مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تأثير شركات التدقيق الدولية (الأربع الكبار) في مستوى الإفصاح المحاسبي – دراسة على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية
اسم الكاتب: د. ليلى الطويل، عفراء زحلوط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4523
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 14:04 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (2) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (2) 2014

تأثير شركات التدقيق الدولية (الأربع الكبار) في مستوى الإفصاح المحاسبي –دراسة على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية

الدكتورة ليلى الطويل *
عفراء زحلوط **

(تاريخ الإيداع 21 / 11 / 2013. قُبِل للنشر في 10 / 4 / 2014)

□ ملخّص □

يركز هذا البحث على دراسة تأثير أحد العوامل البيئية في مستوى الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية، وهو تأثير الجهة المكلفة القيام بتدقيق التقارير المالية للشركة سواء أكانت شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار أم غيرها من الشركات. حيث يهدف هذا البحث إلى دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية، بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين قيام إحدى شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار بأعمال تدقيق التقارير المالية للشركات المدرجة وبين مستوى الإفصاح المحاسبي فيها.

خلص البحث إلى أن متوسط مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي يبلغ 62.15%. بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين الجهة المكلفة القيام بأعمال التدقيق وبين مستوى الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية. أي أن مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركة يزداد مع قيام إحدى شركات التدقيق الدولية بأعمال التدقيق.

الكلمات المفتاحية: مستوى الإفصاح المحاسبي، وشركات التدقيق الدولية الأربع الكبار، وسوق عمّان للأوراق المالية.

* أستاذ مساعد– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.
** طالبة دراسات (دكتوراه)– معيدة موفدة– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (2) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (2) 2014

The Impact of International Audit Firms (Big Four) on the Accounting Disclosure Level – A Study of Jordanian Manufacturing Listed Companies on Amman Securities Exchange

Dr. Laila Al-Taweel *
Afraa Zahlout

(Received 21 / 11 / 2013. Accepted 10 / 4 / 2014)

□ ABSTRACT □

This research focuses on the impact of one of environmental factors on the accounting disclosure level of firms according to International Financial Reporting Standards (IFRS), which is the impact of international audit firms (Big Four) on the accounting disclosure level. This research aims to study the level of accounting disclosure in the financial reports of Jordanian manufacturing listed companies on the Amman Securities Exchange, in addition to study the relationship between the audit of financial reports of listed companies by one of the Big Four firms and the level of accounting disclosure.

The study found that the average of accounting disclosure level in Jordanian manufacturing listed companies on the Amman Securities Exchange is 62.15%. There is also a positive relationship between the auditing of financial reports of listed companies by one of the Big Four firms and the level of accounting disclosure for Jordanian manufacturing listed companies on the Amman Securities Exchange. This means that the level of accounting disclosure increases when the financial reports of listed companies is audited by one of the Big Four firms.

Keywords: The level of accounting disclosure, Big Four, and Amman Securities Exchange.

*Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.
**Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

يختلف مدى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواردة في التقرير المالي المعد من قبل إدارة الشركة بين الشركات ضمن الدولة الواحدة ومن دولة إلى أخرى كذلك، وتتباين ممارساته تبعاً لعوامل بيئية محددة. في مقابل ذلك قد تأخذ هذه الممارسات صيغة متماثلة إلى حد كبير بين الدول التي تصنف في مجموعة واحدة من الناحية الثقافية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية. حيث تتشابه ممارسات الإفصاح المحاسبي تقريباً بين الدول التي تنتمي إلى مجموعة الدول المتقدمة، وتتشابه كذلك هذه الممارسات بين الدول التي تنتمي إلى مجموعة الدول النامية.

يتأثر مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركة بالعديد من العوامل البيئية الداخلية ذات العلاقة بالبيئة التنظيمية للشركة، وهيكلها القانوني، وسياستها الداخلية، ومستوى أدائها مثل حجم الشركة، ونسبة الرفع المالي، ونسبة السيولة، والربحية، وغير ذلك من العوامل الداخلية الأخرى. ويتأثر كذلك بالعديد من العوامل الخارجية المحيطة بالبيئة التي تعمل بها الشركة متضمنة العوامل الثقافية، والسياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، والدولية، وغيرها من العوامل مثل حجم ونشاط السوق المالي، والعولمة، والانضمام للمنظمات الدولية، وغير ذلك من العوامل الخارجية الأخرى.

يركّز هذا البحث على دراسة التباين في مستوى الإفصاح المحاسبي وفقاً لتأثير أحد العوامل ذات العلاقة بسياسة الشركة وقراراتها الداخلية وذات التأثيرات الخارجية بنفس الوقت، وهو عامل الشركة المكلفة بتدقيق حسابات الشركة الختامية سواء كانت إحدى الشركات المؤسسة محلياً أم إحدى الشركات المرتبطة بالشركات الدولية الكبرى. وتم إجراء هذا البحث في إحدى الدول النامية وهي دولة الأردن بالاعتماد على بيانات الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية.

قد يكون تأثير شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار أكثر وضوحاً وتجلياً في الدول النامية منها في الدول المتقدمة لأن هذه الشركات تأسست وعملت في الدول المتقدمة لعقود عديدة، وتقوم بإجراءات التدقيق لأغلب الشركات المساهمة العامة فيها. ومن الممكن ربط تأثيرها الواضح في الدول النامية من خلال الدور الاستشاري الذي قد تمارسه والنصائح التي تقدمها لزبائنها من الشركات في هذه الدول عند عملية إعداد تقاريرها المالية خاصة بعد توجه الدول النامية إلى تبني معايير التقرير المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS)، وحيث تمارس شركات التدقيق الدولية دوراً بالغ الأهمية في تسويق هذه المعايير وترويجها عبر العالم.

يؤكد Choi *et al.* (1999) في هذا المجال بأن عملية وضع معايير IFRS هي حركة تكتيكية تقوم بها شركات التدقيق الدولية الكبرى، وهذا ما يتوافق أيضاً مع رأي Guerreiro *et al.* (2008) بأن لشركات التدقيق الدولية الكبرى دوراً هاماً في عملية التحول في إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير IFRS، بسبب التمثيل الواضح لهذه الشركات في هيئة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB) والدور الذي تمارسه لدعم نشاطها بقوة عبر العالم.

