

**Accounting Standards
In Promoting Corporate
Governance . Iraq us model**

Lecturer : Munthr jabar Dagher
College of Economics and Administration
University of Basra

Abstract:

This study aims at unveiling the relation between the Accounting Standard and the Corporation Governance. To make this objective true, the researcher presented the previous studies about the financial Accounting Standard and Corporation Governance. He also designed a questioner format which included eight aspect, these are: general information, Transparency, Disclosure Method, Information Context, Fortune, Accountability, Fairness and Dependence. That Result had proven, accounting to this study, that the accounting standard has a role for the availability of Transparency, Disclosure Method, Information Context, Fortune, Accountability, Fairness and Dependence. Therefore, this standard has an essential role in the availability Corporation Governance.

المعايير المحاسبية* ودورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق

م. منذر جبار داغر

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

الملخص:

هذه الدراسة تهدف إلى كشف العلاقة بين المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات، وستسلط الضوء على معايير (قواعد) المحاسبة المالية باعتبارها متغيراً مستقلاً وحوكمة الشركات باعتبارها متغيراً تابعاً وذلك من خلال التركيز على عدد المتغيرات وهي الشفافية والإفصاح والمحتوى المعلوماتي والثروة والمساءلة والإنصاف والاستقلالية والتي تعد متغيرات تابعة لمتغير المعايير (القواعد) المحاسبية المالية. ومن جانب آخر تعد متغيرات مستقلة لمتغير حوكمة الشركات. وتكونت عينة الدراسة عشوائياً من (172) محاسباً ومدققاً من العاملين في الشركات العراقية، وقد عمد الباحث إلى تطوير استبياناً تألفت من (8) محاور لدراسة مدى توافر متغيرات الشفافية والإفصاح الملائم والمحتوى المعلوماتي والثروة والمساءلة والإنصاف والاستقلالية من خلال معايير المحاسبة (قواعد) المالية.

* على الرغم إن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وهو الجهة المسؤولة عن إعداد وإصدار المعايير المحاسبية المالية في العراق قد سمي إصداراته بالقواعد فمثلاً القاعدة رقم (١٣) متعلقة بمحاسبة ضريبة الدخل، إلا أن كثيراً من الجهات الرسمية في العراق مثل ديوان الرقابة المالية لا يستخدم تسمية قاعدة محاسبية بل يستخدم تسمية معيار محاسبي، كذلك كثيراً من الدراسات التي جرت في العراق في هذا الموضوع قد استخدمت مفردة معيار بدل قاعدة (مثلاً انظر العبد الله وججاوي، ٢٠٠٥)، والباحث هنا ولأجل التوافق من حيث المسمى مع الدراسات التي أجراها الباحثين أو مع تسميات الجهات الرسمية في العراق وكذلك للتوافق من حيث التسمية مع إصدارات مجالس معايير المحاسبة المالية سواء على المستوى الدولي أو على المستوى الإقليمي، فإن الباحث سيستخدم مفردة معيار بدل مفردة قاعدة في هذا البحث للأسباب المذكورة آنفاً.

وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل بيانات الدراسة للتوصل إلى النتائج التالية:

١. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير الشفافية.
 ٢. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير الإفصاح.
 ٣. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير المحتوى المعلوماتي.
 ٤. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير الثروة.
 ٥. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير المساءلة.
 ٦. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير الإنصاف.
 ٧. وجود علاقة ايجابية بين متغير المعايير المحاسبية المالية ومتغير الاستقلالية.
- وقد تضمنت الدراسة عدد من التوصيات:

- ١ - ضرورة فهم ودراسة حوكمة الشركات بأبعادها كافة المحاسبية والإدارية والاقتصادية والقانونية لأغراض ترصين الاقتصاد الوطني والعمل على تعزيز الثقة بهذا الاقتصاد مما يسمح بتدفق الأموال إليه على شكل استثمارات، مما ينعكس على تنشيط أسواق المال، ويتطلب تحقيق ذلك المزيد من الدراسة في هذا المجال .
- ٢ - استئناف إصدار المعايير المحاسبية في العراق والعمل على مواكبة المستجدات في البيئة المحاسبية العالمية، وطرح ما يناسبها من معالجات محاسبية على شكل معايير.
- ٣ - العمل على إصدار دليل عراقي لحوكمة الشركات ينطلق من متطلبات البيئة العراقية.

المقدمة :

بلا شك إن للمعايير المحاسبية دوراً كبيراً في دنيا الأعمال، هذه المقولة أصبحت من الأهمية بمكان إن عدت بديهية ، هذه إن كانت هذه المعايير المحاسبية تستند إلى إطار مفاهيمي كامل ومتسق و قد تم إكمالها سواء على مستوى المعيار الواحد (أن يغطي المعيار جوانب ماصم من اجله كافة) أو على مستوى المعايير (أي أن تغطي هذه المعايير احتمالات البيئة المحيطة كافة ، فمثلا المعايير الأمريكية تجاوزت المائتين والخمسين أما الدولية فتجاوزت الأربعين معياراً أما المعايير العراقية فهي أربعة عشر معياراً)، كذلك يجب على هذه المعايير أن تواكب المستجدات في دنيا الأعمال (مثل المعايير المحاسبية التي تعالج التعامل المالي بالمشقات)، كما هو الحال مع المعايير المحاسبية الأمريكية. ألا إن المعايير العراقية لا تستند إلى إطار مفاهيمي، وهي ليست مكتملة على المستوى الجمعي (مجموع المعايير) وهي مجرد ترجمة لما صمم من معايير تناسب بيئة مختلفة عن البيئة العراقية ، وهذا يشير بدوره إلى وجود اغتراب فعلي لهذه المعايير التي أريد لها إن تكون عراقية وهي ليست كذلك وأريد لها إن تغطي كافة أو اغلب الحالات التي يفترض إن تغطيها وهي ليست كذلك (للمزيد انظر ججاوي. والعبد لله ٢٠٠٥)

وهنا يبرز تساؤل هل هذه المعايير التي تسمى عراقية تحقق ما وضعت من أجله أي تقديم المعلومات المفيدة كمخرجات للمستخدمين كافة ومن ثم تعكس الواقع المالي للوحدات الاقتصادية المستخدمة لهذه المعايير وتمكن الآخر مهما كان هذا الآخر سواء مستخدمين خارجيين أم مستخدمين داخليين للمعلومات المحاسبية والتي هي نتاج نهائي للمعايير من رسم صورة واضحة عن واقع هذه الوحدة الاقتصادية ومستقبلها، بمعنى هل تعمل المعايير المحاسبية العراقية على توافر الشفافية والإفصاح وتحقيق المسائلة وتعمل على تكوين ثروة وتقديم محتوى معلوماتي يمكن الاعتماد عليه، والمسائلة والإنصاف والاستقلالية، بعبارة أخرى هل هناك دوراً تؤديه المعايير المحاسبية العراقية لدعم حوكمة الشركات؟

أولاً: منهجية الدراسة

1. مشكلة الدراسة:

نظراً للتطور المضطرد في البيئة المحاسبية وتبني معظم الدول في العالم لمعايير محاسبية قد تكون دولية أو محلية، كذلك إن تبني اغلب هذه الدول لمبادئ حوكمة الشركات بعد المشكلات الكبيرة التي عانت منها الشركات على مستوى العالم، أدى إلى ارتقاء النظام المحاسبي في هذه الدولة أو تلك لتحقيق مبادئ حوكمة الشركات، فإن المشكلة تكمن في تحديد دور النظام المحاسبي متمثلاً بالمعايير المحاسبية في تحقيق حوكمة الشركات، وتحديد هل للمعايير المحاسبية دور في توافر الشفافية والإفصاح الملائم والمحتوى الإعلامي والثروة والمساءلة والإنصاف والاستقلالية.

2. أهمية الدراسة:

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المعايير المحاسبية المالية من أبعاد متعددة. ولكن تلك الدراسات لم تتناول علاقة المعايير المحاسبية بحوكمة الشركات ، على الرغم من أهمية الموضوع وانعكاس نتائجه على حال الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق . ويمكن تلخيص أهمية هذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

1. أنها تتناول موضوعاً مهماً يتعلق بمعايير المحاسبة العراقية، إذ أن هذه المعايير قد توالى بالصدور منذ بداية التسعينات حتى عام 2003 ، إذ تحاول هذه الدراسة لفت الأنظار إلى وجود مثل هذه المعايير النافذة التطبيق في العراق ، ومن ثم فإن هذه الدراسة تفتح المجال أمام دراسات أخرى لتناول موضوع المعايير المحاسبية العراقية.

2. توجيه اهتمام المجتمع المحاسبي العراقي على ضرورة الاهتمام بمعايير المحاسبة العراقية وكذلك آليات تطبيق حوكمة الشركات في مجتمع الأعمال العراقي.

٣. تحديد العلاقة بين معايير المحاسبة العراقية ومتطلبات تحقق الحوكمة في البيئة العراقية.

3. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

١ - تسليط الضوء على معايير المحاسبة المالية على المستوى الدولي والمستوى المحلي .

٢ توضيح ماهية الحوكمة .

٣ كشف العلاقة بين معايير المحاسبة المالية وحوكمة الشركات .

٤ الإسهام في فتح باب البحث العلمي للباحثين الآخرين للإسهام في إثراء موضوع الدراسة وتجاوز الثغرات الأكاديمية التي من الممكن إن يقع فيها البحث.

4. فرضيات الدراسة:

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها هنالك دور للمعايير المحاسبية المالية العراقية في تحقق متطلبات حوكمة الشركات.

ومن هذه الفرضية الرئيسية تم وضع عدد من الفرضيات الفرعية وهي كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق متطلبات شفافية المعلومات المحاسبية.

الفرضية الفرعية الثانية :

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإفصاح.

الفرضية الفرعية الثالثة:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق محتوى معلوماتي.

الفرضية الفرعية الرابعة:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الثروة للشركات.

الفرضية الفرعية الخامسة:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق المساءلة.

الفرضية الفرعية السادسة:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإنصاف.

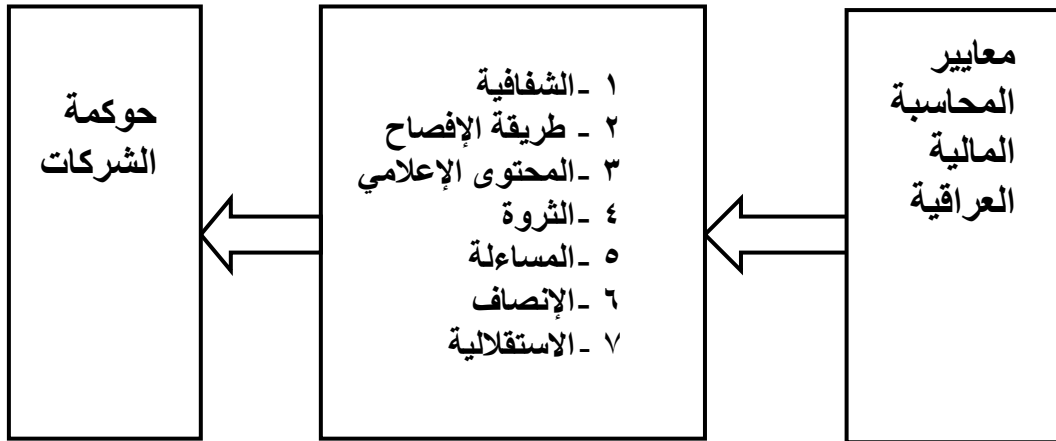
الفرضية الفرعية السابعة:

هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الاستقلالية.

