

## أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي

## The effect of applying the principle of strengthening the element of disclosure and transparency on the quality of accounting disclosure

كامل يوسف سلمان بركة

باحث دكتوراة في المحاسبة

الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ، غزة ، فلسطين ، kbaraka@ucas.edu.ps

تاريخ الاستلام: 2022-10-17 تاريخ القبول: 2022-11-13 تاريخ النشر: 2023-02-06

**ملخص:** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تتناسب مع هذا الغرض وزعت على 49 شركة مساهمة عامة مدرجة في بورصة فلسطين بعدد مجتمع 270 مفردة وعينة 159، وقد تم استرداد 139 استبانة منها بنسبة ارجاع بلغت 87.4% ، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية و جودة الإفصاح المحاسبي، كما وتُظهر النتائج أن تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية يؤثر على متغير تجويد الإفصاح المحاسبي بنسبة 28.4% وأن باقي التأثير يعود لعوامل أخرى، وأوصت الدراسة تنمية الوعي بأهمية الاستمرار بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لدورها الكبير في نشر وتعزيز النزاهة والشفافية في القوائم والتقارير المالية ، وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع الشركات على الإهتمام بزيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية وذلك من خلال الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وأبرزها تدعيم عنصر الشفافية والعمل على تعزيز الثقة بالتقارير المالية من خلال اصدار المزيد من التقارير المالية المعززة للبيانات المالية المنشورة والاهتمام الأكاديمي والتدريبي بهذا المجال.

**كلمات مفتاحية:** حوكمة الشركات، الإفصاح، الشفافية، جودة الإفصاح، الثقة

**تصنيف JEL :** M41 , M42

**Abstract:** This study aimed to know the effect of applying the principle of strengthening the element of disclosure and transparency on the quality of accounting disclosure, The study concluded that there is a correlation between the two variables of the study, strengthening the element of disclosure and transparency, and the quality of accounting disclosure, and the results show that the application of the principle of strengthening the element of disclosure and transparency affects the variable of intonation of accounting disclosure by 28.4% and that the rest of the effect is due to other factors., and the study recommended the development of Awareness of the importance of continuing to apply corporate governance rules for its great role in spreading and enhancing integrity and transparency in financial statements and reports. Through the issuance of more financial reports that enhance the published financial statements and the academic and training interest in this field

**Keywords:** keywords; Corporate governance, disclosure; transparency; quality of disclosure; trust;

**Jel Classification Codes:** M42 , M41.

المؤلف المرسل: كامل يوسف سلمان بركة ، الإيميل: kbaraka@ucas.edu.ps

1. مقدمة

إن تطور الحياة الاقتصادية وتعقيدها ساهم بشكل كبير في ظهور العديد من القضايا التي تستلزم الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية التي يجب على الشركات الالتزام بإصدارها في الوقت المناسب، ولعل قضية أزمة الثقة في المعلومات المحاسبية ودقة وصول هذه المعلومات لمستخدميها بجودة ودقة عالية والالتزام بمبادئ الشفافية والوضوح والعدالة أصبح حاجة ملحة تدعو للاهتمام بشكل فعّال وكبير بجودة المعلومات المحاسبية، وبخاصة مع وجود أنظمة تساهم في التأثير الإيجابي لها كنظام حوكمة الشركات هذا المصطلح الذي يُضفي على العمل المالي مزيداً من الثقة والمصداقية والضبط العالي إذا تم تطبيقه بشكل فعّال وكبير، حيث تلعب حوكمة الشركات دور كبير في تحسين العمليات المالية للشركات وذلك لأنها تساهم بشكل كبير في إيجاد الثقة بين الإدارة المُصدرة للمعلومات المحاسبية وبين كافة الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات الأمر الذي سيضمن اتخاذ قرارات اقتصادية بشكل كفوء وبضمن عدم حدوث أي انحرافات مالية كبيرة، كما أن جودة المعلومات المحاسبية وما تشتمل عليه من مصداقية ودقة وثقة تحقق نفس المنفعة لمستخدميها، وكون أن تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية أحد الركائز الأساسية لنظام حوكمة الشركات جاءت هذه الدراسة لقياس أثر الإهتمام بتدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية التي يحتاج إليها أطراف العلاقة بالشركات.

## 2. مشكلة الدراسة

إنَّ الإهتمام بجودة الإفصاح المحاسبي له دور كبير في تحسين عملية اتخاذ القرار وتحسين الواقع الإقتصادي للشركات كما أن تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية له علاقة بجودة المعلومات المحاسبية ، وبالتالي يُمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالتالي :

ما أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي لدى الشركات المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؟

## 3. أهمية الدراسة

### ❖ الأهمية العلمية

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في التعرف على موضوعي قاعدة الحوكمة" تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية" و جودة المعلومات المحاسبية من جوانبها المختلفة ورفد المكتبة العربية بالجديد من الأدبيات في هذا المجال ما يعد اضافة يمكن الإستفادة منها لكل من له علاقة.

### ❖ الأهمية العملية

- المساهمة في إظهار أهمية تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية ودوره في زيادة جودة المعلومات المحاسبية.
- تنبيه المستثمرين والموردين إلى أهمية الإفصاح بشفافية ودور ذلك في عملية اتخاذ القرار الاستثماري .
- المساهمة في وضع المعايير التي تساهم في زيادة جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- تعزيز الحاجة إلى تطبيق قواعد نظام حوكمة الشركات.

## 4. أهداف الدراسة

- معرفة علاقة تطبيق تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية بجودة الإفصاح المحاسبي.
- المساهمة في إيجاد نظام إفصاحي متان بالدقة والشفافية والوضوح.
- المساهمة في إعداد قائمة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المصدرة.
- الحد من الآثار السلبية لعدم الحصول على المعلومات بشكل كامل وعادل.

## 5. فرضية الدراسة

### ❖ فرضية الدراسة الرئيسية

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي

## 6. متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية

المتغير التابع : تجويد الإفصاح المحاسبي

## 7. منهجية الدراسة

منهجية الدراسة هي الطريقة التي سيعتمد عليها الباحث للوصول إلى نتائج منطقية ،استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الاجتماعية والإنسانية ، تم الاعتماد على المصادر الثانوية من الكتب والدراسات العربية والأجنبية والمصادر الأولية ،ولقد تم إعداد استبانة خصيصا لغرض الدراسة وفق تدرج مقياس Likert الخماسي، وتم تحليلها باستخدام برنامج SPSS للتحليل الإحصائي.

## 8. مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة يتمثل في الشركات المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية سنة 2022. ولقد تم اختيار المدراء الماليين والمحاسبين العاملين في مجال الحوكمة والإفصاح المحاسبي وبلغ عدد مفردات المجتمع 270 مفردة.

### ❖ العينة

تم اختيار عينة عشوائية من المدراء الماليين والمحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة في الشركات المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ولقد تم توزيع الاستبانة على عينة عددها (159) من مجتمع عدده (270) مفردة ، و لقد تم استرداد ( 139 ) استبانة منها بنسبة استرداد بلغت (87.4%) وهذه نسبة يمكن الاستناد عليها في تعميم النتائج.