مشكلة البحث:

يتباين مستوى الإفصاح المحاسبي في التقرير المالي بين الشركات في الدولة الواحدة، ويتباين كذلك بين الدول المختلفة وفقاً لمجموعة من العوامل البيئية الداخلية والخارجية. حيث يركّز هذا البحث على دراسة التباين في مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية وفق تأثير أحد العوامل

البيئية، وهذا العامل هو الجهة المكلفة القيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة سواء كانت إحدى شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار أم غيرها من الشركات الأخرى. ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل التالي:

ما هي العلاقة بين قيام إحدى شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار بأعمال تدقيق حسابات الشركة وبين مستوى الإفصاح المحاسبي فيها؟

أهمية البحث وأهدافه:

تتجلى أهمية البحث في النواحي التالية:

1. الناحية الأكاديمية:

يحاول هذا البحث تقديم مساهمة نظرية في مجال دراسة تأثير أحد العوامل البيئية ذات التأثير الخارجي، والمتعلقة بالسياسة الداخلية للشركة في الوقت نفسه على مستوى الإفصاح المحاسبي، وهو عامل الجهة المكلفة للقيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة. وتأتي هذه الأهمية نتيجة دراسة هذا العامل في إحدى الدول النامية وهي الأردن التي قامت بتبني معايير التقرير المالي الدولية مع عام 2002. حيث اقتصرت أعمال التدقيق لعقود طويلة في الدول النامية على البيان الضريبي فقط، ومع التوسع في إحداث الشركات المساهمة العامة وتشجيعها من قبل الجهات المنظمة بدأ الاهتمام بأعمال التدقيق كخدمة مهنية تؤديها شركات المحاسبة المهنية. وقد بدأ التوجه كذلك للتعاقد مع شركات المحاسبة المهنية الدولية بالتزامن مع تبني المعايير المحاسبية الدولية في هذه الدول للحصول على النصح والاستشارة الضرورية عند تطبيق هذه المعايير.

2. الناحية العملية:

يسعى هذا البحث إلى تقديم مساهمة عملية من خلال تطبيقه على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية، ومعرفة المدى الذي يمكن من خلاله أن تؤثر الجهة المكلفة للقيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة في مستوى الإفصاح المحاسبي سواء كانت إحدى شركات التدقيق المحلية أم إحدى الشركات المرتبطة مع شركات التدقيق الدولية، ليتضح من خلال ذلك أثر العولمة والانفتاح الذي تقوم به الدول النامية على مستوى الإفصاح في التقرير المالي للشركات المساهمة العامة لديها.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية. بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين الجهة المكلفة القيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة، وبين مستوى الإفصاح المحاسبي في هذه الشركات.

منهجية البحث:

تمّ اعتماد المنهج الاستنباطي (إستراتيجية النظرية ثم البحث)، وذلك عن طريق البحث في النظرية، أي تمّ بناء فرض البحث من النظرية، وتمّ بعد ذلك جمع البيانات وإعداد نموذج لاختبار الفرض بغية التوصل إلى النتيجة، مع العلم أن بناء هذا النموذج تمّ بالاعتماد على الدراسات السابقة في مجال البحث.

تعتمد الدراسة أسلوب الحصر الشامل للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية، حيث يبلغ عدد هذه الشركات 96 شركة صناعية، وتم الحصول على هذه البيانات من الموقع الالكتروني الرسمي لسوق عمّان للأوراق المالية.

تمّ اختبار فروض البحث عن طريق تحليل البيانات الواردة في التقارير المالية عن السنة المنتهية بتاريخ 2010/12/31 لكافة الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية باستخدام الطرق الإحصائية الملائمة بغية اختبار فرض البحث والتوصل إلى النتائج.

فرض البحث:

يزداد مستوى الإفصاح المحاسبي للشركة مع قيام إحدى شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار بأعمال تدقيق حسابات هذه الشركة.

متغيرات البحث:

كيفية قياس المتغير المستقل X (الجهة المكلفة للقيام بأعمال التدقيق)

تمّ قياس متغير الشركة المكلفة القيام بأعمال التدقيق باستخدام متغير ثنائي Dichotomous، حيث تعطى الدرجة 1 عندما تقوم إحدى شركات التدقيق الأربع الكبار Big Four بأعمال التدقيق، وتعطى الدرجة 0 عندما تقوم شركات أخرى غير هذه الشركات بأعمال التدقيق. ولقد استخدم كل من Inchausti (1997) و Wallace *et al.* (1994) و Lopes and Rodrigues (2007) و Omar and Simon (2011) هذا المقياس.

كيفية قياس المتغير التابع Y(مستوى الإفصاح المحاسبي)

تمّ قياس المتغير التابع عن طريق تأسيس مؤشر للإفصاح متضمناً البنود الإلزامية المالية وغير المالية التي يمكن أن تفصح الشركة عنها بالاستناد إلى معايير التقرير المالي الدولية IFRS وفق النسخة التي تم إصدارها في عام 2007 من قبل هيئة معايير المحاسبة الدولية IASB مع تاريخ فعالية 2009/1/1، والبالغة ثمانية وعشرين معياراً IAS واثني عشر معياراً IFRS. وتم اعتماد هذه النسخة لأن تاريخ فعاليتها يسبق تاريخ 2010/12/31 وهو تاريخ التقارير المالية المدروسة. ومن الجدير ذكره أن الجهة المنظمة لسوق عمّان للأوراق المالية تطلب من الشركات المدرجة تطبيق هذه المعايير.

يتألف مؤشر الإفصاح المستخدم في هذا البحث من مائة وأربعة بنود مندرجة في ست مجموعات وهي: مجموعة قائمة المركز المالي التي تتألف من ستة وثلاثين بنداً، ومجموعة قائمة الدخل الشامل التي تشمل ستة عشر بنداً، ومجموعة قائمة التدفقات النقدية التي تحتوي عشرة بنود، ومجموعة قائمة التغيرات في حقوق الملكية التي تشمل عشرة بنود كذلك، ومجموعة الملاحظات التي تتألف من ثلاثة وعشرين بنداً، ومجموعة إفصاحات أخرى متضمنة تسعة بنود.

