

# مبادئ الحاكمية المحاسبية ضرورة لتطوير الاطار الفكري للمحاسبة: دراسة انتقادية لتفعيل دور المحاسبة في مواجهة التحديات

الدكتور علي محمد ثجيل المعموري  
العراق

## الفصل الاول: الاطار العام للبحث

### مقدمة

امتازت بيئة الاعمال الحالية بحجم التطور الكبير الذي شهدته مختلف اقتصاديات دول العالم لا سيما نمو حركة التجارة الدولية وازالة الحواجز الكمركية وسقوط مفاهيم الاقتصاديات الموجهة (المركزية) وظهور ما يعرف حالياً بالعمولة الاقتصادية وكذلك التطور المستمر في مختلف العمليات المالية في ظل القوانين والانظمة والمعايير المحلية والدولية المطبقة حالياً الذي اضى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد، كما ان الانحيازات المالية المفاجئة نتيجة التلاعب المحاسبي والتواطؤ بين الادارات وشركات التدقيق لمجموعة من الشركات الكبرى في العالم ادى الى اثار سلبية على الاقتصاديات المحلية والدولية، ان هذه التحديات وضعت مجالس الادارات وشركات التدقيق في مكانة ضعيفة ملؤها الشك والريبة واحتمالات التواطؤ والخيانة، لذلك انتفض الفكر الاداري لمواجهة هذا التحدي وتصحيح الاوضاع للارتقاء بالادارة فكراً وتطبيقاً الى المكانة المرموقة التي كانت تحتلها من خلال ايجاد مفهوم الحاكمية المؤسسية ونشره لابعاد مدى ممكن والسعي لتطبيقه باقصر فترة زمنية في مختلف دول العالم، وقد كان لاستخدام هذا المفهوم نتائج ايجابية ملموسة رغم قصر الفترة الزمنية لتطبيقه.

ان هذه التحديات كان لها اثرًا مباشراً في اضعاف الثقة بالحاسبة والمحاسبين واتساع دائرة تبعيتها المذلة لمختلف الاطراف والجهات ارتبطت بما لم ترتبط، ان الحاسبة لم تتمكن من مواجهة هذه التحديات وتدارك آثارها في جانبها الفلسفي والواقعي. يهدف هذا البحث الى تطوير الحاسبة في الجانب النظري تمهيداً لتصحيح مسارها في الجانب التطبيقي لمواجهة التحديات وتعزيزاً للثقة بالمحاسبين والارتقاء بمهنة المحاسبة عملياً.

### مشكلة البحث:

يتناول البحث المشكلات الآتية:

- 1- ان الاطار الفكري الحالي للمحاسبة لا يعد فعالاً في مواجهة التحديات.
- 2- ان التحديات التي تواجه المحاسبة والمحاسبين تضعف استقلاليتها.
- 3- ان التحديات التي تواجه المحاسبة والمحاسبين اضعفت ثقة الاطراف ذات المصالح بالوحدة الاقتصادية بهما.
- 4- ان الحاكمية المؤسسية بصيغتها الحالية امعت في اضعاف مكانة المحاسبين.
- 5- عدم وجود مبادئ للحاكمية المؤسسية في المحاسبة.

### فرضيات البحث:

لايجاد الحلول الملائمة لمشكلات البحث تضمن البحث مجموعة من الفرضيات:

- 1- ان ايجاد مبادئ حاكمة للمحاسبية تساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية.
- 2- ان ايجاد مبادئ حاكمة للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة.
- 3- ان ايجاد مبادئ حاكمة مؤسسية للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين.
- 4- ان ايجاد مبادئ حاكمة مؤسسية للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة في اتخاذ القرارات.

## اهداف البحث:

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:-

- 1- بيان مفهوم ومقومات الحاكمية المؤسسية والعقبات التي تواجه تطبيقها.
- 2- بيان اهداف وفوائد الحاكمية المؤسسية ومحددات تحقيق اهدافها.
- 3- بيان التحديات التي تواجه المحاسبة والمحاسبين.
- 4- بيان دور الحاكمية المحاسبية في مواجهة تحديات المحاسبة والمحاسبين.
- 5- بيان دور الحاكمية المحاسبية في اعادة الثقة الى القوائم المالية.

## منهجية البحث:

تحقيقاً للأهداف المتوخاة من البحث تم تقسيم البحث إلى جانبين أساسيين، يتناول أولهما الجانب النظري للبحث مستنداً إلى المنهج الوصفي لتناول مشاكل البحث وإثبات فرضياته اعتماداً على الدراسات السابقة والأدبيات التي تناولت موضوع الدراسة. أما القسم الثاني فقد تناول الجانب العملي استناداً إلى المنهج التحليلي من خلال تصميم استبانته مقسمة إلى أجزاء تتناسب والبيانات التي يجب الحصول عليها من عينة البحث لاختبار فرضيات البحث وللتحقق من وجود العلاقات المنطقية بين متغيرات الدراسة باستخدام عدد من الأساليب والأدوات الإحصائية الخاصة باختبار الفرضيات الواردة في البحث اعتماداً على برنامج SPSS (الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية) وذلك ابتداءً من تحديد درجة الصدق في الإجابات التي سترد في الاستبيانات الموزعة ثم التباين في هذه الإجابات لتحديد درجة الاختلاف في وجهة نظر المدققين. كما سيتم تحديد النسب المئوية للإجابات باستخدام التكرار والنسب المئوية وتحديد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الارتباط لمعرفة أهمية كل متغير من المتغيرات الواردة في البحث.

## عينة البحث:

ان مجتمع البحث هو جميع المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية في سوق عمان للاوراق المالية، وان عينة البحث عينة طبقية كنسبة مئوية من إجمالي مجتمع الدراسة استناداً إلى الأساليب الإحصائية المتعارف عليها في تحديد العينات بالشكل الذي يحقق تمثيلاً واقعياً لمجتمع البحث ويساهم بتحقيق اهداف البحث.

## مصادر جمع البيانات:

ان مصادر الحصول على البيانات اللازمة للبحث تتمثل بالمصادر الآتية:-

أولاً: المصادر الأساسية: تتمثل هذه المصادر بالمراجع العلمية التي تم الحصول من الكتب والدوريات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع البحث المتوفرة في المكتبات العامة ومكتبات الجامعات ومراكز البحث العلمي وشبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

ثانياً: المصادر الثانوية: تتمثل بإجابات عينة الدراسة على الاستبانة موضوع البحث فضلاً عن التوجيهات والآراء التي سيتم الحصول عليها من عينة البحث بشكل مباشر وشخصي.

## الدراسات السابقة:

ان للبحث متغيرين اساسيين هما الحاكمة المحاسبية والاطار الفكري للمحاسبة، وعلى الرغم ان موضوع الاطار الفكري للمحاسبة خضع للعديد من الدراسات الا ان الحاكمة المحاسبية مصطلح جديد لم يتم التطرق اليه في اي حقل من حقول المعرفة في العالم لذلك لا توجد دراسات تتعلق بموضوع البحث بشكل مباشر. وفيما يلي بعض الدراسات التي ترتبط بمتغيرين قرييين من متغيرات الدراسة هما الحاكمة المؤسسية والمحاسبة:-

## اولاً:الدراسات العربية:

### 1- دراسة مطر، محمد، بعنوان " دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي"، 2003.

تناولت الدراسة في جزئها الأول التعريف بالتحكم المؤسسي والركائز أو المقومات التي يبنى عليها فيما خصص الجزء الثاني لشرح دور وأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تدعيم وتعزيز التحكم المؤسسي. ومن خلال تأكيد الدراسة على ان نظام الحاكمية المؤسسية يقوم على مجموعة من المقومات الأساسية يأتي في مقدمتها وجود نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية والافصاح عن معلومات مناسبة تمكنهم من اتخاذ القرارات توصلت الدراسة الى ان الافصاح عن المعلومات كي يؤدي دوره في تعزيز الحاكمية المؤسسية لا بد ان يراعي مجموعة من العناصر الأساسية من أهمها مراعاة مبدأ الجدوى الاقتصادية في تحديد مستوى الافصاح المطلوب توفيره في القوائم المالية المنشورة وبذلك أصبح مفهوم الإفصاح المثالي أو الكامل شيئاً من الماضي ليحل محله مفهوم الافصاح الواقعي أو المناسب، وان يتحدد مستوى الافصاح المناسب عادة في ظل مجموعة من العوامل أو المتغيرات لعل أهمها متغيرين هما: الشخص الذي سيستخدم المعلومات ثم بعد ذلك الغرض الذي ستستخدم فيه. ومن العناصر الأخرى التي يتوجب مراعاتها بالنسبة للإفصاح كل من توقيت الإفصاح عن المعلومات ثم المكان المناسب للإفصاح عنها ذلك لأن معلومة توفر لمستخدمها في غير موعدها المناسب أو تعرض له في مكان يصعب الوصول إليه هي بكل تأكيد لا فائدة منها.

### 2- دراسة دهمش واخرون، بعنوان "لجان التدقيق نشأتها، مهامها، مسؤولياتها، ودورها في تعزيز الإفصاح"، 2003.

تناولت الدراسة موضوع لجان التدقيق كاحد مظاهر الحاكمية المؤسسية الاساسية ودورها في الافصاح المحاسبي كونه مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.وقد توصلت الدراسة الى ان كي تحقق لجان التدقيق دورها في تطوير الافصاح المحاسبي في المملكة الاردنية الهاشمية يجب على هيئة الأوراق المالية الأردنية التأكد من تقييد الشركات المساهمة العامة بالمادة (25) من تعليمات الإفصاح والقاضية بتشكيل لجان تدقيق وافصاح الشركات بالإفصاح عما إذا كان لديها لجان تدقيق أم لا

فضلاً عن الزام الشركات المساهمة العامة بتزويد الهيئة بتقرير ربعي بنتائج أعمال لجان التدقيق لديها وان تكون بموجب متطلبات الإفصاح بموجب تعليمات هيئة الأوراق المالية لما في ذلك من تعزيز لمصداقية البيانات المالية

### 3- دراسة دهمش وابو زر، بعنوان " الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة"، 2003.

هدفت الدراسة الى التعريف بمبادئ الحاكمية المؤسسية ومتطلبات نظامها الفعال، وقد الدراسة بضرورة تطوير معايير محاسبية وتدقيقية رفيعة المستوى مراعيةً التركيز على مصالح المساهمين وتشكيل مقاييس تعكس الكيفية التي تلي بموجبها مصالح الاطراف المختلفة واخرى تقيس مدى تهيء الشركة لمواجهة تحديات المستقبل من خلال اصولها التنظيمية والبشرية.

