الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم: .....

فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمـــي

إعداد الطالبين(ة): ثامر نويوة
عزالدين مومو

تحت عنوان

حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

(عينة لمجموعة شركات ومحافظي حسابات في ولاية المسيلة)

لجنة المناقشة:

د. شريط صلاح الدين	جامعة المسيلة	رئيســـا
د. قمان مصطفى	جامعة المسيلة	مشرفا و مقررا
د. غربي حمزة	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وعرفان

قال رسول الله ﷺ: "**من اصطنع إليكم معروفا فجازوه فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى يعلم أنكم شكرتم فإن الله شاكر يحب الشاكرين**".

فالحمد لله، والشكر لله سبحانه وتعالى له الفضل والمنة على توفيقه لانجاز هذا العمل فإن أصبت فمن الله وحده وإن أخطأت فمن نفسي ومن الشيطان.

أتقدم بفائق التقدير والاحترام والشكر والكثير من الامتنان إلى الأستاذ المشرف على كافة جهوده المبذولة والتوجيهات القيمة في سبيل انجاز هذه المذكرة **الدكتور قمان مصطفى** ووفقه الله لمزيد من التميز والنجاحات في مسيرته العلمية والمهنية.

كما لايفوتني إطلاقا شكر أعضاء لجنة المناقشة على التفضل بقبول مناقشة هذه المذكرة بهدف إثراء البحث العلمي.

وأخيرا ...أتقدم بالشكر الجزيل لجميع الأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان.

الإهداء

إلى من قال الله فيهما بعد بسم الله الرحمان الرحيم: **"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"**.

إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقها والإشارة بفضلها، إلى التي كانت تشجعني وكانت العين التي تحرسني وكانت أول قلب يخفق لنجاحي والتي اسمها دقة قلبي الغالية أمي الغالية أطال الله في عمرك.

إلى روح أبي الراحلة وذكراه الباقية غفر الله له وأسكنه فسيح جناته.

إلى من هم سندي إخوتي وأخواتي، وإلى كل العائلة.

إلى كل من عائلتي نويوة وحاج مهدي.

إلى الأخوة الذين لم تلدهم أمي .. إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء ..

إلى ينابيع الصدق الصافي .. إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت ..

إلى من كانوا معي إلى طريق النجاح والخير .. إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم أصدقائي.

إلى كل من حملهم قلبي ولم تحملهم ورقتي.

إلى كل الذين أهدوني أوقاتهم النفيسة وعلموني بعلومهم الغزيرة وقادوني إلى طريق الحق والرشاد أساتذتي.

إليهم جميعا أهدي هذا العمل.

ثامر نويوة

الإهداء

إلى من قال الله فيها بعد بسم الله الرحمان الرحيم: **"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"**.

إلى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقهما و الإشارة بفضلهما إلى التي كانت تشجعني وكانت العين التي تحرسني وكانت أول قلب يخفق لنجاحي والتي اسمها دقة قلبي الغالية أمي الغالية أطال الله في عمرك "مريم".

إلى من أنار لي الدرب وسهل لي العلم والمعرفة وحرص علي منذ صغري واجتهد في تربيتي وتوجيهي أبي أطال الله في عمرك "ابراهيم".

إلى من هم سندي إخوتي واخواتي والى كل العائلة.

الى نور حياتي وسر سعادتي زوجتي العزيزة و ابنائي "جود، مُحَّد اصيل"

إإلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي ....إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء ....

إلى ينابيع الصدق الصافي ....إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت ....

إلى من كانوا معي إلى طريق النجاح والخير ....إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم صديقاتي.

وإلى كل من حملهم قلبي ولم تحملهم ورقتي.

إلى كل الذين أهدوني أوقاتهم النفيسة وعلموني بعلومهم الغزيرة وقادوني إلى طريق الحق والرشاد أساتذتي.

إليهم جميعا أهدي هذا العمل.

