أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية

محمد عطية مطر *

ملخـص

هدفت الدراسة إلى استكشاف اثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية التي تحكم تطبيق هذه النظم في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة المطبقة في الشركات المساهمة العامة الأردنية. وقد قسمت الدراسة إلى جزءين خصص أولهما لعرض الإطار النظري لحوكمة الشركات مع الدراسات السابقة ذات الصلة بها، في حين خصص الجزء الثاني لدراسة ميدانية أجراها الباحث على عينة تم اختيار أفرادها وعددهم (76) من بين ثلاث فئات لها علاقة وطيدة بموضوع الحوكمة. وتشمل هذه الفئات الأعضاء غير التنفيذيين من مجالس إدارة الشركات، ومدققي الحسابات الخارجيين، وجهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع المعايير المهنية ومتابعة تنفيذها في إعداد وتدقيق البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة، وتشمل هذه الجهات: البنك المركزي، وهيئة الأوراق المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

كشفت الدراسة بعد تحليل بياناتها واختبار فرضياتها باستخدام اختبار (t) واختبار التباين الأحادي ANOVA مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. لكل من النظم المحاسبية والمعايير المهنية بفروعهما المختلفة دور في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة الشركات تتراوح أهميته النسبية بين مهم ومهم جدا فيما عدا النظام المحاسبي الاجتماعي الذي تراوحت أهميته النسبية بين قليل الأهمية ومتوسط الأهمية.
2. كشف اختبار التباين الأحادي (ANOVA) وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث تجاه الأهمية النسبية للنظم المحاسبية، وقد تركز معظم هذه الفروقات في تقييم الأهمية النسبية لنظام المحاسبة الاجتماعية وبدرجة أقل في تقييم الأهمية النسبية لنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية. لكن الاختبار نفسه كشف وجود اتساق أي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء تلك الفئات تجاه الأهمية النسبية للمعايير المهنية.

الكلمات الدالة: حوكمة الشركات، النظم المحاسبية، المعايير المهنية، فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة.

1. المقدمـة

تلقى حوكمة الشركات أو الحاكمية المؤسسية Corporate Governance اهتماماً متزايدا في عصرنا الحاضر وفي شتى أقطار العالم المتقدمة منها والنامية على حد سواء. ذلك لما لها من دور فعال وحاسم في تجنب الشركات مخاطر التعثر والفشل المالي والإداري، هذا فضلاً عن دورها في تعظيم القيمة السوقية للشركة ومن ثم توفير النمو والاستمرارية لها (Reed, 2002).

لكن جهود واهتمامات منظمات الأعمال وجهات الرقابة والإشراف بدول العالم المختلفة تتفاوت في ممارسة شروط ومتطلبات الحوكمة؛ إذ كشفت دراسة (Dave,2003) أن الشركات العاملة في الدول المتقدمة تمارس هذه الشروط والمتطلبات بوتيرة أعلى وأكثر شمولاً من نظيراتها في الدول النامية وذلك بسبب الضعف النسبي الذي غالباً ما تتسم به الهياكل المالية والإدارية للشركات العاملة في الدول النامية.

ومن الناحية التاريخية، كانت أول خطوة تنفيذية لوضع المفاهيم الحديثة لحوكمة الشركات موضع التنفيذ هي ما قامت به بورصة لندن في المملكة المتحدة عام 1992م بتشكيل ما يعرف بلجنة كادبري Cadbury Committee التي ضمت ممثلين لمختلف القطاعات الاقتصادية في بريطانيا حيث قدمت هذه اللجنة وفقاً لـ(Turmball, 1997) تسع عشرة توصية حول علاقة إدارة الشركة بالحوكمة خاصة ما يتعلق منها بتشكيل وتحديد صلاحيات ومسؤوليات مجلس الإدارة وما يتعلق منها كذلك بالرقابة والإبلاغ المالي، أما العنصر

* كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. تاريخ استلام البحث 2007/12/12، وتاريخ قبوله 2008/10/13.

الأكثر حسماً في وضع الركائز الأساسية للحوكمة، فقد كان الجهد المشترك الذي بذله عام 1999م صندوق النقد الدولي International Monetary Fund (IMF) ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) الذي تمخض عن وضع مجموعة المبادئ الخمسة التي تحكم نظام الحوكمة (التي طورت فيما بعد لتصبح ستة مبادئ) وذلك من اجل مساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة على تطوير الأطر المؤسسية والقانونية لتطبيق هذا النظام على الشركات العامة والخاصة على حد سواء. ثم سارت في الاتجاه نفسه المنظمة العالمية لمشرفي الإدارة المالية (TOSCO) حين أكدت في نشرة صدرت عنها عام 2002 م أهمية مبادئ حوكمة الشركات كأساس للحفاظ على سلامة وكفاءة أسواق المال وذلك من أجل الحفاظ على استقرار الاقتصاد العالمي.

لكن أحدث الإصدارات الخاصة بالحوكمة هو القانون الذي صدر عن الكونغرس الأمريكي استجابة لدعوة من هيئة الأوراق المالية في نيويورك (SEC) Securities Exchange Comission عام 2002 م تحت عنوان (Sarbanes and Oxley Act, 2002) حيث شكل هذا التشريع مرجعية شاملة تحوي عشرة مبادئ يقوم عليها نظام الحوكمة للشركات الأمريكية. وقد صدر هذا التشريع إثر التحقيقات التي أعقبت انهيار بعض الشركات الأمريكية العملاقة أمثال: Enron و World Com وGlobal Crossing وغيرها.

أما على المستوى الإقليمي فقد بدأ المشرعون وجهات الرقابة والإشراف في عالمنا العربي يولون حوكمة الشركات اهتماماً متزايداً إلى جانب توفير المتطلبات والشروط اللازمة لتعزيزها. ففي الأردن مثلا أصبح وجود لجنة تدقيق Audit Committee في الشركة المساهمة العامة شرطاً أساسياً لإدراج أسهمها في السوق المالي، وشكلت إثر ذلك أيضاً الجمعية الأردنية لحوكمة الشركات التي أصدرت دليلاً لتطبيق نظام الحوكمة (السويطي، 2006 م)، وبالإضافة إلى ما تقدم فقد أُخضعت التشريعات الأردنية لتعديلات تهدف إلى تجذير مفهوم الحوكمة الرشيدة للشركات. من الأمثلة على ذلك ما نص عليه قانون الأوراق المالية ذو الرقم (76) لعام 2002 في المادة ذات الرقم (46) عن ضرورة إلزام الشركات المدرجة بالبورصة بتشكيل لجان تدقيق وتحديد مهامها، وكذلك ما نص عليه ايضا بهذا الخصوص قانون البنوك ذو الرقم (78) لعام 2000 في المادتين (32، 33) منه، وذلك بالإضافة إلى ما قام به البنك المركزي من إصدار دليل لتطبيق الحوكمة في القطاع المصرفي. كما أشار (يوسف، 2003 م) إلى أن دراسة لاتحاد الصناعات المصرية والبنك الدولي كشفت أن الشركات المصرية تطبق وبشكل عام مستويات مقبولة من نظام الحوكمة، في حين كشفت دراسة (Al-Twaijiri et al., 2002) التي أجريت في المملكة العربية السعودية تسارع ميل الشركات فيها إلى توفير ركن هام من أركان نظام الحوكمة ألا وهو تشكيل لجان للتدقيق؛ إذ كشفت هذه الدراسة أن حوالي 85% من تلك الشركات لديها لجان تدقيق.

ولعل أحدث المبادرات التي تمت في عالمنا العربي في اتجاه ترسيخ نظام الحوكمة كان تأسيس (معهد الحوكمة) في دولة الإمارات العربية المتحدة وذلك بجهد مشترك لمركز دبي المالي العالمي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) واتحاد المصارف العربية وكلية دبي للإدارة الحكومية وبدعم من حكومة دولة الإمارات.

2. مشكلة الدراسة

يعزو الباحثون أمثال (Morgan, 2002) أسباب فشل العديد من المشروعات الاقتصادية إلى ضعف نظام الحوكمة المطبقة فيها، ويستشهدون على ذلك بالنتائج التي كشفتها التحقيقات التي أجريت حول أسباب انهيار بعض الشركات العملاقة في دول شرق آسيا أولا ثم في الولايات المتحدة والدول الأوروبية فيما بعد. ومع أن ضعف نظام الحوكمة في الشركات يكاد يكون ظاهرة عالمية عامة، إلا أن المشكلة التي تعاني منها الدول النامية في هذا المجال أكثر عمقاً وخطورة. ويعلل هؤلاء الباحثين ضعف نظام الحوكمة في هذه الدول بعدة أسباب لعل من أهمها ضعف النظم المحاسبية المطبقة فيها من جهة، ثم عدم التزام المهنيين فيها بقواعد ومتطلبات المعايير المهنية سواء تلك الخاصة بإعداد البيانات المالية للشركة أو تلك الخاصة بتدقيق تلك البيانات (Dewing and Russel, 2000).

وعلى هذا الأساس يمكن حصر مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن إجابة للأسئلة الثلاثة التالية وما يتفرع عنها من أسئلة فرعية.