5. حدود الدراسة:

تأخذ المعايير المحاسبية المالية العراقية كحدود لهذا البحث لما لها من أهمية وذلك باعتبارها المرشد لما يجب إن يقوم به المحاسب العراقي.

6. أنموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الباحث

7- العلاقة الافتراضية بين متغيرات الدراسة:

قبل البدء في الإطار النظري والدراسة الميدانية، لا بد من توضيح العلاقة الافتراضية بين متغيرات الدراسة، فالدراسة تقوم على متغيرين رئيسيين هما المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات، فالمعايير المحاسبية ما هي إلا المتغير المستقل، وحوكمة الشركات المتغير التابع. إلا أن هنالك منطقة اشتراك بين هذين المتغيرين يلتقيان فيها وهي منطقة المتغيرات الفرعية، إذ أن هذه المتغيرات الفرعية تكون متغيرات تابعة للمعايير المحاسبية المالية وتكون من جانب آخر

متغيرات مستقلة لحوكمة الشركات. أي أن المتغيرات الفرعية ذات علاقة بالمعايير المحاسبية وحوكمة الشركات ومن ثم فإن تمثل حلقة وصل بين الاثنين.

إذ تعمل المعايير المحاسبية على توافر الشفافية والإفصاح والمحتوى المعلوماتي في القوائم المالية، فتعمل هذه المعايير على تقديم المعلومات المحاسبية وعرضها بشكل ملائم دون إغراق المستخدم بسيل من المعلومات قد يعاني هذا المستخدم مما يسمى عبء المعلومة المحاسبية أو تقديم معلومات قليلة جدا مما يضطره للبحث عن مصادر أخرى للمعلومات. وتعمل على زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، كذلك تعمل على تحسين الإدارة من خلال السماح لهذه الإدارة بالمساءلة من خلال المعلومات المتوفرة لدى هذه الإدارة والمتولدة بوساطة المعايير المحاسبية المالية والتي تتسم بفائدتها لقرارات الإدارة على المستويات كافة، من جانب آخر تعمل المعايير المحاسبية على تقديم المعلومات المحاسبية إلى عدد واسع من المستخدمين سواء أكانوا مستخدمين داخليين أم خارجيين ولإغراض مختلفة قد تكون بهدف جلب الاستثمارات للشركة أو تخفيض كلفة الدين من خلال الحصول على قروض ذات شروط مخففة. كذلك تعمل هذه المعايير على ثبات الطرائق المحاسبية وإبعاد الإدارة عن التدخل في تحديد أي الطرائق المحاسبية يفترض إن تتبع وبالتالي ساهمت المعايير المحاسبية بزيادة استقلال السياسة المحاسبية عن الإدارة، كما تعمل على تشغيل سوق الأوراق المالية من خلال الاعتمادية العالية التي تتسم بها القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية من قبل المستخدمين الحاليين في السوق المالي أو المرتقبين.

من جانب آخر إن حوكمة الشركات كنظام قد تبلور بعد انهيار عدد من الشركات العالمية الكبرى مثل انرون و آرثر أندرسون وورد كوم بسبب سوء الإدارة، إذ عمدت إدارات هذه الشركات على تضليل نتائج أعمالها ومركزها المالي والعمل على إظهار نتائج لا تعبر عن الواقع الاقتصادي لها بصدق، لذلك الحوكمة كنظام يركز على عدد من المفاهيم والخصائص والمبادئ، فذكر الكاتبان السيدية ومحمد (2008: 36) إن حوكمة الشركات كنظام يتسم بعدد من الخصائص هي:

1- الانضباط 2- الشفافية 3- الاستقلالية 4- المساءلة 5- المسؤولية 6- العدالة 7- المسؤولية الاجتماعية.

إما عثماوي (٢٠٠٥ : ٩٨) فقد حددها 1- الشفافية 2- طريقة الإفصاح 3- المحتوى المعلوماتي 4- المراجعة 5- الاستقلال 6- العدالة 7- الانضباط

وتأسيساً على ما سبق، ومن خلال الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة حدد الباحث عدداً من المتغيرات التي تكون ذات علاقة مشتركة بين كل من معايير المحاسبة المالية وحوكمة الشركات وهذه المتغيرات هي الشفافية، والإفصاح الملائم، والمحتوى المعلوماتي، والثروة، المساءلة، الإنصاف، الاستقلالية . والتي هي متغيرات تابعة مع معايير المحاسبة المالية ومتغيرات مستقلة مع حوكمة الشركات . لذلك هذا البحث يعمل على تسليط الضوء على دور المعايير في توافر حوكمة الشركات من خلال توافر عدد من المتغيرات هي الشفافية، الإفصاح الملائم، والمحتوى المعلوماتي، والثروة، المساءلة، والإنصاف، الاستقلالية

8. تعريف متغيرات البحث:

8-1. الشفافية:

مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والإعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة لكل المشاركين في السوق (حماد، 2005: 123). كذلك يقصد بها إيصال معلومات حقيقية وواضحة وكافية إلى الأطراف كافة ذات المصلحة لإنلحة الفرصة لها لتحليل عمليات الشركة، وتعد الشفافية ركيزة أساسية لضمان النزاهة والثقة في إدارة الشركة (عبد الوهاب، 2006 : 256).

8-2. الإفصاح:

الإفصاح هو عبارة عن تقديم وعرض المعلومات المفيدة كافة في القوائم المالية المعبرة عن طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي والتي سيكون لها تأثير محايد على صنع القرارات الاقتصادية لفئات المستخدمين المختلفة.

8-3. المحتوى الإعلامي (المحتوى المعلوماتي):

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المحاسبي قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمنشأة (مطر، 2004: 306).

8-4. المساءلة:

وتعني وجود نظام فعال لمحاسبة المسؤولين أو الأشخاص الذين يتخذون القرارات الخاصة بتنفيذ الأعمال لتحقيق أهداف الشركة (عبد الوهاب، 2006 : 256). فالمساءلة هي إطار لتبرير أفعال إدارة المنظمة سواء كان ذلك ذا بعد مالي أو وظائف أخرى ذات صلة (Friedman,2000:6). والمساءلة ينظر إليها على أنها مدخل لتحقيق أهداف المجتمع المتمثلة في العدالة والفاعلية ، وهذا لان التقارير المالية للشركات ، تقدم معلومات ملائمة من خلال النظرة الاجتماعية الواسعة ، لذا فان داخل مفهوم محاسبة المسؤولية لا يفترض أن مصالح مجموعة معينة من المستخدمين أهم من مصالح المستخدمين الآخرين . كما إن احتياجات حملة الأسهم والأسواق المالية ليست هي الاحتياجات الوحيدة التي يتم الاهتمام بها ، أن احتياجات المجتمع والعامه هي السائدة (أبو زيد، 2005: 133).

8-5. الثروة:

أي شيء ذا قيمة أو منفعة (Kohler, 1975: 494).

8-6. الإنصاف:

تعبير عن حيادية المحاسب عند إعداده للكشوفات المالية. فأول من اقترح استخدام الإنصاف في المحاسبة هو Scott في العام 1941 عند إدراج الإنصاف كمبدأ للمحاسبة. فقد ذكر Scott يجب على القواعد والإجراءات والطرائق الفنية المحاسبية إن تكون منصفة وغير متحيزة وحيادية، فهي يجب إن لا تخدم المصالح الخاصة (بلقاوي، 2009 : 378).

8-7. الاستقلالية:

تحاشي وجود تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط (دلف وآخرون، 2008 : 133).

ثانياً: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع المعايير المحاسبية وكذلك موضوع حوكمة الشركات، إذ هدفت إلى التعرف على مفهوم المعايير المحاسبية ومفهوم حوكمة الشركات وكيفية تطبيق كل منها، بهدف تعزيز بيئة العمل، وقد تم الاستفادة منها في إجراء هذه الدراسة، والتالي عرض لهذه الدراسات:

1. الدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية

1-1 . دراسة الوابل (1990: 339-362) الموسومة أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية. هدفت الدراسة إلى التعرف على الأسلوب المناسب لبناء المعايير المحاسبية في البيئة السعودية وقد أكد على ضرورة أخذ الخصائص البيئية بنظر الاعتبار عند إصدار المعايير المحاسبية، فالخصائص والمتغيرات البيئية تؤثر على أهداف ووظائف المحاسبة.

1-2 . دراسة العبد الله وجاوي (2005: 30-1) الموسومة الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع. وألهدت نتائج البحث على وجود أبعاد اقتصادية للمعايير تتمثل في زيادة الثروة أو تخفيضها، ودور هذه المعايير في توجيه السلوك الاقتصادي للأفراد والشركات.

1-3 . دراسة العريبيد (2005: 95-65). بعنوان تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الأطراف السياسية والمعرفة المحاسبية من جهة وعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى. وتوصل الباحث إلى إن معايير المحاسبة الدولية هي بالأصل معايير محاسبية أمريكية وان معظم المعايير المحاسبية الدولية أتت بعد صدور المعايير المحاسبية الأمريكية. كما توصل الباحث إلى إن للمعايير المحاسبية الدولية بعداً سياسياً. إذ إن توجهات العاملين في IASC بعد سياسي. فعمدت هذه اللجنة منذ عام 1992 إلى تعديل معايير المحاسبة الدولية إذ تم تقليص بدائل التطبيقات المحاسبية المطروحة ضمن المعايير المحاسبية وصولاً إلى توحيد معايير المحاسبة الدولية مع معايير المحاسبة الأمريكية.

4-1. دراسة موسى (2005: 147-131). الموسومة الإعداد لعولمة الاقتصاد : تحقيق التكامل بين ممارسات المحاسبة المالية في دولة الإمارات ومعايير المحاسبة الدولية. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إلمام المدراء بالمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في إعداد القوائم المالية. وتوصل الباحث إلى إن اغلب المدراء مطلعون على المعايير المحاسبية الدولية ، كذلك إن جميع الشركات المسجلة في دولة الإمارات العربية المتحدة (سوق دبي للأوراق المالية وسوق أبو ظبي للأوراق المالية) يعدون تقاريرهم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. كما أكد الباحث على ضرورة تفعيل دور جمعية المحاسبين والمدققين في دولة الإمارات العربية المتحدة للعمل على تطبيق هذه المعايير على نطاق واسع في الشركات المدرجة.

2. الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات

1-2. دراسة المطيري (2003: 281-305) بعنوان تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافر حوكمة الشركات في البيئة السعودية من خلال مقارنة الممارسات الموجودة في البيئة السعودية بالمبادئ الدولية الصادرة بشأن حوكمة الشركات. فقد أشار الكاتب إلى توافر معظم أدوات مفهوم الإجراءات الحاكمة للشركات في السعودية ضمن مجموعة من الأنظمة والقوانين. كذلك أكد الكاتب إلى ضرورة مواكبة الممارسات والأنظمة العالمية فيما يخص حوكمة الشركات والعمل على إعداد دليل سعودي بأفضل الممارسات الإدارية والمالية في الشركات المساهمة السعودية.