يلاحظ من الدراسات اعلاه والدراسات الاخرى ان توجهها العام هو اعتبار المحاسبة متغير تابع للمتغير المستقل المتمثل بالحاكمة المؤسسية بينما يسعى هذا البحث الى توجه معاكس تماماً، اذ يسعى البحث الى اعتبار المحاسبة المستندة الى الحاكمية المحاسبية متغيراً مستقلاً يؤثر في المتغير التابع المتمثل بالحاكمة المؤسسية لتحقيق اهداف اصحاب المصالح المختلفة في المنشأة.

### الفصل الثاني: الجانب النظري للبحث

#### المبحث الاول: ماهية الحاكمية المؤسسية

#### نشأة وتطور الحاكمية المؤسسية

على الرغم من ان مصطلح الحاكمية المؤسسية من المصطلحات الحديثة الا ان افكاراً اولية عن الحاكمية المؤسسية لها صلة بالمشاكل المترتبة عن فصل الملكية عن الادارة في الشركات المساهمة نتيجة تضارب مصالحهما قدمت في كتاب اصدده الكاتبان Berle & Mean . (مطر ونور، 2007)

وادی ظهور نظرية الوكالة وما نشأ عنها من تضارب مصالح اعضاء مجلس الادارة والمساهمين الى زيادة الاهتمام بضرورة وجود قوانين ولوائح توفر حماية لمصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والاداري لاعضاء مجلس الادارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة لانهم الجهة التي تمسك زمام الامور بالمنشأة، وفي عام 1976 اهتم Jensen و Meckling بابرار مفهوم الحاكمية المؤسسية واهميته في الحد والتقليل من المشاكل التي تنشأ من فصل الادارة عن الملكية التي مثلتها نظرية الوكالة. (سليمان، 2006)

وفي عام 1992 قامت بورصة لندن بتأسيس لجنة كادبري التي ضمت مجموعة من ممثلي الصناعات البريطانية، وقد قدمت اللجنة 19 توصية تتعلق بمجلس الادارة واعضاء الادارة التنفيذيين وغير التنفيذيين والابلاغ المالي والرقابة. (Ronnie, 1999) ان العامل الاكثر حسماً في وضع الركائز الاساسية للحاكمية المؤسسية فهو الجهد المشترك لصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الذي تمخض عام 1999 عن وضع مجموعة المبادئ التي تحكم نظام الحاكمية

المؤسسية لتطوير الاطر القانونية والمؤسسية لتطبيق هذا النظام في الشركات العامة والخاصة. (OECD, 1999)

ان من الاصدارات الحديثة الخاصة بالحاكمية المؤسسية هو ما صدر عن هيئة الاوراق المالية في نيويورك الداعي الى تشكيل مرجعية شاملة تحتوي شروط تطبيق الحاكمية ومتطلباتها المؤسسية عقب انهيار الشركات الامريكية العملاقة. (Sarbanes & Oxley, 2002) وفي نفس العام تأسس المجلس العام للمحاسبة في كندا (CPAB) الذي عني بتقديم ارشادات جديدة تتعلق بالمحاسبة الادارية تتضمن اجراءات يمكن تبنيها من قبل الشركات لتحقيق حاكمية مؤسسية كفوءة لقياس وتطوير الاداء لمجلس ادارة الشركة. (CMA, 2002)

وفي عام 2003 طور معهد المدققين الداخليين معايير خاصة بالتدقيق الداخلي تتناسب مع المتغيرات البيئية الجديدة المتعلقة بالحاكمة المؤسسية وتكنولوجيا المعلومات، اذ شملت مبادئ التدقيق الداخلي وتطوير قياس اداء لجنة التدقيق الداخلي وتطوير مبادئ سلوك مهني يجب توفرها في لجنة التدقيق بالشركة. (IIA, 2003) وقد تطور تناول مصطلح الحاكمة المؤسسية بشكل واسع في مختلف دول العالم وفي مختلف المواقع على شبكة المعلومات الدولية.

### المفهوم القانوني للتحكم:<sup>1</sup>

ان التحكم بمعناه القانوني يمثل قدرة الشخص على نقل حق عيني او القيام بعمل او الامتناع عنه، أن التحكم بأبسط مفاهيمه هو مقدرة الشخص على اتخاذ قرار بأمر بمس مصالحه. فقد عنيت العديد من الدراسات القانونية بتحديد تلك المقدرة وتفصيل أوضاعها في أبواب قانونية عدة بما يسمى بنظرية الالتزام او بنظرية الحق. فالمقدرة على ممارسة تصرف قانوني مردها الارادة التي بثها المشرع ابتداء بكل شخص طبيعي او اعتباري استكمل شروطا معينة تؤهله التعبير عنها بما يتعلق بحقوقه المدنية عامة والمالية منها على وجه الخصوص. ان الشخص الاعتباري له المقدرة في التعبير عن ارادته بتحمل الالتزامات والتمتع بالحقوق ويباشر تصرفاته القانونية استنادا الى مقدرته المفترضة بحكم القواعد التشريعية التي اجازت له ذلك، وبمباشرة لنشاطه يبدأ بالتعبير عن ارادته ضمن اطر تشريعية ومالية تحكم مسار نشأته ونموه وانقضائه. ان اهتمام المشرع بتنظيم الطرق والإجراءات التي تحكم عمل الشركات بقي موقوفاً عند حدود الوصف والتحديد دون البحث في التقلبات التي قد تلحق بمقدرة الشخص الاعتباري في التعبير عن ذاته او في التحكم بمسارات عمله بفعل الظروف التي تعترض ذلك مالياً او قانونياً. ان المشرع في وضعه مبادئ التسلسل القانوني افترض بصورة عامة ان مطلق الصلاحيات تبدأ في قاعدة الهرم المؤسسي وهي الهيئة العامة ومتدرجاً نحو الادارات الاعلى الممثلة في مجالس الادارات وهيئات المديرين. اسند القانون للمنشأة التجارية التي لها شخصية قانونية وذمة مالية الموافقة على وجود المنشأة التجارية إلى السلطة التنفيذية واسند توثيق معاملاتها الى الجهات الرسمية المختصة ويستتبع ذلك شكلاً

<sup>1</sup> لمزيد من التفاصيل يراجع (معمر، 2003)

رقابياً حكومياً على نشاط المنشأة لضمان تقيدها بالمبادئ التي تحفظ حقوق اصحابها والمتعاملين معها، وعلى الرغم من ان الرقابة الرسمية تسعى الى التوفيق بين الصالح العام والخاص غير ان الغموض الذي يعترى العديد من احكامها يذهب بالرقابة الرسمية احياناً الى حد اهدار الصالحين الخاص والعام بما ينقض الغرض الذي انشأت من اجله.

تبدأ الشخصية الاعتبارية قانوناً نتيجة اتفاق بين عدد من الأشخاص الطبيعيين على تأسيسها، لذلك اهتم المشرع بوضع القواعد الرئيسية التي تكفل آلية اتخاذ القرارات من مرحلة التأسيس وحتى انقضاءها. ان قانون الشركات كان اخص القوانين تنظيمياً لعمل الشركات فضلاً عن العديد من التشريعات التي تنظم جوانب من عمل الشركة وتحكم مساراتها. ان الشخص الحكمي يتمتع بجميع الحقوق الا ما كان منها ملازماً لصفة الانسان الطبيعية وذلك في الحدود التي قررها القانون فيكون له موطن مستقل وذمة مالية مستقلة. فضلاً عن حق التقاضي واهلية في الحدود التي يقرها عقد التأسيس.

اعتباراً من مباشرة المنشأة التجارية لنشاطها يبدأ قانون الشركات في إخضاعها الى جملة من القواعد القانونية التي تحدد الأطر القانونية العامة التي تعمل على اساسها. ورغم دقة النصوص وتوسعها في معالجة معظم الجوانب التي تحكم عمل الشركات الا ان بعض احكامه انتزع من أصحاب راس المال بعض صلاحياتهم لصالح أدوات الرقابة الرسمية، وعلى الرغم من يتاثر العمل المؤسسي بتعدد الجهات الرقابية الا ان جانباً من القرارات الرئيسية بقيت خارج رقابة تلك الهيئة والجهات.

وعلى الرغم من الاهمية التي يحظى بها دور الرقابة الحكومية على جانب من القطاع الخاص بإدارته لثروته الوطنية إلا ان حدود تلك الرقابة تتفاوت بتفاوت حالاتها الامر الذي قد يمنح السلطة التنفيذية صلاحيات تتعارض مع غرض المنفعة الذي خصصت لاجله ابتداءً لذلك اعترضت مسار العمل الرقابي عدة اشكالات كان من شأنها تعثر بعض المنشآت او انهيارها بشكل مفاجئ مما الحق الضرر بعدد من القطاعات الاقتصادية الهامة.

تمتلك الهيئة العامة في المنشآت مجمل الصلاحيات اللازمة لادارتها ثم تبدأ بتوزيع تلك الصلاحيات على سلطة منتخبة من قبلها هي مجلس الادارة كي تتمكن من متابعة اعمالها بصورة

أكثر تفصيلاً، ثم يقوم مجلس الإدارة بتعيين الإدارات التنفيذية كل بصلاحيات أكثر تحديداً وخصوصية عن صلاحيات الإدارة المنتخبة من الهيئة العامة. إن تسلسل الصلاحيات يتشكل على نحو هرمي من الهيئة العامة إلى الإدارات التنفيذية في الدوائر والأقسام الموزعة فيها. إن الصلاحيات تمنح بإرادة مالكي الأسهم وإن حجم الصلاحيات الممنوحة تتفاوت كماً ونوعاً من شركة لأخرى حسب طبيعة مؤسسيها وغاياتهم وطبيعة النشاط الذي تمارسه الشركة. فمصادرة الصلاحيات بيد فئة من أصحاب رأس المال يجعل من مسارات التحكم المؤسسي مقيدة بيد تلك الفئة دون الحاجة إلى مراعاة حقوق الأقلية لديها. وقد حظي التحكم المؤسسي بأهمية متزايدة بفعل الأثر الذي تتركه التركزات القانونية بين أجزاء الشركة بأكملها. فالتركزات القانونية في أسفل الهرم المؤسسي تؤدي إلى المزيد من أشكال الرقابة الأمر الذي ينعكس على كفاءة الشركة في اتخاذ القرارات التي لا تحتمل تأخيراً لحين التأم الهيئة العامة بين فترة وأخرى. في حين أن التركزات القانونية في وسط الهرم المؤسسي، أي لدى مجالس الإدارة أو هيئات المديرين، تساعد إلى حد كبير على تحريك آلية العمل في معظم الأمور التي تقتضي مزيداً من السرعة في تقريرها. ويزداد الحال مرونة مع وضع التركزات القانونية في أعلى الهرم المؤسسي بحيث تصبح الآلية الفورية لتقرير معظم المسائل الحساسة من إدارة التنفيذ مباشرة دون الرجوع إلى مرجعية أعلى منها.