## 9. حدود الدراسة

- الحد الزمني : سنة 2022 م.
- الحد المكاني : الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، فلسطين.
- الحد الموضوعي: أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية يؤدي إلى تجويد الإفصاح المحاسبي.

## 10. الدراسات السابقة

- دراسة عمر سعيد العجيل 2022 ، بعنوان " أثر تطبيق حوكمة الشركات كالتحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرار اتفيظلال رقمنة (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين حوكمة الشركات وترشيد القرار اتفيظلال رقمنة في دولة الكويت وتوصلت الدراسة إلى أن تأثير حوكمة الشركات والعمليات التتبعية على مجلس الإدارة ولجانها المراجعة الداخلية على قرار الاستثمارين، حتمية وجود دور أفعال المجلس لإدارة في الممارسات السليمة لتطبيق الحوكمة ووضع السياسات الممارساتها، وجود لجانها المراجعة لها تأثير قاي هام لتفعيل مبادئ الحوكمة، كما وتؤدي المراجعة الداخلية بشكل سليم لتقليل التلاعب بالمعلومات المالية، توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار الاستثمار فيسوق الأوراق المالية يتوقف على مصادقيتها وسهولة استخدامها، الجانب المتأثر بها على قرار الاستثمار. وأوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي بين العاملين بأهمية تطبيقاتها، حوكمة الشركات تم مساعدتهم في حسن استغلالها لترشيد قرار الاستثمار، التعرف على دور الآليات الداخلية للحوكمة من خلال المجلس لإدارة المراجعة الداخلية ولجانها المراجعة، تطبيقات الحوكمة الشركات حيث تقوم بدور مهم في المساعدة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي ترشيد قرارات المستثمرين، كما أوصت بضرورة العمل على تدريب بيوزيادة كفاءة المحليين الماليين المرشحين في مقدمتهم من مشور أو كتابة تقارير تحليلية عن الأرباح بالمتوقعة لترشيد قرار الاستثمارين.

- دراسة شلابي عمار ، تريرات أيمن 2021 بعنوان "أثر جودة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار الاستثماري دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بسكده".

هدفت الدراسة لمعرفة أثر جودة المعلومات المحاسبية من خلال التطرق إلى خصائصها النوعية في عملية اتخاذ القرار الاستثماري، وذلك لما لها من أهمية كبيرة في التأثير على اتخاذ القرارات بالشكل الصحيح ولقد تم اعداد استبانة وتم توزيعها على عينة تبلغ 22 مفردة من المدراء في شركة الكهرباء في بسكيدة في دولة الجزائر ولقد تم تحليل النتائج من خلال استخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS، ولقد توصلت الدراسة إلى أن الشركة موضع الدراسة تعطي أهمية كبيرة لموضوع جودة المعلومات المحاسبية لما له من دور في تحسين عمليه اتخاذ القرار كما أشارت الدراسة إلى أن موثوقية المعلومات من أهم العوامل التي تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرار ولقد أوصت الدراسة إلى ضرورة نشر المزيد من التقارير المالية التي تعزز عملية اتخاذ القرار والإفصاح عن السياسات المالية المستخدمة والثبات في استخدام السياسات المالية وتدريب متخذوا القرار في الشركة على أهمية جودة المعلومات المالية.

• **دراسة (الطويل , 2018) بعنوان: "تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح في التقارير المالية دراسة ميدانية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين"**

هدفت الدراسة الى معرفة تأثير تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح وجودة التقارير المالية في البنوك الفلسطينية ومعرفة مزايا الحوكمة وكيفية الاستفادة من تطبيقها الفعال وبيان الاسباب التي ادت الى زيادة الحاجة لتطبيقها وبخاصة في البنوك العاملة في فلسطين، ولقد خلصت الدراسة إلى ان تطبيق حوكمة الشركات له دور ايجابي كبير في تحسين الإفصاح المحاسبي وانه تتوفر لدى البنوك المقومات المناسبة لتطبيق نظام الحوكمة بشكل فعال ولقد أوصت الدراسة ببذل المزيد من الجهود لتحديث وتطوير تطبيق نظام حوكمة الشركات بما يحقق اهدافه وأوصت بضرورة تشجيع البنوك على تطبيق مبادئ الحوكمة والالتزام بها وتطويرها.

• **دراسة جريوكلتوم و يدو محمد 2017 بعنوان "دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية".**

سعت هذه الدراسة إلى معرفة دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية وذلك لأنه يعتبر من الركائز الأساسية التي توفر البيانات والمعلومات المهمة لكل الأطراف ذات العلاقة، وازدادت أهمية هذا المبدأ إثر الأزمات والانهيئات المالية الكبيرة التي حدثت في الأسواق المالية الأمر الذي جعل المتعاملين الاقتصاديين يفقدون الثقة في كفاءة الأسواق المالية، وهو الأمر الذي جعل الخبراء والمحللين يركزون على مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات والبيانات المقدمة مما يرفع ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية ويجعل قرارات المتعاملين الاقتصاديين صائبة فيما يخص استثماراتهم في أسواق الأوراق المالية.

• **دراسة ( منايعة ، محمد ، 2014) بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن الإشكالية التالية "ما مدى انعكاس تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية" , وهل يؤدي تطبيق الحوكمة المؤسسة إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟ ، ولقد هدفت الدراسة إلى عرض المفاهيم والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات والتعريف بمفهوم المعلومات المحاسبية والتي تقوم الشركات بتقديمها للأطراف ذات العلاقة وإبراز أهمية العلاقة بين نظام حوكمة الشركات وبين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي يتم نشرها بما يحقق أهداف المؤسسات ، ولقد خلصت الدراسة إلى أن من الدوافع المهمة لظهور وتطبيق نظام حوكمة الشركات هو إعادة الثقة وزيادتها في المعلومات والبيانات المحاسبية التي تنتشرها الشركات لمستخدميها وأن وجود هذا النظام يساهم بشكل كبير في رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية المنشورة , كما وأكدت النتائج أن الالتزام بتطبيق نظام الحوكمة يساهم في زيادة الشفافية والدقة والإفصاح في إعداد التقارير المحاسبية وبالتالي يُحسن نشر المعلومات المطلوبة لمستخدميها وفي الوقت المناسب وهذا له دور ايجابي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ولقد اوصت الدراسة إلى زيادة الاهتمام بتطبيق نظام حوكمة الشركات وتدعيم كل آلياتها لتحقيق أهدافها وتطبيق مبادئها ما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية

وكما أوصت بزيادة الإهتمام العملي والعلمي بموضوعي الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية ووضع مقاييس لتقييم تطبيقهما.

