



مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (21) - العدد الثالث - يوليو 2020



زيادة فاعلية أدلة الاثبات

لغرض التحقق من تطبيق مبادئ الحوكمة - مسح ميداني

Increasing the efficiency of evidence

**For the purpose of verifying the application of corporate
governance principles - field survey**

دراسة من إعداد

د. أسامة محمد التابعي الدنون

مدرس المحاسبة و المراجعة - كلية العلاقات الصناعية

الجامعة العمالية - فرع رأس البر

Dr. Osama Mohamed El-Tabai El-Danoon

Accounting and auditing lecturer - Faculty of Industrial Relations

Workers University - Ras El Bar branch

الملخص:

هدفت الدراسة تقديم هيكل تطبيقي مقترح لزيادة فاعلية كفاية وملائمة أدلة الإثبات لغرض التحقق من تطبيق المستوي المطلوب من الشفافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات المصرية ، والتأكيد على وجود حاجة لضمان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة، والإفصاح عنها كوسيلة لتقييم المطبق منها حالياً، وكذلك لضمان الإبلاغ عن الشفافية التي تضمن سلامة العمليات المالية، وأنها غير مضللة، وبالتالي فإن هناك ضرورة من تطوير أساليب المراجعة وأدلة الإثبات.

استندت الدراسة الي مسح ميداني لتقديم الدليل العملي على زيادة فاعلية أدلة الإثبات لغرض التحقق من مبادئ الحوكمة بخاصة مبدأ الشفافية والإفصاح، وعليه يتم عرض منهج واطار الدراسة الميدانية وكذلك عمليات التحليل الاحصائي الوصفي والاستدلالي لغرض التحقق من فروض البحث حيث تم على عينة من المراجعين والأكاديميين المعنيين بالحوكمة والإفصاح والتقرير عنها و اتفاق فئات الدراسة حول الهيكل التطبيقي المقترح.

توصلت الدراسة الى قبول الفرض القائل بأن الهيكل التطبيقي المقترح ذو فاعلية في التحقق من الإفصاح والشفافية أحد مبادئ الحوكمة في الشركات، وأوصت الدراسة بالأخذ بالهيكل التطبيقي والعمل علي تطوير مراجعة المصرية بما يتناول الإفصاح عن مبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: ادلة الإثبات - مراجعة الحوكمة- الإفصاح- الشفافية.



Abstract

Purpose – The study aimed to present a proposed applied structure to increase the efficiency of adequacy and suitability of evidence for the purpose of verifying the application of the required level of transparency and disclosure as one of the principles of governance in Egyptian companies, and to emphasize the existence of a need to ensure the application of principles and mechanisms of governance, and disclosure as a means of assessing what is currently applied, as well as to ensure reporting transparency, which ensures the integrity of financial operations, and is not misleading, and therefore there is a need to develop audit methods and evidence.

Design/methodology/approach – The study was based on a field survey to provide practical evidence on increasing the efficiency of evidence for the purpose of verifying the principles of governance, especially the principle of transparency and disclosure, and accordingly the methodology and framework of the field study as well as descriptive and inferential statistical analysis are presented for the purpose of verifying the research hypotheses as it was based on a sample of auditors and academics concerned with governance and the disclosure and report on it and the agreement of the study samples about the proposed applied structure.

Findings – Applied structure is effective in verifying disclosure and transparency is one of the principles of corporate governance, and the study recommended the introduction of the applied structure and work to develop the Egyptian review in a manner that deals with disclosure of the principles of governance.

Keywords: Evidence - Governance Review - Disclosure - Transparency

أولاً: المقدمة

لما كانت المراجعة وفقاً لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين تعني الحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد مدى الاتساق بين هذه التأكيدات، وبين المعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها إلى الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات. (حماد، 2004: 27)

فإن تبني معايير المراجعة الدولية يساعد في توفيق أدلة إثبات مكتوبة، وتوفير إرشادات كمية ونوعية تكون كافية وملائمة حتى يمكن التوصل إلى استنتاجات معقولة، يتم استخدامها في الحد من اجتهادات وتدخلات الإدارة، وتعمل على ترسيخ مبدأ الاستقلالية عند العمل بموجبها مما يقلل فرص الاجتهاد والجدل. (IAS-500)

ولما كانت مبادئ الحوكمة لاسيما مبدأ الإفصاح والشفافية تتطلب الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية مثل الأداء المالي والتشغيلي، والأحداث الهامة، وعوامل المخاطر؛ على أن يتم الإفصاح عنها في الوقت المناسب بدون تأخير وبالدقة الكافية.

(Nurlan & et al.,2016: 798-814)

ويتبع أهمية مبدأ الإفصاح والشفافية ضرورة التحقق من مستوياته من خلال الأعمال التي يقوم بها مراجع الحسابات ضمن متطلبات الثقة التي يقدمها إلى مستخدمي القوائم المالية، وبغرض تخفيض مقدار عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركات وبين أصحاب المصالح المتعددين.

ثانياً: مشكلة البحث:

من المهم أن تستلزم متطلبات التحقق من الإفصاح والشفافية كفاية وملائمة أدلة الإثبات لمتطلباتها، والتي لا بد وأن تحتوي معلومات عن الاستثمار والمتاجرة في محفظة الأوراق المالية، أو طرق قياس العمليات المرتبطة بالعملاء، وكذلك المعلومات الخاصة بالتغيرات المحاسبية وتعديل الأخطاء، وغيرها من المعلومات المتعلقة بالعملاء الأجنبية والأصول الثابتة، وقد يمتد التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح والشفافية بشأن البيانات المالية الموحدة إلى الاستثمارات في الشركات التابعة. (Shamsun & et al.,2016; Mariateresa & Andrea,2016; Nada Lahrech,2014)

وأن متطلبات تحقيق الدرجات المطلوبة من كفاية وملائمة أدلة الإثبات تتمثل في توافر متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (500- أدلة الإثبات) التي تتمثل فيما يلي:



- 1- **الفحص كدليل إثبات** : حيث يتضمن اختبار السجلات والمستندات، أو الموجودات الملموسة وهي التي توفر أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد علي طبيعتها ومصدرها وعلي فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها.
 - 2- **الملاحظة كدليل إثبات**: تتضمن الملاحظة النظر إلي المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون مثال ملاحظات تعداد الجرد أو ملاحظة أداء الضبط الداخلي.
 - 3- **الاستفسار والمصادقية كأحد أدلة الإثبات**: ويتضمن البحث عن معلومات من أشخاص ذوي اطلاع ومعرفة من داخل أو خارج المنشأة ، وتتفاوت الاستفسارات بين الرسمية المكتوبة الموجهة الي طرف ثالث، أو الاستفسارات غير الرسمية الموجهة إلي أشخاص داخل المنشأة وقد توفر هذه الاستفسارات معلومات وأدلة إثبات مهمة.
 - 4- **المراجعة الحسابية كأحد أدلة الإثبات** : يشتمل علي التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية والسجلات المحاسبية، أو إجراء الدقة الحسابية بصفة مستقلة.
 - 5- **الإجراءات التحليلية كأحد أدلة الإثبات**: تتألف من النسب والمؤشرات الهامة ومن ضمنها نتائج البحث للمتغيرات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.
- وتكمن مشكلة البحث في حاجة علم المراجعة الي وسائل للتحقق من توافر مبادئ الحوكمة لاسيما مبدأ الإفصاح والشفافية تتمثل في مجموعة أدلة الإثبات بغرض ضمان فاعلية وجودها وفقا لما تقرره مبادئ الحوكمة، بما يلزم وجود هيكل تطبيقي مقترح يحدد ركائز التطوير لهذه الأدلة حتي يضمن الكفاية والملائمة لمتطلبات الحوكمة.