السؤال الأول:

هل للنظم المحاسبية التي تطبقها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل لنظام المحاسبة المالية للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟

2. هل لنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟
3. هل لنظام المحاسبة الاجتماعية للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟
4. هل لنظام الرقابة الداخلية للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟

السؤال الثاني:

هل للمعايير المهنية التي تلتزم بها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي تلتزم بها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحكومة فيها؟
2. هل للمعايير الدولية للتدقيق التي يلتزم بها المدقق الخارجي لحسابات الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟
3. هل لمعايير التدقيق التي يلتزم بها المدقق الداخلي للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها؟
4. هل لمعايير وقواعد السلوك المهني التي تلتزم بها الجهة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية للشركة أي مجلس الإدارة، ثم الجهة المسؤولة عن تدقيق وفحص تلك البيانات أي مدقق الحسابات الخارجي أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة؟

السؤال الثالث:

هل تتفق أم تختلف آراء الجهات ذات العلاقة بحوكمة الشركات تجاه الأهمية النسبية للأثر الذي لكل من النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة؟

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أنها تعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية هو حوكمة الشركات. لذا فالدراسة وبما ستكشفه من نتائج ستقدم خدمة حيوية لجميع الفئات ذات المصلحة في إنجاح الشركات المساهمة العامة وتقدمها واستمراريتها وذلك بدءاً من الملاك (حملة الأسهم) Stockholders، مروراً بأصحاب المصالح Stakeholders وانتهاء بجهات الرقابة والإشراف. كما يمكن لهذه النتائج مع التوصيات التي ستبنى عليها أن تشكل إطاراً عاماً لتحديد الركائز المحاسبية لبناء نموذج فاعل وكفؤ لحوكمة الشركات.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف لعل أهمها الأهداف الرئيسية الثلاثة التالية:

1. استكشاف الدور الذي يمكن للأنظمة والمعايير المحاسبية أن تلعبه في تدعيم فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات.
2. تحديد الأهمية النسبية لكل من النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركة وذلك من وجهة نظر ثلاث فئات من أهم الفئات ذات المصلحة بموضوع الحوكمة وهي: الملاك ممثلين بأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، والمدققون الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف.
3. استكشاف ما إذا كانت آراء الفئات ذات العلاقة بنظام حوكمة الشركات تتفق أو تختلف حول الأهمية النسبية للأنظمة المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة هذه النظم.

فرضيات الدراسة:

في ضوء عناصر مشكلة الدراسة وأسئلتها ومن ثم الأهداف المحددة لها، تقوم الدراسة على ثلاث فرضيات أساسية تتفرع عن الأولى والثانية منها أربع فرضيات ثانوية، وتتخذ هذه الفرضيات في صورها الصفرية أو العدمية Null Hypothesis الشكل التالي:

الفرضية الأساسية الأولى

Ho1: ليس للنظم المحاسبية التي تطبقها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها. وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الثانوية الأربع التالية:

$Ho1_1$: ليس لنظام المحاسبة المالية الذي تطبقه الشركة دور في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

$Ho1_2$: ليس لنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الذي تطبقه الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

$Ho1_3$: ليس لنظام المحاسبة الاجتماعية الذي تطبقه الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

$Ho1_4$: ليس لنظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها .

الفرضية الأساسية الثانية

Ho2: ليس للمعايير المهنية التي تلتزم بها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها. وتتفرع عن هذه

الفرضية الفرضيات الثانوية الأربع التالية:

$Ho2_1$: ليس للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي تلتزم بها الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

$Ho2_2$: ليس للمعايير الدولية التي يلتزم بها المدقق الخارجي أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

$Ho2_3$: ليس للمعايير التي يلتزم بها المدقق الداخلي للشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

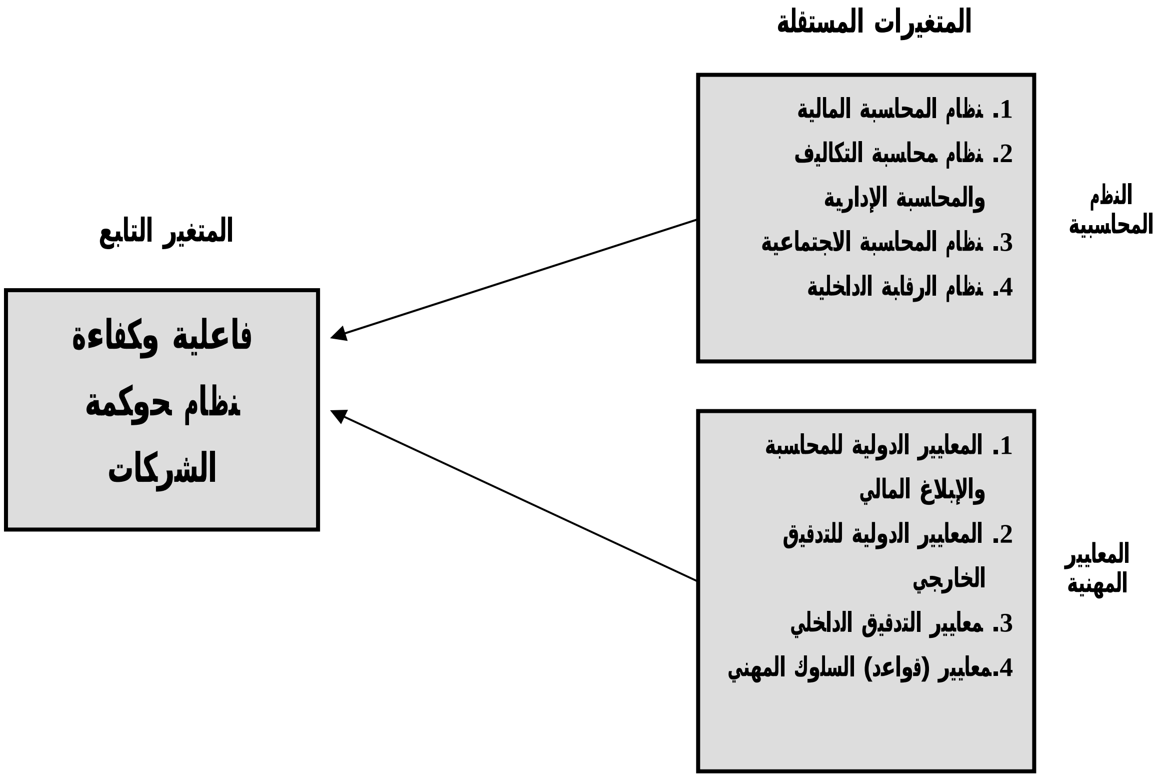
$Ho2_4$: ليس لمعايير وقواعد السلوك المهني التي يلتزم بها المدقق الخارجي لحسابات الشركة أثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

الفرضية الأساسية الثالثة:

Ho3: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الجهات ذات العلاقة بنظام الحوكمة (وهي أعضاء مجلس الإدارة، والمدققون الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف) تجاه أثر كل من مجموعة النظم المحاسبية ومجموعة المعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة.

نموذج الدراسة:

في ضوء عناصر المشكلة والفرضيات المرتبطة بها، يتخذ نموذج الدراسة بمتغيراته المستقلة والمؤثرة على المتغير التابع الشكل التالي:



3. الإطار النظري

يرى (Adams,2003) أن الحوكمة جاءت رداً على تعاظم سطوة الإدارات التنفيذية في الشركات المساهمة العامة وذلك في سعيها لتغليب مصالحها الخاصة على مصالح الملاك والأطراف الأخرى ذات المصلحة أمثال المستثمرين والمقرضين والموظفين والموردين والعملاء والمجتمع عامة. كما ترى (Christina, 2005) أن الحوكمة ليست سوى الآلية التي يتم بموجبها تشجيع جميع الأفراد العاملين في الشركة أيا كانت مواقعهم في التنظيم لجعل سلوكياتهم وممارساتهم الفعلية تتناغم مع رؤية واستراتيجية الشركة الهادفة نحو تعظيم قيمتها المضافة ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة والتوازن بين مصالح الإدارة التنفيذية من جهة، ومصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة بما فيها الملاك من جهة أخرى.

ومن حيث المفاهيم، فإن حوكمة الشركات تستمد معظم مفاهيمها من فروع المعرفة الأخرى. فمن علم الإدارة مثلاً يستمد نظام الحوكمة ركائزه الخاصة بتحديد مهام ومسؤوليات مجلس إدارة الشركة وإدارتها التنفيذية، أما علوم الاقتصاد

والاجتماع والقانون فهي بمثابة المصدر الذي يوفر لنظام الحوكمة العناصر اللازمة لتعريف الأطراف ذات المصلحة بالنظام من ملاك وغيرهم بحقوقهم وواجباتهم، في حين يستمد نظام الحوكمة من علم المحاسبة أكثر من ركيزة، فالركيزة الأساسية التي يقوم عليها وهي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى مستمدة من النظريات المحاسبية كالنظرية الايجابية Positive Theory ونظرية الوكالة Agency Theory اللتين تؤكدان كما يرى (Cornelius and Kought, 2003) ضرورة وضع الضوابط في العلاقات التعاقدية التي تكفل تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة بالقدر الذي يؤدي إلى الحد من ظاهرة تضارب المصالح فيما بينها. أما الركيزة الأخرى لنظام الحوكمة المستمدة من علم المحاسبة فتتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصري المصداقية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة التي تصدرها الشركة؛ إذ يرى (Glasgow, 2003) أن وجود نظام محاسبية منتظمة في الشركة تدعمها معايير مهنية مقننة ومقبولة تحكم تطبيقها في الممارسة المهنية سيحسن من مصداقية مخرجات هذه النظم بشكل ينعكس إيجابا على نظام الحوكمة فيها وذلك سواء من حيث الفاعلية Effectiveness عن طريق تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات الصلة، أو من حيث الكفاءة Efficiency عن طريق تعظيم القيمة السوقية للشركة وتعزيز فرص استمراريتها بالقدر الذي يجعل الفوائد المحققة من النظام تفوق النفقات المدفوعة في تصميمه وتنفيذه.

