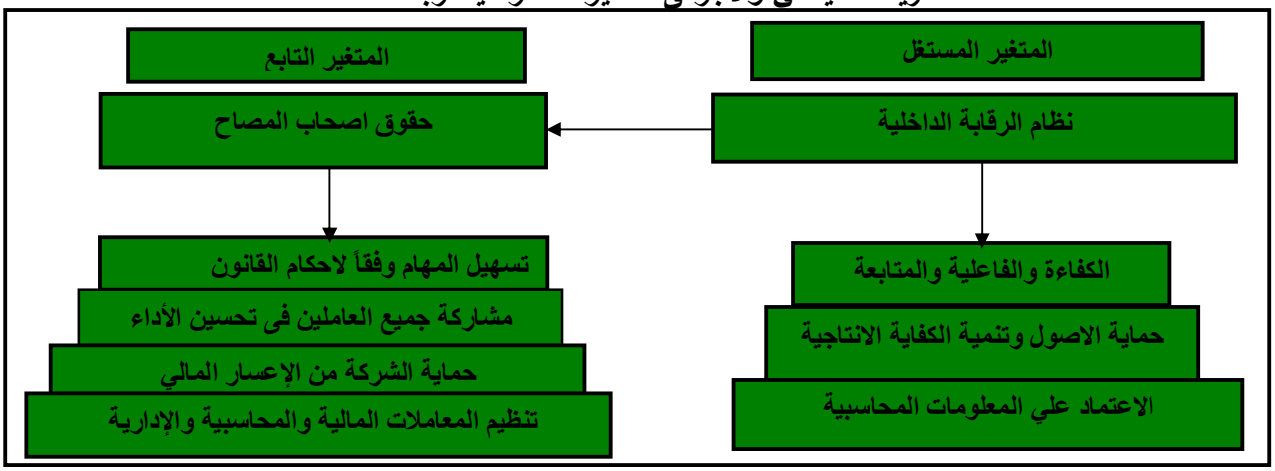
تنص الفرضية الرابعة على:

" نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية حقوق أصحاب المصالح"

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع(حقوق أصحاب المصالح) ، تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (77/3/4) والجدول رقم (90/3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الرابعة:

شكل رقم (77/3/4)

التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضيةالرابعة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

جدول رقم (90/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية الرابعة

اسم المتغير	المتغير	التعريف القياسى	الاجرائى

المستقل	نظام الرقابة الداحلية	.الالتزام بالقوانين واللوائح المالية. .تجنب المخاطر	إجرائيا ينعكس ذلك علي أهمية المعلومات في حماية المساهمين ومصالح الإطراف المختلفة،وحماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية.
التابع	**4.أصحاب المصالح**	عُوف أصحاب المصالح بانهم الأشخاص والمجموعات ذات المصالح التشريعية والفنية فى نواحى مختلفة من أنشطة الشركة والتى يتعين على الشركة أن تحافظ علي علاقاتها بهم ،لان قراراتها قد تؤثر فيهم[1]. وقد تتأثر الشركة بقراراتهم تجاهها	التوقع الاجرائى أن يكون هناك تاثير لهذا المتغير فى موضوعية وعدالة التقارير المالية.

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (91/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الرابعة:

جدول رقم (91/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الرابعة

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. يعمل نظام الرقابة الداخلية بتسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.	4	موافق	4	موافق
2. يعمل نظام الرقابة الداخلية علي تطوير آليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الأداء.	4	موافق	4	موافق
3. يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفء بحماية الشركة من الإعسار المالي.	4	موافق	4	موافق
4. يتم الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة.	4	موافق	4	موافق
5. وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان الاستمرارية	4	موافق	4	موافق
6. يتم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.	4	موافق	4	موافق
7. يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية	4	موافق	4	موافق

(1) د. تامر يوسف عبد العزيز الجندي ، **دور حوكمة الشركات ـ دراسة ميدانية** ، (حلوان : جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال ،رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008م) ، ص87.

والمحاسبية بالشركة.				
8. يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح.	4	موافق	4	موافق
9. يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة .	4	موافق	4	موافق
10.يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول علي تعويض عند انتهاك حقوقهم	4	موافق	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (91/3/4) مايلي:

1.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل نظام الرقابة الداخلية بتسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.

2.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل نظام الرقابة الداخلية علي تطوير آليات مشاركة جميع العاملين في تحسين الأداء.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفء بحماية الشركة من الإعسار المالي.

4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة.

5.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان استمرارية الشركة.

6.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.

7.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية بالشركة.

8.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الأرباح.

9.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول علي تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية حقوق أصحاب المصالح تابع ممثل بـ (Y_4).

يوضح الجدول رقم (92/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية حقوق أصحاب المصالح:

جدول رقم (92/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية حقوق أصحاب المصالح

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.814	25.817	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.107	3.073	.002	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.099			
معامل التحديد(R_2)	0.010			
اختبار(F)	9.446	النموذج معنوي		
$X=3.814+0.107y_4$				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (92/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية حقوق أصحاب المصالح كمتغير تابع ممثل بـ (Y_4) تأخذ الشكل التالي: $X=\hat{B}_1+\hat{B}_2$، وهذا يعني أن: $X=3.814+0.107y_4$.
2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(3.814) عند فعالية حقوق أصحاب المصالح تساوي صفراً.
3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.107) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية حقوق أصحاب المصالح بنسبة معيارية مقدارها (11%).
4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية علي زيادة فاعلية حقوق أصحاب المصالح، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية حقوق أصحاب المصالح حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.099).
6. بلغت قيمة معامل التحديد (R2) (0.010) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية حقوق أصحاب المصالح.
7. بلغت قيمة اختبار(F) (9.446) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية حقوق أصحاب المصالح في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية حقوق أصحاب المصالح" قد تحققت وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(عادل عبد

الرحمن احمد2003) التي توصلت إلى إن زيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات تحقق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بالشركة. كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة (Clark et 2004) والتي توصلت إلى عدم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية. لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الإعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة ، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية . يوضح جدول رقم (93/3/4) نتائج اختبار التباين في اتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الرابعة:

جدول رقم (93/3/4)

نتائج اختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الرابعة

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوي الدلالة
العمر	7.234	5	.000
المؤهل العلمي	1.801	4	.112
المؤهل المهني	2.795	5	.016
التخصص العلمي	7.286	6	.000
المركز الوظيفي	7.740	7	.000
سنوات الخبرة	13.117	5	.000

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت الباحثة علي إختبار(Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests). يوضح الجدول رقم (94/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، الوظيفة ، وسنوات الخبرة .

جدول رقم (94/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ، المؤهل المهني ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة للفرضية الرابعة

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر				
25 سنة وأقل (I)	26-35 (J)	*.34167-	.08630	.001
	36-45 (J)	*.44956-	.08447	.000

	(J) 55-46	*.45423-	.08382	.000
	(J) 60-56	*.47045-	.10395	000
	من 60 سنة فأكثر (J)	*.45000-	.11186	.001
المؤهل المهني		**متوسط الاختلاف**	**الخطأ المعياري**	**مستوي الدلالة**
أخري (I)	لا يوجد (J)	*.21762	.07012	.029
التخصص العلمي		**متوسط الاختلاف**	**الخطأ المعياري**	**مستوي الدلالة**
محاسبة	إدارة أعمال (J)	*.15013	.04686	.029
	علوم مالية ومصرفية (J)	*.25529	.05081	.000
	اقتصاد (J)	*.17097	.04399	.002
	أخري (J)	*.27307	.07829	.010

* دال إحصائياً عند مستوي دلالة 05,. إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J)وإذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013

يتضح للباحثة من الجدول رقم (94/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (26-35) و(36-45) و(46-55) و(56-60) و(من 60 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (26-60 وأكثر من ذلك) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل المهني كان بين زمالات أخري وأفراد عينة الدراسة الذين ليس لديهم زمالات ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين لديهم زمالات أخري . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص المحاسبة وتخصصات إدارة أعمال ، علوم مالية ومصرفية، اقتصاد ، وأخري ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تخصصهم محاسبة . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة رئيس قسم ، ووظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مراجع خارجي ومدير إدارة ، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة المحاسب والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ، والاختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظائف أخري ووظائف المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ومدير الإدارة . كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) و(6 – 10) و(11 – 15 سنة) و(16 – 20 سنة) و(21 –

25 سنة) و(25 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 - 25 سنة فأكثر) .

5/3/4 اختبار الفرضية الخامسة

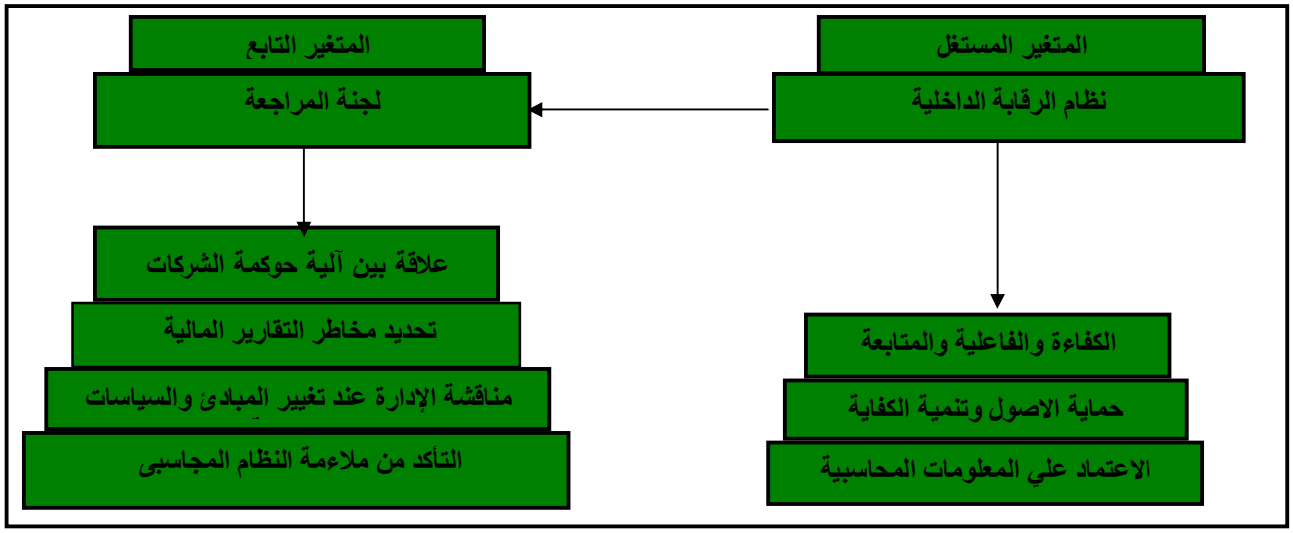
تنص الفرضية الخامسة على:

" نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية لجنة المراجعة""

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع(لجنة المراجعة) ، تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (78/3/4) والجدول رقم (95/3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الخامسة:

شكل رقم (78/3/4)

التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية الخامسة



المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013

جدول رقم (95/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية الخامسة

اسم المتغير	المتغير	التعريف القياسى	التعريف الاجرائى
المستقل	**نظام الرقابة الداخلية**	.تأكد المستخدمين من ملاءمة التقارير المالية .حماية الأصول وتنمية الكفاءة	التوقع الاجرائى ، تقييم فاعلية إدارة المخاطر
التابع	5. لجنة المراجعة	عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها الإدارة التي من خلالها يتم فيها الحد من التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات[1].	التوقع الاجرائى لهذه الآلية احتمال وجود تأثير إيجابي بين تطبيق تلك الآلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وذلك لوجود علاقة بينها وبين آلية حوكمة الشركات.

المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (96/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الخامسة:

جدول رقم (96/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية الخامسة

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. تضم لجنة المراجعة أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية.	4	موافق	4	موافق
2. تقوم لجنه المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه.	4	موافق	4	موافق
3. تساعد لجنه المراجعة في عمليه تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.	4	موافق	4	موافق
4. تسهم لجنة المراجعة في تقييم فاعليه إدارة المخاطر في الشركة.	5	موافق بشدة	4	موافق
5. تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.	4	موافق	4	موافق
6. تقوم لجنه المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.	4	موافق	4	موافق

(1) د.محمد سميرالصبان،د.إسماعيل إبراهيم جمعة ،**الرقابة والمراجعة الداخلية - مدخل نظرى تطبيقى**،(الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر،1996) ص103.

7. تقوم لجنه المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحكومة.	4	موافق	4	موافق
8. تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.	4	موافق	4	موافق
9. تعمل لجان المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.	5	موافق بشدة	4	موافق
10. تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.	4	موافق	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (83/3/4) مايلي:

1. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تضم لجنة المراجعة أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية.

2.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تقوم لجنه المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تساعد لجنه المراجعة في عمليه تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.

4.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4,5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تسهم لجنة المراجعة في تقييم فاعليه إدارة المخاطر في الشركة.

5.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.

6.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تقوم لجنه المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.

7.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تقوم لجنه المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة.

8.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

9.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4,5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تعمل لجان المراجعة على التأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحدد أثرها في التقارير المالية.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية لجنة المراجعة متغير تابع ممثل بـ (Y_5).

يوضح الجدول رقم (97/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية لجنة المراجعة:

جدول رقم (97/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية لجنة المراجعة

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.787	20.388	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.105	2.520	.012	غير معنوية
معامل الارتباط (R)	0.081			
معامل التحديد(R_2)	0.006			
اختبار(F)	6.351	النموذج معنوي		
$X=3.787+0.105y_5$				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (84/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية لجنة المراجعة كمتغير تابع ممثل بـ(Y_5) تأخذ الشكل التالي: $\hat{X}=\hat{B}_1+\hat{B}_2$، وهذا يعني أن: $X=3.787+0.105y_5$.
2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(3.787) عند فعالية لجنة المراجعةتساوي صفراً .
3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.105) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية لجنة المراجعة بنسبة معيارية مقدارها (11%).
4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية علي زيادة فاعلية لجنة المراجعة، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية لجنة المراجعة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.081).
6. بلغت قيمة معامل التحديد (R_2) (0.006) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية لجنة المراجعة.
7. بلغت قيمة اختبار(F) (6.351) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية لجنة المراجعة في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية لجنة المراجعة" قد **إثباتها**،وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(**دراسة Pathak ، 2003)** والتي توصلت إلى إن وجود لجنة لمراجعة الشركات تساهم في تدعيم جودة أداء وظيفة الشركة لمقترحات وتوصيات المراجع الداخلي.كما أيدت هذه النتيجة **(دراسة د.مجدي محمد سامي ،2009)** التي توصلت إلى أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية.كما أيدتها دراسة **(د.سمير كامل محمد2006)** والتي توصلت الى أن لجنة المراجعة ذات البنية القوية، والنفوذ القوي والتي تبذل الجهد والعناية اللازمة، تنجح في إدارة المهام الإشرافية المدخلة إليها بكفاءة وفعالية مما يحد من سلوك تمهيد الدخل والاغتسال الكبير.

لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الإعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الخامسة ، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية .

يوضح جدول رقم (98/3/4) نتائج اختبار التباين في اتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الخامسة:

جدول رقم (98/3/4)

نتائج اختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية الخامسة

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	مستوي الدلالة
العمر	7.234	5	.000
المؤهل العلمي	1.801	4	.112
المؤهل المهني	2.795	5	.016
التخصص العلمي	7.286	6	.000
المركز الوظيفي	7.740	7	.000
سنوات الخبرة	13.117	5	.000

المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2013

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت الباحثة علي إختبار(Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests). يوضح الجدول رقم (99/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، الوظيفة ، وسنوات الخبرة .

