

## الآليات الخارجية للحوكمة وأهميتها في تعزيز مستوى الإفصاح الاجباري في الجامعات الأهلية العراقية بحث تطبيقي في عينة من الجامعات الاهلية العراقية

أ.م.د. أنوار عباس الهنداوي

الباحث وليد محسن عويد

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة

### المقدمة:

يشهد العالم تطورات سريعة في كافة القطاعات سيما قطاع التعليم، لذا تجد المؤسسات العلمية نفسها امام تحديات تفرض عليها الاستغناء عن الاساليب التقليدية التي كانت تستخدمها في السابق، والاعتماد بالسياسات الادارية والتربوية الاكثر تطورا والقائمة على الاساليب والمفاهيم الحديثة، والتي تحقق الجودة الشاملة محليا وعالميا.

لذا ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة في مؤسسات التعليم العالي، بموضوع الحوكمة (governance)، وكثرت الدراسات والنشرات بهذا الشأن، وذلك عقب ظهور الأزمات المالية مؤخراً ولعبت الحوكمة دوراً كبيراً لمنع حدوث مثل هذه الأزمات او الحد منها في اقل تقدير، وذلك من خلال مجموعة من الآليات ، من ابرزها الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية واعادها وفقاً للمعايير المحاسبية ذات الصلة، اذ بين (الوشاح، ٢٠١٧: ٢) أن ظهور مفهوم حوكمة الجامعات إنما جاء ليخاطب التحديات التي كانت وما زالت تواجه هذه الجامعات، حيث أن الإدارة الرشيدة (Good Governance) تقضي إلى أداء متميز، واستغلال امثل للمال العام والخاص، وأن تطويرها والتغلب على مختلف مشاكلها وزيادة قدرتها التنافسية والتشغيلية والمالية والإدارية ينعكس ايجاباً على تحقيق أهدافها.

وأكد (الوشاح، ٢٠١٧: ٢) ان بعض الجامعات تعاني من قصور في الحوكمة بسبب تعدد الجهات الرقابية ومظاهر التدخل واستتار بعضهم خلف العلاقات الشخصية مما يسفر عن عدم الالتزام بتوصيات

المجالس الأكاديمية، مما أدى إلى اضعاف هذه الجامعات في المزاجية وسرعة التحولات، وانطوت المؤسسة والأصول الأكاديمية فيها. لذا يعد استقلال الجامعات ضرورة ومطلب حيوي للتميز والريادة، والدلالة على ذلك أن الجامعات الحاصلة على التصنيفات العالمية المميزة هي حرة وتتعلم بحوكمة حكيمة. ومن هنا أتت الحاجة إلى هذا البحث للتحري عن حوكمة الجامعات ومقاييسها في ضوء معايير الإفصاح المحاسبي ويسعى الباحث لبيان آليات الحوكمة وأهميتها في تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي الاجباري كما يكتسب هذا البحث أهميته المعرفية، كونه يمثل إحدى الإسهامات الفكرية والوصفية وفي مجال الحوكمة والإفصاح المحاسبي الاجباري ويوفر مرجعاً إضافياً متخصصاً في العلوم المحاسبية والمالية والرقابية اما من الجانب التطبيقي تكمن أهمية البحث في قياس العلاقة الترابطية والتأثيرية بين آليات الحوكمة المؤسسية موضوع البحث ومستوى الإفصاح المحاسبي الاجباري في الجامعات الأهلية العراقية

**المحور الاول: منهجية البحث:**

١-١: مشكلة البحث:

من خلال الاطلاع على بعض البحوث والدراسات السابقة والزيارات الميدانية التي قام بها الباحث للجامعات والكليات الأهلية في بغداد، تبين ان هناك تجاهل من قبل إدارات مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي الأهلية لأهمية الحوكمة المؤسسية التي قد يكون لها دورا في تعزيز الإفصاح المحاسبي الاجباري وان القصور في عملية الفهم والادراك لممارسات آليات الحوكمة بشكل سليم وموضوعي قد يؤدي إلى صعوبات في تطبيقها في بيئة المؤسسة التعليمية. مما ينعكس سلبا على مدى التزام تلك المؤسسات بالقواعد والمعايير المحاسبية ولزيادة الثقة بالتقارير المالية، ومحدودية دورها الرئيس في إلزام الجامعات والكليات الأهلية العراقية بإعداد القوائم والتقارير المالية بموجب قواعد آليات الحوكمة المؤسسية ومبادئها ومعاييرها الأساسية وفق أسس موضوعية وعلمية حديثة، تتلخص بالشفافية والمساءلة والمسؤولية والاستقلالية والعدالة.

ومن خلال مشكلة البحث ستكون محاولة للحصول على اجابة عن الاسئلة التالية:

أ- "هل تعد آليات الحوكمة المؤسسية المطبقة في الجامعات والكليات الاهلية العراقية بالمستوى الذي يعزز الإفصاح المحاسبي الاجباري فيها؟"

ب- ما مدى الارتباط والتأثير الذي يمكن أن تحدثه ممارسات آليات الحوكمة المؤسسية والإفصاح المحاسبي الاجباري في الجامعات والكليات الاهلية العراقية، وفق اجابات العينة المبحوثة؟  
١-٢: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في مدلولاتها الفكرية والتحليلية كونها تعد امتدادا لدراسات سابقة ناقشت موضوع الحوكمة والإفصاح المحاسبي، وتتجلى هذه الأهمية في ضوء الآتي:  
أ. الجانب المعرفي:

"يكتسب هذا البحث أهميته المعرفية، وذلك افتقار البيئية العراقية الاكاديمية لبحوث حول موضوع الحوكمة في مؤسسات التعليم العالي حيث انها تعد من اوائل البحوث العراقية في هذا المجال على حد علم الباحث. يؤمل ان تفتح المجال امام الباحثين من اجل طرق موضوع الحوكمة في مختلف الجامعات الاهلية العراقية.