• **دراسة (قدوري , 2012) بعنوان " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي , دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر "**

هدفت الدراسة الى بيان مفهومي الحوكمة والإفصاح ومدى علاقتها ببعضهما البعض وكيفيه التعامل معهما في البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر ولقد توصلت الدراسة الى إن البنوك والمؤسسات الاقتصادية تهتم بالإفصاح بشكل كبير في القوائم وكذلك توصل الباحث الى وجود اهتمام من قبل الشركات والمؤسسات الاقتصادية بالسياسات المحاسبية ما يزيد من المصداقية في العمل ولقد أوصى الباحث بضرورة قيام الدولة عبر الجهات ذات العلاقة بضرورة الزام الشركات بضرورة الالتزام بالإفصاح الكافي والشامل في الوقت المناسب، وكذلك ان تقوم المؤسسات المالية بتدريب وتأهيل موظفيها بما يُعزز تحقيق الاهداف المرجوة بشكل فعال ويحقق الشفافية وبما يتوافق مع الأنظمة النافذة.

• **دراسة (تلاحمة, 2012) بعنوان " حوكمة الشركات المساهمة في فلسطين النظرية والتطبيق "**

هدفت الدراسة التعرف على مبادئ حوكمة الشركات المتعارف عليها دولياً، خصوصاً تلك الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)، ثم الكشف عن أثر الممارسات السليمة لها، في مواجهة الأزمات المالية وتقديم تصورات للكيفية التي يجري بها تعزيز مبادئ الحوكمة في الشركات ولقد خلصت الدراسة إلى أن هنالك العديد من الأسباب التي تدعو إلى تطبيق الحوكمة في الشركات منها حدوث الأزمة الراهنة، وحالات الإفلاس، والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة، وغياب الرؤية الاستراتيجية للشركات، والإفصاح المحاسبي غير الكفوء، ولقد اوصت الدراسة أنه على الشركات المساهمة الفلسطينية الالتزام بقواعد الحوكمة، الواردة في التشريعات، والأنظمة والتعليمات، واللوائح المعمول بها، والعمل على توفير المناخ المناسب والظروف الضرورية لتطبيق قواعد الحوكمة.

• **دراسة (الجعلي عبدالوهاب، 2010) بعنوان : أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية و تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.**

تمثلت مشكلة الدراسة في الاستفادة من حوكمة الشركات في زيادة الإفصاح المحاسبي وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلى إدراك مدى الاستفادة من حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتعرف على مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين وتطوير الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية والتحقق من مدى مساهمة إنعكاس ذلك على سوق الأوراق المالية كما اهتمت الدراسة بتطبيق حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية وتطوير الممارسة ومهنة المراجعة حتي يتم الإفصاح المحاسبي وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تؤثر في قرارات الاستثمار، كما ان الإهتمام بتكوين لجان المراجعة وأهمية دورها في تفعيل حوكمة الشركات وزيادة الثقة في التقارير المالية لقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، تمييز الشركات التي تطبق حوكمة الشركات

• **دراسة ( أبو حمام ماجد، 2009) بعنوان أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة العمل على بذل المزيد من الجهود ومتابعة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات بهدف تنمية الوعي والدور الاستثماري في المجتمع وكذلك الحث على تحديث الأطر القانونية والتنظيمية التي توفر الحماية للمستثمرين وضرورة العمل على إيجاد وقواعد عادلة وتطبيقها على كل المساهمين وكذلك منح صلاحيات اكبر لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي لزيادة الأمن والأمان،

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام سوق فلسطين للأوراق المالية بإصدار دليل لحوكمة الشركات وجعل ذلك إلزامياً لجميع الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

• دراسة (أبو موسى، أشرف، 2008) بعنوان: حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية

حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في هل للحوكمة الفعالة تأثير على كفاءة وأداء سوق فلسطين للأوراق المالية وهل تلتزم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟.

وقد هدفت الدراسة إلى تزويد المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية لمعلومات عن مستوى تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المدرجة والتعرف على أهم الصعوبات التي تواجهها، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين والشركات من خلال الندوات والدورات وإصدار النشرات وكذلك أوصت بالإسراع في إعداد لائحة الحوكمة في فلسطين والتي تسجل مبادئ وقواعد محلية لضبط عمل الشركات وكذلك تطوير مؤشر لحوكمة الشركات في فلسطين يسجل عد نقاط معايير ومقاييس لتقييم مدى التزام الشركات لمبادئ الحوكمة كذلك ضرورة إيجاد مؤسسات تهتم بتقييم مدى التزام الشركات بالحوكمة وضمان الالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الهيئات الرقابية الإشرافية

• دراسة : Didar, Riahinezh 2012Chalaki

**Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality ;  
Empirical: "Evidence from Iran**

العنوان سمات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية" ، دراسة تجريبية على الشركات في إيران هدفت هذه الدراسة لتحقيق ومعرفة تأثير حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة طهران خلال الفترة من 2003 للعام 2011م لعدد 136 شركة وذلك على شرط أن لا تتغير السنة المالية بدايتها ونهايتها خلال مدة الدراسة وأن تكون جميع الشركات المدرجة في الدراسة شركات استثمارية .

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وأظهرت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة بين حوكمة الشركات والمتغيرات التالية وتتضمن (حجم مجلس الإدارة ، استقلالية مجلس الإدارة ، تركيز الملكية والتركيز المؤسسي وجودة التقارير المالية ) بالإضافة إلى ذلك لا يوجد العلاقة بين متغيرات التحكم (حجم مكتب التدقيق ، حجم الشركة وعمر الشركة ) وجودة التقارير المالية.

• دراسة (Kajola 2008)

**Corporate Governance and Firm Performance: The Case of Nigerian Listed Firms**

العنوان حوكمة الشركات وأداء الشركة دراسة على الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية هذه الدراسة تهدف لدراسة العلاقة بين أربعة آليات لحوكمة الشركات " حجم المجلس، تركيبة المجلس، الوضع القانوني لرئيس المجلس التنفيذي الجنة الترقيق " كما تهدف لدراسة وفحص أليات لقياس أداء الشركة :وهما "عوائد حقوق المساهمين ، وهامش الربح لعينة فحص تتكون من 20 شركة نيجيرية بين الأعوام " 2000 إلى 2006" ، باستخدام لوحة منهجية والمربعات الصغرى الاعتيادية كطريقة للتقدير، النتيجة تعطينا دليل على العلاقة الايجابية الواضحة بين عوائد المساهمين مع "حجم المجلس والوضع القانوني للرئيس التنفيذي بناء على ذلك فان حجم المجلس يجب أن يكون محدودا بشكل كبير وان المشاركات للرئيس التنفيذي ورئيس المجلس يجب أن يتم تطبيقها بواسطة أشخاص مختلفين النتائج تكشف عن مزيد من العلاقة الايجابية الواضحة بين هامش الربح والوضع القانوني للرئيس التنفيذي هذه الدراسة "على أي حال" لا يمكن أن تزودنا بعلاقة واضحة بين مقياسي الأداء مع "تركيب المجلس ولجنة التدقيق " هذه النتائج تتلاءم مع دراسات سابقة.