جدول رقم (99/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ، المؤهل المهني ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة للفرضية الخامسة

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	مستوي الدلالة
العمر				
25 سنة وأقل (I)	26-35 (J)	-.34167*	.08630	.001
	36-45 (J)	-.44956*	.08447	.000
	46-55 (J)	-.45423*	.08382	.000
	56-60 (J)	-.47045*	.10395	002
	من 60 سنة فأكثر (J)	-.45000*	.11186	.001
المؤهل المهني		**متوسط الاختلاف**	**الخطأ المعياري**	**مستوي الدلالة**
أخري (I)	لا يوجد (J)	.21762*	.07012	.029
التخصص العلمي		**متوسط الاختلاف**	**الخطأ المعياري**	**مستوي الدلالة**
محاسبة (I)	إدارة أعمال (J)	.15013*	.04686	.029
	علوم مالية ومصرفية (J)	.25529*	.05081	.000
	اقتصاد (J)	.17097*	.04399	.002
	أخري (J)	.27307*	.07829	.010

* دال إحصائياً عند مستوي دلالة 05,. إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J)وإذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية،2013.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (99/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 – 55 سنة) وبين (25 سنة وأقل) من جهة ، وبين (46 – 55 سنة) وبين (56 - 60 سنة) من جهة أخري ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (46 – 55 سنة) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي كان بين أفراد عينة الدراسة من حملة البكالاريوس ، والدبلوم العالي ، والمؤهلات الأخري ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة من حملة البكالاريوس . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص الاقتصاد ،

وتخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية ، حيث أن الإختلافات لصالح تخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة محاسب ، ووظيفة رئيس قسم ومدير الإدارة ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة رئيس قسم ومدير الإدارة . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير التخصص العلمي كان بين تخصص الاقتصاد ، وتخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية ، حيث أن الإختلافات لصالح تخصصات المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية . كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (5 سنوات وأقل) ، و(11 – 15 سنة) و(16 – 20 سنة) و(21 – 25 سنة) و(25 سنة فأكثر) ، وأن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (11 - 25 سنة وأكثر) ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 – 10 سنوات) ، و(11 – 15 سنة) و(21 – 25 سنة)،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين(11 – 15 سنة) و(21- 25 سنة)

6/3/4 اختبار الفرضية السادسة

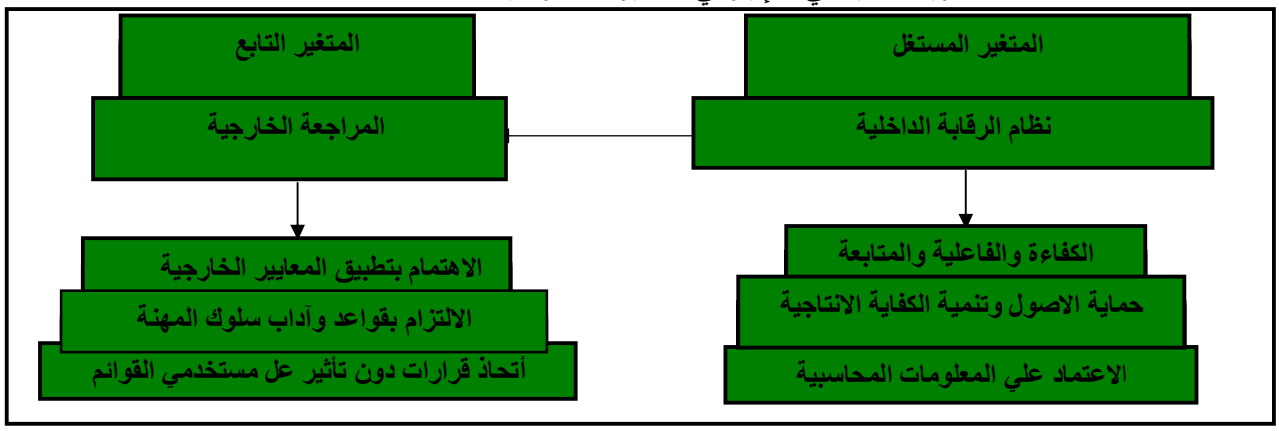
تنص الفرضية السادسة على:

" نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المراجعة الخارجية ""

لتحليل أثر المتغير المستقل(نظام الرقابة الداخلية) علي المتغير التابع(المراجعة الخارجية) ،تضع الباحثة التعريفات القياسية والإجرائية لمتغيرات هذه الفرضية. يوضح الشكل رقم (79/3/4) والجدول رقم (100/3/4) التعريف القياسي والاجرائى لمتغيرات الفرضية السادسة:

شكل رقم (79/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية السادسة



المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية،2013.

جدول رقم (100/3/4)

التعريف القياسي والإجرائي لمتغيرات الفرضية السادسة

اسم المتغير	المتغير	التعريف القياسى	التعريف الاجرائى
المستقل	**نظام الرقابة الداخلية**	عرفت بأنها الإطار العام للإجراءات المتخذة في مجال الرقابة والإشراف علي الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو مالية داخل المشروع.	التوقع الاجرائى الالتزام بالسياسات المالية والادارية. التقييم والإسهام فى إدارة المخاطر.

التابع	**المراجعة الخارجية**	عرفت بانها فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها الشركة بطريقة صحيحة وواقعية[1] .وانها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي(2)	التوقع الاجرائى لهذا المتغير انه احد أدوات الضبط الداخلي لنظام الرقابة الداخلية وتفعلية يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية. تحديد مدى التوافق والتطابق بين النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

المصدر : إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية،2013.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تستخدم الباحثة المنوال والوسيط لمعرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات. يوضح الجدول رقم (101/3/4) نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية السادسة:

جدول رقم (101/3/4)

نتائج المنوال والوسيط للعبارات الوصفية للفرضية السادسة

العبارة	المنوال		الوسيط	
	القيمة	التفسير	القيمة	التفسير
1. يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر.	5	موافق بشدة	4	موافق
2. تطبيق معايير المراجعة يؤدي إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.	4	موافق	4	موافق
3. تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.	4	موافق	4	موافق
4.الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.	4	موافق	4	موافق
5. التعليم المهني المستمر يسهم في فاعلية المراجعة الخارجية.	4	موافق	4	موافق
6. إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء يسهم في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.	4	موافق	4	موافق
7. يوجد استقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الخارجية من حيث مقدرتها للوصول إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة العليا.	5	موافق بشدة	4	موافق
8. يتمكن المراجع الخارجي من الوصول الي السجلات والأشخاص وغير ذلك لما يلزم لأداء عمله.	4	موافق	4	موافق
9. لا يوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة.	4	موافق	4	موافق
10. يمكن للمراجع الخارجي القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون أي	4	موافق	4	موافق

(1) د.على محسن محمد ، د. جمال محمد سرور ، **العوامل المؤثرة فى تحديد قيمة اتعاب المراجعة فى الجمهورية اليمنية** (سوهاج : جامعة سوهاج مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثانى والعشرون، العدد الأول 2008)، ص94.

(2) Cadbury Committee **Financial Report Of the Committee On the Financial Aspects Of Corporate Governanc**e,LondonProfessionalPublishing,Ltd,1992,p10.

تأثير على مستخدمي القوائم المالية.				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (101/3/4) مايلي:

1.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت(4,5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيم تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر.

2.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تطبيق معايير المراجعة يؤدي إلى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

3.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.

4. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

5. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن التعليم المهني المستمر يسهم في فاعلية المراجعة الخارجية.

6. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء يسهم في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

7. أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4,5) علي التوالي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يوجد استقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الخارجية من حيث مقدرتها للوصول إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة العليا.

8.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يتمكن المراجع الخارجي من الوصول إلي السجلات والأشخاص وغير ذلك لما يلزم لأداء عمله.

9.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت(4)لإجابات أفراد عينة الدراسة،وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن لايوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة

10.أن قيمة المنوال والوسيط بلغت (4) لإجابات أفراد عينة الدراسة، وهذه القيمة تعني أن معظم أفراد عينة الدراسة موافقون علي أن يمكن للمراجع الخارجي القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون أي تأثير على مستخدمي القوائم المالية.

للتأكد من صحة الفرضية يتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) فاعلية المراجعة الخارجية تابع ممثل بـ (Y_6).

يوضح الجدول رقم (102/3/4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية المراجعة الخارجية:

جدول رقم (102/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية المراجعة الخارجية

البيان	معاملات الانحدار	اختبار(t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_1$	3.880	21.099	.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.088	2.097	.036	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.068			
معامل التحديد(R_2)	0.004			
اختبار(F)	4.395	النموذج معنوي		
$X=3.787+0.105y_6$				

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

يتضح للباحثة من الجدول رقم (102/3/4) مايلي:

1. إن نموذج العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) وفاعلية المراجعة الخارجية كمتغير تابع ممثل بـ(Y_6) تأخذ الشكل التالي: $X=\hat{B}_1+\hat{B}_2$، وهذا يعني أن: $X=3.880+0.088y_6$.
2. بلغ متوسط قيام دور نظام الرقابة الداخلية(.8803) عند فعالية المراجعة الخارجية تساوي صفراً.
3. بلغ متوسط التأثير النسبي لنظام الرقابة الداخلية (0.088) ويعني هذا زيادة قيام نظام الرقابة الداخلية بالدور المنوط به في فاعلية المراجعة الخارجية بنسبة معيارية مقدارها (9%).
4. يوجد اثر ايجابي معنوي لنظام الرقابة الداخلية علي زيادة فاعلية المراجعة الخارجية، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار(t) بلغت (0.00) وهي اقل من (0.05).
5. يوجد ارتباط طردي بين نظام الرقابة الداخلية وفاعلية المراجعة الخارجية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط(R) (0.081).
6. بلغت قيمة معامل التحديد (R_2) (0.004) وتعني هذه النسبة أن نظام الرقابة الداخلية يساهم في فاعلية المراجعة الخارجية.
7. بلغت قيمة اختبار(F)(4.395) وهذا يؤكد علي أن النموذج ككل معنوي مما يفسر اثر نظام الرقابة الداخلية علي فاعلية المراجعة الخارجية في عينة الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

يتضح للباحثة أن الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المراجعة الخارجية" قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، **دراسة (د.عاطف محمد احمد2003)** والتي توصلت إلي وجود ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة الخارجية ،كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة**(دراسة Duffy ، 2004)**، حيث توصلت إلى توفر مصداقية للقوائم المالية من خلال مراجعتها من قبل مراجع الحسابات المستقل. لكن نتائج تحليل مربع كاي لا يأخذ في الإعتبار أثر المتغيرات الشخصية علي إجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الرابعة ، لذلك تستخدم الباحثة إختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لإختبار أثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية لهذه الفرضية . يوضح

الجدول رقم (103/3/4) نتائج اختبار التباين في إتجاه واحد (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية السادسة:

جدول رقم (103/3/4)

نتائج إختبار (Anova One Way) لأثر المتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة علي إجمالي العبارات الوصفية للفرضية السادسة

المتغيرات الشخصية	قيمة F	درجة الحرية	**مستوى الدلالة**
العمر	3.839	5	.001
المؤهل العلمي	4.919	4	.001
المؤهل المهني	.893	5	.364
التخصص العلمي	3.912	6	.001
المركز الوظيفي	4.403	7	.000
سنوات الخبرة	8.826	5	.000

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م.

لمعرفة فئات المتغيرات التي تختلف فيها إجابات أفراد عينة الدراسة عن غيرها من الفئات فقد اعتمدت الباحثة علي إختبار (Bonferroni) لإجراء اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc Tests) . يوضح الجدول رقم (104/3/4) نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة:

جدول رقم (104/3/4)

نتائج اختبار(Bonferroni) للمقارنات البعدية لمتغيرات العمر ،المؤهل العلمي،التخصص العلمي،المركز الوظيفي ، وسنوات الخبرة ، للفرضية السادسة

المتغيرات		متوسط الإختلاف	الخطأ المعياري	**مستوي الدلالة**
العمر				
46 - 55 سنة (I)	25 سنة وأقل (J)	*.37442	.11698	**.021**
	56 - 60 سنة (J)	*.30965	.10179	**.036**

المؤهل العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعيارى	**مستوي الدلالة**
البكالاريوس (I)	الدبلوم العالى (J)	.20620*	.06885	**.028**
	أخرى (J)	.39082*	.13125	**.029**
التخصص العلمي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعيارى	**مستوي الدلالة**
إقتصاد (I)	محاسبة (J)	-.21857*	.06144	**.008**
	علوم مالية ومصرفية (J)	-.31622*	.08076	**.002**
المركز الوظيفي		متوسط الإختلاف	الخطأ المعيارى	**مستوي الدلالة**
محلل مالى (I)	مدير عام (J)	-.23101*	.07147	**.035**
	مدير إدارة (J)	-.39565*	.07338	**.000**
سنوات الخبرة		متوسط الإختلاف	الخطأ المعيارى	**مستوي الدلالة**
5 سنوات واقل (I)	11 – 15 سنة (J)	-.48400.*	.09306	**.000**
	16 – 20 سنة (J)	-.23682*	.07948	**.044**
	21 – 25 سنة (J)	-.42400*	.07599	**.000**
	25 سنة فاكثر (J)	-.25650*	.07909	**.018**
6 – 10 سنوات (I)	11 – 15 سنة (J)	-.34235*	.10233	**.013**
	21 – 25 سنة (J)	-.28235*	.08709	**.018**

* دال إحصائيا عند مستوي دلالة 05. ، إذا كانت إشارة قيمة مستوي الإختلاف (-) فإن النتيجة لصالح (J)واذا كانت موجبة لصالح (I)

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (104/3/4) أن الاختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير العمر كان بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (25 سنة وأقل) وبين (36-45) و(46-55) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (36-45) و(46-55) ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (26-35) وبين (36-45) و(46-55) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (36-45) و(46-55) ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (36-45) وبين (60 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين تقع أعمارهم بين (36-45) . وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير المركز الوظيفي كان بين وظيفة مدير مالي ، ووظيفة محاسب وأكاديمي ووظائف أخري ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مدير مالي ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة المحاسب ومراجع داخلي ومدير إدارة، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مراجع داخلي ومدير إدارة ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة مراجع داخلي والأكاديميين والوظائف الأخري ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مراجع داخلي ، والإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين وظيفة مدير إدارة والأكاديميين والوظائف الأخري ، حيث أن الإختلافات لصالح وظيفة مدير إدارة . كما أن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة كان بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم

بين (5 سنوات وأقل) ، و(6 – 10) و(11 – 15 سنة) و(16 – 20 سنة) و(21 – 25 سنة) و(25 سنة فأكثر) ، حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (6 - 25 سنة وأكثر) ، وأن الإختلاف ذا الدلالة الإحصائية بين أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين (21 – 25 سنوات) ، و(6 – 10 سنة) و(25 سنة فأكثر)،حيث أن الإختلافات لصالح أفراد عينة الدراسة الذين خبرتهم بين(21 – 25 سنوات) يوضح الجدول رقم(105/3/4) والرسم البياني رقم(74/3/4) نتائج اختبار ترتيب جميع فرضيات الدراسة:

جدول رقم (105/3/4)