**تعريف الحاكمية المؤسسية:**

تعد الحاكمية المؤسسية من المصطلحات الحديثة نسبياً التي لم يتم توحيدها في حقوق المعرفة المختلفة لحد الآن، ويمكن تقسيم التوجهات العامة لتعريف الحاكمية المؤسسية إلى المجموعات الآتية:

**أولاً: التعريفات العامة للحاكمية المؤسسية:** إن من أمثلة هذه التعريفات هي:-

- الحاكمية المؤسسية تمثل علاقة الشركة بالمساهمين، أو بشكل أوسع علاقة الشركة بالجميع " (Financial Times, 1997).

• الحاكمية المؤسسية هي "علاقة بين عدد من الأطراف والمشاركين (حملة الأسهم والإدارة ومجلس الإدارة) التي تؤدي إلى تحديد توجه وأداء المنظمة". (Minow & Monks, 2001)

- ويرى رئيس البنك الدولي J. Wolfensohn أن فكرة الحاكمية المؤسسية تدور حول العدالة، والشفافية، ومحاسبة المسؤولية. (Mathiesen, 2003)
- بينما يرى Shleifer and Vishny أن الحاكمية المؤسسية عبارة عن الطرق التي يتناولها مقدمي الأموال للمنظمات حتى يضمنوا بأنفسهم الحصول على عائد مناسب علي استثماراتهم. (Mathiesen, 2003)
- الحاكمية المؤسسية هي مقدرة المنشأ على تحقيق أهدافها ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها و هيكلها الإدارية دون أن تعتمد في ذلك على سلطة أي فرد ما أو نفوذه الشخصي. (الوردات، 2003)
- الحاكمية المؤسسية هي مجموعة القواعد والحوافز التي تهدي بها ادارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها في المدى البعيد لصالح المساهمين. (سليمان، 2006)
- الحاكمية المؤسسية هي منظومة تفاعلية استهدافية لها اطار حركة وفواعل تحريك تخضع في الوقت ذاته للتقييم الدوري المستمر من اجل زيادة صلاحيتها وقدرة الشركات على تحقيق الارباح. (الخضيري، 2005)
- ان بعض التعاريف اعلاه كانت ذات نطاق ضيق في تحديد الاطراف ذات العلاقة بالحاكمية المؤسسية او في تحديد مجال الحاكمية المؤسسية، وان بعضها ارتبط بالبعد الاخلاقي الذي يستلزم توضيح متضمناته المختلفة واليات تطبيقه.

#### ثانياً: التعريفات المرتبطة بتحكم الادارة بالحاكمية المؤسسية:

ان من امثلة هذه التعريفات مع تحليل مقتضب عنها هي:-

- الحاكمية المؤسسية تعني قدرة ادارة المنظمة على تحقيق الاهداف وتعظيم الثروة لتحقيق مصالح تلك الادارة، كما ان تعظيم الثروة يمتد ايضا الى ايجاد منافع للمساهمين والاطراف المتعاملة، ومن ناحية اخرى نتطاب عمليات التحكم المؤسسي تغيرات في سياسة الادارة تتلاءم واهداف ذلك التحكم. (الشرع والنجار، 2003) يؤكد هذا التعريف على ايجاد منافع للمساهمين والاطراف المتعاملة مع الشركة من خلال تحقيق مصالح الادارة وبذلك تكون منافع المساهمين والاطراف الاخرى متغير تابع للمتغير المستقل الذي يمثل مصلحة الادارة وهو ما يعد توجهاً خطيراً في ادارة الشركات بل انه كان السبب الاساس في انهيارها.

● الحاكمية المؤسسية هي "استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة قائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بعيداً عن تسلط أي فرد فيها وكذلك بالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة" (Williamson, 1999) ان هذا التعريف يشير الى تجاوز المشاكل التي كان السبب الرئيسي فيها الادارة من خلال حلول توجدها وتبناها الادارة، ان هذا التوجه لا يمكن ان يحقق نجاحاً او تجاوز مخاطر الاختيار في ظل الادارات المنحرفة.

● الحاكمية المؤسسية هي ذلك النظام الذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على اقتناء واستخدام موارد الشركات المساهمة بمعرفة مجالس إدارتها المنتخبة من قبل حملة الأسهم بالجمعية العامة (Monks, 2001) ان هذا التعريف لا يتضمن اي توجه ايجابي عن المرحلة السابقة التي شهدت الاختيارات المالية للشركات الكبرى نتيجة تمركز السلطة والادارة بيد المساهمين الرئيسيين.

**ثالثاً: التعريفات المرتبطة بتحكم اصحاب المصالح بالحاكمة المؤسسية:**

ان من امثلة هذه التعريفات مع تحليل مقتضب عنها هي:

● الحاكمية المؤسسية إنها التفاعل الإيجابي ما بين القوانين التي تحكم المؤسسة والأنظمة والتعليمات والإجراءات والعادات والتقاليد وثقافة الأفراد العاملين فيها ودور مدقق الحسابات الخارجي مع الإدارة والجهات الرسمية المعنية بالإشراف على الشركات أو المؤسسات ذات العلاقة وأدواتها الرقابية المختلفة في تحقيق ذلك التفاعل الذي يجب أن يصب في نجاح المؤسسة واستمرارها ويجعل من تغير الأشخاص وانتقالهم إلى مواقع مختلفة داخل المؤسسة أو خروجهم منها لا يؤثر على سلامة سيرها أو تقدمها إدارياً ومالياً. (البشير، 2003) يشير هذا التعريف الى التفاعل الايجابي بشكل عام دون تحديد طبيعة الادوات والوسائل اللازمة للتطبيق.

● الحاكمية المؤسسية " تشمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة المنظمة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم بما وغير ذلك من أصحاب المصالح. ويحدد التحكم المؤسسي كذلك الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف المنظمة وطرق تحقيق تلك الأهداف، والرقابة على الأداء. وينبغي أن يقدم التحكم المؤسسي الجيد حوافز مناسبة للإدارة لتحقيق الأهداف التي تحقق بدورها صالح المنظمة وحملة الأسهم وتسهل من عملية المراقبة". (OECD, 2000) ان هذا التعريف

يتضمن نظرة شاملة للحاكمية المؤسسية ومؤكداً على احدى اهم مرتكزات نجاحها وهو تقديم حوافر مناسبة للإدارة للارتقاء بتطبيق نظرية الوكالة

● الحاكمية المؤسسية هي " عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف علي المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد علي كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي الي المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وحفظ قيم المنظمة مع الأخذ في الاعتبار أن أداء أنشطة التحكم المؤسسي يكون مسؤولية أصحاب المصالح في المنظمة لتحقيق فعالية الوكالة Stewardship (, IIA, 2002) ويشير التعريف الي أن الإدارة تتولى الاشراف على المخاطر وادارتها باشراف اصحاب المصالح في المنظمة، وان تحقيق الاهداف المتوخاة من الحاكمية المؤسسية يتطلب المشاركة الجماعية المنظمة في ادارة المخاطر لان الاشراف قد لا يمتلك البعد الزمني اللازم لتجاوز الانهيارات المالية المفاجئة كما حصل سابقاً.

● الحاكمية المؤسسية هي نظام للإدارة والرقابة تتبناه منظمات الأعمال بحيث يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بهدف تحسين الأداء المالي والحفاظ علي السمعة الاقتصادية للمنظمة عند اتخاذ القرارات لخدمة المساهمين، وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة.(جمعة، 2003) يشير هذا التعريف الي البعد النظمي للحاكمية المؤسسية فضلاً عن تضمينه اشارة الي المسؤولية الاجتماعية للمنظمة لا سيما وان المحصلة النهائية للمخاطر سيتحملها المجتمع.

● الحاكمية المؤسسية هي إدارة موارد الشركات وخاصة المساهمة بمعرفة أصحاب الملكية الجماعية المشتركة المتمثلين في حملة الأسهم ومجالس الإدارة والمدقق الخارجي والمقرضين والأجهزة الحكومية . والمديرين والعملاء والعاملين بالشركات ولجان التدقيق وذلك بهدف تحقيق الانضباط المالي والإداري وتعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الداخلي والخارجي ومعايير إدارة الجودة الشاملة والتي تضمن الافصاح والشفافية والمساءلة والاستقلالية والعدالة كمقومات ضرورية لازمة للحد من تضارب المصالح. (بلتاجي، 2003) يشير هذا التعريف الي الجوانب الرئيسية لتطبيق الحاكمية المؤسسية فضلاً عن المقومات الرئيسية للحد من تضارب المصالح كمرشد عام للتطبيق.

● " الحاكمية المؤسسية هي نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال . حيث أن الحاكمية المؤسسية تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة ، مثل مجلس الإدارة ، والمديرين ، وغيرهم من ذوي المصالح ،وتضع القواعد والأحكام

لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة ، وبهذا الإجراء ، فان الحاكمية المؤسسية تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها ، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ، والعمل على مراقبة الأداء " . (OECD, 1999) ان هذا التعريف تظهر البعد التنظيمي للحاكمية المؤسسية ويدعو الى مشاركة كافة الاطراف في تطبيق نظام الحاكمية المؤسسية.

**الحاجة الى الحاكمية المؤسسية**

تضافرت عدة عوامل ادت الى ظهور الحاجة الى الحاكمية المؤسسية من اهمها:-(الخضيري،

2005)

- 1- اهتزاز الثقة بكافة الاسواق الاقتصادية ادت الى فقدان الاف المستثمرين وملايين المتعاملين وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية.
  - 2- الشعور بالانخداع والقهر وظهور احساس غامض بمواجهة مؤامرة كبرى من عدو ماكر ليس له قيم داخل الشركات والمؤسسات والبنوك هو الفساد.
  - 3- الشعور بالاكتئاب والاحباط الاستثماري وعدم القدرة على اتخاذ القرار ومواصلة الاستثمار بسبب انهيار المنشآت نتيجة فضائح مالية ضخمة لا يتصورها عقل.
  - 4- الانسحاب من سوق الاستثمار المحلي والعالمي نتيجة الفضائح المالية وعدم القدرة على العودة اليه مرة ثانية لا سيما بعد ان تحولت البيانات المالية من رمزاً للثقة الى رمزاً للفساد.
  - 5- تقييد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الائتماني بحيث واجهت البنوك موقفاً صعباً نتيجة عدم نمو الودائع وتراجع الائتمان فضلاً عن تصاعد الخسائر واحتمالات المستقبل تنذر بخطر حسيم وافلاس متوقع.
- أهداف الحاكمية المؤسسية:**

تسعى الحاكمية المؤسسية الى تحقيق الاهداف الآتية:<sup>2</sup>

- 1- حماية حقوق كافة المساهمين وطمأننتهم على أموالهم المستثمرة لتوفير القاعدة الرصينة للنجاح.
- 2- العدالة في معاملة المساهمين العاملين في موقع المسؤولية المباشرة بالإدارة أو خارجها.