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: دراسة *Wallace et al.* (1994)

العنوان: The Relationship Between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain

هدفت الدراسة إلى استقصاء ما إذا كانت الاختلافات في مستوى الإفصاح المحاسبي تعكس الاختلاف في خصائص الشركة، ودرست خصائص الشركة التي من المحتمل أن تفسر التباين في مستوى الإفصاح المحاسبي في

التقارير المالية والحسابات السنوية لعينة من الشركات الإسبانية التي تعمل بكافة القطاعات باستثناء القطاع المالي*، والتي عددها خمسون شركة. تم تصنيف خصائص الشركة إلى ثلاثة أصناف هي متغيرات ذات علاقة بهيكل الشركة متضمنةً متغيرين هما حجم الشركة ومتغير القدرة على الوفاء بالديون. ومتغيرات ذات علاقة بالأداء متضمنةً متغيرات نسبة السيولة وعائد الأرباح وهامش الربح. ومتغيرات ذات علاقة بالسوق متضمنةً نمط الصناعة وحالة الإدراج والجهة المكلفة بتدقيق القوائم المالية للشركة.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة هامة بين مؤشر الإفصاح المستخدم في الدراسة وحجم الشركة، والقدرة على الوفاء بالديون، وعائد الأرباح، وهامش الربح، ونمط الصناعة، وحالة الإدراج، والجهة المكلفة بتدقيق القوائم المالية للشركة، وتبين وجود علاقة سلبية هامة بين مؤشر الإفصاح ونسبة السيولة.

الدراسة الثانية: دراسة Inchausti (1997)

العنوان: The Influence of Company Characteristics and Accounting Regulation on Information Disclosed by Spanish Firms

قدمت الدراسة تحليلاً تجريبياً لأثر كل من قوى السوق وقوى الهيئات التنظيمية في المعلومات المفصح عنها في الشركات الإسبانية، وهدفت كذلك إلى تحديد العوامل التي تؤثر في الإفصاح عن المعلومات المالية من قبل هذه الشركات. قامت الدراسة بتحليل التقارير السنوية لثلاثة أعوام متتالية وهي عام 1989، وعام 1990، وعام 1991 لتسع وأربعين شركة لاختبار الفرضيات المهتمة بتأثير التنظيم المحاسبي الجديد، مع العلم أن قواعد المحاسبة الإسبانية وفق التنظيم المحاسبي الجديد سارية المفعول مع بداية عام 1990. وتمّ اختبار الخصائص ذات العلاقة بالشركة من خلال استخدام مؤشر عام للإفصاح يتضمن المعلومات المحاسبية الإلزامية والاختيارية لخمسين بنداً من المعلومات.

وجدت الدراسة أن عمل الشركات بقواعد المحاسبة الإسبانية وفق التنظيم المحاسبي الجديد لعام 1990 يشرح مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالرغم من أنه لا يؤثر في كمية المعلومات الاختيارية المفصح عنها. ووجدت الدراسة أيضاً أن حجم الشركة والشركة المكلفة بأعمال التدقيق وحالة الإدراج هي خصائص ذات تأثير هام على مستوى الإفصاح، بينما الربحية وقوة الرفع وتوزيع حصص الأرباح ونمط الصناعة لا تؤثر في مستوى الإفصاح.

الدراسة الثالثة: دراسة Lopes and Rodriguez (2007)

العنوان: Accounting for Financial Instruments: An Analysis of the Determinants of Disclosure in the Portuguese Stock Exchange

استقصت الدراسة عن محددات ممارسات الإفصاح في المحاسبة عن الأدوات المالية (مثل المشتقات Derivatives) للشركات البرتغالية المدرجة، حيث هدفت إلى دراسة خصائص الشركة التالية: حجم الشركة، ونمط الصناعة، ونمط المراجع، وحالة الإدراج، وتدويل الشركة، وهيكل رأس المال، وحوكمة الشركات. وقد تم وضع مؤشر للإفصاح بالاستناد على متطلبات معايير التقرير المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS) ذات العلاقة بالأدوات المالية.

توصلت الدراسة إلى أن درجة الإفصاح عن الأدوات المالية ذات علاقة بالشركات الأكبر حجماً، والشركات التي تم تدقيق حساباتها عن طريق شركات التدقيق الدولية، والشركات المدرجة على أكثر من سوق مالي، ونمط

*** تعتبر شركات التأمين والمصارف هي الشركات الممثلة لقطاع الصناعة المالية.**

الصناعة. بالمقابل لم تدعم النتائج علاقة الإفصاح عن الأدوات المالية مع درجة تدويل الشركة (مستوى عولمتها)، وهيكل رأس المال، وبنية حوكمة الشركات.

الدراسة الرابعة: دراسة Dahawy (2009)

العنوان: Company Characteristics and Disclosure Level The Egyptian Story

حاولت الدراسة الاستقصاء أولاً عن مدى التزام الشركات المصرية المدرجة بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وثانياً للتحري عن خصائص الشركة (الحجم، وحالة المراجع، وحالة الإدراج، والرافعة المالية، ونمط الصناعة) التي تؤثر في مستويات الالتزام لمتطلبات الإفصاح. قام الباحث بإجراء فحص للقوائم المالية لإحدى وأربعين شركة مدرجة في سوقي القاهرة والإسكندرية الماليين، حيث عدت الدراسة أن الشركات المدروسة هي الأكثر نشاطاً في السوقين، وذلك عن طريق استخدام قوائم الإفصاح المصدرة من قبل هيئة سوق المال المصرية.