وقد قدم الباحثون تعريفات متعددة للحوكمة؛ فقد ركز (Williamson,1999) على البعد الأخلاقي فيها، فعرفها بأنها "**نظام يقيس مقدرة الشركة على تحقيق أغراضها المستهدفة وذلك في إطار أخلاقي محدد ينبع من داخلها كونها هيئة معنوية لها هيكلها الإداري وأنظمتها الإدارية الخاصة بها وذلك بمنأى عن سلطة أي فرد فيها أو نفوذه الشخصي**".

وقد نحا (Mathensin, 2002) منحى آخر بتركيزه على البعدين المادي والمالي فيها؛ إذ عرفها بأنها "**نظام يهدف إلى توفير الحوافز لدى إدارة الشركة والعاملين فيها من اجل تحسين أدائها المالي وذلك عن طريق توفير آلية للحوافز تشمل العقود واللوائح والخطط التنظيمية**".

أما (Reed,2005) و(خوري، 2006) فقد نحيا منحى وسطاً يجمع البعدين الأخلاقي والمادي معاً فعرفها الأول بأنها " **نظام يتم بموجبه توجيه الشركة ومتابعة أنشطتها من اجل تحقيق التوازن بين مصالح إدارتها من جهة ومصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة مثل المستثمرين والمقرضين والموردين والعملاء بالإضافة إلى البيئة والمجتمع من جهة أخرى**"، في حين عرفها الثاني بأنها " **مجموعة العلاقات التي تجمع بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلس إدارتها من جهة، ومساهميها وأصحاب المصالح الآخرين من جهة أخرى وذلك باعتبارها أي الحوكمة بمثابة الآلية التي يتم من خلالها تحديد استراتيجية الشركة وأهدافها ومن ثم الوسائل المناسبة لتحقيق هذه الأهداف**".

ومع أن مبادئ الحوكمة الأمريكية وكذلك تلك الصادرة عن (OECD) لم تنص صراحة على عنصر المسؤولية الاجتماعية Corporate Social Responsibility، إلا أن الباحث يتفق مع (Hopkins, 2000) على ضرورة تضمين تلك المبادئ هذا العنصر بحيث لا ينحصر اهتمام الشركة فقط في تدعيم مركزها السوقي وتعظيم ربحيتها، بل يكون عليها أن تولي تطوير الصناعة التي تعمل فيها واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل الاهتمام نفسه.

وكما اختلفت التعريفات المقدمة للحوكمة تختلف كذلك نماذجها المطبقة في أنحاء العالم حسب اختلاف الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة. ولكن يمكن وبشكل عام وفقا لما يراه (Clark, 2004) تقسيم هذه النماذج إلى نوعين احدهما المطبق في الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك في المملكة المتحدة واستراليا والذي يعطي في تصميمه الأولوية للحفاظ على حقوق المساهمين، أما الآخر وهو النموذج المطبق في الأقطار الأوروبية واليابان وبعض دول شرق آسيا فينحو نحو الاهتمام بدرجة اكبر بمصالح الأطراف ذات المصلحة مثل العملاء والدائنين والعاملين في الشركة. وعليه، بينما يعطي النموذج الأمريكي الأولوية لتشجيع النزعة الشديدة للابتكار Radical Innovation وتشجيع المنافسة عن طريق خفض التكاليف، ينحو النموذج الاوروبي نحو تشجيع الابتكار المتدرج Incremental Innovation ومن ثم المنافسة عن طريق تحسين نوعية المنتج من السلع أو الخدمات. وهكذا وتأسيساً على اختلاف النموذجين المشار إليهما في مجال التطبيق اختلفت كذلك مبادئ الحوكمة في كل منهما. ففي **النموذج الأمريكي مثلاً** يقوم نظام حوكمة الشركات على عشرة مبادئ أساسية هي حسب (Corporate Governance Center, 2002):

1. التفاعل أو التواصل Interaction ويقصد به تشجيع التواصل وقنوات الاتصال بين الأطراف ذات العلاقة لنظام الحوكمة.
2. غرض مجلس الإدارة Board Purpose وينص على أن على مجلس الإدارة أن يفهم أن غرضه الأساسي هو

حماية مصالح مساهمي الشركة في الوقت الذي يأخذ بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح الآخرين.

3. مسؤوليات مجلس الإدارة Board Responsibilities التي تشمل وضع رؤية الشركة واستراتيجيتها ومتابعة تنفيذها، ومراقبة المخاطر ومن ثم تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.

4. الاستقلالية Independence وذلك بالمحافظة على استقلالية أعضاء مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين.

5. المعرفة والخبرة Knowledge and Expertise أي وجوب امتلاك أعضاء مجلس الإدارة الخبرات والمعارف ذات الصلة بالمهام الوظيفية لكل منهم وكذلك بالشركة والصناعة التي يعملون فيها ومن ثم الحرص على تنمية وتطوير هذه الخبرات والمعارف لديهم ولدى العاملين الآخرين في الشركة.

6. الاجتماعات والمعلومات Meetings and Information ويغطي هذا المبدأ كلا من عدد اجتماعات مجلس الإدارة، وطول وقت كل اجتماع، وتوثيق محاضر الجلسات وتوفير الفرص للاطلاع عليها لمن يرغب عند الضرورة.

7. القيادة Leadership ويتطلب هذا المبدأ الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة باعتباره القائد Leader ومهام المدير التنفيذي باعتباره المدير Manager.

8. الإفصاح Disclosure وذلك بأن تعكس وثائق تفويض السلطات وكذلك وسائل الاتصال الأخرى لمجلس الإدارة أنشطة وعمليات المجلس، وأن تتسم المعلومات التي تعرضها البيانات المالية للشركة بالشفافية والإفصاح مع مراعاة نشرها في الوقت المناسب.

9. اللجان Committees ويقضي هذا المبدأ بأن توكل مهام تشكيل لجان التعيين والترقية والمكافآت وكذلك لجان التدقيق الداخلي إلى الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة فقط أي الأعضاء غير التنفيذيين فيه.

10. التدقيق الداخلي Internal Audit وذلك بوجوب وجود إدارة تدقيق داخلي دائمة وفاعلة ترفع تقاريرها مباشرة إلى لجنة التدقيق.

أما النموذج الآخر وهو **النموذج الأوروبي** للحوكمة فقد اختزل المبادئ آنفة الذكر في خمسة فقط (طورت فيما بعد لتصبح ستة) هي كما يلي: (OECD, 2004).

1. الحفاظ على حقوق حملة الأسهم وتحقيق التكافؤ والمساواة في التعامل معهم Rights and Equitable Treatment of Shareholders أي أن تحرص إدارة الشركة على احترام حقوق المساهمين أغلبية وأقلية محليين وأجانب وأن تقوم بتشجيعهم على حضور اجتماعات الهيئة العامة والمشاركة في اتخاذ القرارات المصيرية.

2. الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح Interests of other Stakeholders أي المحافظة على مصالح الفئات الأخرى (من غير حملة الأسهم مثل مقرضي الشركة وموظفيها وعملائها ومورديها ودائرة ضريبة الدخل... الخ).

3. توضيح مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة Responsibilities and Role of the Board وذلك بوضع خريطة تنظيمية توضح المهام والمسؤوليات وأساليب وإجراءات تفويضها وكذلك الآلية المتبعة في اتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى مراعاة عنصر النوعية Quality في تشكيل مجلس الإدارة، مع تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية يوضح مهام الرقابات المالية والإدارية وإجراءات الضبط الداخلي وأدوات تقييم المخاطر بأنواعها المالية والمستقبلية، وذلك بالإضافة إلى نظم محاسبية كفؤة وفعالة قادرة على توفير المعلومات المالية المناسبة لإعداد التقارير الداخلية والخارجية على حد سواء.

4. الأمانة والسلوك المهني Integrity and Ethical Behavior ويقضي هذا المبدأ بأن يراعي أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيون منهم على وجه الخصوص أخلاقيات المهنة التي تقضي بالنأي بأنفسهم عن مواقف تضارب المصالح والحرص بدلاً من ذلك على التحلي بالاستقامة والأمانة والنزاهة والمصداقية والمسؤولية والمساءلة والانتماء للتنظيم. كذلك يقضي هذا المبدأ بأن يمتد الحرص على الأمانة والسلوك المهني إلى مدققي الشركة الداخليين والخارجيين وذلك بحرصهم أيضا على مراعاة أخلاقيات المهنة خلال ممارستهم للمهام المنوطة بهم.

5. الإفصاح والشفافية Disclosure and Transparency؛ إذ يعد عنصر الإفصاح والشفافية من أهم الركائز التي يقوم عليها نظام الحوكمة وذلك لاهميته القصوى في تمكين إدارة الشركة والأطراف الأخرى ذات العلاقة من تحقيق التوازن المستهدف بين مصالحها أولا، ومن ثم تمكينهم من تحقيق الفائدة القصوى من البيانات المالية المنشورة في اتخاذ القرارات. وقد أثبتت دراسات بعض الباحثين أمثال (Castellano, 2002) أن حرص الشركة على توفير إفصاح طوعي أو اختياري Voluntary Disclosure بالإضافة إلى الإفصاح الإلزامي أو الإجباري Mandatory Disclosure يعزز نظام الحوكمة فيها كما يعزز ثقة الجمهور بالشركة وينعكس بالإيجاب على سمعتها وقيمتها السوقية ومن ثم على أسعار

أسهمها في أسواق المال. أما (Prowse, 1997) فقد كشف في دراسة له أن الإفصاح الاختياري الموفر في البيانات المالية للشركات المساهمة ينعكس بالإيجاب على نظام حوكمة الشركات ومن ثم يؤدي إلى توفير عنصر الكفاءة لأسواق المال.