ب. الجانب التطبيقي:

"تستمد أهمية البحث ليس في إطارها الفكري والفلسفي وحسب بل تمتد إلى النواحي التطبيقية والتحليلية، في بيئة المؤسسة التعليمية المتمثلة بالجامعات والكليات الاهلية العراقية موضوع البحث.

١-٣: أهداف البحث: في ضوء مشكله البحث وأهميته، تتلخص اهداف البحث بالاتي:

أ- التعرف على مجالات الآليات الخارجية للحوكمة المؤسسية وترسيخ ممارساتها في الجامعات والكليات الاهلية العراقية.

ب- التعرف على ماهية ومضامين الإفصاح المحاسبي الاجباري في الجامعات والكليات الاهلية العراقية.

ت- ايجاد علاقة الارتباط والتأثير بين ممارسات الآليات الخارجية للحكومة المؤسسية والإفصاح المحاسبي الاجباري في المؤسسات التعليمية الاهلية موضوع البحث .

ث- اقتراح سبل لتطوير آليات الحوكمة في الجامعات الاهلية العراقية.

١-٤: فرضيات البحث:

في اطار مشكلة ومسار البحث وفي ثنايا تحقيق الاهداف تمهيدا لاختبار اثباتها او نفيها احصائيا قام الباحث بصياغة الفرضيات على النحو الاتي :

الفرضية الرئيسة:

"توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة احصائية معنوية بين ممارسات الآليات الخارجية للحكومة في الجامعات والكليات الاهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري"، وقد اشتمت منها الفرضية الفرعية الآتية:

أ- توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة احصائية معنوية بين ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات حوكمة الجامعات والكليات الاهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري فيها.

١-٥: منهج البحث:

لإنجاز البحث نظريا وميدانيا والوصول إلى النتائج وتحليلها ومناقشتها واختبار فرضياتها، للتوصل إلى الدلالات التطبيقية، اعتمد الباحث (المنهج الوصفي التحليلي).

١. اسلوب البحث النظري: تم استعمال الأسلوب الوصفي، لتغطيه البناء النظري للبحث من خلال المسح المكتبي معتمدا على ما نشر في بعض الكتب والدوريات العلمية، التي ساعدت في إغناء البحث النظري وتحقيق اهدافه.

٢. أسلوب البحث الميداني: من خلال اداة البحث (الاستبيان) سيتم إنجاز البحث التطبيقي، اعتمادا على الأسلوب التحليلي.

٣. حدود البحث:

أجري البحث وفق حدوده البشرية والعلمية وظروفه المكانية والزمانية والتي تمثلت بالآتي:  
الحدود البشرية: يشكل رؤساء الشعب المالية والتدقيق وموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي في عينة من الجامعات والكليات الاهلية العراقية في محافظة بغداد موضوع البحث .  
الحدود الزمانية: شمل البحث، المدة (من ٢٠١٧ - إلى ٢٠١٨) م في الجامعات الاهلية العراقية المبحوثة  
الحدود العلمية: تمثلت بالمتغيرات الرئيسة والثانوية التي تضمنها البحث (آليات الحوكمة والإفصاح الاجباري).

٦-١. أدوات البحث:

تُعد استمارة الاستبيان أداة البحث الرئيسة في الحصول على البيانات الأولية لها اتبع الباحث، في اعداد اداة البحث مراجعة الأدبيات المتعلقة بالبحث. والاطلاع على عدد من الرسائل والأطروحات المتعلقة بالموضوع للحصول على متغيرات اليات الحوكمة الخارجية والإفصاح المحاسبي الاجباري.

**المحور الثاني: الجانب النظري - نبذة تعريفية:**

١-٢: مفهوم حوكمة المؤسسات, وأهم آلياتها.

تتباين وجهات النظر حول نظرية حوكمة المؤسسات، وهذا التباين يتدفق أساساً من تباين مصالح الأطراف ذات الصلة الوحيدة، تجدر الإشارة إلى انه لا يوجد تعريف متفق عليه موحد لمفهوم حوكمة المؤسسات وذلك لتداخل العديد من الأمور المالية والاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية للمؤسسات وهو الموضوع الذي يؤثر في الاقتصاد والمجتمع بشكل عمومي.

٢-٢. أهداف حوكمة المؤسسات:

لحوكمة المؤسسات الكثير من الاهداف ومن بين تلك الاهداف ما يلي:

(دحمانى, ٢٠١٥: ١٥) (قروانى, ٢٠١٥: ٤)

أ- عدم قيام مجلس الادارة باستعمال سلطتهم للاساءة والاضرار بمصالح الاخرين.

ب- تساعد على التقليل من الأخطاء إلى اقل مستوى ممكن، وذلك باستعمال النظام الوقائي الذي يحول دون حدوث هذه الأخطاء، وبالتالي تغاد المؤسسات تكاليف وأعباء بهذه الاحداث .  
ت- تحقق حوكمة المؤسسات الاستقامة المتميزة والفاعلية من الرقابة الداخلية ونظم المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بعمليات التدقيق الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنجاز خصوصا وأن العاملين في نطاق المحاسبة الداخلية أكثر علم فيما يحصل داخل المؤسسة.  
ث- تعمل على مساعدة الادارات ومجالس الإدارة وتحسن أداء المؤسسات لكي تعمل على تطوير استراتيجيات جيدة.

٢-٣. خصائص حوكمة المؤسسات:

هنالك مجموعة من الخصائص لحوكمة المؤسسات يجب ان تتوفر لكي يتم تحقيق الغرض من وراء مفهوم الحوكمة وتتلخص أبرزها ما يلي " (AL kahtani,2013:36,52,70,223):  
الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والذي يعرب عن اخلاص العاملين وتقيدهم بمبادئ العمل.

أ- الشفافية: اعطاء صورة فعلية لكل ما يحصل .

