

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بهدف تخفيض مخاطر

التقاضي ضد المراجعين مع مسح ميداني

د. هبه جمال هاشم علي
أستاذ المحاسبة و المراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة قناة السويس

إ.د أحمد زكي حسين متولي
أستاذ المراجعة
كلية التجارة – جامعة قناة السويس

ملخص الدراسة :

في ضوء حالات الفشل الذي تعرضت له العديد من الشركات على مستوى العالم في الآونة الأخيرة، فقد كانت هناك أصابع إتهام تشير إلى ضعف إجراءات وقواعد الرقابة والمساءلة في الشركات، وافتقار هذه الشركات إلى القواعد الجيدة لإدارتها مما ساهم في سهولة التلاعب في تقاريرها المالية، وبالتالي اتخاذ قرارات غير رشيدة، بالإضافة إلى غياب الرقابة والمتابعة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام الدولي بحوكمة الشركات.

هذا وتلعب المعايير المحاسبية دوراً هاماً في تحقيق أهداف وآليات الحوكمة من خلال ما تقدمه من دوراً هاماً في إعداد وعرض تقارير مالية تتسم بالثقة والمصداقية والجودة المرتفعة التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مستخدميها، وبالتالي فإن الإفصاح والشفافية تلعب دوراً هاماً في مدى نجاح الحوكمة فكلما كان الإفصاح سليماً مناسباً وكان العرض واضحاً كلما تحقق جزء هام من عملية الحوكمة.

كما تضمن حوكمة الشركات تحسين العلاقة بين الشركات ومساهميها، و تقود الممارسات الملائمة للمعايير المحاسبية إلى إفصاح فعال ومن ثم ممارسات جيدة لحوكمة الشركات، وتهتم حوكمة الشركات بالمعايير المحاسبية كإحدى الآليات اللازمة لتحقيق الممارسات الجيدة لها من أجل حماية المساهمين والأطراف الأخرى أصحاب المصالح في الشركات على المستوى الدولي وليس محلياً فحسب ومن ثم الاهتمام بتحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية وهو الاتجاه الذي تدعمه آليات حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين.

القسم الأول : فكرة الدراسة النظرية

أولاً : خلفية الدراسة ومقدمتها :

تمثل القوائم المالية منهجاً فكرياً وأسلوباً عملياً منسفاً ومنظماً يكشف عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشآت خلال فترة زمنية محددة (د. أحمد زكي ، ٢٠١٣) ، وتزداد أهمية هذه القوائم باعتبارها العمود الفقري لأطراف عديدة لما تحتويه من معلومات تساعد في ترشيد القرارات الاقتصادية لهذه الأطراف، كما أن لهذه المعلومات خصائص تتصف بها وتميز المنشآت عن بعضها بما تساهم به من تحقيق نجاح مستقبلي لهذه المنشآت، وترتبط هذه الخصائص بمعايير وإجراءات تلقي القبول العام، حيث يحاول معدوا المعايير المحاسبية تقديم معايير ملائمة.

كما تتطلب الحوكمة ضرورة توفير معلومات محاسبية من خلال تقارير مالية معدة في ضوء معايير محاسبية مقبولة وعالية الجودة حيث تعكس التقارير المالية الدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، ولقد تأثرت جودة تلك التقارير نتيجة القصور في ملائمة المعايير المحاسبية لمبادئ وآليات حوكمة الشركات، فقد أشار FASB أن هناك فجوة بين المعلومات التي توفرها التقارير المالية والمعلومات التي تحتاج إليها المستخدمين والمتمثلة في معلومات غير مالية ، معلومات مستقبلية معلومات عن الأصول غير الملموسة وغيرها من المعلومات الهامة ، مما أثار الشك حول جودة تلك المعايير ومدى تعبيرها عن تحقيق المتطلبات التي جاءت من أجلها حوكمة الشركات ومدى تحقق الجودة المنشودة في التقارير المالية للوفاء بتلك المتطلبات ، كما يتزايد الاهتمام بأهمية توفير معايير محاسبية ذات جودة عالية تكون مقبولة في كافة أسواق المال العالمية ، والتي برزت من خلال التوجه نحو التقارب بين المعايير المحاسبية في ضوء الاطار الفكري المشترك بين IASB ، FASB وترى الباحثة أن قصور التقارير المالية في التعبير عن متطلبات وآليات حوكمة الشركات يتطلب تطوير ومعالجة أوجه القصور في المعايير المحاسبية والاستفادة من الاطار الفكري المشترك بين IASB , FASB . (FASB 2002)

هذا وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى المتطلبات الفردية لحوكمة الشركات وإحدى التعاملات الأساسية لنجاحها ، وقد أشارت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OECD ضمن مبدأها الخامس المرتبط بالإفصاح والشفافية إلى ضرورة أن يتم إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها باستخدام معايير محاسبية ذات جودة عالية وأن يفي ذلك بمتطلبات الإفصاح غير المالي (OECD , 2004) وهي بذلك تعتبر المعايير المحاسبية ضمن الآليات الأساسية لتحقيق الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات ، كما أشارت الإصدارات الدولية الأخرى المرتبطة بحوكمة الشركات إلى نفس هذا الاتجاه ، فقد حدد تقرير كادبوري Cadbury Report قائمة بمجموعة المسؤوليات الواجبة على إدارة الشركة في ظل حوكمة الشركات ، ومنها ضرورة التحقق والتأكد من إعداد التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة، كما تضمنت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن معهد التمويل الدولي IIF ، مبدأ خاص بالمحاسبة والمراجعة والذي يحتوي بدوره على مجموعة من الممارسات التي تشكل الأداء الجيد لحوكمة الشركات بمجال المحاسبة والمراجعة ومنها ضرورة إتباع معايير المحاسبة الدولية الأمريكية U.S GAAP وأتباع المعايير المحاسبية التي تحكم الأنشطة خارج الميزانية Off – Balance والإفصاح عن المخاطر ، وذلك في مجال إعداد التقارير المالية . (Komalasari, 2017, 261)

كما تعتبر المعايير المحاسبية أحد عناصر بيئة التقرير وأحد المحددات الهامة لجودة التقرير المالي، حيث تعد القوائم المالية عصب التقرير المالي لمنشآت الأعمال في إطار معايير محاسبية مقررة، ويتوقف تحقق جودة القوائم المالية على مدى جودة المعايير المحاسبية المطبقة، ومن ناحية أخرى فإن جودة المعايير المحاسبية تتحقق عندما ينتج عن تطبيقها معلومات ملائمة يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها، فجودة المعايير المحاسبية المطبقة تعد شرطاً لجودة المعلومات الناتجة عن التطبيق، وجودة المعلومات تعد من أساسيات جودة التقرير المالي؛ فإذا كانت المعايير

المحاسبية بمثابة الكاميرا التي تنتج صورة (القوائم المالية)، فإن جودة التقرير المالي محكومة بجودة المعايير المحاسبية المطبقة (Fraser, 2019).

من ناحية أخرى ، فإن النماذج المستخدمة في تقييم حوكمة الشركات سواء على مستوى الدول أو على مستوى المنشآت ، قد راعت المعايير المحاسبية ضمن المؤشرات المستخدمة في التقييم ، فقد قام البنك الدولي بالاشتراك مع صندوق النقد الدولي IMF بإعداد تقارير عن مستوى حوكمة الشركات في الدول المختلفة عن طريق برنامج Reports on the observance of Standards and Codes (ROSC) . وفي ظل تعرض بعض الشركات العالمية للانهيـار ، وبالرغم من قيامها بإعداد تقاريرها المالية باستخدام معايير محاسبية وخضوعها للمراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة ، مما أثار الشك حول جودة وملائمة تلك المعايير ومدى تعبيرها عن تحقيق المتطلبات التي جاءت من أجلها حوكمة الشركات ، ومدى تحقق الجودة المنشودة في التقارير المالية للوفاء بتلك المتطلبات ، كما تزايد الاهتمام بأهمية توفير معايير محاسبية ذات جودة عالية تكون مقبولة في كافة أسواق المال العالمية ، والتي برزت من خلال تطوير أهداف IASB (Epstein & Mirza, 2002, P:11) ، وزيادة التوجه العالمي نحو التقارب بين المعايير المحاسبية (The IOSCO, 2002) ، (European Parliament, 2002) .

هذا وقد تأثرت جودة التقارير المالية بالقصور في ملائمة المعايير المحاسبية لحوكمة الشركات ، وأن هناك حاجة إلى بناء نموذج محاسبي معاصر لمواجهة الاقتصاد الجديد القائم على المعرفة ، وعلى اعتبار أن المعايير المحاسبية هي الأداة التي تحكم إعداد التقارير المالية ، ويتضح أن قصور التقارير المالية في التعبير عن متطلبات وآليات حوكمة الشركات يتطلب معالجة أوجه القصور في تلك المعايير مما يعزز تشبيه المعايير المحاسبية بألة التصوير التي ينتج عنها صوراً جيدة أو رديئة وفقاً لجودتها .

وباستقراء المعايير المحاسبية الدولية يمكن استنباط أنها تحتوي على قدر كبير من المرونة من خلال توفير العديد من الاختيارات والبدائل المحاسبية للوحدات الاقتصادية وذلك لإمكانية تطبيقها في مختلف الدول بطريقه أكثر ملاءمةً واتساقاً بسبب التباين في البيئات الاقتصادية والثقافية والاجتماعية بين بلدان العالم، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية فإن تطبيق وممارسة الحكم المهني المتوازن يعتبر من أهم العوامل للوصول إلى القياس المالي المعبر عن الأداء الحقيقي للشركة، حيث إن قيام كل من معدي القوائم المالية والمراجعين بتطبيق ممارسة الحكم المهني بصورة أكثر الماماً بالقواعد المحاسبية واعتماداً على مصطلحات عامه ذات دلالات ثابتة من شأنه أن يوفر البيئة الملائمة لقياس نتيجة الأعمال الحقيقية والمركز المالي السليم، بالإضافة إلى الإفصاح الفعّال عن المعلومات لأصحاب المصالح المختلفة في المنشأة.

كما أهتمت الهيئة العامة المنظمة لسوق المال في مصر بإصدار القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات وإلزام الشركات بتطبيقها ، كما إهتمت الجمعيات العلمية والتجمعات المهنية واللجان الفنية بمتابعة التغييرات الطارئة على مهنة المحاسبة ، حيث صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ المصري بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبط بهما ، وقامت هذه اللجنة المذكورة بإعداد معايير المحاسبة المصرية التي اشتق معظمها من معايير المحاسبة الدولية ، بالإضافة إلى ذلك ففي الأول من أغسطس لعام ٢٠٠٦ اصدر وزير الاستثمار قراراً بمعايير المحاسبة المصرية الواجبة التطبيق إعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ من قبل جميع الشركات المدرجة أسهمها في السوق المصرية وقد حدثت تعديلات في يناير ٢٠١٥ .

و تعتبر مخاطر التقاضي ضد المراجعين من أهم أشكال مخاطر الأعمال التي تواجه المراجع بسبب التكاليف أو الأضرار أو الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية ، حيث يحاول أصحاب المصالح الذين تكبدوا خسائر من التعامل على أسهم شركة ما ، القيام باسترداد خسائرهم عن طريق الدعاوي القضائية ضد كل من الشركة و مكتب المراجعة . كما أنه من الممكن أن يتسبب ذلك التقاضي في تآكل سمعة مكتب

المراجعة ، و تتزايد مخاطر التقاضي في ظل غياب آليات الحوكمة و تتركز الدراسة الحالية إلى ضرورة وجود تأثير إيجابي في الاعتماد على معايير محاسبية فعالة تحقق جودة مراجعة تقرير مراقب الحسابات و تحسين الأداء المهني .
واستناداً لما سبق يمكن صياغة فكرة الدراسة في التساؤل التالي :

ما هو أثر المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بهدف تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين؟؟

ثانياً : أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى توضيح دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بهدف تخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد المراجعين ويتفرع من هذا الهدف ما يلي :

- 1- تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية ومتطلبات تطوير آليات حوكمة الشركات .
- 2- توضيح دور المعايير المحاسبية في تخفيض الدعاوى القضائية ضد المراجعين .

ثالثاً : أهمية الدراسة :

تكتسب الدراسة أهميتها من خلال تحقيق ما يلي :

- 1- تأصيل إطار نظري فلسفي لتوضيح متطلبات الإفصاح في المعايير المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات للحد من الدعاوى القضائية ضد المراجعين .
- 2- وضع إطار تحليلي ميداني عن طريق توضيح أثر التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بهدف الحد من الدعاوى القضائية ضد المراجعين.

رابعاً : فروض الدراسة :

انطلاقاً من فكرة و أهداف و أهمية الدراسة تتلخص فروضه في:

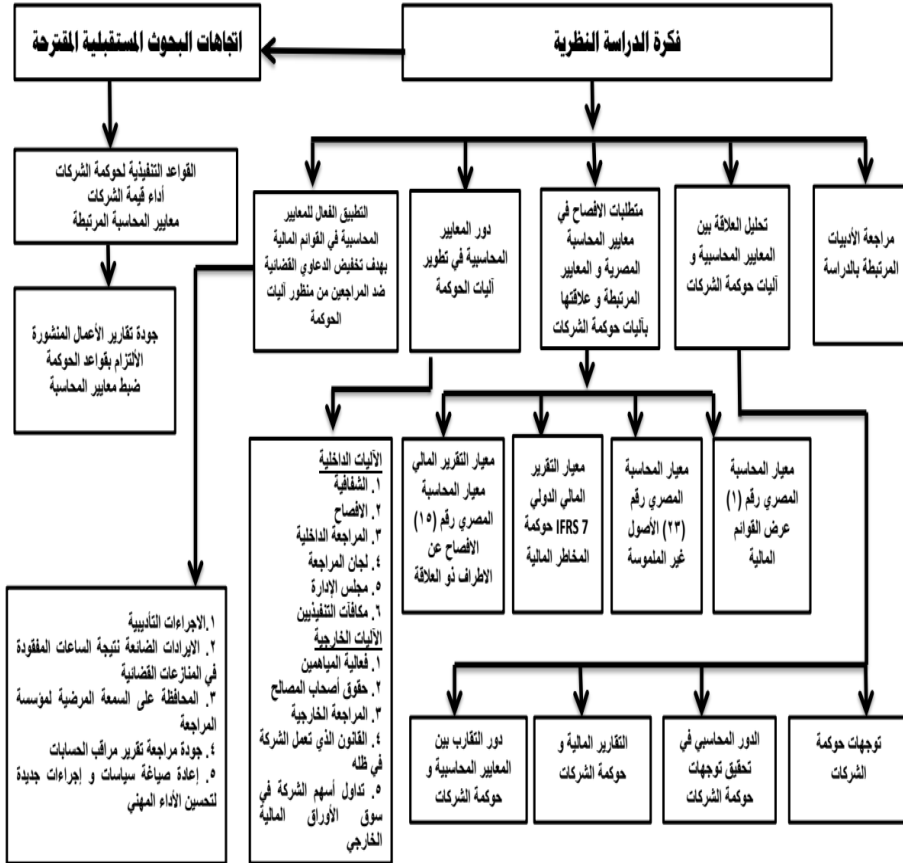
- ١- لا يوجد علاقة بين متطلبات الإفصاح عن تطبيق المعايير المحاسبية وآليات حوكمة الشركات .
- ٢- لا تساهم المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة .
- ٣- لا يؤدي التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تطوير آليات الحوكمة بهدف تخفيض الدعاوى القضائية .

خامساً :محتويات الدراسة النظرية وتشمّل على :

- ١- مراجعة للأدبيات المرتبطة بالدراسة .
- ٢- تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية وآليات حوكمة الشركات .
- ٣- متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية والمعايير المرتبطة وعلاقتها بآليات حوكمة الشركات .
- ٤- دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة .
- ٥- التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية في القوائم المالية بهدف تخفيض الدعاوى القضائية ضد المراجعين من منظور آليات الحوكمة .