2-2. دراسة العشماوي: (2006: 88-119) بعنوان إطار محاسبي مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق المال. وهدف البحث إلى تقييم مدى تطبيق حوكمة الشركات بعينة من الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية في مصر استنادا لأنموذج مقترح لتحديد درجة الحوكمة المقبولة ، كذلك اختبار مدى تأثير نتائج الأنموذج المقترح على تنشيط سوق الأوراق المالية. وتوصل الباحث إلى ضرورة إجراء تقييم دوري لمدى تطبيق محددات حوكمة الشركات على الواقع وطبقا للرقم القياسي المقبول في الدولة .

2-3 دراسة عبد الوهاب (2006) الموسومة التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق المال- سلطنة عمان. وهدفت الدراسة إلى معرفة دور الحوكمة في رقابة الشركات المساهمة في السوق المالية العمانية من أجل استمرارها في النشاط الاقتصادي وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إعطاء عملية الحوكمة الاهتمام الأكبر للمحافظة على الوحدات الاقتصادية في استمرار نشاطها الاقتصادي والتأكيد على ضرورة وجود لجنة تدقيق داخلية قوية.

2-4. دراسة الميهي (2006) الموسومة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية بالتطبيق على سوق الأسهم السعودي - دراسة اختبارية وحديثة- توصلت الدراسة إلى تصنيف المعلومات المحاسبية في ثلاث مجاميع، الأولى تضم مؤشرات التكوين المالي والرأسمالي، والثانية وتضم مؤشرات الربحية، أما المجموعة الثالثة فتضم مؤشرات التدفقات النقدية.

2-5. دراسة المشهداني (2007) بعنوان الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. هدفت الدراسة إلى صياغة إطار مقترح لحوكمة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وتوصلت الباحثة إلى ضرورة تبني مفهوم الحوكمة في الشركات العراقية المساهمة، ولاسيما تلك الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وكذلك إجراء مراجعة للإطار القانوني والرقابي الذي يحكم نشاطات سوق العراق للأوراق المالية والشركات المساهمة المدرجة فيها، لتحديد مساهمة سوق العراق للأوراق المالية في إرساء تلك المبادئ.

2-6. دراسة Machuga and Teitel (2007) الموسومة

The effects of the Mexican corporate governance code on quality of earning and its components

صدر دليل الحوكمة المكسيكي في عام ٢٠٠٠ لزيادة ثقة المستثمرين من خلال تقديم تقارير مالية واضحة وشفافة من قبل الإدارة. وقد كانت الدراسة تهدف إلى

بيان دور دليل حوكمة الشركات في تحسن نوعية الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى اثر دليل حوكمة الشركات في تحسين نوعية الأرباح.

2-7. دراسة دلف وآخرون (2008) الموسومة دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات. هدفت الدراسة إلى بيان دور الإفصاح في حوكمة الشركات . وتوصلت إلى إن الشركات التي تريد أن تطبق إجراءات حوكمة الشركات عليها إن لا تتوقف عند الإفصاح التقليدي الوقائي وان تتوسع في الإفصاح التتقيفي الإعلامي لتحقيق التوازن والعدالة بين جميع الأطراف وليخرج الإفصاح عن دور حماية الإدارة إلى دور حماية المستثمر.

2-8. دراسة العبيدي (2008) الموسومة دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أصحاب أطراف الوكالة. هدفت الدراسة إلى تحديد الممارسات التي يقوم بها المحاسب لجعل المعلومات المحاسبية تظهر نتائج أعمال الشركة لصالح الوكيل متمثل بالإدارة، لذلك هدفت الدراسة إلى تحديد الأساليب والإجراءات التي تؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل نظرية الوكالة لتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة في ظل حوكمة الشركات . وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها عدم التزام المحاسبين بالقواعد والإجراءات المحاسبية والذي بدوره يؤثر على المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية ومن ثم في القرارات التي يتخذها مستخدمي المعلومات المحاسبية. وأوصت الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الوحدات الاقتصادية العراقية من خلال تضمين القوانين والتشريعات ال نافذة بفقرات تتضمن في محتواها بنوداً مستمدة من مبادئ وركائز حوكمة الشركات، كما أوصت بضرورة التوسع في عملية الإفصاح المحاسبي.

2-9 دراسة Bowen and Others (2008) الموسومة Accounting Discretion, Corporate Governance and Firm Performance تبيين من خلال هذه الدراسة أن المدراء بصورة عامة يعملون من اجل تعظيم منفعتهم الشخصية من خلال تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها من الشركة اذا ما حققت

الشركة أرباح، لذلك يعمل هؤلاء المدراء على تعظيم أرباح الشركة حتى وان كان بشكل صوري لتعظيم منفعتهم الشخصية، وكلما كان نظام الحوكمة ضعيف في الشركة فان هؤلاء المدراء سيستغلون هذا الضعف للتلاعب بنتائج الأعمال.

10-2. دراسة محمد (2009) الموسومة تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة ومؤشرات أداء منظمات في منظمات الأعمال دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية. وتوصلت الدراسة إلى تباين الشركات العراقية موضع الدراسة في استخدام آليات حوكمة الشركات، فالبعض قد أحسن استخدام هذه الآليات والبعض الآخر اخفق في ذلك، وأوصت الدراسة بضرورة إعداد وصياغة آليات للحوكمة وتشكيل هيئة متخصصة لتحديد مستويات مؤشرات الأداء لمنظمات الأعمال.

إن موضوع المعايير المحاسبية وحوكمة الشركات من المواضيع المهمة التي حظت بعناية الباحثين، وعلى الرغم من إن بعض الدراسات قد أجريت في العراق، إلا أنها قد تناولت متغيراً واحداً على حدة فإما تناولت متغير المعايير المحاسبية أو تناولت متغير حوكمة الشركات، فلم تتطرق إلى دور المعايير المحاسبية في توافر حوكمة الشركات. لذلك كانت هذه الدراسة لسد جزء من الفراغ البحثي (كما يعتقد الباحث)، وذلك من خلال دراسة دور المعايير المحاسبية في تعزيز حوكمة الشركات.

ثالثاً: الإطار النظري:

1- المعايير المحاسبية المالية وماهيتها:

1-1. مفهوم المعايير المحاسبية المالية:

المعايير المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة ، يستند عليها المحاسب في انجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع (أبو زيد ، 2005: 58). فالمعيار المحاسبي هو مرشد لعمل المحاسب. (Belkoui, 2000: 82). إذ أن المعايير المحاسبية أداة لقياس السلوك الاقتصادي للوحدات الاقتصادية، فالمعايير المحاسبية نماذج تطبقها الوحدات الاقتصادية لقياس بند محاسبي ما وفي ضوء هذا

القياس يحدد نتيجة النشاط والمركز المالي . فتمثل المعايير المحاسبية قاعدة محاسبية أو مجموعة قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات. في قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة التي تستفيد منها (الوابل، 1990: 341). كذلك عرفت المعايير على انها مجموعة من الإرشادات تتبع في تحديد وقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية (هاللي، 2006: 6). فللمعايير المحاسبية لمجتمع ما تعكس السياسة المحاسبية التي ينتهجها هذا المجتمع ويقوم بتطبيقها في قياس وتوصيل نتائج النشاط الاقتصادي لوحدات هذا المجتمع والتي هي بمثابة انعكاس للعديد من المتغيرات لعل من أهمها الخصائص الاقتصادية والبيئية التي يتصف بها المجتمع، وهو الأمر الذي يمكن معه القول إن المعايير المحاسبية هي عبارة عن أفضل الحلول والبدائل للمشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة في بلد معين والتي تكون نابعة من بيئة وظروف هذا البلد (الوابل ، 1990 : 350-351). فتتكون المعايير المحاسبية من ثلاثاً أجزاء (بلقاوي 2009: 171):

1- وصف للمشكلة التي يراد معالجتها.

2- طرائق حل المشكلة.

3- حلول متوافقة مع النظرية.

يلاحظ على التعاريف السابقة أنها عرفت المعايير المحاسبية على انها إرشادات، لكن في الوقت نفسه علينا إن لا ننسى بان المبادئ المحاسبية هي أيضا إرشادات . فهل إن المعايير المحاسبية هي نفسها المبادئ المحاسبية ؟

الجواب على هذا التسأل هو إن هنالك اختلاف فيما بين المبادئ المحاسبية

والمعايير المحاسبية فالمبادئ المحاسبية تمثل قمة النظرية المحاسبية وهي مكون أساسي للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. فمثلا الإطار المفاهيمي المنبثق عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي قد حدد المبادئ المحاسبية بأربعة مبادئ هي مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ المقابلة ومبدأ الإفصاح

بينما أصدر المجلس المذكور أكثر من مئة وخمسين معيار محاسبي يتناول عناصر أو إحداث أو عمليات مختلفة. فالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتي هي مرشد عام لما يجب القيام به . أما المعايير المحاسبية فهي مرشد لما يجب القيام به على مستوى العنصر المحاسبي الواحد أو حدث معين أو نوع محدد من العمليات . فالمعايير هي آلية لتطبيق إجراءات محاسبية خاصة بنوع معين من العمليات المحاسبية أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية . لذلك لكي تطبق المعايير في البيئة المحاسبية ولكي تكون متسقة مع بعضها يفترض إن تكون مشتقة من المبادئ المحاسبية.

ما هو واقع الحال في البيئة العراقية هل تم بناء المعايير المحاسبية بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المكونة لإطار مفاهيمي ؟ أو بمعنى اخر هل هناك إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية في العراق ؟ الجواب على هذا التساؤل هو، لا يوجد إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية في العراق . إذن كيف يوضع المعيار المحاسبي في العراق، إذ لا يوجد مثل هذا الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ؟ حقيقة الأمر لا يتم وضع معيار محاسبي في العراق بل يتم ترجمة المعيار الدولي وتسميته بالمعيار العراقي . فمجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق يعتمد في عمله على نتائج البيئة الخارجية من المعايير المحاسبية . إذ هنالك اعتراف واضح من قبل المجلس المذكور على تادية دور المترجم . فهناك نص واضح يشرح عمل المجلس مفاده . "إذ أن مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق يعد خطة عمل يعتمد في اعدادها على حاجة القطر لدراسة وتعريف بعض المعايير الدولية" (نقابة المحاسبين العراقية، 1992:2).