لمزيد من التفاصيل يرجى مراجعة (البشير، 2003) ، (خوري، 2003) ، (دهمش وابو زر، 2003)<sup>2</sup>

- 3- غرس روح الإنتماء للمنشأة من خلال ضمان مصالح العاملين فيها.
- 4- ضمان حقوق الاطراف الخارجية ذات العلاقة بالمنشأة لتحقيق استمرار تدفق المنافع لكلا الطرفين.
- 5- توفير قنوات اتصال سليمة وعالية الكفاءة لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.
- 6- ربط أهداف المنشأة بخطط وسياسات المنشأة التشغيلية والاستثمارية الاستراتيجية وقصيرة الاجل.
- 7- ضمان وجود توجيه استراتيجي واضح في المنشأة.
- 8- الترتيب المحكم للعلاقات بين ادارة المنشأة والاطراف الاخرى ذات المصالح في المنشأة

#### مبادئ الحاكمية المؤسسية:

يمكن استعراض اهم مبادئ الحاكمية المؤسسية بالمبادئ الآتية:<sup>3</sup>

- 1- العدالة والأمانة والشفافية.
- 2- التفاعل الفعال بين الأطراف المختلفة السابق ذكرها.
- 3- على مجلس الإدارة حماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح.
- 4- تحديد المناطق الرئيسية لمسؤوليات مجلس الإدارة بالإضافة الى الاستخدام السليم للحذر عند مقابلة هذه المسؤوليات.
- 5- الحفاظ على الاستقلال.
- 6- المحافظة على الكفاءة المهنية.

---

<sup>3</sup>لمزيد من التفاصيل يرجى مراجعة: (Mckinnell, 2002) ، (Ernst & Young, 2002) ، (Bishop, ) (2002)

7- الاجتماعات والمعلومات لتقييم أداء الواجبات.

8- القيادة وتعني الفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للمنظمة.

9- الإفصاح بحيث يعكس أنشطة مجلس الإدارة والعمليات التجارية بشفافية وفي الوقت المناسب.

10- استقلال لجنة التدقيق.

11- الحفاظ علي وظيفة التدقيق الداخلي كل الوقت وتبعتها للجنة التدقيق.

12- المساءلة المحاسبية.

مقومات نظام الحاكمية المؤسسية الفعال:<sup>4</sup>

إن النظام الفعال للحاكمية المؤسسية يزود إطاراً للعمل التشغيلي الذي من خلاله يمارس مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية مسؤولياتهم الملقاة على عاتقهم لتحقيق كافة اصحاب المصالح في الشركة، ان نظام الحاكمية المؤسسية الفعال يتطلب توفر مجموعة مقومات هي:-

1- وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين واصحاب المصالح في المنشأة وواجباتهم .

2- وجود نظام محاسبة المسؤولية يوفر من المؤشرات المالية وغير المالية التي تخدم كمييار للمساءلة وتقويم الأداء.

3 . وجود لجنة تدقيق لها الصلاحيات التي تكفل لها ممارسة دورها الرقابي على أعمال مدقق الشركة الداخلي والخارجي ومتابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ مقترحات وتوصيات تلك التقارير.

---

<sup>4</sup> لمزيد من التفاصيل يراجع (مطر، 2003) و (البشير، 2003)

- 4 . وجود نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية يكفل توفير المعلومات المناسبة عن أداء الشركة لإدارتها ومساهميها والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- 5- تحديد الاهداف الاستراتيجية للمنشأة وان استيعاب وتبني وتحقيق الاهداف المرهلية (التشغيلية) يؤدي بالضرورة الى تحقيق الاهداف الاستراتيجية.
- 6- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات ومراجعتها استناداً الى تقييم نتائج العمل وفاعلية الاتصال داخل المنشأة وبما يحقق التعاون التام لتحقيق الاهداف المتوخاة.
- 7- اهلية وتأهيل اعضاء مجلس الادارة والادارات التنفيذية لا سيما في مجالات الاستقلالية، السمعة والخبرة المهنية.
- 8- وجود نظام عادل ومنصف لشؤون الموظفين والرواتب في المنشأة يساعد في اشعار العاملين بالطمأنينة والرضا اثناء اداء العمل لانه يمثل اداة فاعلة لزيادة الانتاجية وتعظيم ربحية المنشأة.

#### فوائد الحاكمية المؤسسية:

- ان تطبيق نظام الحاكمية المؤسسية بشكل متكامل وشمولي يحقق الاهداف الآتية:-
- 1- يساعد في خفض المخاطر التي تواجه المنشأة وسهولة تداول اسهمها في الاسواق المالية.
  - 2- تعمل على رفع قيمة الاسهم في السوق لتضمنه مقابل توفر نظام حاكمية مؤسسية جيد في المنشأة.
  - 3- يحسن نوعية وكفاءة القيادة الادارية والتشغيلية في المنشأة.
  - 4- رفع جودة انتاج المنشآت السلعي او الخدمي ويساهم في دعم شفافية عملياتها.
  - 5- يعزز ثقة المجتمع في مصداقية البيانات المالية الصادرة عنها.
  - 6- تلبية اهتمام المستثمرين بالتعرف على مستقبل الشركة ومقدرتها على استمرار ارباحها.
  - 7- التعرف على اهداف الشركة واستراتيجيتها المستقبلية لتطوير انجازاتها وتحسين جودة منتجاتها.

- 8- توفير مؤشر واضح ودليل ثابت عن مصير هذه المنشأة والحالة التي ستؤول إليها في المستقبل ذلك
- 9- بيان مدى نجاح الاقتصاد الوطني لان نجاح او فشل الاقتصاد الكلي انعكاساً لنجاح او فشل المنشآت
- 10- تطبيق مناهج علمية متقدمة في ادارة المنشأة.
- 11- تحقيق العدالة في المنافع المتحققة للعاملين واصحاب المصالح في المنشأة.
- 12- تحقيق التوافق بين اصحاب المصالح المختلفة في المنظمة.
- 13- تحقيق الاستثمار الآمن للموارد المتاحة.
- 14- التطبيق الافضل لنظرية الوكالة.
- 15- تأمين استمرارية المنظمة من خلال تجاوز العقبات والمخاطر التي تواجهها.
- محددات فاعلية نظام الحاكمية المؤسسية**

ان الحاكمية المؤسسية في الجانب التطبيقي غالباً ما لا تتوفق مع ما هو محدد في الجانب النظري وهذا ما قد يؤدي الى عدم تحقيق النتائج المتوقعة، ان تطبيق الحاكمية المؤسسية بصورة فاعلة يواجه مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها:

- 1- عدم عدالة نظام الحوافز والاجور لا سيما في ظل الظروف التضخمية.
- 2- ضعف نظام الرقابة الداخلية وانخفاض فاعليته.
- 3- عدم كفاءة العاملين على مستوى القيادات الادارية والانتاجية.
- 4- التدخل غير الايجابي للسلطات الحكومية.
- 5- التمرکز العالي للملكية بعدد قليل جداً من الافراد.
- 6- التشتت العالي للملكية على نطاق واسع من حملة الاسهم الصغار.
- 7- تكتم الدكتاتورية في ادارة الحاكمية المؤسسية.
- 8- التقاطع الحاد في مصالح ذوي المنافع المختلفة في المنشأة.
- معوقات تطبيق الحاكمية المؤسسية:**

يواجه التطبيق السليم لتحقيق النتائج المتوخاة للحاكمية المؤسسية جملة معوقات هي :-

- 1- عدم انتخاب اعضاء مستقلين لهم خبرة ودراية بالنشاط الاساسي للمنشأة في مجالس الادارة .
- 2- عدم تقييم انجازات مجلس الادارة بشكل دوري في بعض المنشآت.
- 3- عدم وضع مجلس الادارة اهدافاً استراتيجية وخطة عمل قابلة للتنفيذ كي يتم مراقبة تنفيذها وتحليل نتائجها.
- 4- قلة خبرة او معرفة عضو مجلس الادارة في بعض المنشآت عند بحث المواضيع المطروحة في المجلس.
- 5- عدم الافصاح عن حالات تضارب المصالح لاعضاء مجلس الادارة لبعض المنشآت
- 6- عدم الافصاح عن المعلومات غير المالية الهامة في التقرير السنوي لبعض المنشآت.
- 7- عدم الاهتمام بتفعيل التدقيق الداخلي في بعض المنشآت بحيث يلقي احترام كل من الادارة التنفيذية ومجلس الادارة.
- 8- عدم توفر الخبرة والمعرفة في لجان التدقيق في بعض المنشآت.
- 9- عدم تعيين اعضاء مستقلين وغير تنفيذيين في لجنة التدقيق في بعض المنشآت.
- 10- عدم توفر قواعد وادلة للحاكمة المؤسسية للمنشآت.

## المبحث الثاني: ملامح الاطار الفكري للمحاسبة

### اهمية الاطار الفكري للمحاسبة

ان وجود اطار فكري متكامل للمحاسبة يساعد في تحقيق الفوائد الآتية:-

1. تحديد مفاهيم وأهداف المحاسبة ضرورة لإعداد معايير محاسبية عملية متناسقة .
2. إن وجود المفاهيم والمبادئ المحاسبية يساعد في اختيار إجراءات وقواعد محاسبية لحل المشاكل التطبيقية
3. إن إعداد التقارير المحاسبية وفقاً لمعايير موحدة متعارف عليها يمكن من إجراء مقارنات موضوعية وفعالة
4. إن وجود الإطار النظري للمحاسبة يدعم ثقة رجال الأعمال والمستثمرين بموضوعية المعلومات المالية لمساعدتهم في تفسير وتحليل المعلومات.

## مستويات الاطار الفكري للمحاسبة<sup>5</sup>

تضمن الاطار الفكري للمحاسبة الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) اربعة مستويات هي:

اولاً: اهداف المحاسبة الاساسية: ان هدف المحاسبة المالية هو التأثير في المعلومات التي تساعد في:

1- اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات الاقتراض.

2- دراسة وتقييم السيولة النقدية للمنشآت.

3- تقييم موارد والتزامات وحقوق ملكية المنشآت والقرارات الحاصلة فيها

وبذلك فإن أهداف المحاسبة ترتبط باحتياجات المستثمرين للمعلومات مع افتراض إلمامهم بالجوانب المحاسبية.

ثانياً: المفاهيم المحاسبية: ان هذا المستوى يمثل حلقة الوصل بين المستوى الاول (اهداف المحاسبة الاساسية) والمستوى الثالث (الارشادات التطبيقية)، يتكون هذا المستوى من الجزئين الآتيين:-

1- عناصر القوائم المالية المتمثلة ب الاصول، الخصوم، حقوق الملكية، الايرادات، المصروفات، الدخل الشامل، الخسائر، المكاسب العرضية والتوزيعات لاصحاب الملكية.