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ صبه جمال هاشم علي

و يمكن عرض الدراسة في الشكل التالي :



دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحكومة بصدده تنفيذ مناظر التفاضل ضد المراجعين مع مسج ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

ويتم تناولها بالتفصيل :-

(1)مراجعة الأدبيات المرتبطة بالدراسة :

الهدف	المؤلف وسنة النشر والمجلة	
هدفت الدراسة الى تتبع تطوير وحوكمة وتبني تصنيف IFRS لتسليط الضوء على الآثار المترتبة على الممارسة المحاسبية ووضع المعايير، كما هدفت الي دراسة اثر تحويل اسس الإبلاغ المحاسبي في الشركات الي التقنيات الرقمية والتمثيل الرقمي للمعايير المحاسبية الدولية التي تطلبها الشركات لإنتاج تقارير الشركات الرقمية.	Indrit Troshani, Joanne Locke, N. Rowbottom, (2019) Transformation of accounting " through digital standardization: Tracing the construction of the Accounting. "IFRS Taxonomy Auditing & Accountability Journal pp 133-162.,32 (1)	.1
هدفت الدراسة الي اكتشاف إذا كان التعليم المحاسبي (الخبرة والحصول علي دورات تدريبية) يمكن المراجع من تطوير خبراته ذات الصلة لتحمل الغموض في معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وممارسة الحكم المهني المناسب.	Parmod Chand, Yingying Han Rajni Mala.(2019), "Impact of ambiguity tolerance and education on professional judgment", Accounting Forum, Elsevier online articles, available, January,18.	.2
هدفت الدراسة إلى مراجعة المؤلفات التي تركز على معايير التقارير المالية الدولية التي تعتبر الأكثر استخداما على مستوى العالم وكيف يمكن أن يؤدي تبنيتها في الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى تحقيق الانسجام في عمل كلٍ من المستثمرين والمراجعين والحكومة والجمهور العام وذلك من ناحية فهم وتقييم وإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات، وتختبر الدراسة تأثير تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS في الولايات المتحدة الأمريكية	"The Silungwe, Ackim. (2018) Adoption of the IFRS in the United States Capital Markets and its Impact on the Consolidated Financial statements of American Multinational Corporations.", dissertation, ARCADA.	.3

<p>على القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات، وتتعرف الدراسة على أوجه التشابه والاختلاف بين كل من IFRS و-US GAAP، واستخدمت الدراسة المدخل الكيفي من خلال مراجعة وتحليل وتجميع المؤلفات المتوفرة حول موضوع الدراسة.</p>		
<p>هدفت الدراسة إلى تقييم إدراك المستخدمين حول خصائص عمليات وضع المعايير، وتختبر الدراسة العلاقات بين خصائص عمليات وضع المعايير وإدراك المشروعية وإدراك المستخدمين للمشروعية، كما تتعرف الدراسة على كيفية تقييم المستخدمين لخصائص ومشروعية عملية وضع المعايير، وقد استخدمت الدراسة عينة من ٥٥ مفردة من مستخدمي القوائم المالية المثقفين مالياً، وذلك لاختبار الفرضية النظرية التي تنص على أن إدراك المستخدمين للمشروعية يمثل دالة في الخصائص المدركة لعمليات وضع المعايير.</p>	<p>Durocher, S., Fortin, A., Allini, A., & Zagaria, C. (2018) "Users' legitimacy perceptions about standard-setting processes". <u>Accounting and Business Research</u>, pp 1-38.</p>	.٤
<p>هدفت الدراسة إلى قيام الولايات المتحدة بالتفكير في الابتعاد عن المدخل القائم على القواعد أكثر في وضع المعايير المحاسبية، والاتجاه نحو اتباع المدخل القائم على المبادئ في وضع المعايير المحاسبية، على الرغم من أنه من المفترض في كثير من الأحيان أن هذا التحرك نحو المدخل القائم على المبادئ أكثر يقوم على تفضيلات أصحاب المصلحة، فإن الدراسة تبحث ما إذا كانت هذه الخطوة مدفوعة بمطالب من أجل العدالة الإجرائية، وتحليل مائة واثنتان من رسائل التعليق المقدمة استجابة لمقترح مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) للمعايير القائمة على المبادئ.</p>	<p>And Kimberly Wendy J.Bailey M.Sawers, (2018) "Moving toward a principle-based approach to U.S. accounting standard setting: A demand for procedural justice and accounting reform" <u>advances in accounting</u>, https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.07.006</p>	.٥

<p>هدفت الدراسة إلى تقييم مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الاحتيال، حيث يلعب المراجعون دوراً محورياً في إدارة مخاطر الاحتيال داخل المؤسسات، وعلى الرغم من أن المعايير والإرشادات المهنية تنص على المسؤولية في هذا المجال، إلا أنه لا يُعرف سوى القليل عن إحساس المراجعين بالمسؤولية عن كشف الاحتيال والعوامل التي تؤثر على المسؤولية المتصورة ومدى تأثير المسؤولية على أداء المراجع، وتمت الدراسة على عينة مكونة من ٨٧٨ مراجعاً (٢٤١ مراجعاً خارجياً و٦٣٧ مراجعاً داخلياً) في تجربة لضغوط المساءلة ونوع الاحتيال الذي تم التلاعب به عشوائياً بين المواضيع.</p>	<p>F. Todd De Zoort, Paul D. Harrison, (2018), "Understanding Auditors Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organizations", <u>Journal of Business Ethics</u>, Vol.149, Issue 4, pp 857– 874.</p>	<p>.٦</p>
<p>هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت عملية صنع القرارات المحاسبية، معبراً عنها بتوحيد العمليات المحاسبية في الشركات تتأثر بموقع عمل المحاسبين (الولايات المتحدة مقارنة بالهند) والسمات الشخصية للمحاسبين (التقييمات الذاتية الجوهرية)، واستخدمت الدراسة بيانات عينة تتكون من ١٨٠ محاسب متحدثين للغة الانجليزية من الولايات المتحدة والهند.</p>	<p>Prather-Kinsey, Jenice, Scott Boyar, and Anthony C. Hood. (2018), "Implications for IFRS principles-based and US GAAP rules-based applications: Are accountants' decisions affected by work location and core self- evaluations? " <u>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</u> vol.32 pp 61-69.</p>	<p>.٧</p>
<p>هدفت الدراسة إلى اختبار التأثيرات السببية لعمليات تفتيش PCAOB المركزة على المخاطر على سلوك المراجع في البيانات متعددة العملاء، والتي فيها يكون لدي العملاء مخاطر تحريف مرتفعة (العملاء ذوي المخاطر المرتفعة) من قبل PCAOB مقارنة بغيرهم من العملاء ذوي مخاطر</p>	<p>Bhaskar, Lori Shefchik. (2018), "How Do Risk-Based Inspections Impact Auditor Behavior? Experimental Evidence on the PCAOB's Process.", Available at: https://ssrn.com/abstract=3036137</p>	<p>.٨</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بمساعدة تنفيذ مظاهر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>التحريف المنخفض (العملاء ذوي المخاطر المنخفضة)، وتستخدم الدراسة المدخل الاقتصادي الاختباري لاختبار التأثيرات السببية لعملية تفتيش الـ PCAOB على سلوك المراجعين (جهد المراجع وجودة أداء قرارات المراجع) في البيئة متعددة العملاء، وتستخدم الدراسة البيانات من ٩٦ مفردة من المبحوثين.</p>		
<p>هدفت الدراسة إلى اعتماد شركات المراجعة العاملة دولياً بشكل كبير على سياسات الشركات العالمية ومدخلات المراجعة لضمان اتساق عمليات المراجعة في جميع أنحاء العالم، ومع ذلك فمن المرجح أن تؤثر الاختلافات الثقافية على امتثال المراجعين لأنظمة الرقابة على مستوى الشركة، وتم استخدام بيانات من الملكية من مراجعات الجودة الداخلية لـ Big 4 ، والتي تشمل ١,١٥٢ مشاركة مراجعة من ٢٩ دولة، لتقييم أثر الاختلافات الثقافية عبر الدول على امتثال المراجعين أو عدم امتثالهم مع سياسة الشركة في حالات محددة ولكن حاسمة.</p>	<p>Olof Bik and Reggy Hooghiemstra (2018) “Cultural Differences in Auditors' Compliance with Audit Firm Policy on Fraud Risk Assessment Procedures”. <u>A Journal of Auditing Practice & Theory</u>. Vol. 37, No. 4, pp. 25-48.</p>	<p>.٩</p>
<p>هدفت إلى دراسة آثار اعتماد IFRS وحوكمة الشركات على مستوى إدارة الأرباح في شركات البناء الماليزية. اشارت النتائج إلى: أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص مجلس الإدارة وبين مستوى إدارة الأرباح خلال السنوات التي أعقبت تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ماليزيا. ويشير هذا إلى أن اعتماد معايير IFRS وتطبيق حوكمة الشركات في شركات</p>	<p>Abdullah, W. R. W., Maruhun, E. N. S., Tarmizi, M. A., & Rahman, L. A. (2018). Mitigating Earnings Management: Adoption of IFRS and Corporate Governance Practices in Malaysia. <u>International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences</u>, 8(2), 760-772.</p>	<p>.١٠</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسج ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>المقاولات الماليزية قد اسهم في زيادة جودة النظم المحاسبية.</p>		
<p>الغرض من هذه الورقة هو دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات ، والثقافة الأخلاقية ، والرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية (ICFR) والامتثال للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) من قبل مؤسسات التمويل الصغيرة. وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات ، والثقافة الأخلاقية للمنظمة ، والرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية ، تسهم كل منها مساهمة كبيرة في الامتثال للمعايير الدولية للتقارير المالية.</p> <p>كما ان هناك علاقة ارتباط بين كل من حوكمة الشركات والثقافة الأخلاقية للمنظمة بشكل كبير ومع الرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية ICFR. ومع ذلك ، فإن الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل مؤسسات التمويل الصغيرة يتعزز بشكل أفضل بوجود حوكمة قوية وثقافة أخلاقية عالية في المنظمة.</p> <p>كما اوصت الدراسة بضرورة دعم مجلس الإدارة للرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية لتقليل التصرفات الانتهازية من قبل المديرين والموظفين ، وكذلك ترسيخ الثقافة الأخلاقية لتحقيق الامتثال الأفضل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن حوكمة الشركات والثقافة الأخلاقية للمنظمة ترتبطان بتفعيل الرقابة الداخلية على اعداد التقارير المالية ، الامر الذي يؤدي بدوره إلى تحقيق الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.</p>	<p>Nalukenge, I., Nkundabanyanga, S. K., & Ntayi, J. M. (2018). Corporate governance, ethics, internal controls and compliance with IFRS. Journal of Financial Reporting and Accounting, 16(4), 764-786.</p>	<p>١١</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصددهم تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبه جمال هاشم علي

<p>هدف البحث إلى دراسة العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتحسين مستوى حوكمة الشركات والافصاح والشفافية في الشركات المساهمة السعودية. خلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط قوي بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتحسين حوكمة الشركات والافصاح والشفافية. كما توصلت الدراسة إلى ارتفاع متوسطات نصيب السهم في الارباح بعد -- تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS). وأن غياب معايير التقارير المالية الدولية يؤدي الى اختلاف الاسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية. - ان توافر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يساهم في تخفيض الاختلافات بين التقارير المالية في الدول المختلفة، ويدعم قابلية المعلومات المالية للمقارنة وتحسين قدرتها التفسيرية كمؤشر لاداء الشركة وتحسين مستوى الشفافية وزيادة تطبيق حوكمة الشركات، والحد من تلاعب الارباح، ورفع جودة التقارير المالية. اوصت الدراسة بضرورة تهيئة القطاعات السعودية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وعقد الدورات والندوات والورش لرفع وعي معدي ومستخدمي التقارير المالية باهمية معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)</p>	<p>أحمد رجب عبدالملك. (٢٠١٨) أثر التحول إلى IFRS على تحسين مستوى حوكمة الشركات والافصاح والشفافية في المملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة. جامعة سوهاج. كلية التجارة. مج ٣٢ , ع ١. ص.ص (١٦-١)</p>	<p>١٢</p>
<p>هدفت الدراسة إلى مقارنة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التقارير العالمية، ومراجعة وتحليل إلى أي مدى تقوم على المبادئ، وإلى أي مدى تستند إلى القواعد، إضافة إلى إمكانية الحصول على المادة التجريبية للدراسة من المعايير المحاسبية الدولية IFRS، ومعايير المحاسبة الخاصة بالاستدامة GRI .</p>	<p>Julia Hansson och Pernilla Principbaserade ,"(2017),(Johansson, och regelbaserade redovisningsstandarder– En komparativ innehållsanalys av IFRS och GRI” Akademin For Utbildning Och Ekonomi, Swedish.</p>	<p>١٣</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحكومة بصدده تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>هدفت الدراسة إلى دراسة توسع المعايير المحاسبية فيما يخص المحاسبة عن عقود الإيجارات، مما أدى إلى نشوء جدل مستمر بين مبادئ المحاسبة الأمريكية (GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) قد عملوا بشكل مشترك من أجل القضاء على الاختلافات بين مجموعتي المعايير القائمة على المبادئ والقواعد، كما هدفت الدراسة إلى إجراء تحليل مقارنة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يتعلق بمحاسبة عقود الإيجار.</p>	<p>Denel Pierre - Oris Guillaume (2017) " Accounting for Leases: A Comparative Analysis of U.S. International "GAAP and IFRS <u>Journal of Economics, Business and Management Research</u> Vol. 1, No. 02; ISSN: 2456-7760.</p>	<p>١٤</p>
<p>هدفت الدراسة إلى اكتشاف الآثار المشتركة لخصائص النظام القانوني المتعدد على معايير المراجعة وسلوك المراجع (جودة المراجعة)، وتحديد معايير المراجعة المثلى في ظل أنظمة قانونية مختلفة، حيث تتسم النظم القانونية بوجود اختلافات في عدم التيقن فيما يتعلق بنتائج الإجراءات القانونية أو ما يطلق عليه غموض النظم القانونية، والاختلافات في متوسط حجم التعويضات، يمكن أن تختلف معايير المراجعة كما تحددها المعايير القياسية في كل من الثقة وعدم الوضوح .</p>	<p>Dan A. Simunic Minlei Ye Ping Zhang , "The Joint Effects of (2017) Multiple Legal System Characteristics on Auditing Standards and Auditor Behavior" <u>Contemporary Accounting research</u> Vol.1, Issue, 34, PP.7-38.</p>	<p>١٥</p>
<p>هدفت الدراسة إلى التحقيق في العوامل التي تؤدي إلى اختلال سلوك المراجعين، حيث كان دور المراجعين خاضعاً للفحص خاصة خلال فضاء المحاسبة الأخيرة، حيث إن مرجعي الحسابات من بين أطراف أخرى أيضاً، يلاقون لوماً أحياناً كنتيجة لفترات الأزمات</p>	<p>Rabih Nehme, (2017) "Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output", <u>Managerial Auditing Journal</u>, Vol. 32, Issue:2, pp. 215-231.</p>	<p>١٦</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحكومة بصدده تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

<p>الاقتصادية، كما هدفت الدراسة إلى تسلط الضوء على سلوك مراجعي الحسابات المعنيين المؤدي إلى اختلال وظيفي، كما استهدفت الدراسة تغطية جميع خطوط المراجعين لفهم كيفية اختلاف التصور تجاه السلوك المختل عند اكتساب المراجعين للخبرة.</p>		
<p>تهدف الدراسة إلى تقديم الأدلة التجريبية المتعلقة بتحليل العلاقة بين اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي كمتغير وسيط في العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح. وتحديدا تهدف الدراسة إلى تحقيق هدفين : أولا : تقديم أدلة عملية تتعلق بتحليل العلاقة بين اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي كمتغير وسيط في العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة وإدارة الأرباح. ثانياً : تحليل العلاقة بين اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي كمتغير وسيط في العلاقة بين الدور المزدوج لأعضاء لجنة مراجعة وإدارة الأرباح. تم إجراء البحث على الشركات المدرجة في البورصات الألمانية ، الدنمارك وفرنسا وهولندا من عام ٢٠٠٢ إلى عام ٢٠١٣، كما خلصت الدراسة إلى: - ان تطبيق IFRS يعزز العلاقة السلبية بين نسبة عدد اعضاء الادارة المجلس المستقلين إلى مجلس الإدارة مع إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق. - ان تطبيق IFRS يعزز العلاقة السلبية بين الدور المزدوج لأعضاء لجنة المراجعة وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق.</p>	<p>Komalasari, A. (2017). Implementation the International Financial Reporting Standards as a Moderating Variable of the Relationship of Corporate Governance with Earnings Management. <i>European Research Studies</i>, 20(3A), 259.</p>	<p>.١٧</p>

<p>هدفت إلى دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات مقاس بـ(استقلال مجلس الإدارة، حجم مجلس الإدارة، استقلال لجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، الدور المزدوج للمدراء التنفيذيين، تركز الملكية، ملكية الإدارة، ملكية الحكومة) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) عن سنة واحدة قبل صدور أول قانون حوكمة الشركات (CGC) في البحرين. وأشارت نتائج الدراسة إلى ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none">- هناك علاقة ارتباط بين بعض اليات الحوكمة وهي (استقلال مجلس الإدارة، استقلال للجنة المراجعة، الدور المزدوج للمدراء التنفيذيين، تركيز الملكية) و بين مستوى التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح الإلزامية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) وهذا يشير إلى أن تلك الآليات تعتبر فعالة في تحقيق ممارسات إعداد التقارير المالية.- عدم وجود علاقة ارتباط بين بعض اليات الحوكمة وهي (حجم مجلس الإدارة، حجم للجنة المراجعة، تركيز الملكية، ملكية الإدارة، ملكية الحكومة) و بين مستوى التزام الشركات بمتطلبات الإفصاح الإلزامية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS). <p>أوصت الدراسة بضرورة اجراء الدراسة الحالية في دول اخرى ، واجراء نفس الدراسة في البحرين ولكن بعد عام من صدور أول قانون حوكمة الشركات (CGC) في البحرين.</p>	<p>Juhmani, O. (2017). Corporate governance and the level of Bahraini corporate compliance with IFRS disclosure. Journal of Applied Accounting Research, 18(1), 22-41.</p>	<p>١٨</p>
---	--	-----------

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحكومة بصدده تنفيذ مناظر التفاضل ضد المراجعين مع مسج ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