وجدت الدراسة أن درجة الإفصاح من قبل الشركات المصرية المدرجة متأثرة بالسرية العالية للثقافة المصرية، وأن مستوى الإفصاح المقدم من قبل الشركات المختبرة بالدراسة هو أقل مما هو مطلوب وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، بالإضافة إلى أن ممارسات الإفصاح الكلية من قبل الشركات المصرية المدرجة عموماً منخفضة. وتبين أن انضمام المراجع لشركة أجنبية هو المتغير الرئيس الذي يؤثر في درجة الإفصاح المقدمة من قبل الشركات المصرية.

الدراسة الخامسة: دراسة Omar and Simon (2011)

العنوان: Corporate Aggregate Disclosure Practices in Accounting

قدمت الدراسة تقريراً عن نتائج البحث التجريبي لسلوك الإفصاح للشركات المدرجة في الأردن بعد التغيرات الهامة في التنظيمات الاقتصادية والمحاسبية، وكذلك عن العلاقة بين الإفصاح الكلي (الإلزامي والاختياري) وعدد من خصائص الشركة (المالية وغير المالية) للشركات الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية. كشفت النتائج وجود زيادة هامة في مستوى الإفصاح الكلي مقارنة مع الدراسات السابقة في الأردن، وأظهرت النتائج أن حجم الشركة والربحية وعدد المساهمين وإدراج الشركة في السوق المالي ونمط الصناعة وحجم شركة التدقيق وعمر الشركة هي متغيرات هامة في شرح التباين في مستوى الإفصاح الكلي بين الشركات الأردنية، أي إنها مرتبطة بشكل هام مع مستوى الإفصاح المحاسبي الكلي.

حدود البحث:

لقد تم اختيار دراسة عامل الجهة المكلفة القيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة فقط، ولم يتم التطرق إلى دراسة العوامل الأخرى التي قد تؤثر في مستوى الإفصاح المحاسبي. بالإضافة إلى إجراء الدراسة على كافة الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان المالي، أي قد تظهر مشكلة عدم إمكانية تعميم النتائج على شركات أخرى تعمل في قطاع مختلف عن القطاع الصناعي مثل القطاع المالي والتجاري والخدمي وغير ذلك، أو على دول أخرى بسبب اختلاف بيئة العمل المحاسبية.

مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تعد المحاسبة إحدى العلوم الاجتماعية، لذا من الطبيعي أن تتطور أغراضها عبر الزمن وفقاً للتغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، وبما يتفق مع دورها الوظيفي الذي يتسم دائماً بالاستمرارية والتغيير (مطر والسويطي، 2008). وتتمثل وظيفة المحاسبة بشكل أساس في قياس العناصر المختلفة المكونة للتقارير المالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن نتائج عملية القياس على شكل معلومات تتاح لمستخدمي تلك التقارير (لطفي، 2007).

تعد عملية الإفصاح المحاسبي من العمليات المهمة عند إعداد التقرير المالي للشركة، حيث تعد مخرجات النظام المحاسبي وهي التقارير المالية المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين الخارجيين، للحصول على المعلومات المحاسبية المهمة حول الشركة. وحتى تكون هذه المعلومات موضوعية، ونافعة، وتحظى بثقة المستثمرين، وتلبي احتياجاتهم لا بد من إعدادها وعرضها بطرقة منظمة ومقبولة لجميع الأطراف التي لها مصالح في الشركة، وهذا ما يسهم بشكل ملحوظ بزيادة أهمية الإفصاح المحاسبي (أبو زيد، 2005).

يعرّف **الإفصاح المحاسبي** بأنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات المالية سواء كانت كمية أم وصفية في القوائم المالية والهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، الأمر الذي يجعلها ملائمة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لديها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية" (أبو زيد، 2005، ص. 578). ويعرّف كذلك بأنه "ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية" (الشيرازي، 1990، ص.322).

يعد مفهوم الإفصاح المحاسبي مفهوماً نسبياً كونه ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة، ولا شك أن ترجمة هذه الفكرة واقعياً تختلف باختلاف الزمان والمكان، كون مستوى الإفصاح يتفاوت وفقاً لقاعدة التكلفة والمنفعة الأمر الذي يترتب عليه وجود تفاوت في تحديد المعنى الدقيق لمفهوم الإفصاح من شخص إلى آخر (الشواورة والدحيات، 2008). لذا أياً كان التعريف المقدم للإفصاح توجد بعض العناصر التي تحكمه وهي نوعية المعلومات المقدمة في التقرير المالي، والجهة التي تستفيد من هذه المعلومات عند الإفصاح عنها، وأسلوب الإفصاح، وأخيراً توقيت الإفصاح عن هذه المعلومات.

شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار

تعرّف **شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار** بأنها تسمية تطلق على أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية عبر العالم، وتقوم هذه الشركات بإجراء ممارسات التدقيق لمعظم الشركات المساهمة العامة في العالم، ولا تعمل أي من هذه الشركات كوحدة واحدة بل إنها تمارس عملها من خلال عدة شركات مملوكة ومدارة بأسلوب مستقل، وهذه الشركات هي:

1. **شركة Deloitte and Touche Tohmatsu**: تأسست هذه الشركة في عام 1990 إثر اندماج شركة Deloitte Haskins and Sells مع شركة Touche Ross، ومقرها نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية، وتُعد القائدة في السوق العالمي لشركات التدقيق، وتعمل عبر 150 دولة في العالم. (www.deloitte.com/ca)
2. **شركة PricewaterhouseCoopers (PwC)**: تأسست شركة PwC عام 1998 إثر اندماج شركة Price Waterhouse مع شركة Coopers and Lybrand، ومقرها لندن في المملكة المتحدة، وتمارس عملها عبر 150 دولة في العالم، وتأتي ثانياً بعد Deloitte and Touche Tohmatsu. (www.pwc.com)
3. **شركة Ernst and Young (EY)**: تعد هذه الشركة واحدة من شركات التدقيق الأقدم في العالم، ومقرها لندن في المملكة المتحدة. لقد اندمجت شركة Ernst & Whinney مع شركة Arthur Young and Co. لإنشاء EY في عام 1989. وتمارس عملها عبر 140 دولة في العالم، وتأتي ثالثاً بعد Deloitte and Touche Tohmatsu و PwC. (www.ey.com)