2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: إن الخصائص ضرورية لتمهيد الطرق المحاسبية وتطبيقها، وان المشكلة في أن المستخدمين يختلفون في خبراتهم ومقدرتهم في الحصول على المعلومات وفي استخدامها في قراراتهم المختلفة، مناهجهم لتحقيق ذلك مستخدمين وفي قدراتهم في الحصول على المعلومات فضلاً عن اختلاف وتنوع خبراتهم وقراراتهم.

<sup>5</sup> (Kieso & Waygandt, 2005) لمزيد من التفاصيل يراجع

ثالثاً: الارشادات التطبيقية: هي الافتراضات والمبادئ والقيود المحاسبية التي يستخدمها المحاسبون

لارشادهم في ازالة التناقضات التي تقابلهم عند تطبيق الطرق الاجراءات المحاسبية وهي كالاتي:

1- الافتراضات المحاسبية: هي مسلمات مقبولة عموماً بين المحاسبين تمثل لاغراض المحاسبة وتمثل نقطة البداية لبناء النظرية المحاسبية تعامل وكأنها حقيقة تم التوصل لها استقرائياً او استنباطياً.

2- المبادئ المحاسبية: هي القواعد التي يستخدمها المحاسبون لارساء وتطبيق المعايير المحاسبية.

3- القيود التطبيقية: هنالك عدة قيود تطبيقية ترشد المحاسب في عمله.

يمكن بيان متضمنات الارشادات التطبيقية بالجدول الآتي:

الافتراضات المحاسبية		المبادئ المحاسبية		القيود التطبيقية	
1	الوحدة المحاسبية	1	الكلفة التاريخية	1	الحيطة والحذر
2	الاستمرارية	2	الاعتراف الايراد	2	الاهمية النسبية
3	وحدة القياس النقدي	3	المقابلة	3	التوجه القطاعي
4	الدورية	4	الافصاح الكامل	4	الكلفة والمنفعة

رابعاً الطرق والاجراءات والسياسات المحاسبية: ان خلاصة اسقاط المستويات الثلاث

السابقة على الواقع التطبيقي يكون بشكل طرق واجراءات وسياسات محاسبية والتي يمكن تجميعها

بشكل انظمة ومعايير محاسبية.

## قصور الاطار الفكري للمحاسبة

ان الاطار الفكري للمحاسبة يشابه دراسة جدوى اقتصادية كفاءة ومتكاملة يحدد بموجبها طبيعة ومواصفات السلعة المطلوبة والمواد الاولية اللازمة والمكننة التي تمكن من انتاج السلعة بالمستوى المطلوب، ان وجود دراسة الجدوى الكفاءة قد لا تحقق الاهداف اذا لم تتحول الى واقع تطبيقي بحيث يقوم الشخص معد الدراسة (او الشخص الخبير الذي يمثله) بالاشراف المباشر على تطبيق الدراسة وتهيئة الاجواء الملائمة لذلك. ان الاطار الفكري قدم مظلة غير متكاملة لمهنة المحاسبة لانه لم يأخذ بنظر الاعتبار خصوصيات اهم عنصر في مهنة المحاسبة وهو المحاسب كما انه لم يقدم الحماية اللازمة له في الجوانب المادية والمنعوية. ان هذا القصور في الاطار الفكري بني على افتراضات ضمنية منها ان العاملين في مهنة المحاسبة هم اشخاص كفؤين حاملين لشهادات متخصصة في المحاسبة وانهم يمتازون بشخصية عادلة ومستقلة تحمل وتطبق شعار النزاهة وانهم يعملون في ظل ادارة ملتزمة بالقوانين والانظمة وان صلاحياتهم التي يستخدمونها والمسؤوليات التي يتحملونها تتوافق مع نظرية الوكالة عن كافة ذوي المصالح المشتركة في الشركة وان رعايتهم للعاملين تحت سلطتهم هي رعاية تحفظ مكانتهم وحقوقهم العادلة وان لا تجبرهم على المشاركة في التلاعب والاختلاس والاحتيال والسرقة بشكل مباشر او غير مباشر.

لقد تخلى الاطار الفكري عن التدخل في بيان هذه الافتراضات الضمنية تاركاً امر تحققها ومعالجة التجاوزات فيها الى ضمير الفرد والعقائد التي يمتلكها والى الدور الذي تلعبه السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية والمؤسسات المهنية. ان نتيجة التخلي الاطار الفكري عن دوره الاساسي التكميلي وعدم اداء الجهات الاخرى لوظيفتها بالشكل المطلوب ادى الى ظهور الازمات المالية للشركات الكبرى وافلاسها وخسائر هائلة للاقتصاديات المعنية وتزايد البطالة بمئات الالاف من العاملين بعضهم محاسبين لم يكونوا متواطئين ولم يكن لهم اي دور في هذه الازمات رغم تواطؤ اعداد قليلة من زملائهم، ومن جانب اخر فقدت المحاسبة الكثير من مكانتها وانخفضت ثقة المستخدمين بالقوائم المالية حتى بعد المصادقة عليها من قبل مراقب الحسابات بل واصبح ينظر الى المحاسبين كونه الاداة الرئيسية للتلاعب بيد الادارة عند الكثير من

اصحاب المصالح في المنشآت فضلاً عن اتساع دائرة التعيينات لغير المحاسبين ولغير المؤهلين في اقسام المحاسبة.

### المبحث الثالث: دور الحاكمية المحاسبية في تطوير الاطار الفكري ومواجهة التحديات

عرفت البشرية نجاحات كبيرة كان قاسمها المشترك الاساسي هو العدالة والقانون في توزيع الثروة ومضاعفة انتاج الوحدات الاقتصادية في المجتمع، وان النجاح الذي يطلبه الافراد والمؤسسات يستلزم توفر البيئة الحصبة القائمة على العلاقة الجدلية بين نجاح الفرد ونجاح المنشأة لان تعارضهما يؤدي الى نتائج سلبية للطرفين. ان استقلالية المحاسبة التامة تعد ضماناً لمصالح الاطراف ذات المصالح في المنشأة

ان مفهوم الوحدة كنظام متكامل من النظم الفرعية التي تتكامل فيما بينها لتحقيق النظام ككل، وان كل نظام له قيادة تستخدم الامكانيات المتوفرة لديها لتحقيق اهداف النظام الفرعي، ولا يمكن تصور تعارض اهداف النظم لذلك ينتهي تعارض المصالح وان العلاقة بينها علاقة تكاملية وليست تبعية حقيقية لانها ترتبط باتخاذ القرار فقط وهو ما يمكن ان يسمى بالتحكم العادل.

### الحاجة للحاكمة المحاسبية:

ان تطبيق الحاكمية المؤسسية يرتبط بمدى تطبيق الادارة لمفهوم العدالة والوكالة في التنفيذ. حصل موضوع الحاكمية المؤسسية على اهتماماً كبيراً على الساحتين الدولية والمحلية في تقديم اداء مؤسسي يستند اليه في اتخاذ قرارات رشيدة، ويسعى الى ايجاد ادارات ناجحة تساعد في جعل الشركات آمنة ومزدهرة. تؤدي الحاكمية دوراً مهماً في اعداد ارضية من الشفافية وسيادة القانون تلقتي فيها مصالح كافة الاطراف ذات العلاقة بالمنشأة. ان من الآثار السلبية على نزاهة المحاسبين هو التضخم. ان الدور المعطى للمحاسبين لا يتلائم مع حقيقة المحاسبة والدور الذي يجب ان يضطلع به المحاسبة والمحاسبين ان دور المحاسبة يغلب عليه الشكلية وعدم الفاعلية نتيجة التبعية

المفرطة للادارة في كافة قراراتها السليمة وغير السليمة بل انها كانت توفر الغطاء للتلاعب والاختلاس

ان الانهيارات التي حدثت في مختلف دول العالم ادت الى ظهور العديد من المشاكل التي تواجه المحاسبة والمحاسبين حتى بعد ظهور الحاكمية المؤسسية، يمكن استعراض اهم المشاكل التي واجهت المحاسبة والمحاسبين بالنقاط الآتية:

- 1- انخفاض رواتب العاملين في مجال المحاسبة قياساً بالمهن الاخرى.(عدم عدالة الاجور)
- 2- انخفاض المزايا المادية والمعنوية للمحاسبين مما ادى الى ارتفاع معدل دوران المحاسبين
- 3- انخفاض دور المحاسبين في حل المشاكل التشغيلية التي تواجه المنشأة
- 4- انخفاض دور المحاسبين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
- 5- انخفاض الجانب الاعتباري للمحاسبين قياساً بالمهن الاخرى لا سيما بعد تجاوز الاداريين مشكلة الانهيارات المالية التي لم يتجاوزها المحاسبين لحد الآن.
- 6- اتساع دائرة التدخل الحكومي في المحاسبة.
- 7- اتساع حالة ضم غير المختصين في المحاسبة الى الدراسات العليا في المحاسبة والشهادات المهنية.
- 8- انخفاض حالة ترقى المحاسبين في السلم الوظيفي للقيادات الادارية.
- 9- تدني كفاءة نسبة كبيرة من العاملين في قسم المحاسبة
- 10- تحكم الدكتاتورية الادارية في المحاسبة والحاكمة المؤسسية
- 11- تضارب مصالح العاملين في الحاكمية المؤسسية في ارض الواقع.
- 12- تدني الثقة بمخرجات النظام المحاسبي

هل يمكن ان تتحقق الحاكمية المؤسسية دون نظام محاسبي سليم كفوء وفعال الذي يعد من المقدمات الضرورية للحاكمية المؤسسية، ان الحاكمية المؤسسية في الجانب التطبيقي غالباً ما لا تتوافق مع ما محدد في الجانب النظري وهذا يؤدي الى عدم تحقيق النتائج المرجوة

## مفهوم الحاكمية المحاسبية

اصبحت الحاكمية المحاسبية ضرورة اجتماعية كالحاكمية المؤسسية لدورها المهم في حماية مصالح المجتمع لان الادارة الرشيدة تتم طوعاً او جبراً، ونتيجة لعدم تحقق الادارة الرشيدة للنظام المحاسبي طوعاً كان لابد من تحقيقها قسراً من خلال الحاكمية المحاسبية لا سيما وان متطلبات واهداف المحاسبة لا تتعارض مع الاهداف المشروعة لمستخدمي مخرجات النظام المحاسبي وبذلك يمكن تعريف الحاكمية المحاسبية من الناحية الفنية كونها مجموعة المبادئ والاجراءات والقوانين التي تضمن تحقيق المستوى الاعلى من النزاهة والتميز في الاداء المحاسبي عن طريق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للمساهمة في حماية حقوق ذوي المصالح في الوحدة الاقتصادية.