## 11. التعليق على الدراسات السابقة

أجمعت الدراسات السابقة على أهمية تطبيق قواعد نظام حوكمة الشركات والعمل على نشر هذا النظام بشكل أوسع لما له من دور كبير في تحسين الواقع المالي والإداري للشركات والمؤسسات المالية وذلك لأنه يساهم في تحسين بيئة العمل وإضفاء مزيداً من الضبط المالي الإداري فيها , كما وتشير الدراسات السابقة إلى أهمية المعلومات المحاسبية الصادرة من الشركات في الحياة الاقتصادية وما تشكله من رافد مهم يمكن الاستناد عليه في تقييم الوضع الاقتصادي في الدول , ولما لهذا الأمر من أهمية جاءت هذه الدراسة لإضافة تأكيد واضح وهو أن تطبيق قاعدة تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية كأحد قواعد نظام حوكمة الشركات يساهم بشكل كبير في تجويد الإفصاح المحاسبي والذي بدوره يساهم في عمليات اتخاذ القرار بشكل أدق وأكثر كفاءة ما يعكس بالإيجاب على الحياة الاقتصادية لجميع الأطراف ذات العلاقة.

## 12. قواعد حوكمة الشركات

قواعد الحوكمة تتشكّل لاعدائاً أساسيةً للتحكم المؤسسي:- (ريحاوي, 2008, ص97)

✓ **الشفافية** تضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في إدارة الشركة والإفصاح السليم المناسب. تضمن الشفافية الثقة والنزاهة والموضوعية في إدارة الشركة والإفصاح السليم في الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة والمتعلقة بالشركة كالمركز

المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات، وتؤمّن هذا العامّة وتوصيل معلومات محاسبية وإفصاحاً ماليًا وغير مالي، على ما يتيح المجال لها لإعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركة أو الأرباح ذات المصلحة،

المؤسسة، والأساسيات الاقتصادية فيها، ويرى الباحث أن هذه القاعدة مهمة جداً فيما يخص مبدأ الإفصاح المحاسبي وهي أحد الركائز الأساسية التي يستند إليها الإفصاح فوجود هذه القاعدة يعزز ويزيد من جودة الإفصاح المحاسبي بكافة أشكاله وفي كل أوقاته. المساءلة

✓ **المساءلة** وتقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرار اتفيا للشركة أو المؤسسة، أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم أو أعمالهم تجاه الشركة والمساهمين.

✓ **المسؤولية** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية.

✓ **الوضوح** وتعني وضوح القوائم المالية والإبلاغ المالي.

✓ **الاستقلالية** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، مثل الهيمنة من رئيس الشركة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة.

✓ **لجنة التدقيق** وهي لجنة تساهم في تدعيم الاستقلالية وهي تمارس دورها الرقابي بالعمل على تعزيز فعالية وكفاءة المدققين الداخليين ومدققي الحسابات الخارجيين.

✓ **العدالة** وتعني ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة بمن فيهم مساهمو الأقلية على اختلاف جنسياتهم.

## 13. الإفصاح في الاصطلاح

إن المتتبع لتعريف مصطلح الإفصاح المحاسبي يجد الكثير من التعريفات والتي يأتي ملخصها أنه إظهار المعلومات اللازمة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات المالية بما يضمن اتخاذ قرارات مستندة إلى هذه المعلومات ولعل أبرز التعريفات التي يمكن سردها كما يلي:-

إظهار كلاً للمعلومات التي قد تم اتخاذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات التي قاموا بالتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل. (الحيالي، وليد ناجي، 1996، ص 371)

ويعني شمولاً للتقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذا التقرير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الشيرازي، مهدي عباس، 1991، ص 322)

كما ويُعرّف الإفصاح علناً عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو فيها هو المشو الملاحظاتو

الجدوا لا المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل لوائح الإفصاح غير ملائمة لمستخدمي القوائم المالية  
من الأطر الخارجية والتيلها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة. (رغدان وسفير ، 2010، ص 8)

#### 14. جودة المعلومات المحاسبية

##### • تعريف جودة المعلومات المحاسبية

يُمكن أن تُعرف المعلومات المحاسبية بأنها هي البيانات التي يتم تجميعها وقياسها وتلخيصها وتبويبها  
وعرضها في القوائم المالية حتى يتمكن مستخدميها من التقييم واتخاذ القرارات التي تناسبهم. (العابدي ،  
دلال، 2016، ص56)

وجودة المعلومات المحاسبية تتمثل في مصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وما تُحققه من  
منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو هذه المعلومات من التحريف والتضليل وأن تُعد في ضوء  
مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يُحقق الهدف من استخدامها.  
(بلجودي، سميحة، 2017، ص29)

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كميّار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات  
المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين أساليب المحاسبية لغرض القياس  
والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين  
في ترشيدهم قراراتهم، أي أن المعلومة الجيدة هي المعلومات أكثر فائدة في مجال ترشيدهم  
القرارات. (المجهلي، علي، 2009، ص23).

##### • الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بعدة خصائص لكي تكون مفيدة لصاحب القرار: (أبوحماد،  
ماجد، 2009، ص56)

✓ **الملائمة:** لكي تكون المعلومات ذات فائدة لها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين  
الغرض الذي أعدتها من أجلها، وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف  
معينيسا عدم اتخاذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملائمتها لاختيار بديل من  
بين البدائل المتاحة وقد وصف مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار الملائمة  
أنها المعيار الأساسي لاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية.

✓ **المصدقية:** وتعني أن تتمتع المعلومات بدرجة عالية من الأمانة والمصدقية ويتم الاعتماد عليها في  
عمليات اتخاذ القرار.

✓ **الدقة:** يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية عند دقتها، فإذا كانت دقيقة ساهم ذلك في تحقيق منفعتها في شتى النواحي.

✓ **التوقيت المناسب:** ويعنيان اتصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب فلا فائدة من وصول المعلومات في وقت  
متأخر لمن يستعملها لأنها تفقد منفعتها

✓ **الفهم والاستيعاب:** بمعنى أن تكون البيانات واضحة وسهلة وغير معقدة ويمكن فهمها والاستفادة منها في  
الاستخدام.

✓ **الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات:** أي أن تكون

المعلومات مصدر أهمها فصيحة اتخاذ القرار حيث يؤثر ديا همالها للخلل في عملية

اتخاذ القرار، لذلك فإن الأهمية النسبية للإفصاح الأمثلير تطبا بأمانة المعلومات

و إمكانية الاعتماد عليها ولهذا يجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية

النسبية، و التعرف على ما يحتاجها المستخدم من معلومات، بحيث إذا أدرجنا في

معلومات أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة غير صحيحة إلى التأثير على تقييم

المستفيد من تلك المعلومات فإنها تعتبر في هذا الحالة ذات أهمية.