ثالثاً: أهداف البحث :

تتلخص أهداف البحث في ضوء طبيعة المشكلة فيما يلي:

- 1- تصميم هيكل تطبيقي مقترح لزيادة فاعلية كفاية وملائمة أدلة الإثبات لغرض التحقق من تطبيق المستوي المطلوب من الشفافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة.
- 2- اختبار مدي فاعلية الهيكل التطبيقي المقترح في دعم التحقق من مبادئ الحوكمة المطبقة في الشركات.

رابعاً: أهمية البحث :

تستمد الدراسة أهميتها من الآتي:

1- الأهمية العلمية: نظراً لتزايد الاهتمام في الأبحاث المتطورة بموضوع الحوكمة ومبادئها وآلياتها ومن ضمنها عمليات الإفصاح والشفافية، فهناك حاجة لوضع هيكل تطبيقي لتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات التي تؤكد علي التطبيق والالتزام بمبادئ الحوكمة ولاسيما مبدأ الشفافية والإفصاح في الشركات.

2- الأهمية العملية: تتمثل في محاولة زيادة فاعلية أدلة الإثبات لغرض تحقيق الكفاية والملائمة المطلوبة للتحقق من تطبيق مبدأ الشافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات.

خامساً: فروض البحث: علي ضوء مشكلة الدراسة تظهر أهمية اختبار الفرض الرئيسي الذي يتمثل فيما يلي " لا يحقق الهيكل التطبيقي المقترح فاعلية التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات" وينقسم هذا الفرض الي مجموعة الفروض الفرعية التالية:

أ- الفرض الاحصائي الأول: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لمعايير أدلة الإثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة"

ب- " الفرض الاحصائي الثاني: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لأساليب أدلة الإثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة".

ج- الفرض الاحصائي الثالث: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لإجراءات أدلة الإثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة".

سادساً: منهج البحث :

يرتكز البحث في الجانب النظري له علي المنهج الاستقرائي لعملية المراجعة في الشركات، وكذلك استقراء البحوث والدراسات التي تتناول مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

كما يركز البحث علي المنهج التحليلي من خلال تقديم دراسة ميدانية تتحقق من مدى معنوية الهيكل التطبيقي المقترح للتحقق من تطبيق مستوي الشفافية والإفصاح كأحد مبادئ الحوكمة.

سابعاً: تنظيم البحث:

حلاً لمشكلة هذا البحث واختباراً لفروضه وتحقيقاً لنتائجه يتم تنظيم البحث وفقاً لما يلي:

المبحث الأول: الأدب السابق وتصميم الهيكل التطبيقي المقترح.

المبحث الثاني: المسح الميداني



المبحث الأول

الأدب السابق وتصميم الهيكل التطبيقي المقترح

يتم تناول هذا المبحث من خلال عرض جانب من الأدب السابق في مجال البحث والذي يمكن الاستفادة منه في اعداد الهيكل التطبيقي المقترح لزيادة فاعلية أدلة الاثبات لغرض التحقق من الشفافية والافصاح كأحد مبادئ الحوكمة، ويتم ذلك من خلال المحددين التاليين:

المحدد الأول: عرض للدراسات والأدب السابق: يستعرض الباحث بعض الدراسات التي تناولها الأدب السابق في مجال البحث موضعاً الاستفادة منها في تصميم الهيكل التطبيقي المقترح.

فقد انطلقت دراسة (متولي، 2012) من خلال مجموعة من التساؤلات تحاول الإجابة عما إذا كان هناك علاقة بين الإفصاح عن الممارسات التطبيقية لحوكمة الشركات، وبين جهد المراجع الخارجي لغرض تحقيق جودة الأداء المهني لعملية المراجعة وعن طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة توافر دليل فكري وتطبيقي علي أهمية قائمة الإفصاح عن معلومات الحوكمة، ومحاولة العمل بها وتوضيح المزايا والغرض من تطبيقها، وأن القوائم المالية للشركات تتضمن إفصاح ضئيل وغير منظم عن الممارسات التطبيقية للحوكمة تفي بمتطلبات القوانين التي تخضع لها هذه الشركات.

ومن نتائج هذه الدراسة أن المراجع الخارجي يركز علي قائمة الإفصاح عن معلومات الحوكمة في إمكانية تبادل المعلومات المتعلقة بإدارة المخاطر ومكافحة الغش، وتحسين منهجية عمله علي تفهم بيئة الرقابة بالشركة، وطبيعة العمل فيها وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

وتناولت دراسة : (Poh- Ling Ho & Grantley, 2013) تأثيرات حوكمة الشركات علي الإفصاح الطوعي لأنواع مختلفة من المعلومات تحتوي التقارير السنوية للشركات المدرجة بورصة الأوراق المالية في ماليزيا، وتوصلت الدراسة الي : أن هناك زيادة كبيرة في جميع المعلومات المفصوح عنها خلال السنوات 1996 حتي 2001 ، وأن هناك مستوي متدني بشكل ملحوظ بعد تطبيق مبادئ الحوكمة خلال السنوات 2001 حتي 2006 ، وكذلك بينت النتائج أن درجات الحوكمة لديها القدرة علي إخفاء العلاقات الأساسية الرئيسية داخل المنشآت، وبها يكون عدم الإفصاح الكامل نتيجة تطبيق مبادئ الحوكمة مما يتطلب دوماً الكشف عن مستوياتها بكافة السبل .

وبينت دراسة (Ekramy & Mellett,2013): تأثيرات الإفصاح عن المخاطر الإلزامية وغير الإلزامية، وكذلك حوكمة الشركات، وهيكّل الملكية بتقرير المراجع عن تلك المخاطر، وانتهت الي أن هناك مستوى متدني من الامتثال في الإفصاح عن المخاطر الإلزامية، وكذلك مستوى منخفض في الإفصاح عن المخاطر الطوعية يتأثر بهما تقرير المراجع عن المخاطر.