4. **شركة KPMG**: تعد إحدى الشركات المساهمة العامة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية لكن مقرها في أمستردام في هولندا، وتقدم خدماتها في أكثر من 156 دولة عبر العالم، وتأتي رابعاً بعد الشركات الثلاث السابقة. (www.kpmg.com)

تأثير شركات التدقيق الدولية في مستوى الإفصاح المحاسبي

فيما يلي مناقشة لأهم وجهات النظر التي تم تقديمها من قبل الباحثين في مجال دراسة العلاقة بين قيام إحدى شركات التدقيق الدولية بأعمال التدقيق وبين مستوى الإفصاح المحاسبي:

- أثار كل من Ahmed and Nicholls (1994) حقيقة أن حجم شركة التدقيق يمكن أن يؤثر بشكل هام في كمية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، ومن المحتمل أن تبقي شركات التدقيق الدولية الكبرى على تعاقدها مع الزبائن الذين يقدمون ممارسات إفصاح أفضل، لذلك قد تحافظ شركات التدقيق الكبرى على سمعتها من خلال زيادة مستوى الإفصاح لدى زبائنها. ويؤكد هذه الفكرة Wallace *et al.* (1994) الذي يرى أن محتوى التقارير والحسابات السنوية لا يتم تدقيقه فقط بل يتأثر بالمراجعين القائمين بذلك أيضاً. وإذا امتلك المراجعون مثل هذا التأثير واعتقدوا أن أداءهم يمكن أن يُقيّم من خلال جودة التقارير المالية والحسابات السنوية التي يتم تدقيقها، فإن شركات التدقيق الأربع الكبار التي قلما تعتمد على زبون واحد أو عدة زبائن ستقدم تفاصيل أكثر في التقارير والحسابات السنوية لزبائنها أكثر من شركات التدقيق الأخرى. ويرى في هذا المجال Abdelsalam and Weetman (2007) أن سمعة شركات التدقيق الأربع الكبار هي رأسمالها والتي تعتبر مهددة دائماً بالضياع، لذا تؤكد هذه الشركات على زبائنها الامتثال إلى تعليمات الإفصاح وتطلب منهم المزيد من المعلومات في التقرير المالي. ويربط كذلك Inchausti (1997) بين جودة شركات التدقيق الدولية وبين مستوى المعلومات المقدم من قبل زبائنها، فكلما قدم زبائنها معلومات شاملة أكثر وذات جودة عالية كلما تحسنت سمعتها الأمر الذي يرفع من جودتها.
- جادل Malone *et al.* (1993) بأسلوب مختلف عما سبق أن شركات التدقيق الصغرى هي أكثر حساسية لحاجات زبائنها بسبب الخطر المتعلق بفقدانهم، لذلك من المحتمل أن تطلب شركات التدقيق الصغرى مستوى إفصاح أقل من المستوى الذي تطلبه شركات التدقيق الكبرى، وذلك للحفاظ على زبائنها.
- اقترح Wallace *et al.* (1994) أنه من المحتمل أن تقدم الشركات التي تكلف شركات التدقيق الدولية الكبرى للقيام بأعمال التدقيق تفاصيل أكثر في التقارير والحسابات السنوية أكثر من الشركات التي ليست مدققة من قبلهم. وتم تبرير ذلك بأن الانتماء الدولي لشركات التدقيق المحلية يدعمها بخبرة أكثر، ومن المحتمل أن يقبل الزبائن بنصيحة شركات التدقيق الكبرى أكثر من غيرها.
- يناقش Inchausti (1997) متغير الشركة المكلفة بأعمال التدقيق وفقاً لنظرية الوكالة، حيث يتوقع أن يفصح زبائن شركات التدقيق الدولية عن مزيد من المعلومات، لأن هذه الشركات ستدفع زبائنها إلى مزيد من الإفصاح. ويدعم هذا الجدال بفكرة أن الشركات التي يتم القيام بأعمال تدقيقها من قبل الشركات الدولية الكبرى هي عادةً كبيرة ولديها تكاليف وكالة كبيرة، وتحاول أن تخفضها من خلال التعاقد مع هذه الشركات، لأن التدقيق يمكن أن يعد وسيلة لإنقاص تكاليف الوكالة وأداة لتخفيف النزاع بين المديرين والمساهمين، لذلك ستفصح هذه الشركات عن المزيد من المعلومات.
- يرى Dahawy (2009) أنه من المتوقع أن تمتلك الشركات المحلية المنضمة إلى شركات التدقيق الدولية مستوى عالياً من الرقابة الداخلية وتعليمات وإجراءات تنظيمية مفروضة من قبل شركات التدقيق الدولية. لذا من المتوقع

أن يكون مستوى وجودة البيانات المالية المدققة من قبل هذه الشركات أعلى من مستوى وجودة البيانات المالية المدققة من قبل الشركات غير المنضمة إلى شركات التدقيق الدولية.