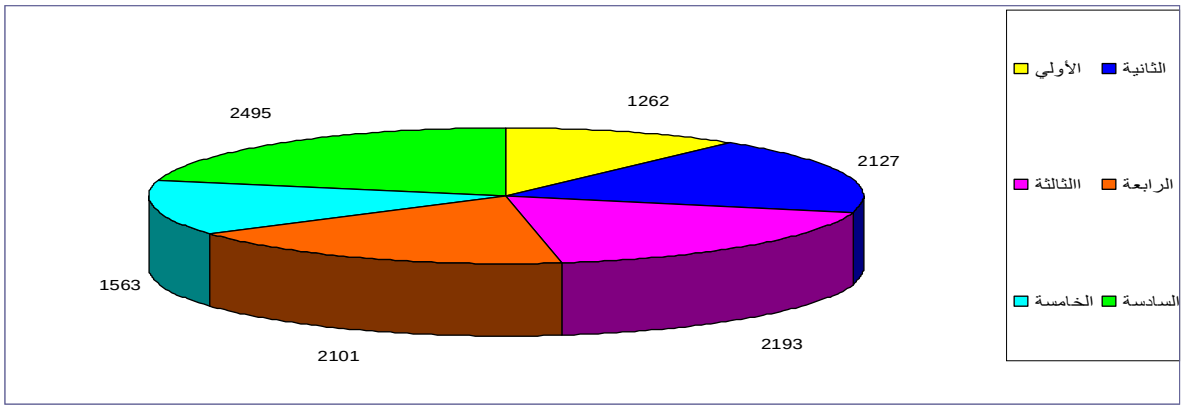
نتائج اختبار ترتيب جميع فرضيات الدراسة

رقم الفرضية	نص الفرضية	المنوال	الوسيط	مربع كاى		درجة الحرية	الترتيب
				القيمة	مستوى الدلالة		
الأولى	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية الإفصاح والشفافية.	4	4	1.262.764	.000	4	السادسة
الثانية	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة.	4	4	2.127.026	.000	4	الثالثة
الثالثة	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المعاملة العادلة بين جميع المساهمين.	4	4	2.193.503	.000	4	الثانية
الرابعة	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية حقوق أصحاب المصالح.	4	4	2.101.073	.000	4	الرابعة
الخامسة	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية لجنة المراجعة.	4	4	1.563.269	.000	3	الخامسة
السادسة	نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المراجعة الخارجية	4	4	2.495.560	.000	4	الأولى

المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

رسم بياني رقم(74/3/4)

نتائج اختبار ترتيب جميع فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة، من الدراسة الميدانية، 2013م

يتضح للباحثة من الجدول رقم(87/3/4) والرسم البياني رقم(74/3/4) تعتبر الفرضية السادسة الأولى في ترتيب فرضيات الدراسة لان قيمة مربع كاى بلغت(2.495.560) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة، أما الفرضية الثالثة فتعتبر الثانية من حيث الترتيب لان قيمة مربع كاى بلغت (2.193.503) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة، أما الفرضية الثانية فتعتبر الثالثة من حيث الترتيب لان قيمة مربع كاى بلغت (2.127.026) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة، أما الفرضية الرابعة فتعتبر الرابعة من حيث الترتيب لان قيمة مربع كاى بلغت (2.101.073) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة، أما الفرضية الخامسة فتعتبر الخامسة من حيث الترتيب لان قيمة مربع كاى بلغت (1.563.269) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة، أما الفرضية الأولي فتعتبر السادسة من حيث الترتيب لان قيمة مربع كاى بلغت (1.262.764) وجاء تصنيف الوسيط والمنوال بدرجة الموافقة.

الخاتمة

تشتمل على

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

اولاً : النتائج

قدمت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية واثره في حوكمة الشركات،وقد أيدت هذه الدراسة بعض نتائج الدراسات السابقة ،وأضافت بعداً لم تتناوله الدراسات السابقة في هذا المجال،وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية :

أ.النتائج المستخلصة من الدراسة النظرية

1.يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفء في تفعيل الإفصاح والشفافية بهدف تحديد الطريقة السليمة لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها.

2.يساعد نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة لدعم القابلية للمحاسبة والتشجيع على الاستخدام الأمثل للموارد.

3.يعمل نظام الرقابة الداخلية في تفعيل المعاملة العادلة والمتساوية بين حملة الأسهم للمساعدة في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين.

4.يساعد نظام الرقابة الداخلية أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب، و يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.

5.يساعد نظام الرقابة الداخلية في تفعيل لجنة المراجعة ويوفر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للأطراف المستفيدة من تقرير المراجعة الخارجية .

6. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل المراجعة الخارجية مما يترتب عليه أن تكون بيانات القوائم المالية صحيحة و تعبر عن الواقع .

ب.النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية

1.يساعد نظام الرقابة الداخلية في قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

2.يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الافصاح والشفافية وذلك بتقديم نتائج عن تقويم الاداء وتنبؤات الارباح.

3.يساعد نظام الرقابة الداخلية في نشر الشركة لقوائمها المالية السنوية المراجعة وبصورة دورية.

4.يتم الاسترشاد بنظام الرقابة الداخلية في عمل مجلس الإدارة للتأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية.

5. يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مجلس الإدارة لتحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة .

6.أداء نظام الرقابة الداخلية بكفاءة يؤكد إن المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ الحوكمة.

7.يتم فى نظام الرقابة الداخلية الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة.

8.يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفؤ بحماية الشركة من الإعسار المالي للمحافظة على حقوق اصحاب المصالح.

9.يساهم نظام الرقابة الداخلية فى وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان استمرارية الشركة.

10.يتم فى نظام الرقابة الداخلية السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.

11.يساعد نظام الرقابة الداخلية الكفء لجنه المراجعة في عمليه تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.

12.يساهم نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل لجنة المراجعة للتأكد من ملائمة التقارير المالية لمستخدميها.

13.تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحدد أثرها في التقارير المالية.

14.يعمل نظام الرقابة الداخلية على تفعيل المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر.

15.كفاءة نظام الرقابة الداخلية تؤدى الى الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

16.نظام الرقابة الداخلية ُيمكن المراجعة الخارجية من القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون أي تأثير على مستخدمي القوائم المالية.

مناقشة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة

تم تحليل اثر المتغير المستقل على المتغير التابع حيث تم اثبات جميع الفرضيات وقد ايتها النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة كالاتى:

1.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية الإفصاح والشفافية" قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة،منها دراسة**(د.مصطفى نجم البشارى،2008)** والتي توصلت إلى غياب الشفافية والإفصاح والمصداقية في التقارير المالية التي تقدمها مؤسسات الدولة.

2.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة " قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة**(دراسة Julie ،2001)** والتي توصلت إلى أن أهم عناصر الحوكمة هي لجنة المراجعة، النظام الأخلاقي للشركة ، تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة ، ومكافأة المجلس والإدارة ، الرقابة الداخلية اللجان التنفيذية. كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة(**د.عبيد سعد المطيرى،2003**) والتي توصلت إلى إن يؤخذ في الاعتبار تطبيق جميع المبادئ التي ينص عليها نظام حوكمة الشركات وخاصة مبدأ تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة.

الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين" قد **إثباتها**،وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة**(د.محمود يوسف إبراهيم الكاشف ،2008)** حيث توصلت إلي إن مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية يؤثر بشكل ايجابي في تحسين أداء جودة حوكمة الشركات.كما أيدت ايضاً هذه النتيجة دراسة (**Solomon, j2004**) والتي توصلت إلى الإسراع بتطبيق حوكمة الشركات والاستفادة من المزايا التي تحقق للدول التي قامت بتطبيقه في الأداء،تحقيق المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين،زيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات.

3.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين" قد **إثباتها**،وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة**(د.محمود يوسف إبراهيم الكاشف ،2008)** حيث توصلت إلي إن مبدأ المعاملة العادلة والمتساوية يؤثر بشكل ايجابي في تحسين أداء جودة حوكمة الشركات.كما أيدت ايضاً هذه النتيجة دراسة (**Solomon, 2004 j**) والتي توصلت إلى الإسراع بتطبيق حوكمة الشركات والاستفادة من المزايا التي تحقق للدول التي قامت بتطبيقه في الأداء،تحقيق المعاملة العادلة والمتساوية لجميع المساهمين،زيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات.

4.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية حقوق أصحاب المصالح" قد تحققت وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(عادل عبد الرحمن احمد2003) التي توصلت إلى إن زيادة الرقابة والمساءلة علي الشركات تحقق مصلحة المساهمين وأصحاب

المصالح الأخرى بالشركة. كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة (Clark et 2004) والتي توصلت إلى عدم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.

5.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية لجنة المراجعة" قد **إثباتها**،وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، دراسة(**دراسة Pathak ، 2003)** والتي توصلت إلى إن وجود لجنة لمراجعة الشركات تساهم في تدعيم جودة أداء وظيفة الشركة لمقترحات وتوصيات المراجع الداخلي.كما أيدت هذه النتيجة **(دراسة د.مجدي محمد سامي ،2009)** التي توصلت إلى أن من أهم مسؤوليات لجان المراجعة دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية، وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود تحريفات بالقوائم المالية.كما أيدتها دراسة **(د.سمير كامل محمد2006**) والتي توصلت الى أن لجنة المراجعة ذات البنية القوية، والنفوذ القوي والتي تبذل الجهد والعناية اللازمة، تنجح في إدارة المهام الإشرافية المدخلة إليها بكفاءة وفعالية مما يحد من سلوك تمهيد الدخل والاغتسال الكبير.

6.الفرضية التي تنص علي:"نظام الرقابة الداخلية يؤثر في فاعلية المراجعة الخارجية" قد **تم إثباتها**، وهذه النتيجة قد أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة منها، **دراسة (د.عاطف محمد احمد2003)** والتي توصلت إلي وجود ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة الخارجية ،كما أيدت أيضا هذه النتيجة دراسة**(دراسة Duffy ، 2004)**، حيث توصلت إلى توفر مصداقية للقوائم المالية من خلال مراجعتها من قبل مراجع الحسابات المستقل.

ثانياً : التوصيات

بناءاً على نتائج الدراسة الميدانية توصى الباحثة بالاتى:

1.ضرورة أن تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية

2. ضرورة قيام الشركة بالإفصاح والنشر الالكتروني للمعلومات عبر موقعها علي شبكة الانترنت.

3.ضرورة التأكيد على دور نظام الرقابة الداخلية فى الافصاح عن الشركات التى تتأخر فى اصدار قوائمها المالية.

4.ضرورة قيام الشركة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.

5. ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة .

6.ضرورة قيام نظام رقابة داخلية بتفعيل مسؤليات مجلس الإدارة لتحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة.

7. ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتفعيل المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.

8.زيادة الاهتمام بالتقارير الدورية وخاصة مع تزايد حالات الفساد الادارى والمالى التى تشهده العديد من الشركات.

9. ضرورة العمل على حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.

10. ضرورة حماية حقوق أقلية المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة.

11. ضرورة ان يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية بالشركة.

12. ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتطوير آليات مشاركة أصحاب المصالح في تحسين الأداء.

13. ضرورة حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أو التداول لحساب المطلعين علي المعلومات الداخلية.

14. ضرورة ان تناقش لجنة المراجعة إدارة الشركة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحدد أثرها في التقارير المالية.

15.ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتفعيل لجنة المراجعة لتخفيض حالات الفساد المالى والادارى.

16. ضرورة إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء ليسهم في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.

ثالثاً : الرؤى المستقبلية

تقترح الباحثة الدراسات التالية:

1.دور نظام الرقابة الداخلية فى الحد من آثار المحاسبة الإبداعية باستخدام حوكمة الشركات .

2.اثر نظام الرقابة الداخلية المحوكمة على إدارة الإرباح.

3. دور نظام الرقابة الداخلية المحوكمة في جودة التقارير والقوائم المالية.

4.ركائز الحوكمة ودورها فى ضبط إدارة الإرباح فى ظل الأزمة المالية العالمية.

5.دور نظام الرقابة الداخلية فى تفعيل حوكمة الشركات واثرها على القوائم المالية المنشورة .

المصادروالمراجع

المصادر: القرآن الكريم

أولاً : المراجع العربية

1.الكتب :

1.د. إبراهيم السيد المليجى،**دراسة واختبار تأثير حوكمة الشركات على فجوة التدفقات فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر** ،(مصر : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، 2008م) .

2.د.إبراهيم رشوان حجازي ، **الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات،**(القاهرة : دار الثقافة ، 1997).

3.دـــ،هالة عبد الله الخولي، **أخطار المراجعة** ، (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2005م) .

4.د.إبراهيم السباعي ، **المراجعة الداخلية** ،(القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998) .

5.د. ـــ ، **المحاسبة المالية** ،(القاهرة : مكتبة الشباب ، 1998) .

6.د.إبراهيم علي عشماوي،**أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية**،(القاهرة:دار الطباعة الحديثة ، 1970).

7.د.إبراهيم عبد الله ، أسامة سعد المعمر ، **مبادئ وأسس ومهام حوكمة الشركات**، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2004م)

8.د. أبو الفتوح علي فضالة ، **المراجعة العامة**،(القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1996).

9.د.أبو رقية،د.عبد الهادي اسحق المصري، **تدقيق مراجعة الحسابات**،(عمان:دار الكندي للنشر والتوزيع،1991).

10. د.احمد سباعي قطب،**المراجعة المتقدمة. مدخل معاصر**،(جامعة الإسكندرية:الدار الجامعية، 2006).

11. د.ـــ، **التدقيق الداخلى والرقابة**،(جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2002).

12.د.ـــ ،**المراجعة والرقابة الداخلية**(جامعة الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2007).

13.د. أحمد عبدالله درويش وآخرون، **محاسبة البنوك** ،(عمان: الدار الأهلية للنشر والتوزيع،1990).

14.د.احمد عبد العزيز الشرايعة ، **المراجعة الحديثة** ،(عمان : دار وائل للنشر، 2002).

15.د. ـــ ، وآخرون ، **الحاسوب وأنظمته**(عمان : دار وائل للنشر 2000).

16.د.احمد محمد غنيم ، **إدارة الإعمال**،(جامعة المنصورة :الدار الجامعية ، 2002).

17.د.احمد محمد نور،وآخرون،**مراجعة الحسابات**،(جامعة الإسكندرية:كلية التجارة،الدار الجامعية،2007م)

18.د.ـ،**المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح االمحاسبى وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**،(الإسكندرية:الدار الجامعية،2004).

19.أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحكومة الشركات من منظور إسلامي**،(بيروت: دار النهضة ، 2004).

20.أسامة فهد الحيزان، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2003) .

21.د.إسماعيل خليل إسماعيل ، **المحاسبة والمراجعة**،(عمان : دار العلمية الدولية ،2002).

22.د.أمين السيد احمد لطفي،**المراجعة الدولية وعولمة رأس المال**،(القاهرة :دورالمكتبات الكبرى، 2000).

23.د. ـ،**المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**،(الإسكندرية:الدار الجامعية 2004)

24. ـ ، **مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة** ،(الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005).

25.د. ـ،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**،(جامعة القاهرة:كلية التجارة،الدار الجامعية، 2007م).

26.د.ـ، **نظرية المحاسبة– القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، الجزء الثاني، 2007).

27.د.ـ، **التطورات الحديثة في المراجعة** ،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2007).