✓ **الكفاية:** تتوقف خاصية الكفاية في التقارير المالية على كمية المعلومات ونوعيتها ومدى

استيعابها، بحيث تشبع هذا المعلومات مستخدميها وتعطيهم دوا عاليا الجودة للمستفيدين منها.

مما سبق يتضح بأن جودة التقارير المالية تتميز بخصائص تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، على أن تكون هذه المعلومات قابلة للقياس والمقارنة وتتلاءم مع مستخدمي المعلومات في حالة ادخال تغيرات جوهرية على الأنشطة القائمة وتُحقق السرعة في نقل المعلومة وتوقيتها وأهميتها ودرجة مصداقيتها والوثوق بها.

## الاطار العملي للدراسة

### 1. منهجية الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه مناسباً للدراسات الاجتماعية والإنسانية وذلك للتوصل إلى نتائج منطقية اعتماداً على المصادر الثانوية والأولية

#### • المصادر الثانوية

تشتمل على الكتب والدراسات العربية والأجنبية والتي تضم ما كتب في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة وما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات ودوريات متخصصة مرتبطة بموضوع الدراسة.

#### • المصادر الأولية

استخدم الباحث استبانة تم إعدادها وتصميمها لغرض الدراسة وفق تدرج مقياس ليكرت الخماسي بحيث تأخذ كل إجابة أهميتها النسبية من (1 إلى 5) وستغطي هذه الأسئلة جوانب الدراسة وسيتم توزيعها على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، كما سيتم تحليل الاستبانة من خلال برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية كالأساليب الإحصائية الوصفية من توزيع تكراري ووسط حسابي وانحراف معياري والأساليب الإحصائية الاستدلالية التي تتوافق مع الدراسة .

### 2. مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية سنة 2022م، والبالغ عددها 49 شركة بحسب موقع بورصة فلسطين ، موزعة على قطاعات مختلفة وهي التأمين والبنوك والصناعة والخدمات والاستثمار ولقد تم اختيار المدراء الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين الذين على علاقة بموضوع الدراسة ليكونوا مجتمع الدراسة، وبالتالي فقد بلغ حجم المجتمع 270 مفردة ولقد تم اختيار عينة مكونة من 159 مفردة بحسب معادلة روبرت ماسون ولقد أرسلت الاستبانة لجميع أفراد العينة البالغ عددهم 159 مفردة ولقد وتم استرداد 139 استبانة منها، بنسبة استرداد 87.4% وهذه النسبة يمكن الإستناد إليها في تعميم النتائج بشكل جيد.

### 3. أداة الدراسة

تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

◀ القسم الأول : يتكون من الخصائص العامة لأفراد المجتمع ويتكون من 6 فقرات

◀ القسم الثاني : يناقش أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 درجات كما هو موضح بجدول رقم (1).

#### جدول رقم(1) مقياس الإجابات "ليكرت"

درجة الموافقة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

❖ تحليل القسم الأول : الخصائص العامة لأفراد المجتمع

• المسمى الوظيفي

يُبين جدول رقم ( 2 ) أن 23.8% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم مدير مالي، و 41.7% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم رئيس قسم، و 33.1% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم محاسب، و 1.4% لديهم مسميات وظيفية أخرى ، مما يدل على أن غالبية المستطلعة آرائهم لهم معرفة بالعمل المالي داخل الشركات محل الدراسة.

**جدول رقم (2) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي**

المسمى الوظيفي	مدير مالي	رئيس قسم	محاسب	أخرى	المجموع
التكرار	33	58	46	2	139
النسبة المئوية	23.8%	41.7%	33.1%	1.4%	100%

**المؤهل العلمي**

يُبين جدول رقم ( 3 ) أن 10.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراة، و 39.6% مؤهلهم العلمي ماجستير ، و 49.6% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وهذا يدل على الكفاءة العلمية لمجتمع وعينة الدراسة.

**جدول رقم (3) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**

المؤهل العلمي	دكتوراة	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم	المجموع
التكرار	15	55	69	0	139
النسبة المئوية	10.8%	39.6%	49.6%	0%	100%

**التخصص الجامعي للمؤهل العلمي**

يُبين جدول رقم ( 4 ) أن 80% من عينة الدراسة تخصصهم الجامعي هو المحاسبة فيما بين الجدول ذاته أن 9.4% تخصصهم الجامعي هو إدارة الأعمال والنسبة ذاتها تخصصهم الاقتصاد فيما كان 1.4% من عينة الدراسة لديهم تخصصات أخرى، وهذا يدل على الارتباط بين تخصص مفردات عينة الدراسة وموضوع الدراسة.

**جدول رقم (4) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص الجامعي**

التخصص الجامعي	المحاسبة	ادارة الأعمال	الاقتصاد	اخرى	المجموع
التكرار	111	13	13	2	139
النسبة المئوية	80%	9.4%	9.4%	1.4%	100%

**العمر**

يُبين جدول رقم ( 5 ) أن 7.2% من عينة الدراسة عمرهم أقل من 30 سنة وأن 87% من عينة الدراسة تتراوح اعمارهم بين 30 الى 40 سنة ، وأن 5.8% من عينة الدراسة اعمارهم تتراوح بين الـ 40 سنة إلى 50 سنة .

**جدول رقم (5) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر**

العمر	أقل من 30	من 30 الى 40	من 40 إلى 50	أكثر من 50	المجموع
التكرار	10	121	8	0	139
النسبة المئوية	7.2%	87%	5.8%	0%	100%

**عدد سنوات الخبرة**

يُبين جدول رقم (6) أن 7.2% من عينة الدراسة بلغت لديهم سنوات الخبرة لهم أقل من 5 سنوات ، و 27.3% من عينة الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم أكثر من 5 إلى أقل من 10 سنوات ، و 51.8% من عينة الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم أكثر من 10 إلى أقل من 15 سنة ، و 13.7% من عينة الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم 15 سنة فأكثر.

**جدول رقم (6) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة**

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	أكثر من 16 سنة	المجموع
التكرار	10	38	72	19	139
النسبة المئوية	7.2%	27.3%	51.8%	13.7%	100%

• **القطاع الذي تنتمي إليه الشركة**

يُبين جدول رقم (7) أن 19.4% من الشركات عينة الدراسة تنتمي إلى قطاع الخدمات وأن 15.8% من الشركات عينة الدراسة تنتمي إلى قطاع التأمين ، وأن 23.8% من الشركات عينة الدراسة تنتمي إلى قطاع البنوك والخدمات المالية، وأن 19.4% من الشركات عينة الدراسة تنتمي إلى قطاع الصناعة وأن 21.6% من الشركات عينة الدراسة تنتمي إلى قطاع الاستثمار.