6. المسؤولية الاجتماعية للشركة Social Responsibility

ويقضي هذا المبدأ بأن لا تقف حدود مسؤولية الشركة عند مجرد الحفاظ على حقوق الملاك فقط بل أن تمتد حدود هذه المسؤولية لتشمل الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية تجاه البيئة التي تعمل فيها. وهكذا فإن المسؤولية الاجتماعية للشركة تترتب عليها مجموعة من الواجبات تجاه المجتمع وذلك بان تساهم في تنميته وتطويره عن طريق توفير الفرص الكافية لتوظيف العمالة بقدر يساهم في مكافحة البطالة، وبان تضحي بجزء من أرباحها لتدريب العاملين فيها وكذلك في مكافحة التلوث وتجميل البيئة أو في تقديم الهبات والتبرعات للجمعيات الخيرية ومؤسسات النفع العام مع السعي الدؤوب لتحسين جودة منتجاتها.

من خلال تحليل أبعاد مبادئ الحوكمة ونموذجيها الأمريكي والأوروبي يمكن ملاحظة الدور المهم الذي تلعبه النظم المحاسبية والمعايير المهنية وذلك سواء في تصميم نظم حوكمة الشركات أو في تعزيز كفاءتها وفاعليتها لدى تطبيقها. فالنظم المحاسبية ممثلة بالنظام المحاسبي المالي والنظامين التكاليفي والإداري تعد بمثابة المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لإعداد التقارير بنوعيها الداخلية والخارجية ومن ثم فهي الركيزة الأساسية لعملية اتخاذ القرارات سواء بالنسبة لإدارة الشركة أو للفئات الأخرى ذات العلاقة من أصحاب المصالح.

أما نظام المحاسبة الاجتماعية فهو وإن لم يتوفر في الكثير من الشركات حالياً إلا أنه بدأ يلاقي اهتماماً متزايداً من قبل المجامع المهنية وكذلك جهات الرقابة والإشراف ممن تولي الجوانب الاجتماعية والاقتصادية العامة اهتماماً خاصاً التي ترتب على الشركة التزامات أو مسؤوليات اجتماعية للبيئة والمجتمع.

من جانب آخر، وبالتوازي مع امتلاك الشركة نظماً محاسبية على قدر عال من الفاعلية والكفاءة، لا بد من وجود مجموعة من المعايير المهنية المحاسبية والتدقيقية التي تحكم المهنيين سواء في إعداد القوائم والتقارير المالية الخارجية التي توفرها النظم المحاسبية أو في فحص وتدقيق تلك القوائم، من اجل توفير عنصر المصداقية للمعلومات الموفرة فيها من جهة، مع توفير عنصر الشفافية والإفصاح فيها من جهة أخرى. ولعل هذا يعزز أهمية دور كل من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والمعايير الدولية للتدقيق وذلك على أساس أنها المعايير الحاكمة لمهنة المحاسبة في الغالبية العظمى من الأقطار العربية. هذا بالإضافة إلى أن وجود ميثاق لأخلاقيات وسلوكيات المهنة يعد هو الآخر حسب (Kim, 2003) عنصراً في غاية الأهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركة لان القواعد التي يتضمنها هذا الميثاق ومن ثم مراقبة ومتابعة الالتزام بها من قبل المهنيين كل في مجاله هي الضمان الذي يوفر عنصر الاستقلالية وبقية الخصال الأخرى مثل النزاهة والأمانة والاستقامة والموضوعية وغيرها من السمات اللازمة لكل الأشخاص من ذوي العلاقة بنظام الحوكمة بدءاً من إدارة الشركة باعتبارها الجهة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية ومروراً بالمدقق الخارجي الذي يصادق عليها قبل نشرها وانتهاء بالمدقق الداخلي وأعضاء لجنة التدقيق باعتبارهم المسؤولين عن التحقق من مصداقية البيانات المالية ومن كفاءة نظام الرقابة والضبط الداخلي.

وقد شدد (Dixon , 2001) على أهمية توفير عنصر الحياد والاستقلالية لكل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي من اجل تعزيز فاعلية نظام الحوكمة. هذا على أساس أن هذا الحياد يدعم موقف كل منهما في مواجهة اية ضغوط يمكن أن يتعرضا لها من قبل الإدارة في أثناء ممارستهما المهنية.

4. منهجية الدراسة

دار البحث على محورين أساسيين، **الأول نظري** عرض الإطار النظري للحوكمة المستخلص من المراجع والدراسات العلمية المختلفة ذات الصلة بالموضوع، أما **الثاني ميداني** اعتمد على جمع البيانات والمعلومات المناسبة لأغراض البحث من خلال تصميم استمارة استبانة ثم توزيعها على عينة الدراسة التي تشمل ثلاث فئات رئيسية من الفئات المهتمة بموضوع الحوكمة وهذه الفئات هي: فئة الملاك ممثلة بأعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين، وفئة مدققي الحسابات الخارجيين ثم جهات الرقابة والإشراف ممثلة بالفئات التالية: مجلس مهنة تدقيق الحسابات، وجمعية مدققي الحسابات الأردنيين، ومراقبة الشركات، والبنك المركزي، وهيئة الأوراق المالية.

وقد بلغ عدد مفردات عينة الدراسة التي وزعت عليها الاستبانة 100 في حين بلغ عدد الاستبانات المستردة منها

(76) موزعة على الفئات المشمولة بالدراسة على النحو الموضح في الجدول رقم (1).

وقد شملت استبانة الدراسة سؤالين تفرع كل منهما إلى فقرات فرعية، ويتعلق الأول بالوقوف على آراء عينة الدراسة تجاه الأهمية النسبية للمتغير الرئيسي الأول (**النظم المحاسبية** المطبقة في الشركات المساهمة العامة الأردنية) في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في تلك الشركات في حين يتعلق الثاني بالوقوف على آراء العينة تجاه الأهمية النسبية للمتغير الرئيسي الثاني (**المعايير المهنية**) في تعزيز فاعلية وكفاءة هذا النظام. وقد شمل السؤال الأول أربع فقرات فرعية بعدد المتغيرات الفرعية للمتغير الرئيسي الأول أي (**مجموعة النظم المحاسبية**)، في حين شمل السؤال الثاني هو الآخر أربع فقرات فرعية بعدد المتغيرات الفرعية للمتغير الرئيسي الثاني أي (**مجموعة المعايير المهنية**).

وللتأكد من أن الأسئلة المشمولة في الاستبانة واضحة ومفهومة وذات صلة بمتغيرات الدراسة وفرضياتها، تم في البداية عرضها على عدد من المختصين ممن هم على صلة وثيقة بموضوع الحوكمة وعدد من أفراد الفئات المشمولة بالدراسة، وقد تم الأخذ بجميع الملاحظات التي قدموها حولها وتم بناء على ذلك إجراء التعديلات المطلوبة.

بعد ذلك تم إخضاع تلك الأسئلة لاختبار (كرونباخ الفا) وذلك للتحقق من ثبات الاستبانة كأداة للقياس، فكانت قيمة معامل الثبات الكلي للاستبانة 88% علماً بان قاعدة قياس الثبات من عدمه وفقاً لهذا الاختبار تتطلب أن تتجاوز قيمة معامل ألفا 70% (Sekaran, 2003: 225). وبموجب هذا الاختبار كانت النتيجة الموضحة في الجدول رقم (2).

من جانب آخر، وبقصد التحقق من ملاءمة بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وعدم وجود مشاكل إحصائية يمكن أن تؤثر سلبا على نتائجها واختبار فرضياتها، تم إخضاع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة لاختبار (Z) (Kolmogorov-Smirnov) وذلك للوقوف على ما إذا كانت تلك البيانات تحقق شروط التوزيع الطبيعي. وقد كشف هذا الاختبار البيانات الموضحة في الجدول رقم (3).

ومن أجل التأكد من صدق الإجابات التي قدمها أفراد العينة عن الأسئلة المطروحة في الاستبانة، تم حصر المؤهلات العلمية لهؤلاء الأفراد فكانت النتيجة الموضحة في الجدول رقم (4).

توضح تلك البيانات أن ما نسبته 99% من أفراد العينة يحملون شهادة جامعية كما أن ما نسبته 22% منهم يحملون بالإضافة إلى الشهادة الجامعية شهادة مهنية متخصصة أخرى.

الجدول رقم (1)

معلومات عن عينة الدراسة والاستبانات الموزعة عليها والمستردة منها.

م	الفئة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	% من مجموع المستردة
.1	أعضاء مجلس الإدارة	30	20	%26
.2	مدققو الحسابات الخارجيون	50	42	%55
.3	جهات الرقابة والإشراف	20	14	%19
	المجموع	**100**	**76**	**%100**

الجدول رقم (2)

معامل الثبات كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة.

م	المتغيرات المستقلة	معامل الثبات ألفا
.1	النظم المحاسبية	%87
.2	المعايير المهنية	%92
	معامل الثبات الكلي للاستبانة	**%88**

الجدول رقم (3)

اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة.

م	متغيرات الدراسة	Kolmogorov-Smirnov (Z)	Sig. *	نتيجة الاختبار
.1	نظام المحاسبة المالية	1.32	0.126	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.2	نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية	1.43	0.071	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.3	نظام المحاسبة الاجتماعية	1.12	0.093	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.4	نظام الرقابة الداخلية	1.57	0.136	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.5	المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي	1.86	0.082	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.6	المعايير الدولية للتدقيق الخارجي	1.73	0.115	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.7	معايير التدقيق الداخلي	1.37	0.064	تحقق شروط التوزيع الطبيعي
.8	معايير (قواعد) السلوك المهني	1.23	0.082	تحقق شروط التوزيع الطبيعي

* تتحقق شروط التوزيع الطبيعي إذا كان مستوى الدلالة (Sig.) > 0.05.