ب- الاستقلالية: أي عدم وجود أية ضغوط او تأثيرات إنشاء العمل وبالتالي يلزم أن توفر قدرا معيناً من الاستقلالية للأداء الوظيفي في المؤسسة. اضافة إلى:

ت- المساءلة: وتؤكد مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة المؤسسات أن أعضاء مجلس الإدارة مسؤولون أمام المساهمين والمؤسسات. وفي الوقت نفسه، يشير نطاق المساءلة إلى المؤسسة إلى أن أعضاء مجلس الإدارة يجب أن يضمنوا أن المؤسسة تمتثل للقوانين القائمة.

ث- المسؤولية: "مسؤولية المؤسسات عن احترام حقوق الاطراف ذوي المصلحة، مما يعني العمل ببذل العناية المهنية الواجبة لتجنب انتهاك حقوق كافة الاطراف، ومعالجة ما قد يحدث من آثار ضارة، وزيادة إمكانية".

ج- المسؤولية الاجتماعية: بهدف تحقيق ممارسات حوكمة المؤسسات الجيدة، ينبغي أن تؤخذ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على محمل الجد من قبل المؤسسة المعنية.  
٢-٤. آليات الحوكمة:

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد أجمعت العديد من المنظمات في مختلف دول العالم على أهمية صياغة وتطوير مجموعة من الآليات ذات الصلة، يتم بموجبها تحديد الصلاحيات والمسؤوليات الملقاة على عاتق الأطراف المسؤولة لضمان التنفيذ الجيد لمفهوم الحوكمة. وتنقسم آليات الحوكمة الى آليات داخلية وآليات خارجية. سيتم التطرق لآليات الحوكمة الخارجية المطبقة في مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي الاهلية بشكل خاص في المحور الثالث من هذا البحث.  
٢-٥ . محددات الحوكمة :

إن من مميزات حوكمة هو العمل على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتنشيط وتعميق دور المؤسسات الاقتصادية في تعبئة المدخرات من ناحية، وزيادة معدلات عوائد الاستثمار من ناحية أخرى، بالإضافة إلى حماية حقوق المستثمرين وتشجيع القطاع الخاص واجهزته على النماء ورفع قدرته التنافسية.

ومن المحددات الرئيسية لحوكمة المؤسسات منها ما يلي :

(١) المحددات الداخلية: (Al Ramahi, & et. al ,2014:43).

وتتطرق إلى الأسس والقواعد التي تشترط أسلوب اتخاذ القرارات وتقسيم السلطات داخل المؤسسات بين مجلس الإدارة والجمعية العامة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها وتطبيقها من إلى تقليص التناقض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وتتألف داخل المؤسسات ذاتها وتشمل : (أحمودة، ٢٠١٥: ١٦) (ألية تقسيم السلطات داخل المؤسسة، ألية الأسس والقواعد المنظمة لأسلوب اتخاذ القرارات الأساسية في المؤسسة، العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآلية المناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولاً لتكامل هذه المصالح).

(٢). المحددات الخارجية لحوكمة:

تتمثل المحددات الخارجية للحوكمة بمناخ الاستثمار في الدولة، والذي يضم القوانين المنسقة للنشاط وكفاءة القطاع المالي في تحقيق التمويل الضروري للمشروعات تعود أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يتأثر بتطبيق القواعد والقوانين التي تؤمن حسن الإدارة، والتي تتضاءل من التعارض بين العائد الخاص والعائد الاجتماعي. (قرواني، ٢٠١٥: ٨)

٢-٦ مفهوم وطبيعة الإفصاح المحاسبي :

ينظر للإفصاح المحاسبي بشكل عام. هو نظام للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية من خلال سلسلة من اللوائح السلوكية ومعايير النشاط للأطراف ذات الصلة وفقاً للقوانين والقواعد. حيث تلزم المعايير المحاسبية المقبولة" عموماً الوحدات الاقتصادية ان تصدر بعض المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بنشاط الوحدة الاقتصادية بشكل علني ولتنفيذ نظام الإفصاح عن المعلومات هو المحتوى الأساسي لسوق الأوراق المالية الحديثة. (Yu & Chen,2009:55)

"ويتطلب الإفصاح الكافي اعداد وتصميم التقارير والقوائم المالية بالشكل الذي تقص فيه بصورة صحيحة عن كافة الأحداث الاقتصادية التي كانت مؤثرة بالوحدة خلال فترة النشاط ويلزم ان تحتوي هذه التقارير

والقوائم المالية معلومات وبيانات كافية تجعلها نافعة و مفيدة لا مضللة لمستعملي القوائم المالية بشكل عام أو للمستثمر العادي، وعليه يعد مبدأ الإفصاح المحاسبي من المبادئ المحاسبية المهمة والمعتبرة التي تلعب دوراً مهماً في إثراء قيمة ومنفعة المعلومات و البيانات المحاسبية التي تحتويها القوائم والتقارير المحاسبية والمالية التي تستخدم لأغراض اتخاذ قرارات الائتمان والاستثمار في الوحدة الاقتصادية". (العزاوي, ٢٠١٥: ١٥) لقد تعددت التعاريف المرتبطة بالإفصاح المحاسبي، فهناك من عرفها على أنه "إظهار كافة المعلومات التي قد تؤثر في وضع متخذ القرار الخاص بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تمثل المعلومات في التقارير والقوائم المالية بلغة مفهومه للمطالع دون لبس" كما عرف على أنه (عملية نقل وإيصال المعلومات التي هيأت في مرحلة القياس لمن يستعملها ويحتاجها ويوظفها، سواء للمستخدمين الداخل والخارج)، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم الإفصاح وبأي وسيلة". (قرواني, ٢٠١٥: ١٠)

٢-٧ مجال الإفصاح المحاسبي: يأخذ الإفصاح أشكالاً عدة منها :

(Palepu & Paul,2001:406)

- أ- "الإفصاح في ظهر القوائم المالية وعلى واجهة هذه القوائم على صيغة قوسين".
- ب- "الإفصاح على شكل قوائم مستقلة وهي قوائم بالقيمة العادلة إلى جانب قوائم الكلفة التاريخية.
- ت- "الإيضاحات حول الظروف الطارئة والالتزامات أو التحول في السياسات المحاسبية أو ظواهر بعد الميزانية أو التخمينات المحاسبية أو مسائل مرفوعة".