2-1. المعايير المحاسبية في العراق:

إن الجهة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة في العراق هي مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والتالي عرض موجز عن هذا المجلس . فقد تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بناء على مقترح قدم من قبل ديوان الرقابة المالية وقد حصلت الموافقة على هذا المقترح في 1988/3/22، وقد

صدر النظام الداخلي المنظم لعمل هذا المجلس في 7 / 11 / 1988 (نقابة المحاسبين والمدققين في العراق، 1997:2) . ويتشكل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق من عدد من المدراء العامي العاملين في القطاع العام فضلاً عن عدد من اساتذة الجامعات ويتم تحديد عدد أعضاء المجلس مسبقاً ويمكن أن يتم توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (2) أعضاء مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق

ت	الجهة	المنصب
1	رئيس ديوان الرقابة المالية	رئيس
2	أعضاء مجلس الرقابة المالية	أعضاء
3	ممثل عن وزارة المالية بدرجة مدير عام	عضو
4	ممثل عن وزارة الصناعة	عضو
5	ممثل عن وزارة التخطيط بدرجة مدير عام	عضو
6	ممثل عن البنك المركزي	عضو
7	ممثلين عن الجامعات من الاساتذة المختصين	أعضاء
8	ممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين	عضو
9	مدير عام سوق العراق للأوراق المالية	عضو
10	مدير عام الهيئة العامة للضرائب	عضو
11	مدير عام دائرة التسجيل العقاري	عضو

المصدر: بالاعتماد على منشور نقابة المحاسبين والمدققين العراقية (1992:3)

3-1. القطاع العام ووضع المعايير:

لقد تم وضع المعايير في العراق من قبل القطاع العام أي من قبل الدولة . ولنعلم إن هدف الدولة في العراق هو التخطيط على المستوى الكلي للدولة والمحاسبة في العراق هي إحدى القنوات المزودة للبيانات لهذا المخطط، ومصدر المعلومات هذا أي المحاسبة قائم في جزء منه على المعايير المحاسبية، إلا أن هذه المعايير المحاسبية لم تخلق إلا لخدمة الشركات ، أي صممت للعمل على مستوى الاقتصاد الجزئي ومن ثم هنالك إشكالية بين ما يحتاجه طبيعة النظام الاقتصادي السائد في العراق وطبيعة المعايير المحاسبية. وجزء من هذه الإشكالية هو ال قائم بإصدار

المعايير، فهل من الأفضل إن تقوم الدولة أي القطاع العام بإصدار المعايير أم من الأفضل إن تقوم الجهات المهنية بإصدار المعايير المحاسبية أي القطاع الخاص. أثير الكثير من الجدل حول تحديد الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وان كان هناك رأيين رئيسيين يتنازعا ن لتحديد تبعية تلك الجهة ، هل تسند تلك الجهة إلى هيئة خاصة (تترك إلى القطاع الخاص) أم يجري إسناد الوظيفة إلى هيئة حكومية (القطاع العام).

مما تقدم يتبين استحواذ القطاع العام على عملية وضع المعايير في العراق ، وعلى الرغم من أن مؤيدي وضع المعايير من قبل القطاع العام له بعض الميزات كإلزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية . كذلك هكذا مجلس سيكون اقل تعرضا للتأثير من قبل إدارات الشركات المساهمة وشركات المحاسبة القانونية الكبرى (كام ، 2000: 751). وفي هذا الشأن يوصي الججاوي بتخفيف هيمنة التشريع على السياسات والطرائق والإجراءات والممارسات المحاسبية بحيث يتم منحها المرونة الكافية (للمحاسبة) لأداء دورها في خدمة الاقتصاد الوطني (الججاوي ، 2000: 232). إما التقرير الاخر لتبني القطاع العام لإصدار المعايير هو اقل تعرضا للضغوط من قبل الشركات المساهمة وشركات التدقيق الكبرى، فهو تبرير واه، ففي العراق لا توجد مثل هذه الشركات المساهمة الكبرى أو شركات التدقيق الكبرى، ومن ثم ليس هنالك من لوبي اقتصادي ضاغط في العراق. إذن الأمر جيد بتبني القطاع العام وضع وإصدار المعايير. ممكن إن تصح العبارة لو كان مجلس معايير المحاسبة والرقابية في العراق جهة ذات تخصص محدد . فهو مجلس لوضع معايير لكن ليس فقط معايير محاسبية بل امتد دوره ليشمل وضع معايير رقابية. ولو اطلعنا على عملية وضع المعايير في الدول الأخرى لوجدنا إن هنالك مجلساً متخصصاً لوضع نوع واحد من المعايير . ففي الولايات المتحدة الأمريكية نجد إن المعايير المحاسبية المالية تصدر من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB أما معايير التدقيق وكذلك معايير المحاسبة الحكومية فتصدر من مجالس محاسبية متخصصة أخرى. ومن ثم فأن معظم الآراء تتجه إلى تفضيل إن

يعهد إلى جهة خاصة مستقلة غير حكومية بمهمة تحديد المعايير المحاسبية. وفي هذا الصدد يبرر هلالى ذلك إلى إن هيئة صياغة المعايير غير الحكومية تكون بعيدة عن الضغوط السياسية والاجتماعية (هلالى ، 2006: 3). إما كام (2000:751). فيذكر إن الذين يفضلون مجلس معايير محاسبية من القطاع الخاص يقدمون الأسباب التالية:

- 1- إن الأشخاص الذين يعملون في المجلس لديهم خبرة أكثر. إن أحد أسباب ذلك هو إن مجلسا حكوميا سوف لن يكون قادرا على دفع رواتب عالية بما فيه الكفاية لجلب أولئك الذين يعملون في القطاع الخاص ممن تتوفر لديهم الخبرة والمعرفة الفنية. واستنادا إلى عملية اختيار مجالس مشابهة في الحكومة فيبدو ان العوامل السياسية تلعب دورا اكبر أهمية من الخبرة والمعرفة.
- 2- إن مجلسا من القطاع العام سيكون أكثر عرضة للضغوط لكي يساعد في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للحكومة.
- 3- إن مجلسا من القطاع الخاص سيحصل على مكانة وقبول اكبر من المجتمع التجاري.

إن تجربة إصدار معايير محاسبية عراقية هي تجربة حديثة نسبيا . وما هذا الأمر إلا محاكاة لما يحصل في البيئة العالمية . فمجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق لا يستند في عمله على إطار نظري للمحاسبة المالية مصاغ وفق معطيات البيئة المحلية . الأمر الذي استلزم العمل بدون أساس نظري مشتق من البيئ المحلية . مما أدى إلى وضع معايير محاسبية تسمى بالمعايير العراقية (أي معايير قد منحت بطاقة أحوال مدنية عراقية وليست عراقية بالولادة) . فمجلس مايسمى بالمعايير المحاسبية والرقابية العراقي يعمل على نقل المعايير الدولية إلى البيئة العراقية دون الاخذ بنظر الاعتبار الاختلاف الكبير بين البيئات التي صدرت فيها معايير المحاسبة الدولية وطبقت فيها والبيئة العراقية وما تتطلبه هذه البيئة من معايير تتناسب مع واقع الحال لهذه البيئة . فمجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق يعمل وفق خطة (هكذا ذكر في شرح كيفية عمل المجلس) (نقابة

المحاسبين العراقية، 1997: 2). لكن أي خطة؟ هي خطة عمل ه ذا المجلس يعتمد في اعدادها على حاجة القطر لدراسة وتعريف بعض المعايير المحاسبية . لذلك ظهر واضح وبشكل لا يقبل التأويل تبعية المعايير المحاسبية العراقية للمعايير الدولية . بمعنى اخر اغتراب المعايير المحلية عن بيئتها المحلية. إذ يذكر مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقي مثلا إن المعيار الخاص بتكاليف البحث والتطوير قد تم ترجمته حرفيا عن المعيار الدولي (انظر معيار تكاليف البحث والتطوير العراقي). إذ يذكر ججاوي في هذا الخصوص إلى عدم ارتهان مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق مع لجنة المعايير المحاسبية الدولية وان يكون الاقتباس من المعايير المحاسبية الدولية محدودا في ضوء دراسات تحليلية وانتقادية يقوم بها (ججاوي، 2000 : 232).

1-4. أهمية المعايير المحاسبية:

إن المعايير المحاسبية من الأهمية بمكان، إذ إن وجود مثل هذه المعايير يؤدي زيادة فائدة المخرجات المحاسبية، كذلك يعمل على تحسرين الإدارة الحكومتي ويوفر المعلومات للمواطنين بشكل عام والعمال بشكل خاص ، وتعمل المعايير المحاسبية على رفع كفاءة تخصيص الموارد المتاحة ومنع الغش والتزوير وسوء الإدارة وعدم العدالة، كما تعمل على تشغلي سوق الأوراق المالية(أبو زيد ، 2005: 61-62). وفي هذا الخصوص يحدد بلقاوي الأسباب الموجبة لوضع المعايير (بلقاوي، 2009: 171):

1. توفر المعايير المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية معلومات حول الموقف المالي والأداء، وأيضا معلومات لإدارة أمور الشركة . فيفترض من هذه المعلومات أن تكون واضحة وثابتة ومتسقة ومعول عليها وقابلة للمقارنة.
2. توفر المعايير المحاسبية للمحاسبين القانونيين أدلة عمل قواعد للس لوك تمكنهم من بذل عناية كافية واستقلالية عند تقديم خبرتهم للأخرين ونزاهة وتجرد عند تدقيقهم لتقارير الشركة وعند الشهادة بصدق هذه التقارير.

3. توفر المعايير المحاسبية للحكومة قواعد بيانات بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه المنشآت وتخطيط وتوجيه الاقتصاد وتعزيز الكفاءة والسعي لتحقيق أهداف اجتماعية أخرى.

4. تولد هذه المعايير اهتمام بالمبادئ والنظريات لدى أولئك المهتمين بحقول المحاسبة. إن مجرد إصدار تشريع فهو يولد الكثير من الجدل والنقاش في الدوائر التطبيقية والأكاديمية، وهو أفضل بكثير من حالة عدم الاكتراث.

ثانياً: مفهوم وأهمية حوكمة الشركات:

1-2. مفهوم حوكمة الشركات

قد تطرق منظرون عدة إلى توضيح ماهية حوكمة الشركات فعرّفها الخليفة (2005 : 294) على أنها مجموعة القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة الشركة من تعظيم ربحيتها وقيمتها للمدى البعيد لصالح المساهمين. ويلاحظ على هذا التعريف إن حوكمة الشركات ما هي إلا قوانين ولوائح وإجراءات تهدف إلى تحقيق أعظم ربح ممكن للشركة والتي من خلاله ستتعاظم قيمتها في السوق من خلال انعكاس تحقيقها للأرباح على الأسهم المدرجة في السوق المالية وهذا بدوره سيصب في صالح المساهمين لارتفاع قيمة ما يملكون من أسهم .

ويرى دهمش وابوزر (نقلا عن القشي) أن حوكمة الشركات هي حقل من حقول الاقتصاد والتي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفاء في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل العقود والتشجيعات وتصاميم الهياكل التنظيمية وغالبا ما يكون ذلك محصورا في السؤال حول تحسين الأداء المالي(القشي، 2005:113). ويلاحظ على هذا التعريف عدم الدقة . فحوكمة الشركات لها إبعاد إدارية ومحاسبية وليس فقط بعد اقتصادي كذلك حوكمة الشركات تهتم بالشركات المساهمة والشركات غير المساهمة والشركات العائلية والشركات غير العائلية والشركات المملوكة للدولة والشركات غير المملوكة للدولة .

وعرفت الحوكمة من قبل آخرون على أنها عملية إدارة ورقابة أو سلطة رقابية على تصرفات الإدارة لضبط السلوك الأخلاقي من أجل حماية المستثمر وتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة (دلف وآخرون، 2008: 130).

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد كانت أكثر وضوحاً في تعريفها لمعنى حوكمة الشركات ، حيث عرفت على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز فائدة المساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة (الصلاح، 2005: 59).