الجدول رقم (4)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهلات العلمية.

م	الفئة	أقل من بكالوريوس	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	شهادة جامعية مع شهادة مهنة اخرى	المجموع
.1	أعضاء مجلس الإدارة	1	11	5	2	1	20
.2	مدققو الحسابات الخارجيون	-	24	2	-	16	42
.3	جهات الرقابة والإشراف	-	9	3	2	-	14
.4	**المجموع**	**1**	**44**	**10**	**4**	**17**	**76**

الجدول رقم (5)

توزيع أفراد العينة حسب الخبرة.

م	الفئة	أقل من 5 سنوات	من (5-10) سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
.1	أعضاء مجلس الإدارة	3	7	10	20
.2	مدققو الحسابات الخارجيون	2	11	29	42
.3	جهات الرقابة والإشراف	1	5	8	14
.4	**المجموع**	**6**	**23**	**47**	**76**

من جانب آخر تكشف البيانات الموضحة في الجدول رقم (5) أن ما يقارب 30% منهم تتراوح مدة خبرتهم المهنية بين (5- 10) سنوات، في حين أن 62% منهم خبرتهم 10 سنوات وأكثر.

وعليه، فان المعلومات الموضحة في الجدولين (4،5) تشير إلى أن عينة الدراسة لديها من المعارف العلمية والخبرة العملية ما يجعلها مؤهلة لفهم مدلول ومزايا ومتطلبات حوكمة الشركات، وكذلك فهي على وعي كاف بالآثار المحتملة عليها بفعل النظم المحاسبية المطبقة في الشركات مع المعايير المهنية التي تحكم البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات عند إعدادها وتدقيقها. وهذا يضمن أيضا أن يكون الأفراد المشمولين بالعينة قادرين على الإجابة عن الأسئلة المطروحة في استبانة الدراسة بقدر من الفهم الذي يضمن توفر سمة الموضوعية للنتائج التي ستتوصل إليها الدراسة.

5. نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

أولا: نتائج الدراسة

هدفت الدراسة إلى استكشاف الدور الذي يمكن للأنظمة المحاسبية والمعايير المهنية ان تلعبه في تدعيم فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات، ومن ثم تحديد الأهمية النسبية لكل منهما في هذا المجال من وجهة نظر ثلاث فئات هي من أهم الجهات ذات المصلحة بتطبيق نظام حوكمة الشركات، وهذه الفئات هي: الملاك ممثلين بأعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين، ومدققو الحسابات الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف. كما هدفت الدراسة أيضا إلى الوقوف على ما إذا كانت آراء تلك الفئات الثلاث تتفق أو تختلف في تقييمها للأهمية النسبية لتلك النظم والمعايير من حيث تأثيرها في نظام الحوكمة.

بناء على ما تقدم، تم تحديد الأوساط الحسابية (Means) لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة بخصوص متغيرات الدراسة (مجموعة النظم المحاسبية، ومجموعة المعايير المهنية) ليتم فيما بعد الاستفادة من هذه الأوساط الحسابية الموضحة في الجدولين (6، 7) في تقييم الأهمية النسبية لكل متغير وذلك باعتبار الوسط الحسابي (3.67) بمثابة الوسط الحسابي المعياري أو المرجعي الذي سيستخدم في تحديد الأهمية النسبية حسب المقياس الخماسي التالي:

من 4.5 – 5	مهم جداً
من 3.67 – أقل من 4.5	مهم
من 2.34 – اقل من 3.67	متوسط الأهمية
من 1 – اقل من 2.34	قليل الأهمية
اقل من 1	عديم الأهمية

الجدول رقم (6)

الأهمية النسبية للنظم المحاسبية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات.

م	النظم المحاسبية	أعضاء مجالس الإدارة		مدققو الحسابات		جهات الرقابة والإشراف		العينة جميعها كوحدة			
		M	SD	M	SD	M	SD	M	SD	الأهمية النسبية	الترتيب
.1	نظام المحاسبة المالية	4.86	0.36	4.86	0.35	5.00	0.001	4.88	0.32	مهم جدا	1
.2	نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية	4.76	0.44	4.33	0.72	4.43	0.76	4.47	0.68	مهم	3
.3	نظام المحاسبة الاجتماعية	2.15	1.16	2.17	0.099	3.91	0.075	2.32	1.03	قليل الأهمية	4
.4	نظام الرقابة الداخلية	4.67	0.6	4.76	0.43	4.43	0.76	4.68	0.57	مهم جدا	2
النظم المحاسبية جميعها كوحدة		4.11	0.40	4.1	0.35	4.44	0.35	4.15	0.37	مهم	

من خلال تحليل البيانات الموضحة في الجدول رقم (6) بشأن الأهمية النسبية لتأثير النظم المحاسبية على فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات يتضح ما يلي:

1. من وجهة نظر العينة جميعها كوحدة واحدة فان للنظم المحاسبية جميعها كوحدة واحدة أيضا دورا مهما في تقرير فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات وبوسط حسابي قدره 4.15. لكن على مستوى الأنظمة الأربعة كل منها على حدة تتفاوت الأهمية النسبية لهذه النظم؛ إذ تتراوح بين (مهم جدا) بوسط حسابي قدره 4.88 لنظام المحاسبة المالية و4.68 لنظام الرقابة الداخلية، و(قليل الأهمية) بوسط حسابي قدره 2.32 لنظام المحاسبة الاجتماعية.

أما من حيث الترتيب فقد جاء نظام المحاسبة المالية أولا، يليه نظام الرقابة الداخلية ثم نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في حين احتل نظام المحاسبة الاجتماعية المرتبة الأخيرة.

ويمكن تعليل الاهتمام الضعيف نسبيا للعينة بنظام المحاسبة الاجتماعية بأن تطبيقات هذا النظام ما زالت طوعية ومحدودة جدا، هذا بالإضافة إلى وجود مشاكل كبيرة تواجه تطبيقه في الواقع العملي خاصة في مجالات القياس.

2. أما على مستوى الفئات المشمولة بالدراسة كل على

حدة فتتفاوت نظرتها لهذه الأنظمة. فمع أن الفئات الثلاث مثلا تلتقي حول تقييم الأهمية النسبية لنظام المحاسبة المالية وتجمع على كونه (مهماً جدا) في تقرير فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة، كما تضع جميعها هذا النظام في المرتبة الأولى من اهتماماتها، فإن الأوزان النسبية لبقية الأنظمة تفاوتت بين فئة وأخرى وذلك على النحو التالي.

فأعضاء مجلس الإدارة مثلا يولون نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية اهتماما اكبر مما توليه الفئتان الأخريان. ويمكن تعليل ذلك بأن هذا النظام هو المصدر الرئيسي لمخرجات التقارير المالية الداخلية التي تخدم الإدارة في اتخاذ الجانب الأكبر من قراراتها الإدارية والمالية في حين لا تلقى هذه التقارير القدر نفسه من الاهتمام من قبل مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف.

أما المدققون الخارجيون فيولون جل اهتمامهم كلاً من نظام المحاسبة المالية ونظام الرقابة الداخلية ويبدون اهتماما اقل بنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واهتماما ضعيفا بنظام المحاسبة الاجتماعية. ويمكن تعليل ذلك بأن نظام المحاسبة المالية ونظام الرقابة الداخلية هما الركيزتان الأساسيتان في تنفيذ عملية إعداد وتدقيق البيانات المالية المنشورة. لكن جهات الرقابة والإشراف التي تفوقت على الفئتين الأخريين في الوزن النسبي الذي أعطته لنظام المحاسبة المالية، أعطت بخلافهما وزناً اكبر لدور نظام المحاسبة الاجتماعية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات؛ إذ إن وزنه النسبي من وجهة نظرها (مهم) بينما ترى الفئتان الأخريان أنه (قليل الأهمية). وتعليل ذلك أن جهات الرقابة والإشراف تنظر إلى الدور الاجتماعي للشركات المساهمة بمنظار أوسع من الفئتين الأخريين؛ إذ تعطي أهمية قصوى للمسؤولية الاجتماعية Social Responsibility العامة لهذه الشركات. ففي نظرها تتجاوز حدود هذه المسؤولية مصالح المساهمين لتتسع وتشمل مصالح المجتمع بشكل عام. وهكذا ومع حقيقة محدودية تطبيق الشركات المساهمة العامة لنظم المحاسبة الاجتماعية، إلا أن جهات الرقابة والإشراف تشجع دائما تلك الشركات على الإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية ضمن بياناتها المالية المنشورة حتى وان تم الإفصاح في ملاحق خاصة ترفق بتلك البيانات.

3. بمطالعة الانحرافات المعيارية في الجدول رقم (6) يلاحظ وبشكل عام تدني قيم هذه الانحرافات بالنسبة لكل من نظام المحاسبة المالية، ونظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ونظام الرقابة الداخلية (0.32 و0.68 و0.57) على التوالي، في حين ارتفعت قيمة هذا الانحراف بالنسبة لنظام المحاسبة الاجتماعية لتصل إلى (1.03). ويستدل من ذلك على انه مع وجود فروقات بسيطة من وجهات نظر الفئات الثلاث المشمولة بالعينة تجاه الأهمية النسبية لدور النظم الثلاثة آنفة الذكر في تقرير فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات، إلا أن هذه الفروقات بين وجهات نظرها تتسع تجاه الأهمية النسبية للنظام المحاسبي الاجتماعي. أما بشأن دور المعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات، فكانت آراء الفئات المشمولة بالدراسة في هذا الخصوص على النحو الموضح في الجدول رقم (7).