28.الرفاعي إبراهيم مبارك ،**تعثر المؤسسات المالية الإسلامية والطرق المقترحة لمعالجته** ،(عمان : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 2009).

29.د.السيد عليوة،**حسابات التكاليف**، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر،2002).

30.د. آلفين ارينز ، جيمس لوبك ،**المراجعة مدخل متكامل**(الرياض : دار المريخ للنشر ، 2002).

31.د.أكرم إبراهيم حماد،**الرقابة المالية في القطاع الحكومي**(عمان:دار جهينة للنشر والتوزيع ،2006) .

32.د.الكيلاني عبد الكريم ، **مفهوم الرقابة الشامل** ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2002).

33.د.بالخير بكاري،**الشفافية لحل إشكالية تقييم المؤسسات البترولية**،(بيروت:دارالنهضة العربية،2005).

34.د.ثائر صبري محمود ،**الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي**،(جامعة السليمانية : دار الثقافة للنشر، ط2 ، 2009).

35.د.ثناء علي القباني ، **نظم المعلومات المحاسبية**،(القاهرة : الدار الجامعية ، 2003).

36. د.ـ ،**المراجعة الداخلية**،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،2007).

37.د. ـ ،**المحاسبة الدولية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية , 2007).

38.د.ـ ،**المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ,2007).

39.د. جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**،(جامعة الإسكندرية: كلية التجارة ،الدار الجامعية،2003).

40. د.جلال مطاوع إبراهيم،وآخرون،**دراسات تطبيقية في المراجعة**،(القاهرة:دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع،1993).

41. د.جانس م ، وآخرون، **وظيفة المراقب المالي ـ دور المحاسب الإداري**،(الرياض: معهد الإدارة العامة ،2001).

42.د. جمال شحاتة ، **القوائم المالية مسئولية كل مستثمر**،(صنعاء، : دار الفكر المعاصر، 2000).

43.د.جون سوليفان وآخرون، ترجمة سميركريم،حوكمة الشركات فى القرن الحادي والعشرين،(واشنطن:مركز المشروعات الدولية،2003).

44.د.جهاد محمد محمد،**اثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات العامة فى مصر**، (الإسكندرية :الدار الجامعية،2005).

45.د. جمعة خليفة الحاسي، **الإفصاح في القوائم المالية للمصارف التجارية الليبية** ،(طرابلس: دار المجد للطباعة والنشر،2008).
46. د.حازم احمد ياسين، **المراجعة الداخلية حوكمة الشركات،** (القاهرة : دار النهضة العربية ،2005).
47.د. حامد طلبة محمد ، **المراجعة والمحاسبة المالية** ،(القاهرة : مطابع دار النهضة العربية، 2004م).
حسين القاضي ، ومأمون حمدان ،**نظرية المحاسبة،(**عمان : الدار العلمية الدولية ، 2001).
48.د.ــ، د.مأمون توفيق ،**مدخل معاصر في بناء نظرية المحاسبة**،(عمان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،2001).
49.د.ــ ، حسين دحدوح ،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**،(عمان: مؤسسة الوراق ، 1999).
50.د.حمزة محمود الزبيدى، **الإفصاح فى ظل الأزمات المالية**،(عمان: الوراق للطباعة والنشر،2006).
51. د.حسام الدين مصطفى الخداش ، **المراجعة الداخلية وتقويم الأداء**،(الجامعة الهاشمية : دار وائل للنشر والتوزيع ،2009).
52.د.حمد وجدي شركس ،**الإطار والأساسيات في المراجعة،تدقيق النظم المحاسبية التقليدية والالكترونية**،(الكويت : دار ذات السلاسل ، 1987).
53. د.حمد حسين، **مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين**،(جامعة القاهرة: كلية التجارة،1998).
54.د. حلمي سلام ، **المحاسبة في شركات الأموال**،(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1994م).
55د.خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات،(**عمان : دار وائل للنشر ، 2001).
56.د. ـ ، **التدقيق والرقابة في البنوك**،(عمان : دار وائل للنشر ، 1998).
57.د.خالد راغب الخطيب،**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**،(عمان:دار اليازورى للنشروالتوزيع، 2004).
58.د. ـ، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات**،(عمان: دار البداية للنشر، 2009).
59.د. خليفة ياسين العاط ، **البيانات المالية وحوكمة الشركات**،(ليبيا : دار الجماهير للنشر، 2008).
60.د.خالد الراوي،**التحليل المالي للقوائم والإفصاح المحاسبي،(**عمان:دار المسيرة للنشر والتوزيع،2000).
61.د.خليل سعادة ، **الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، (عمان : دار الموصل للنشر،1995).
62.د. خالد غازي التميمي ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**،(عمان:دار وائل للنشر،2004).
63. د.خيرت ضيف وآخرون ، **المحاسبة المالية**،(بيروت : دار النهضة العربية ، 1981م).
64.د خلف عبداللة وردات، **التدقيق الداخلى**،(عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2007).
65. د. دعاء محمد سالمان، **سياسات الإصلاح الاقتصادي في تهيئة المناخ الاستثماري**،(القاهرة: جامعة عين شمس،2007).
66. د.دلال صادق الجواد، **المراجعة والرقابة الداخلية**(عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع ، 2006).

67.د. رشيد الجمال، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2006).
68.د. رضوان حلوة حنان ، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**،**(**عمان : دار وائل ، 2003).
69.د.ـ،**تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة** ،(عمان : دار الثقافة ، 1998).
70.د.ـ،**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير**،(عمان:دار وائل للنشر والتوزيع ، 2002).
71.د. ـ، **مدخل النظرية المحاسبية . الإطار الفكري**،**التطبيقات العلمية**،(عمان:دار وائل للنشر ، 2005).
72.د. رمضان عطية ، **الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية**، (جامعة الزقازيق : الدار الجامعية ، 2007).
73.د. رجب عبد العال ،**لجان المراجعة فى شركات المساهمة العامة** ، (القاهرة : مكتبة الشباب ،1999)
74.د.رفيق يونس المصري،**الشفافية و الإفصاح المالي**،(الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر،2007).
75.د. سندس سعدى حسين، **اثر حوكمة الشركات فى التدقيق الداخلى**،(بغداد: المعهد العربى للمحاسبين القانونين،2006).
76.د.سمية أمين على، **دراسات في المحاسبة المالية**،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة،الإسراء للطباعة، 2006م).
77.د. سمير كامل محمد وآخرون ،**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** ،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ، الدار الجامعية ، 2002).
78.د.سيد محمد جاد الرب، **تنظيم وإدارة الإعمال – منهج متكامل فى إطار الفكر الادارى التقليدي والمعاصر**،(جامعة الاسماعلية : مطبعة العشري ،2005).
79.د. سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى مصر**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ،2006).
80.د. سامح فوزي حنين، **المساءلة في الإدارة العامة** ،(القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب،2009).
81.د.سمير محمد الشاهد، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** ، (بيروت: الدار الجامعية ،2001).
82.د.ـ،حوكمة الشركات المساهمة،(القاهرة:جامعة طنطا،كلية التجارة، 2011).
83.د.شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي ،**التكاليف المعيارية**،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2004).
84.د.شفق عبد الحافظ، وسام عبد الرزاق، **دور الحوكمة في الإصلاح الإداري**،(عمان: دار حنين للطباعة والنشر،2005).
85.د.صلاح الدين السيسى،**الشركات متعددة الجنسيات وحكم العالم**،(القاهرة:دارعالم الكتاب، 2003).
86.د.صلاح الدين عبد الرحمن،**مقارنة معايير المحاسبة الدولية**،(القاهرة:مكتبة الانجلو المصرية، 2000)
87.د. صالح الرزق ، **التدقيق الداخلى** ،(عمان : دار الحامد ، 2000).
88.د.طارق عبد العال حماد،**التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**،**(**القاهرة:جامعة عين شمس، 2000م).
89.د.ـ ، ،**دليل المستثمر الى بورصة الاوراق المالية**،**(**القاهرة:الدار الجامعية ،2005).
91. د. ـ ، **التقارير المالية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م).

92. د. ــ ، **تخطيط وأداء عملية المراجعة**،(الإسكندرية : الدار الجامعية، 2006).
93.د.ــ،**حوكمة الشركات،المفاهيم،المبادئ،التجارب**،(الإسكندرية:الدار الجامعية 2001).
94.د.طالب المشهداني، إيمان شيحان، علاء فرحان، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، (عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2008).
95.د.طارق سعيد، **حوكمة الشركات**، (عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،2007).
96..د. ظاهر شاهر القشى ، **انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**،(عمان:المجلة العربية للإدارة،المجلد الثالث والعشرون،العدد الرابع،2004).
97.د.عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة،(الكويت : مطبعة ذات السلاسل،1991).
98.د.عبد الحي مرعي،وسمير الصبان،**أصول القياس والاتصال المباشر**،(بيروت:دار النهضة العربية، 1988).
99.د. عصام محمد الرحيصي ، **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية**،(عمان : دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1998م).
100.د.عبد الرحمن الصباح،عماد الصباغ ،**نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية**،(عمان:دارزهران، 1995)
101.د.عبد الرحمن بن صالح الأطرم،**مسئولية الشرعية للمحاسب القانوني**،(دمشق:دارالرضا للنشر، 2001).
102.د.ــ ،د.عماد الصباغ، **نظم المعلومات الإدارية الحاسوبية** ،(عمان : دار زهران ، 1995).
103.د.علي محي الدين القرة ،**المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية**،(مصر:الدار الجامعية,2000).
104.د.عبد الآلة جعفر،**المحاسبة المالية . مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي**، (عمان : دار حنين للنشر، 2003).
105.د.عاطف علاونه،**حوكمة الشركات في فلسطين-التحديات والآفاق المستقبلية**،(غزة :جامعة بيرزيت،2008).
106.د.عبد المنعم عوض الله ،وآخرون ،**تحليل ونقد القوائم المالية** ،(القاهرة : الدار الجامعية ، 1993).
107.د.عصام فهد العربيد ،**الاستثمار في بورصات الأوراق المالية بين النظرية والتطبيق** ،(دمشق: دار الرضا للنشر والتوزيع، 2002).
108.د.عبد الرازق محمد عثمان ،**الرقابة الداخلية**،(الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، 1988).
109.د. ـ ،**أصول التدقيق والرقابة الداخلية**،(جامعة الموصل: دار الثقافة للنشر،1999).
110.د.عبد الفتاح الصحن،احمد نور ،**الرقابة ومراجعة الحسابات**،(الإسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة،بدون سنة نشر).
111. د.ـ،كمال خليفة أبو زيد، **المراجعة علماً وعملاً**،(الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1991).
112. د.عبد الحميد عبد الفتاح ،**الأصول العلمية لإدارة الإعمال**،(المنصورة :المكتبة العصرية ، 2001).

113. د.عبد الرحيم الكسم، **محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات،(**جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ،الدار الجامعية للنشر،2002).

114. د.عبد الحليم محمود كراجة ، **المراجعة الداخلية،**(عمان : دار وائل للنشر و التوزيع ، 2004).

115.د.عريف عبد الرزاق،نظرية المحاسبة . **الفروض،المفاهيم،المبادئ،المعايير**،(عمان:الوراق للنشر، 2001).

116. د.عبد الرؤوف جابر،**الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ، الدار الجامعية، 2004).

117.د.عبد الغفار حنفي، **أساسيات الإدارة وبيئة الإعمال**،(الإسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة،2004).

118.د.عصام الدين محمد متولي ، فتح الرحمن الحسن منصور ، **مدخل ومراجعة الحسابات**،(الخرطوم : دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 2001).

119. د.عبد الماجد عبدالله حسن،**مبادئ المراجعة**،(الخرطوم:دار جامعة ام درمان الإسلامية للطباعة والنشر،2002).

120.د.عبد الوهاب نصرعلى،وشحاتة السيد ،**مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال المصرية والدولية المعاصرة** ،(الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2007).

121.د.ـــ، د.شحاتة السيد شحاتة ، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات ،(**الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2003).

122.د.ـــ،د.شحاتة السيد شحاتة ،**الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات**،(جامعة الإسكندرية: كلية التجارة،الدار الجامعية ، 2007م).

123.د.علي عباس على،**الرقابة الإدارية علي المال والعمال**،(عمان:دار الجامعة الزرقاء الأهلية، 2001).

124.د. عوض محمود الكفراوي ،**الرقابة المالية النظرية والتطبيق**،(القاهرة : مطبعة الانتصار ، 1998).

125.د.ـــ ،**الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**(بيروت: دار النهضة العربية،2004).

126.د.عمر حسنين ، **دراسات في المحاسبة المالية**،(بيروت : دار النهضة العربية ،1974).

127.د. عصري جميل علي،**المدخل الحديث في مبادئا لمحاسبة،النظرية،الأساليب،الاستخدامات**،(القاهرة : مكتبة عين شمس، 1991).

128.د.عماد الدين أحمد السندى ،**المحاسبة المالية في القياس والانحراف والإفصاح المحاسبي** ،(عمان:الوراق للنشر والتوزيع،2002).

129.د.عجيل جاسم النمشي،**الشفافية والمسائلة فى التقارير المالية،(** بيروت: الدار الجامعية، 2009).

130.د.عبد الرحمن الحميد، **لجان المراجعة ودورها فى تدعيم إستقلال المراجع الداخلى**،(عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع،2001**).**

131.ـــ، **مهنة المحاسبة تنتعش مع النمو ولا تموت مع الكساد** ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1998).

132.د. عبد الرازق قاسم ،**إعداد القوائم المالية** ،(دمشق: دار دجلة للطباعة والنشر،2005).

133.د.عبد الحي مرعي ،وسمير الصبان،**أصول القياس والاتصال المباشر**،(بيروت:دار النهضة العربية ، 1988).
134.د.فتحي رزق السوافيري ،احمد عبد المالك محمد ، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003).
135.د.عبد الرازق سالمى، **تكنلوجيا المعلومات**،(عمان: إدراة المناهج للنشر والتوزيع ،2010).
136.على سالمى ، **إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية**، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع،2010).
137.د.عاطف الأخرس ، **الحوكمة والتطبيق العملى**، (عمان : دار السيرة للنشر والتوزيع ،2004).
138.د.عثمان النبالى، **قياس مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق**،(عمان:مؤسسة الوراق للنشر ،2006).
139.د.غسان المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة – الناحية النظرية** (عمان : دار الميسرة ، 2006).
140.د.عبد الرازق قاسم ،**الحكمانية فى المؤسسات العامة** ،(عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع،2004).
141.د.عمر وصفى عقيلى، **مدخل للإدارة الرشيدة** ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2009).
142.د.فائق شقير ،**محاسبة البنوك**، (عمان: المسيرة للنشر والتوزيع، 2000).
143.د. فائق الشريف ، **حوكمة الشركات المساهمة** ،(عمان : دار الفكر للنشر والتوزيع ، 2010).
144.د.فتحي رزق السوافيري،احمد عبد المالك محمد، **دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003).
145.د. فريدة كيفن ،**الخصوصية في عصر المعلومات ، ترجمة محمد محمود شهاب**، (القاهرة:مركز الأهرام للترجمة والنشر، 1999م).
146.د.فايز جمعه صالح النجار وآخرون، **أساليب البحث العلمى منظور تطبيقي**(عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2009م).
147.د.فايزه محمود حلمى يونس،**الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلى**،(عمان:دار حنين للنشر والتوزيع، 2002).
148.د.فريد محمود الشلعوط،**نظريات فى حوكمة الشركات**، الرياض: مكتبة الرشد للنشر والتوزيع،2003).
149.د. قاسم غسان لامى، **تقنيات ونظم معاصرة فى إدارة العمليات** ،(عمان: دار الثراء للنشر والتوزيع،2008).
150.د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية**،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ، الدار الجامعية ، 2005).
151.د.ـــ،**الأزمات المالية الحاضر والمستقبل**،(جامعة الإسكندرية:الدار الجامعية ، 2006).
152.د. كريم سمير وآخرون، ترجمة كاثرين كوتشا، **حوكمة الشركات فى القرن الواحد والعشرين** ،(واشنطن: مركز المشروعات الدولية، الخاصة ،2003).
153.د.محمد منير النجار،**البعد المصرفى فى حوكمة الشركات**،(عمان:مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2007)

154.د. محمد احمد نور،المحاسبة المالية . **القياس والتقيم والإفصاح المحاسبي** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004).