**جدول رقم (7) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه الشركة**

اسم القطاع	الخدمات	التأمين	البنوك	الصناعة	الاستثمار	المجموع
التكرار	27	22	33	27	30	139
النسبة المئوية	19.4%	15.8%	23.8%	19.4%	21.6%	100%

• **درجة معرفتكم بأهمية تطبيق نظام حوكمة الشركات (قاعدة تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية)**

يبين جدول رقم (8) أن 6.5% من عينة الدراسة لديهم معرفة بنظام حوكمة الشركات بنسبة أقل من 50%، و 51.8% من عينة الدراسة لديهم معرفة بنظام حوكمة الشركات بنسبة أكبر من 50% وأقل من 70% ، و 41.7% من عينة الدراسة لديهم معرفة بنظام حوكمة الشركات بنسبة أكبر من 70%.

**جدول رقم (8) المعرفة بأهمية نظام حوكمة الشركات**

درجة المعرفة	أقل من 50%	من 50% إلى 70%	أكبر من 70%	لا يوجد معرفة	المجموع
التكرار	9	72	58	0	139
النسبة المئوية	6.5%	51.8%	41.7%	0%	100%

• **هل لديكم معرفة عن أهمية جودة الإفصاح المحاسبي**

يبين جدول رقم (9) أن 1.4% من عينة الدراسة لديهم معرفة بأهمية تجويد الإفصاح المحاسبي في الشركات بنسبة أقل من 50%، و 57.6% من عينة الدراسة لديهم معرفة بأهمية تجويد الإفصاح المحاسبي في الشركات بنسبة أكبر من 50% وأقل من 70% ، و 41% من عينة الدراسة لديهم معرفة بأهمية تجويد الإفصاح المحاسبي في الشركات بنسبة أكبر من 70%.

**جدول رقم (9) المعرفة بأهمية جودة الإفصاح المحاسبي**

درجة المعرفة	ممتازة	جيدة جداً	جيدة	لا يوجد معرفة	المجموع
التكرار	2	80	57	0	139
النسبة المئوية	1.4%	57.6%	41%	0%	100%

❖ **القسم الثاني تحليل فقرات محاور الدراسة**

**المحور الأول تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية**

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (t-test) لتحليل فقرات المحور الأول "تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية"، كما تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لجميع فقرات المحور الأول وقد جاءت النتائج المبينة في جدول رقم (10) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة باستخدام المتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة ولقد تم الإشارة هنا إلى الفقرة في الترتيب الأول والفقرة في الترتيب الأخير كما يلي:

- الفقرة رقم (1) جاءت في الترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.09 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3 ، والوزن النسبي لها 81.73% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة اختبار (t-test) 14.548، والقيمة الاحتمالية (sig.) للفقرة بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهذه الفقرة دالة احصائياً عند مستوى دلالة (a ≤ 0.05)، وهذا يُدلّل بحسب آراء أفراد العينة على أن الشركات موضع الدراسة تقوم بالإفصاح العادل والوقت المناسب عند مراقبة الحسابات الخارجي، بدرجة كبيرة.
- الفقرة رقم (3) جاءت في الترتيب الثالث عشر والأخير حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.65 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3 ، والوزن النسبي لها 72.95% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة اختبار (t-test) 7.873، والقيمة الاحتمالية (sig.) للفقرة بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهذه الفقرة دالة احصائياً عند مستوى دلالة (a ≤ 0.05)، وهذا يُدلّل بحسب آراء أفراد العينة على أنه في الشركات موضع الدراسة يتم الإفصاح عن التصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح، بدرجة كبيرة.
- **بصفة عامة** يتبين من تحليل فقرات هذا المحور الأول "تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية" أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي 3.82 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3 ، والوزن النسبي يساوي 76.37% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي 15.999 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ودالة احصائياً عند مستوى دلالة (a ≤ 0.05) مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على فقرات هذا المحور بدرجة كبيرة.

جدول رقم (10) تحليل فقرات المحور الأول وتطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة	الترتيب
1.	تقوم شركتكم بالإفصاح العادل والوقت المناسب عند مراقبة الحسابات الخارجي.	4.09	.880	81.73	14.548	0.000	كبيرة	1
2.	يتم الإفصاح العادل والوقت المناسب عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم (حق الأغلبية من حيث المساهمة، وحقوق التصويت)	3.67	.799	73.5	10.086	0.000	كبيرة	12
3.	يتم الإفصاح عن التصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.	3.65	.970	72.9	7.873	0.000	كبيرة	13
4.	يتم الإفصاح عن السياسات المالية والمحاسبية في شركتكم بشكل عادل وفي الوقت المناسب، وتُرَاعَى تكلفتها في ذلك.	3.85	.947	76.9	10.566	0.000	كبيرة	5
5.	تقوم إدارة الشركة بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في	3.95	.810	79.1	14.00	0.000	كبيرة	4

## أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي

		1	2				المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.
6	كبيرة	0.000	10.77 9	75.6 8	.858	3.78	يتم الإفصاح للمساهمين بشكل عادل عن أي سلوك غير أخلاقي لأعضاء مجلس الإدارة.
11	كبيرة	0.000	7.482	73.6 7	1.077	3.68	تفصح الشركة عن المزايا والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة
8	كبيرة	0.000	9.727	75.1 1	.916	3.76	يتم الإفصاح في شركتكم عن هياكل الحوكمة وسياساتها
2	كبيرة	0.000	15.5	80.1 4	.766	4.01	يتم الإفصاح في شركتكم طبقاً للمستويات النوعية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
10	كبيرة	0.000	9.9	73.9 6	.831	3.70	يتم القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل كفؤ لأعمال الشركة لديكم، ويتم الإفصاح بشفافية عن ذلك.
3	كبيرة	0.000	14.01	79.2 8	.811	3.96	في شركتكم يتم توفير فرصة متساوية، وتوقيت مناسب لإيصال المعلومات لمستخدميها مع قابلية المساءلة والمراجعة أمام المساهمين
7	كبيرة	0.000	10.88 7	75.5 8	.849	3.77	يوجد قنوات واضحة لنشر المعلومات الخاصة بشركتكم وفي التوقيت المناسب وتراعي العدالة في إيصال المعلومة لجميع الأطراف المعنية دون تحيز.
9	كبيرة	0.000	8.616	74.6 8	1.004	3.73	تفصح الشركة عن المخاطر الجوهرية التي تواجهها كل الفئات المعنية.
<b>كبيرة</b>		<b>0.000</b>	<b>15.9 99</b>	<b>76.3 7</b>	<b>.765</b>	<b>3.82</b>	<b>جميع الفقرات</b>

### ● تحليل فقرات المحور الثاني

#### جودة الإفصاح المحاسبي

تم استخدام اختبار T للعينه الواحدة (t-test) لتحليل فقرات هذا المحور " جودة الإفصاح المحاسبي"، كما تم احتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لجميع فقرات المحور الثاني وقد جاءت النتائج المبينة في جدول رقم ( 11) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة باستخدام المتوسط الحسابي والوزن النسبي، ولقد تم الإشارة هنا الى الفقرة في الترتيب الأول والفقرة في الترتيب الأخير كما يلي:

- الفقرة رقم (19) جاءت في الترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.91 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3 ، والوزن النسبي لها 78.27% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة اختبار (t-test) 15.022، والقيمة الاحتمالية (sig.) للفقرة بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهذه الفقرة دالة احصائياً عند مستوى دلالة (a ≤ 0.05)، وهذا يُدلل بحسب آراء أفراد العينة على أنه يوجد في الشركات موضع الدراسة التزام تام بقواعد حوكمة الشركات وهذا بدوره يساهم في زيادة جودة الإفصاح المحاسبي ويحقق الغايات المنوطة به، بدرجة كبيرة.
- الفقرة رقم (11) جاءت في الترتيب التاسع عشر والأخير حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.40 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3 ، والوزن النسبي لها 68.06% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة اختبار (t-test) 5.540، والقيمة الاحتمالية (sig.) للفقرة بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهذه الفقرة

## أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي

دالة احصائياً عند مستوي دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وهذا يُدلل بحسب آراء أفراد العينة على أنه في الشركات موضع الدراسة يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بما يضمن إجراء المقارنات بشكل شفاف من قبل مستخدمي القوائم المالية، بدرجة كبيرة.