٢-٨ اهداف الإفصاح المحاسبي:

الغرض من الإفصاح المحاسبي هو لتحقيق جملة من الأهداف منها الاتي":

(Belkaoui,2004:266)

- أ- يعتبر الإفصاح عنصراً مهماً في حماية المستثمر والاستثمارات سواء أكانت من الأموال الخاصة أو العامة.
- ب- "إن الهدف الأساسي للإفصاح هو تقليل عدم تناسق المعلومات التي يمكن أن تؤدي إلى إخفاقات السوق من خلال مطالبة الشركات بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بأعمالهم".
- ت- "توفير المعلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين على تقييم المخاطر والقدرات المحتملة لكل من البنود المعترف بها وغير المعترف بها".
- ث- "توفير معلومات هامة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة النشاط الاقتصادي بين السنوات".
- ج- "توفير معلومات عن التدفقات النقدية أو التدفقات المستقبلية".
- ح- "مساعدة المستثمرين على تقييم العائد على استثماراتهم".
- ومما تقدم نستخلص ان الغرض من الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية هو اعداد معلومات محاسبية مفيدة، تتسم بالملاءمة والتمثيل الصادق تساعد الجهات المنتفعة على اتخاذ القرارات الملائمة.
- ٢-٩. أنواع الإفصاح المحاسبي:
- "يعد موضوع الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المهمة التي تثير الجدل، إلا إن هناك اتجاهات تؤكد أن للإفصاح عدة مستويات من أهمها:
١. الإفصاح الكافي:

( Meilani & Aceng , 2013 :101)

"وهو المفهوم الذي يعتبر الاوسع انتشارا ويتم استعماله غالباً ويتمثل بالحد الأدنى من الإفصاح الضمني بموجب القانون، حيث يمكن تفسير الأرقام المعروضة بشكل صحيح من قبل المستثمر. ويؤكد الكثير من الكتاب والباحثين بأن الإفصاح بالصيغة العامة والإفصاح الكافي بالصيغة الخاصة يعمل على خفض

حالة عدم التأكد لدى المستثمرين و يرفع من ثقتهم في الخلية الاقتصادية وإدارتها ويفضي إلى التقليل من التقلب غير المنطقي لأسعار الأسهم .

٢. الإفصاح العادل: (Grant & et.al,2004:99) "هو الإفصاح الصحيح المتضمن هدفاً أخلاقياً لتقديم معاملة متساوية وعادلة لجميع مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات ملاءمة ومطابقة للمستخدمين. وقد تم حسابه مطلباً أخلاقياً".

٣. الإفصاح الكامل : (Meilani & Aceng ,2013 :101)

"هو الإفصاح الذي يتعلق بالمعلومات المكتملة والملائمة، وأن الإفصاح الكامل يبين انطباقاً لتوضيح المعلومات بصورة مفصلة وبسبب العرض المفصل قد تستتر معلومات هامة تجعل من الصعب تفسير القوائم المالية". كما ذكر (Alam ,2007:6) ان من فوائد الإفصاح الكامل هو جعل المعلومات أكثر قابلية للمقارنة، "مما يعزز التقييم والتحليل من جانب المستخدمين للبيانات المالية وخفض تكاليف المستخدمين. يزيد الإفصاح الكامل المنافسة كما سيكون المنافسون قادرين على معرفة الحالة الحقيقية للشركة المعنية وقد تبدأ استراتيجيات جديدة لمنافسة المؤسسة ووفق "سياسة الحد الأدنى أن معظم المؤسسات "تحاول الإفصاح عن المعلومات التي هي مطلوبة إلزامياً داخل الإطار القانوني.

"وهناك مجموعة من الباحثين والكتاب يصنفون الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية إلى تصنيف اخر " حسب درجة الالتزام، بالاتي: ( Meilani & Aceng, 2013 : 101 ) :

١. إفصاح إلزامي أو إجباري:

"توجد تفسيرات مختلفة للإفصاح الاجباري حيث يكون الزامياً عندما تلزم السلطات التنظيمية المؤسسات الإفصاح عن انماط معينة من المعلومات ويركز الإفصاح الاجباري في المقام الأول على عرض البيانات المالية وعرضها الهوامش التكميلية التي تتطلبها اللوائح والقوانين" ( Tanvir & Zakir,2015: 14).

وذكر (Aceng,2013:101) ان الإفصاح الاجباري يعتبر الحد الأدنى من الإفصاح الذي تتطلبه المعايير المحاسبية المطبقة". إذا لم تكن الشركات راغبة في الكشف عن المعلومات بشكل طوعي، فإن الإفصاح الاجباري سيجبر المؤسسات على الإفصاح عنها.

ومن الامثلة التي تكون فيها الإفصاحات الاجبارية منفصلة "تتمثل بإعادة تقييم الاصول بالقيمة القابلة للتحقق او بالمبلغ القابل للاسترداد، وإعادة هيكلة أنشطة المؤسسة، وإلغاء الأحكام الخاصة بإعادة الهيكلة"، و"التصرف في بنود الممتلكات والآلات والمعدات"، والتخلص من الاستثمارات طويلة الأجل، والعمليات المتوقفة، وتسوية التقاضي"، "انعكاسات أخرى من القوانين". (Shehata,2014;12).

## ٢- إفصاح اختياري:

"ويكون الإفصاح إلزامياً عندما تلزم السلطات التنظيمية على المؤسسات الإفصاح عن انماط معينة من المعلومات، أما الإفصاح الاختياري فهو الإفصاح الذي يحصل عندما تقرر المؤسسات أن تفصح عن المعلومات بأكثر مما مراد منها بسبب إنها تعتبر أن ذلك سوف يفضي بالنفع عليها".