مما سبق يمكن إن نعرف حوكمة الشركات على أنها مجموعة النظم الإدارية والمحاسبية والمالية والقانونية والذي تتم بموجبها إدارة الشركة من خلال مجموعة العلاقات التعاقدية والتي تربط إدارة الشركة مع أصحاب المصالح فيها من خلال نظم سليمة لعدم إساءة استقلال السلطة من قبل الإدارة وتوجيه أعمال الشركة من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والرقابة والشفافية وتحفيز الإدارة من أجل تعظيم منفعة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

2-2. أهمية حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات أداة بيد المجتمع، إذ تمكنه من التأكد إن ممارسات الإدارة تتم بصورة حسنة وبأسلوب علمي وعملي يسمح بتوافر هيكل عام لحماية حقوق المساهمين والمقرضين والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وبصورة شفافة لكل فئات المستخدمين دون تحيز لفئة معينة بذاتها. والرقابة على العمليات والأحداث ذات العلاقة بالشركات سواء أكانت هذه الرقابة داخلية أم خارجية، كذلك تسمح الحوكمة بتقييم ومساءلة مجلس الإدارة. ومن الجدير بالذكر إن موضوع حوكمة الشركات يحظى بعناية كبيرة من قبل الأكاديميين والجهات المنظمة أو ذات العلاقة بمهنة المحاسبة . فالدوافع وراء العناية بهذا الموضوع متعددة . ويمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3) دوافع العناية بحكومة الشركات

منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD	ميخائيل (2005)	إبراهيم (2005)	المطيري (2003)
1- الفصل بين الملكية والإدارة في الشركة. 2- نقص في حقوق الملكية. 3- الإساءة إلى الأقلية من حملة الأسهم. 4- الإخلال بالتعاقدات. 5- انخفاض الموجودات. 6- التعامل الذاتي.	1- محاربة الفساد الداخلي في الشركات. 2- تحقيق ضمان النزاهة والحيدة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة. 3- تفادي وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد. 4- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها. 5- تقليل الأخطاء باستخدام النظم الرقابية. 6- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج. 7- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من عدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين.	1- الفصل بين الملكية والإدارة. 2- الفصل بين مسؤوليات كل من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين. 3- زيادة القيمة الاقتصادية للمراجعة الداخلية. 4- الحاجة إلى تماثل المعلومات المالية والمعلومات الغير المالية. 5- مساءلة كل من مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين. 6- الحاجة إلى معالجة الخلل في الهياكل المالية. 7- التوجه نحو إدارة المخاطر المالية والمخاطر التشغيلية. 8- الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي العادل. 9- التوجه نحو إرساء قواعد الشفافية المالية. 10- توسيع دائرة مراقبة الأداء التشغيلي والاستراتيجي. 11- الحد من تعرض المنظمات لحالاتي التعثر والفشل المالي.	1- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء 2- تحسين الكفاءة الاقتصادية 3- إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء. 4- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون 5- عدم الخلط بين الم هام والمسؤوليات الخاصة بالمدراء التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه. 6- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة. 7- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين المحليين والأجانب. 8- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.

المصدر: من إعداد الباحث

رابعاً: الدراسة الميدانية :

1. مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من المحاسبين العاملين في الشركات العراقية ومن المدققين الخارجيين، وقد تم توزيع (200) استبانته تم استعادة (171) استبانته صالحة للتحليل الإحصائي، أي ما نسبته 85.5%

2. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة ولإختبار فرضيات الدراسة، استخدم الباحث الإحصاء الوصفي للوقوف على اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة، وإختبار مربع كاي لإختبار فرضيات الدراسة، وبالاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية .SPSS

3. أساليب جمع البيانات:

فضلاً عن إلى الدراسات المنشورة ذات الصلة بالموضوع، قام الباحث بتصميم استمارة استبانته بالرجوع إلى الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة، إذ اعتمد الباحث على المقياس المبني من قبل لعشماوي (2006: 88-119) فيما يخص متغير الشفافية ومتغير المحتوى المعلوماتي بشكل كبير، أما بناء المقياس لباقي المتغيرات فقد اعتمد الباحث في تصميمها على الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة، وقد تم توزيع 200 استبانته على عينة عشوائية من المحاسبين العاملين في الشركات العراقية، وتم استرجاع 171 استبانته وتمثل الاستبيانات المستردة 85.5% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، وتكونت الاستبانة من ثمانية أقسام، هدف القسم الأول إلى جمع بيانات عامة حول المستبين منهم (الجنس، العمر، الشهادة، التخصص، الخبرة)، إما باقي أقسام الاستبانة السبعة فقد تناولت متغيرات الدراسة بمعنى دور معايير المحاسبة العراقية في توافر هذه المتغيرات . واعتمد الباحث مقياس ليكرت الخماسي (ذات دور كبير جداً، ذات دور كبير، ذات دور متوسط، ذات دور قليل، ذات دور قليل جداً) وأعطيت هذه الإجابات الدرجات (5، 4، 3، 2، 1) على التوالي.

4. ثبات المقياس:

وللتحقق من ثبات الاستبانة والتي هي أداة القياس في الدراسة، قام الباحث باستخدام معامل الفا لكوونباخ، إذ يستخدم معامل الثبات الفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة، أي التحقق من التوافق بين البنود التي تشكل المقياس (بالانت، 2007:109).

جدول رقم (1) معامل الفا كرونباخ لفقرات المقياس

ت	أقسام الاستبانة	إفا كرونباخ
1	القسم الأول: الشفافية	0.8732
2	القسم الثاني: طريقة الإفصاح	0.7167
3	القسم الثالث: المحتوى المعلوماتي	0.9035
4	القسم الرابع: الثروة	0.9356
5	القسم الخامس: المساءلة	0.8574
6	القسم السادس: الإنصاف	0.7637
7	القسم السابع: الاستقلالية	0.7885

5. وصف العينة إحصائياً

من الجدول رقم (4) يتبين 59.6 % من حملة شهادة البكالوريوس مما يعكس قدرة أفراد العينة على فهم أسئلة الاستبيان ومن ثم قدرتهم على الإجابة على هذه الأسئلة بسبب تأهيلهم الأكاديمي، كذلك إن 71.5 % من العينة المستبينة هم من المحاسبين، إما باقي أفراد العينة فموزعين على تخصصات الإدارة، الاقتصاد، العلوم المالية والمصرفية والإحصاء 14.3 % ، 6.1 % ، 6.1 % ، 2 % على التوالي ومن ثم هذا يعكس قدرة الأفراد المستبنيين على فهم أسئلة الاستبيان . من جانب آخر، تتعزز إجابات أفراد العينة كونهم ممن يمتلكون خبرة في مجال تخصصهم إذ 4.5 % من العينة فقط لديهم خبرة أقل من 6 سنوات أما باقي العينة فتتمتع بخبرة أكثر من 6 سنوات وبنسبة تمثل 95.5 % من العينة.

جدول رقم (4) وصف العينة المبحوثة

رقم السؤال	السؤال	الإجابات	العدد	النسبة
1	الجنس	ذكر	79	46.2%
		أنثى	92	53.8%
		المجموع	171	100%
2	العمر	20-29	9	3.7%
		30-39	101	41.2%
		40-49	42	17.1%
		50-59	12	4.9%
		60 فأكثر	7	2.9%

المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق

100%	171	المجموع	الشهادة	3
5.7%	14	إعدادية		
0.8%	2	دبلوم		
59.6%	146	بكالوريوس		
3.7%	9	ماجستير		
0	0	دكتوراه		
100%	171	المجموع	التخصص	4
71.5%	101	محاسبة		
14.3%	35	إدارة		
6.1%	15	اقتصاد		
6.1%	15	علوم مالية ومصرفية		
2%	5	إحصاء		
0	0	أخرى		
100%	171	المجموع		
4.5%	11	5-1	الخبرة	5
27.3%	67	10-6		
26.9%	66	15-11		
6.9%	17	20-16		
4.1%	10	21 فأكثر		
100%	171	المجموع		

6- التحليل الوصفي واختبار الفرضيات:

6-1 الشفافية

جدول رقم (5) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير الشفافية

ت	العبارة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل	ذات دور قليل جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	الاهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة كاي تربيع	مستوى الدلالة
1	تمائل المعلومات المالية	84	64	18	5	0	4.3275	0.78088	5	98.029	.000
2	تمائل المعلومات غير المالية	76	45	32	14	4	4.0234	1.0844	12	93.240	.000
3	عدم تسريب المعلومات قبل الإعلان	87	65	14	3	2	4.3567	0.80162	4	180	.000
4	تحليل الانحرافات عن الخطط	108	38	25	0	0	4.4854	0.738490	1	69.930	.000
5	تطبيق التقارير مع النمط الدولي	91	52	23	2	3	4.2216	0.87887	7	166	.000
6	تقييم الأداء مع أفضل الممارسات الدولية	77	65	27	2	0	4.2690	0.7655	6	83.667	.000
7	تطبيق الممارسات مع معايير التدقيق الدولية	80	48	28	11	4	4.1052	1.0462	9	110.4	.000
8	المساهمة المحاسبية لأعضاء مجلس الإدارة	85	65	16	3	2	4.2222	0.81168	8	171.7	.000
9	التنبؤ بربحية الشركة للعام القادم	103	28	26	4	0	4.4035	0.82016	3	127.1	.000
10	تحليل مخالفات مجلس الإدارة	97	55	16	0	2	4.4311	0.803240	2	126.1	.000
11	تحليل ملكية تركيز الأسهم	64	69	21	2	4	4.0877	0.91293	11	116.8	.000
12	تحليل ملكية أعضاء مجلس الإدارة	40	78	27	11	5	3.8012	0.9678	19	97.977	.000
13	تحليل حقوق الأقلية	41	80	27	6	7	3.8304	0.97039	18	107.8	.000
14	تحليل مكافآت مجلس الإدارة	52	72	25	5	5	3.9591	0.94779	16	104.2	.000
15	إظهار التغيرات في حقوق الملكية داخل الشركة	46	87	27	8	2	3.9649	8.80470	15	135.6	.000
16	العمليات والإحداث ذات التأثير المادي على الشركة	66	68	29	2	5	4.0936	0.94910	10	117.2	.000
17	الهيكل التنظيمي للشركة	52	72	32	9	5	3.9240	0.98223	17	96.924	.000
18	الإفصاح عن أي تعارض في المصالح التي تحصل داخل الشركة	63	58	43	0	7	3.9942	0.99704	14	44.930	.000
19	مقارنة الأداء الفع لي مع الفرص والمخاطر	64	60	31	16	0	4.0058	0.96709	13	37.491	.000
.000	الأسئلة مجتمعة (19-1) المتعلقة بالشفافية						4.1425	0.52615		78.480	.000

تشير بيانات الجدول رقم (5) إلى أن أفراد العينة منفقون فيما يتعلق بمتغير الشفافية، فالوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة قد بلغ 4.1425 وبانحراف معياري قدره 0.52615 وهذا يشير إلى إن المحاسبين العراقيين يرون إن المعايير المحاسبية العراقية تعمل على توافر متطلبات الشفافية من خلال تحديد هذه المعايير لاشتراطات يفترض أن تقوم بها الشركات التي تتبنى هذه المعايير، وهذه الاشتراطات عند تحقيقها ستؤدي إلى توافر الشفافية في مخرجات هذه الشركات. ومن خلال الجدول رقم (5) المتعلق بمتغير الشفافية، يظهر إن الفقرة التي حصلت على أعلى متوسط حسابي كانت الفقرة الرابعة والتي تنص على تحليل الانحرافات مع الخطط، وقيمة المتوسط الحسابي هذا، مؤشر مهم يدل على أن الشركات العراقية تهتم بالإفصاح عن موازاناتها التخطيطية للسنة القادمة وكذلك تظهر مقارنة بين الأداء للسنة محل الإفصاح مع الموازانات التخطيطية للسنة المنقضية. أما باقي الفقرات فالجدول رقم (5) يبين ترتيبها وفق قيمة المتوسط الحسابي لها.