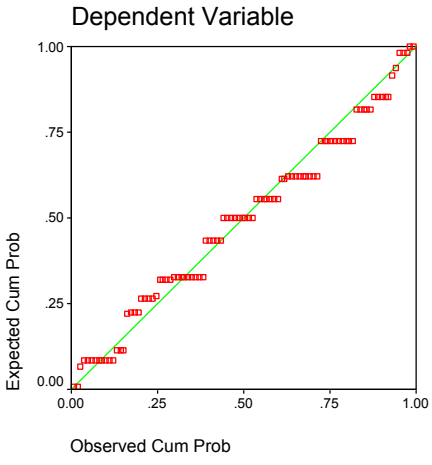
- يهتم Lopes and Rodrigues (2007) في دراسته للعلاقة بين قيام إحدى شركات المحاسبة المهنية الأربع الكبار بأعمال التدقيق وبين مستوى الإفصاح المحاسبي فيما يتعلق بالمعايير الدولية، حيث يرى أن لدى شركات التدقيق الدولية الكبرى معرفة واسعة حول معايير التقرير المالي الدولية IFRS، لذلك تكون تكاليف تطبيقها وتدقيقها لدى زبائنها أقل منها في شركات التدقيق الصغرى. ويؤكد هذه الفكرة Abdelsalam and Weetman (2007) بأن الشركات التي يتم تدقيق قوائمها المالية بواسطة إحدى شركات التدقيق الدولية الكبرى قد تشجّع على مزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، حيث يعكس هذا الأمر خبرة شركات التدقيق الدولية التي تكون أكثر ألفة لبنود معايير IFRS غير المتوفرة باللغة المحلية. ومن المتوقع أن تكون شركات التدقيق الكبرى أكثر معرفة بمعايير التقرير المالي الدولية بسبب التدريب المتفوق وعلاقاتها الدولية الواسعة، لذا يتوقع أن تفصح الشركات التي تدقق حساباتها المالية من قبل الشركات الدولية عن مزيد من المعلومات فيما يتعلق بمعايير IFRS أكثر من الشركات التي تدقق حساباتها من قبل الشركات الأخرى. ويتوقع كذلك Dahawy (2009) أن يتفوق المراجعون المنتمون إلى شركات التدقيق الدولية على مراجعي الشركات المحلية الأخرى بسبب تقيدهم بمعايير الإفصاح الدولية حيث تكون مستويات الإفصاح المطلوبة وفقاً لها عادةً أكبر من الإفصاحات المطلوبة وفق المعايير المحلية للدولة. ويرى في هذا المجال Dumontier and Raffournier (1998) أن شركات التدقيق الكبرى لديها مقدرة أكبر من الشركات الصغرى على دفع الشركات على مستوى العالم نحو تبني معايير المحاسبة الدولية كون لديها الخبرة والتجربة والموارد الاقتصادية المتاحة.

النتائج والمناقشة:

الدراسة العملية

التحليل الوصفي Descriptive Analysis

يبين الشكل رقم (1) نقاط الانتشار لبيانات الشركات المدروسة، ويتضح أن البيانات تتوزع حول الخط البياني مما يعني أن بيانات البحث تتبع التوزيع الطبيعي، لذا تمّ استخدام الاختبارات الملائمة للبيانات الموزعة طبيعياً.



الشكل رقم (1) شكل انتشار نقاط البيانات

يعرض الجدول رقم (1) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق X)، بالإضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي Y) للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمّان المالي. حيث يتبين من خلال الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي للمتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق) يبلغ 0.4167 مع انحراف معياري قدره 0.495. ويبلغ المتوسط الحسابي للمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي) 62.15 مع انحراف المعياري قدره 8.156، هذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تفصح بالمتوسط عن62.15% من بنود مؤشر الإفصاح المستخدم في هذا البحث، والذي تم إعداده وفقاً للمعايير الدولية.

الجدول رقم (1) بيانات الإحصاء الوصفي

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
مستوى الإفصاح المحاسبي	62.1494	8.15668	96
الشركة المكلفة بالمراجعة	.4167	.49559	96

اختبار T.Test لمتغير مستوى الإفصاح المحاسبي

تمّ إجراء اختبار للتحقق من وجود فرق بين متوسط الإفصاح في الشركات الصناعية المدروسة والقيمة الإجمالية للإفصاح، وذلك عن طريق اختبار One sample t، الذي يستخدم لاختبار إذا ما كان هناك فرق معنوي بين متوسط مجتمع وقيمة مفترضة تمثل رقماً ثابتاً وذلك للبيانات التي تقاس وفق المستوى النسبي. يتضح من خلال الجدول رقم (2) أن قيمة t تساوي 50.272 بالقيمة المطلقة، وأن قيمة *p* تبلغ 0.000 وهي أصغر من مستوى المعنوية 0.05، مما يشير إلى معنويتها الإحصائية، وبالتالي يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بوجود تباين في متوسط الإفصاح المحاسبي بين الشركات المدرجة عن القيمة الإجمالية وفق مؤشر الإفصاح المحاسبي البالغ مائة وأربعة بنود، ويبلغ هذا التباين 41.85 بنداً عن القيمة الكلية لمؤشر الإفصاح.

الجدول رقم (2) نتائج اختبار T.Test المتعلقة بمستوى الإفصاح المحاسبي

One-Sample Test

	Test Value = 104					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
مستوى الإفصاح المحاسبي	-50.272	95	.000	-41.8506	-43.5033	-40.1979

اختبار Binomial ذي الحدين لمتغير الشركة المكلفة بأعمال التدقيق

تمّ كذلك إجراء اختبار يدعى اختبار ذي الحدين Binomial، وهو اختبار للنسب أي يختبر إذا ما كانت النسبة الفعلية للمجموعة الأولى تساوي قيمة محددة، حيث يفضل استخدامه عندما يكون المجتمع مصنفاً إلى فئتين اثنتين، وتكون كل مشاهدات هذا المجتمع مندرجة تحت إحدى هاتين الفئتين (Cooper and Schindler, 2011). ويتضح

من خلال الجدول رقم (3) أن نسبة الشركات المدروسة التي تكلف أعمال تدقيق تقاريرها المالية لإحدى شركات التدقيق الأربع الكبار تبلغ 42%، بينما تبلغ نسبة الشركات التي تكلف أعمال التدقيق لغير شركات التدقيق الأربع الكبار 58%. يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة *p* تبلغ 0.125 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا يشير إلى عدم معنويتها الإحصائية، مما يدعو إلى قبول الفرض العدم القائل بعدم اختلاف نسبة تكليف شركات التدقيق الأربع الكبار بأعمال التدقيق عن 50%، أي تتساوى تكرارات الفئتين الأولى والثانية، وتتبع التوزيع ذي الحدين.

الجدول رقم (3) اختبار Binomial ذي الحدين

Binomial Test

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
الشركة المكلفة بالمراجعة	Group 1	الشركات الأربع الكبار	40	.42	.50	.125[a]
	Group 2	غير ذلك	56	.58		
	Total		96	1.00		

a. Based on Z Approximation.