<p>هدفت الدراسة إلى دراسة مدى إمكانية تحقق الدراسة في اللوم الاجتماعي والقانوني الذي يعينه المستثمرون لمراجعي الحسابات بعد النتائج غير المواثبة باستخدام دقة التوجيه المحاسبي الموصوفة على أساس المبادئ (أي أقل تفصيلاً) أو المستندة إلى القواعد (أي أكثر تفصيلاً)، ولماذا يوجه المستثمرون اللوم على مستويات مختلفة، كما تدرس أيضاً مدى ارتباط دقة التوجيه المحاسبي بتصورات الخصائص الأخلاقية للمراجعين، وتفترض أن اللوم المسند إلى المراجعين يختلف باختلاف الرقابة على صنع القرار، وأنه على المراجعين الحفاظ على مستويات عالية من السلوك الأخلاقي من أجل تنفيذ المعايير التي تركز على المبادئ، وبسبب الأهمية المعززة للأخلاقيات في ظل معايير أقل دقة، فإننا نفترض أن تقييمات الخصائص الأخلاقية للمراجعين ستكون ذات أهمية أكبر عندما يقوم المستثمرون باللوم القانوني بموجب معايير أقل تفصيلاً (المبادئ) من المعايير الأكثر تفصيلاً (القواعد).</p>	<p><u>Rick C. Robert M. Cornell</u> <u>Warne</u>, (2016), “Accounting Guidance Flexibility, Auditors’ Ethical Characteristics, and Blame”, <u>Advances in Accounting Behavioral Research</u>, Emerald Group Publishing Limited Volume 19, pp.97 – 125.</p>	<p>١٩</p>
<p>وقد هدفت الدراسة إلى مناقشة أن العديد من المراجعين تتعرض أحكامهم المهنية إلى الانتقاد وإعادة التقييم بشكل أكبر من أكثر من طرف في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الأقل تحديداً (القائمة على المبادئ)، ومن ثم التعرض للمساءلة القانونية بشكل أكبر، وقد استهدفت الدراسة اختبار مدى صحة ذلك في حالة أن التقارير المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية القائمة على القواعد (شديدة التحديد)، وأن</p>	<p>Kathryn Kadous and Molly Mercer (2016) “Are Juries More Likely to Second-Guess Auditors under Imprecise Accounting Standards?”. <u>A Journal of Auditing Practice & Theory</u>, Vol. 35, No. 1, pp:107-110</p>	<p>٢٠</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بمساهمة تنفيذ مظاهر التفاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>أحكام المراجعين بشأن هذه التقارير تتعرض للانتقاد بشكل أقل مقارنة بالمعايير المحاسبية القائمة على المبادئ (الأقل تحديداً وتتسم بالمرنة والاختصار).</p>		
<p>هدفت الدراسة الى تحقيق في العلاقة بين حوكمة الشركات ومستوى الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-1) من قبل ٣٩ شركة مدرجة في بورصة البحرين. ، وأشارت النتائج إلى أن مستوى تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المدرجة في البحرين كان ٧٢.٥٪ توجد علاقة إيجابية بين حوكمة الشركات ومستوى الامتثال لمعيار المحاسبة الدولي (IAS-1). كما اوصت الدراسة الهيئات التنظيمية في البحرين، بضرورة بتنظيم برامج تدريبية منتظمة وتوفير أدلة عملية لعملية الامتثال الكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs) ومعايير المحاسبة الدولية.</p>	<p>Al-Sartawi, A., Alrawahi, F., & Sanad, Z. (2016). Corporate governance and the level of compliance with international accounting standards (IAS-1): Evidence from Bahrain Bourse. International Research Journal of Finance and Economics, 157, 110-122..</p>	<p>٢١</p>
<p>تهدف الدراسة إلى التحقق من دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في إندونيسيا ، وأركزت الدراسة إلى النتائج التالية: اظهرت نتائج البحث : - أن جودة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية. - إن جودة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية تساهما بشكل كبير في زيادة جودة التقارير المالية. - أن حوكمة الشركات الجيدة تساهم في تحقيق مبادئ زيادة الشفافية والمساءلة وتوقيت البيان المالي في الشركات.</p>	<p>Nuraini A Anzib.(2015). The Role Corporate Governance on Financial Reporting's Quality (Evidence From Indonesia Stock Exchange). Research Journal of Finance and Accounting · January 2015</p>	<p>٢٢</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مظاهر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبه جمال هاشم علي

<p>هدفت إلى دراسة دور حوكمة الشركات ممثلة (بالملكية والتمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة، وجودة المراجعة المستقلة) في تحسين الامتثال لمتطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية للتقرير المالي الخاصة بمحاسبة ضريبة الدخل في مصر. باستخدام الاعتماد المبدئي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مصر .</p> <p>وأشارت النتائج إلى أن حوكمة الشركات التي تشير إلى مستوى تطور الإدارة ومالكي الشركة (أي الملكية المؤسسية والتمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة، والجودة المدركة للمراجع الخارجي) تعمل على تحسين الامتثال لمتطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية. فالشركات التي تتمتع بمستويات عالية من الملكية المؤسسية والتمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة من المرجح أن تستعين بشركات مراجعة ذات صبغة دولية ، وان تسعى إلى التوافق مع شروط الاعتراف والتقارير الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.</p> <p>وأوصت الدراسة بأهمية التطوير المهني واللوائح الخاصة بمهنة المراجعة المحلية في البلدان النامية من أجل الامتثال الفعلي لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند اعتمادها رسمياً في هذه البلدان</p>	<p>Ebrahim, A., & Fattah, T. A. (2015). Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 24, 46-60.</p>	<p>.٢٣</p>
<p>هدفت الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين قوة حوكمة الشركات وبين جودة الامتثال والإفصاح المتعلق بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ، كما توصلت الدراسة إلى :</p> <p>- ان هناك تباين كبير بين الشركات</p>	<p>Verriest, A., Gaeremynck, A., & Thornton, D. B. (2013). The impact of corporate governance on IFRS adoption choices. European accounting review, 22(1), 39-77.</p>	<p>.٢٤</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بمساعدة تنفيذ مظاهر التقاضي ضد المراجعيين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>الأوربية في جودة التقارير المالية، وفي مد اعتمادها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). - أن الشركات ذات الحوكمة القوية تساهم في اعداد تقارير أكثر شفافية، وجودة أفضل في الإفصاح . - أن الشركات ذات الحوكمة القوية تساهم بشكل أكثر صرامة في الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من تلك الشركات ذات الحوكمة الضعيفة. - أن الشركات التي لديها مجالس ادارة عالية الأداء، واستقلال مجلس الإدارة، والفاعلية العالية للجان المراجعة تقدم معلومات ذات جودة عالية.</p>	
---	--

(٢) تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية وآليات حوكمة الشركات :

المعايير المحاسبية إحدى المتطلبات الضرورية لحوكمة الشركات ، وإحدى
 الدعامات الأساسية لنجاحها ، و تتمثل العلاقة بينهما على النحو التالي :

أ- توجهات حوكمة الشركات :

تهدف حوكمة الشركات إلى توفير الآليات اللازمة لحماية المساهمين وأصحاب
 المصالح في حوكمة الشركات ، وإن كانت تركز بصفة أساسية على المساهمين
 باعتبارهم الطرف الأكثر منفعة ، يتضح ذلك من عناوين ومحتويات مبادئ
 حوكمة الشركات : (OECD,2004)

▪ المبدأ الأول بعنوان التأكيد على أسس لفاعلية إطار حوكمة الشركات حيث
 أشار أنه يجب أن يعزز اطار حوكمة الشركات بشفافية و فاعلية الأسواق وأن
 تكون متنسقة مع سيادة القانون و أن توضح تقسيم المسئوليات بين مختلف
 السلطات الاشرافية و التنظيمية و التنفيذية .

- المبدأ الثاني بعنوان "حقوق المساهمين" أشار إلى ضرورة أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين ، والتي تحتوي على الحقوق الأساسية ، بالإضافة إلى الحقوق الأخرى المرتبطة بالحق في الحصول على المعلومات الكافية عن القرارات المتصلة بالمتغيرات الأساسية في الشركة وتزويدهم بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب والإفصاح عن الهياكل الرأسمالية التي تمكن بعض المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق ملكيتهم.
- المبدأ الثالث بعنوان "المعاملة المتكافئة للمساهمين" أشار إلى ضرورة أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ، ومن بينهم صغار المساهمين ، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم ، وأن يتم منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية .
- المبدأ الرابع وعنوانه "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" أشار إلى ضرورة أن ينطوي إطار الحوكمة على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة ، وأن تتاح لهم فرصة الحصول على المعلومات اللازمة .
- المبدأ الخامس وعنوانه "الإفصاح والشفافية" أكد على ضرورة أن يكفل إطار الحوكمة تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ، ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب الحوكمة ، كما تضمن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها .
- المبدأ السادس "مسئوليات مجلس الإدارة" تناول مسئوليات مجلس الإدارة ، وأن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين .

ب- الدور المحاسبي في تحقيق توجهات حوكمة الشركات :

بالتركيز على الدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، يتضح أنه يتمثل في توفير المعلومات المحاسبية وأصحاب المصالح ، فالمعلومات المحاسبية تلعب دوراً مهماً وأساسياً في سوق الأوراق المالية ، وأنها تكتسب هذا الدور من الحيز الذي

تشغله داخل المحتوى الكامل من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ، ولاشك أن هذه المعلومات المحاسبية يتم توفيرها من خلال التقارير المالية المعدة في ضوء المعايير المحاسبية .

ويتضح مما سبق من ذلك مدى الدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، والذي يتمثل في توفير المعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية ، فالمعايير المحاسبية توضح المعالجات المحاسبية المقبولة، كما تخفض من حالات التعارض والتناقض في الممارسات المحاسبية ، وتحد من حرية الإدارة في استخدام المعالجات المحاسبية لأغراض إظهار نتائج المنشأة بصورة غير صادقة ، كما تزيد من معدلات الإفصاح ، وذلك بهدف زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية ، وهي بذلك تساعد في حماية المساهمين وأصحاب المصالح (Shankaraiah & Rao, 2004a) ومن ثم تحقيق توجهات الحوكمة .

والجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قام بتعديل مسمى المعايير المحاسبية الصادرة عنه إلى المعايير الدولية للتقارير المالية International Financial reporting standards (IFRS) ويشير ذلك صراحة إلى أهمية الدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية في إعداد التقارير المالية والتي يتم من خلالها توفير المعلومات اللازمة لحماية المساهمين والأطراف أصحاب المصالح في حوكمة الشركات ، مما يؤكد على أهمية الدور المحاسبي في حوكمة الشركات بصفة عامة ، وأهمية المعايير المحاسبية في دعم هذا الدور بصفة خاصة ، فقد ربط IASB المعايير المحاسبية بالتقارير المالية ، ومن ثم فإن تعزيز جودة التقارير المالية لا بد أن يسبقه تطوير جودة المعايير المحاسبية .

ومما يؤكد على الدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، ما ورد بمشروع الاطار المفاهيمي المشترك بين FASB ، IASB حيث تم تحديد مستخدمى المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام في (FASB , 29 May : 2008)

- المستثمرون Equity Investors .
- المقرضون Lenders .
- الدائنون الآخرون Other Creditors .

ويتضح من ذلك أن الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية قد اشتمل على ما يؤكد أن هناك توافقاً بين أهداف وتوجهات المعايير المحاسبية من ناحية ، وأهداف وتوجهات ومتطلبات حوكمة الشركات من ناحية أخرى ، وأهمية الدور المحاسبي في حوكمة الشركات من ناحية ثالثة ، فإذا كانت الأخيرة تهدف أساساً إلى توفير المعلومات اللازمة لحماية المستثمرين وأصحاب المصالح ، فإن الاطار المفاهيمي أحتوى على مستخدمي المعلومات المحاسبية (المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات) وطبيعة هذه المعلومات .

ج- التقارير المالية وحوكمة الشركات :

تظهر العلاقة المزدوجة بين التقارير المالية وحوكمة الشركات ، في أن المعلومات المحاسبية يتم استخدامها كمدخلات Inputs عن طريق تقييم كفاءة الإدارة التي تقوم بإعداد التقارير المالية ، ومن ثم استخدامها في تحديد بنود الاتفاقيات والعقود التي تربط الإدارة بالمساهمين ، كما أن المعلومات المحاسبية بمثابة مخرجات Outputs ومنتج للحوكمة ، فالإدارة تقوم بإعداد تقارير مالية ومن خلالها يتم توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للمستثمرين عن تنظيم التقارير المالية مثل هيئات سوق المال ، وتكون محكومة بالمعايير المحاسبية وتخضع للمراجعة الخارجية (كأحد آليات الحوكمة) .

د- دور التقارب بين المعايير المحاسبية في تفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات :

بدأ الاهتمام الدولي بتحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية عن طريق التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية بعد إعادة تنظيم لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وتشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، حيث انتقل من هدف التوافق Harmonization إلى هدف التقارب Convergence وذلك وفقاً للهدف الثالث

الذي ينص على "العمل على تحقيق التقارب بين المعايير الوطنية للدول المختلفة والمعايير الدولية (Pacter, 2005, P.71) ، مما يؤثر إيجابياً على تفعيل مبادئ وآليات الحوكمة .

ومن العرض السابق يتضح طبيعة العلاقة بين المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات ، ومن ثم مدى الدور الذي يمكن أن تلعبه المعايير المحاسبية في حوكمة الشركات ، وتقرح الدراسة التعبير عن هذا الدور في ثلاث صور على النحو التالي :

الأولى : التقارب بين المعايير والحاجة إلى مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تتمتع بالقبول العالمي : والتي تتيح إمكانية المقارنة بين التقارير المالية في مختلف الأسواق المالية في العالم بالشكل الذي يؤدي إلى حماية المستثمرين في هذه الأسواق وخاصة في ظل عولمة الأسواق المالية ، فقد جاء بشرح مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OECD (OECD, 2004) أن تطبيق معايير ذات مستوى مرتفع يؤدي إلى إحداث تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال تقديم تقارير مالية يمكن الوثوق بها ومقارنتها ، وتدعم المبادئ وضع معايير عالية الجودة ومعترف بها دولياً يمكن أن تعمل على تحسين الشفافية وإمكانية مقارنة التقارير المالية فيما بين الدول ، كما أشارت المبادئ إلى أنه يمكن تحقيق المعايير المحاسبية المحلية ذات الجودة العالية عن طريق جعلها متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية ، كما أشار كل من (جوزيف جودوين ، ستيفن . جولديج، ٢٠٠٣ ، ص ٢٣١) إلى أن إعداد التقارير المالية التي تتسم بالإفصاح وتطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة يعتبر جزءاً لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركات .

الثانية : دور المعايير المحاسبية في توفير تقارير مالية أكثر شفافية عن طريق زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي : وهو ما يتفق مع إحدى المتطلبات الأساسية لحوكمة الشركات ، فيلاحظ أن مبادئ حوكمة الشركات أفردت مبدأً مستقلاً للإفصاح والشفافية ، بالإضافة إلى أن بقية مبادئ الحوكمة تحتوى بين طياتها على عدة

متطلبات للإفصاح المحاسبي (OECD, 2004) ، وهو ما يعكس الجانب الأكبر للدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، حيث يتم توفير معظم هذه المعلومات من خلال التقارير المالية المعدة في ضوء المعايير المحاسبية ، كما أشار كل من (Shankaraiah & Rao, 2004a) إلى أن تحقيق القدر الملائم من الإفصاح وفقاً لمتطلبات حوكمة الشركات يتوقف على مدى ملائمة المعايير المحاسبية والممارسات العملية لها ، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية يترتب عليها زيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي مما يحقق الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات .

الثالثة : دور المعايير المحاسبية في الحد من التلاعب في التقارير المالية من قبل إدارة الشركة : وإظهار نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة غير صادقة ، ومن ثم التأثير على حقوق المستثمرين بصورة سلبية ، فإن الأزمات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات كانت بمثابة الدافع الأساسي وراء الاهتمام الدولي بحوكمة الشركات ، ولعلها تمثل إحدى الأسباب الرئيسية التي دفعت SEC إلى دراسة إمكانية التحول إلى أسلوب معايير المبادئ لأنه يتسم بمراعاة الجوهر الاقتصادي للمعاملات ، والمثال على ذلك ما ذكره (Mike, 2004) من إمكانية التحايل على المعايير المحاسبية وعدم رسملة عقود الإيجار إذا كانت مدة العقد ٧٤% مثلاً وليس ٧٥% ، ولا شك أن هذه الصورة من الصور التي يظهر فيها دور المعايير المحاسبية في حوكمة الشركات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالصورة الثانية المرتبطة بالإفصاح المحاسبي ، فقد أكدنا (جوزيف جودين ، ستيفن جولدبرج ، ٢٠٠٣ ، ٢٣٠) أن الاضطراب الذي ساد الأسواق المالية العالمية بعد فشل شركة أنرون والشركات الأخرى أدى إلى زيادة أهمية المعايير المحاسبية في إعداد تقارير مالية أكثر شفافية بما يمكن المستثمرين من تقدير المخاطر والعوائد على استثماراتهم بطريقة سليمة و أن أي قصور في التقارير المالية في الوفاء باحتياجات المستخدمين يعنى قصوراً في الدور المحاسبي في الحوكمة ، ويتطلب ذلك ضرورة الربط بين التقارير المالية وحوكمة الشركات وتقييم مدى تعبير الأولى عن متطلبات الثانية .

(٣) متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية والمعايير المرتبطة وعلاقتها بآليات حوكمة الشركات :

و بتحليل معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية ، أن معظم محتويات ومتطلبات الإفصاح في هذا المعيار تحقق بعض متطلبات الإفصاح في حوكمة الشركات كما يلي : (وزارة الاستثمار المصرية ، ٢٠٠٦ ، معايير المحاسبة المصرية)

أ. الغرض من إعداد القوائم المالية الذي حدده المعيار في فقرة (٧) يتماثل مع الهدف الوارد في مبدأ الإفصاح والشفافية وهو الإفصاح عن الأداء المالي والمركز المالي وحقوق الملكية .