وحددت دراسة (هبة يوسف، 2015) إجراءات تحقيق الشفافية في القوائم المالية من خلال محاولة تقديم إطار فكري للشفافية يقوم علي مفاهيم ومبادئ ومقومات توضع لتحقيق الأهداف المطلوبة من الشفافية وتحديد الإجراءات اللازمة لتحقيقها، توصلت الدراسة إلى تحقيق درجة الشفافية من خلال ثلاث إجراءات نشر ثقافة الشفافية في القوائم المالية، وبث الشفافية للمستويات الإدارية بالمنشأة، وتوفير قاعدة بيانات كاملة عن عمليات وأنشطة المنشأة.

وقصدت دراسة (عمران، 2015) الى محاولة الاستفادة من الآليات الداخلية للحوكمة في الحد من مشكلات الوكالة، ومن ثم تحسين مستوى الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر في التقارير المالية المنشورة، وتوصلت الي أن الإفصاح عن متطلبات الحوكمة يكشف الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر، وأوصت الدراسة بتبني هذا الاتجاه من الإفصاح عند تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية.

واختبرت دراسة (محمد المعتر 2016) أثر فجوة التوقعات على مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين، والتعرف علي أسباب فجوة التوقعات، ودور عمل المراجع في بعث الثقة والاطمئنان لدي مستخدمي التقارير المالية، ومعرفة الأسباب الحقيقية لفجوة التوقعات في الواقع العملي لمهنة المراجعة، وتوصلت الدراسة الي: أن فجوة التوقعات تنتج عن اعتقاد مستخدمي التقارير المالية، بأنها هي التقارير المالية التي قام المراجع بمراجعتها، وقدم التأكيد علي دقتها ومدى الإفصاح والشفافية في محتواها، وأن فجوة التوقعات تحدث نتيجة لعدم كفاية الإفصاح والشفافية.

وبينت دراسة (Doaa El-Diftar,&et.al., 2017) مدى تأثير عدة عوامل منها الملكية، وحجم الشركة علي مستوى الإفصاح والشفافية التي يطلبها المستثمرين والمؤسسين سواء بشكل ملزم أو بشكل طوعي، وتوصلت الي أن أهم التأثيرات التي تتحكم في مستوى الشفافية والإفصاح المطلوب للمستخدمين والمستثمرين يتمثل في حجم المصرف وكون ملكيته ملكية أجنبية أو محلية.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يمكن للباحث الاستفادة من النتائج السابقة في التأكيد على وجود حاجة لضمان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة، والإفصاح عنها كوسيلة لتقييم المطبق منها حالياً، وكذلك لضمان الإبلاغ عن الشفافية التي تضمن سلامة العمليات المالية، وأنها غير مضللة،



وبالتالي فان هناك ضرورة من تطوير أساليب المراجعة وأدلة الاثبات، وذلك للتحقق من فاعلية مبدأ الإفصاح والشفافية كأهم مبادئ الحوكمة .

ويؤكد الباحث علي أن أدلة الاثبات تلك لا بد وأن تكون كافية وملائمة للتقرير والتحقق من مصداقية البيانات ومعبرة عن مستويات الإفصاح والشفافية، وهذا يترك لاقتراح هيكل تطبيقي يستخدم لغرض التحقق من ملائمة وكفاية ذلك.

المحدد الثاني: الهيكل التطبيقي المقترح: يشتمل الهيكل التطبيقي للمدخل المقترح علي مجموعة المعايير والاساليب والاجراءات المتعلقة باستخدام أدلة الاثبات في تحقيق الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة ويتمثل ذلك فيما يلي:

أولاً: المعايير المقترحة لتطوير أدلة الإثبات للتحقق من الإفصاح والشفافية: ويتم اقتراح مجموعة من المعايير لغرض مباشرة عملية التحقق من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية تتمثل فيما يلي :

1- العمل علي تطوير آليات الفحص الفعلي كدليل إثبات للغرض التحقق من الإفصاح والشفافية من خلال إثبات مدي تماثل المعلومات المفصح عنها وتقديم تأكيد حول موضوعية الأرقام المحاسبية ومناسبتها لطبيعة الأداء في تحقيق استراتيجية الشركة وتعليمات لجنة الحوكمة.

2- اختيار عينة المراجعة وفقاً لأساس الاختيار العلمي المناسب لحجم بيانات الإفصاح والشفافية التي تتم وفقاً لآليات الحوكمة المصرفية وتقرر الحد الأدنى من كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بشأن مستويات السيولة والرافعة المالية ونسب التشغيل ونسب الربحية وكفاية رأس المال .

3- تطوير الملاحظة كدليل اثبات للتحقق من مبدأ الإفصاح والشفافية بدلالة رأس المال الثابت والاستثمارات في مشروعات أخرى وربط الاداء التشغيلي بالمسائلة المحاسبية وقياس مستويات الانضباط في الأداء التشغيلي.

4- تطوير أدلة الاثبات والتحقق من مبدأ الشفافية والإفصاح من خلال اقرارات وتقارير مجلس الادارة كأحد أدوات المراجعة وما يحتويه علي بيانات ملزمة وفقاً لدليل الحوكمة المعتمد

5- اقرار الحكم الشخصي وسيلة تقييم مهمة في تقييم أدلة الاثبات المناسبة لغرض التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

6- التأكيد علي كفاية أدلة الإثبات لإبداء الرأي والتحقق من مستويات الإفصاح والشفافية ويتم ذلك من خلال استخدام الخبرة الحكم الشخصي.

7- ضرورة التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية في ظل اختصاصات لجان المراجعة المعتمدة بقرار مجلس الإدارة للشركة.

ثانياً: الأساليب المقترحة للتطوير أدلة الإثبات للتحقق من الإفصاح والشفافية: تتمثل الأساليب المقترحة في مجموعة أساليب المراجعة التحليلية والحكم الشخصي في تطوير أدلة الإثبات للتحقق من الإفصاح والشفافية بناء علي تطبيق المعايير المقترحة في ذلك. وتتمثل فيما يلي :

1- دراسة العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية متضمنة مقارنة القيم المسجلة والتوقعات التي يصل اليها المراجع عن طريق الحكم الشخصي.

2- تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات ذات الارتباط مع المعلومات الأخرى المستقاة من الحكم الشخصي وملاحظة الانحرافات.

3- دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة وبعضها من خلال القيم المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات.

4- اجراء الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين الارصدة الدفترية والتقديرات الشخصية والارصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية.

5- استخدام الاساليب والاختبارات المقارنة للتحقق من جودة الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية وملاحظة العلاقات المختلفة بين عناصرها.

6- مقارنة المعلومات المالية الفعلية للشركة في الفترة الحالية بالمعلومات الفعلية في الفترة السابقة وملاحظة تغيرات غير عادية بشأن مستويات الإفصاح.

7- مقارنة مستويات الإفصاح والشفافية للمصرف الحالي بالمصارف التجارية الأخرى والتي تعمل في نفس المجال.

8- مقارنة المعلومات المالية الفعلية بالمعلومات غير المالية ذات العلاقة بها وملاحظة الانحرافات.

9- اجراء التحليل الأفقي والرأسي للبيانات المحاسبية لبيان مستويات الإفصاح المالي في السنوات المختلفة.