دراسة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين المدروسين

تتم دراسة العلاقة الارتباطية عن طريق معامل الارتباط الخطي البسيط لبيرسون Pearson's Simple Linear Correlation Coefficient r الذي يستخدم لتقدير العلاقة الارتباطية بين اثنين من المتغيرات دون تحديد اتجاه هذه العلاقة وأي متغير يسببها للآخر.

تمّ اختبار وجود ارتباط بين المتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق) والمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي) من خلال الجدول رقم (4) حيث تبلغ قيمة معامل ارتباط بيرسون 63.5%، وهي قيمة ارتباط معنوية عند مستوى 1%، وإن قيمة *p* تبلغ 0.000، وهي أصغر من مستوى المعنوية 0.05، وهذا ما يدعو إلى رفض فرضية العدم القائلة بعدم وجود علاقة ارتباطية، والقبول بوجود هذه العلاقة بين المتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق) والمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي)، كون الإشارة موجبة يمكن القول إن هذه العلاقة طردية.

الجدول رقم (4) نتائج معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل والمتغير التابع

Correlations

		مستوى الإفصاح المحاسبي	الشركة المكلفة بالمراجعة
مستوى الإفصاح المحاسبي	Pearson Correlation	1	.635**
	Sig. (2-tailed)	.	.000
	N	96	96
الشركة المكلفة بالمراجعة	Pearson Correlation	.635**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.
	N	96	96

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

اختبار فرض البحث

فرض البحث: يزداد مستوى الإفصاح المحاسبي للشركة مع قيام إحدى شركات التدقيق الدولية الأربع الكبار بأعمال تدقيق حسابات هذه الشركة.

تمّ اختبار فرض البحث عن طريق استخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis والذي يستخدم لقياس قوة العلاقة بين المتغير الممثل للظاهرة المدروسة (مستوى الإفصاح المحاسبي) والذي يسمى المتغير التابع والمتغير الآخر المؤثر في الظاهرة المدروسة (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق) والذي يسمى المتغير المستقل، ووضع معادلة الانحدار Regression Equation لتوقع قيمة المتغير التابع من المتغير المستقل، وتأتي المعادلة على الشكل التالي:

$$Y= \beta_0 +\beta_1 X$$

يتضح من خلال جدول تحليل التباين رقم (6) ثبات صلاحية النموذج لاختبار فرض البحث، وذلك بالاستناد إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة البالغة 63.489 عن قيمتها الجدولية البالغة 6.90 عند درجة حرية واحدة، وهذا يدل على أن مستوى الثقة مرتفع، بمعنى آخر أن المعادلة هامة إحصائياً على الأقل عند مستوى 0.05، لذا يمكن الاعتماد على النموذج.

يتبين من خلال الجدول رقم (5) أن قيمة معامل التحديد R Square المعدلة تبلغ 39.7%، وهذا يشير إلى أن 40% تقريباً من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي) تفسرها التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق)، أي تعود إلى العلاقة الخطية لنموذج الانحدار، والباقي يعود إلى عوامل أخرى كأن يكون هناك متغيرات مهمة ذات تأثير في المتغير التابع لم تدرج في النموذج.

الجدول رقم (5) خلاصة النموذج

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.635[a]	.403	.397	6.33506

a. Predictors: (Constant), الشركة المكلفة بالمراجعة

b. Dependent Variable: مستوى الإفصاح المحاسبي

الجدول رقم (6) تحليل التباين

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2547.991	1	2547.991	63.489	.000[a]
	Residual	3772.496	94	40.133		
	Total	6320.488	95			

a. Predictors: (Constant), الشركة المكلفة بالمراجعة

b. Dependent Variable: مستوى الإفصاح المحاسبي

يتبين من الجدول رقم (5) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 63.5%، وهي قيمة موجبة وهذا يشير إلى أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغير المستقل كما تم التوضيح مسبقاً. ويتبين من خلال الجدول رقم (6) أن قيمة p تبلغ 0.000 وهي أصغر من 0.05، أي إن الانحدار معنوي، وهذا ما يدعو إلى رفض الفرض العدم القائل بعدم اختلاف معامل الميل β_1 عن الصفر، أي إن المتغير المستقل له تأثير معنوي على المتغير التابع.

يظهر الجدول رقم (7) أن قيمة معامل X تساوي 10.45 بخطأ معياري قدره 1.311، وأن قيمة t تساوي 7.968، وأن قيمة p تبلغ 0.000 وهي أصغر من 0.05 مما يشير إلى معنويتها الإحصائية عند هذا المستوى. وبالتالي يمكن رفض الفرض العدم القائل بأن متغير قيام إحدى شركات Big Four بأعمال التدقيق ليس له أثر معنوي في مستوى الإفصاح، والقبول بالفرض البديل القائل إن متغير قيام إحدى شركات Big Four بأعمال التدقيق له أثر معنوي في متغير مستوى الإفصاح المحاسبي، وبما أن قيمة معامل X موجبة فإن هذا التأثير طردي. لذا يُقبل فرض البحث بإن مستوى الإفصاح المحاسبي يزداد مع قيام إحدى شركات Big Four بأعمال التدقيق عند مستوى دلالة 0.05.

تدعم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال معامل الارتباط الخطي البسيط لبيرسون النتائج التي تم التوصل إليها من خلال نموذج الانحدار البسيط، وهذا يؤكد على وجود علاقة بين المتغير المستقل (الجهة المكلفة بأعمال التدقيق) والمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي)، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي تعد هذه العلاقة موجبة، أي أن مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركة يزداد مع قيام إحدى شركات Big Four بأعمال التدقيق.

ويمكن كتابة معادلة الانحدار من خلال الجدول رقم (7) الخاص بمعاملات الانحدار كما يلي:

$$Y = 57.795 + 10.45\ X$$

حيث تبلغ قيمة مستوى الإفصاح المحاسبي وفقاً لهذه المعادلة 57.795 بنداً مع عدم وجود أي تأثير للمتغير المستقل في النموذج. ويزداد مستوى الإفصاح المحاسبي 10.45 بنداً مع تكليف أعمال تدقيق حسابات الشركة لإحدى شركات التدقيق الأربع الكبار.