- **بصفة عامة** يتبين من تحليل فقرات هذا المحور "جودة الإفصاح المحاسبي" أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3.70 من الدرجة الكلية البالغة 5 وهو أكبر من درجة الموافقة المتوسطة التي تساوي 3، والوزن النسبي يساوي 74.05% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي 29.783 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05، ودالة احصائياً عند مستوي دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على فقرات هذا المحور بدرجة كبيرة.

جدول رقم (11) تحليل فقرات المحور الثاني جودة الإفصاح المحاسبي

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة	الترتيب
1.	في شركتكم توجد حاجة للدقة والوضوح في نشر المعلومات واعداد الحسابات الختامية بجودة عالية.	3.88	.855	77.55	12.100	0.000	كبيرة	2
2.	تقوم إدارة شركتكم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.	3.78	.849	75.68	10.887	0.000	كبيرة	6
3.	توفر إدارة شركتكم الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها وتساهم في تحسين عمليات اتخاذ القرار لجميع الأطراف ذات العلاقة.	3.81	.767	76.26	12.500	0.000	كبيرة	4
4.	تفصح شركتكم بشكل كاف وعادل في القوائم المالية عن الأداء المالي للشركة وفي الوقت المناسب وبشكل دوري.	3.76	.779	75.11	11.437	0.000	كبيرة	7
5.	يفسر كتكميتم الإفصاح عن جميع عناصر المركز المالي بالقدر الكافي وبدون استثناء، ما يشجع على شراء أسهم الشركة وزيادة قيمتها.	3.79	.747	75.83	12.495	0.000	كبيرة	5
6.	تتوفر لدى شركتكم قوائم النشر المعلومات الكافية بطريقة عادلة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.	3.68	.791	73.53	10.075	0.000	كبيرة	14
7.	تعمل شركتكم على رفع ثقة مستخدمي بياناتها المالية بنشرها معلومات دقيقة وكافية وملائمة وفي الوقت المناسب دون تضليل أو تشويش.	3.74	.745	74.82	11.720	0.000	كبيرة	8
8.	تسعى إدارة شركتكم الى تجويد الإفصاح المحاسبي وذلك لزيادة الثقة بينها وبين مستخدمي المعلومات المالية الخاصة بالشركة.	3.68	.733	73.67	10.998	0.000	كبيرة	13
9.	تستطيع كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة من الحصول على المعلومات الكافية التي تحتاجها دون أي معيقات.	3.50	.726	69.93	8.061	0.000	كبيرة	17
10	يلزم تطبيق نظام حوكمة الشركات شركتكم بإعداد	3.69	.610	73.96	13.493	0.000	كبيرة	11

## أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي

							كافة القوائم المالية وفق متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبية الدولية.
19	كبيرة	0.000	5.540	68.06	.857	3.40	في شركتكم يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بما يضمن إجراء المقارنات بشكل شفاف من قبل مستخدمي القوائم المالية.
9	كبيرة	0.000	12.284	74.24	.684	3.71	يتم الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ما يعزز من الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية الخاصة بشركتكم
10	كبيرة	0.000	10.732	74.12	.782	3.70	تغطي إفصاحات شركتكم جميع الجوانب المهمة التي يحتاج إليها أطراف العلاقة كالأحداث اللاحقة والصفقات المهمة والشكوك حول استمرارية الشركة.
18	كبيرة	0.000	6.959	69.35	.792	3.47	تمكن المعلومات المنشورة من قبل شركتكم جميع الأطراف من اتخاذ قراراتهم بشكل جيد دون أي تأثير سلبي عليهم، حيث تعطي المعلومات المنشورة صورة شاملة عن أعمال المنشأة ونتائجها المالية.
12	كبيرة	0.000	10.333	73.81	.788	3.69	تتوفر في شركتكم كافة الامكانيات اللازمة لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي من مقومات مادية وبشرية وقواعد بيانات.
15	كبيرة	0.000	9.937	73.24	.785	3.66	تتلاءم المعلومات المرفوعة عنها من شركتكم مع الغرض منها وتميز بالمصداقية العالية والدقة.
16	كبيرة	0.000	8.586	72.66	.869	3.63	تتميز المعلومات الصادرة عن شركتكم بالواقعية ويسهل فهمها وتحليلها والبناء عليها.
3	كبيرة	0.000	15.283	76.69	.644	3.83	كمية المعلومات التي تفصح عنها شركتكم كافية بدرجة تمكن مستخدميها من اتخاذ القرار بصورة دقيقة دون اغفال أي معلومات مهمة.
1	كبيرة	0.000	15.022	78.27	.717	3.91	إن التزام شركتكم التام بقواعد حوكمة الشركات يساهم في زيادة جودة الإفصاح المحاسبي ويحقق الغايات المنوطة به.
<b>كبيرة</b>		<b>0.000</b>	<b>29.78</b> <b>3</b>	<b>74.0</b> <b>5</b>	<b>.798</b>	<b>3.70</b>	<b>جميع الفقرات</b>

### ✚ اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي.

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث بإيجاد العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع باستخدام إختبار بيرسون لقياس الارتباط ومن تم قام الباحث بقياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وذلك لقدرة هذا النموذج على قياس الأثر بشكل دقيق.

- أولاً إيجاد العلاقة بين المتغيرين المستقل " تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية " والمتغير التابع "تجويد الإفصاح المحاسبي" عند مستوى دلالة إحصائية ( $\alpha = 0.05$ )، حيث تم استخدام إختبار بيرسون لإيجاد هذه العلاقة والنتائج مبينة في جدول رقم ( 12 ) والذي يُبين أن قيمة الارتباط  $r$  بين المتغيرين  $0.538^{**}$  ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05

## أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي

، مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي عند مستوى دلالة إحصائية  $\alpha = 0.05$

### جدول رقم ( 12 )

معامل الارتباط بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي

المحور الرئيسي	الاحصاءات	جودة الإفصاح المحاسبي
العلاقة بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي.	معامل الارتباط	.538**
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	139

ثانياً قمنا بتحديد نموذج الانحدار الخطي البسيط باستخدام المعادلة التالية:  $Y = a + bx$ ، وقد تم الاعتماد على الفرضية الصفرية  $H_0$  والفرضية البديلة  $H_1$  لفرضيات الدراسة وذلك للإجابة على السؤال التالي: هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية وبين تجويد الإفصاح المحاسبي؟.