ثالثاً: الإجراءات المقترحة لتطوير أدلة الإثبات والتحقق من الإفصاح والشفافية: تشتق هذه الاجراءات من استخدام أساليب المراجعة التحليلية مقترنة بالحكم الشخصي من الحكم علي مدى



كفاية الإفصاح والشفافية احد مبادئ حوكمة الشركات في ضوء الدليل المصري لحوكمة الشركات وتتمثل فيما يلي:

- 1- فحص تقرير مجلس الادارة السنوي المنصوص عليه في دليل الحوكمة والتثبت من تنفيذ ملاحظات الجمعية العمومية غير العادية والتحقق من احتوائه علي الحد الأدنى من معلومات وبيانات الإفصاح والشفافية.
- 2- التحقق من مدي مطابقة القرارات الادارية والتشغيلية للأهداف الاستراتيجية المحددة سلفاً من خلال استخدام ادوات المراجعة التحليلية بين المنفذ فعلا وبين المستهدف.
- 3- التحقق من مطابقة هيكل المساهمات الرئيسية في المصرف للحد الأدنى، ومدي الإفصاح عن هيكل الملكية في الشركات التابعة للشركة الذي تتم مراجعتها.
- 4- التثبت عن طريق الحكم الشخصي من مدي سلامة المعلومات الشخصية لأعضاء مجلس الادارة وغيرهم من المديرين التنفيذيين وأنظمة المزايا والمكافآت والحوافز لهم
- 5- التحقق عن طريق الملاحظة من مدي مطابقة هيكل الحوكمة مع دليلها والهيكل التنظيمي للشركة.
- 6- التثبت من سلامة الإفصاح الالكتروني عن طريق استخدام اجراءات المراجعة التحليلية بين المنشور بالوسائل الالكترونية الي الجمهور وبين البيانات المالية وغير المالية الورقية.
- 7- فحص التغيرات التي تحدث من خلال المقارنة بين السنوات ودراسة أسبابها
- 8- الفحص الفعلي لتقرير الإفصاح المنصوص عليه في دليل الحوكمة ودراسة مستويات الشفافية في كل فقراته.
- 9- الفحص الفعلي لتقرير الحوكمة والتحقق من مدي الالتزام بقواعدها وفحص مبررات عدم الالتزام من خلال الحكم الشخصي والخبرة.
- 10- الفحص الفعلي لتقرير الاستدامة المنصوص عليه في دليل الحوكمة والتحقق من مستوي الإفصاح المتوازن عن انجازات الشركة في المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية

المبحث الثاني: المسح الميداني

يهدف هذا المبحث الي تقديم الدليل العملي على زيادة فاعلية أدلة الاثبات لغرض التحقق من مبادئ الحوكمة بخاصة مبدأ الشفافية والافصاح وعليه يتم عرض منهج واطار الدراسة الميدانية وكذلك عمليات التحليل الاحصائي الوصفي والاستدلالي لغرض التحقق من اتفاق فئات الدراسة حول الهيكل التطبيقي المقترح، وكذلك التأكد من صحة فروض البحث، ويتم تناول ذلك من خلال ما يلي:

أولاً: **منهج وطار الدراسة الميدانية:** يتضمن منهج واطار الدراسة الميدانية عرض لمجتمع البحث وعينة الدراسة وبيان الخصائص الهامة لهذه العينة وقياس مستوي الثقة والثبات فيها مع عرض لمحتوى الاستبيان كونه أداة الدراسة ثم بيان الاساليب الاحصائية والبرنامج الاحصائي المستخدم، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

أ- **مجتمع وعينة الدراسة:** يشمل مجتمع الدراسة كل المعنيين بجانب المراجعة والدقيق الخارجي من العلميين وهو فئة أعضاء هيئة التدريس المهتمين بتطوير علم المراجعة بالجامعات، وكذلك مجموعة التطبيقيين الممارسين لعملية المراجعة في الواقع من خلال مكاتب المراجعة في مصر، وتتضمن عينة البحث اختيار عشوائي متناسب لطبقتي المجتمع من الاكاديميين والمهنيين بناء على عينة عشوائية طبقية تتحدد نوعيتها من خلال الجدول التالي رقم (1).

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة بين الفئات المبحوثة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
75.3	75.3	75.3	61	مراجع	Valid
100.0	24.7	24.7	20	أكاديمي	
	100.0	100.0	81	Total	

يبين الجدول السابق توزيع فئات الدراسة بين التطبيقيين وهو القائمين بعملية المراجعة وممارستها من خلال مكاتب معتمدة، وبين الأكاديميين وهم أعضاء هيئة التدريس المهتمين بتطوير علم المراجعة وأدلة الاثبات الخاصة بها، حيث يمثل فئة المراجعين نسبة 75.3% ويمثل نسبة الأكاديميين 24.7% وهي نسبة يري الباحث انها مناسبة لتحقيق أهداف هذا البحث فيما يتعلق بزيادة فاعلية أدلة الاثبات، هذا ويشير الجدول الثاني رقم (2) الى توزيع عينة الدراسة بشأن التحصيل والمستوي العلمي.



جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة وفقاً للتحصيل العلمي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
50.6	50.6	50.6	41	بكالوريوس	Valid
58.0	7.4	7.4	6	ماجستير	
100.0	41.4	41.4	34	دكتوراة	
	100.0	100.0	81	Total	

يبين الجدول السابق توزيع فئات الدراسة وفقاً للتحصيل العلمي وطبيعة الدراسة الأكاديمية، حيث يبلغ نسبة الحاصلين علي درجة الدكتوراه 41.4% لعدد 34 مبحوث منهم عدد 20 من اساتذة الجامعات، وبالتالي يكون الباقي 14 مبحوث من التطبيقيين في مجال المراجعة حاصلين علي درجة الدكتوراه مما يقوي الثقة والصلاحية في الردود، هذا ويشير الجدول التالي رقم (3) الي خبرة المبحوثين الأكاديمية أو التطبيقية حسب توزيع فئات الدراسة.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة وفقاً لمستوي الخبرة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
4.9	4.9	4.9	4	أقل من 5 سنوات	Valid
12.3	7.4	7.4	6	من 5 الي أقل من 10 سنوات	
29.6	17.3	17.3	14	من 10 الي أقل من 15 سنة	
100.0	70.4	70.4	57	15 سنة وأكثر	
	100.0	100.0	81	Total	

يوضح الجدول أن مستوي الخبرة لعينة الدراسة تتركز في مستوي الخبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 70.4% من عينة البحث سواء في الجانب العلمي (الأكاديمي)، أو العملي (المهني) وبلي ذلك مستوي الخبرة من 10 الي 15 سنة بنسبة 17.3% أي أن اجمالي عينة الدراسة من الفئتين تتمثل في نسبة 87.7% فوق مستوي خبرة عشر سنوات مما يدعم قوة الردود ومن ثم نتائج الدراسة.