ب. مكونات القوائم المالية التي يتم إعدادها تمثل الوسيلة التي من خلالها يتم تحقيق الهدف من الإفصاح للتعبير عن المركز المالي والأداء المالي والملكية ، كما أشارت فقرة (٩) إلى إمكانية قيام إدارة المنشأة بإعداد تقرير منفصل عن القوائم المالية تستعرض فيه الصورة العامة للأداء والمركز الماليين للمنشأة وظروف عدم التأكد التي تواجهها وموارد الشركة التي لم يتم الاعتراف بها في الميزانية طبقاً للمعايير المحاسبية .

ج. حدد المعيار محتويات القوائم المالية ومحتويات الإيضاحات المتممة وهي تتماثل مع متطلبات الإفصاح في الحوكمة مثل معلومات عن هيكل راس المال ، حقوق الأقلية .

د. على الرغم من ذلك فإن هناك بعض متطلبات الإفصاح الحوكمية غير واردة في المعايير المصرية مثل الإفصاح عن قواعد وممارسات حوكمة الشركات ، الإفصاح عن مكافآت ومرتببات أعضاء مجلس الإدارة ، الإفصاح عن حقوق الأغلبية وحقوق التصويب للمساهمين .

هـ. يمثل الإفصاح عن السياسات المحاسبية عنصراً مهماً في تحديد الأسس المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتوفير المعلومات اللازمة لحماية المستثمرين وتمكينهم من إجراء المقارنات وهو عنصر ضروري لحوكمة الشركات ، حيث ركزت دراسات (Shankaraiah (Mohamed & Shankaraiah, 2004) & Rao, 2004a,b) على خاصية المقارنة في تقييم المعايير المحاسبية ومدى ملاءمتها لحوكمة الشركات من خلال تحليل ومقارنة السياسات المحاسبية المتبعة في أعداد التقارير المالية .

و. لا تتضمن المعايير المصرية القدر الكافي من الإفصاح غير المالي ، وإنما أكتفت بقرة (١٠٥) بإمكانية عرض الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات المنشأة في إدارة المخاطر المالية وذلك ضمن الإيضاحات المتممة .

ي . لم يتضمن معيار عرض القوائم المالية أو أي معيار محاسبي مصري القواعد المرتبطة بعرض القوائم المالية إلكترونياً من خلال شبكة الأنترنت .

وبتحليل معيار المحاسبة المصري (رقم ٢٣ – الأصول غير الملموسة) حيث تُعد حماية المساهمين وزيادة قيمة المنشأة من أهم أهداف ومقومات حوكمة الشركات ، كما أشار المبدأ الخامس من مبادئ الحوكمة (OECD, 2004) إلى ضرورة أن يكفل إطار الحوكمة تحقيق الإفصاح الدقيق وفي التوقيت الملائم ومن بينها الأداء المالي والموقف المالي والملكية ، كما تطلب الإفصاح عن المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح وعلاقتهم بالإدارة والتي قد تؤثر بصورة ملموسة على أداء الشركة ، وتعتبر الأصول غير الملموسة Intangible Assets من أهم العوامل التي تساهم في خلق القيمة وخاصة تلك الأصول غير الملموسة المتولدة داخلياً والتي تسمى راس المال الفكري Intellectual capital وأن عدم الاعتراف بهذه الأصول من شأنه أن يؤدي إلى قوائم مالية لا تعبر بصورة صادقة أو دقيقة عن الأداء المالي والموقف المالي للشركة .

كما يعتبر التقرير عن الأنشطة خارج الميزانية Off- Balance Sheet Activities من أهم متطلبات حوكمة الشركات وتمثل إحدى أسباب نشأة وتزايد الاهتمام بها ، فيرى (د. شوقي الحفناوي ، ٢٠٠٥ ، ص ٢١٣) أنه إذا كانت هناك أسباب كثيرة للحاجة إلى الحوكمة فإن السبب الحقيقي هو انتشار أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي والتي ساعدت على التلاعب والغش المالي والإداري ومن أهم أسبابها عدم الحسم في بعض المعايير المحاسبية ، وقد جاء في شرح مبادئ حوكمة الشركات في مبدأها الخامس (OECD,2004) أن إخفاق ممارسات الحوكمة غالباً ما يرتبط بالإخفاق في الإفصاح عن الصورة الكاملة وخاصة عندما تستخدم العناصر غير المدرجة بالميزانية لتقديم الضمانات أو الالتزامات بين الشركات التي ترتبط بعلاقات فيما بينها .

وبتحليل المعيار المرتبط بالإفصاح عن الأدوات المالية لحوكمة المخاطر المحيطة بها IFRS7 حيث يعتبر الإفصاح عن المخاطر من أهم المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

ويعتبر الإفصاح عن المخاطر أحد المحددات التي تؤثر على تنشيط سوق الأوراق المالية ، فقد أعد (د.محمد عبد الفتاح ، ٢٠٠٥ ، ص٢٦٥) نموذجاً مقترحاً لتقييم الحوكمة في مصر يتضمن سبعة محددات ، منها محدد الشفافية الذي يتضمن عدة مؤشرات منها المحتوى المعلوماتي للإفصاح الذي يحتوي بدوره على الإفصاح عن المخاطر المالية ومخاطر التشغيل ، وتوصل إلى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين هذه المحددات وبين معدل دوران الأسهم مما يعني أن تنشيط سوق الأوراق المالية مرهون بتفعيل هذه المحددات .

كما يعد الإفصاح عن المعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية من أهم متطلبات تطوير التقارير المالية للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات ، فقد أشارت دراسة (FASB (2001 إلى أن هناك فجوة بين المعلومات التي توفرها التقارير

المالية والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمين ، حيث أكدت الدراسة أن احتياجات المستخدمين في ظل الاقتصاد الجديد تتمثل في (FASB, April,2001) :

- 1- الإفصاح عن المعلومات غير المالية .
- 2- الإفصاح عن المعلومات المستقبلية .
- 3- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة .

غير أن الممارسات العملية قد لا تحقق ذلك ، فقد أشارت دراسة (د. أحمد رجب عبدالمك ، ٢٠٠٦ ، ص ٦٧) إلى رغبة الإدارة في الإفصاح عن المؤشرات غير المالية ولكن بشرط وجود إلزام قانوني بذلك ، كما أشارت إلى عدم رغبتها في الإفصاح عن بعض المعلومات مثل كفاءة الكوادر الإدارية وسمعة الإدارة وقدرتها على تحقيق الأهداف وعدد الأسهم المملوكة للمديرين والموظفين بالإضافة إلى عدم رغبتها في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ، كما يساهم معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة وبخاصة في الشركات العائلية على تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية وتسهيل الصفقات والمعاملات بين الأطراف المختلفة وتوضيح الحقوق والمسئوليات من اجل ضمان المساءلة بعيداً عن حالات تماثل المعلومات وتسريبها تأكيداً لتطبيق نظرية الوكالة وكذلك اتخاذ قرارات سليمة وواضحة للمحافظة على جميع الأطراف وجميع مصالح الأطراف المختلفة وهو ما تبنى عليه متطلبات الحوكمة وتتضمن انعكاسات هذه الإفصاحات حول :

- الإفصاح عن المؤسسات القابضة والمؤسسات التابعة .
- الإفصاح عن صيغة العلاقات للأطراف داخل المؤسسات والمبالغ والأرصدة والضمانات .
- الإفصاح الكامل عن المكافآت التعويضية للمديرين والمنافع المختلفة للعاملين (منافع طويلة الأجل – منافع ترك الخدمة) .

وأخيراً تتطلب حوكمة الشركات الأخذ بمنهج التوسع في الإفصاح لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين ، ولتخفيض تكاليف إنتاج وتشغيل هذه المعلومات فقد أشار المبدأ

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسج ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

الخامس (2004, OECD) إلى ضرورة أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تنسم بالعدالة وسلامة التوقيت وفعالية التكاليف ، كما جاء في شرح هذه المبدأ أن ذلك يتطلب ضرورة الاهتمام بالإفصاح والنشر الإلكتروني Electronic Disclosure لمواجهة التكاليف المرتفعة في إنتاج وتوصيل المعلومات .

تؤكد الدراسة الحالية أن اهتمام مبادئ حوكمة الشركات بالإفصاح الإلكتروني إنما يرجع إلى أن قنوات نشر وتوصيل المعلومات تمثل خلاصة الدور المحاسبي في الحوكمة المرتبط بتوفير المعلومات والإفصاح عنها ، كما أنها تمثل الوسيلة الأساسية للمستخدمين في الحصول على المعلومات الملائمة وفي التوقيت المناسب .

(٤) دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة :

تنقسم آليات الحوكمة في ضوء الإصدارات والادبيات السابقة إلى : (د. طارق عبدالعال ، ٢٠٠٦ - د. يونس حسن عقل ، ٢٠٠٥ - د. أبو الحمد صالح ، ٢٠١٧ - د. أسعد مبارك ، ٢٠١٨ - د. فريد محرم ، ٢٠١٠ - د. اسامة جمال ، ٢٠١٨)

الآليات	انعكاس المعايير المحاسبية على تطوير آليات الحوكمة
المجموعة الأولى : الآليات الداخلية لحوكمة الشركات :	
١- آلية الشفافية	الشفافية هي زيادة متطلبات الإفصاح فأصبحت تشمل العديد من البنود ذات الصلة بالحوكمة مثل حقوق التصويت ، والحوافز والمكافآت التي يتقاضاها المديرين التنفيذيين ، والعمليات المتصلة بالأطراف ذات العلاقة ، وعوامل المخاطرة المحتملة ، والموضوعات الخاصة بالعاملين والصحاب المصالح الآخرين ، وهياكل وسياسات الحوكمة ، وغيرها من المعلومات المتعلقة بمبدأ الشفافية والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة ضعيفة بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية هذا ويتضح أثر المعايير المحاسبية على تطوير آلية الشفافية ، حيث تساهم <u>المعايير المحاسبية في تحقيق الثقة والنزاهة</u> والموضوعية في إجراءات إدارة الشركات ، والتصدي لعدم تماثل المعلومات وتسريبها قبل الاعلان عنها ، وآليات الاعلان عن المعلومات في الوقت المناسب وتحليل الانحرافات عن الخطط وتطابق أشكال التقارير مع الأشكال الدولية وتطابق الاداء المحاسبي مع المعايير المحلية والدولية والمساءلة المحاسبية .

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بمساعدة تنفيذ مظاهر التفاضي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. هبة جمال هاشم علي

<p>الافصاح هو إلزام الشركات بتقديم معلومات ملائمة وموثوقة ، حيث تتوفر خاصية الملائمة عندما تكون المعلومات المعروضة وثيقة الصلة باحتياجات مستخدمي المعلومات ، كما تتوفر خاصية المصدقية (الموثوقة) عندما تكون المعلومات مقدمة بطريقة يمكن الاعتماد عليها وتتوافر فيها المصدقية من خلال الاعتماد على وقائع فعلية ومؤيدة بالمستندات أو الاعتماد على تقديرات معقولة للأحداث المقدمة ، كذلك يجب أن يتوافر فيها القابلية للمقارنة مع الشركات الاخرى أو الفترات السابقة ، كذلك يجب أن يتوافر فيها القابلية للفهم عن طريق استخدام المصطلحات المفهومة والواضحة وطريقة العرض الشائعة ، كما يجب أن تكون المعلومات غير مفصلة بشكل كبير جداً أو مختصرة بشكل ضيق جداً ، وقد استخدمت هذه الالية كأحد آليات حوكمة الشركات في عدد محدود من الدراسات والتوقع النظري لهذه الالية يشير إلى أحتمال وجود علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق تلك الالية وبين المعايير المحاسبية ، ويظهر أثر <u>المعايير المحاسبية في تطوير آلية الافصاح في عاملين هما</u> : تحسين طريقة الافصاح والتي تضم مفردات التقارير المالية وغير المالية ، التقارير القطاعية ، التقارير البيئية ، تقارير مجلس الادارة وغيرها من التقارير التي تعدها الشركات . والعامل الثاني هو الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي للافصاح المحاسبي والذي يضم مفردات المعلومات الدفترية والسوقية والمعرفية والمعلومات العامة عن الشركة ومجلس الادارة ومعلومات قيد الشركة بالبورصة ، معلومات تداول الأسهم ، معلومات البرامج والانشطة ، معلومات عن الميزة التنافسية ، معلومات عن المخاطر المالية ومخاطر التشغيل ، معلومات هيكل التمويل والاستثمار وغيرها من المعلومات المؤثرة على قرارات المستثمرين .</p>	<p>٢- آليّة الافصاح</p>
<p>وفقاً للجنة العمل التابعة لمعهد المراجعين الداخليين فإن المراجعة الداخلية هي "نشاط مستقل ، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها ، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة . وقد استخدمت هذه الالية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات ، والتوقع النظري لهذه الالية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الالية وبين المعايير المحاسبية ويظهر أثر المعايير المحاسبية على تطوير آلية المراجعة الداخلية في توسيع نطاق المراجعة الداخلية كأداة للفحص وتقييم مدى فاعلية الاساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام ، كما تساهم المعايير المحاسبية في ضبط ومراجعة الاعمال المحاسبية والمالية والتشغيلية في المنشأة والتأكد من تحقيق أهداف حماية الاصول ، كما تعمل <u>المعايير المحاسبية على تطوير أهداف البناء والخدمات الوقائية والتقييمية والانشائية والتصحيحية كجوهر أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الحوكمة .</u></p>	<p>٣- آليّة المراجعة الداخلية</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصددهم تنفيذ مناظر التفاضي ضد المراجعين مع مسج ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. / هبه جمال هاشم علي

<p>لا يوجد تعريف موحد حتى الآن للجان المراجعة وذلك نظراً لأن مسؤوليات لجان المراجعة قد تختلف من شركة إلى أخرى ويمكن تعريف لجنة المراجعة في ضوء ثلاث خصائص مميزة للجنة المراجعة وهي :</p> <p>١- لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة .</p> <p>٢- عضويتها قاصرة فقط على الاعضاء غير التنفيذيين والذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة .</p> <p>٣- مسئولية لجنة المراجعة تتعلق بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية وأيضاً مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات في العديد من الدراسات .</p> <p>والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية ، ويتضح أثر المعايير المحاسبية على تطوير أداء لجان المراجعة من خلال الدور التقييمي الذي تقوم به هذه اللجان في فحص التقارير المالية وتغيير دورها في التركيز على العناصر التاريخية ، وذلك في ظل تطور المخاطر المالية حيث لم يُعد كافياً تركيز اللجان على الماضي ، بل تساهم <u>المعايير المحاسبية</u> في التركيز على التغيرات التنظيمية التي قد تؤثر على الرقابة الشاملة وعمليات إدارة المخاطر ، كما تؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الجيدة إلى توجيه الاهتمام في قيام اللجان باليات الرقابة والسياسات التي تمنع الكوارث المالية والتشغيلية .</p>	<p>٤- آلية لجان المراجعة</p>
<p>مجلس إدارة الشركة هو المكلف بتمثيل مصالح المساهمين ويضمن للمستثمرين في الشركة بأن رأس المال الذي تم استثماره يجرى استخدامه من جانب مديري الشركة بطريقة رشيدة ويستخدم لتحسين الاداء الاقتصادي للشركة ، وذلك عن طريق مهمة المجلس الرقابية ، وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة قيمة الشركة ، وبذلك يؤدي المجلس وظيفه هامة من وظائف حوكمة الشركات ، ولأن هذا المجلس هو جزء لا يتجزأ من الهيكل التنظيمي للشركة حيث يعنى المجلس قمة التدرج الهرمي للشركة ، لذلك يمكن اعتبار هذا المجلس من أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ، وقد استخدمت هذه الآلية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات والتوقع النظري لهذه الآليات يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية وعن أثر المعايير المحاسبية في تطوير أداء مجلس الإدارة ، فإن المعايير المحاسبية تُعد هي المقياس الذي يمكن من خلاله أن يحكم مجلس الإدارة على كفاءة وسلامة قيام الإدارة بالأعمال المنوطة بها بشكل فعال ويتمثل دور مجلس الإدارة في التأكد من إدلاء الإدارة لهذه المهام وخاصة أشرافها على عمليات التقرير المالي وتُعد <u>المعايير المحاسبية</u> المقاييس الأساسية والجوهرية لأعداد التقرير المالي .</p>	<p>٥- آلية مجلس الإدارة</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. / هبه جمال هاشم علي