2-6 طريقة الإفصاح المحاسبي

جدول رقم (6) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير طريقة الإفصاح المحاسبي

ت	الفقرة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل	ذات دور قليل جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	الاهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	التقارير المالية	81	56	22	11	1	4.1988	0.9369	6	130.3	.000
2	التقارير غير المالية	95	51	22	11	1	4.386	0.7989	5	183.2	.000
3	التقرير القطاعية	88	69	11	3	0	4.4152	0.6924	4	124.6	.000
4	التقارير البيئية	78	49	29	10	5	4.0819	1.0595	8	105.3	.000
5	تقرير مجلس الإدارة	89	71	8	1	2	4.4269	0.7188	2	210	.000
6	التقارير الإحصائية	115	39	17	0	0	4.5773	0.6679	1	92.772	.000
7	ا خلاقيات العمل	95	60	13	0	3	4.4269	0.7815	3	128.5	.000
8	ملاحظات هامشية	67	76	23	0	5	4.1696	0.8747	7	82.076	.000
9	ملاحظات متن	44	82	29	11	5	3.8713	0.9676	9	111.1	.000
.000							4.2924	0.4547		126.9	.000

يبين الجدول رقم (6) آراء أفراد عينة البحث حول دور معايير المحاسبة في توافر طرائق الإفصاح، ومن خلال الإجابات تبين أن أفراد عينة البحث يرون إن للمعايير المحاسبية دور في توافر طرق الإفصاح بواسطة التقارير المالية والتقارير

المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق

الغير مالية والتقارير القطاعية والتقارير البيئية والتقارير الإحصائية و اخلاقيات العمل وملاحظات المتن والهامش، فعلى الرغم من إن الوسط الحسابي لهذه الفقرات هو بحدود 3 درجات إلا إن الاطلاع على تكرر الإجابات يبين ميل اغلب عينة البحث على الموافقة على الدور الكبير الذي تؤديه المعايير المحاسبية في توافر طرائق الإفصاح.

3-6 المحتوى المعلوماتي

جدول رقم (7) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير المحتوى المعلوماتي

ت	الفقرة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	الأهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	المعلومات الدفترية	40	84	35	5	3.848	.9519	17	120.1	.000
2	المعلومات السوقية	50	72	38	6	3.9123	.9569	13	97.684	.000
3	المعلومات المعرفية	45	89	26	8	3.964	.87377	10	141.7	.000
4	المعلومات العامة عن الشركة	66	68	27	5	4.0819	.96056	8	144.4	.000
5	المعلومات العامة عن مجلس الإدارة	52	71	31	11	3.8889	1.0258	16	88.152	.000
6	معلومات قيد الشركة في البورصة	59	53	50	2	3.9064	1.0247	14	87.567	.000
7	معلومات عن تداول أسهم الشركة في البورصة	65	59	33	14	4.0234	.9514	9	39.316	.000
8	معلومات عن إستراتيجية الشركة	81	58	22	9	4.222	.90604	7	135.8	.000
9	معلومات عن برامج وأنشطة الشركة	88	50	28	5	4.292	.8449	5	89.550	.000
10	معلومات عن الميزة التنافسية للشركة	86	66	15	4	4.3684	.74277	2	109.5	.000
11	معلومات عن الأداء المالي للشركة	73	48	33	13	4.0117	1.0681	10	89.439	.000
12	معلومات عن الأداء التشغيلي	85	66	15	3	4.3392	.80560	4	174.6	.000
13	معلومات عن الأداء النقدي	110	35	21	5	4.4620	.80560	1	151.6	.000
14	معلومات عن الأداء الاستثماري	92	56	19	1	4.3626	.83849	3	179.0	.000
15	معلومات عن هيكل الاستثمار	64	73	29	1	4.1228	.87589	6	129.7	.000
16	معلومات عن المخاطر المالية	42	78	34	12	3.8187	.98034	18	97.216	.000
17	معلومات عن الأصول البشرية	44	83	33	4	3.8947	.95210	15	120.8	.000
18		50	73	37	7	3.9123	.96310	12	97.977	.000
	الأسئلة مجتمعة من (1-18) المتعلقة المحتوى المعلوماتي					4.0796	.53205		87.789	.000

من الجدول رقم (٧) يتبين إن إجابات افراد عينة الدراسة تشير إلى توافر محتوى معلوماتي للمعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة وفق المعايير المحاسبية، فتوافر معلومات عن الأداء النقدي قد احتل الترتيب الأول من حيث قيمة الوسط الحسابي لإجابات افراد عينة الدراسة، وهذه النتيجة تتوافق مع ما توصل إليه الميهي (٢٠٠٦) وهي أن مؤشرات التدفقات النقدية من أهم المعلومات المحاسبية، وهذه النتيجة تفسر اهتمام المعايير المحاسبية بالتدفق النقدي وكيفية إعداد قائمة التدفق النقدي سواء كانت الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ومكونات قائمة التدفق النقدي، من تدفقات ناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة التمويلية أو الأنشطة الاستثمارية. وهذه التفاصيل قد تناولها المعيار المحاسبي رقم (٧) الخاص بقائمة التدفق النقدي. أما إجابات أفراد عينة الدراسة الأخرى فقد عكست ميل هذه الإجابات إلى ما متوافر من معايير قد صدرت لمعالجة العناصر المحاسبية والأحداث المالي، كما موضح في الجدول رقم (٧).

6-4 الثروة :

جدول رقم (٨) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير الثروة

ت	الفقرة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل	ذات دور قليل جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	الأهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	في السلوك الاقتصادي للأفراد	46	92	23	7	3	4	.854	11	155.5	.000
2	في السلوك الاقتصادي والشركات	70	69	24	3	5	4.146	.930	7	129.3	.000
3	إدارة الاقتصاد العراقي	54	72	30	10	5	3.935	.994	13	95.813	.000
4	جذب الاستثمارات للشركات المطبقة لهذه المعايير	60	57	46	1	7	3.947	1.007	12	92.5961	.000
5	تشغيل السوق المالي	68	60	31	12	0	4.07	.926	9	47.222	.000
6	رفع كفاءة تخصيص الموارد المتاحة	83	59	21	8	0	4.269	.852	6	83.386	.000
7	زيادة الثقة بالتقارير من قبل المستثمرين والمقرضين	94	50	24	3	0	4.374	.78981	5	107.9	.000
8	خفض التكاليف المترتبة على الاقتراض من المصارف	87	65	16	3	0	4.3801	.7287	4	111.1	.000
9	تحسين الأداء التنافسي	76 ^٧	47	31	13	3	4.0409	1.07022	10	95.988	.000
10	تخفيض تكاليف الحصول على رأس المال	91	70	8	0	2	4.4503	.69590	2	138.9	.000
11	ارتفاع القيمة السوقية للشركة	117	38	16	0	0	4.5906	.65684	1	98.982	.000
12	تحقيق عائد مناسب على الاستثمار	95	56	15	2	3	4.391	.8357	3	191.5	.000
13	انخفاض درجة المخاطر المترتبة على الاستثمارات	66	73	25	3	4	4.1345	.8578	8	131.2	.000
	الأسئلة مجتمعة من (1-13) المتعلقة الثروة						4.210	0.4677		64.310	.001

من الجدول رقم (٨) يتبين إن للمعايير المحاسبية دوراً في خلق الثروة، إذ بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (٤،٢١٠) وبتحرف معياري قدره ٤٦٧٧، ٠٠، إذ تبين إن للمعايير المحاسبية دوراً في السلوك الاقتصادي للأفراد والشركات وبم توسط حسابي ٤ و ٤،١٤٦ على التوالي وهي النتيجة نفسها التي توصل إليها العبد الله وجاوي (٢٠٠٥ : ٥ - ٣٠). من جانب آخر تبين إن للمعايير المحاسبية دور في جذب الاستثمارات وتشغيل الأسواق المالية إذ إن للمعايير المحاسبية دوراً في توافر لغة محاسبية مشتركة يمكن إن يفهمها أي مستثمر في العالم، أي إن المعايير المحاسبية تعمل على توحيد الأنظمة المحاسبية ومن ثم التباين بين هذه الأنظمة المحاسبية سيقبل بالاعتماد على المعايير المحاسبية والتي هي متوافقة مع معايير محاسبية أخرى مطبقة على مستوى العالم مما يسهل فهم مخرجات المحاسبة في أي بيئة من بيئات الأعمال. وهذا الأمر لا يتوقف عند هذا الحد بل بينت الدراسة ومن خلال الجدول رقم (٨) إن للمعايير المحاسبية دوراً في زيادة الثقة بالتقارير المحاسبية وذلك لمعرفة مستخدمي هذه التقارير السياسة المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية اعتماداً على المعايير المحاسبية. كذلك إن الحصول على قرض ما سيكون سهلاً على الشركات المطبقة للمعايير المحاسبية، إذ أن المصارف قبل منح أي ائتمان مصرفي تقوم بتحليل القوائم المالية للشركة طالبة للقرض لعدد من السنوات المتعاقبة التي تبين نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، وتزداد فرصة الشركات المطبقة للمعايير المحاسبية في الحصول على قروض إذ أن المصرف لكي يقوم بمنح ائتمان مصرفي يضع عدداً من الاشتراطات مثل الحد من توزيع الأرباح وعدم تمهيد الدخل بين الفترات لمصلحة إدارة الشركة، وتطبيق المعايير المحاسبية من قبل الشركة طالبة القرض سيبيح تعزيز رقابة المصرف على هذه الشركة ومن ثم هذا الأمر قد يدفع المصرف إلى منح الائتمان للشركات المطبقة للمعايير المحاسبية أكثر من الشركات غير المطبقة للمعايير المحاسبية.