"وهناك من يؤيد بأنه على المدراء أن يخططوا باعتناء استراتيجية إفصاحهم، بسبب المزايا التي من الممكن الاستحصال عليها والمتضمنة تحسين شهرة المؤسسة في الأسواق المالية، وتقليل التدخل للسياسة والتنظيم (2 : Popova et al, 2013). حجة أخرى هي أنه، من المحتمل أن تكون الإفصاحات الطوعية التي تقوم بنشرها الإدارة تكون مفيدة فقط في حالات معينة؛ على سبيل المثال، حيث تعتقد الإدارة أن جاذبية المؤسسة للمستثمرين سيسهم في خفض تكاليف التمويل. (Com, 2004:306) وان الإفصاح الاختياري هو وسيلة رئيسية لتحسين ثقة المستثمرين (Yuen,2009:121).

عرف الكثير من الباحثين الإفصاح الاختياري، حيث يرى (Shehata,2014:18) أن الإفصاح الاختياري هو أي معلومات يتم الإفصاح عنها بالإضافة إلى الإفصاح الاجباري.

٢-١١. آليات الحوكمة المؤسسية:

"لقد اشارت العديد من التعاريف المتعلقة بحوكمة المؤسسات التي وردت في المبحث الأول، إلى أنها مجموعة من الآليات الادارية والرقابية والنظامية والمالية التي يتم بواسطتها إيجاد وتنظيم الممارسات الصائبة للحفاظ على حقوق اصحاب الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة وتأمين بقاء المؤسسة في وسط بيئة الأعمال". "أن آليات حوكمة المؤسسات تعني الطرق والأساليب التي تستعمل للتعامل مع مشاكل النيابة (الوكالة) التي تنتج بين الإدارة (الملاك) وبين الاقلية والاعلبية المتحكمة من اصحاب المصالح، كما وقد صنفت آليات حوكمة المؤسسات إلى نوعين": "آليات داخلية وأخرى خارجية. ولأجل إلقاء الضوء على الآليات التي تخص حوكمة المؤسسات فقد خصص هذا المبحث من اجل معرفتها وعلى وفق الفقرات الآتية":

اولاً. طبيعة آليات حوكمة المؤسسات:

"انبعثت آليات حوكمة المؤسسات بموجب مشكلات الوكالة الناجمة عن فصل ملكية رأس المال عن الإدارة، ويمكن ان تعرف على انها: "منظومة من الممارسات التي تسهم وبتمثيل مباشر أو غير مباشر في التنفيذ السليم لقواعد حوكمة المؤسسات التي تشترط طبيعة الارتباط بين الادارة واصحاب المصالح كافة، والتي تؤمن استقرار واستمرارية المؤسسة في بيئة الاعمال. تركز آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أعمال وفعاليات المؤسسة واتخاذ التدابير الصحيحة اللازمة لإنجاز أهدافها، أما اليات حوكمة المؤسسات الخارجية فتتجلى بالرقابة التي يزاولها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة وتلك التي تزاولها المنظمات الدولية ذات العلاقة لضمان تطبيق قواعد الحوكمة. (الموسوي، ٢٠١٦: ٥٣)

ثانياً. أنواع آليات حوكمة المؤسسات:

تتباين كفاءة آليات حوكمة المؤسسات من دولة لأخرى بتباين العوامل الاقتصادية، والسياسية، والثقافية، والقانونية في تلك الدول، بالإضافة إلى تباين وجهات النظر لدى الباحثين عن أنماط آليات الحوكمة. من الممكن تقسيم آليات الحوكمة المؤسسية إلى صنفين، وهما": (Baydoun & Neal, 2012:18)

أ- الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات :

"تنصب الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات على فعاليات وانشطة المؤسسة واتخاذ الإجراءات اللازمة لإنجاز أهداف المؤسسة وبالامكان تصنيف من آليات حوكمة المؤسسات الداخلية ما يأتي:"  
. آلية التدقيق الداخلي :

" تعد من أهم الأدوات الرقابية للحوكمة ويمكن عد التدقيق الداخلي خطة تنظيمية ووسيلة تنسيق مهمة في المؤسسة من أجل حماية الأصول وتدقيق البيانات المحاسبية لضمان دقتها وإلى أي مدى يمكن الاعتماد عليها لزيادة الإنتاجية وتشجيع الموظفون على الالتزام بتوجيهات الإدارة" "وتعد وظيفة للإشراف ورصد أداء المؤسسة والأنشطة لضمان تحقيق الأهداف، واتخاذ تدابير وقائية لتجنب ظهور أي انحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المطلوب،" "وتنفيذ الإجراءات التصحيحية في حالة ظهورها. إنَّ أنظمة التدقيق ألدخلي هي صمام الأمان لضمان سير العمل وفقا للقوانين والسياسات والإجراءات المعتمدة بجودة عالية وحماية الأصول من سوء الاستعمال من خلال اعتماد نظم المعلومات المحاسبية والإدارية التي تقدم معلومات مالية وإدارية تتسم بالملائمة والتمثيل الصادق. لضمان ممارسة التدقيق ألدخلي بشكل فعال ينبغي أن يتوفر عدد من العناصر منها الآتية": (Al-Najjar,2018:5)

أ- "خطة واضحة ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل مسؤوليات كل وحدة تنظيمية وموظفيها".

ب- "النظام المالي الكافي للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع إجراءات واضحة ومعقولة لتسجيل نتائجها".

الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات:

من آليات الحوكمة الخارجية ما يأتي:

آلية التدقيق الخارجي :

"إن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة لأنه يحد من التعارض بين المالكين والادارة كما أنه يحد من مشكلة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية فممارسة التدقيق من المدقق يتمتع بالاستقلالية والحياد يعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة لمختلف الاطراف ذات العلاقة من "خلال تقليل مخاطر الاخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية، ولا يمكن تحقيق هذا الدور "مالم يكون المدقق نفسه مقتنعاً بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته في إثراء الممارسات المهنية العلمية واثبات أن للتدقيق دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في المؤسسات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص المدقق على الارتقاء بجودة التدقيق والابلاغ عن رأيه بشكل سليم". (Chen, & et.al,2012:80) (Ojo, 2009:5,8).