ب- تحليل الثبات والصدق الداخلي: يستخدم الباحث تحليل الفا كرونباخ وذلك لبيان مستوى الثبات والصدق الداخلي لإجابات المبحوثين وهذا ما يعبر عنه الجدول التالي رقم (4)

جدول رقم (4)

اختبار الثبات والصدق الداخلي للإجابات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.750	31

يشير الجدول السابق الى أن قيمة الفا كرونباخ تشير الى مستوي الثبات 75% وهي تعني نسبة مقبولة من الاتساق الداخلي في ردود المبحوثين تدعم تعميم نتائج الدراسة لاسيما وان نسبة الصدق في تلك الردود يبلغ 86.6% تعني الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

ج- عرض لأداة الدراسة: استخدم الباحث الاستبيان كأداة لتجميع البيانات من المبحوثين وتم تحكيمها لهذا الغرض وتتخلص عناصره فيما يلي:

1- القسم الأول: ويتضمن مجموعة البيانات العامة ومنها الاسم (اختياري)، وكذلك فئة المبحوث، وتحصيله العلمي ودرجة خبرته العملية سواء كان المهنيين أو من أعضاء هيئة التدريس.

2- القسم الثاني: يتضمن مجموعة أسئلة تشمل وتعتبر عن المتغيرات المستقلة التي تمثل عناصر تحقيق فاعلية أدلة الاثبات في مواجهة المتغير التابع الذي يمثل التحقق من مستوي الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة، وتتضمن ما يلي:

- السؤال الأول: يتناول درجة الاهمية التي يحددها المبحوثين لمتطلبات الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة التي يجب التحقق منها ليتحقق الغرض من عملية المراجعة واختيار أدلة الاثبات المناسبة. وعددها (9) فقرات طلب من المبحوثين بيان مستوي أهميتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

- السؤال الثاني: يتضمن معايير أدلة الاثبات المقترحة كأحد مجموعات المتغيرات المستقلة وعددها (7) فقرات طلب من المبحوثين بيان مستوي أهميتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

- السؤال الثالث: يتضمن أساليب أدلة الاثبات المقترحة كأحد مجموعات المتغيرات المستقلة وعددها (7) فقرات طلب من المبحوثين بيان مستوي أهميتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

- السؤال الرابع: يتضمن اجراءات أدلة الاثبات المقترحة كأحد مجموعات المتغيرات المستقلة وعددها (7) فقرات طلب من المبحوثين بيان مستوي أهميتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.



د- بيان الاساليب الاحصائية المستخدمة: حيث يستخدم الباحث البرنامج الاحصائي spss.25 وكذلك برنامج E-views.10 لا إجراء التحليل الاحصائي وتمثل الاساليب الاحصائية ما يلي:

- 1- التوزيع التكراري لردود المبحوثين بشأن البيانات الوصفية العامة لعينة الدراسة
- 2- اختبار الفا كرونباخ لبيان معامل الاثبات والصدق لردود المبحوثين
- 3- تحليل كروسكال- ويلز لبيان مدي الاتفاق بين فئات الدراسة حول الهيكل التطبيقي المقترح لتفعيل أدلة الإثبات.
- 4- تحليل الانحدار المتعدد لغرض اختبار الفروض الاحصائية للبحث
- 5- معامل التفسير لبيان القوة التفسيرية (R^2) للمتغيرات المستقلة الهيكل التطبيقي المقترح لتفعيل أدلة الاثبات في المتغير التابع وهو التحقق من الافصاح والشفافية أحد مبادئ الحوكمة في القوائم المالية.

ثانياً: التحليل الاحصائي الوصفي للبيانات: يستخدم الباحث أساليب التحليل الاحصائي الوصفي من خلال بيان مدي اتفاق واختلاف فئات الدراسة حول الهيكل التطبيقي المقترح لفاعلية أدلة الاثبات ودورها في التحقق من مبادئ الحوكمة في الشركات ويتم ذلك من خلال ما يلي:

أ- اختبار مدي اتفاق فئات الدراسة حول متطلبات الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة: يستخدم الباحث تحليل كروسكال ويلز وذلك لبيان ذلك من خلال ما يلخصه الجدول رقم (5).

جدول رقم (5)
مدي اتفاق فئات الدراسة حول متطلبات الافصاح والشفافية

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
.004	8.313	36.92	61	مراجع	الافصاح عن المعلومات المالية الجوهريّة التي تهّم المساهمين وأصحاب المصالح
		53.45	20	أكاديمي	
			81	Total	
.157	1.999	38.96	61	مراجع	الافصاح عن المعلومات غير المالية الجوهريّة التي تهّم المساهمين الحاليين والمرتبين
		47.23	20	أكاديمي	
			81	Total	
.850	.036	41.27	61	مراجع	الافصاح غير المالي عن تشكيل مجلس الإدارة ولجانه وكبار
		40.18	20	أكاديمي	

Ranks

Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
			81	Total	التنفيذيين ومؤهلاتهم وسيرتهم الادارية وعلاقة الارتباط
.918	.010	40.85	61	مراجع	الافصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الادارة واللجان المشكلة عن طريقهم
		41.45	20	أكاديمي	
			81	Total	
.420	.650	39.84	61	مراجع	الافصاح عن قرارات التعهيد والاسناد الخارجي وطبيعة العقود التي تم تنفيذها
		44.53	20	أكاديمي	
			81	Total	
.768	.087	40.57	61	مراجع	الافصاح عن هيكل الملكية وحقوق الاقلية والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة
		42.30	20	أكاديمي	
			81	Total	
.457	.554	42.05	61	مراجع	الافصاح عن مستوي تحقيق خطط الاستدامة والالتزامات البنينة والاجتماعية
		37.80	20	أكاديمي	
			81	Total	
.087	2.933	38.52	61	مراجع	الافصاح عن المعلومات الخارجية الجوهرية التي تؤثر عليها مع ضرورة عرض المقارنات في ذلك
		48.55	20	أكاديمي	
			81	Total	
.319	.993	39.57	61	مراجع	الافصاح عن العلاقات مع المستثمرين من خلال بيان الأداء الحالي والمستقبلي المتوقع
		45.38	20	أكاديمي	
			81	Total	

يبين الجدول السابق مدى الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق بمتطلبات الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة المطلوب التحقق منها، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود اتفاق بين الأطراف المعنية إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الاختلاف بين الأطراف المعنية بالدراسة. ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن جميع قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي (0.05) والذي عنده يتقرر قبول الفرض الإحصائي الذي ينص علي وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن متطلبات الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة ويستثني من ذلك أحد متطلبات الافصاح والشفافية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المالية الجوهرية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح وهي التي تتعلق بالقوائم المالية الدورية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الادارة وطرق التقييم والسياسات المحاسبية وغيرها؛ حيث أن قيمة (Kruskal-Wallis H) تشير



الي مستوي معنوي يبلغ 0.004 أقل من مستوي 0.05 عندها يتقرر وجود اختلاف بين فئات الدراسة حول متطلبات الإفصاح والشفافية اللازمة لمثل هذا البند