<p>يتم تعويض التنفيذيين بالشركة بطرق مختلفة ، فهم يحصلون على راتب اساسي والذي يشمل أيضاً على معاشات التقاعد ومنح نقدية وعينية بالإضافة إلى ذلك، يمكن لهم الحصول على علاوة والتي ترتبط في الغالب بمقاييس الاداء المحاسبي ، وفي الأونة الاخيرة يتسنى للمديرين الحصول على ثروة إضافية من جراء تطبيق البرامج التحفيزية طويلة الاجل ، وفي الغالب تكون في شكل خيارات الاسهم والتي من شأنها مكافئة المدير لعملة على زيادة سعر سهم الشركة ، وقد استخدمت هذه الالية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات ، والتوقع النظري لهذه الالية يشير إلى احتمال ايجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الالية وبين المعايير المحاسبية ، ويتضح أثر المعايير المحاسبية في تطوير آلية مكافآت التنفيذيين ، حيث ساهمت <u>المعايير المحاسبية التالية</u> : المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٩) ، معيار IFRS(2) ، معيار المحاسبة الامريكي (123R) في تطوير آليات مكافآت التنفيذيين بشكل واضح وفي التغلب على مشاكل القياس والافصاح عن القيمة العادلة لخيارات الاسهم ضمن المكافآت الادارية ومكافآت التنفيذيين .</p>	<p>٦- آلية مكافآت التنفيذيين</p>
<p>المجموعة الثانية : الآليات الخارجية لحوكمة الشركات :</p>	
<p>لا يوجد مفهوم أو تعريف محدد لفعالية المساهمين ، فعندما يعبر المساهمين عن آرائهم في أي وقت كان أو يحاولوا التأثير على قرار شركة ما ، فهم بذلك يعتبرون مساهمين إيجابيين ، والمساهمون الذين يقدموا عروضاً للتصويت عليها أو يحضروا اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين السنوية يعتبر هؤلاء بالطبع مساهمين إيجابيين ، وحتى إرسال خطاباً إلى إدارة الشركة فيما يتعلق ببعض النواحي التشغيلية أو السياسات الاجتماعية للشركة يمكن أن تعتبر فعالية مستثمر ، وقد استخدمت هذه الالية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات منها ، والتوقع النظري لهذه الالية يشير إلى احتمال ايجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الالية وبين المعايير المحاسبية ويتمثل إبراز أثر المعايير المحاسبية على تطوير آلية فعالية المساهمين ، حيث أن التطبيق الجيد <u>للمعايير المحاسبية</u> يمكن من إدارة موارد الشركة بكفاية ضمن علاقة تعرف بعلامة الوكالة بين المساهمين وفريق الادارة وذلك نظراً لعدم قدرة المساهمين على المتابعة الامنية للأحداث الاقتصادية على مستوى الشركة، ولجان التقارير المالية هي أهم مصدر للمعلومات بالنسبة للمساهمين والمعايير المحاسبية جوهران التقارير المالية يتم تطوير آلية فعالية المساهمين بتطبيق المعايير المحاسبية الجيدة.</p>	<p>١- آلية فعالية المساهمين</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصددهم تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. / هبه جمال هاشم علي

<p>يمكن تعريف أصحاب المصالح ، بأنهم الاشخاص أو المجموعات ذات المصالح التشريعية والمالية والفنية في نواحي مختلفة من أنشطة الشركة ، والتي يتعين على الشركة أن تحافظ على علاقتها بهم ، لأن قراراتها قد تؤثر فيهم وقد تتأثر الشركة بقراراتهم تجاهها ، سواء كانت الشركة مهتمة بهم أم لا ، وقد استخدمت هذه الآلية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات ، والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الآلية والمعايير المحاسبية .</p>	<p>٢- آلية حقوق أصحاب المصالح</p>
<p>يتطلب الاطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الراي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الامور المالية ، حيث يكون مراجع الحسابات مسئول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة ، ومسئول عما ورد بتقريره منذ لحظة تقرير المراجعة في الجمعية العامة للشركة وذلك أمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرارات ، وقد استخدمت هذه الآلية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات ، والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة ضعيفة بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية ويتضح اثر المعايير المحاسبية في تطوير المراجعة الخارجية في كونها تشكل اساساً هاماً لمراجعي الحسابات في إصدار تقرير المراجعة ، لذا فإن أي تغيير في المعايير المحاسبية يؤثر بطريقة مباشرة على قاعدة العمل لدى مراجعي الحسابات وعلى برامج المراجعة وعلى المراحل المختلفة لأداء عملية المراجعة أكملها .</p>	<p>٣- آلية المراجعة الخارجية</p>
<p>يعد القانون الذي تعمل الشركة في ظلّه أحد الآليات الخارجية للحوكمة ، والمنطق من وراء ذلك اختلاف عمل الشركة في ظل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (قانون الشركات المساهمة) عن عمل الشركة في ظل القانون رقم ٣٠٣ لسنة ١٩٩١ (قانون شركات قطاع الاعمال العام) عن عمل الشركة في ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (قانون استثمار) حيث تختلف القوانين الثلاثة من حيث الجوانب الخاصة بالحوكمة ، وقد استخدمت هذه الآلية كأحد آليات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات ، والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية ، كما يظهر اثر المعايير المحاسبية في تطوير آلية القانون الذي تعمل الشركة في ظلّه وذلك من خلال التطورات المتلاحقة للمعايير المحاسبية في ظل عولمة النشاط الاقتصادي حتى آخر تعديل لمعايير المحاسبة</p>	<p>٤- آلية القانون الذي تعمل الشركة في ظلّه</p>

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضلي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

<p>المصرية في يناير ٢٠١٥ ، وظهور تطور لمعايير التقارير المالية الدولية وأخرها IFRS 17 (عقود نظامية – عقود التأمين) أدى إلى ضرورة تنوع وتغيير القانون بالشكل الذي يسمح للشركات وخصوصاً المقيدة في البورصة بالتعديل .</p>	
<p>هناك العديد من الشركات المصرية يتم تداول أسهمها في الخارج (سوق لندن) من خلال وجود شهادات إيداع للأسهم (Global Depository Receipts (GDR ويمكن اعتبار ذلك من الآليات الخارجية للحوكمة حيث أنه من المتوقع أن تخضع تلك الشركات لمعايير حوكمة أقوى من المطبقة في مصر ، وذلك من حيث تدبير الاموال ومواجهة الازمات المالية أو من حيث المعايير المحاسبية المطبقة أو من حيث درجة الإفصاح وجودته أو من حيث حماية حقوق الاقليات من حملة الاسهم ، وقد استخدمت هذه الآلية كأحد آلات حوكمة الشركات في العديد من الدراسات منها ، والتوقع النظري لهذه الآلية يشير إلى احتمال إيجاد علاقة ارتباط معنوية موجبة قوية بين تطبيق تلك الآلية وبين المعايير المحاسبية ، ويظهر التطور لهذه الآلية عن طريق تحقيق مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية وتطبيق الاطار الفكري المشترك بين (FASB , IASB) لتحقيق متطلبات الإفصاح على النطاق الدولي .</p>	<p>٥- آلية تداول أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية خارجي</p>

و تؤكد الدراسة على أنه يمكن وضع مجموعة من الاعتبارات لتحقيق جودة المعايير المحاسبية ودورها في تطوير آليات الحوكمة :

أولاً : ضرورة أن تعكس المعايير المحاسبية وجهة نظر المستخدم ومن ثم ضرورة تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وذلك على اعتبار أن المستخدم هو المستفيد النهائي من التقارير المالية ، كما أن المعلومات المحاسبية هي المنتج النهائي للدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، وبالتالي فتحقيق جودة المعايير يجب أن يبدأ من إشباع احتياجات المستخدمين ، ويمكن الاعتماد على الخصائص التي اقترحها المشروع المشترك بين IASB , FASB مع توافر خاصية أمن المعلومات لكي تناسب بيئة الإفصاح الإلكترونية .

ثانياً : ضرورة أن تعكس المعايير المحاسبية وجهة نظر جهات وضع المعايير بعد الأخذ في الاعتبار احتياجات المستخدمين ، ومن ثم وضع المعايير المحاسبية التي تفي بهذه الاحتياجات ، ويجب أن يتم ذلك في ضوء مجموعة من الاعتبارات أهمها :

- أ- أن تساهم المعايير في تحسين الممارسات الحالية .
- ب- أن تعكس المعايير الجوهر الاقتصادي للمعاملات والتعبير الصادق عنها .
- ت- معالجة أوجه القصور في النموذج المحاسبي الحالي .
- ث- التفسير والقابلية لتطبيق المعايير المحاسبية .
- ج- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية ومحاولة إزالة الاختلافات بينها لتسهيل استخدامها في أسواق المال العالمية .

ويستدعي ذلك من جهات وضع المعايير مراجعة وتطوير الاطار المفاهيمي واستخدامه كأساس لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية ومن ثم ضرورة تطوير أهداف التقارير المالية وتحديد الخصائص اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، وتطوير أسس الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ، ويمكن الاعتماد على المشروع المشترك بين IASB , FASB في هذا الصدد .

يقوم معدى القوائم المالية بتطبيق هذه المعايير ، على أن يقوم مراجعي القوائم المالية بالتحقق من إعداد التقارير المالية في ضوء تلك المعايير ، مع ضرورة وضع الإجراءات الكفيلة بتطبيق هذه المعايير والالتزام بها ، فلا يكفي إعداد المعايير بالجودة المناسبة وإنما تطبيق تلك المعايير يحقق الهدف منها .

ثالثاً : إن إعداد المعايير المحاسبية بالجودة المناسبة وتطبيقها ينعكس على جودة التقارير المالية ، ومن ثم فإن التقارير المالية سوف تعكس الواقع الاقتصادي لمنشآت الأعمال ، ومن ثم تحقيق المتطلبات المحاسبية في حوكمة الشركات .

رابعاً : أن تعكس المعايير المحاسبية وجهة نظر المتعاملين في سوق الأوراق المالية عن طريق تقييم جودة المعايير المحاسبية عملياً ، ويتحقق بدراسة العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم، وهي تعكس تأثير المعايير المحاسبية على نفعية

المعلومات ومن ثم قرارات المتعاملين في سوق الأوراق المالية ، فكما أن تحقيق جودة المعايير يتم في ضوء احتياجات المستخدمين ، فمن الضروري تقييم اثر ودور المعايير في تحقيق تلك الاحتياجات .

(٥) التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية في القوائم المالية بهدف تخفيض الدعاوى القضائية ضد المراجعين من منظور آليات الحوكمة :

تعتبر مخاطر التقاضي عن احتمال أن يصبح المراجع مسئولاً بشكل قانوني في المحكمة في حالة فشل عملية المراجعة، وتتغير فرصة التعرض لمخاطر التقاضي وفقاً لقوة النظام القانوني بالدولة وجهود المراجع.

وفي هذا السياق أوضحت البحوث والدراسات (GAO,2016) التي أجريت حول المعايير المرتكزة على المبادئ والمعايير المرتكزة على القواعد، أن التحرك نحو المعايير المرتكزة على المبادئ له العديد من التأثيرات المتناقضة على مخاطر التقاضي بالنسبة للمراجعين.

فمن ناحية، قد ينخفض احتمال قيام الشركات بإعداد التقارير المضللة ويرتفع احتمال قيام المراجعين بتقييد التقارير المضللة، مما يؤدي إلى خفض الخلافات المحاسبية وخفض مخاطر التقاضي للمراجعين، وقد تكون نتائج التقاضي أكثر تفضيلاً بالنسبة للمدافعين عن المعايير المرتكزة على المبادئ، والذي ينتج عنه اختفاء حوافز مقاضاة المراجعين.

ومن ناحية أخرى، فبدون التوجيهات والإرشادات الواضحة، قد يرتفع احتمال قيام الشركات بإعداد تقارير مضللة، وبالتالي يجد المدعين قائمة عريضة من المناطق التي تسمح لهم بمهاجمة المعايير المرتكزة على المبادئ، ومن ثم ترتفع احتمالات ومخاطر التقاضي بالنسبة للمراجعين.

ويتضح أن المعايير المرتكزة على المبادئ أو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) سوف يكون لها تأثير كبير على مخاطر التقاضي بالنسبة للمراجعين، ففي ظل المعايير المرتكزة على المبادئ، أصبح المراجعين في حاجة كبيرة إلى التوجيهات

من الخبراء المحاسبين والمهنيين في ضوء الاستخدام المرتفع للحكم الشخصي والتباين الكبير في تفسير المبادئ، مما قد يعرض المراجعين لمخاطر تقاضي مرتفعة. ومن جانب آخر، تدفع المعايير المرتكزة على المبادئ كلاً من الشركات ومراجعيها إلى تحقيق المستوى المرتفع من الجودة، وهذا يدفع إلى القول بأن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) لها تأثيرات جوهرية على مخاطر التقاضي التي سوف يتعرض لها المراجعين في ظل هذا النظام الجديد لإعداد التقارير المالية. وفي هذا الصدد تم إجراء دراسة حول أهم المنافع والتكاليف المرتبطة بتبني معايير التقارير المالية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية Leung, & Joos, P. (2013) ، حيث تم اختبار ١٥ حدثاً مؤثراً على احتمال تبني معايير التقارير المالية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية واستخدام هذه الأحداث لتحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بتبني التقارير المالية الدولية في الشركات الأمريكية، وكان اهتمام المستثمرين في الصناعات الاستخراجية وصناعات التأمين على مخاطر التقاضي المرتفعة الناتج عن المعايير المرتكزة على المبادئ الصادرة عن IASB، في حين أن المستثمرين في المنشآت الأمريكية ذات المستويات المرتفعة من الملكية الأجنبية سوف يستفيدون من التقارير، وقد أوضحت الدراسة أن المعايير المرتكزة على المبادئ أو معايير التقارير المالية الدولية ترفع من مخاطر التقاضي بالنسبة للمراجعين وذلك لاعتمادها على مستوى مرتفع من استخدام التقدير والحكم الشخصي، كما أوضحت الدراسة أن هيئة التبادل والأوراق المالية في الولايات المتحدة لم تختبر ما إذا كانت الاعتراضات على تبني الـ IFRS في الولايات المتحدة الأمريكية ترتبط بالزيادات المدركة في مخاطر التقاضي أم لا والتي أوضحتها نتائج الدراسة، وأخيراً، استنتجت الدراسة أن تبني معايير التقارير المالية الدولية المرتكزة على المبادئ الصادرة عن IASB سوف يكون لها تأثيرات كبيرة ومتباينة عبر الشركات والصناعات على مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعين القائمين على مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات العاملة في الصناعات المختلفة.

ومن جانب آخر، اختبرت العديد من الدراسات (Abu Rishah, 2014) تأثير تبني معايير التقارير المالية الدولية على مخاطر التقاضي عبر الشركات، في محاولات للتعرف على محددات أتعاب المراجعة عبر الدول، والتعرف على العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة والتي تؤدي إلى رفع أتعاب مراجعة الشركات المختلفة، وقد تم تحديد أتعاب المراجعة بصورة رئيسية من خلال حجم العمل والمسئولية القانونية المحتملة التي تقع على عاتق المراجع أو بصورة أخرى مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعين عند أداء إجراءات مراجعة تلك الشركات بالإضافة إلى تعقيد مهام المراجعة.

وقد تبين أن معايير التقارير المالية الدولية تؤثر بصورة كبيرة على مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعون ومن ثم تؤثر على أتعاب المراجعة، وفيما يتعلق بمخاطر التقاضي، فقد تبين أن المحاسبين لا بد عليهم أن ينفقوا الكثير من الوقت والجهد لتحليل عمليات الأعمال في ظل معايير التقارير المالية الدولية لتقديم الأحكام الأكثر ملائمة حول التقارير والقوائم المالية وضمان الامتثال الكافي من قبل الشركات، ولا بد أن تسمح مؤسسات المحاسبة للمراجعين بتلقي المزيد من التأهيل المهني فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية.

و في ظل تبني الشركات لمعايير التقارير المالية الدولية، سوف ترتفع المخاطر التي يتعرض لها المراجعين، ويؤيد هذا الارتفاع في المخاطر ارتفاع أتعاب المراجعة التي تحتسبها مؤسسات المراجعة على عملائها لتعويضها عن مخاطر التقاضي المرتفعة التي قد تتعرض لها، وقد أوضحت العديد من الدراسات أن مؤسسات المراجعة ترفع أتعاب مراجعتها في ظل تبني الشركات لمعايير التقارير المالية الدولية على الأقل في السنوات الأولى من تبني معايير التقارير المالية الدولية وذلك نظرا لارتفاع مستوى المخاطر التي تتعرض لها، هذا بخلاف أن المعايير المرتكزة على المبادئ تميل إلى الاعتماد على الحكم الشخصية بصورة مرتفعة مما يجعل احتمال التلاعب المحاسبي مرتفع ومن ثم ارتفاع مخاطر فشل عملية المراجعة وبالتالي ارتفاع مخاطر التقاضي التي قد تتعرض لها مؤسسات المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك، توفر المرونة المتأصلة في المعايير المرتكزة على المبادئ مساحة أكبر للشركات لإدارة أرباحها، وهذا يؤثر على إمكانية خفض تحريف التقارير والاحتيايل في تقارير العميل وقوائمه المالية من خلال الإرشادات العملية الشاملة لمساعدة المؤسسات في الامتثال لهذه المعايير، وكل ذلك بدوره يرفع من مستوى مخاطر ارتباط المراجعة ومخاطر التقاضي التي قد يتعرض لها العميل عند فشله في الكشف عن الاحتيايل والتضليل في القوائم والتقارير المالية للعميل. ويمكن القول بأن شمولية وجودة توجيهات معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) لها تأثيرات إيجابية على جودة التقارير لأنها تعمل على تحسين القرارات المحاسبية للإدارة وتخفض أخطاء الحكم الشخصي في الامتثال للتقرير، مما قد يؤدي إلى خفض مخاطر المراجعة وبالتالي خفض مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعون (Kim, 2017).

وكما سبق القول فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية المرتكزة على المبادئ، فقد أدعى البعض أنها تحمي مؤسسات المراجعة من مخاطر التقاضي، في حين يدعى الآخريين أن تجاوز واختراق القواعد المفصلة يعطي للمدعين خارطة الطريق للتقاضي الناجح، ولكن عند اختبار علاقة المعايير المرتكزة على القواعد وحوادث ونتائج إجراء التقاضي، تبين أن المعايير المرتكزة على القواعد ترتبط بالمستوى المنخفض من حوادث التقاضي ولكنها لا ترتبط بنتائج التقاضي عموماً، لذا فقد نادى الكثير من الممارسين والنقاد بالتخلي عن المدخل التقليدي المرتكز على القواعد في الـ US GAAP، واقتروا تبني المعايير المرتكزة على المبادئ أو معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وتفكر هيئة تداول الأوراق المالية حالياً في التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية المرتكزة على المبادئ، وأحد المخاوف المتعلقة بمقترحات التحول إلى المعايير المرتكزة على المبادئ هي أن هذا التحول قد يرفع من مستوى مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجعون ومؤسسات المراجعة، إلا أن هيئة تداول الأوراق المالية قد تنبأت بانخفاض مخاطر التعرض للتقاضي إذا ما تم تنفيذ المعايير المرتكزة على المبادئ.