تؤمن الحاكمية المحاسبية درعاً من المخاطر المستقبلية وانذار عند عدم استمرارية المنشأة، اي انه يمثل درعاً واقياً لا يحققه اي مظهر من مظاهر الحاكمية المؤسسية اذا طبقت الحاكمية المحاسبية بشكل سليم بشرط توفر الحماية اللازمة للمحاسبين. ان الحاكمية المحاسبية ليست بديلاً عن الحاكمية المؤسسية وانما هي احدى النظم الرئيسية التي لها دور فاعل في تحقيق اهداف الحاكمية المؤسسية وان خصوصيتها ترتبط بقدرة قسم المحاسبة على اداء كافة وظائفه استناداً الى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بامانة دون اي تدخل لخدمة اي من ذوي المصالح على حساب الآخرين استناداً الى المبادئ التي توفر مظلة سليمة لاداء المحاسبين لتحقيق اهداف المحاسبة وانجاز الادارة العادلة.

## مبادئ الحاكمية المحاسبية

يمكن تصنيف مبادئ الحاكمية المحاسبية الى الفئات الآتية:

اولاً: مبادئ شخصية: هي المبادئ المرتبطة بشخصية المحاسب وهي:

- 1- الاستقلالية: يجب ان تتظافر الجهود لتحقيق الاستقلالية لانها جوهر القائم بالعمل المحاسبي (المحاسب)
- 2- الولاء والانتماء للمحاسبة

- 3- النزاهة والشفافية.
- 4- التاهيل العلمي: الكفاءة والخبرة العلمية والعملية لا سيما ان غالبية اقسام المحاسبة تتضمن محاسبين غير مؤهلياً محاسبياً او طلبة محاسبة.
- ثانياً : مبادئ تنظيمية: وهي المبادئ الواجب توفرها في قسم المحاسبة وهي:-

- 1- الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة
- 2- التعليم المستمر: ان التعليم المستمر يساعد في تنمية القدرات العلمية والمهنية لمواكبة التطورات في قطاع الاعمال.
- 3- عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة
- 4- الالتزام القانوني في قسم المحاسبة

ثالثاً: مبادئ الاثر الايجابي للاطراف الخارجية : هي المبادئ التي يمنحها ذوي المصالح المشتركة على قسم المحاسبة لتحقيق اهداف الحاكمة المحاسبية وهي:-

- 1- تحديد الصلاحيات والمسؤوليات دولياً واعتمادها محلياً
- 2- الغطاء الحكومي للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير المحاسبة المعتمدة
- 3- الدعم الحكومي لحماية المحاسبين كالأطباء والمحققين
- 4- المسؤولية التضامنية عن الخسائر التي يتسبب بها المحاسب
- 5- الوكالة عن اصحاب المصالح في المنشأة في مجال المحاسبة

يمكن استعراض مبادئ الحاكمة المحاسبية بالجدول الآتي:

اولاً: مبادئ شخصية		ثانياً : مبادئ تنظيمية		ثالثاً: مبادئ الاثر الايجابي للاطراف الخارجية	
1-	الاستقلالية	1-	الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة	1-	تحديد الصلاحيات والمسؤوليات دولياً واعتمادها محلياً
2-	الولاء والانتماء	2-	التعليم المستمر	2-	الغطاء الحكومي لـ GAAB

و معايير المحاسبة المعتمدة				للمحاسبة	
الدعم الحكومي	-3	الالتزام القانوني	-3	النزاهة والشفافية.	-3
المسئولية التضامنية	-4	عدالة مقابل	-4	التاهيل العلمي	-4
الوكالة عن اصحاب المصالح	-5	الجهود			

### اهداف الحاكمة المحاسبية

تسعى الحاكمة المحاسبية الى تحقيق الاهداف الآتية:-

- 1- المساهمة في تحقيق المعاملة العادلة لاصحاب المصالح المختلفة في المنشأة
- 2- تقديم الافصاح العادل لكافة مستفيدين مخرجات النظام المحاسبي
- 3- المساهمة في التطبيق الفعال لمناهج علمية متقدمة في الادارة
- 4- تحقيق الاستثمار الآمن للموارد المتاحة
- 5- المساهمة في تأمين استمرارية المنشأة
- 6- المساهمة في التطبيق الافضل لنظرية الوكالة
- 7- ضمان حقوق صغار المساهمين
- 8- وضع استراتيجية عمل متكاملة لوظيفة المحاسبة تتضمن تحديد صلاحياتها وواجباتها.
- 9- رفع مكانة المحاسبة وحماية حقوق المحاسبين

### محددات الحاكمة المحاسبية

هنالك عدة محددات تحكم تطبيق الحاكمة المحاسبية هي:-

- 1- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
- 2- التحديد القانوني لمصالح الفئات ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية
- 3- الوصف السليم لوظيفة المحاسبة
- 4- مسئولية قسم المحاسبة عن اعداد القوائم المالية

- 5- الامان الوظيفي الذي يتمثل ابتداءً بإبرام عقود عمل لمدة زمنية لا تقل عن 5 سنوات قابلة للتجديد ولا تلغى الا بموجب قرارات قضائية او في حالات التقصير والاهمال المتعمد المصدق من جهات مهنية متخصصة، وان تكون الاستقالة ان وجدت مبررة ويفضل ادراج الاستئذان عند التغيير .
- 6- تحديد مزايا مادية ومعنوية لاثقة للمحاسبين تتوافق مع الدور الذي تلعبه المحاسبة عند اداء دورها بشكل سليم
- 7- تعيين افراداً مؤهلين محاسبياً في قسم المحاسبة (يحملون شهادات متخصصة في المحاسبة)
- 8- وجود خبير في المحاسبة مصنف من جهة مستقلة كونه على درجة عالية من الكفاءة والاستقلالية.
- 9- تأسيس مجلس الحاكمة المحاسبية محلي للاشراف على تطبيقها برئاسة رئيس ديوان المحاسبة ويتمتع اعضائه بشخصية قيادية قادرة على عكس وجهة النظر المحاسبية التي تستلزم الامام بكافة جوانب المحاسبة، يتألف المجلس من الفئات الآتية والمؤهلات الآتية:-
- أ - حملة شهادة الدكتوراه في المحاسبة ولقب الاستاذية.
- ب- حملة شهادة المحاسبة القانونية ومراقبة الحسابات ولديهم خبرة لا تقل عن 25 سنة خدمة فعلية في المحاسبة وتدقيق الحسابات.
- ج- المحاسبين ممن لديهم خبرة فعلية تتجاوز 25 سنة ويشهد لهم بالكفاءة والاستقلالية والاخلاص.

### دور الحاكمة المحاسبية في تطوير الاطار الفكري للمحاسبة

ان الاتغيرات المالية الكبرى ادت الى انخفاض مكانة المحاسبة والمحاسبين نتيجة الدور السلبي للمحاسبين في هذه الاتغيرات، ان الاطار الفكري الحالي لم يساهم بشكل فعال في رفع مكانة المحاسبة وتصحيح مسارها في ارض الواقع، فان الحاكمة المؤسسية لم يكن لها اثراً ايجابياً في تطوير المحاسبة في الجانبين الفكري والتطبيقي، ان ادراج مبادئ الحاكمة المحاسبية ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يجعله منهجاً متكاملأً للتطبيق في ارض الواقع يساهم في تصحيح كافة جوانب الخلل في التطبيق المحاسبي.

ان ديناميكية قطاع الاعمال والتطورات المستمرة فيه تتطلب تطوراً موازياً في مهنة المحاسبة يرافقه تطوراً في الاطار الفكري كلما تطلب الامر ذلك، هذا يعني ان العلاقة بين الاطار الفكري والتطبيق المحاسبي علاقة متكاملة ذات اثر ايجابي متبادل يساهم في تطويرهما معاً خدمةً للمحاسبة والاطراف ذات المصالح. ان الاطار الفكري المستند الى مبادئ الحاكمة المحاسبية يحد من تعارض وتناقض المصالح بين المحاسبة ومستخدمي مخرجات نظامها كما انه يوقف حالة اغتصاب حقوق المحاسبة والمحاسبين. ان ادراج مبادئ الحاكمة المحاسبية يساهم في تطوير الاطار الفكري وتعزيز كفاءته وفاعليته وبذلك يتحقق الاطار الفكري المستند الى مبادئ الحاكمة المحاسبية المنافع الآتية:-

- 1- تعزيز الشفافية والمسائلة والقيم الفاضلة وتدعيم سلطة القانون في الحياة الاقتصادية
- 2- تسعى لتوفير اطار محكم لتثبيت خصوصية المحاسبة وتبعيتها الفنية
- 3- تساعد الحاكمة المحاسبية الرشيدة في تقليص الخسائر الناجمة عن عدم توفر انظمة رقابة داخلية فاعلة في ظل مخاطر الانحراف في تطبيق نظرية الوكالة كما تساعد في ضمان تحقيق اهداف الشركة
- 4- في تصحيح مسار الحاكمة المؤسسية ونواحي القصور في تطبيقها
- 5- تقدم معايير محاسبية رفيعة المستوى
- 6- تحقيق الاصلاح المحاسبي لتحقيق الاهداف المتوخاة
- 7- تعزيز الافصاح والشفافية وبما يساهم في تخفيض المخاطر
- 8- حماية حقوق المحاسبة والمحاسبين
- 9- تنظيم العلاقة بين المحاسبة والمحاسبين من جهة وادارة المنشأة من جهة اخرى

### موقع الحاكمة المحاسبية في الاطار الفكري للمحاسبة

ان ادراج الحاكمة المحاسبية في الاطار الفكري للمحاسبة يجعل مستويات الاطار الفكري خمسة مستويات وكالاتي:-

- 1- المستوى الاول: اهداف المحاسبة الاساسية.

- 2- المستوى الثاني: المفاهيم الاساسية.
- 3- المستوى الثالث: الارشادات التطبيقية.
- 4- المستوى الرابع: الحاكمية المحاسبية: ان هذا المستوى يمثل اداة ربط بين الارشادات التطبيقية والطرق والاجراءات والسياسات المحاسبية، يقسم هذا المستوى الى قسمين اساسيين اولهما مبادئ الحاكمية المحاسبية وثانيهما محددات الحاكمية المحاسبية.<sup>6</sup>
- 5- المستوى الخامس: الطرق والاجراءات والسياسات المحاسبية

### الفصل الثالث: الجانب العملي

ان خصوصية موضوع البحث تتطلب تحديد مجتمع البحث بالمحاسبين والمدققين واساتذة الجامعات الذين يدرسون مواد المحاسبة في المملكة الاردنية الهاشمية، ان هذا التحديد تطلب اختيار عينة البحث عمدية من هذا المجتمع بعد تقسيمه الى ثلاثة طبقات هي المحاسبين والمدققين واساتذة الجامعات مع مراعاة التوزيع الضمني الى مهنيين واكاديميين، حددت عينة البحث ب 100 عنصر استلمت اجاباتهم كاملةً، وفيما يلي تحليل نتائج اجابات عينة الدراسة:-

#### اولاً: العوامل الشخصية:

المتغير	الفترة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	86	86.0
	أنثى	14	14.0
العمر	أقل من 30 سنة	16	16.0
	من 30-40 سنة	22	22.0
	أكثر من 40 سنة	62	62.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	16	16.0

<sup>6</sup> ان مبادئ الحاكمية المحاسبية تصنف في الاطار الفكري الى الفئات المحددة في متن البحث وكذلك محددات البحث.