**المحور الثالث: الجانب التطبيقي- قياس العلاقة بين آليات الحوكمة والافصاح المحاسبي الاجباري:**  
١-٣. عينة الدراسة:

لغاية الوصول الى اهداف الدراسة تم اختيار عينه ممثله مكون من (١٠) كليات جامعية هي (كلية المأمون الجامعة, كلية الرافدين الجامعة, كلية دجلة الجامعة, كلية بغداد للعلوم الاقتصادية, كلية التراث الجامعة, كلية مدينة العلم الجامعة, كلية الاسراء الجامعة, كلية المنصور الجامعة, كلية اليرموك الجامعة وكلية النور الجامعة),تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة القصدية (العمدية) من مجتمع الدراسة ، وقد بلغ حجم عينة الدراسة ١١٩ مفردة، وتم توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة، استرجع منها ١١٠ استبانة من الاصل الموزع وبعد الفحص تم استبعاد (٧) استبانات وذلك لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، لذا يكون عدد الاستبانات الصالحة لغايات التحليل والدراسة ١٠٣ استبانة.

٢-٣. معلومات أداة الدراسة:

اتبع الباحث الخطوات الآتية عند إعداد وتصميم الاستبيان Design Questionnaire: بعد ان تم إعداد استبانة مبدئية من اجل استخدامها في جمع البيانات اللازمة لأهداف الدراسة عرض الاستبانة على

مجموعة من السادة المحكمين والخبراء من ذوي التخصص وبلغ عددهم (٢٩) محكم والذين قاموا بدورهم بإعطاء النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم بعد ذلك اخذ الباحث كل الملاحظات والتعديلات عليها وتم بشكلها النهائي.

اختبار الصدق والثبات لأسئلة الاستبانة المستخدمة في جمع البيانات.

تم تقنين وحصر فقرات الاستبانة وذلك للتيقن من صدق وثباتها والتحقق من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

١- صدق الاداة (الصدق الظاهري) :

لقد تم التأكد من موضوعية المقياس بناء على رأى الخبراء والمحكمين، وهو ما يُسمى بالصدق الظاهري Face Validity ، والذي يُشير إلى أن: ما إذا كانت الأداة المستخدمة حقا تقيس نفس السلوك المراد قياسه ، أي أن الأداة تكون صادقة إذا كان مظهرها يُشير إلى ارتباطها بالسلوك المراد قياسه .

2 صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

صدق الاتساق الداخلي هو مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتسب إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث باحتساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقره من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الاجمالية للمجال نفسه.

اولا: نتائج الاتساق الداخلي: (معاملات الارتباط بين كل عبارة من المجال والدرجة الكلية لكل مجال من مجالات اليات الحوكمة) . يوضح الجدول (١) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المجال نفسه (آلية التدقيق الخارجي للجامعة او الكلية الأهلية). والدرجة الكلية للمجال المعني من آليات الحوكمة والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ( $\alpha=0.01$ ) وبذلك يُعد المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (1) معامل الارتباط بين كل عبارة من المجال والدرجة الكلية للمجال نفسه

ت	العبارة	معامل الارتباط سبيرمان	القيمة الإحتمالية (sig)
	" يقيم المدقق الخارجي عمل نظام الرقابة الداخلي من خلال التقارير التي يصدرها بعد فحص البيانات المآلية	.902(**)	0.000
	يفحص المدقق الخارجي كافة السجلات والبيانات المآلية للتأكد من سلامة الأرقام المثبتة فيها ويقدم تقريره لمجلس الجامعة او الكلية وللجهات الأخرى ذات العلاقة	.926(**)	0.000
	يتمتع المدقق الخارجي بالسلطة المفوضة له بطلب كل التفاصيل المستندات والوثائق المتعلقة بتسجيل أي عملية.	.895(**)	0.000
	يتضمن التقرير الرقابي الصادر عن السلطة الرقابة الخارجية ملاحظات عن مدى التزام الإدارة بالقوانين والانظمة والتعليمات وتطبيق مبادئ الحوكمة	.841(**)	0.000
	تسهم آلية التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعبات ورفع مستوى الأداء المالي	.877(**)	0.000

(\*\*) الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ( $\alpha=0.01$ ).

المرجع: نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لأداة البحث.

أولاً : اختبار العلاقات التآثرية بين متغيرات البحث (آليات الحوكمة و الإفصاح المحاسبي الاجباري).

اختبار فرضيات البحث.

بعد استعراض وتحليل نتائج ممارسات الية الحوكمة الخارجية المتمثلة ب(التدقيق الخارجي) وأهميتها في

تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي الاجباري، جاءت هذه الفرضية.

الفرضية الرئيسية: "توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسات آليات الحوكمة الخارجية في الجامعات الأهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري"، ومنها الفرضيات الفرعية الآتية:

١. الفرضية الثانوية الأولى ومؤداها ((توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات حوكمة الجامعات الأهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري فيها)). يتضمن هذا المجال العلاقة التأثيرية بين "ممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية للحكومة والإفصاح المحاسبي الاجباري"، المتضمن قيم نتائج الانحدار للمتغير المستقل (ممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية للحكومة) على المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي الاجباري). باستعمال معادلة الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانوية الأولى والتي يكشف عنها الجدول (٢) الآتي:

$$Y = A + BX$$

$$Y = 1.791 + 0.448 X$$

الإفصاح المحاسبي الاجباري = 0.448 + 1.791 (ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات الحوكمة).

جدول (٢) قياس العلاقة التأثيرية بين مستوى ممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية

للحوكمة الخارجية ومستوى الإفصاح المحاسبي الاجباري في الجامعات الأهلية.