الجدول رقم (7)

الأهمية النسبية للمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات.

م	المعايير المهنية	أعضاء مجلس الإدارة		مدققو الحسابات		جهات الرقابة والإشراف		العينة جميعها كوحدة			
		M	SD	M	SD	M	SD	M	SD	الأهمية النسبية	الترتيب
1	المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي	4.81	0.40	4.90	0.30	5.00	0.001	4.90	0.31	مهم جدا	1
2	المعايير الدولية للتدقيق الخارجي	4.33	0.48	4.90	0.37	5.00	0.001	4.77	0.46	مهم جدا	2
3	معايير التدقيق الداخلي	4.62	0.67	4.19	0.74	4.21	0.70	4.31	0.73	مهم	4
4	معايير (قواعد) السلوك المهني	4.05	0.62	4.67	0.53	4.71	0.47	4.48	0.68	مهم	3
	المعايير المهنية جميعها كوحدة	4.46	0.35	4.67	0.30	4.73	0.25	4.60	0.33	مهم جدا	

تكشف البيانات الموضحة في الجدول رقم (7) ما يلي:

1. من وجهة نظر العينة جميعها بوصفها وحدة واحدة، فان لهذه المعايير جميعها بوصفها وحدة واحدة دورا مهما جدا وبوسط حسابي قدره (4.60) في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة. لكن بالنسبة لدور كل من هذه المعايير فرادى، يلاحظ وجود تفاوت بسيط بين أوزانها النسبية؛ إذ تراوحت بين مهم جدا بوسطين حسابيين قدرهما (4.90 و4.77) على التوالي لكل من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، ومهم بوسطين حسابيين قدرهما (4.31 و4.48) على التوالي لكل من معايير التدقيق الداخلي ومعايير أو قواعد السلوك المهني. ومن حيث ترتيب أولويات هذه المعايير وفقا لما تراه الفئات المشمولة بالدراسة جميعها كوحدة، احتلت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي المرتبة الأولى ومعايير التدقيق الخارجي المرتبة الثانية تليها معايير وقواعد السلوك المهني في المرتبة الثالثة لتأتي معايير التدقيق الداخلي في المرتبة الرابعة.

2. لكن البيانات التي يظهرها الجدول نفسه بالنسبة للفئات المشمولة بالدراسة كل على حدة، تشير إلى وجود بعض التفاوت بين وجهات نظرها تجاه هذا الموضوع. فالوزن النسبي الذي أعطته فئة أعضاء مجلس الإدارة لمجموعة المعايير جميعها كوحدة ووسطه الحسابي (4.46) كان اقل قليلا من الأوزان النسبية المعطاة من الفئتين الأخريين وهما (4.67 و4.60) على التوالي، كما ان نظرة هذه الفئة وهي أعضاء مجلس الإدارة تجاه الأهمية النسبية لمعايير وقواعد السلوك المهني ووسطها الحسابي (4.05) كانت أيضا اقل من الفئتين الأخريين بوسطين حسابيين (4.71 و4.67) على التوالي، ويعد الباحث التفاوت المشار إليه أعلاه طبيعياً نظرا لاختلاف طبيعة الدور الذي تقوم به كل فئة من الفئات الثلاث سواء في وضع المعايير المهنية أو في الرقابة على تنفيذها في الواقع العملي، ونظراً لأن الدور الأقل في هذا المجال هو لفئة أعضاء مجلس الإدارة، لذا سينعكس ذلك حتما على رأيها تجاه الأهمية النسبية لتلك المعايير في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات.

لكن نظرة للبيانات الخاصة التي يظهرها الجدول نفسه لكل من فئتي مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف تشير إلى تقارب ملحوظ في تقييمهما للأهمية النسبية سواء لمجموعة المعايير جميعها كوحدة أو لهذه المعايير كل على حدة. فهما تعطيان الوزن النسبي نفسه وهو (مهم جدا) لدور مجموعة المعايير جميعها كوحدة واحدة وبوسطين حسابيين قدرهما (4.67 و4.73) على التوالي. كذلك تتفق الفئتان في نظرتهما لتلك المعايير فرادى أي لكل منها على حدة؛ إذ تتفقان في تقييم الوزن النسبي وهو (مهم جدا) لكل من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، ومعايير أو قواعد السلوك المهني، في حين تعطيان وزنا نسبيا اقل وهو (مهم) لمعايير التدقيق الداخلي.

ويعلل الباحث التطابق الكبير بين وجهات نظر هاتين الفئتين بالمقارنة مع وجهة نظر الفئة الأخرى وهي أعضاء مجالس الإدارة بتقارب دور كل من مدققي الحسابات وجهات الرقابة والإشراف في وضع المعايير المهنية التي تحكم إعداد وتدقيق البيانات المالية المنشورة للشركات، وذلك بالإضافة إلى جهدهما المشترك في وضع القواعد والمعايير المهنية التي تحكم ممارسة المهنيين المسؤولين عن إعداد وتدقيق تلك البيانات.

3. تشير البيانات التي يوضحها الجدول رقم (7) بالنسبة للانحرافات المعيارية الخاصة بالأوساط الحسابية على خلاف ما أظهرته بيانات الجدول رقم (6) إلى وجود اتساق ملموس بين آراء ووجهات نظر الفئات المشمولة بالدراسة سواء في تقييمها للدور الذي تلعبه المعايير المهنية جميعها كوحدة، أو للدور الذي تلعبه كل منها على حدة في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات، باستثناء الارتفاع النسبي لقيم هذه الانحرافات حول الأوساط الحسابية الخاصة بمعايير التدقيق الداخلي مما يمكن اعتباره مؤشرا إلى وجود تفاوت بسيط بين آرائها تجاه الأهمية النسبية لهذه المعايير.

ثانيا: اختبار فرضيات الدراسة

بقصد اختبار الفرضيات الأساسية الثلاث وفرضياتها الفرعية تم إخضاع إجابات المستقصين عن الأسئلة المطروحة عليهم في الاستبانة لاختبارين إحصائيين احدهما هو اختبار (t) بشأن الفرضيتين الأساسيتين الأولى والثانية وفرضياتهما الفرعية، والثاني هو اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) بشأن الفرضية الأساسية الثالثة، وكانت النتائج على النحو التالي:

أ. بشأن الفرضية الأساسية الأولى Ho1 التي تنص على أنه " **ليس للنظم المحاسبية جميعها كوحدة التي تطبقها الشركة اثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة**" وفرضياتها الفرعية الأربع $Ho1_1$، $Ho1_2$، $Ho1_3$، $Ho1_4$، كانت النتائج الموضحة في الجدول رقم (8).

الجدول رقم (8)

نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الأساسية الأولى وفرضياتها الفرعية الأربع ذات العلاقة بالنظم المحاسبية.

الفرضيات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية Sig.	نتيجة الاختبار
Ho1	4.15	0.037	34.25**	74	0.001	رفض
$Ho1_1$	4.88	0.32	37.14**	74	0.000	رفض
$Ho1_2$	4.47	0.68	23.36**	74	0.013	رفض
$Ho1_3$	2.32	1.03	1.07**	74	0.316	قبول
$Ho1_4$	4.68	0.57	29.23**	74	0.002	رفض

** عند دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.01$).

توضح بيانات الجدول رقم (8) ما يلي:

1. **ترفض الفرضية الأساسية الأولى** Ho1 وذلك لان قيمة (t) المحسوبة وهي (34.25) اكبر من قيمتها الجدولية أو الحرجة وهي (2.62). كما ان الوسط الحسابي وهو (4.15) اكبر من الوسط الحسابي المعتمد كمرجعية وهو 3.67، مما يعني قبول الفرضية البديلة Ha1 ومفادها أن لتلك النظم مجتمعة أثرا ملموسا في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة المطبق في الشركة.

2. **بتطبيق قاعدة القرار Decision Rule** نفسها المطبقة على الفرضية الأساسية الأولى Ho1 التي تتعلق بمجموعة النظم المحاسبية جميعها كوحدة واحدة على الفرضيات الفرعية الأربع المرتبطة بها والتي تتعلق بكل نظام محاسبي منها على حدة يتم استخلاص ما يلي:

– ترفض الفرضية الفرعية الأولى $Ho1_1$ الخاصة بنظام المحاسبة المالية لان قيمة (t) المحسوبة (37.14) أكبر من قيمتها الجدولية، كما أن وسطها الحسابي وهو (4.88) يزيد عن الوسط الحسابي المعتمد كمرجعية وهو (3.67)، مما يعني أن لهذا النظام أثرا ملموسا في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركة.

– وعلى الأسس نفسها ترفض الفرضية الفرعية الثانية $Ho1_2$ الخاصة بنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث قيمة (t) المحسوبة (23.36) تزيد عن قيمتها الجدولية، كما أن الوسط الحسابي وهو (4.47) اكبر من الوسط الحسابي المعتمد كمرجعية وهو (3.67)، مما يعني أن لهذا النظام أيضا أثرا ملموسا في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركة.