155.د. محمد شريف توفيق ،**قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدي توافرها في التقارير**،(عمان :دار المناهج ، 2003).

156. مأمون حمدان،**نظرية المحاسبة**،(عمان:الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع 2001).

157.د.محمد مطر،موسى الاسيوطى،**التأصيل النظرى للممارسات المهنية فى مجالات القياس والعرض والإفصاح**،**(**عمان:دار وائل للنشر،2008).

158.د.ماجد شوقى،**حوكمة الشركات سهلة المنال للأسواق المتقدمة**،(القاهرة : دار الكتب المصرية،2006).

159.د. محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات** ، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2003).

160.د.محمد توفيق محمد،**الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة**،(القاهرة : مكتبة عين شمس، 1992)

161.د.محمد الناصر ،**المحاسبة المالية** . **أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، (بيروت: الدار الجامعية ، 1996م)،

162.د.محمد عطية مطر وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات- الإطار الفكري وتطبيقاته العملية** ،(عمان: دار حنين،للنشر والتوزيع،1996م).

163.د.محمد الأمين كياس،**نظام الرقابة الإدارية**،(جامعة عين شمس:مجموعة النيل العربية للنشر،2002)

164.د.محمود إبراهيم عبد السلام ،**تحليل التقارير المالية** ، (الرياض:جامعة الملك سعود ، 1995).

165.د.محمد المبروك ابوزيد،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العرب**ية،(القاهرة: ايتراك للنشر،2005م).

166.د.محمد عبدا لفاتح إبراهيم ، **الإفصاح في القوائم المالية** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية،2004).

167.د.محمد عبدالحافظ ،**الرقابة الادارية فى المؤسسات الحكومية**،**(**القاهرة :جامعة عين شمس،كلية التجارة، 2005**).**

168.د.ـ،**الفحص والتدقيق في ظل الإدارة الشاملة للمخاطر**،(القاهرة :جامعة عين شمس كلية التجارة ،2006).

169.د.محمد ال ياسين، **دور الرقابة الداخلية فى نظام الحوكمة**،(عمان:دار وائل للنشر والتوزيع،2003)

170.محمد طاهر التهامي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، (الجزائر:ديوان المطبوعات الجامعية،2003)

171.د. مهدي بن إبراهيم بن محمد، **الحوكمة والتطبيق الفعلي** ،(جدة : مكتبة الخدمات الحديثة ،1997).

172.د. محمد عباس بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والاجتماعية للمشروع** ، (الإسكندرية : دار الجامعة للنشر،2002م).

173.د.محمد عباس حجازي ، **التطورات الحديثة فى نظرية المراجعة** ، (القاهرة : مكتبات التجارة والتعاون ،1999).

174.د.محمد قاسم شيراز،**دور القوائم المالية المرحلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي**،(عمان: دار وائل ،2004).

175.د. موفق سمر الحامدى ، **التقارير المالية**،(بيروت :الدار الجامعية ، 2002).

176. محمد مصطفي سليمان ،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م).

177.د.ــ، **حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية: الدار الجامعية ،2008).

178.د.محمد سمير الصبان،محمد مصطفي سليمان ،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة، الدار الجامعية ، 2005م).

179.د.محمد سمير الصبان،د.إسماعيل إبراهيم جمعة،**الرقابة الداخلية**،(الإسكندرية:الدار الجامعية،1998)

180.د. ــ، وآخرون ، **الرقابة والمراجعة الداخلية**،(جامعة الإسكندرية : كلية التجارة ، الدار الجامعية ، 1996).

181.د. ــ، السيد راشد رجب ،**المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي**،(بيروت :الدار الجامعية،2000).

182.د. ــ، **دراسات في الأصول المالية - أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**،(بيروت :الدار الجامعية ، 1996).

183.د.محمد قاسم شيراز،**دور القوائم المالية المرحلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي**،(عمان:دار وائل ،2004).

184.د.موسي اللوذي محمد،**التنمية الإدارية ،المفاهيم،الأسس،التطبيقات**(عمان:دار وائل للنشر، 2001).

185. د. محمد أنس مصطفى ، **حماية الحسابات الاستثمارية في إطار الأعمال المصرفية الإسلامية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية،2005).

186.د.ماهر علي حسين،**القياس والإفصاح المحاسبي للأنشطة خارج الميزانية**،(بغداد:جامعة المستنصرية ،2005).

187.د. محمد المبروك ابوزيد،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،(القاهرة:ايتراك للنشر،2005).

188.د.محمد يوسف الهباش، **التحليل المالي والمحاسبي في المجال الإداري مع مقدمة في نظرية المحاسبة**،(القاهرة: مكتبة عين شمس،1998).

189.د. متولي محمد الجمل،عبد المنعم محمود عبد المنعم،**المراجعة الإطار النظري والمجال** التطبيقي(القاهرة : دار النهضة العربية، 1980).

190.د.مدحت وادي، **اثر التضخم علي الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية** ، (غزة: دار المنال للنشر والتوزيع ، 2006).

191.د.محمد يحي ابو طالب،**نظرية المحاسبة فى ضوء المعايير المحاسبية**،(القاهرة:بدون دار نشر،2001).

192.د.محمد مرعي مرعي،**دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارات**،(دمشق:دار الرضا للنشر، 2001).
193. د.محمد محمود، **المحاسبة المالية** ،(بيروت : دار النهضة العربية ،2003).
194.د.مؤيد راضي خنفر،**التحكم المؤسسي بين المحاسبة والقانون**،(عمان:دار وائل للنشر والتوزيع،2004).
195. د.محمد إبراهيم ،**متطلبات القياس والإفصاح العام**،(الرياض:مطابع جامعة الملك سعود،2003).
196.د.محمد إبراهيم تركي ، **تحليل التقارير المالية**،(الرياض : عمادة شئون المكتبات ، 1993).
197.د.محمد احمد الخليل ، **المراجعة والرقابة الحسابية**،(الإسكندرية :دار الجامعات المصرية ،1998).
198.د.محمد عثمان البطمة،**الرقابة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية**،(الرياض:دار المريخ للنشر، 1998).
199.د.محمد علي سميران، **أحكام إعسار وإفلاس المؤسسات المالية**، (عمان : دار حنين ، 2006).
200.د.ـــ، **الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**،(عمان: دار حنين للنشر،2001).
201.د. محمد مطر ،**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، (عمان:دار وائل للنشر ،2004).
202.د.ـــ، **الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**،(عمان: دار حنين للنشر،2001).
203.د.ـــ،**المحاسبة المالية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل**، (عمان : مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ،1993م)،
204.د.مصطفى محمود ابو بكر،**ترشيد القرارات الاقتصادية فى ظل الحوكمة** ،(عمان : دار وائل للنشر والتوزيع،2003).
205.د.مصطفي كامل متولى،**لجان المراجعة فى مهنة المحاسبة** ،(القاهرة:دار النهضة العربية ، 1999م)
206.د.منير إبراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء ـ مدخل حوكمة الشركات**،(الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية،2009).
207.د.مروان عبد المجيد إبراهيم، **أسس البحث العلمى لإعداد الرسائل الجامعية**(عمان: مؤسسة الوراق، 2000م).
208.د.منصور حامد محمود، وآخرون ، **أساسيات المراجعة**،(جامعة القاهرة : كلية التجارة، ، 1993م).
209.د.موسكوف ستيفن،سيكن مارك،**نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية**،(الرياض: دار المريخ للنشر،1998).
210.د.نعيم حسنى دهمش،**القوائم المالية والقوائم المحاسبية**،(عمان:مطبعة الجامعة الأردنية،1995م).
211.د.نوفان حامد محمد العليمات ، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**،(عمان: دار الحامد ، 2002).
212.د.نصار محمد أبو نصار،**حوكمة الشركات**، (عمان : مركز شباب الجامعة ،2009).
213.د.نبيل مرسى خليل،**القدرة التنافسية فى مجال الأعمال**،(الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب، 2009).
214.د.وصفى أبو المكارم،**دراسات متقدمة فى المحاسبة المالية** ،(الإسكندرية : الدار الجامعية ،2004).
215.د.وليد خيام ، وآخرون ، **اصول المحاسبة المالية**، (عمان : دار السيرة للنشر والتوزيع ، 1998).

216.د.وليد ناجي الحيالي،**دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**،(عمان: دار الحامد للنشر ، 2002)
217.د.ــ،**المحاسبة المتوسطة – مشكل القياس والإفصاح المحاسبي**،(عمان : دار حنين ، 1996م).
218.د.وائل إبراهيم الراشد،**أنماط إدارة الأزمة المالية العالمية ومتلازمة الأسواق وتطوير التشريعات المحاسبية**،(عمان:دار حنين،1996).
219.د.وليم توماس ، د. ارسون هنكي ، ترجمة د. احمد حجاج ، د. كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**،(الرياض: دار المريخ للنشر، 2003).
220.د.وهيب الساعي ، د.وهبي عمر ، **علم تدقيق الحسابات**،(عمان:دار الفكر للنشر والتوزيع ، 1991).
221.د.هاري رايدر ، **الدليل الشامل في مراجعة العمليات**،(الرياض : دار معهد الإدارة العامة ، 2000).
222.د.هالة سعيد، **الحوكمة من المنظور المصرفى**، (القاهرة: المعهد المصرفي المصري، 2003م).
223.د.يوسف محمد جربوع،**مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**،(القدس:د. ن، 2003).
224.د.ــ، **نظرية المحاسبة** ،(عمان : دار الوراق للنشر ،2001).
225.د.يحيي حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، **أصول المراجعة**،(المنصورة: د.ن ،1997).
226.د. يحيى محمد أبوطالب ، **المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة** ، (الإسكندرية :الدار الجامعية ،2006).
227.د.ــ، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية والدولية فى ضوء التطور التاريخي للفكر المحاسبي**،(القاهرة: مكتبة عين شمس للطباعة، 2003).
228.د.يسري أمين سامي ، **دراسات في نظم التكاليف**،(القاهرة :الدار الجامعية للنشر،2002).
229.د.ــ ، **المشاكل المحاسبية المعاصرة** ،(القاهرة :الدار الجامعية للنشر،2002).

2. **الدوريات :**

1.د.إبراهيم العيسوي، **حوكمة الشركات فى سوق الأوراق المصرية** ،(القاهرة: جامعة بنى سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني ، 2003م).
2.د.إبراهيم عبد الرحمن اللحيدان ، **بعد إفلاس الشركات العالمية – ماذا عن مستقبل لجان المراجعة** ، (الرياض:الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الاول، 2002).
3.د.إبراهيم طه عبد الوهاب سالم،**تدعيم جودة وقرارات المراجعة باستخدام نظرية القرارات الإحصائية** ،(القاهرة:جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية،المجلد التاسع عشر،العدد الرابع عشر، 1995).
4.د.احمد اشرف عبد الحميد ،**الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية** ،(سوهاج:جامعة جنوب الوادي،مجلة البحوث التجارية، 2002).
5.د.أحمد بسيوني شحاتة، **نحو إطار عام لأثر التغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع عن الأنظمة والممارسات المحاسبية** ،(القاهرة : مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد الثانى،1997).
6.د.احمد صالح الدحيلان ، **تقييم أداء الشركات من الناحية المالية**، (بيروت : جامعة بيروت ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، المجلد الرابع ، العدد الثاني ، 2003م).

7.د.أحمد رجب عبد الملك ، **دور الإفصاح المالي وغير المالي عبر الإنترنت في تحسين قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية دراسة نظرية وتطبيقية**، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد الثانى، العدد الرابع ، 2005).

8.د.أحمد عبد المولي الصباغ ، **الإطار العام لرقابة جودة عملية المراجعة**، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مؤتمر مســـتقبـــل مهنة المحاســـــبة والمراجعة ،كلية التجارة، 2003).

9.أحمد حلمي جمعة، **مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية**،(القاهرة: جامعة عين شمس،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،المجلد الرابع عشر، العدد الثاني،2000) .

10.د.احمد محمد الحسيني، مدى **تطبيق الإفصاح عن العناصر غير العادية بقائمة الدخل طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام** ،(الرياض: مجلة الإدارة العامة،المجلد التاسع، العدد الخامس والسبعون،1993).

11.د.أزهري يوسف عبدالنبي،**نظام الرقابة والتدقيق الداخلي**،(قطر:المجلة العربية،المجلد التاسع،العدد الثاني،2007).

12.د.إحسان بن صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها - انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة**،(الرياض:جامعة الملك عبد العزيز،مجلة الاقتصاد والإدارة،المجلد الواحد والثلاثون،العدد الثاني، 2008م).

13..د. ــ، **محددات فعالية لجان المراجعة فى الشركات المساهمة** ،(تونس: مجلة الرقابة المالية ، المجلد الخامس عشر، العدد التاسع والعشرون ،2002).

14.د.أشرف حنا ميخائيل ، **الاصلاح الادارى** ،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للإدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009).

15.د.الخضرى ، دور **الإفصاح المحاسبي فى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات**،(القاهرة : جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية المجلد الخامس عشر، العدد الثاني،2001).

16.د.أحمد السيد فارس، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين ، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري**،(القاهرة:مجلة البحوث التجارية،المجلد الخامس،العدد الرابع، 1993).

17.د.الفاتح سردوك ، **مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها**،(جامعة القاهرة : كلية التجارة بنى سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد الثلاثون ، العدد الثاني ، 2005م).

18.د.الماجد بن سلطان ، **الأساليب الحديثة فى الإدارة المالية** ،(الرياض : مجلة الإدارة العامة ، المجلد الثالث والأربعون ، العدد الأول ،2006).

19.د.موفق اليافى، **من اجل تعزيز حوكمة الشركات**،(قطر:جامعة قطر، المجلة العربية ،المجلد التاسع، العدد الثالث،2007).

20.د.أمين السيد لطفي ،**دور الإفصاح في مراجعة القوائم** ،(القاهرة كلية التجارة , جامعة بني سويف , مجلة الدارسات المالية المرحلية والتجارية ، المجلد الثلاثون ، العدد الثاني ، 2005).

21.د. بدر نبيه أرسانيوس، **تقييم دور المعايير المحاسبية المصرية في مجال تعظيم منفعة وجودة البيانات والمعلومات والإفصاح لأغراض زيادة حجم وقيمة التداول في سوق الأوراق المالية**،(تونس: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، المجلد التاسع والعشرون، العدد الثانى،2002).

22.د.حازم حسن اليافع ، **لجنة المراجعة بالشركات - هل حان الوقت لتكوينها** ، (القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسبة ،المجلد الخامس عشر، العدد التاسع،2001).