6-5. المساءلة

جدول رقم (9) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير المساءلة

ت	الفقرة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل	ذات دور قليل جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	الأهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	بإجراء المقارنات بين الشركة محل المقارنة مع الشركات الأخرى العاملة في نفس القطاع	44	82	29	11	5	3.8713	0.9676	12	111.1	.000
2	بإجراء المقارنات بين الشركة نفسها عبر الزمن أي مقارنة نتيجة النشاط للشركة لعدد من السنوات.	43	83	32	5	8	3.7655	0.98191	13	117.0	.000
3	القدرة على تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة بالاستثمارات.	49	78	34	5	5	3.9415	0.93121	10	112.4	.000
4	القدرة على العوائد المرتبطة بالاستثمارات.	46	90	24	8	3	3.9825	0.87093	9	146.7	.000
5	تحسين إلادارة الحكومية وتمكينها من مراقبة أفضل.	69	70	24	3	5	4.1404	0.92873	5	129.3	.000
6	تمكين إدارة السوق المالي من مراقبة أداء الشركات من خلال مراقبة تقاريرها المالية	52	75	29	9	6	3.9240	1.0003	11	100.5	.000
7	تمكن الأطراف ذات العلاقة بالشركة (نقابات العمال، هيئات الضريبة، الزبائن، جمعيات المحافظة على البيئة) من قراءة صحيحة لوضع الوحدة الاقتصادية ومن ثم الاستناد على مخرجات النظام المحاسبي القائم على المعايير المحاسبية من مساءلة الإدارة.	63	58	43	0	7	3.994	0.99704	8	44.930	.000

المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق

8	توافر أدلة عمل مرشدة للمحاسبين القانونيين تمكنهم من بذل عناية كافية عند تقديم خبرتهم للآخرين.	68	61	30	12	0	4.0819	0.92308	7	48.626	.000
9	إزالة الغموض عن مستخدم مي القوائم المالية من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.	86	61	17	7	0	4.3216	0.81641	4	96.953	.000
10	تسهيل من عملية التدقيق الداخلي	92	50	25	4	0	4.3450	0.81401	3	100.5	.000
11	تسهيل من عملية التدقيق الخارجي	90	66	13	2	0	4.4269	0.68529	1	124.4	.000
12	يسهل توحيد حسابات الفروع	80	48	28	11	4	4.1053	1.04630	6	110.4	.000
13	الحد بشكل كبير من الغش في القوائم المالية	87	69	12	1	2	43918	0.74655	2	193.10	.000
	الأسئلة مجتمعة من (13-1) المتعلقة بطريقة الثروة						.53537	73.339			.000
						.1071					

بلا شك إن المعلومات المحاسبية التي تعرف كيفية قياسها والإفصاح عنها، من خلال معرفة المعايير التي تم الاعتماد عليها في قياس والإفصاح عن البند المحاسبي محل المعالجة، هي معلومات يمكن أن تستخدم في مساءلة الآخرين، أي يمكن ان تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل أطراف عدة لمساءلة القائمين على الوحدة الاقتصادية، فكما نعلم إن المستخدمين متنوعون منهم من هو خارجي كالمستثمرين والدائنين وهيئات الضرائب وغيرهم من المستخدمين، ومنهم ما هو داخلي أي مستخدم من داخل الوحدة الاقتصادية كالموظفين والنقابات التي تمثلهم، ومن خلال إجابت أفراد عينة الدراسة تبين ان للمعايير المحاسبية دوراً في تحقق المساءلة، إذ كان الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة لمتغير المساءلة 4.1071 وبانحراف معياري 0.53537، فالمعايير المحاسبية تتصف بالثبات النسبي، أي أن المعايير المحاسبية لا تتغير خلال فترات قصيرة أو وفق رغبات الإدارة، بل هي تصدر من قبل الجهات المخولة بالإصدار وتبقى في حيز التطبيق، وهذا الأمر يؤدي إلى ثبات السياسة المحاسبية المتبعة ومن ثم ثبات التطبيقات المحاسبية، مما يسمح بمقارنة القوائم المالية الختامية للوحدات الاقتصادية مع مثيلاتها في القطاع نفسه، ولذلك مقارنة هذه القوائم للوحدة الاقتصادية مع القوائم الختامية لها والتي تمثل سنوات سابقة، بمعنى إن المعايير المحاسبية تسمح بالمقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى في الفترة نفسها، وتسمح هذه المعايير بمقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية نفسها لفترات ماضية مختلفة. لذلك كانت إجابات أفراد عينة الدراسة بان للمعايير المحاسبية دوراً في إجراء المقارنات مع الشركات الأخرى أو مع الشركة نفسها لفترات زمنية مختلفة وبمتوسط حسابي 3.8713، 3.7655 على التوالي، كذلك إن المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى اطمئنان المستخدم الخارجي إلى أي سياسة محاسبية متبعة في هذه الشركة أو تلك وبالتالي توفر المعايير المحاسبية فهم أفضل للمستخدم الخارجي ومن ثم فهم أفضل لكيفية إنتاج المعلومات المحاسبية مما يمكنه من فهم الأرقام المحاسبية ومن ثم اتخاذ قرارات اقتصادية أفضل. فالمعايير

المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات : حالة العراق

المحاسبية دور في زيادة قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة بالاستثمارات بمتوسط حسابي 3.9415

6-6- الإنصاف

جدول رقم (١٠) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير الإنصاف

ت	الفقرة	ذات دور كبير جدا	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل جدا	ذات دور قليل	متوسط حسابي	انحراف معياري	الأهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	إنصاف جميع مستخدمي القوائم المالية	112	37	21	1	0	4.5205	0.7303	1	164.8	.000
2	الأسس المحاسبية التي أظهرت حقوق والمصالح الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية	96	55	16	1	3	4.4035	0.82304	2	194.7	.000
3	توسيع مجموعة مستخدمي القوائم المالية	67	72	26	2	4	4.1462	0.88565	3	132.2	.000
4	عدم تحيز المعلومات المحاسبية لمصالح مجموعة من المستخدمين	40	80	34	12	5	3.8070	0.97206	5	101.7	.000
5	توزيع الموارد المتاحة بشكل أفضل	46	85	29	4	7	3.9298	0.94917	4	128.6	.000
	الأسئلة مجتمعة من (5-1) المتعلقة بالإنصاف						4.1614	0.61561		89.380	.000

إن المعلومات المحاسبية المعدة وفق معايير محاسبية معروفة لمستخدمي القوائم المالية ستؤدي إلى إنصاف مستخدمي القوائم المالية ، فمن خلال الجدول رقم (10) يتبين ان الوسط الحسابي لمتغير الإنصاف للأسئلة مجتمعة 4.1614 ، إذ أن هذه المعلومات المحاسبية ستكون غير متحيزة إلى فئة من المستخدمين دون الأخرى، وبالتالي سيكون هنالك نوعاً من الوضوح والاتفاق حول نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بين الملاك والدائنين والمستثمرين من جهة والإدارة من جهة أخرى، وبالتالي لجوء مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجيين إلى مصادر معلومات غير القوائم المالية سوف يقل . وبالتالي أنت نتائج الدراسة مؤكدة على الدور الذي تؤديه المعايير المحاسبية في إنصاف مستخدمي المعلومات المحاسبية وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين دون الأخرى. كذلك اعتماد فئات عدة من المستخدمين على نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي كالمستثمرين المرتقبين الدوليين. كما إن اعتماد المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية سيؤدي إلى

استخدامها من قبل فئات مستخدمين متنوعة كما ذكر أعلاه، ومن ثم استخدام المعلومات الواردة في هذه القوائم المالية في توزيع الموارد الاقتصادية توزيعاً آمناً بين مستخدمي المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية.

7-6 الاستقلالية

جدول رقم (11) المتوسطات والانحرافات المعيارية والتكرارات ونتائج مربع كاي لمتغير الثروة

ت	الفقرة	ذات دور كبير جداً	ذات دور كبير	ذات دور متوسط	ذات دور قليل جداً	متوسط حسابي	انحراف معياري	الأهمية وفق المتوسط الحسابي	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة
1	استقلال الرهاسة المحاسبية عن الإدارة	50	73	35	8	5	3.906	0.9716	3	96.33
2	استقلال نتائج النظام المحاسبي عن رغبات الإدارة	47	90	24	7	3	4.000	0.8609	2	149.0
3	تحديد مكافآت الإدارة من خلال النتائج المتحققة للشركة بشكل مستقل عن الإدارة	68	70	25	3	5	4.117	0.9445	1	122.9
الأسئلة مجتمعة من (1-3) المتعلقة بالاستقلالية							4.0078	0.75749		136.7

بما أن المعايير المحاسبية ما هي إلا ترجمة المبدأ المحاسبي إلى إجراء عملي، أي هي جسر بين التنظير والواقع فالمبدأ المحاسبي الذي يكون دليل إرشاد عام للمحاسب يأتي دور المعيار المحاسبي لكي يكون مرشداً للمحاسب بخصوص معالجة عنصر محاسبي بذاته مع بيان طريقة المعالجة أي إن المعيار المحاسبي يحدد إجراء المعالجة المحاسبية، أي إن إدارة الشركة تكون بعيدة نسبياً عن تحديد أي الأساليب يجب إن تتبع لمعالجة هذا العنصر أو ذاك، بمعنى عند وجود المعايير المحاسبية يكون هنالك استقلالاً للسياسة المحاسبية عن الإدارة بشكل نسبي، وهذا ما أكدته نتائج الدراسة فيشير الجدول رقم (11) إن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة لمتغير الاستقلالية هو 4.1614 وبانحراف معياري 0.61561، وينعكس هذا الاستقلال على عوائد الإدارة من المكافآت التي تستند في حسابها على نتائج الأعمال المعدة وفق المعايير المحاسبية ومن ثم عدم تدخل الإدارة في احتساب مكافاتها.

7- اختبار الفرضيات:

يلخص الجدول رقم (12) نتائج اختبار كاي تربيع للمتغيرات المبحوثة من أجل التحقق من صحة الفرضيات التي تم الإشارة إليها في بداية الدراسة.
جدول رقم (12) نتائج اختبار كاي تربيع لمتغيرات الدراسة

ت	المتغير	الفرضية	قيمة مربع كاي	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
1	الشفافية	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق شفافية المعلومات المحاسبية المقدمة للبيئة الخارجية للشركات التي تتبنى هذه المعايير	78.480	.000	تقبل
2	طريقة الإفصاح الملائم	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإفصاح الملائم للشركات التي تتبنى هذه المعايير.	126.9	.000	تقبل
3	المحتوى الإعلامي	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق محتوى معلوماتي للشركات التي تتبنى هذه المعايير	87.789	.000	تقبل
4	الثروة	هنالك دور للمعايير المحاسبية في تحقق الثروة للشركات التي تتبنى هذه المعايير	64.310	.001	تقبل
5	المساءلة	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق المسائلة للشركات التي تتبنى هذه المعايير	73.339	.000	تقبل
6	الإنصاف	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإنصاف للشركات التي تتبنى هذه المعايير.	89.380	.000	تقبل
7	الاستقلالية	هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الاستقلالية للشركات التي تتبنى هذه المعايير	136.7	.000	تقبل

الفرضية الأولى:

يظهر من الجدول رقم (12) إن قيمة مربع كاي (106.6842) وبمستوى دلالة (0.000) مما يدل على دور مهم للمعايير المحاسبية في توافر شفافية المعلومات المحاسبية. وحيث إن مستوى الدلالة المستخرج اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05). نقبل الفرضية القائلة هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق شفافية المعلومات المحاسبية. وقد تفسر هذه النتيجة بما يأتي:

1. تناول المعايير المحاسبية البنود ذات العلاقة بالتفصيل وتحديد كيفية قياسه وطريقة الإفصاح عنه ومكونات هذا الإفصاح.
2. تحديد فترات تقديم المعلومات المحاسبية وكذلك معالجة البنود بعد تاريخ إعداد الميزانية والإفصاح عنها.