– لكن وعلى خلاف حال الفرضيتين الفرعيتين السابقتين لا يمكن رفض الفرضية الفرعية الثالثة $Ho1_3$ الخاصة بنظام المحاسبة الاجتماعية لان قيمة (t) المحسوبة وهي (1.07) اقل من قيمتها الجدولية (2.67)، كما أن الوسط الحسابي وهو (2.32) اقل من الوسط الحسابي المرجعي وهو (3.67)، مما يعني ان اثر هذا النظام في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركة من وجهة نظر العينة كوحدة ضعيف وغير ملموس.

– ترفض الفرضية الفرعية الرابعة $Ho1_4$ الخاصة بنظام الرقابة الداخلية لان قيمة (t) المحسوبة وهي (29.23) تزيد عن قيمتها الجدولية، كما ان الوسط الحسابي وهو (4.68) اكبر من الوسط المرجعي وهو (3.67) مما يعني أن لنظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة أثرا ملموسا في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة.

ب. بشأن الفرضية الأساسية الثانية Ho_2 التي تنص على أنه "**ليس للمعايير المهنية جميعها كوحدة اثر في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة**" وكذلك فرضياتها الفرعية الأربع $Ho2_1$، $Ho2_2$، $Ho2_3$، $Ho2_4$ كانت النتائج الموضحة في الجدول رقم (9).

توضح بيانات الجدول رقم (9) ما يلي:

1. قيمة (t) المحسوبة وهي (42.23) اكبر من قيمتها الجدولية وهي (2.62)، كما ان الوسط الحسابي (4.60) اكبر من الوسط الحسابي المرجعي (3.67)، إذن ترفض الفرضية العدمية الأساسية الثانية، مما يعني أن للمعايير المهنية المطبقة في الشركة جميعها كوحدة واحدة أثرا ملموسا في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

2. وعلى المنوال نفسه بالاسترشاد بقيم (t) المحسوبة والأوساط الحسابية يتم رفض الفرضيات الفرعية الأربع $Ho2_1$، $Ho2_2$، $Ho2_3$، $Ho2_4$ ذات العلاقة، مما يعني:

- أن لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي المطبقة في إعداد البيانات المالية للشركة اثراً ملموساً في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

- أن لمعايير التدقيق الخارجي التي يطبقها مدققو حسابات الشركات اثراً ملموساً في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

– أن لمعايير التدقيق الداخلي التي تصممها إدارة الشركة بشأن الضوابط الإدارية والمالية وعملية متابعتها سواء من قبل إدارة التدقيق الداخلي أو من قبل لجنة التدقيق اثراً ملموساً في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

– أن لمعايير وقواعد السلوك المهني التي يتوجب الالتزام بها سواء من قبل المديرين التنفيذيين للشركة أو من قبل مدققي حساباتها اثراً ملموساً في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

ج- بشأن الفرضية الأساسية الثالثة Ho3 ونصها: "**لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الجهات ذات العلاقة بنظام الحوكمة**" (وهي أعضاء مجلس الإدارة، والمدققون الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف) تجاه اثر كل من مجموعة النظم المحاسبية ومجموعة المعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة، تم استخدام تحليل التباين الأحادي ANOVA فكانت النتائج الموضحة في الجدول رقم (10).

الجدول رقم (9)

نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الأساسية الثانية وفرضياتها الفرعية الأربع ذات العلاقة بالمعايير المهنية.

الفرضيات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية Sig.	نتيجة الاختبار
Ho2	4.60	0.33	42.23**	74	0.001	رفض
$Ho2_1$	4.90	0.31	44.51**	74	0.000	رفض
$Ho2_2$	4.77	0.46	39.02**	74	0.012	رفض
$Ho2_3$	4.31	0.73	27.16**	74	0.017	رفض
$Ho2_4$	4.48	0.68	36.5**	74	0.023	رفض

** عند دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.01$).

الجدول رقم (10)

نتائج الاختبار الإحصائي للفرضية الأساسية الثالثة باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	الدلالة الإحصائية Sig.	نتيجة الاختبار
مجموعة النظم المحاسبية	بين المجموعات	0.88	2	0.44	7.64*	0.001	رفض
	داخل المجموعات	9.62	74	0.13			
	الكلي	10.51	76				
مجموعة المعايير المهنية	بين المجموعات	1.44	2	0.72	3.40**	0.08	قبول
	داخل المجموعات	6.97	74	0.09			
	الكلي	8.41	76				

* عند دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$).

** عند دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.01$).

تشير البيانات الموضحة في الجدول (10) إلى ما يلي:

1. رفض الجزء الخاص بمجموعة النظم المحاسبية من الفرضية الأساسية الثالثة Ho3، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (7.64) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (3.13) بمستوى معنوية (0.05). وهذا يعني عدم الاتساق أي وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة (وهي أعضاء مجلس الإدارة، والمدققون الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف) تجاه أثر مجموعة النظم المحاسبية المطبقة في الشركة في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

وقد جاء رفض هذه الفرضية تأكيدا للنتائج التي كشفتها بيانات الجدول رقم (6) بخصوص تقييم كل من الفئات

المشمولة بالدراسة للأهمية النسبية للنظم المحاسبية كل على حدة؛ إذ تفاوت هذا التقييم أولا بالنسبة لنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الذي أولته فئة أعضاء مجالس الإدارة اهتماما اكبر مما أولته الفئتان الأخريان، وثانيا نظام المحاسبة الاجتماعية الذي حاز على اهتمام فئة جهات الرقابة والإشراف بدرجة اكبر من اهتمام الفئتين الأخريين.

من جانب آخر، وبقصد تحديد مصادر الفروق بين آراء الفئات أو المجموعات الثلاث المشمولة بالدراسة تجاه الأهمية النسبية للأنظمة المحاسبية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الأردنية التي كشفها اختبار تحليل التباين الاحادي ANOVA والموضحة في الجدول رقم (10)، تم إخضاع الأوساط الحسابية الممثلة لآراء تلك الفئات حيال هذه الأهمية لاختبار (توكي – كريمر) Tukey-Kramer.

ويعد هذا الاختبار مناسبا لإجراء المقارنة البعدية بين المتوسطات في حالة عدم تساوي عدد الأفراد ضمن الفئات أو المجموعات المشمولة في عينة الدراسة. وبموجب هذا الاختبار يتم قرار رفض أو قبول الفرضية الصفرية وفقا لقاعدة القرار التالية (منيزل، 2000: 301):

يتم رفض الفرضية الصفرية إذا كان الفرق بين الوسطين الحسابيين للمجموعتين المقارنتين اكبر من (ك) الحرجة،بينما لا يمكن رفض هذه الفرضية إذا كان الفرق بين الوسطين الحسابيين لهما اصغر من (ك) الحرجة.

بناء على ما تقدم، كشف اختبار (توكي) المذكور النتائج الموضحة في الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11)

نتائج الاختبار الإحصائي باستخدام اختبار (Tukey – Kramer) وبمستوى معنوية (0.05).

المجموعات	الفرق بين الأوساط الحسابية للمجموعات	المتوسط الموزون للأعداد (H)	ك الحرجة للاختبار	نتيجة الاختبار
م1، م2	0.010	10.2	0.223 *	عدم رفض (قبول)
م1، م3	0.330*			رفض
م2، م3	0.340*			رفض

* عند دلالة إحصائية ($\alpha \geq 0.05$).

تؤكد بيانات الجدول رقم (11) مرة أخرى أن الفروق بين الوسط الحسابي لكل من الفئتين (م1،م2) وهما (أعضاء مجالس الإدارة، ومدققو الحسابات) من جهة والوسط الحسابي لفئة جهات الرقابة والإشراف (م3) من جهة أخرى كانت السبب في رفض الفرضية الأساسية الثالثة التي كشفها اختبار (ANOVA) في الجدول رقم (10).

2. قبول الجزء الخاص بمجموعة المعايير المهنية من الفرضية الأساسية الثالثة Ho3، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (3.40) وهي اصغر من قيمتها الجدولية (4.92) بمستوى معنوية (0.01) وبذلك لا يمكن رفض الفرضية الأساسية الثالثة بهذا الخصوص، مما يعني وجود اتساق أي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة (وهي أعضاء مجلس الإدارة، والمدققون الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف) تجاه أثر مجموعة المعايير المهنية المطبقة في الشركة في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة فيها.

6. النتائج والتوصيات

كشفت الدراسة مجموعة من النتائج وبناء عليها ستقدم بعض التوصيات.

أ. النتائج

1. كشفت الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث على عينة من أهم الفئات ذات العلاقة بحوكمة الشركات وهي: الملاك ممثلين بالاعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، ومدققو الحسابات الخارجيون، وجهات الرقابة والإشراف، أن للنظم المحاسبية في مجملها دورا مهما في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة. وقد احتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية في هذا المجال نظام المحاسبة المالية يليه نظام الرقابة الداخلية ثم نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، في حين جاء نظام المحاسبة الاجتماعية في المرتبة الأخيرة. وبالنسبة لهذا النظام الأخير أي نظام المحاسبة الاجتماعية فقد ظهر تفاوت واضح في اهتمامات هذه الفئات

تجاهه؛ إذ عدته جهات الرقابة والإشراف (مهماً) في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات بينما خالفتها الرأي في ذلك كل من فئة أعضاء مجلس الإدارة، وفئة مدققي الحسابات واعتبرته قليل الأهمية.

2. كشفت الدراسة أيضا أن للمعايير المهنية جميعها كوحدة واحدة دورا (مهما جدا) في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات، أما على مستوى هذه المعايير فرادى فقد احتلت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي المرتبة الأولى، تليها المعايير الدولية للتدقيق الخارجي، ثم معايير أو قواعد السلوك المهني وفي المرتبة الأخيرة جاءت معايير التدقيق الداخلي.