23.د.ـ ،**الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل الشركات فى مصر**،(القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، مجلة المحاسب ،المجلد الرابع،العدد السابع عشر،2003).

24.د.حسن أحمد غلاب ،**الفساد الإداري ودور لجان المراجعة** ،(تونس:مجلة الرقابة المالية ،المجلد العشرون،العدد السادس، 2006)

25.د.حمزة محمد الزبيدي، **الإفصاح في المصرف التجاري السوري في ظل المعيار المحاسبي الدولي (30)** (بيروت:جامعة بيروت العربية ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، المجلد السابع العدد الأول ، 2003م).

26.د.حسين القاضي ، وآخرون ، **دور الإفصاح ا لذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية**، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن، العدد الثاني،2004).

27.د. ــ، دور الإفصاح في تفعيل نظام الرقابة الداخلية،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثاني والثلاثون ، العدد الأول ، 2006م).

28.د.حسني عبد الجليل صبيحي ، **دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية**،(القاهرة: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية،المجلد الرابع ،العدد السادس،2006).

29.د.رضا إبراهيم عبد القادر صالح، نظام الرقابة الداخلية ودوره فى تقرير المراجعة،دراسة نظرية تطبيقية فى مصر ،(مصر:جامعة الإسكندرية،كلية التجارة ،مجلة البحوث المحاسبية،المجلد السابع،العدد الرابع،2003).

30.د . ــ،**العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية** ،(القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الرابع والاربعون، العدد الثانى، 2010).

31.د.رشا حمادة ، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ــ دراسة ميدانية** ،(دمشق:جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد السادس والثلاثون، العدد الثاني،2010).

32.ــ ، **القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية**،(دمشق : جامعة دمشق،مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثامن عشر ، العدد الثاني ، 2002م).

33.د. رامز الماجدى، **معايير المراجعة المصرية** ، (القاهرة : جامعة المنوفية ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني، 2008).

34.د.زكريا محمد الصادق إسماعيل وإبراهيم السيد عبيد ، **قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية**، (القاهرة:جامعة القاهرة، المجلة العلمية للبحوث التجارية،المجلد الثاني، العدد الأول،2007).

زيدان محمد،الحوكمة في القطاع المصرفي،(عمان: جامعة الزرقاء ، المجلة العربية للإدارة، المجلد العاشر ، العدد الأول، 2006).

35.د.سامر مظهر قنطفجي ، مشكلات قياس وتوزيع إرباح المصارف الإسلامية،(مصر : جامعة المنوفية ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني ، 2005م).

36.د.سحر فالح أبو جارور ،**أثر العوامل الداخلية والخارجية على تطبيق الأعمال الالكترونية لتحقيق القدرة التنافسية فى منظمات الأعمال الاردنية** ،(عمان: جامعة عمان العربية، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد الواحد والخمسون، العدد الثاني 2009م) .

37.د.سعود بن عبد العزيز الاحمد، **تسرب المعلومات الداخلية فى اسواق الاسهم يناقض مفاهيم العدالة والشفافية**،(المملكة العربية السعودية :جامعة الملك سعود،مجلة الاقتصاد والإدارة ،المجلد السادس عشر، 2004م) .

38.د.سمير ابراهيم البرغوثى، **ركائز الحوكمة ودورها فى ضبط إدارة الأرباح فى البيئة المصرفية فى ظل الأزمة المالية العالمية**،(دمشق:جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثانى والثلاثون ،العدد الثاني ، 2009م) .

39.دسميحة فوزى ، **التدقيق الداخلي فى اطار حوكمة الشركات المصرية**،(مصر : مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين المصرية ، المجلد الثاني والعشرون ،الحادي عشر ، 2004م) .

40.د.سطام بن العزيز المقرن، **تصميم انظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومى** ،(الرياض : مجلة الادارة العامة، المجلد الثالث والأربعون ،العدد الاول ،2006).

41. د. سمير كامل محمد، **محددات فعالية لجنة المراجعة فى الحد من سلوك إدارة الارباح . مع دراسة ميدانية تطبيقية** ، (الإسكندرية : جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثالث والأربعون ، العدد الأول، 2006).

42.د.سهير شعراوي جمعة،**أثر التضخم علي كفاية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة وموقف مراقب الحسابات منه** ،(بنها:جامعة الزقازيق،مجلة الدراسات والبحوث التجارية،المجلد التاسع،العدد الثاني، 1989)

43.د.سمير القبانى،**الازمات المالية فى القرن العشرين** ،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد السابع والثلاثون ،العدد الثاني ، 2010م).

44.د. سمير القحطان ، **حوكمة الشركات ومعالجة الأزمات المالية** ، (سوهاج : جامعة الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،العدد الثاني،2001).

45.د. سامي وهبة متولي ، **لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعين ودعم استقلالهم** ، (القاهرة : جامعة عين شمس ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد السادس، العدد الثاني ، 1998).

46.د. سمير شوكت الباز ، **الحوكمة من المنظور الاقتصادي** ، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 2009م).

47.د.شريف سعيد البراد ،**مدى تأثر أسعار أسهم الشركات بالإفصاح المالي وغير المالي على سوق الأسهم السعودية** ،(القاهرة: جامعة عين شمس،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،المجلد، العدد الثاني، 2008م) .

48.د.شوقى عبد العزيز بيومى الحفناوى، **حوكمة الشركات ودورها فى علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبى**، (القاهرة : جامعة طنطا المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الثانى والعشرون ،العدد الأول ، 2008م)

49.د.ـ،**حوكمة الشركات المساهمة**،(القاهرة:جامعة طنطا،كلية التجارة،2011).

50.د.شريف البارودي،**تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة القوائم المالية مع دراسة اختباريه**،**(**القاهرة :جامعة عين شمس،مجلة الفكر المحاسبي،المجلد السادس،العدد الأول،2002)

51.د.شادى كراز ، **كفاءة وفعالية ادارة الرقابة الداخلية فى سوريا**، (دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الثاني ، 2008م) .

52.د.صادق حامد مصطفى، **دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف غش الإدارة**،(جامعة عين شمس، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، المجلد الرابع عشر،العدد الأول،2000).

53.د.طارق عبد العال حماد ، **منهج محاسبي مقترح لإعداد تقارير مالية تلائم المنشات الصغيرة**،(مصر: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول 2003).

54.د. ـ ، **دراسة انتقاديه لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضو المستجدات في المعايير الأمريكية الدولية**، (مصر: جامعة القاهرة ،كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول ، مارس 2002).

55.د.طلال إبراهيم عرابي ، **قياس درجة الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية** ،(قطر:جامعة قطر،المجلة العلمية الإدارة والاقتصاد،المجلد الحادي عشر،العدد الثامن، 1997).

56.د.عبد الجابر طه، **الإفصاح المحاسبي ودورة في تنشيط أسواق المال العربية**، (القاهرة: جامعة الأزهر، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد الرابع عشر، العدد التاسع،1999).

57.د.عبد الناصر محمد سيد درويش،**دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات** ،(القاهرة :جامعة بنى سويف،مجلة الدراسات المالية والتجارية،المجلد السادس والعشرون،العدد الثاني، 2003م).

58.د.عارف عبد الله عبد الكريم ،**الإفصاح المحاسبي الاختياري في دراسة ميدانية لجانب الطلب في البيئة المصرية**،(القاهرة: جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،المجلد الأول،العدد الأول، 2006).

59.د.ـــ،**الإفصاح المحاسبي وتأثيرة فى القوائم المالية**،(القاهرة: جامعة طنطا،المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد التاسع ، العدد الأول ،2002م).

60.د.ـــ،**تكليف المراجع الخارجى بوظائف المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات**،(مصر : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثانى والاربعون، العدد الثاني عشر ، 2009م).

61.د.عدنان عبد الله الملحم،**معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية**،(البحرين :جامعة البحرين،المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد السادس ، العدد الأول ، 2003).

62.د.عاطف العوام،**المراجعة الحديثة وتطبيقاتها في أسواق المال**،(ليبيا : مجلة البحوث الصناعية ، المجلد السابع عشر،العدد الأول، 2012).

63.د.عبد الله على وعبد الرحمن إبراهيم ، **مهام لجان المراجعة ومعايير إختيارها**، (الكويت : جامعة الكويت ،المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد الرابع عشر، العدد الأول ، 2004).

64.د.عبيد سعد المطيرى ، **هل يعيد الثقة فى الشركات العامة** ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ،مجلة المحاسبة ،المجلد السادس والثلاثون ، العدد الرابع، 2002).

65.د.ـ،**تطبيق الاجراءات الحاكمة للشركات فى المملكة العربية السعودية**،(جامعة الكويت: المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد العاشر ، العد الثالث،2003).

66 .د.ـ،**مستقبل مهنة المراجعة والمراقبة**،(.جامعة الكويت : المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد الرابع عشر ، العدد الأول،2004).

67.د.علاء الدين خليل احمد ،**القياس والتحليل المحاسبي لقرارات الإحلال المثلي**،(القاهرة : جامعة الازهر ،المجلة العلمية بكلية التجارة ، المجلد الثاني، العدد الثامن ، 1991).

68.د.عبد الناصر محمد سيد ، **دور الإفصاح المحاسبي والتطبيق الفعال لحوكمة الشركات**،(القاهرة : جامعة بن سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد السادس والعشرون ، العدد الثاني ، 2003).

69.د.عبد اللطيف محمد خليل،**دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات . دراسة تحليلية وميدانية** ،(الزقازيق: جامعة الزقازيق ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،المجلد،العدد الثاني ،2003م).

70.د.عوض بن سلامة الرحيلى،**لجان المراجعة كاحد دعائم حوكمة الشركات**،(المملكة العربية السعودية: جدة،جامعة الملك عبد العزيز،مجلة الاقتصاد والادارة ،المجلد الثاني والعشرون،العدد الأول،السنة 2005م).

71.د.ـ،**التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**،(القاهرة :المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ،2009).

72.د.عادل عبد الرحمن احمد ، **دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وامكانية تطبيقه في الشركات المساهمة العاملة في البيئة المصرية** ،(مصر:بنها، جامعة الزقازيق ،مجلة الدراسات والبحوث التجارية ،السنة الثالثة والعشرون ،العدد الأول ، 2003م).

73.د.عيد بن حامد الشمري، **حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية**،(الرياض:الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، المجلد السادس والأربعون ، العدد الرابع، 2008)

74.علي عبد الله شاهين ، **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي . دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين**،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الأربعون، العدد االاول ،2012).

75.د.عصام حنفي محمود ، **التزام الشركات بالشفافية والإفصاح**، (القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الأول ،العدد الأول،2006).

76.د.عصفت سيد احمد عاشور، **دور المعايير المحاسبية في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية**،(القاهرة : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد العاشر ، العدد الثاني ، 2007م).

77.د.عاطف محمد احمد ، **دراسة اختباريه لآثار حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية تدقيق الحسابات في الأردن** ، (مصر:جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الثاني ، 2003).

78.د.علي حسن البديهي، **الموضوعية والصدق**، (القاهرة: جامعة عين شمس ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد العاشر،العدد الأول، 1995).

79.د.على محمود، **دور الرقابة الداخلية فى تطبيق الحوكمة** ،(الرياض : مجلة الإدارة العامة ، المجلد الثالث والأربعون ،العدد الأول،2006).

80.د.غالب على جميل،**الشفافية المحاسبية ودعم آليات مكافحة الفساد فى مصر**،(مصر : جامعة المنوفية، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثامن والعشرون ،2006).

81.د.فريدة كيفن ،**الخصوصية في عصر المعلومات** ، ترجمة محمد محمود شهاب، (القاهرة:مركز الأهرام للترجمة والنشر، 1999م).

82.د.فؤاد السيد المليجى، **مدى كفاية الإفصاح المحاسبي فى ضؤ معايير المحاسبة المحلية والحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي- دراسة تطبيقية على صناعة السياحة فى مصر** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الأول، 1998).

83.د.فراس قياسه النوحي، **فهم التقارير المالية في المحاسبة والإدارة**،(مصر: جامعة المنوفية ، كلية التجارة ،المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثامن والعشرون ،2006).

84.د.فوزي غرابية ،خالد عبد الله، **التقييم الكمي للرقابة الداخلية فى الشركات المساهمة العامة**،(القاهرة : مجلة دراسات العلوم الإنسانية،المجلد الثالث، العدد الثالث،2004).

85.د.قاسم قدومي، **الرقابة الداخلية**،(ليبيا: طرابلس، مجلة البحوث الصناعية، المجلد الثاني،العدد الثالث، 2006).

86.د.كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مصداقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم** ،(القاهرة: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد السادس عشر، العدد الثاني،1999).

87.د.ماهر الأمين ، **دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة فى تفعيل الرقابة الداخلية**،(دمشق : جامعة تشرين ، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الثاني ، 2006م).

88.د.محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات**،(القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، مجلة المحاسب ،المجلد الثانى،العدد السادس عشر،2003).

89.د.محمد اكرم خان،**قياس مستوي الإفصاح الاختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية**،(الرياض : جامعة الملك عبدالعزيز ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الأول ، 2009م).

90.د.محمد العشبى الثاغورى، **حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية** ،(قطر: جامعة قطر،المجلة العربية ،المجلد التاسع عشر،العدد الأول، 2003).

91..د.محمد فرح عبد الحليم،**الشفافية والإفصاح**،(القاهرة:جامعة طنطا،المجلة العلمية للتجارة والتمويل،المجلد الأول،العدد الأول،2006م).

92.د.محمد الرملي احمد، **دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية** ،(سوهاج : جامعة الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ،العدد الثاني،2001) .

93.د.محمد محمود يوسف ،**التقييم المتوازن للأداء المؤسسي لشركات التأمين فى ظل قواعد الحوكمة**، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد السادس والاربعون ، العدد الثانى،2009).

94.د.مجدى محمد سامى، **لجان المراجعة فى دعم اليات حوكمة الشركات** ،(الرياض: جامعة الملك عبد العزيز ،مجلة الاقتصاد والإدارة ،السادس والأربعون ، 2008).

95.د.محمد عبد الفتاح العشماوى،**الحوكمة والإصلاح المالي والإداري**،(القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلدالرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009).

96.د.مصطفى فتح الله صقر،**حوكمة الشركات وبيئة المراجعة الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**،(القاهرة:جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة المجلد الخامس والعشرون ، العدد الثاني، القاهرة، 2005).

97.د.محمد عبد الرحيم محمود،**معايير الرقابة**،(تونس: مجلة الرقابة المالية ،المجلد الخامس عشر، العدد التاسع والعشرون ،1996).

98.د.محمد احمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات فى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية** ،(مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر، 2009م) .

99.د.ـ،**نحو إستراتيجية وطنية للإصلاح الادارى**،(القاهرة : جامعة الإسكندرية، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 2009م) .

100.د. محمد مطر ، **تقييم مستوي الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية** ، (عمان :مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد العشرون، العدد الثاني، 1993) .

101.د.ـــ، عبد الناصر نور ، **مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية . دراسة مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي** ،(عمان : الجامعة الأردنية، المجلة الاردنية فى إدارة الأعمال ، المجلد الثالث، العدد الأول، 2007).

102.د.محمود عبد الملك فخري وآخرون ،**اثر حوكمة الشركات الساهمة في أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية بدولة الكويت،** (جامعة القاهرة : كليه التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد السابع والعشرون ، العدد الأول ، مارس 2003) .