ب- اختبار مدي اتفاق فئات الدراسة حول معايير أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من

الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة: يستخدم الباحث تحليل كروسكال - ويلز وذلك

ليبين ذلك من خلال ما يلخصه الجدول التالي رقم (6)

جدول رقم (6)

مدي اتفاق فئات الدراسة حول معايير أدلة الاثبات المقترحة

Ranks

Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
.721	.127	40.48	61	مراجع	العمل على تطوير آليات الفحص الفعلي كدليل اثبات لغرض التحقق من توافر الشفافية والإفصاح
		42.58	20	أكاديمي	
			81	Total	
.474	.513	42.00	61	مراجع	أن يتم اختيار عينة المراجعة وفقاً لأساس علمي مناسب لحجم بيانات الإفصاح والشفافية التي تتم وفق مبادئ الحوكمة
		37.95	20	أكاديمي	
			81	Total	
.986	.000	41.02	61	مراجع	أن يتم تطوير الملاحظة كدليل اثبات للتحقق من مبدأ الإفصاح والشفافية
		40.93	20	أكاديمي	
			81	Total	
.595	.282	40.25	61	مراجع	أن تناسب أدلة الاثبات حجم التقارير ونوعيتها وما تحتويه من بيانات
		43.28	20	أكاديمي	
			81	Total	
.945	.005	40.90	61	مراجع	اعتبار الحكم الشخصي وسيلة تقييم مهمة في الحكم علي فاعلية أدلة الاثبات بعد تبرير استخدامها
		41.30	20	أكاديمي	
			81	Total	
.123	2.382	38.80	61	مراجع	أن تكون أدلة الاثبات كافية لأثبات الرأي والتحقق من مستويات الإفصاح والشفافية
		47.73	20	أكاديمي	
			81	Total	
.060	3.541	38.55	61	مراجع	ضرورة الأخذ في الاعتبار سلامة نظام الرقابة الداخلية عند قياس أهمية دليل الاثبات
		48.48	20	أكاديمي	
			81	Total	

يبين الجدول السابق مدى الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق بمعايير أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود اتفاق بين الأطراف المعنية إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة

الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الاختلاف بين الأطراف المعنية بالدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن جميع قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي (0.05)، والذي عنده يتقرر قبول الفرض الإحصائي الذي ينص علي وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية المعايير المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

ج- اختبار مدي اتفاق فئات الدراسة حول أساليب أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة: يستخدم الباحث تحليل كروسكال - ويلز وذلك لبيان

ذلك من خلال ما يلخصه الجدول التالي رقم (7)

جدول رقم (7)

مدي اتفاق فئات الدراسة حول أساليب ادلة الاثبات المقترحة

Ranks

Asymp. Sig.	Kruskal -Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
.197	1.665	39.16	61	مراجع	دراسة العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية متضمنة مقارنة القيم والتوقعات التي يصل اليها المراجع عن طريق الحكم الشخصي
		46.63	20	أكاديمي	
			81	Total	
.640	.218	41.65	61	مراجع	تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات ذات الارتباط مع المعلومات المستقاة من الحكم الشخصي وملاحظة الانحرافات
		39.03	20	أكاديمي	
			81	Total	
.165	1.932	39.02	61	مراجع	دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة وبعضها البعض من خلال القيم المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات
		47.05	20	أكاديمي	
			81	Total	
.070	3.282	38.42	61	مراجع	اجراء الاختبارات الأساسية لغرض تقييم العلاقات بين الارصدة الدفترية والتقديرات الشخصية والارصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية
		48.88	20	أكاديمي	
			81	Total	
.261	1.266	42.63	61	مراجع	استخدام الاساليب والاختبارات المقارنة للتحقق من جودة الافصاح عن البيانات المالية وغير المالية وملاحظة الاختلافات بين عناصرها
		36.03	20	أكاديمي	
			81	Total	



Ranks

Asymp. Sig.	Kruskal -Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
.273	1.200	42.57	61	مراجع	مقارنة المعلومات المالية الفعلية بالمعلومات الفعلية في فترات سابقة وملاحظة التغيرات غير العادية بشأن مستويات الإفصاح
		36.20	20	أكاديمي	
			81	Total	
.164	1.934	39.03	61	مراجع	اجراء التحليل الافقي والرأسي للبيانات المحاسبية لبيان مستويات الإفصاح المالي في السنوات المختلفة
		47.00	20	أكاديمي	
			81	Total	

يبين الجدول السابق مدي الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق أساليب أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود اتفاق بين الأطراف المعنية إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الاختلاف بين الأطراف المعنية بالدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن جميع قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أكبر من مستوي (0.05) والذي عنده يتقرر قبول الفرض الإحصائي الذي ينص علي وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية الأساليب المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

د- اختبار مدي اتفاق فئات الدراسة حول اجراءات أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة: يستخدم الباحث تحليل كروسكال - ويلز وذلك لبيان

ذلك من خلال ما يلخصه الجدول التالي رقم (8)

جدول رقم (8)
مدي اتفاق فئات الدراسة حول اجراءات ادلة الاثبات المقترحة

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	الفئة	
.197	1.665	39.16	61	مراجع	دراسة العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية متضمنة مقارنة القيم والتوقعات التي يصل اليها المراجع عن طريق الحكم الشخصي
		46.63	20	أكاديمي	
			81	Total	
.640	.218	41.65	61	مراجع	تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات ذات الارتباط مع المعلومات المستقاة من الحكم الشخصي وملاحظة الانحرافات
		39.03	20	أكاديمي	
			81	Total	
.165	1.932	39.02	61	مراجع	دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة وبعضها البعض من خلال القيم المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات
		47.05	20	أكاديمي	
			81	Total	
.070	3.282	38.42	61	مراجع	اجراء الاختبارات الأساسية لغرض تقييم العلاقات بين الارصدة الدفترية والتقديرات الشخصية والارصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية
		48.88	20	أكاديمي	
			81	Total	
.261	1.266	42.63	61	مراجع	استخدام الاساليب والاختبارات المقارنة للتحقق من جودة الافصاح عن البيانات المالية وغير المالية وملاحظة الاختلافات بين عناصرها
		36.03	20	أكاديمي	
			81	Total	
.273	1.200	42.57	61	مراجع	مقارنة المعلومات المالية الفعلية بالمعلومات الفعلية في فترات سابقة وملاحظة التغيرات غير العادية بشأن مستويات الافصاح
		36.20	20	أكاديمي	
			81	Total	
.164	1.934	39.03	61	مراجع	اجراء التحليل الافقي والراسي للبيانات المحاسبية لبيان مستويات الافصاح المالي في السنوات المختلفة
		47.00	20	أكاديمي	
			81	Total	

يبين الجدول السابق مدي الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق باجراءات أدلة الاثبات المقترحة لغرض التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود اتفاق بين الأطراف المعنية إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الاختلاف بين الأطراف المعنية بالدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن جميع قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوي معنوي أكبر من مستوي (0.05) والذي عنده يتقرر قبول الفرض الإحصائي



الذي ينص علي وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية الاجراءات المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

ثالثاً: التحليل الإحصائي الاستدلالي: يستخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لغرض التحقق من الفروض البحثية كما يلي:

أ- اختبار صحة الفرض الإحصائي الأول: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لمعايير أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة " ويتم استخدام برنامج E-views.10 لتحليل الانحدار المتعدد والذي يتضح من خلال الجدول التالي رقم (9).