ويتمثل العنصر الأساسي في التقاضي في النية المضللة، ولتحديد تلك النية لا بد على المدعي أن يكون قادراً على إثبات الحقائق بأن مديري المنشأة قد سلخوا سلوكاً مضللاً فيما يتعلق بالتقارير والقوائم المالية للشركة، مما أثر على أسعار الأوراق المالية لتلك الشركات، وفي ظل قوانين هيئة التبادل والأوراق المالية، فإن السلوك المضلل يعني أن مديري الشركة قد حاولوا خداع وتضليل المستخدمين، وأن هذا السلوك كان واعياً ومتعمداً، وبالتالي، وفقاً لقواعد هيئة التبادل والأوراق المالية، فإنه في بيئة المعايير المحاسبية المرتكزة على القواعد إذا رفع المدعي القضية ضد مديري شركة العميل بالأدلة والتفاصيل الحقيقية الكافية ولم يتم رفض الدعوى، يتم في الغالب تسوية النزاع أو القضية بدلاً من الدخول في المحاكمات، ويبين كل ذلك أن المعايير المحاسبية المرتكزة على القواعد لها تأثيرات جوهرية على مخاطر التقاضي وإجراءات العقوبات المطبقة من قبل هيئة التبادل والأوراق المالية في بيئة تلك المعايير.

وفي دراسة (Gao, 2016) حول نموذج المعايير المرتكزة على القواعد مقابل المعايير المرتكزة على المبادئ، تم التوصل إلى أن المعايير المرتكزة على المبادئ ترتبط بمخاطر التقاضي المتوقع، حيث تبين أن المديرين في الشركات يختارون إدارة أدلة المراجعة للعمل على تعظيم صافي منافعهم، ونقل التكاليف إلى المراجع فيما بعد من خلال وقوع المسؤولية عن فشل عملية المراجعة في الكشف عن الاحتيال والتضليل المحاسبي على عاتق المراجع، وفي هذا الإطار يتخذ المراجع قرار شهادته حول مدى عدالة القوائم والتقارير المالية بمراعاة خفض مخاطر التقاضي المتوقعة.

كما اختبرت الدراسة السابقة (Gao, 2016) خصائص المعايير المرتكزة على القواعد في بيئة الـ US GAAP في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث اختبرت عدداً من النظريات من البحوث السابقة وأهمها مخاطر التقاضي وتقييد السلوك الانتهازي وتكرار المعاملات والعمر والتي تفسر بعض خصائص المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية المشتملة على الخصائص المرتكزة على القواعد، وقد تبين أن مخاطر التقاضي والتعقيد هما الأكثر ارتباطاً بالتباين العرضي والتباين في

السلاسل الزمنية في الخصائص المرتكزة على القواعد، وأوضحت الدراسة أن المعاملات المتكررة والعمر ورغبة المنظمين في تقييم تقارير انتهازية ترتبط بالمعايير المبنية على القواعد.

وفيما يتعلق بنظرية مخاطر التقاضي وعلاقتها بالمعايير المرتكزة على القواعد، تبين أن نظرية مخاطر التقاضي تفترض أن المديرين والمراجعين يسعون إلى خفض التكاليف المتكبدة بسبب التقاضي في أسواق الأوراق المالية وبسبب السلطة التنفيذية لهيئة التبادل والأوراق المالية، وفي ظل هذه النظرية تقدم المعايير المرتكزة على القواعد التوجيهات والإرشادات الواضحة والملاذ الأمن من مخاطر التقاضي أو سوء السلوك المتوقع، وبالتالي تتنبأ هذه النظرية بوجود علاقة إيجابية بين الخصائص أو المعايير المرتكزة على المبادئ ومخاطر التقاضي، ويتمثل السبب الأكثر شيوعاً لكون المعايير المحاسبية الأمريكية مرتكزة على القواعد في مخاطر التقاضي، حيث أن تهديدات التقاضي بسبب الأوراق المالية وتهديدات التنفيذ من قبل هيئة التبادل والأوراق المالية تشكل الكثير من القرارات المرتبطة بالأعمال في البيئة المحاسبية بالولايات المتحدة.

وبصفة عامة، فيمكن النظر إلى المعايير المرتكزة على القواعد على أنها تقدم ملاذاً آمناً من مخاطر التقاضي وذلك لأنها ترسم إطاراً حاداً بين السلوك المسموح به والسلوك غير المسموح به، مما يسمح للأشخاص الخاضعين لتلك القواعد بتحديد ما إذا كانت سلوكياتهم الفعلية أو المتوقعة تقع على أي من جانبي هذا الخط الفاصل بين المسموح والممنوع، وقد لاحظت البحوث والدراسات السابقة أن هذا الملاذ الأمن يخفض عدد الخلافات بعد الحقائق حول المعالجة المحاسبية المحددة والمزاعم حول المحاسبة الدفاعية قانونياً، ويزود ذلك المراجعين والمعددين بالحوافز للضغط من أجل المعايير المرتكزة على القواعد التي تخفض عدم التأكد فيما يتعلق بمخاطر التقاضي. وتعد دراسة د. علي زين (١٩٩١) أولى الدراسات الرائدة في مجال مشاكل التقاضي ضد المراجعين، وهدفت الدراسة إلى إجراءات دراسة تحليلية للعوامل

والظروف المهنية للتقاضي سواء تلك التي يكون العميل نفسه سبباً فيها أو كان المراجع الخارجي هو السبب ، والتي بمراعاة المراجع لهذه الظروف ، وحذره تجاهها وحرصه على تفاديها منذ بداية التعامل مع العميل مما يجنبه الكثير من المشكلات المتعلقة بالتقاضي في مختلف مراحل علاقته بالعمل ، وتضمنت خطة الدراسة الاحداث العارضة والمطالبات المحتملة ، وموقف المراجع الخارجي حيالها ، مع عرض دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي بين المراجع الخارجي والعملاء .وانتهت الدراسة إلى استخدام خطابات التعاقد في جميع الخدمات المهنية المتفق علي تقديمها للعميل، وليس عن مهمة المراجعة فقط ، والحصول على معلومات دقيقة عن نشاط العميل والصناعة التي ينتمى إليها ، ومدى تعرض هذا النشاط أو تلك الصناعة لمخاطر يخشى معها تسوق رأي المراجع (opinion shopping) مع الالتزام بمعايير المراجعة المهنية المتعارف عليها ، وقواعد السلوك المهني ، وإجراءات تحليل مستفيض للقضايا التي تعرض على المحاكم والاحكام التي صدرت من تلك المحاكم بشأنها ، وذلك للاستفادة مما جاء بها ، وتعقيباً على هذه الدراسة كما تضمنت الدراسة بشكل موسع لأحد مكونات مخاطر الاعمال ، والتي تمثلت في مخاطر التقاضي ضد المراجعين الخارجيين ، ونوهت الدراسة إلى أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية عند أعداد القوائم المالية للمنشآت .

كما أهتمت دراسة (Jacquetine et. Al., 2002) بدراسة أسباب زيادة مخاطر الاعمال ومنها الدعاوى القضائية ضد المراجعين وأثر هذه المخاطر على تغيير سلوك تقرير مراقب الحسابات ، وركزت الدراسة على فحص السلوك التأهيلي لمراقب الحسابات ومدى إعماده على المعايير الامريكية FASB عند فحصه للقوائم المالية. وأشارت نتائج الدراسة التطبيقية لهذه الدراسة أن ٨٨% من فئات مستخدمي القوائم والتقارير المالية المشاركين في الاستقصاء يؤكدون على التأثير السلبي لمخاطر الاعمال على أتعاب مهنة المراجعة ، ويرجعون تزايد هذا النوع من المخاطر إلى عدم قدرة المراجع على اكتشاف غش الادارة ، كما أكدت نفس الدراسة أن :

1- ٥٣% من المراجعين ، ٦٢% من المديرين الماليين ، ٥٦% من مستخدمي القوائم والتقارير المالية يؤيدون مسئولية المراجع عن اكتشاف كل حالات الغش الجوهري ، وبالتالي تقليل مخاطر الاعمال .

٢- وأن ٧١% من المستقضي منهم يؤيدون الاكتشاف المطلق لغش الادارة مقابل ٢٦% يؤيدون الاكتشاف المعقول له ، وأن ٤٧% يؤيدون الاكتشاف المطلق للأخطاء مقابل ٥١% يؤيدون الاكتشاف المعقول لها .
وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

١- أنه نظراً لمعاناة المراجعين من النتائج العكسية للتقاضي كأحد مكونات مخاطر الاعمال فإنهم لديهم الحافز لتغيير سلوكهم من أجل تجنب أية مقاضاه مستقبلية والطريقة الوحيدة للقيام بذلك هي تحسين جودة عملية المراجعة .

٢- إن المقاضاة تعتبر تشويه لاسم وسمعة ومكانة المراجع ، وتؤدي إلى نتائج وأثار سلبية حيث أنه بعد المقاضاة تنخفض أتعاب مؤسسات وشركات المراجعة من المراجعات الجديدة حيث أن مصداقية التقارير المالية التي يعدها المراجعين تقل بعد التقاضي .

كما تناولت دراسة (Zeo-Vonna Palmrose (2004 تحليل لمفهوم مخاطر الاعمال ، وحللت هذه المفهوم إلى تحمل المراجع لتكاليف الدعاوى القضائية أو الاضرار بسمعته المهنية أو الاجراءات التأديبية التي قد تتخذها الهيئات التنظيمية مثل (لجنة البورصة أو مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى) . وأكدت الدراسة أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاعمال وأتعاب مراقب الحسابات الخارجي ، وأيدت الدراسة ضرورة تعديل (إعادة صياغة) التقارير والقوائم المالية إذا كانت هناك ضرورة لإعادة تصحيح ، وأن هذا التصحيح يحمي المراقب من مخاطر الاعمال وبالتالي بقاء الاتعاب كما هي ، كما يتوقف أعداد القوائم المالية للشركات حمل الفحص على نوعية المعايير المحاسبية المطبقة .

وأهتمت الدراسة بتحديد مجموعة من العوامل التي تؤثر على مخاطر الاعمال ضد المراجعين وتقلل أو تكاد تعدم أتعابهم وهي : طبيعة ملكية الشركة ، سمعة الادارة

وخبرتها ، معدل دوران الادارة ، تاريخ التعديلات في عملية المراجعة ونوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل، و أن المراقب يحدد المستوى المناسب لمخاطر الاعمال ، وذلك بالأخذ في اعتباره إجراءات المراجع الدقيقة لجميع بنود وعناصر القوائم المالية والحد الأدنى من إجراءات المراجعة التي ينبغي القيام بها وفقاً للمعايير المهنية المقبولة ، وأنه على الرغم من كافة الضوابط والاحتياطات التي يمكن للمراجع اتباعها بغرض تدنية مخاطر الاعمال ، إلا أنها زادت في الآونة الاخيرة، ومن ثم يمكن اللجوء إلى التأمين ، وذلك لحماية الممارسين من تحمل خسائر مالية كبيرة .

ومما سبق تتناول الدراسة بشيء من التفصيل العلاقة التأثيرية للمعايير المحاسبية في ظل التطبيق الفعال لآليات الحوكمة وأثرها على مخاطر التقاضي ضد المراجعين، والتي تتمثل في :

- 1- تحديد مسؤولية الافصاح عن معاملات العميل موضع الشك في ضوء المعايير المحاسبية المطبقة لأعداد القوائم المالية ، وذلك إذا ما كان هناك ما يؤيد هذا ، وكذلك تحديد مجموعة من الصفات مع الاطراف ذات العلاقة بالمنشأة ، حيث تتوقف أتعاب المراجع على مسؤوليته عن الافصاح ومدى اكتشافه لمدى مصداقية المعايير المحاسبية التي تُعد القوائم المالية في ضوءها.
- 2- إعادة صياغة بعض القواعد والفروض الاساسية لمهنة المراجعة في ضوء التطوير الفعال لتطبيق المعايير المحاسبية ، ومن هذا التطوير ضرورة إعادة فحص افتراض أمانة وصدق رجال الادارة العليا ، وكذلك إصدار النشرات المتعلقة بالمعايير الرقابة على جودة أداء المراجعين مع آليات الحوكمة وذلك بهدف تخفيض الابعاد المتعددة لمخاطر التقاضي والتي تتمثل في :
- أ- الابعاد المتعددة للمنازعات القضائية في :

- زيادة عناصر المصروفات التي يتحملها المراجع مثل أتعاب المحامين ، المصروفات النثرية وما يترتب على حكم المحكمة في مغالاة تسوية المنازعات .

- الايرادات الضائعة نتيجة الساعات المفقودة في المنازعات القضائية .
 - ب- الابعاد المتعددة للإجراءات التأديبية في :
 - توقف النشاط المهني .
 - ارتفاع التكاليف الناشئة عن القيام بإجراءات فحص إضافية .
 - ج- الابعاد المتعددة للأضرار التي تلحق بالسمعة المهنية في :
 - التأثيرات بالسلب في جهودات الممارسة والعمل .
 - فقد العملاء .
 - ضياع الجهد الاضافي .
 - انخفاض الروح المعنوية للأفراد منشآت المراجعة .
 - إعادة صياغة سياسات وإجراءات جديدة لتحسين الاداء المهني ويتوقف ذلك على المعايير والسياسات المحاسبية التي تعد القوائم المالية من خلالها .
- ٣- أدى ظهور مخاطر التقاضي على ضرورة المحافظة على المبادئ والسياسات والمعايير المحاسبية المطبقة في هذا الشأن ، حيث فرضت هذه المخاطر بنود جديدة يجب أن تتضمنها أصول مهنة المراجعة ، وذلك في العقود بين المراجع والعميل حيث أن هناك ضرورة لتحديد مسؤولية المراجع القانونية تجاه الطرف الثالث المذكور أسمه بالعقد كمستفيد رئيسي من مهمة المراجعة ، تجاه الطرف الثالث (مستخدمي التقارير المالية) .
- ٤- أدى تصاعد الدعاوى القضائية في الآونة الاخيرة إلى ضرورة التفصيل لحقائق هامة يجب تغيير مفاهيمها لدى المراجعين ومنها أن مجرد إثبات الاهمال ليس دليلاً كافياً لإثبات نية الغش والتلاعب ، والتي تضمنتها قوانين بورصة الاوراق المالية (SEC) حيث يستطيع المستثمرون استرداد قيمة الخسائر الناتجة عن الغش والتلاعب مما يقلل من أتعاب المراجعين المسؤولين عن ذلك ، ونتيجة عدم اكتشاف تطبيق بعض السياسات المحاسبية المطبقة في ضوء (Non-GAAP) .

٥- تحديد مسؤولية المراجع القانونية نحو عملائه في حالة عدم اكتشاف الاخطار والمخالفات في إيراد القوائم المالية وعدم إعتداد هذه القوائم على معايير محاسبة فعالة ، ويترتب على هذا البند ضرورة توضيح واجبات المراجع بشكل أكثر دقة في خطاب التعاقد على إعداد القوائم المالية ، مع النص على عدم مسؤوليته عن إبداء الرأي في هذه القوائم وإلزام المراجع بضرورة إتباع العناية والوعي المهني المعتاد لمهنة المراجعة وإلا ذهبت أتعابه أدراج الرياح .

ومع هذه التأثيرات لمخاطر التقاضي في ظل غياب آليات الحوكمة أدى ذلك إلى تعقد وظيفة المراجعة إلى حد كبير وأعتدت على الاقتراض الذي يقضي بأن كل طرف من أطراف المعاملة الاقتصادية يحاول بقدر استطاعته تعظيم المنافع المتوقع تحقيقها من المعاملات ، ويمكن الوصول لهذا الهدف عندما تتعاوض مصالح أطراف المعاملة بينما يتحقق العكس عندما تتوطد العلاقة بين الاطراف المعنية نظراً لاحتمال التواطؤ وتحويل قيمة المعاملات في السجلات المحاسبية وعدم الاعتماد على المعايير المحاسبية ذات الصلة وتتركز الدراسة الحالية إلى ضرورة وجود تأثير إيجابي في الاعتماد على معايير محاسبية فعالة في ظل تطبيقه .

القسم الثاني : مسح ميداني لإثبات فروض الدراسة و تأكيد الفكرة النظرية لها:

تم الاعتماد على أسلوب قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات، و القيام بشرح مشكلة البحث والهدف من الدراسة، بالإضافة إلى إرفاق قائمة أخرى تحتوي على مفاهيم المصطلحات التي تضمنتها استمارة الاستقصاء بهدف التسهيل على المستقضي منهم في الإجابة على الأسئلة بصورة موضوعية، حيث تضمنت قائمة الاستقصاء ما يلي:

- القسم الأول: بيانات عامة تشمل (الوظيفة، نوع الوظيفة).
- القسم الثاني: اشتمل على مجموعة من الأسئلة تخدم فروض الدراسة وشملت الجوانب التالية:

- آليات تحقيق العلاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات.
- متطلبات مساهمة المعايير في تطوير آليات الحوكمة .
- التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية في القوائم المالية بهدف تخفيض مخاطر الدعاوي القضائية ضد المراجعين من منظور آليات الحوكمة

ولقد تمّ استخدام المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة، وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية تحتوي هذه القائمة على أسئلة ذات نهاية مغلقة؛ يقوم المستقصى منه باختيار إجابة واحدة من بين الإجابات الخمس حسب مقياس ليكرت.