103. .د.محمود يوسف إبراهيم الكاشف ،**اطار مقترح لتحسين جودة حوكمة الشركات،** (مصر : جامعة المنوفية ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات المحاسبية ، المجلد الثاني والثلاثون ، السنة 2008م) .

104. د.محسن بابقى عبد القادر، **دور مراجع الحسابات فى مواجهة تحديات المحاسبة الابداعية** ،(دمشق:جامعة تشرين، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الثلاثون ،العدد الثاني،2007).

105.د.مصطفي حسن بسيوني السعدي ، **مدي ارتباط الشفافية والإفصاح بمعايير المحاسبة والمراجعة وتأثيرها علي مناخ الاستثمار** ،(القاهرة : جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الأول ،العدد الأول ، 2007م).

106.د.ـــ ، **حوكمة الشركات وزيادة فاعلية الكفاءة الانتاجية،**(القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للإدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ، 2009).

107.د.محمد الحسيني، **مدى تطبيق الإفصاح عن العناصر الغير عادية بقائمة الدخل طبقا لمعيار العرض والإفصاح العام في المملكة العربية السعودية** ،(الرياض:مجلة الادراة العامة ، المجلد الثاني، العدد الخامس والسبعون،1998).

108.د.محمد فداء الدين ، عبد الله قاسم ، **الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام علي مستوي الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية،** (الرياض : جامعة الملك سعود ، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني عشر ، 1990).

109.د.محمد ريحان حسين ، د. خيري عبد الهادي ،**التدقيق الداخلى ـ المفاهيم والإجراءات،** (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 1998).

110.د. **نبيل محمد مرسى،تقييم الأداء الاستراتيجى المالى لشركات المساهمة السعودية،**(الرياض:جامعة الملك عبدالعزيز،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،المجلد الثالث والعشرون ، العدد الأول ، 2009م).

111.د.وليد عبدالله المقبل،**إنهيار الشركات والتعاملات مع ذوى العلاقة** ،(الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة ، المجلد السادس والثلاثون ،العدد الثالث، 2002).

112.د.**وابل على الوابل،كارثة انهيار بعض الشركات العالمية من منظور محاسبي،** (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة المحاسبة ، المجلد التاسع،العدد السادس والثلاثون،2002).

113.د.هاني أبو جبارة ، **لمن الأفضلية في التقارير المحاسبية لقيم السوق الجارية ام الدفترية،**(عمان : مجلة دراسات الجامعة الأردنية ، المجلد الحادي عشر، العدد الأول ، 1984).

114.د.يونس حسن عقل، **تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال فى تحسين فعالية التقرير المالي فى وضؤ المبادئ الدولية لحوكمة الشركات**،(حلوان: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد الرابع عشر، العدد الثانى، 2005).

3.الرسائل :

1.د.احمد عادل،**نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمى لمدقق الحسابات وأثرة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة دكتورة غير منشورة ،(عمان: جامعة عمان العربية ،2007).

2.د. أحمد محمد كامل ، **دور الإفصاح المحاسبي في خدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية في مصر في ظل سياسة التحرير الاقتصادي** ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراه منشورة 2002).

3.إصلاح خضر احمد عبد الله،**دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الائتمان المصرفي بالمصارف التجارية السودانية**،(الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة ماجستير غير منشورة، 2008 م).

4.النور على سعد النور ، **اثر تطبيق حوكمة الشركات فى كفاءة الأداء فى شركات المساهمة المدرجة فى سوق الأوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه فى إدارة الأعمال غير منشورة 2011م) .

5.د.جهاد بدر قراقيش ، **دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004) .

6. د.خالد هاشم فضل التوم ، **نموذج محاسبي مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات بسوق الخرطوم للأوراق المالية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،2010)

7.د.زياد احمد ألزغبي ، **نظم المعلومات المحاسبية وتأثيرها علي ملائمة وموضوعية المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2001).

8.د. سالم العجب سالم العجب ،**اطار علمي لتطبيق حوكمة الشركات واثرها علي كفاءة سوق الاوراق المالية** ،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ،2009).

9.سهير عوض قنديل ، **اثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الاداء المحاسبى فى شركات التامين** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2007م) .

10. سامر نجيب جركسي ، **اثر التغير في أسعار الصرف علي الإفصاح والقياس المحاسبي** ،(حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة 1998م).

11. عمار محمد حامد البدري ، **دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأموال العامة**،(الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2001م) .

12.د. فايقة جابر حسن،**الاختلافات النسبية في درجة الاختيار بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وأثرها علي تكلفة رأس المال**،(الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2005م).

13.على محمد سلطان الوحيدى ، **اثر الرقابة الداخلية فى رفع كفاءة اداء الوحدات الحكومية في المملكة الاردنية الهاشمية ، دراسة حالة وزارة الاشغال العامة**،(الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).

14.د.عبدالوهاب موسى الجيلي محمد،**أثرحوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،2010) .

15.د.عامر الطيب أحمد عبداللة ، **حوكمة الشركات ودورها في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية** ،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012) .

16.د.عبد المطلب عثمان مسعود دليل، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات فى كفاءة سوق الأوراق المالية**،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012)

17.د.عبدالرحمن عبدالله عبد الرحمن عبدالله ، **التغيير الإدارى للسياسات المحاسبية . الآثار والدافع والمعالجة ،دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية**، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012) .

18.عثمان عبده حسن ، **الإفصاح العام وأهميته لمستخدمي القوائم المالية** ،(الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002).

19.د. فايقة جابر حسن،**الاختلافات النسبية في درجة الاختيار بين الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية وأثرها علي تكلفة رأس المال** ،(الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، رسالة دكتوراه منشورة ، 2005م).

20.محاسن عبد العزيز محمد ، **التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف ودورها في اكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات بنك الخرطوم كنموذج** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة 2000).

21.د.محمد آدم أبكر محمد ، **إطار علمي مقترح لاستخدام المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية وحوكمة** ،(الخرطوم :جامعة النيلين ،رسالة دكتوراه غير منشورة،2008م).

22.د.محمد عبد القادر محمد الفضل،**اثر استخدام الحاسب علي كفاءة الرقابة الداخلية في نظام المحاسبة المحوسبة**،(الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009).

23.د.معتز ميرغنى سيد أحمد، **الإفصاح المحاسبى بالتقارير المالية ودورة فى تفعيل حوكمة الشركات** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011) .

24.محمد بزماوي ، **القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشات الصناعية** ،(القاهرة : جامعة حلب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2000).

25.محمد خليل حامد، **اثر حوكمة الشركات علي نظم المعلومات المحاسبية** ،(الخرطوم :جامعة ام درمان الإسلامية رسالة ماجستير غير منشورة ،2009).

26.د.نايف راجي العميان ، **الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها علي كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة الأردنية** ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2000) .

27.د.نهلة إبراهيم عبد الكريم ، **اثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشات الصناعية**،(الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008).

4. المؤتمرات :

1.د.أحمد شرف عبد الحميد، **إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية:المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005).

2.أسامة فهد الحيزان ، **نظم ادارة ومراقبة المنشآت (الحوكمة)**، (الإسكندرية : المؤتمر العلمي السنوي الثاني، حوكمة الشركات إبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، 2005م).

3.د.أشرف حنا ميخائيل ،**أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات** ،(مصر :الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها الإدارية والاقتصادية ،2005م).

4.د.سعيد يوسف كلاب ، **الرقابة المالية والإدارية ودورها في عملية التنمية** (فلسطين : غزة ، مؤتمر تنمية وتطوير غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي ، 2006).

5.د.صفاء محمد سرور، **دور المنهج الإسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005م) ، ص .171

6.د.عمرو يس،**استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق**،(القاهرة :المؤتمر الأول للتدقيق الداخلي، 2005م) .

7.د.عيد بن حامد السخري، **حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية . الواقع والطموح**، (دمشق:المؤتمر العلمي الأول،جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2008).

8.علي مجاهد أحمد السيد، **تحليل ظاهرة حوكمة الشركات باستخدام نظرية الوكالة من منظور محاسبي**،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005).

9.د.عبد العزيز على السوداني، **اثر جودة الحوكمة على النمو الاقتصادي العربي**،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005).

10.د.ليث سعد الله حسين وسهير عبد داؤد، **دور النظم الخبيرة في تحسين قرارات الموارد البشرية. نموذج مقترح** ،(الإسكندرية:المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005م).

11.د.محمد احمد العسيلي، **تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية**، (مصر : الإسكندرية ، المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005م) .

12.د.محمد عبد الفاتح إبراهيم ،**إطار مقترح لدور حوكمة الشركات وتنشيط سوق الأوراق المالية** ، (مصر : الإسكندرية ،المؤتمر العلمي الخامس ،حوكمة الشركات وإبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005م).

13. د. محمد فرح عبد الحليم ، **حوكمة الشركات واثرها على الاستثمار** ،(أبوظبى :مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ،2007).

14. د. ــ ، **المراجعة الداخلية فى المصارف السودانية،** (القاهرة المؤتمر الاول، سبتمبر،2005م).

15.د.محمد محمود صابر، **مستويات الإطار الفكري للمحاسبة ومعاييرالمراجعة العامة . آليات أساسية وفعالة في حوكمة الشركات،**(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005).

16. د.محمد سمير بلال، **دور الرقابة على جودة المراجعة فى تحقيق حوكمة الشركات،** (الإسكندرية :المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وإبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005).

17.د.مجدى محمد سامى ، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، 2005م).

18.د.مصطفى نجم البشارى، **أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية فى المؤسسات العامة بالسودان** ،(الخرطوم : مؤتمر المراجعة الداخلية الاول بالسودان ، يناير 2008م) .

19.د.مصطفى حسن بسيونى السعدنى ،**مدي ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات،**(ابوظبى: جمعية المحاسبين ومدققى الحسابات، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ،2007) .

20. مصطفى محمود ابو بكر،**المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمة بالتطبيق على منظمات التعليم الجامعي الحكومي** ، (الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية،2005).

21.د.محمد عبد الفتاح ،**الحوكمة والإصلاح المالي والإداري** ، (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المجلة العربية للأدارة ، المجلد الرابع والثلاثون ،العدد الأول ،2009).

22.د.نعيم فهيم حنا، **نحو حوكمة النظام الضريبي المصري** ،(الإسكندرية : المؤتمر العالمي الخامس،حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2006م)، ص 89.

23.د.نبيل صلاح وعلى عبد الوهاب،**الفساد فى المنطقة العربية قياسه، واسبابة وإثارة،** (الإسكندرية:المؤتمر العلمى الخامس، حوكمة الشركات وإبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،2005).

24.د.ناصر نور الدين عبد اللطيف ، **مدخل مقترح لترشيد قرارات اختيار و تغيير مكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات** ،(الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس, حوكمة الشركات وأبعادها الإدارية والاقتصادية ،2005).

25.د. نعيم دهمش ، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة**،(عمان: المؤتمر العلمي المهني الخامس،التحكم المؤسسي واستمرارية المنشاة،2003).
26.د.ـ ، عفاف أبو زر ، **أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل**، (عمان: المؤتمر العلمي الأول ، جامعة الإسراء الأهلية ،كلية العلوم الإدارية والمالية، 2005).
27.د. درويش محمد مسلم،**دور لجان المراجعة دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية**،(عمان: المؤتمر العلميالأول،جامعة الإسراء الأهلية،كلية العلوم الإدارية والمالية، 2005).

ثانياً:المراجع الاجنبية

1.Books;

1.ACCA , **Financial Reporting** , (London : AT Foulks Lynch Ltd, 2003).

2. American Instate of Certified Public Accountants (AICPA),**Commission on Auditor,'s Recommendations**, (Cohen commission) ,New York , 1978 , p : 301

3.American Instate of Certified public Accountants (AICPA), **meeting The financial Reporting Commitment from the Public Accounting Profession**, A statement of Position By the Board of Directors of the (AICAPA), Newark, 1993,p:3.

4.American Accounting Association (AAA) ,**Committee on International Accounting Operations and Education. Report 1975**, Accounting Review, 1977,Vol. 52 ,No,43, pp. 65- 132.

5.Community Accounting and Business Research, 1995 ,Vol 25, No,100, pp .253-265

6.Beng, W. G Audit Committees, **Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control**. Contemporary Accounting Research, Toronto: Summer. 2009, Vol. 26, Iss. 2,p. 7.

7.Schroder beck. **Charles and others, Management Systems** , Business Publications ,Dallas , 1980, p .12 .

8.Tread Way, J.C., **Report of The National commission on Fraudulent financial Reporting National Commission Financial Reporting**,Washington, D.C. 1987, P 44.

9.Committee of Sponsoring Organization of The Tread way Commission (COSO) ,**Internal Control Integrated frame work** , Newjersy,1992, p 5.

10.IASA , **Board Approves Bank Disclosure draft** ,Journal of Accountancy , February, 1987, p7.

11.Seal, Will ,**Management Accounting and Corporate Governance: An Institutional Interpretation of the Agency Problem** ,Management Accounting Research, Vol. 17, Issue 4, 2006, p.

12.MESSIER, W.F., Whittincon, O.R. **Auditor Attestation to Management Reports. On Internal Control .Should it Be Required**? The Expectation Cap Standards, American Institute Of Certified Public Accountants(AICPA) , Newyork , 1993 pp 245 – 146.

13.The World Bank ,**Governance and Development** ,The World Bank Publication Washing ,d.s 1992,P405

14.The Institute Of Internal Auditors**, Reporting Of Internal Control**, London, 1995, P:6

15.Tread Way, J.C**., Report of The National Commission on Fraudulent financial Reporting National Commission Financial Reporting** ,Washington, D.C. 1987,p44.

16.Holt G . and P . Maizer , **The Meaning of Audit Reports** , Accounting and Business Research ,187 , 1999.

17.Herrmann, D. and Thomas W , **Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European The Impact of Non-financial Company Characteristics on Mandatory Disclosure in Developing Countries**: The International Journal of Accounting,1994, Vol. 29 ,No2 ,62-77.

18.Julie Margret, **A History of Corporate Governance**, An Australian Perspective ,July.2001.

19.Goodwin J., and Scow J .L.,**The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial,Reporting and Auditing :Perceptions of Auditors and Directors in Singapore** , Accounting and Finance , 42,2002 .

20.Cohen et al., **Corporate Governance and the Audit proce** , Contemporary Accounting Research 19.(4), winter 2002 .

21.Loudon ,K .Caned Loudon I**, Management Information System** ,Prentice Hail International Inc New jersey, 2000 , p5 .

22.Klein A., **Economic Determinant of Audit Committee Independence** , The Accounting Review,77,(2),April 2002.

23.Wallace, R , **Corporate Financial Reporting in Nigeri**, Accounting and Business Research,1988, Vol. 18, No. 72, p .362.

24.Clark L .D Wojcik and R .Bauer , **Corporate Governance , Cross Listing , and Managerial** , Response to stock price Discounting : Royat A hold market arbitrage – Amsterdam and New York ,1973 , 2004

25.Forker , J. J. , **Corporate Governance and Disclosure Quality** , Accounting and Business Research , Vol. 22 , 1992

2.Periodicals :

1.American Instate of Certified public Accountants (AICPA), **Statement on Auditing Standers No. 78: Consideration of Internal Control in a financial Statement Audit**, Journal of Accountancy, February 1996,p: 85-91.