جدول رقم (9)

اختبار صحة الفرض الإحصائي الأول

Prob. مستوي الادلالة	t-Statistic احصائية (ت)	Std. Error الخطأ المعياري	Coefficient المعاملات	Variable المتغيرات المستقلة
0.0001	4.091421	3.398866	13.90619	C
0.0000	4.425732	0.474432	2.099708	X1
0.0032	3.047283	0.442134	1.347309	X2
0.6543	0.449658	0.524439	0.235819	X3
0.8048	0.248007	0.526874	0.130669	X4
0.2112	1.261279	0.521742	0.658062	X5
0.1837	1.342021	0.478892	0.642683	X6
0.7084	0.375442	0.492973	0.185083	X7
32.83951	Mean dependent var		0.430315	R-squared
5.487387	S.D. dependent var		0.375688	Adjusted R-squared
5.865218	Akaike info criterion		4.335774	S.E. of regression
6.101707	Schwarz criterion		1372.322	Sum squared resid
5.960101	Hannan-Quinn criter.		-229.5413	Log likelihood
1.581488	Durbin-Watson stat		7.877281	F-statistic
			0.000000	Prob(F-statistic)

يشير الجدول السابق الى نتيجة تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول ويظهر من خلال نتائج هذا الجدول ما يلي:

- 1- أن قيمة (F) تبلغ 7.87 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يقترب من الصفر جداً وهو أقل من مستوى 0.05 والتي عندها يتم رفض الفرض الاحصائي وقبول الفرض البديل الذي ينص على " وجود أثر معنوي لمعايير أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
- 2- يشير الجدول السابق الي أن قيمة (R^2) تبلغ 43% وهي نسبة متوسطة تتفسر عندها المتغيرات المستقلة المعبرة عن معايير أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنفس النسبة وان البواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمّل الحسابي لهذه النسبة.
- ب- اختبار صحة الفرض الاحصائي الثاني: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لأساليب أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة " ويتم استخدام برنامج E-views.10 لتحليل الانحدار المتعدد والذي يتضح من خلال الجدول التالي رقم (10)

جدول رقم (10)
اختبار صحة الفرض الاحصائي الثاني

Prob. مستوي الادلالة	t-Statistic احصائية (ت)	Std. Error الخطأ المعياري	Coefficient المعاملات	Variable المتغيرات المستقلة
0.0000	7.395853	3.660434	27.07203	C
0.8093	0.242203	0.705878	0.170966	Q1
0.4377	-0.780390	0.694411	-0.541911	Q2
0.7698	0.293730	0.723550	0.212528	Q3
0.8082	0.243600	0.639946	0.155891	Q4
0.1414	1.486738	0.577547	0.858661	Q5
0.6209	-0.496741	0.557973	-0.277168	Q6
0.1028	1.652038	0.649215	1.072527	Q7
32.83951	Mean dependent var		0.093266	R-squared
5.487387	S.D. dependent var		0.006319	Adjusted R-squared
6.329984	Akaike info criterion		5.470024	S.E. of regression
6.566473	Schwarz criterion		2184.245	Sum squared resid
6.424866	Hannan-Quinn criter.		-248.3644	Log likelihood
1.726908	Durbin-Watson stat		1.072672	F-statistic
			0.389682	Prob(F-statistic)

يشير الجدول السابق الى نتيجة تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني ويظهر من خلال نتائج هذا الجدول ما يلي:



1- أن قيمة (F) تبلغ 1.072 وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ 0.389 وهو أكبر من مستوى 0.05 والتي عندها يقبل الفرض الاحصائي الذي ينص على " عدم وجود أثر معنوي لأساليب أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

2- يشير الجدول السابق الي أن قيمة (R^2) تبلغ (0.09) وهي نسبة ضعيفة جدا تتفسر عندها المتغيرات المستقلة المعبرة عن أساليب أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنفس النسبة وان البواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمّل الحسابي لهذه النسبة.

ج- اختبار صحة الفرض الاحصائي الثالث: ينص على " لا يوجد أثر معنوي لإجراءات أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة " ويتم استخدام برنامج E-views.10 لتحليل الانحدار المتعدد والذي يتضح من خلال الجدول التالي رقم (11).

جدول رقم (11)
اختبار صحة الفرض الاحصائي الثالث

Prob. مستوي الادلالة	t-Statistic احصائية (ت)	Std. Error الخطأ المعياري	Coefficient المعاملات	Variable المتغيرات المستقلة
0.0001	4.283206	5.497432	23.54663	C
0.1278	1.540528	0.719415	1.108279	R1
0.4900	0.693797	0.582292	0.403992	R2
0.7253	-0.352708	0.698901	-0.246508	R3
0.1200	1.573387	0.627934	0.987983	R4
0.8158	0.233774	0.594606	0.139003	R5
0.8658	-0.169546	0.542462	-0.091972	R6
0.7455	0.325752	0.575694	0.187533	R7
32.83951	Mean dependent var		0.067440	R-squared
5.487387	S.D. dependent var		-0.021983	Adjusted R-squared
6.358068	Akaike info criterion		5.547374	S.E. of regression
6.594556	Schwarz criterion		2246.455	Sum squared resid
6.452950	Hannan-Quinn criter.		-249.5017	Log likelihood
1.615148	Durbin-Watson stat		0.754169	F-statistic
			0.627193	Prob(F-statistic)

يشير الجدول السابق الى نتيجة تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني ويظهر من خلال نتائج هذا الجدول ما يلي:

1- أن قيمة (F) تبلغ 0.754 وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ 0.627 وهو أكبر من مستوي 0.05 والتي عندها يقبل الفرض الاحصائي الذي ينص على " عدم وجود أثر معنوي لإجراءات أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

2- يشير الجدول السابق الي أن قيمة (R^2) تبلغ (0.067) وهي نسبة ضعيفة جدا تفسر عندها المتغيرات المستقلة المعبرة عن اجراءات أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنفس النسبة وان الدواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمّل الحسابي لهذه النسبة.

د- اختبار الفرض الرئيسي للبحث: وهو ينص علي أنه "لا يحقق الهيكل التطبيقي المقترح فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات. ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بدلالة قيمة (F) على النحو الموضح بالجدول التالي رقم (12).