وللإجابة عن هذا التساؤل قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، فكانت النتائج كما يلي:

### جدول رقم ( 13 )

تحليل الانحدار الخطي البسيط للأثر بين تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على تجويد الإفصاح المحاسبي

المتغير المستقل	معامل الانحدار	قيمة اختبار T	القيمة الاحتمالية Sig.
المقدار الثابت	2.755	21.470	.000
تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية	0.248	7.470	.000
معامل التحديد = (0.289)، معامل التحديد المعدل = (0.284)			

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

بلغت قيمة معامل التحديد = (0.289)، ومعامل التحديد المعدل = (0.284)، أي ما نسبته (28.4%) من التغير في المتغير التابع تجويد الإفصاح المحاسبي يعود للمتغير المستقل (تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية)، والنسبة المتبقية (71.6%) تعود لعوامل أخرى، كما نلاحظ أن قيمة مستوى المعنوية (sig.) لمتغير تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية تساوي 0.000 وهي أقل من 5% وهذا يعني أننا نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$ ، ونقبل بالفرضية البديلة  $H_1$  القائلة إنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على المتغير التابع تجويد الإفصاح المحاسبي، وهذا يعني أنه عند إزدياد تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية بمقدار وحدة واحدة سيؤدي ذلك إلى تحسين الإفصاح المحاسبي بمقدار 0.248، كما أن معادلة خط الانحدار البسيط  $Y = a + bx$  تكون: تجويد الإفصاح المحاسبي =  $0.248 + 2.755$  (تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية)

خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية على جودة الإفصاح المحاسبي والمساهمة في رفع درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المصدرة ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي نبرز أهمها فيما يلي :

النتائج

- يوجد علاقة ارتباطية بين متغيري الدراسة تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية و جودة الإفصاح المحاسبي، كما وتُظهر النتائج أن تطبيق مبدأ تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية يؤثر على متغير تجويد الإفصاح المحاسبي بنسبة 28.4% وأن باقي التأثير يعود لعوامل أخرى.
- كما بينت نتائج الدراسة أن أفراد العينة يوافقون بدرجة كبيرة على أن تدعيم عنصر الإفصاح والشفافية يساهم في زيادة جودة الإفصاح المحاسبي. وأن الشركات تقوم بتدعيم هذا العنصر كما وأن الشركات تقوم بالإفصاح بجودة عالية عن المعلومات والبيانات المحاسبية التي تنشرها .

#### التوصيات

- تنمية الوعي بأهمية الاستمرار بتطبيق قواعد نظام حوكمة الشركات لما له من دور كبير نشر وتعزيز وتدعيم النزاهة والشفافية في القوائم والتقارير المالية التي تصدرها الشركات.
- تشجيع الشركات على الإهتمام في زيادة ثقة مستخدموا البيانات المالية وذلك من خلال الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وأبرزها تدعيم عنصر الشفافية والإفصاح لما لذلك من دور في ورفع قيمة الشركة وتحسين أسهمها في السوق المالي.
- العمل على تعزيز الثقة بالتقارير المالية من خلال اصدار المزيد من التقارير المالية المعززة للبيانات المالية المنشورة
- توعية المستثمرين بأهمية المعلومات الصادرة عن الشركات التي تطبق قواعد نظام حوكمة الشركات عند اتخاذ أي قرار استثماري، وأن هذه المعلومات تتمتع بدرجة عالية من الثقة والدقة.
- ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمندراء الشركات وأصحابين نظام الحوكمة للمساهمة في تدعيم النزاهة والعدالة والشفافية والعمل على نشر مفهوم ثقافة الإفصاح والحوكمة بشكل أوسع والعمل الإهتمام الأكاديمي في الجامعات بموضوع حوكمة الشركات وزيادة تعميق فهم المهتمين فيه بأهمية تطبيقه.

#### قائمة المراجع:

- أبو حماد، ماجد (2009) " اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبية وجود التقارير المالية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- أبو موسى ، اشرف (2008) " حوكمة الشركات وازها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- تلاحمة ، خالد ، 2012 بعنوان " حوكمة الشركات المساهمة في فلسطين النظرية والتطبيق" المجلة الأردنية في القانون والعلوم السياسية، المجلد 4 العدد 3 رجب 1433هـ / تموز 2012م. جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.
- الجعلي عبدالوهاب 2010 ، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، الخرطوم :جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه 2010م.
- الحيايي ، وليد ناجي، "المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي" دارحنين، عمان، 1996، ص 371.
- دراسة جريبولتوم و يدو محمد 2017 بعنوان "دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية"، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 1 ، مجلد 16، الجزائر.
- دراسة شلابي عمار ، تيريرات أيمن 2021 بعنوان "أثر جودة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار الاستثماري دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بسكيكده" مجلة مجاميع المعرفة ، المجلد 7 العدد 1 ، الجزائر 2021
- دراسة عمر سعيد العجيل 2022 ، بعنوان " أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرار اتقيظلالرقمنة

- (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية) "المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية-  
المجلد الثالث عشر-العدد الثاني - جامعة مدينة السادات ، مصر، مارس 2022
- رعدان ، أحمد و سفير، محمد ، خيار الجزائر بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ،كلية الحقوق/ مجلة الباحث،العدد السابع، جامعة الجزائر، 2010، ص84.
  - سميحة بلجودي، 2017 أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة.
  - الشيرازي، مهدي عباس، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991 ص322
  - الطويل، عرفات ، 2018 بعنوان: " تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح في التقارير المالية دراسة ميدانية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر ، غزة، فلسطين.
  - العابدي دلال 2015 ،حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة دكتوراه، جامعة محمد 19 خيضر، الجزائر.
  - قدوري، مبروك، 2012 " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي ، دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر" جامعة قاصدي مرباح رسالة ماجستير، ورقلة، الجزائر
  - المجهلي ، ناصر محمد علي، 2009 "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات"، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة.
  - منايعة ، محمد 2014 بعنوان:- " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير غير منشورة ، محمد خيضر – بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارة- الجزائر.
  - Kajola, Sunday O 2008 "Corporate Governance and Firm Performance: The Case of Nigerian Listed Firms" European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences ..
  - Chalaki,Pari, Didar Hamzeh,Riahinezhad, Mohadeseh,(2012) "Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality",Empirical Evidence from Iran International Journal of Business and Social Science, Vol.3 No. 15.
- موقع بورصة فلسطين بتاريخ 2022/10/15 <https://web.pex>