3. في سياق البحث عن مدى الاتفاق أو الاختلاف القائم بين وجهات نظر الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة حول الأهمية النسبية لكل من مجموعة النظم المحاسبية من جهة ومجموعة المعايير المهنية من جهة أخرى في تعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة، كشف اختبار التباين الأحادي (ANOVA) واختبار (Tukey-Kramer) وجود عدم اتساق أي وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء تلك الفئات حيال الأهمية النسبية للنظم المحاسبية في هذا المجال. وقد ظهر الاختلاف بصورة واضحة تجاه الأهمية النسبية لنظام المحاسبة الاجتماعية الذي له في رأي جهات الرقابة والإشراف دور مهم بينما ترى الفئتان الأخريان أن دوره محدود وقليل الأهمية. كما ظهر الخلاف بشكل اقل تجاه دور نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية الذي أعطته فئة أعضاء مجلس الإدارة أهمية نسبية أعلى مما أعطته الفئتان الأخريان. وبناء على ذلك تم رفض الفرضية الأساسية الثالثة Ho3 ذات العلاقة بمجموعة النظم المحاسبية، أما بالنسبة لمجموعة المعايير المهنية فقد كشف الاختبار الإحصائي نفسه انه بالرغم من وجود تفاوت بسيط في وجهات نظر الفئات المشمولة بالدراسة حيال الأهمية النسبية لهذه المعايير فرادى، إلا أن هذا التفاوت لم يصل إلى حد يفسر الحكم على وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تكفي لرفض الفرضية الفرعية الثالثة الخاصة ذات العلاقة بمجموعة المعايير المهنية وهذا ما يعني قبول هذه الفرضية.

ب. التوصيات

بموجب النتائج المشار إليها سابقا التي كشفتها الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1. مواصلة تكثيف الجهود المبذولة حاليا لتعزيز فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركات المساهمة العامة الأردنية باعتبارها وسيلة مهمة لتحقيق التوازن المنشود بين مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة بدءاً من إدارة الشركة ومرورا بملاكها وانتهاء بأصحاب المصالح من الأطراف الأخرى ذات العلاقة. ولعل من أهم الأمور في هذا السياق تشجيع تلك الشركات على تكوين لجان للحوكمة فيها على غرار لجان التدقيق، على ان تبادر وزارة التجارة والصناعة لوضع دليل لحوكمة الشركات على غرار الدليل الذي وضعه البنك المركزي لتطبيق نظام الحوكمة في القطاع المصرفي.

2. قيام جهات الرقابة والإشراف بممارسة مسؤولياتها في حث الشركات المساهمة العامة على تطبيق نظم محاسبية على درجة عالية من الجودة والنوعية وذلك من خلال مسك سجلات محاسبة منظمة ودقيقة سواء فيما يخص نظام المحاسبة المالية أو نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، بالإضافة إلى حث تلك الشركات على تفعيل وتحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها، وذلك بالتحقق من شمول هذه النظم الضوابط المالية والإدارية الكفيلة بتحديد مناطق السلطة والمسؤولية بشكل يكفل الحد من تغول الإدارات التنفيذية وبما يضمن توفير عنصر الاستقلالية لكل من مجالس الإدارة، والمدققين الداخليين والخارجيين، ولجان التدقيق وغيرها من الجهات الرقابية.

3. حث الشركات المساهمة العامة على تطبيق نظم محاسبية اجتماعية تتولى إعداد ونشر معلومات كمية ووصفية عن مدى مساهمة الشركة في تمويل الأنشطة الاجتماعية المختلفة سواء في المجالات البيئية كتجميل البيئة ومكافحة التلوث أو في المجالات الاجتماعية كتدريب وتنمية معارف ومهارات العاملين فيها أو في مكافحة البطالة ومنح الهبات والتبرعات العلمية والصحية بما يخدم المصلحة العامة للجميع.

4. ممارسة جهات الرقابة والإشراف على أنشطة الشركات المساهمة العامة مثل: مراقبة الشركات، والبنك المركزي، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وهيئة الأوراق المالية، ولجان التدقيق الداخلي دورا نشطا في تحديث وتطوير القوانين والتشريعات والمعايير المهنية بما فيها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي ومعايير التدقيق الخارجي والداخلي وقواعد السلوك المهني وحث الجهات ذات العلاقة على الالتزام بها ومعاقبة المخالفين لها، وذلك لما لهذه المعايير من أهمية قصوى سواء في إعداد ونشر بيانات مالية على درجة عالية من الإفصاح والشفافية أو في المحافظة على عنصر الاستقلالية للمدققين الخارجيين ممن يتولون فحص هذه البيانات وتدقيقها.

المراجـع

خوري، نعيم، 2006، الشفافية والحاكمية في الشركات، مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، العددان 67-68، أيلول 2006، 3-5.

السويطي، موسى، 2006، تطوير نموذج مقترح لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة قدمت للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة من جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

المنيزل، عبدا فلاح،2000، الإحصاء الاستدلالي وتطبيقاته في الحاسوب باستخدام الرزم الإحصائية (SPSS)، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن.

Adams, R. and Mehran, H. 2003. Is Corporate Governance Different for Bank Holding Companies? FRB, NY, *Economic Policy Review*, Vol. 9, 123-142.

Al-Twaijry et al. 2002. Audit Committees in the Saudi Arabian Corporate Sector.

Castellano, J.G. 2002. Restoring Public Confidence, *Journal of Accountancy,* Vol. 193, Issue 4, 37-39.

Christina, M. 2005. An Empirical Study on the Relationship Between Ownership and Performance in a Family – Based Corporate Environment , *Journal of Accounting , Auditing and Finance*, Vol. 20, Issue 2 , 121-140.

Corporate Governance Center. 2000. The Principles of Corporate Governance.

Cornelius, P.K. and Kogut, B.C. 2003. Corporate Governance and Capital Flows in Global Economy, Oxford , *The World Economic Forum.*

Dave, M. 2003. Global Governance: Trends Have Emerged as Regulations in Many Countries to Refine Pension Governance Processes, *Benefits, Canada*, Vol. 27, Issue 3, 32-45.

Dewing, I. and Russel, P. 2000. Cadbury and Beyond: Perceptions on Establishing a Permanent Body for Corporate Governance Regulation, *British Accounting Review*, No. 32, 350-362.

Dixon, Patrick. 2000. The Future of Corporate Governance, http:/www.google.com

Glasgow, B. 2003. Corporate Governance: A Time for Change of Public and Private Measures,http:www.Findarticles.com

Hopkins, Michael. 2000. Corporate Social Responsibility , The Big Picture. Cited at the Corporate Responsibility World-News Item, www.mhcinternational.com

Kim,Guenther. 2003. Effective Web Governance Structures (Industry Overview) online, http:/www.findarticles.com

Mathensin, S. 2002. Corporate Governance Defined, Online available: http: // www.Corpgov.net /Library/ Definitions.htm

Morgan, D. 2002. Rating Banks,: Risk and Uncertainty in Opaque Industry, *American Economic Review*,Vol. 92, 874-888.

Prowse, S. 1997. The Corporate Governance System in Banking: What Do We Know? *Banka Del Lavaro Quarterly Review*, 11-40.

Reed. 2005. Corporate Governance Reforms in Developing Countries, *Journal of Business Ethics*, No.37, 223-249.

Sarabans, P.and Oxley, M., Act of 2002, the Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act. Washington, D.C., US. Congress.

Sekaran, UMA. 2003. Research Methods for Managers (A Skill – Building Approach), John Wiley and Sons, New York.

The Corporate Governance Center (CGC). 2002.

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). 2004. Principles of Corporate Governance http:/ www.oecd.org

Turnbull, S. 1997. Corporate Governance: Its Scope, Concerns and Theories, Corporate Governance: An International Review, Blackwood Oxford, Vol.5, No.4, 180-197.

Williamson,Q. 1999. The Mechanism of Corporate Governance , Oxford University Press, 3-4.

The Impact of Accounting Systems and Professional Standards in Enhancing Effectiveness and Efficiency of Corporate Governance Systems of Jordanian Public Shareholding Companies

*Mohammad A. Matar **

ABSTRACT

The study aimed to investigate the impact of accounting systems and professional standards on enhancing the effectiveness and efficiency of corporate governance systems of Jordanian shareholding companies.

The study consisted of two main parts: the first part covered the theoretical framework of (CG), while the second is a field study on a sample of (76) persons who were selected from three groups. Those groups are: non-executive members of the board of directors, external auditors and other bodies who are mainly involved in the development and follow-up of the professional standards such as the central bank, Amman stock exchange and the Jordanian association of certified public accountants.

After analyzing the study data and testing its hypotheses using the two – sample (t) test and the one-way analysis of variance (ANOVA), the study revealed two main findings:

1. All the accounting systems and professional standards have important impacts on enhancing the effectiveness and efficiency of Corporate Governance Systems (CGS), except the social responsibility accounting system which has a moderate impact.
2. The (ANOVA) test revealed that there are significant statistical differences between the viewpoints of the three groups toward the relative importance of accounting systems on enhancing the effectiveness and efficiency of (CGS). This was due to their different opinions toward the impact of the social responsibility accounting system and the cost and management system. On the other hand, the same test (ANOVA) revealed that there are no significant statistical differences between the viewpoints of the three groups toward the relative importance of the professional standards on enhancing the effectiveness and efficiency of (CGS).

Keywords: Corporate Governance, Accounting Systems, Professional Standards, Effectiveness and Efficiency of Corporate Governance Systems.

* Faculty of Administrative and Financial Sciences, Middle East University for Graduate Studies. Received on 12/12/2007 and Accepted for Publication on 13/10/2008.