30.0	30	ماجستير	
54.0	54	دكتوراه	
100.0	100	محاسبة	التخصص العلمي
24.0	24	أقل من 10 سنوات	عدد سنوات الخبرة العملية
44.0	44	من 10-20 سنة	
32.0	32	أكثر من 20 سنة	
46.0	46	مدقق	المركز الوظيفي
28.0	28	محاسب	
26.0	26	استاذ اكاديمي	

الجدول (1) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للعوامل الشخصية

يبين الجدول رقم (1) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للعوامل الشخصية، وكالآتي:

الجنس: ان غالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة هم من الذكور، اذ بلغت نسبتهم (86%).

العمر: غالبية أفراد عينة الدراسة ممن تزيد أعمارهم عن (40) سنة وبنسبة (62%).

المؤهل العلمي: غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادات العليا في المحاسبة وبنسبة 84%

التخصص العلمي: جميع أفراد عينة الدراسة هم من الدارسين لتخصص المحاسبة.

عدد سنوات الخبرة: غالبية أفراد عينة الدراسة ممن تتجاوز خبرتهم 10 سنوات، وبنسبة 76%

المركز الوظيفي: ان كافة أفراد عينة الدراسة هم من العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق او

الاكاديمين الذين يدرسون مادة المحاسبة.

ثانياً: تحليل المقاييس الاحصائية لاجابة عينة الدراسة لأسئلة الاستبانة المتعلقة بفرضيات

البحث

الفرضية الاولى: ان ايجاد مبادئ حاكمة للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية				
ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاهمية
-1	ان ادراج مبدأ استقلالية المحاسب في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	4.1	0.328	82.4
-2	ان ادراج مبدأ الولاء والانتماء للمحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	3.8	0.661	76.4
-3	ان ادراج مبدأ النزاهة والشفافية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	4.01	0.328	82.4
-4	ان ادراج مبدأ التأهيل العلمي في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	3.8	0.975	75.6
-5	ان ادراج مبدأ الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	3.8	0.661	76.4
-6	ان ادراج مبدأ التعليم المستمر في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	3.6	0.833	72
-7	ان ادراج مبدأ عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم بتحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة	4.1	0.444	81.6

			بالوحدة الاقتصادية	
80	0.286	4	ان ادراج مبدأ الالتزام القانوني لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	-8
72	0.833	3.6	ان ادراج مبدأ صلاحيات ومسؤوليات قسم المحاسبة دولياً واعتمادها محلياً في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	-9
74	0.839	3.7	ان ادراج مبدأ الدعم الحكومي لحماية المحاسبين في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	-10
81.6	0.444	4.1	ان ادراج مبدأ المسؤولية التضامنية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	-11
82.4	0.328	4.1	ان ادراج مبدأ وكالة المحاسب عن اصحاب المصالح في مجال المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم بتحقيق الامان للاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية	-12
78.5	0.263	3.9	المعدل	

جدول رقم(2) المقاييس الاحصائية لاجابة العينة عن اسئلة الفرضية الاولى

يبين الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية للاجابة على اسئلة الاستبانة المتعلقة بالفرضية الاولى، اذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.6 - 4.1)، وهي جميعها متوسطات حسابية ايجابية أعلى من متوسط أداة القياس (3)، وقد حصلت مبادئ الاستقلالية، النزاهة والشفافية، عدالة مقابل الجهود، المسؤولية التضامنية ووكالة المحاسب

عن اصحاب المصالح على اعلى المتوسطات بمقدار 4.1 بينما حصل مبدأ التعليم المستمر ومبدأ الصلاحيات والمسؤوليات بادنئ المتوسطات البالغ 3.6، وبلغ المعدل الكلي للمتوسط الحسابي (4.0) وهو معدل ايجابي.

الفرضية الثانية: ان ايجاد مبادئ حاكمة للمحاسبية يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة				
ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاهمية
1-	ان ادراج مبدأ استقلالية المحاسب في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	4.1	0.351	82.8
2-	ان ادراج مبدأ الولاء والانتماء للمحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	4.2	0.618	83.2
3-	ان ادراج مبدأ النزاهة والشفافية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	4.2	0.418	84.4
4-	ان ادراج مبدأ التاهيل العلمي في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	4.1	0.307	82.8
5-	ان ادراج مبدأ الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	3.5	1.015	50.4
6-	ان ادراج مبدأ التعليم المستمر في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	3.5	1.111	70.4
7-	ان ادراج مبدأ عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	3.5	1.015	50.4
8-	ان ادراج مبدأ الالتزام القانوني لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	4.1	0.421	85.1
9-	ان ادراج مبدأ صلاحيات ومسؤوليات قسم المحاسبة دولياً واعتمادها محلياً في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	3.5	1.111	70.4
10-	ان ادراج مبدأ الدعم الحكومي لحماية المحاسبين في الاطار	4	0.428	80.4

			الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	
50.4	1.015	3.5	ان ادراج مبدأ المسؤولية التضامنية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	11-
57	0.522	3.9	ان ادراج مبدأ وكالة المحاسب عن اصحاب المصالح في مجال المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة	12-
76.4	0.168	3.8	المعدل	

جدول رقم(3) المقاييس الاحصائية لاجابة العينة عن اسئلة الفرضية الثانية

يبين الجدول (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية للاجابة على اسئلة الاستبانة المتعلقة بالفرضية الثانية، اذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.5-4.2)، وهي جميعها متوسطات حسابية ايجابية أعلى من متوسط أداة القياس (3)، وقد حصل مبدأ الولاء والانتماء للمحاسبة والنزاهة والشفافية على اعلى المتوسطات البالغ 4.2 بينما حصل مبادئ التعليم المستمر، عدالة مقابل الجهود، صلاحيات ومسؤوليات قسم المحاسبة والمسؤولية التضامنية بادنى المتوسطات البالغ 3.5، وقد بلغ المعدل الكلي للمتوسط الحسابي (3.8) وهو معدل ايجابي.

الفرضية الثالثة: ان ايجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة

والمحاسبين

ت	التفاصيل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الالهمية
1-	ان ادراج مبدأ استقلالية المحاسب في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.1	0.328	82.4
2-	ان ادراج مبدأ الولاء والانتماء للمحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4	0.45	80.8
3-	ان ادراج مبدأ النزاهة والشفافية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	3.9	0.647	78
4-	ان ادراج مبدأ التاهيل العلمي في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.1	0.444	81.6
5-	ان ادراج مبدأ الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.2	0.418	84.4
6-	ان ادراج مبدأ التعليم المستمر في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.1	0.340	81.6
7-	ان ادراج مبدأ عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.6	0.444	88
8-	ان ادراج مبدأ الالتزام القانوني لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.1	0.340	81.6
9-	ان ادراج مبدأ صلاحيات ومسؤوليات قسم المحاسبة دولياً واعتمادها محلياً في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	4.1	0.340	81.6

83.6	0.482	4.2	ان ادراج مبدأ الدعم الحكومي لحماية المحاسبين في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	-10
81.6	0.340	4.1	ان ادراج مبدأ المسؤولية التضامنية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	-11
61	0.672	3.6	ان ادراج مبدأ وكالة المحاسب عن اصحاب المصالح في مجال المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين	-12
80.7	0.184	4	المعدل	

جدول رقم(4) المقاييس الاحصائية لاجابة العينة عن اسئلة الفرضية الثالثة

يبين الجدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية للاجابة على اسئلة الاستبانة المتعلقة بالفرضية الثالثة، اذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.6-4.6)، وهي جميعها متوسطات حسابية ايجابية أعلى من متوسط أداة القياس (3)، وقد حصل مبدأ عدالة مقابل الجهود على أعلى المتوسطات البالغ 4.6 بينما حصل مبدأ وكالة المحاسب عن اصحاب المصالح في مجال المحاسبة على ادنى المتوسطات البالغ 3.6 ، وبلغ المعدل الكلي للمتوسط الحسابي (4) وهو معدل ايجابي.

الفرضية الرابعة: ان ايجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات				
ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاهمية
1-	ان ادراج مبدأ استقلالية المحاسب في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.2	0.404	84
2-	ان ادراج مبدأ الولاء والالتزام للمحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	3.6	0.878	72.4
3-	ان ادراج مبدأ النزاهة والشفافية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.2	0.388	83.6
4-	ان ادراج مبدأ التاهيل العلمي في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.1	0.480	82.4
5-	ان ادراج مبدأ الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	3.6	0.921	72.8
6-	ان ادراج مبدأ التعليم المستمر في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.1	0.566	81.6
7-	ان ادراج مبدأ عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	3.9	0.277	80.5
8-	ان ادراج مبدأ الالتزام القانوني لقسم المحاسبة في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	3.6	0.878	72.4
9-	ان ادراج مبدأ صلاحيات ومسؤوليات قسم المحاسبة دولياً واعتمادها محلياً يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4	0.286	80
10-	ان ادراج مبدأ الدعم الحكومي لحماية المحاسبين في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.1	0.444	81.6
11-	ان ادراج مبدأ المسؤولية التضامنية في الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	4.2	0.404	84

72.4	0.878	3.6	ان ادراج مبدأ وكالة المحاسب عن اصحاب المصالح في مجال المحاسبة ضمن الاطار الفكري للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات	-12
81.3	0.223	4.1		المعدل

جدول رقم(5) المقاييس الاحصائية لاجابة العينة عن اسئلة الفرضية الرابعة

يبين الجدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية للاجابة على اسئلة الاستبانة المتعلقة بالفرضية الرابعة، اذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.6-4.2)، فقد حصلت مبادئ استقلالية المحاسب، النزاهة والشفافية والمسؤولية التضامنية على اعلى المتوسطات البالغ 4.2 بينما حصلت مبادئ الولاء والانتماء للمحاسبة، والادارة الرشيدة لقسم المحاسبة، الالتزام القانوني ووكالة المحاسب عن اصحاب المصالح على ادنى المتوسطات البالغ 3.6، وقد بلغ المعدل الكلي للمتوسطات الحسابية (4.1) وهو معدل ايجابي.