القرار	مستوى المعنوية	F الجدولية	F المحسوبة	t	B	R <sup>2</sup>	R	A الثابت	المتغير التابع Y	المتغير المستقل X
--------	----------------	------------	------------	---	---	----------------	---	----------	------------------	-------------------

## الآليات الخارجية للحوكمة وأهميتها في تعزيز مستوى الإفصاح الاجباري في الجامعات الأهلية العراقية

التدقيق الخارجي ضمن آليات حوكمة	الإفصاح المحاسبي الاجباري	1.791	.407 <sup>a</sup>	0.166	0.448	4.48	20.068	3.920	.000 <sup>a</sup>	قبول معنوية- قبول ف 1 الثانوية
---------------------------------------------	---------------------------------	-------	-------------------	-------	-------	------	--------	-------	-------------------	--------------------------------------------

ويستدل من ذلك، (توجد علاقة تأثيريه ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية للحوكمة أالجامعات الأهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري) ما يأتي.

١. تفصح قيمة الثابت وجود ( $A = 1.791$ ) عن قيمة المتغير المعتمد ( $Y=1.791$ ) أي توافر مستوى إفصاح محاسبي اجباري بما يساوي قيمته ( $1.791$ ) ضمن معادلة الانحدار الخطي البسيط عندما تبلغ قيمة المتغير المعتمد صفرا ( $X=0$ ) في ظل عدم وجود (لممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية للحوكمة).

٢. تشير قيمة معامل ارتباط ( $R$ ) ( $.407^a$ ) بين المتغير المستقل (ممارسات التدقيق الخارجي ضمن الآليات الخارجية للحوكمة) والمتغير التابع (الإفصاح المحاسبي الاجباري) وجود علاقة طردية إيجابية بين ممارسات التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي الاجباري.

٣. تعني إشارة معامل الانحدار ( $B$ ) ( $0.448$ ) وجود علاقة طردية بين ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات الحوكمة الخارجية والإفصاح المحاسبي الاجباري في كليات والجامعات الأهلية موضوع البحث، كما تقدر قيمة الانحدار بحوالي ( $0.448$ ) هذا يعني ان التغير في مستوى (ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات الحوكمة الخارجية) بقيمة وحدة واحدة يؤدي إلى تغير في الإفصاح المحاسبي الاجباري بقيمة ( $0.448$ )، في كليات والجامعات الأهلية موضوع البحث.

٤. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) لأنموذج الانحدار (٠.١٦٦) وهذا يعني ان ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات الحوكمة تفسر ما قيمته (١٦.٦٪) من المتغير التابع الإفصاح المحاسبي الاجباري أما الباقي (٨٣.٤٪) من التباين غير مفسر فيتترك بسبب عوامل خارجية (متغيرات عشوائية أخرى) لم تدخل أنموذج الانحدار من المتغيرات الفرعية الثانوية الأخرى.

٥. بلغت قيمة (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار (٢٠٠٠٦٨) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولة (٣.٩٢٠) بمستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) مما يشير إلى وجود مستوى معنوية أنموذج الانحدار بين الية التدقيق الخارجي للحوكمة والإفصاح المحاسبي الاجباري . وهذا ما يثبت قبول الفرضية الثانوية الأولى ومؤداها: ((توجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية معنوية بين ممارسات التدقيق الخارجي ضمن آليات حوكمة الجامعات والكليات الأهلية موضوع البحث والإفصاح المحاسبي الاجباري)).

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً: الاستنتاجات:

"في ضوء التحليل النظري والعملي للدراسة والتي أجريت الجامعات والكليات الاهلية العراقية، تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

١. بالرغم من ان الإفصاح الاجباري يُعد المصدر الوحيد للحصول على المعلومات رسمياً، الا انه غير كاف ولا يخدم في حالات كثيرة متخذي القرار، لذا نشأت الحاجة للإفصاح الاختياري ليعكس واقعا أفضل ويقدم توقعات معقولة حول مستقبل المؤسسة.

٢. من خلال الدراسة التحليلية للبحث يتضح ان بعض آليات الحوكمة الخارجية التي تضمنها انموذج الحوكمة في الجامعات الاهلية العراقية والمتمثلة (آلية المدقق الخارجي) اسهمت في تعزيز الإفصاح المحاسبي بمستوى تأثير عالي، بلغت قيمة (F) المحسوبة لنموذج الانحدار (٢٠٠٠٦٨) وهي أكبر من

قيمة (F) المجدولة بمستوى (٣.٩٢٠) دلالة إحصائية (٠.٠٠٠) مما يشير إلى وجود مستوى معنوية عالي بين ممارسة الية التدقيق الخارجي ضمن آليات الحوكمة والإفصاح المحاسبي الاجباري.

٣. حرص موظفو التدقيق الخارجي المتمثلين بموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملين في الجامعات والكليات الأهلية العراقية الذين يتمتعون بالتزامهم العالي بأخلاقيات المهنة والتعليمات والضوابط لتحقيق اداء سليم يؤثر ويساهم في تعزيز موضوعية الإفصاح المحاسبي بكفاءة وفاعلية. وهذا ما أثبتته النتائج التي توصل اليها الباحث وحققت وسطا حسابيا "عاما بلغ (٤.٢٥) أعلى من الوسط الفرضي (٣) ، وبانحراف معياري عام قدره (٠.٨٥٢)، وبمعامل اختلاف عام بلغ قيمته (٠.٢٠٠) وهي حصلة قياس المتغيرات الفرعية لهذا المتغير الرئيسي.

ثانيا: التوصيات:

١. الوعي والأيمان الكامل من قبل مجالس ادارات الكليات والجامعات الاهلية العراقية بأهمية ممارسات آليات الحوكمة لتعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي الاجباري في المؤسسات التعليمية وبما تحققه الحوكمة من كفاءة في استغلال الموارد والفاعلية في نجاح تحقق الأهداف والاستقامة المتميزة بالإنجاز وعدم استعمال السلطات للإساءة والاضرار بمصالح الاخرين والجهات المستفيدة لزيادة الثقة لمعالجة التناقض او تقليصه والتقليل من الأخطاء إلى اقل مستوى ممكن تقاديا لتحمل تكاليف عالية وأعباء كثيرة لغرض تحسين أدائها ولتطوير استراتيجية جيدة للمؤسسة التعليمية .