2.American Instate of Certified Public Accountants (AICPA), **Statement on Auditing Standard No.30: Reporting on internal Accounting control** , Journal of Accountancy , October 1980 , p:132.

3.Ahmed, K. and D. Nicholls, **The Impact of Non-financial Company Characteristics on Mandatory Disclosure in Developing Countries**: The International Journal of Accounting,1994, Vol. 29

4.Birkett, B.S, **The Recent History Of Corporate Audit Committees** , Accounting HistoryIons,1986,Journal,l,13,No2,p109.

5.Cohen,J ,and Hanno, **Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgment** , Auditing :A Journal of practice and Theory : 19 , (2) fall , 2000.

6.Craig, R. and Digs, J, **Financial Reporting in ASEAN: Features and Prospects** The International Journal of Accountin , 1996, Vol. 31, No. 2.p 237.

7.Cooke ,T. E. and Wallace,R. **Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis**, Journal of Accounting and Public Policy, 1990,Vol. 9, No20,p 64.

8.Pathak ,J, internal audit and c**orporate governance A** : Programmer for audit DEP Auditing April 2003.

9.Dezoart and Salterio , **The Effected of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit**:20 , (2), **Committee Members Judgments,** Auditing A Journal of Practice and Theory Sep 2001.

10.Duffy ,M, **Corporate governance and client investing** , journal of accountancy ,2004. ,No23 ,62-77

11.Sweeney, and Vallario .c, .**Knesset Audit Committees on New Roped** ,Journal of Accountancy, November 2002.

12.Solomon j , and A Solomon , **Corporate Governance and Accountability**, Journal of Accountancy , January ,2004.

13.Spivey, Stephen, **Corporate Governance & The Role of Government**, International Journal of Disclosure & Governance , Vol.1 , No. 4 , 2004 , p.310.

14.GLBOSON, K.M; **PANY, SMITH,SH. Dower Understand Each Other**? Journal of Accountancy, anuary 1998, p 53 – 58.

15.Gompers, P .**Changing Models Of Corporate Governance in OECD Countries**, Quarterly Journal Of Economics, Vol 18 ,2001,p48.

16.Lmhaff J.R . and Eugene A, **Accounting Quality ,Auditing and Corporate Governance** , Auditing A Journal of practice and Theory ,January ,2003 .

17.NUSBAUN,E,E., WEISS,J. **Internal Control Structure, Letters to Underwriters, ESOPs , and Results of Operations of Fore Closed Assets**, Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993, p:379.

18**.Organization for Economic Co -operation and Development, Principles of Corporate Governance** , Economic Reform Journal. Vol.4 No.2,Spring,2000 ,p324.

الملاحق

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء وعناوين والدرجة العلمية لمحكمي استمارة الاستبانة

	الاسم	الوظيفة	العنوان
1	د. هلال يوسف صالح	أ. مشارك.	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية.
2	د. الهادي ادم محمد	أ. مشارك.	جامعة النيليين كلية التجارة.
3	د. فتح الرحمن الحسن	أ. مشارك.	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية.
4	د. صالح حامد محمد	أ .مساعد .	جامعة النيليين كلية التجارة.
5	د.عبدالرحمن البكري منصور	أ. مشارك.	جامعة النيليين كلية التجارة.
6	د.بابكر إبراهيم الصديق	أ. مشارك.	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية.
7	د.صديق بلل إبراهيم	أ. مساعد.	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية.
8	د.محمد حمد محمود	أ. مساعد .	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات التجارية.
9	د.مصطفى محمد محمدصالح	المديرالعام للإدارة العامة للصناعة.	وزارة المالية شؤون المستهلك.
10	د.عادل محمد محمد حسن	أ. مساعد.	جامعة بحرى
11	د. محمد ادم أبكر	مساعد مدير مراجعة.	ديوان المراجعة القومي.
12	د. عبدا لله محمد الأمين	أ. مساعد .	جامعة الجزيرة.

13	د. محمد تاج الأصفياء	أ. مساعد.	جامعة الجزيرة.
14	د.احمد عبد الحليم الحامد	أ. مشارك.	جامعة الجزيرة.
15	د.عماد جمعة رجب	أ. مساعد.	جامعة النيل الأزرق ـ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
16	د.محمد فيصل حسن	أ. مساعد.	جامعة النيل الأزرق ـ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
17	د.محمد سليمان احمد كرسى	مدير مراجعة.	ديوان المراجعة القومى.
18	د.كمال بشير إسماعيل	مساعد مدير مراجعة.	ديوان المراجعة القومي.
19	د.عبد المطلب ابوزيد عثمان	أمين عام مجلس المحاسبين والمراجعين القانونين السودانيين.	ديوان المراجعة القومي.
20	د. مصطفى حامد الحكيم	أ .مساعد	جامعة الزعيم الازهرى.
21	أ.محمد على المحسى	مراجع قانوني.	مكتب محسى وشركاه للمحاسبة والمراجعة.
22	أ.أخلاص سعد محمد سعد	مدير إدارة الهيئات والشركات ديوان المراجعة القومي	ديوان المراجعة القومي.
23	أ.زينب احمد الحاج منصور	محاسب ومراجع قانوني . استشارات مالية وقانونية	ديوان المراجعة القومي.
24	أ.طارق هجو محمد	محاسب ومراجع قانوني . استشارات مالية وقانونية	ديوان المراجعة القومي.
25	أ.سمية ربيع السيد	محاسب ومراجع قانوني استشارات مالية وقانونية	ديوان المراجعة القومي.
26	أ.زينب حسن احمد	محاسب ومراجع قانوني . استشارات مالية وقانونية	ديوان المراجعة القومي.

ملحق رقم (2)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

الموضوع/استمارة الاستبانة

الأستاذ الفاضل ..... ,,إختيارى،،

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الدارسة بإعداد أطروحة بعنوان **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات** ـ دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.للحصول على درجة الدكتوراه فى فلسفة المحاسبة والتمويل.

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار مجموعة من الفرضيات التي تعكس بعض مقومات أداء نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس العلاقة المؤثرة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والتابع مبادئ واليات حوكمة الشركات، وتتمثل في:

الفرضية الأولى : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية الإفصاح والشفافية .

الفرضية الثانية : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية مسؤوليات مجلس الإدارة .

الفرضية الثالثة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين.

الفرضية الرابعة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية حقوق أصحاب المصالح.

الفرضية الخامسة : نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية لجنة المراجعة.

الفرضية السادسة: نظام الرقابة الداخلية يؤثر فى فاعلية المراجعة الخارجية .

بحكم إلمامكم بالممارسة المحاسبية وكيفية إعداد وعرض القوائم المالية او مراجعتها وتحليلها واستخدامها فى السودان، وخبرتكم فى هذا المجال، الرجاء التكرم بالإجابة عن عبارات الاستمارة بعد التدقيق والتمحيص اللازمين، حيث يكون لذلك آثاراً ايجابية على نتائج البحث.وان بياناتكم تحظى بسرية تامة ولن تستخدم إلا لإغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين ومقدرين تعاونكم،،،

طالبة الدكتوراة : جنة آدم إسحق حران

Email: ganahran@gmail.com.

Mobile: 0912652485

مجتمع عينة الدراسة:

قطاع البنوك:(بنك الخرطوم - امدرمان الوطني – المزارع التجاري – بنك تنمية الصادرات).

القطاع الصناعي:(شركة سكر كنانه – مصنع جياد للحديد والصلب – شركة السكر السودانية).

قطاع الخدمات المالية:(مكاتب استشارات قانونية ومحاسبية- بورصة الخرطوم للاوراق المالية).

القطاعات الأخري : (ديوان المراجع القومي)

نرجو التفضل بالإجابة بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب

القسم الأول : البيانات الشخصية

1	متغير العمر				
30 سنة فأقل ( )	31سنة . 40 سنة( )	41 سنة . 50 سنة( )	50 سنة فأكثر( )	أخرى حدد ( )	

2	المؤهل العلمي				
دكتوراه ( )	ماجستير( )	دبلوم عالٍ ( )	بكالوريوس ( )	دبلوم وسيط ( )	أخرى حدد ( )

3	التخصص العلمي			
محاسبة ( )	إدارة أعمال ( )	علوم مالية ومصرفية( )	اقتصاد ( )	نظم معلومات ( )
تكاليف ومحاسبة إدارية( )	أخرى حدد ( )			

4	المؤهل المهني		
زمالة المحاسبيين القانونيين البريطانية ( )	زمالة المحاسبيين القانونيين الأمريكية ( )	زمالة المحاسبين القانونيين العربية( )	زمالة المحاسبين القانونيين السودانيين( )
أخرى حدد ( )			

5	عدد سنوات الخبرة			
5 سنة فأقل( )	6- 10 سنة ( )	11 -15 سنة ( )	16- 20 سنة ( )	21 سنة فأكثر ( )
أخرى حدد ( )				

6	**المركز الوظيفي**				
مدير عام	**معاون مدير عام**	**مدير مالي ( )**	**محلل مالى( )**	**مفتش رقابة مالية( )**	**لجان مراجعة ( )**
مراجع خارجى ( )	**مراجع داخلي ( )**	**أخرى حدد ( )**			

7	القطاع الذي تنتمي إليه شركتكم					
البنوك ( )	التأمين ( )	التجاري ( )	الصناعي ( )	الزراعي ( )	الخدمات المالية( )	أخرى حدد( )

القسم الثاني : وصف المتغيرات وقياس عباراتها

منفضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على العبارات التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

وصف المتغيرات		معيار النتيجة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
أولاً :قياس المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) مارأيك في العبارات الآتية: يتميز نظام الرقابة الداخلية في شركتكم بالاتي:						
. تقييم الكفاءة والفاعلية والمتابعة الدائمة .						
. حماية الأصول وتنمية الكفاءة الإنتاجية.						
.اختبار دقة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية.						
.تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والمالية.						
.تحديد وتحليل إدارة الشركة للمخاطر المتعلقة بإعداد قوائم مالية عادلة.						
ثانياً : المتغيرات التابعة المحور الأول :الإفصاح والشفافية						
العبارات						
1	قيام الشركة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.					
2	قيام الشركة بالإفصاح والنشر الالكتروني للمعلومات عبر موقعها على شبكة الانترنت.					
3	قيام الشركة باتخاذ الإجراءات التى تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر.					
4	قيام الشركة بعرض نفس محتوى المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين.					
5	تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.					
6	تفصح الشركة عن هيكل ملكية الأسهم لكافة					

	المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة .					
7	تفصح الشركة عن معلومات المخاطر المالية التى تتعرض لها.					
8	تلتزم الشركة بالإفصاح عن نتائج تقويم الأداء وتنبؤات الإرباح المستقبلية.					
9	تنشر الشركة قوائمها المالية السنوية المراجعة وتقرير مجلس الإدارة بصورة دورية.					
10	الإفصاح عن أسس تحديد مكافأة التنفيذيين ومجلس الإدارة.					

منفضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على العبارات التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

التسلسل	**المحور الثانى: تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة**	**معيـار النتيجـة**				
	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يتكون مجلس الإدارة من مدراء تنفيذيين وغير تنفيذيين من خارج الشركة .					
2	يعمل مجلس الإدارة علي التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية لتوفير الثقة في بيانات القوائم المالية .					
3	يقوم مجلس الإدارة بالمراجعة السنوية لفعالية إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالشركة.					
4	يقوم مجلس الإدارة باعتماد هيكل نظام الرقابة الداخلية .					
5	يقوم مجلس الإدارة باعتماد القوانين والأنظمة التي تفعل نظام الرقابة الداخلية .					
6	يوفر مجلس الإدارة نظام رقابة داخلية يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة .					
7	يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام رقابة داخلية فعال.					

8	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل المساهمين وبطريقة عادلة.					
9	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة .					
10	يقوم المجلس باختيار متابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة.					

من فضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على الأسئلة التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

التسلسل	المحور الثالث: المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين	معيار النتيجة				
	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشدة
1	تعتبر المساواة فى معاملة جميع المساهمين من أهم مبادئ حوكمة الشركات.					
2	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.					
3	المساهمون لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.					
4	يحق للمساهمين الحصول علي معلومات حول حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراءها.					
5	يتم حماية حقوق اقليه المساهمين من الممارسات الاستغلالية مع توفير وسائل تعويضية فعالة.					
6	يتم حماية حقوق أقلية المساهمين من الاتجار أوالتداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.					
7	يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.					
8	تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.					
9	توفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين.					
10	تسمح الإجراءات بإعطاء المعلومات الداخلية لكل المساهمين.					

من فضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على الأسئلة التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

التسلسل	المحور الرابع: حقوق أصحاب المصالح	معيار النتيجة				
	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعمل نظام الرقابة الداخلية بتسهيل مهام أصحاب لمصالح وفقاً لإحكام القانون.					
2	يعمل نظام الرقابة الداخلية علي تطوير آليات مشاركة جميع العاملين فى تحسين الأداء.					
3	يقوم نظام الرقابة الداخلية الكفؤ بحماية الشركة من الإعسار المالي.					
4	يتم الاتصال مع المساهمين لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق القروض الخارجية والداخلية للشركة.					
5	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان استمرارية الشركة.					
6	يتم السماح لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.					
7	يعمل أصحاب المصالح بوضع أنظمة الرقابة الداخلية لتنظيم المعاملات المالية والمحاسبية والإدارية بالشركة.					
8	يقوم أصحاب المصالح برفع المقترحات المتعلقة ببيئة رأس المال وسياسة اقتسام الإرباح.					
9	يتم بناء الثقة داخل الشركة من خلال السلوك السليم والشفافية والمساءلة التي تتم من قبل أصحاب المصالح.					
10	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول علي تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.					

من فضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على العبارات التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

التسلسل	المحور الخامس : لجنة المراجعة العبارات	معيار النتيجة				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1	تضم لجنة المراجعة أعضاء من ذوي الخبرات المحاسبية والمالية.					
2	تقوم لجنة المراجعة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في شأنه.					
3	تساعد لجنة المراجعة في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.					
4	تسهم لجنة المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.					
5	تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.					
6	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية.					
7	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة.					
8	تسهم لجنة المراجعة في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.					
9	تعمل لجنة المراجعة علي التأكد من ملاءمة التقارير المالية لمستخدميها.					
10	تناقش لجنة المراجعة الإدارة عند تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة وتحدد أثرها في التقارير المالية.					

من فضلك اختار المدى الذي تراه مناسباً للإجابة على العبارات التالية، مستخدماً المقياس الخماسي الموجود أمام كل عبارة:

	المحور السادس: فاعلية المراجعة الخارجية	معيار النتيجة				
	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.					
2	تطبيق معايير المراجعة يؤدي الى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.					
3	تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.					
4	الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة يؤدي لزيادة فاعلية المراجعة الخارجية.					
5	التعليم المهني المستمر يسهم فى فاعلية المراجعة الخارجية.					
6	إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء يسهم فى زيادة فاعلية المراجعة الخارجية.					
7	يوجد استقلال تنظيمي لإدارة المراجعة الخارجية من حيث مقدرتها للوصول الي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة العليا.					
8	يتمكن المراجع الخارجي من الوصول الي السجلات والأشخاص وغير ذلك لما يلزم لأداء عمله.					
9	لايوجد تعارض بين عمل المراجع الخارجي ومصلحة الشركة في تطبيق عملية المراجعة.					
10	يمكن للمراجع الخارجي القيام باتخاذ قرارات سليمة لمصلحة الشركة دون أي تأثير علي مستخدمي القوائم المالية.					