جدول رقم (12)
اختبار صحة الفرض الرئيسي

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1049.855	21	49.993	2.170	.010 ^b
	Residual	1359.059	59	23.035		
	Total	2408.914	80			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) تبلغ 2.17 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ 0.01 وهو أقل من مستوي 0.05 والذي عنده يتم رفض الفرض الاحصائي وقبول الفرض البديل الذي وهو ينص علي أن الهيكل التطبيقي المقترح فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات ، وأن قبول هذا الفرض جاء بقوة تفسيرية يعبر عنها بالجدول التالي رقم (13)



جدول رقم (13)
القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الرئيسي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.660 ^a	.436	.235	4.79947

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة (R^2) تبلغ 43.6% و عندها تنفسر عناصر الهيكل التطبيقي المقترح في تحقيق فاعلية أدلة الاثبات لغرض التحقق من مستوي الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات ، ويمثل الباقي من هذه النسبة عوامل أخرى لابد من ادخالها في الهيكل المقترح لتحقيق مزيد من الفاعلية كم تتضمن نسبة البواقي قيمة الخطأ العشوائي للهيكل التطبيقي المقترح.

النتائج والتوصيات: تتمثل نتائج وتوصيات البحث فيما يلي:

أولاً : النتائج:

- 1- وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن متطلبات الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
- 2- وجود اختلاف بين فئات الدراسة حول متطلبات الافصاح والشفافية بالنسبة لمتطلبات الافصاح والشفافية المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المالية الجوهرية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح وهي التي تتعلق بالقوائم المالية الدورية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الادارة وطرق التقييم والسياسات المحاسبية وغيرها.
- 3- وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية المعايير المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
- 4- وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية الأساليب المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.

- 5- وجود اتفاق بين الأطراف المعنية بالاستقصاء نتيجة عدم وجود فروق معنوية ذو دلالة إحصائية بشأن الاجابات عن مدي اهمية الاجراءات المقترحة لأدلة الاثبات التي تعمل علي فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
 - 6- قبول الفرض الذي ينص على " وجود أثر معنوي لمعايير أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
 - 7- تتفسر المتغيرات المستقلة المعبرة عن معايير أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنسبة 43% وان البواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمل الحسابي لهذه النسبة.
 - 8- يقبل الفرض الاحصائي الذي ينص على " عدم وجود أثر معنوي لأساليب أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
 - 9- تتفسر المتغيرات المستقلة المعبرة عن أساليب أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنسبة تبلغ (0.09) وهي نسبة ضعيفة جدا وان البواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمل الحسابي لهذه النسبة.
 - 10- يقبل الفرض الاحصائي الذي ينص على " عدم وجود أثر معنوي لإجراءات أدلة الاثبات المقترحة في زيادة فاعلية التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة.
 - 11- تتفسر المتغيرات المستقلة المعبرة عن اجراءات أدلة الاثبات المقترحة في المتغير التابع بنسبة تبلغ (0.067) وهي نسبة ضعيفة جدا وأن البواقي والخطأ العشوائي تمثل المكمل الحسابي لهذه النسبة.
 - 12- يتم رفض الفرض الاحصائي وقبول الفرض البديل الذي ينص علي أن الهيكل التطبيقي المقترح ذو فاعلية في التحقق من الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات
 - 13- تتفسر عناصر الهيكل التطبيقي المقترح في تحقيق فاعلية أدلة الاثبات لغرض التحقق من مستوي الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات ، ويمثل الباقي من هذه النسبة.
- ثانياً: التوصيات:**
- 1- تطبيق الهيكل التطبيقي المقترح بكافة جوانبه ضمن آليات التحقق من مبادئ الحوكمة وأهمها الافصاح والشفافية.
 - 2- السعي نحو دعم الهيكل التطبيقي بهيكل فكري ضابط تتضمنه مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المتعارف عليها ، لتحقيق مزيد من الفاعلية كي تتضمن نسبة البواقي قيمة الخطأ العشوائي للهيكل التطبيقي المقترح .



- 3- يوصى الباحث بتفعيل الهيكل التطبيقي المقترح على ارض الواقع من خلال زيادة فاعليته لادلة الاثبات وتحقق عنصرى الكفاية والملائمة للالزمان.
- 4- يوصى الباحث بإدخال عوامل أخرى في الهيكل المقترح تدعم أساليب واجراءات أدلة الاثبات تكون من خلال اختبارات مدى الالتزام وإجراءات التحقق وخاصة الإفصاح والعرض .

المراجع المستخدمة:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1- المجتبي، محمد المعتز وآخرون،(2016). "أثر فجوة التوقعات علي مستوي الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين - دراسة استطلاعية علي عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع العام بالسويد" ، مجلة الدراسات العليا - كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد 7، العدد 25.
- 2- حماد، طارق عبد العال (2004) " موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، لجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعي.
- 3- عمران، صلاح محمد .(2015) " حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة (حالة الإفصاح عن معلومات إدارة المخاطر) دراسة حالة ميدانية " المجلة العلمية، كلية التجارة ، جامعة أسيوط ، العدد 59 ، ديسمبر.
- 4- متولي، أحمد زكي حسين .(2012) نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق قائمة الإفصاح عن معلومات الحوكمة علي تقييم درجة جهد المراجع الخارجي مع دراسة اختباريه "المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو.
- 5- يوسف، هبة إبراهيم عبد العزيز يوسف،(2015) " مدي تحقيق شفافية القوائم المالية في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة عين شمس ، المجلد السادس، ملحق العدد الأول.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ekramy Said Mokhtar, Howard Mellett, (2013) "Competition, corporate governance, ownership structure and risk reporting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 Issue: 9, pp.838-865.
2. Doaa El-Diftar, Eleri Jones, Mohamed Ragheb, Mohamed Soliman, (2017) "Institutional investors and voluntary disclosure and transparency: the case of Egypt", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 17 Issue: 1, pp.134-151.
3. Nada Lahrech, Abdelmounaim Lahrech, Youssef Boulaksil, (2014) "Transparency and performance in Islamic banking: Implications on profit distribution", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol. 7 Issue: 1, pp.61-88.
4. Nurlan Orazalin, Monowar Mahmood, Keun Jung Lee, (2016) "Corporate governance, financial crises and bank performance: lessons from top Russian banks", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 16 Issue: 5, pp.798-814.
5. Mariateresa Torchia, Andrea Calabrò, (2016) "Board of directors and financial transparency and disclosure. Evidence from Italy", *Corporate Governance*, Vol. 16 Issue: 3, pp.593-608.
6. Poh-Ling Ho, Grantley Taylor, (2013) "Corporate governance and different types of voluntary disclosure: Evidence from Malaysian listed firms", *Pacific Accounting Review*, Vol. 25 Issue: 1, pp.4-29.
7. Shamsun Nahar, Mohammad Azim, Christine Jubb, (2016) "The determinants of risk disclosure by banking institutions: Evidence from Bangladesh", *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 Issue: 4, pp.426-444.
8. International Audit Standards Board (IASB)(1as-500).