الفرضية الثانية:

بالاعتماد على تحليل مربع كاي المدرجة نتائجه في الجدول رقم (12) تقبل الفرضية الثانية التي تنص على إن هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإفصاح الملائم. وقد تفسر النتيجة بما يأتي:

1 - أن المعايير المحاسبية قد حددت طريقة الإفصاح المحاسبي ومكونات هذا الإفصاح، فقد أكدت المعايير المحاسبية على إعداد القوائم الختامية الرئيسية الثلاث وهي قائمة الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي.

2 - تعدد المعايير التي تناولت الإفصاح المحاسبي، فمثلا المعيار المحاسبي رقم (7) قد تناول قائمة التدفق النقدي، والمعيار رقم (8) قد تناول محاسبة التضخم.

الفرضية الثالثة:

بالاعتماد على نتائج تحليل مربع كاي الوارد في الجدول رقم (12) تقبل الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أن هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق محتوى معلوماتي. فالمعايير المحاسبية تعمل على توافر معلومات محاسبية حول التدفق النقدي وطبيعة تكوين رأس المال سواء أكان مادي أم رأس مال فكري، كذلك تعمل المعايير المحاسبية على توافر معلومات عن الاستثمارات وتكلفة الاقتراض ومحاسبة التضخم والمخزون وتحديد كيفية الإفصاح كما ورد في المعيار رقم (10) المتعلق بالإفصاح في المصارف.

الفرضية الرابعة:

بناءً على نتائج تحليل مربع كاي الظاهر في الجدول رقم (12). تقبل الفرضية الرابعة التي تنص على إن هنالك دور للمعايير المحاسبية في تحقق الثروة. وتتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة العبد الله وججاوي (2005 : 1 - 30) والتي أكدت على دور المعايير المحاسبية في خلق الثروة. فقد أكدنا إن للمعايير المحاسبية انعكاسات واثاراً في المعلومات المالية التي تقدمها المحاسبة للمجتمع، وكل طرف يتأثر بها بشكل ايجابي أو سلبي، ومن ثم فإن كل طرف يحاول اعتماد المعايير التي تحقق له أعلى تعظيم للثروة أو اقل ضرر.

الفرضية الخامسة

بناء على نتائج اختبار الفرضيات في الجدول رقم (12) وقيمة مربع كاي لمتغير المساءلة وهو (73.339) ومستوى الدلالة (0.000) تقبل الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على إن هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق المساءلة. وهذه النتيجة تؤكد الدور الذي تؤديه المعايير المحاسبية في ثبات السياسة المحاسبية ومن ثم الحد من لجوء الإدارة إلى التلاعب بالنتائج من خلال تغيير هذه السياسة المحاسبية بين مدة وأخرى، ومن ثم تسمح المعايير المحاسبية بتوافر معلومات محاسبية معول عليها في أغراض المساءلة.

الفرضية السادسة:

من خلال نتائج اختبار الفرضيات الواردة في الجدول رقم (12) يتبين ان قيمة مربع كاي لمتغير الإنصاف هي (89.380) وبمستوى دلالة (0.000) مما يؤدي إلى قبول الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص على ان هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الإنصاف. وهذا يؤكد ان المعايير المحاسبية قد صممت لخدمة المستخدمين كافة دون استثناء وبحياد ودون تفضيل طائفة من المستخدمين على غيرها.

الفرضية السابعة:

بناء على نتائج اختبار الفرضيات في الجدول رقم (12) وقيمة مربع كاي لمتغير المساءلة وهو (136.7) ومستوى الدلالة (0.000) تقبل الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على إن هنالك دور للمعايير المحاسبية العراقية في تحقق الاستقلالية. أي ان السياسة المحاسبية للوحدات الاقتصادية مستقلة ولو بشكل نسبي عن إدارات هذه الوحدات.

الفرضية الرئيسية:

تأسيساً على ما سبق، يمكن القول ان الفرضية الرئيسية للدراسة مقبولة والتي تنص على ان هنالك دور للمعايير المحاسبية المالية العراقية في تحقق متطلبات

حوكمة الشركات. وذلك نتيجة قبول الفرضيات الفرعية السابعة، كما مبين في الجدول رقم (12).

النتائج والتوصيات

تناولت الدراسة دور المعايير المحاسبية في تعزيز حوكمة الشركات من خلال قياس سبعة متغيرات هي الشفافية، وطرائق الإفصاح، والمحتوى المعلوماتي، والثروة، والمساءلة، والإنصاف والاستقلالية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات الآتية:

أولاً: النتائج

١ - بتحليل بيانات الدراسة التي جمعت من خلال استمارة استبانته وزعت منها 178 استبانته صالحة للتحليل الإحصائي، وجد الباحث إن للمعايير المحاسبية دوراً في توافر الشفافية وطريقة الإفصاح والمحتوى المعلوماتي والثروة والمساءلة والإنصاف والاستقلالية.

٢ - يعد إصدار المعايير المحاسبية العراقية أمراً في غاية الأهمية إلا أن محدودية العناصر المالية التي تعالجها لا يسمح لها بتغطية جميع جوانب المتغيرات البيئية الحاصلة في بيئة العمل.

٣ - لا يوجد للوقت الحاضر نظام متكامل لحوكمة الشركات، بل أن مثل هذا النظام قد يوجد ضمناً مع توافر بعض التشريعات القانونية وإصدار المعايير المحاسبية خلال المدة الماضية. بمعنى لا يوجد نظام متكامل لحوكمة الشركات في العراق بل أجزاء من هذا النظام.

٤ - إن لنظام حوكمة الشركات إبعاد عدة منها ما هو محاسبي أو اداري أو اقتصادي أو قانوني، فلا يعني توافر أحد هذه الاشتراطات أن النظام متوافق بشكل كامل، بل يفترض توافر الاشتراطات كافة لكي يتوافق النظام بشكل كامل.

ثانياً: التوصيات

1- يوصي الباحث بضرورة فهم حوكمة الشركات ودراستها بأبعادها كافة المحاسبية والإدارية، والاقتصادية، والقانونية لأغراض ترصين الاقتصاد الوطني والعمل على تعزيز الثقة بهذا الاقتصاد مما يسمح بتدفق الأموال إليه على شكل استثمارات، مما ينعكس على تنشيط أسواق المال، ويتطلب تحقق ذلك المزيد من الدراسة في هذا المجال.

2- استئناف إصدار المعايير المحاسبية في العراق والعمل على مواكبة المستجدات في البيئة المحاسبية العالمية، وطرح ما يناسبها من معالجات محاسبية على شكل معايير.

٤ العمل على إصدار دليل عراقي لحوكمة الشركات ينطلق من متطلبات البيئة العراقية.

٥ إجراء دراسات أخرى تتناول مجموعة من المتغيرات التي لم يتطرق إليها الباحث في دراسته هذه مثل علاقة متغير أخلاقيات مهنة المحاسبة بحوكمة الشركات.

المصادر:

1. إبراهيم، محمد عبد الفتاح، نموذج مقترح لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005. ص ص. 27- 45.
2. أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005 .
3. بالانت، جولي، التحليل الإحصائي باستخدام برامج SPSS ، ترجمة خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، 2007.
3. بلقاوي، أحمد، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009.

4. الججاوي، طلال ، الأبعاد السياسية والاقتصادية للتوافق المحاسبي الدولي، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2000.
5. حماد، طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
7. الخليفة، إمام حامد، التدقيق الداخلي وتفعيل مبادئ الحوكمة في التشريع الضريبي المصري، منظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005. ص ص. 291-314.
8. دلف، عوض خلف، محمود، صدام محمد، حسين، علي إبراهيم، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 4 ، العدد 11، 2008 ، ص ص. 127-145.
9. السيدية، موفق أحمد، محمد، سجي فتحي، الحوكمة والعقلانية المصرفية- رؤية تحليلية للإدارة المصرفية العربية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (4) العدد (10) السنة 2008 ص ص. 32-49.
10. الصلاح، محمد سليمان، الاستفادة من ادوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005. ص ص. 46-78.
11. عبد الوهاب، علاء، التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق المال - سلطنة عمان. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006، ص ص. 249-281 .
12. العبيدي، صبيحة برزان، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أصحاب إطفاف الوكالة- دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة المختلطة في محافظة بغداد للمدة من 2001-2007 . أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008 .

13. العبد الله، رياض، ججاوي، طلال، الأبعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية ودورها في قياس وتوزيع الثروة للمجتمع، المجلة العربية للإدارة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر (كانون أول)، 2005، ص 5-30.
14. العشماوي، إطار محاسبي مقترح لدور حوكمة الشركات في تنشيط سوق المال، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد. 2006، ص 88-119.
15. العريبي، عصام فهد، تسييس المعرفة المحاسبية ودوره في إصدار المعايير المحاسبية الدولية، المجلة العربية للإدارة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر (كانون أول)، 2005، ص 65-94.
16. ألقشي، ظاهر، الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على ارض الواقع، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005. ص 107-135.
17. كام، فيرنون، نظرية محاسبية، بتجمة رياض العبد الله، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، ٢٠٠٠.
18. المشهداني، بشرى نجم، الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، بحث دكتوراه غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007.
19. محمد، حاكم محسن، تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة ومؤشرات أداء منظمات في منظمات الأعمال، دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 6، العدد 23، 2009، ص 1-20.
20. مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004.
21. المطيري، عبيد سعد، تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت، مجلد 10، عدد 3، 2003، ص 281-305.

22. ميخائيل، اشرف حنا، تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، منظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 2005. ص . 79-106.
23. الميهي، عادل عبد الفتاح، المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الأولية وبالتطبيق على سوق الأسهم السعودي - دراسة اختباريه وحدثيه، الندوة الحادية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية ، 2006. ص . 1-50 .
24. موسى، الخضر علي، الإعداد لعولمة الاقتصاد: تحقيق التكامل بين ممارسات المحاسبة المالية في دولة الإمارات ومعايير المحاسبة الدولية، المجلة العربية للإدارة، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر (كانون أول)، 2005 ،ص 131 -147.
25. نقابة المحاسبين العراقية، المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، 1997.
26. هلال، المعايير المحاسبية الدولية، الجذور- الحصاد- المستقبل، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد. 2006، ص . 1-34.
27. الوابل، وابل بن علي، أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية، مجلة الملك سعود، م ٢ ، العلوم الإدارية (٢)، ١٩٩٠، ص . ٣٣٩ - ٣٦٢ .
28. Belkoui, Ahmed accounting theory, Harcourt Brce Jovanaovich, Inc. NY 2000
- 29- Bowen, Robert M., Rajgopal Shivaram, Venkatachalam Mohan, Accounting Discretion corporate Governance and Firm Performance, Contemporary Accounting g Research, Vol.25, No.2(Summer 2008) p.p.351-405.
30. Friedman, Jack P., Dictionary of Business terms, fifth edition, 2000.
31. Kohler, Eric L., A dictionary for accountants, fifth edition, 1975.
32. Machuga, Susan and Teitel, Karen, the effects of the Mexican corporate governance code on quality of earning and its components, journal of international Accounting Research. VOL.6,NO.1- 2007, PP.37-55.