الجدول رقم (7) معاملات الانحدار

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	57.795	.847		68.271	.000
	الشركة المكلفة بالمراجعة	10.450	1.311	.635	7.968	.000

a. Dependent Variable: مستوى الإفصاح المحاسبي

الاستنتاجات والتوصيات:

قدم هذا البحث دليلاً على العلاقة بين متغير الجهة المكلفة بتدقيق القوائم المالية للشركة وبين المتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي)، حيث تم الاعتماد على بيانات الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية. **لقد توصل البحث إلى النتائج التالية:**

1. يبلغ متوسط مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية 62.15% وفق مؤشر الإفصاح الذي تم إعداده على أساس معايير التقرير المالي الدولية.

2. توجد علاقة ارتباطية بين المتغير المستقل (الجهة المكلفة للقيام بأعمال التدقيق) والمتغير التابع (مستوى الإفصاح المحاسبي)، أي أن مستوى الإفصاح المحاسبي يزداد مع قيام إحدى شركات Big Four بأعمال التدقيق.

تتفق نتائج هذا البحث مع نتائج كل من Wallace *et al.* (1994) و Lopes and Rodrigues (2007) و Dahawy (2009) و Inchausti (1997) و Omar and Simon (2011) الذين توصلوا إلى وجود علاقة ارتباطية مهمة بين مستوى الإفصاح والجهة المكلفة للقيام بأعمال التدقيق. أي إن درجة الإفصاح أعلى في الشركات التي تكلف شركات Big Four بأعمال تدقيق حساباتها. وقد يفسر توجه الشركات إلى التعاقد مع شركات التدقيق الكبرى بأن هذه الشركات يمكن أن تقدم الدعم والمساعدة والمشورة اللازمة في أثناء قيام الشركة بإعداد تقاريرها المالية مؤديةً إلى رفع مستوى الإفصاح المحاسبي فيها.

يوصي هذا البحث بما يلي:

1. إدراك أهمية تأثير الجهة المكلفة القيام بأعمال تدقيق حسابات الشركة في مستوى الإفصاح المحاسبي لهذه الشركة. حيث تمتلك شركات التدقيق تأثيراً هاماً في رفع مستوى التقرير المالي للشركات في الدول النامية، حتى تستطيع محاكاة التقرير المالي في الدول المتقدمة، وذلك من خلال الدعم والمشورة والنصح الذي تقدمه للشركة عند عملية إعداد التقرير المالي، أي الأخذ في الحسبان الخدمات الاستشارية التي تقدمها شركات التدقيق وليس فقط القيام بأعمال التدقيق.

2. العمل على رفع مستوى العمل المحاسبي المهني والخدمات التي تقدمها شركات التدقيق المحلية في الدول النامية أسوةً بالمستوى الذي تقدمة الشركات الدولية في مجال تدقيق الحسابات وتقديم الاستشارات المالية وغيرها من الخدمات، وقد يكون ذلك من خلال ورشات عمل ودورات تدريبية من خلال اتفاقيات معينة تعقد مع هذه الشركات.

المراجع:

1. الشواورة، فيصل محمود، والدحيات، محمد عبد الرحيم، *الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة ومدى الاعتماد عليه لتقييم كفاءة الاستثمار في الشركات القابضة الأردنية*. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 30، العدد3، 2008، ص.ص.61-81.
2. أبو زيد، محمد المبروك، *المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية*. الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005، ص.578.
3. الشيرازي، عباس مهدي، *نظرية المحاسبة*. الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990، ص.322.

4. لطفي، أمين السيد أحمد، *نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية*. الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2007، ص.26.

5. مطر، محمد، والسويطي، موسى، *التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس والعرض والإفصاح*. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،2008، ص.38.

6. ABDELSALAM, O.H., and WEETMAN, P., *Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: the Case of Egypt*. Advances in International Accounting, Vol. 20, 2007, pp.75–104.
7. AHMED K. and NICHOLLS D., *The impact of non-financial company characteristics on mandatory disclosure compliance in developing countries: The case of Bangladesh*. The International Journal of Accounting, Vol. 29, 1994, pp.62–77.
8. CHOI, F.D.S. *et al.*, *International Accounting,* Third Edition, Prentice- Hall, Inc. 1999, p.250.
9. COOPER, D. R., and SCHINDLER, P.S., *Business Research Method*. International Edition, 2011, p.469.
10. DAHAWY, k., *Company Characteristics and Disclosure Level The Egyptian Story*. International Research Journal of Finance and Economics. Vol. 34, 2009, pp.194-208.
11. DUMONTIER, P. and RAFFOURNIER, B., *Why firms comply voluntarily with IAS: An empirical analysis with Swiss data*. Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 9, Issue 3, 1998, pp.216–245.
12. GUERREIRO ،M.S. *et al*., *The Preparedness of Companies to Adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese Evidence*, Accounting Forum ،Vol. 32, 2008, pp.75-88.
13. INCHAUSTI, B.G., *The Influence of Company Characteristics and Accounting Regulation on Information Disclosed by Spanish Firms*. The European Accounting Review, Vol.6, Issue1, 1997, pp. 45-68.
14. LOPES, P.T., and RODRIGUEZ, L.L., *Accounting for Financial Instruments: An Analysis of the Determinants of Disclosure in the Portuguese Stock Exchange*. The International Journal of Accounting. Vol. 42, 2007, pp. 25–56.
15. MALONE, D., *et al*., An empirical investigation of the extent of corporate financial disclosure in the oil and gas industry. *Journal of Accounting Auditing and Finance*, Vol.8, Issue 3, 1993, pp. 249–273.
16. OMAR, b., and SIMON, j., *Corporate Aggregate Disclosure Practices in Accounting*. Advances in Accounting. Vol.27, Issue 1, 2011, pp. 166-186.
17. WALLACE, R. S. O., *et al.*, *The Relationship Between the Comprehensiveness of Corporate Annual Reports and Firm Characteristics in Spain*. Accounting and Business Research, Vol. 25, No. 97, 1994, pp. 41-53.

www.deloitte.com/ca
www.pwc.com
www.kpmg.com
www.ey.com