وقد تمّ عرض قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية على مجموعة من (معدّي القوائم المالية، المراجعين الخارجيين) وقد تم شرح الهدف من الدراسة والغرض من قائمة الاستقصاء للمستقصى منهم، وقد طُلب منهم إبداء آرائهم وملاحظاتهم عن مدى شمول ووضوح القائمة، ولقد كان لملاحظاتهم الأثر الكبير في التوصل للقائمة بصورتها النهائية، والتي تم توزيعها فيما بعد على عينة الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة البحث :

أ- مجتمع الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار الفروض، تمّ تحديد مجتمع الدراسة الميدانية في الشركات المقيدة في البورصة، مكاتب المراجعة (Big 4) في مصر، (Non Big 4) في مصر).

ب- عينة الدراسة:

شملت عينة الدراسة الشركات المقيدة في البورصة، مكاتب المراجعة (Big 4) في مصر، (Non Big 4) في مصر) وهي:

- معدّي القوائم المالية.

- المراجعين الخارجيين.

وقد وزعت قائمة الاستقصاء على مفردات مجتمع البحث وشرح الهدف من البحث والغرض من قائمة الاستقصاء لضمان جودة ما تم الحصول عليه من بيانات، وقد كانت نسبة الاستجابة جيدة من قبل مفردات عينة البحث، والجداول التالية توضح نسبة الاستجابة وخصائص العينة.

ثانياً: اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة:

يهدف اختبار الصدق والثبات إلى التأكد من مدى جودة محتوى قائمة الاستقصاء وأنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومدى امكانية الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

1- معامل الصدق (ألفا): يقيس عملياً قدرة متغيرات الدراسة على قياس الشيء الذي وضعت لقياسه.

2- معامل الثبات: يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان النتائج نفسها إذا ما استخدم أكثر من مرة وتحت ظروف متشابهة وعلى الأشخاص أنفسهم، ويشير الثبات إلى الدرجة العالية من الدقة والاتساق فيما يزودنا به الاستبيان من بيانات.

وقد أظهرت نتائج تحليل الصدق (ألفا)، واختبار الثبات الكلي للاستبيان باستخدام معادلة ألفا كرونباخ، ولكل محور من محاوره على حدة، على النحو الموضح في الجدول (1) التالي:

مجتمع معاملات الصدق والثبات لقائمة استقصاء

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد الفقرات	الاسئلة
0.90	0.803	15	السؤال الاول: آليات تحقيق العلاقة بين متطلبات الافصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. هبه جمال هاشم علي

0.88	0.758	16	السؤال الثاني: متطلبات مساهمة المعايير في تطوير آليات الحوكمة
0.76	0.578	5	السؤال الثالث: التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية
0.92	0.846	36	الاداء ككل

جدول رقم (١)

يلاحظ من الجدول رقم (١) أن قيمة معامل الصدق لأداة الدراسة ككل قد بلغ (٠,٩٢) وهو أمر انعكس أثره بشكل مباشر على معامل الثبات لأداة البحث ككل حيث بلغ (٠,٨٤٦)، وقد حصل السؤال الاول "على أعلى درجة ثبات فبلغت (٠,٨٠٣)، بينما حصل السؤال الثالث علي أقل درجة ثبات بلغت (٠,٥٧٨)، وتدعم القيم المرتفعة لمعاملات الصدق والثبات دقة ومصداقية نتائج البحث التي تم الحصول عليها عند اختبار الفروض.

ثالثاً: خصائص عينة الدراسة:

تتمثل فيما يلي:

١. التوزيع حسب الوظيفة:

جدول رقم (٢) التوزيع حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرارات	
49.1	55	معد القوائم المالية
29.5	33	مراجع بمكاتب كبيرة
21.4	24	مراجع بمكاتب غير كبيرة
100.0	112	المجموع

المصدر: الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي

يلاحظ من الجدول السابق أن أعلى نسبة لمعدي القوائم المالية حيث بلغت (٥٥%) من حجم العينة، وأن أقل نسبة كانت للمراجع بمكاتب غير كبيرة فبلغت نسبتهم (٢٤%) من حجم العينة، بينما بلغت نسبة المراجع بمكاتب كبيرة (٣٣%) من حجم العينة، وهذا يشير إلى أن غالبية المستجيبين من الكفاءات العلمية وبالتالي يمكن الاعتماد على اجاباتهم على قائمة الاستقصاء.

٢. التوزيع حسب نوع الوظيفة:

جدول رقم (٣) التوزيع حسب نوع الوظيفة

النسبة المئوية	التكرارات	
49.1	55	معد القوائم
50.9	57	مراجع
100.0	112	المجموع

المصدر: الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي

يلاحظ من الجدول السابق أن النسب حسب نوع الوظيفة (معد القوائم،مراجع) كانت متقاربة جداً، حيث انحصرت بين نسبي (٤٩.١%، ٥٠.٩%) وبالتالي يمكن القول انه قد تم مراعات حصول نوع الوظيفة المختلفة على فرصة الاجابة على الاستقصاء والاستفادة من ارائهم بشكل متكافئ.

رابعاً: إختبار إعتدالية البيانات :

للتأكد من توزيع البيانات وما اذا كانت ذات توزيع طبيعي او غير طبيعي تم اختبار اعتدلية توزيع البيانات كما في الجدول التالي:

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

جدول (٤) إختبار إعتدالية البيانات

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
Sig.	Df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
0.028	112	0.974	0.036	112	0.087	السؤال الاول
0.425	112	0.988	0.200	112	0.071	السؤال الثاني
0.058	112	0.976	0.056	112	0.082	السؤال الثالث
0.292	112	0.986	0.065	112	0.081	الاداة ككل

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي
 يتضح من البيانات السابقة عدم معنوية إختبار الإعتدالية مما يدل على إعتدالية التوزيع
 لمتغيرات الدراسة ويشير ذلك إلى أن البيانات ذات توزيع طبيعي .
السؤال الأول :- ويمثل الفرض الاول والذي ينص على:

لا توجد علاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية و حوكمة الشركات .

جدول (٥) المتوسطات والانحرافات والوزن النسبي

مراجع خارجي (n=57)			معدّي قوائم (n=55)			العبارات
الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.888	0.57	4.44	0.916	0.53	4.58	١. الإفصاح عن الاداء المالي والمركز المالي وحقوق الملكية .
0.838	0.77	4.19	0.892	0.60	4.46	٢. الإفصاح عن قواعد وممارسات حوكمة الشركات
0.856	0.73	4.28	0.87	0.70	4.35	٣. الإفصاح عن مكافآت ومرتبآت أعضاء مجلس الادارة .
0.866	0.66	4.33	0.858	0.69	4.29	٤. الإفصاح عن حقوق الاغلبية وحقوق التصويت للمساهمين .
0.8	0.78	4.00	0.822	0.74	4.11	٥. الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتوفير المعلومات اللازمة لحماية المستثمرين وإجراء المقارنات .
0.818	0.74	4.09	0.876	0.73	4.38	٦. الإفصاح عن السياسات المحاسبية وتوفير المعلومات اللازمة لحماية المستثمرين وإجراء المقارنات .
0.852	0.72	4.26	0.894	0.69	4.47	٧. الإفصاح عن المسائل الاساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من اصحاب المصالح وعلاقتهم بالادارة .
0.866	0.72	4.33	0.92	0.60	4.60	٨. الإفصاح والتقرير عن الأنشطة خارج الميزانية والاصول غير الملموسة .
0.828	0.79	4.14	0.87	0.78	4.35	٩. الإفصاح عن المعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية .

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصددهم تنفيذ مظاهر التفاضي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبه جمال هاشم علي

0.912	0.54	4.56	0.938	0.51	4.69	١٠ الإفصاح والنشر الإلكتروني
0.902	0.63	4.51	0.932	0.52	4.66	١١ الإفصاح عن صيغة العلاقات للأطراف داخل المؤسسات والمبالغ والأرصدة والضمانات .
0.936	0.54	4.68	0.92	0.60	4.60	١٢ الإفصاح الكامل عن المكافآت التعويضية للمديرين والمنافع المختلفة للعاملين .
0.782	0.95	3.91	0.804	0.83	4.02	١٣ الإفصاح عن بعض المعلومات مثل كفاءة الكوادر الإدارية وسمعة الإدارة و عدد الاسهم المملوكة للمديرين.
0.828	0.81	4.14	0.898	0.66	4.49	١٤ الإفصاح عن الاطراف ذو العلاقة وبخاصة في الشركات العائلية
0.912	0.50	4.56	0.902	0.51	4.51	١٥ الإفصاح عن المخاطر المالية ومخاطر التشغيل.
0.86	0.36	4.30	0.888	0.33	4.44	١٦ المجموع

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- إن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات العينة المبحوثة لجميع العبارات السابقة تراوحت بين (٤.١١-٤.٦٩)، حيث حصلت فقرة رقم (١٠) ونصها " الإفصاح والنشر الإلكتروني " على أعلى قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (٤.٦٩) وبانحراف معياري (٠.٥١) و بوزن نسبي (٠.٩٣٨) بدرجة عالية، وتشير هذه النتيجة إلى ان الإفصاح والنشر الإلكتروني يحقق العلاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات
- حصلت فقرة رقم (١٣) " الإفصاح عن بعض المعلومات مثل كفاءة الكوادر الادارية وسمعة الإدارة و عدد الاسهم المملوكة للمديرين. " على أقل قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (4.02) وبانحراف معياري (0.83) و بوزن نسبي (٠.٨٠٤) وبدرجة مهم، وتشير هذه النتيجة إلى أن الإفصاح عن بعض المعلومات مثل كفاءة الكوادر الادارية وسمعة الإدارة و عدد الاسهم المملوكة للمديرين، يعتبر كاحد متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات
- بمقارنة قيم المتوسطات للفئتين (معدي القوائم المالية، المراجعين) يمكن القول أن إجابات عينة الدراسة قد اتفقت حيث بلغت المتوسطات الحسابية لفئتي الدراسة معد قوائم مالية ومراجع خارجي على التوالي (٤.٤٤، ٤.٣٠) وبوزن نسبي بلغ (٨٨.٨% ، ٨٦%) وبدرجة مهم تماماً ، وهذا يعني الاتفاق العالي بين

وجهات نظر فئتي الدراسة معد قوائم مالية ومراجع خارجي على وجود علاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات . ولاختبار مدى صحة الفرض الاولي: "لا توجد علاقة بين متطلبات الإفصاح عن تطبيق المعايير المحاسبية المصرية وحوكمة الشركات" . تم استخدام اختبار (t-test) لعينة واحدة كما في الجدول التالي:

جدول (٦) اختبار (t-test) لعينة واحدة

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ن	الفرض
٠.٠٠٠	41.000	0.35231	4.37	112	الفرض الاول: لا توجد علاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وحوكمة الشركات .

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

- وللاستدلال على درجة موافقة أفراد عينة الدراسة حول وجود علاقة بين متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة المصرية وبين حوكمة الشركات ، فقد اظهرت نتائج اختبار تي لعينة واحدة "One sample T test" في الجدول رقم (٦)، وجود درجة اتفاق دال احصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) على مجموع فقرات مقياس العلاقة، حيث كانت قيمة المتوسط المحسوب لمجموع الفقرات (٤.٣٧) ، في حين أن قيمة المتوسط الافتراضي تبلغ (٣).
- وبما أن القاعدة هي قبول الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أكبر من ($\alpha = 0.05$) ورفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أصغر من ($\alpha = 0.05$) فإن النتيجة هي رفض الفرض وقبول الفرض البديل ونصه " توجد علاقة بين متطلبات الإفصاح عن تطبيق المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات".

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبة جمال هاشم علي

السؤال الثاني :- ويمثل الفرض الثاني والذي ينص على:
 لا تساهم المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة .

جدول (٧) المتوسطات والانحرافات والوزن النسبي

العبارة	معدى قوائم (n=55)			مراجع خارجي (n=57)		
	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف النسبي	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف النسبي	الوزن النسبي
١. توفير تقارير مالية أكثر شفافية عن طريق زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي .	4.11	0.60	0.822	4.09	0.76	0.818
٢. التقارب بين المعايير والحاجة إلى مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تتمتع بالقبول العالمي .	3.98	0.73	0.796	4.02	0.79	0.804
٣. التقارب بين المعايير وأثره في تفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات	4.69	0.47	0.938	4.60	0.50	0.92
٤. المعايير المحاسبية ودورها في الحد من التلاعب في التقارير المالية	4.60	0.53	0.92	4.67	0.51	0.934
٥. تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركات والتصدي لظاهرة عدم تماثل المعلومات	4.22	0.71	0.844	4.25	0.66	0.85
٦. آليات الاعلان عن المعلومات في التوقيت المناسب وتحليل الانحرافات عن الخطط وتطبيق الاشكال الدولية وتطبيق الاداء المحاسبي مع المعايير المحلية والدولية .	4.13	0.67	0.826	4.12	0.68	0.824
٧. تحسين طرق الإفصاح والتي تضم مفردات التقارير المالية وغير المالية والتقارير القطاعية ، التقارير البيئية وتقارير مجلس الادارة بالإضافة إلى الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي للإفصاح المحاسبي والذي يضم مفردات المعلومات الدفترية والسوقية والمعرفية والمعلومات العامة عن الشركة ومجلس الادارة ومعلومات تداول الاسهم ومعلومات البرامج والانشطة ومعلومات عن الميزة التنافسية	3.98	0.78	0.796	3.88	0.83	0.776
٨. تطوير أهداف البناء والخدمات الوقائية والتقييمية والانشائية والتصحيحية كجوه أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الحوكمة .	3.91	0.78	0.782	3.90	0.72	0.78
٩. التركيز على التغييرات التنظيمية التي تؤثر على الرقابة الشاملة وعمليات إدارة المخاطر .	4.15	0.62	0.83	4.19	0.61	0.838
١٠. توجيه الاهتمام في قيام لجان المراجعة بآليات الرقابة والسياسات التي تمنع الكوارث المالية والتشغيلية .	4.13	0.70	0.826	3.98	0.77	0.796
١١. التأكد من تفعيل دور مجلس الادارة في التأكد من	4.47	0.60	0.894	4.26	0.72	0.852

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التفاضل ضد المراجعين مع مسح ميداني
 1. د/ أحمد زكي حسين متولي & د/ هبه جمال هاشم علي

مراجع خارجي (n=57)			معدّي قوائم (n=55)			العبارات	
الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
						أداء الإدارة بالتأكد من مهام تحسين الأداء الاقتصادي والإشراف على عمليات التقرير المالي .	
0.8	0.85	4.00	0.826	0.67	4.13	تطوير آليات مكافآت التنفيذيين والتغلب على مشاكل القياس والإفصاح عن القيمة العادلة لخيارات الأسهم ضمن حزمة المكافآت الإدارية ومكافآت التنفيذيين .	12.
0.85	0.79	4.25	0.852	0.65	4.26	إدارة موارد الشركات بكفاءة ضمن علاقة تعرف بعلاقة الوكالة بين المساهمين وفريق الإدارة .	13.
0.846	0.71	4.23	0.83	0.76	4.15	يؤدي التغيير في المعايير المحاسبية إلى تغيير مباشر في قاعدة العمل لدى المراجعين الخارجية وعلى برامج المراجعة وعلى المراحل المختلفة لأداء عملية المراجعة بأكملها .	14.
0.92	0.53	4.60	0.924	0.53	4.62	تعمل المعايير المحاسبية على تطوير آلية القانون الذي تعمل الشركة في ظلّه .	15.
0.804	0.79	4.02	0.796	0.81	3.98	تحقيق مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية وتطبيق الأطر الفكري المشترك بين (IASB & FASB) لتحقيق متطلبات الإفصاح على النطاق الدولي .	16.
0.838	0.37	4.19	0.844	0.26	4.22	المجموع	17.

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الإحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- إن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات العينة المبحوثة لجميع العبارات السابقة تراوحت بين (3.91-4.69)، حيث حصلت فقرة رقم (3) ونصها " التقارب بين المعايير وأثره في تفعيل مبادئ وآليات حوكمة الشركات " على أعلى قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (4.69) وانحراف معياري (0.73) و بوزن نسبي (0.796) بدرجة عالية جداً، وتشير هذه النتيجة إلى ان التقارب بين المعايير يساهم في تطوير آليات الحوكمة.
- حصلت فقرة رقم (8) " تطوير أهداف البناء والخدمات الوقائية والتقييمية والانشائية والتصحيحية كجوهر أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الحوكمة " على أقل قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (3.91) وانحراف

معياري (0.78) وبوزن نسبي (٠.٧٨٢) وبدرجة مهم، وتشير هذه النتيجة إلى أن تطوير أهداف البناء والخدمات الوقائية والتقييمية والانشائية والتصحيحية كجوهر أداء وظيفة المراجعة الداخلية تساهم في تطوير آليات الحوكمة.

- بمقارنة قيم المتوسطات للفئتين (معدي القوائم المالية، المراجعين) يمكن القول أن إجابات عينة الدراسة تتفق في مستوى درجة الاستجابة حيث توافق كلا الفئتين بدرجة عالية على محتوى هذه العبارات، وهذا دليل قاطع على المساهمة الفاعلة للمعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة.