٢. ضرورة اهتمام الجامعات والكليات الاهلية العراقية بتحقيق الغرض الاساسي للإفصاح المحاسبي هو جعل التقارير المالية بعيدة عن التضليل وضرورة توافر معلومات للمؤسسات التعليمية المبحوثة والمصالح المشتركة والجهات المستفيدة نافعة لأغراض اتخاذ القرارات، بحيث تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ونافعة اي لها القدرة على اشباع حاجات مستخدميها، في المؤسسات الهادفة للربح او غير الهادفة للربح فمقومات وأهداف الإفصاح هي نفسها ولكن في نطاق حدود وطبيعة تلك المؤسسة.

٣. يتوجب على الجامعات الاهلية العراقية العمل على تقوية أسس ممارسات آليات الحوكمة ليطبق في الجامعات والكليات الاهلية من خلال ممارسات اليات الحوكمة وتكون فاعلة في تنسيق الصلات بين جميع الجوانب المعنية والمصالح المشتركة والجهات المستفيدة وبما يحقق التوازن بين الاهمية الاقتصادية والاجتماعية والاهمية الفردية والمشاركة فضلا عن تقوية قدراتها على ادارة المخاطر ومزاولة الرقابة بفاعلية. حيث لوحظ من خلال البحث الميداني افتقارها إلى المزيد من المتابع والتطوير لكافة المستحدثات المتعلقة باليات الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق.

٤. يتوجب ضروريا ان يكون للجامعات والكليات الاهلية العراقية دليل للحوكمة يساعد على ضبط الاداء ويكون بمثابة خارطة طريق تسهم في تحقيق التوازن في العمل الاداري والرقابي داخل المؤسسة التعليمية.

#### المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

١- الوشاح، محمود عبد الفتاح وشاهين، لونا (٢٠١٧) "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية في الجامعات الخاصة الاردنية" جامعة البلقاء التطبيقية، كلية الاعمال. بحث منشور على شبكة الانترنت. ص١-٣٤

٢- سلمى، دحماني (٢٠١٥) " أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تحسين جودة الخدمة التعليمية بقطاع التعليم العالي" دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر- بسكرة - رسالة ماجستير منشورة تخصص مسار علوم التسيير فرع: تسيير المنظمات. ص:١-٧١.

٣- قرواني، أسامة، (٢٠١٥) "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي" رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة قاصدي مرياح -ورقلة-الجزائر.

٤- حمودة، حياة، (٢٠١٥) "حوكمة الشركات كإدارة لضمان مصداقية القوائم المالية" رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، قسم علوم التسيير.

٥- العزاوي، اياد عبد شمخي (٢٠١٥)، "متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة على وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (24) واثرها في موثوقية البيانات المالية"، بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية العراقية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين المركز العام - بغداد.

٦- الموسوي، حسين جليل محسن، (٢٠١٦) "تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي"، رسالة ماجستير المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بغداد.  
ثانياً: المراجع الاجنبية:

- 1- Faleh Salem AL Kahtani, (2013) "Current Practices of Saudi Corporate Governance: A Case for Reform".A Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy in Law,School of Law,Brunel University.
- 2- Al Ramahi, Nidal, et al, (2014) "The Results of Applying the Principles of Corporate Governance in Corporations Listed on the First Market in the Amman Stock Exchange." Research Journal of Finance and Accounting.
- 3- Tian, Yu, and Jingliang Chen, (2009) "Concept of voluntary information disclosure and a review of relevant studies" International Journal of Economics and Finance 1.2 (2009): 55-59.
- 4- Healy, Paul M., and Krishna G. Palepu, (2001) "Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature" Journal of accounting and economics 31: 405-440.
- 5- Belkaoui, Ahmed, (2004). Accounting theory, , Cengage Learning.
- 6- Meilani, purwanti& Aceng kurniawan, (2013) "The Effect Of EarningsManagement And Disclosure On Information Asymmetry", Journal Of Scientific And Technology Research , ISSN 2277-8616.
- 7- Chapman, Grant& others, (2004) "Audit Reform and Corporate Disclosure", Printed by the Senate Printing Unit, Parliament House.

- 8- Alam, Mohammad Jahangir, (2007) "Financial disclosure in developing countries with special reference to Bangladesh". Diss . Ph.D. Dissertation on Ghent University.
- 9- Hasan, Md. Tanvir & Hosain, Md. Zakir, (2015) "Corporate Mandatory and Voluntary Disclosure Practices in Bangladesh: Evidence from listed companies of Dhaka Stock Exchange", Research Journal of Finance and Accounting. Vol.6, No.12, Issn.2222\_1697.
- 10- Shehata, Nermeen, (2014) "Theories and determinants of voluntary disclosure", Published by Sciedu ISSN 1927-5994.p18-26.
- 11- Com, M., (2004) "Accounting Theory", Paper-8 Directorate of Distance Education Maharshi Dayanand UniversityROHTAK .
- 12- Yuen, Chun Yip, et al, (2009) "A case study of voluntary disclosure by Chinese enterprises", Asian Journal of Finance & Accounting ISSN 1946-.
- 13- Al-Najjar, Basil, (2018) "Corporate governance and audit features: SMEs evidence", .
- 14- Ojo ,Marianne, (2009) "The role of external auditors in corporate governance: agency problems and the management of risk",Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/28149/MPRA> Paper No. 28149, posted 14. January 2011 21:48 UTC ABSTRACT:p1-10.
- 15- Jing-Fong, Her Lee& Ku& Chen, (2012) "A Study of Corporate Governance Factors and Earnings Management Behaviors of Taiwan Public Companies." International Journal of Business, Humanities & Technology 2.5 (2012): p79-88.
- 16- Baydoun, Nabil, et al, (2012) "Corporate governance in five Arabian Gulf countries" Managerial Auditing Journal 28.1 (2012): 7-22.