ثالثاً: اختيار فرضيات البحث:

**الفرضية الأولى:** ان ايجاد مبادئ حاكمة للمحاسبة يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية لاختبار فرضية الدراسة الأولى، قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، والجدول الآتي يوضح ذلك:

T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	T الجدولية
39.792	49	.000	3.00

الجدول (7) نتائج اختبار ت (One sample t-test) لاختبار فرضية الدراسة الأولى

يبين الجدول (7) أن قيمة T المحسوبة كانت أكبر من ت الجدولية عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الأولى التي تنص على: ان إيجاد مبادئ حاكمة للمحاسبية يساهم في تحقيق الامان لكافة الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية

الفرضية الثانية: ان إيجاد مبادئ حاكمة للمحاسبية يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة

لاختبار فرضية الدراسة الثانية، قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول (8) نتائج اختبار ت (One sample t-test) لاختبار فرضية الدراسة

الثانية

T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	T الجدولية
33.631	49	.000	3.00

يبين الجدول (8) أن قيمة  $T$  المحسوبة كانت أكبر من  $T$  الجدولية عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على ان إيجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تطوير اطار فكري فعال للمحاسبة

**الفرضية الثالثة:** ان إيجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين

لاختبار فرضية الدراسة الثالثة، قام الباحث باستخدام اختبار  $T$  للعينة الواحدة، والجدول الآتي يوضح ذلك:

$T$ المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	$T$ الجدولية
27.857	49	.000	3.00

الجدول (9) نتائج اختبار  $t$  (One sample t-test) لاختبار فرضية

الدراسة الثالثة

يبين الجدول (9) أن قيمة  $T$  المحسوبة كانت أكبر من  $T$  الجدولية عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الثالثة التي تنص على ان إيجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين

**الفرضية الرابعة:** ان إيجاد مبادئ حاكمية للمحاسبية يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات لاختبار فرضية الدراسة الرابعة، قام الباحث باستخدام اختبار  $T$  للعينة الواحدة، والجدول الآتي يوضح ذلك:

T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	T الجدولية
24.786	49	.000	3.00

الجدول (10) نتائج اختبار T (One sample t-test) لاختبار فرضية

الدراسة الرابعة

يبين الجدول (10) أن قيمة T المحسوبة كانت أكبر من T الجدولية عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يؤدي إلى قبول الفرضية الرابعة التي تنص على أن إيجاد مبادئ حاكمة للمحاسبية يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة باتخاذ القرارات.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

- 1- أن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة يلبي متطلبات التسجيل المحاسبي إلا أنه لا يلبي متطلبات المحاسبة كنظام للمعلومات.
- 2- أن الحاكمية المحاسبية ضرورة حتمية لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة ومهنة المحاسبة.
- 3- أن اعتماد مبادئ حاكمة للمحاسبية تساهم في تحقيق الأمان لكافة الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية.
- 4- أن اعتماد مبادئ حاكمة للمحاسبة يساهم في تطوير إطار فكري فعال للمحاسبة.
- 5- أن اعتماد مبادئ حاكمة للمحاسبة يساهم في تحقيق استقلالية المحاسبة والمحاسبين.

- 6- ان اعتماد مبادئ حاكمية للمحاسبة يساهم في تفعيل دور المحاسبة في المساعدة في اتخاذ القرارات.
- 7- ان مبادئ الاستقلالية، الولاء والانتماء للمحاسبة، النزاهة والشفافية والتاهيل العلمي تمثل مبادئ شخصية للمحاسب مقبولة لاعتمادها في الحاكمية المحاسبية.
- 8- ان مبادئ الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة، التعليم المستمر، عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة والالتزام القانوني في قسم المحاسبة تمثل مبادئ تنظيمية لقسم المحاسبة لاعتمادها في الحاكمية المحاسبية.
- 9- ان مبادئ تحديد الصلاحيات والمسؤوليات دولياً واعتمادها محلياً، الغطاء الحكومي للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير المحاسبة المعتمدة، الدعم الحكومي لحماية المحاسبين والمسؤولية التضامنية تمثل مبادئ الاثر الايجابي للاطراف الخارجية لاعتمادها في الحاكمية المحاسبية للمساهمة في اهدافها.
- 10- ان المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، التحديد القانوني لمصالح الفئات ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية، الوصف السليم لوظيفة المحاسبة، مسئولية قسم المحاسبة عن اعداد القوائم المالية، الامان الوظيفي، المزايا المادية والمعنوية اللائقة للمحاسبين، تعيين افراداً مؤهلين محاسبياً في قسم المحاسبة، وجود خبير في قسم المحاسبة وتأسيس مجلس للحاكمية المحاسبية تمثل محددات مهمة لتحقيق التطبيق الفعال للحاكمية المحاسبية

#### ثانياً: التوصيات:

- استناداً الى الاستنتاجات التي توصل لها البحث فإن الباحث يقدم التوصيات الآتية:-
- 1- اعتماد مصطلح الحاكمية المحاسبية كاحد النظم الجهرية لتحقيق فاعلية الحاكمية المؤسسية.
- 2- اعتماد الاستقلالية، الولاء والانتماء للمحاسبة، النزاهة والشفافية والتاهيل العلمي مبادئ شخصية للمحاسب في الحاكمية المحاسبية.
- 3- اعتماد الادارة الرشيدة لقسم المحاسبة، التعليم المستمر، عدالة مقابل الجهود في قسم المحاسبة والالتزام القانوني في قسم المحاسبة تنظيمية لقسم المحاسبة في الحاكمية المحاسبية.

- 4- اعتماد تحديد الصلاحيات والمسؤوليات دولياً واعتمادها محلياً، الغطاء الحكومي للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير المحاسبة المعتمدة، الدعم الحكومي لحماية المحاسبين والمسئولية التضامنية مبادئ للآثار الايجابية للاطراف الخارجية في الحاكمة المحاسبية.
- 5- اعتماد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، التحديد القانوني لمصالح الفئات ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية، الوصف السليم لوظيفة المحاسبة، مسئولية قسم المحاسبة عن اعداد القوائم المالية، الامان الوظيفي، المزايا المادية والمعنوية اللائقة للمحاسبين، تعيين افراداً مؤهلين محاسبياً في قسم المحاسبة، وجود خبير في قسم المحاسبة وتأسيس مجلس للحاكمة المحاسبية محددات للتطبيق الفعال للحاكمة المحاسبية.
- 6- التوصية للجهات الحكومية والمؤسسات المهنية وذوي المصالح في الوحدة الاقتصادية بالتعامل الايجابي مع محددات الحاكمة المحاسبية.
- 7- التوصية بتنظيم مؤتمر علمي يمثل انطلاقة لتأطير الحاكمة المحاسبية في العالم.
- 8- التوصية لطلبة الدكتوراه في المحاسبة باجراء بحوث في الحاكمة المحاسبية لتفعيل تطبيقها.
- 9- اقامة ندوات ومحاضرات تعريفية بالحاكمة المحاسبية ودورها في التطبيق الفعال للحاكمة المؤسسية.
- 10- اقامة مجلس الحاكمة المحاسبية في بلدان العالم المختلفة استناداً الى الضوابط المحددة في متن البحث.
- 11- التوصية لمجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) بتعديل الاطار الفكري للمحاسبة ليصبح خمسة مستويات متضمناً في المستوى الرابع الحاكمة المحاسبية بقسميها مبادئ الحاكمة المحاسبية ومحدداتها.

## مصادر البحث

### اولاً: المصادر العربية:

1-	البيشير، محمد، " التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
2-	بناجي، عقل، " الحاكمة الحديثة في منطقة العقبة الخاصة"، سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، الاردن، يوليو، 2003.
3-	جمعة، احمد، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، مؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.

4-	الخضري، محسن، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.
5-	خوري، نعيم، "اين يقف الاردن من التحكم المؤسسي"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
6-	دهمش، نعيم وابو زر، عفاف، "الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
7-	دهمش، نعيم وآخرون، "لجان التدقيق نشأتها، مهامها، مسؤولياتها ودورها في تعزيز الإفصاح"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
8-	سليمان، محمد، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
9-	الشرع، مجيد و النجار، محمد، "تأثيرات التحكم المؤسسي على استقلالية مدقق الحسابات في ظل التشريعات الاردنية : دراسة تطبيقية"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
10-	مطر، محمد، "دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي"، 2003.
11-	مطر، محمد ونور، عبد الناصر، "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الاردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مجلد3، عدد1، ك2، 2007.
12-	معمر، غسان، "اوضاع التحكم المؤسسي بين المحاسبة والقانون"، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.
13-	الوردات، خلف، "لجان التدقيق بين الواقع والطموح، المؤتمر العلمي المهني الخامس بعنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25، 2003.

#### ثانياً: المصادر الأجنبية:

1-	Bishop, William G., Three Routes to Improve Corporate Governance, The Institute of Internal Auditors, <a href="http://www.theia.org">http://www.theia.org</a> , May, 2002.
2-	Donald, E. Kiso, Jerry, Waygandt, Intermediate accounting, John Wiley & sons, 2005
3-	Ernst and Young, Corporate Governance: An Integrated approach- Transparency and Accountability, Ernst and Young, <a href="http://www.ey.com">http://www.ey.com</a> , 2002.
4-	Financial Times, June 21, 1999.
5-	IIA, Recommendations for Improving Corporate Governance: Presented to the New York Stock Exchange, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL, 2002.
6-	Mathiesen, Henrik, Managerial Ownership and Financial Performance, PH.D. Thesis, Copenhagen Business School, Department of International Economics and Management, Denmark, Sep.13,2002 (What is Corporate governance, Definitions, <a href="http://www.encycogov.com">http://www.encycogov.com</a> ) 2003.
7-	McKinnell, Hank, Framing The Task for Corporate Leadership, Tone at the Top, Published by The Institute of Internal Auditors, Issue16, Dec. 2002.
8-	Monks, R. and N. Minow, Corporate Governance, 2ED, Blackwell Publishers, Malden MA, 2001.

9-	Monks, R., & Nell, M., Corporate Governance, Blackwell, Business, Massachusetts, USA, 2001.
10-	OECD, April, 1999. OECD's Definition Consistent with the one presented by Cadbury, 1999.
11-	OECD, Steering Group on Corporate Governance, Corporate Governance in OECD Member Countries: Recent Developments and Trends(Draft), <a href="http://www.oecd.org">http://www.oecd.org</a> , April, 2001.
12-	OECD, Principles of Corporate Governance, 2000.
13-	William, Kathy. Robert Herz Named FASB Chairman, Strategic Finance Magazine: Streetwise, June, 2002.
14-	Williamson Q.E. , The Mechanism of Governance, Oxford University press. 1999.