ولاختبار مدى صحة الفرض الثاني: " لا تساهم المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة ". تم استخدام اختبار (t-test) لعينة واحدة كما في الجدول التالي:

جدول (٨) اختبار (t-test) لعينة واحدة

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ن	الفرض
٠.٠٠٠	39.851	0.31965	4.20	112	الفرض الثاني: " لا تساهم المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

- وللاستدلال على درجة موافقة أفراد عينة الدراسة حول مساهمة المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة ، فقد اظهرت نتائج اختبار تي لعينة واحدة "One sample T test" في الجدول رقم (٨)، وجود درجة اتفاق دال احصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) على مجموع فقرات مقياس العلاقة، حيث كانت قيمة المتوسط المحسوب لمجموع الفقرات (٤.٢٠) ، في حين أن قيمة المتوسط الافتراضي تبلغ (٣).
- وبما أن القاعدة هي قبول الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أكبر من ($\alpha = 0.05$)

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصددهم تخفيض مخاطر التقاضي ضد المراجعين مع مسح ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د./ هبة جمال هاشم علي

ورفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أصغر من ($\alpha = 0.05$) فإن النتيجة هي
 رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل ونصه " تساهم المعايير المحاسبية
 في تطوير آليات الحوكمة"

السؤال الثالث :- ويمثل الفرض الثالث والذي ينص على: "لا يؤدي التطبيق الفعال
 للمعايير المحاسبية إلى تخفيض الدعاوى القضائية"

جدول (٩) المتوسطات والانحرافات والوزن النسبي

العبارة	معدّي قوائم (n=55)			مراجع خارجي (n=57)		
	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	المتوسط	الانحراف المعياري
١. تتزايد مخاطر التقاضي عند تطبيق المعايير المحاسبية المبنية على المبادئ عنها في حالة المعايير المحاسبية المبنية على القواعد	4.18	0.64	0.836	4.16	0.75	0.832
٢. ترتفع مخاطر التقاضي ضد المراجعين عند تطبيق معايير IFRS	3.96	0.77	0.792	3.97	0.87	0.794
٣. ينخفض احتمال قيام الشركات بإعداد التقارير المضللة ويرتفع احتمال قيام المراجعين بتقييد التقارير المضللة، مما يؤدي إلى خفض الخلافات المحاسبية وخفض مخاطر التقاضي للمراجعين	3.91	0.75	0.782	3.91	0.87	0.782
٤. ترتفع اتعاب المراجعة الخارجية لتوقع مخاطر مقاضاه المراجعين في حالة تطبيق المعايير المبنية على المبادئ	4.13	0.61	0.826	4.30	0.65	0.86
٥. تزداد جودة المراجعة الخارجية عن تطبيق المعايير المبنية على القواعد لتجنب مخاطر التقاضي ضد المراجعين .	4.38	0.56	0.876	4.26	0.70	0.852
٦. المجموع	4.11	0.40	0.822	4.12	0.48	0.824

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- إن قيم المتوسطات الحسابية لإجابات العينة المبحوثة لجميع العبارات السابقة تراوحت بين (٣.٦٩-٤.٣٨)، حيث حصلت فقرة رقم (٥) ونصها " تزداد جودة المراجعة الخارجية عن تطبيق المعايير المبنية على القواعد لتجنب مخاطر التقاضي ضد المراجعين " على أعلى قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (٤.٣٨) وبانحراف معياري (٠.٥٦) وبوزن نسبي (٠.٨٧٦) بدرجة مهم تماما، وتشير هذه النتيجة إلى ان زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية تعمل علي تجنب مخاطر التقاضي ضد المراجعين.
- حصلت فقرة رقم (٢) " ترتفع مخاطر التقاضي ضد المراجعين عند تطبيق معايير IFRS " على أقل قيمة بين قيم المتوسطات في هذا السؤال بمتوسط (3.69) وبانحراف معياري (0.77) و بوزن نسبي (٠.٧٩٢) وبدرجة مهم، وتشير هذه النتيجة إلى أن ترتفع مخاطر التقاضي ضد المراجعين عند تطبيق معايير IFRS .
- بمقارنة قيم المتوسطات للفئتين (معدي القوائم المالية، المراجعين) يمكن القول أن إجابات عينة الدراسة تتفق في مستوى درجة الاستجابة حيث توافق كلا الفئتين بدرجة عالية على محتوى هذه العبارات، وهذا دليل قاطع علي ان التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية يؤدي إلى تخفيض الدعاوى القضائية . ولاختبار مدى صحة الفرض الثالث: " لا يؤدي التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تخفيض الدعاوى القضائية. تم استخدام اختبار (t-test) لعينة واحدة كما في الجدول التالي:

دور المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة بصدده تنفيذ مناظر التقاضي ضد المراجعين مع مسع ميداني
 ١. د/ أحمد زكي حسين متولي & د. هبه جمال هاشم علي

جدول (١٠) اختبار (t-test) لعينة واحدة

مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ن	الفرض
٠.٠٠٠	26.793	0.44083	4.12	112	الفرض الثالث: "لا يؤدي التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تخفيض الدعاوى القضائية"

المصدر : الدراسة الميدانية و مخرجات نتائج التحليل الأحصائي ذات دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$)

- وللاستدلال على درجة موافقة أفراد عينة الدراسة حول دور التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تخفيض الدعاوى القضائية ، فقد اظهرت نتائج اختبار تي لعينة واحدة "One sample T test" في الجدول رقم (١٠)، وجود درجة اتفاق دال احصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) على مجموع فقرات مقياس العلاقة, حيث كانت قيمة المتوسط المحسوب لمجموع الفقرات (٤.١٢) ، في حين أن قيمة المتوسط الافتراضي تبلغ (٣).
- وبما أن القاعدة هي قبول الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أكبر من ($\alpha = 0.05$) ورفض الفرض إذا كانت مستوى الدلالة أصغر من ($\alpha = 0.05$) فإن النتيجة هي رفض الفرض الثالث وقبول الفرض البديل ونصه " يؤدي التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تخفيض الدعاوى القضائية ".

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج :

- ١- أن قصور التقارير المالية في التعبير عن متطلبات وآليات حوكمة الشركات يتطلب تطوير ومعالجة أوجه القصور في المعايير المحاسبية .
- ٢- تعتبر المعايير المحاسبية إحدى المتطلبات الفردية لحوكمة الشركات وإحدى التعاملات الأساسية لنجاحها ، كما تعتبر المعايير المحاسبية ضمن الآليات الأساسية لتحقيق الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات .

- 3- راعت النماذج المستخدمة في تقييم حوكمة الشركات سواء على مستوى الدول أو على مستوى المنشآت ، قد راعت المعايير المحاسبية ضمن المؤشرات المستخدمة في التقييم .
- 4- تأثرت جودة التقارير المالية بالقصور في ملائمة المعايير المحاسبية لحوكمة الشركات وأن هناك حاجة إلى بناء نموذج محاسبي معاصر لمواجهة الاقتصاد الجديد القائم على المعرفة .
- 5- يوجد دور اساسي للمعايير المحاسبية في الحد من التلاعب في التقارير المالية من قبل إدارة الشركة تحقيقاً لمبدأ الافصاح والشفافية كأحد متطلبات حوكمة الشركات
- 6- يعتبر الافصاح عن المعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية من أهم متطلبات تطوير التقارير المالية للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات .
- 7- يقلل أعداد القوائم المالية بالقواعد دون المبادئ إلى تخفيض الدعاوى القضائية ، حيث تقلل إدارة الارباح عند إتباع منهج القواعد .
- 8- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات الافصاح عن تطبيق المعايير المحاسبية و آليات حوكمة الشركات.
- 9- تساهم المعايير المحاسبية في تطوير آليات الحوكمة
- 10- يؤدي التطبيق الفعال للمعايير المحاسبية إلى تخفيض مخاطر الدعاوى القضائية .

ثانياً : التوصيات:

تتمحور الدراسة حول توجيه ما يلي من توصيات:

- 1- معدي القوائم المالية : ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية المبنية على القواعد و التي تعمل على تخفيض مخاطر الدعاوى القضائية ضد المراجعين بالإضافة إلى مستجدات معايير إعداد التقارير المالية عند إعداد القوائم المالية مع التركيز على قياس تأثير هذه المعايير على مبادئ و قواعد و آليات حوكمة الشركات.
- 2- المراجعين : الألتزام بتقييم و مراجعة القوائم المالية مع التحقق و التأكد من تطبيق الأفصاح عن المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية و إجراء

التنسيق مع المراجعين الداخليين و لجان المراجعة بالفحص و التقييم كأدوات
و آليات التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

ثالثا : اتجاهات البحوث المستقبلية المقترحة :

استنتجت الدراسة وجود علاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية ومبادئ آليات
حوكمة الشركات باعتبار أن المعايير المحاسبية تهتم بتحديد وقياس الاحداث المالية
للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية واتخاذ القرارات المناسبة
وتقديم حلول للمشاكل التي تواجه المنشأة في سعيها للتوسع خاصة على مستوى
الاسواق المالية عن طريق تعزيز قدرة مستخدمي المعلومات المالية على تفسيرها
وتسهيل عملية الاتصال المعلوماتي ، وفي ضوء آليات الحوكمة والتي تمثل أدوات
العمل للحكم على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في
الاسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو ، وأيضاً
يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة ، مع الحرص على تدعيم استقرار اسواق
المال مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة .

وتوصي الدراسة بضرورة تطوير المعايير المحاسبية سواء الدولية IAS أو
معايير التقارير المالية الدولية IFRS ، المعايير الأمريكية FASB ، ومعايير
المحاسبة المصرية لمواكبة التطور في مهام آليات الحوكمة التي تتنوع بتنوع المفاهيم
والاهداف والوظائف لمطالبات مكونات آليات الحوكمة وبخاصة (المراجعة الداخلية،
لجان المراجعة ، مجلس الادارة ، مكافآت التنفيذيين ، فعالية المساهمين ، حقوق
أصحاب المصالح ، تداول أسهم الشركة في سوق أوراق مالية خارجي) وذلك في
ضوء ما أسفرت عنه الدراسات النظرية للبحث .

كما تتمثل إتجاهات البحوث المستقبلية المقترحة في :

- 1- قياس أثر القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات على أداء وقيمة الشركة في ضوء
معايير المحاسبة المرتبطة .
- 2- جودة تقارير الاعمال السنوية المنشورة للشركات المسجلة بالبورصة بين الالتزام
بقواعد الحوكمة وضبط معايير المحاسبة .

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

- 1- احمد زكي حسين متولي،(٢٠١٣) "تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية و انعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية : مع دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع٤٤، ص ٤٩٢.
- ٢- د. أحمد رجب عبدالمك،(٢٠٠٦) "إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشورة ببورصة الاوراق المالية : دراسة نظرية وتطبيقية" ، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية** ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الاول .
- ٣- ----- (٢٠١٨). أثر التحول إلى IFRS على تحسين مستوى حوكمة الشركات والإفصاح والشفافية في المملكة العربية السعودية. **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**. جامعة سوهاج. كلية التجارة. مجلد ٣٢ , عداد ١ ، ص.ص (١٦-١).
- ٤- د. أبو الحمد مصطفى صالح ، (٢٠١٧) "أثر معايير المحاسبة المصرية المعدلة عام ٢٠١٥ على جودة التقارير المالية" ، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة** ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد ٣١ ، العدد الثالث .
- ٥- د. أسعد مبارك حسين ،(٢٠١٨) "أثر خصائص لجنة المراجعة مع عدم تماثل المعلومات المحاسبية" ، **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٢ ، العدد الثاني .
- ٦- د. اسامة أحمد جمال ،(٢٠١٨) "المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS وملائمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين في سوق المال

- دراسة تحليلية وميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٢ ، العدد ١ .
- ٧- جوزيف جودوين ، ستيفن جولدبرج ، (٢٠٠٣) "ماهي أهمية المحاسبة السليمة ومعايير إعداد التقارير ، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين" ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، غرفة التجارة الامريكية ، واشنطن .
- ٨- د. شوقي الحفناوى ، (٢٠٠٥) "حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي" ، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية ، الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية .
- ٩- د. صفاء محمد سرور ، (٢٠٠٥) "دور المنهج الاسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات" ، مؤتمر حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية ، الجزء الاول ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية .
- ١٠- د. طارق عبدالعال حماد ، (٢٠٠٦) "موسوعة معايير المحاسبة" ، الجزء الاول ، الدار الجامعية ، الاسكندرية .
- ١١- د. على زين ، (١٩٩١) "دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين" ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الخمس ، ص ٣٥٩ .
- ١٢- د. فريد محرم فريد إبراهيم ، (٢٠١٠) "أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الاوراق المالية المصرية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ١٤ ، عدد خاص .
- ١٣- د. على مجاهد أحمد ، (٢٠٠٥) "تحليل ظاهرة حوكمة الشركات باستخدام نظرية الوكالة : منظور محاسبي" ، مؤتمر حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية ، الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية .

١٤- د. محمد عبدالفتاح ، (٢٠٠٥) "إطار مقترح لدور حوكمة الشركة في تنشيط سوق الاوراق المالية : مدخل تحليلي لتفعيل اقتصاد المعرفة" ، مؤتمر حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية ، الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية .

١٥- د. يونس حسن عقل ، (٢٠٠٥) "تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات : دراسة تحليلية" ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، العدد الاول .

١٦- قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة (٢٠٠٦) بإصدار معايير المحاسبة المصرية .

ثانياً : المراجع الاجنبية :

- 1- Abdullah, W. R. W., Maruhun, E. N. S., Tarmizi, M. A., & Rahman, L. A. (2018). Mitigating Earnings Management: Adoption of IFRS and Corporate Governance Practices in Malaysia. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(2), 760-772.
- 2- Abu Risheh, Khaled E., & Mo'taz Amin Al-Saeed (2014), "The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan." **Accounting & Management Information Systems**/Contabilitate si Informatica de Gestiune vol.13, no.3 PP. 22-25.

- 3- Al-Sartawi, A., Alrawahi, F., & Sanad, Z. (2016). Corporate governance and the level of compliance with international accounting standards (IAS-1): Evidence from Bahrain Bourse. **International Research Journal of Finance and Economics**, 157, 110-122.
- 4- Ebrahim, A., & Fattah, T. A. (2015). Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 24, 46-60.
- 5- Fraser Sherman (2019): "The importance of high quality accounting standards." **Accounting for small business**, vol. 12 , no.1 pp79.
- 6- FASB, 18 Sep (2002), **Memorandum of Understanding : The Norwalk : Agreement.**
- 7- FASB, 29 May (2008), Exposure Draft, Conceptual framework for financial reporting: The objectives of financial reporting and qualitative characteristics and constraints of decision-useful financial reporting information, **Financial Accounting Series**.
- 8- FASB. Aug (2001), Disclosure of Information about intangibles assets not recognized in financial statement , **Proposal for New Agenda Project.**

- 9- Gao, Pingyang, Haresh Sapra, and Hao Xue. (2016) “A Model of Principles-Based vs. Rules-Based Standards”. **Working Paper**, NYU Stern and Chicago Booth, vol 3, no.2 pp. 10-12.
- 10- International Organization of Securities Commissions- IOSCO, May (2002), **Final Communiqué of The XXVII th Annual Conference of IOSCO**, Istanbul, Turkey.
- 11- Jacquetine Lau & Christine A. Jubb, "Litigation Against Auditors: Does it Change Audit reporting behavior?" **The University of Melbourne**, 2002, P.12.
- 12- Juhmani, O. (2017). Corporate governance and the level of Bahraini corporate compliance with IFRS disclosure. **Journal of Applied Accounting Research**, 18(1), 22-41.
- 13- Joos, P. and Leung, E.(2013), “Investor perception of potential IFRS adoption in the US”, **The Accounting Review**, Vol. 88 No. 2,., pp. 577-609.
- 14- Komalasari, A., (2017). Implementation the International Financial Reporting Standards as a Moderating Variable of the Relationship of Corporate Governance with Earnings Management. **European Research Studies**, 20(3A), 259.

- 15- Kim, Jeong-Bon, Xiaohong Liu, & Liu Zheng(2017)."The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence." **The Accounting Review** vol.87 no.6 pp 2064-2066.
- 16- Mike, N., Jan (2004), The future of standards setting , **The CPA Journal**.
- 17- Mohamed, S. & Shankaraiah, K.,August (2004), Corporate governance and accounting standards in Malaysia : an empirical study on practices, **Working Paper**.
- 18- Nalukenge, I., Nkundabanyanga, S. K., & Ntayi, J. M. (2018). Corporate governance, ethics, internal controls and compliance with IFRS. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 16(4), 764-786.
- 19- Nuraini A Anzib ,January 2015,The Role Corporate Governance on Financial Reporting's Quality (Evidence from Indonesia Stock Exchange). **Research Journal of Finance and Accounting**.
- 20- Organization for Economic Co-operation and Development-OECD, (2004), **OECD Principles of Corporate Governance**.
- 21- Pacter, P. (2005), what exactly is convergence, Accounting, Auditing, & Performance Evaluation, Vol.2, No.1.

- 22- Shankaraiah, K. & Rao, D., Jun (2004a), Corporate governance and accounting standards in Oman : An empirical study on practices, **Working Paper**.
- 23- -----, Feb (2004b), Corporate governance and accounting standards in India : An empirical study on practices, **Working Paper**.
- 24- The European Parliament & The Council of The European Union, (2002), Regulation on (EC) no. 1606/2002 of The European Parliament and council of 16 July 2002 on the application international accounting standards, **Official Journal of the European Communities**.
- 25- Verriest, A., Gaeremynck, A., & Thornton, D. B. (2013). The impact of corporate governance on IFRS adoption choices. **European accounting review**, 22(1), 39-77.
- 26- Zeo-Vonna Palmrose, "Restated Dinancial Statement and Auditor litigation", **Eventual School of Accounting**, University of Southern California, 2004, P.35.