عزالدين مومو

فهرس المحتويات

العنـــوان	الصفحة
شكر وتقدير	–
الإهداء	–
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
مقدمة	أ– د
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	
تمهيد	06
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.	07
المطلب الأول: مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.	07
1. مفهوم حوكمة الشركات	07
2. مبادئ حوكمة الشركات	09
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.	11
أولا: أهمية حوكمة الشركات.	11
ثانيا: أهداف حوكمة الشركات.	12
المطلب الثالث: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.	13
المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.	15
المطلب الأول: تعريف المعلومة المحاسبية.	15
المطلب الثاني: خصائص وأنواع المعلومة المحاسبية.	16
1. خصائص المعلومة المحاسبية	16
2. أنواع المعلومة المحاسبية	17
المطلب الثالث: جودة المعلومة المحاسبية.	18
المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية.	20
المطلب الأول: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة.	20

المطلب الثاني: إنعكاسات تطبيق الحوكمة على جودة المعلومة المحاسبية.	21
المطلب الثالث: تطبيق الحوكمة والتحقق الفعلي لجودة المعلومة المحاسبية.	22
خلاصة الفصل	25
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.	
تمهيد	27
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.	28
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية.	28
أولا: مجتمع وعينة الدراسة.	28
ثانيا: بيانات الدراسة.	29
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.	29
أولا: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات.	29
ثانيا: البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية.	30
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.	32
المطلب الأول: تحليل البيانات الديمغرافية.	32
المطلب الثاني: تحليل وتفسير الفرضيات.	36
خلاصة الفصل	50
خاتمة	52
المصادر والمراجع	56
الملاحق	

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة.	29
02	معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان.	31
03	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	32
04	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	33
05	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.	34
06	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.	35
07	يوضح الانحدار البسيط لعينة الدراسة.	36
08	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.	37
09	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور أصحاب المصالح.	39
10	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور الإفصاح والشفافية.	40
11	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور مسؤولية مجلس الإدارة.	42
12	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور ضمان حقوق المساهمين.	43
13	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور حوكمة مبادئ الشركات.	45
14	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.	47-46
15	يوضح الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور المعلومات المحاسبية.	48

قـائـمـة الأشـكـال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	32
02	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	33
03	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.	34
04	يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.	35
05	يوضح الانحدار البسيط لعينة الدراسة.	36
06	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.	38
07	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد دور أصحاب المصالح.	39
08	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الإفصاح والشفافية.	41
09	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد مسؤولية مجلس الإدارة.	42
10	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد ضمان حقوق المساهمين.	44
11	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مبادئ حوكمة الشركات.	45
12	يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.	47
13	الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور المعلومات المحاسبية.	49

مقدمة

مقدمة

يتعاظم دور المحاسبة بمختلف فروعها كنظام لإنتاج المعلومات ذات المنفعة النسبية من خلال توصيل المعلومات المالية الهامة لشرائح مختلفة وواسعة في المجتمع – سواء اتفقت مصالحهم أم تعارضت– مترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في الشركات من أحداث متتالية مما له بالغ الأثر في اتخاذ القرارات.

وانطلاقا من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في الشركات يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح ،إذ أن أي تضمين في المعلومات الواردة في القوائم من شأنه أن تفقدها مصداقيتها والذي ينعكس مباشرة على قرار الاستثمار باعتباره من القرارات الهامة والخطيرة مما يستلزم توافر معلومات على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية.

وفي ضوء ذلك يمكن القول أن انهيار العديد من الاقتصاديات راجع إلى عدم الامتثال إلى المبادئ المحاسبية وغياب الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات والبيانات التي تعكس الواقع المالي الحقيقي لهذه الوحدات الاقتصادية، وقد تعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومة المحاسبية وبالتالي فقدان أهم عنصر يميزها ألا وهو جودتها، لذا زاد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا المفهوم والحث على تعميم تطبيقه في مختلف الوحدات الاقتصادية.

تتزايد الأهمية المحورية الخاصة بقواعد وتطبيقات حوكمة الشركات في الجزائر نظرا لانتهاجها لسياسة التحرير المالي والانفتاح على القطاع الخاص الوطني والأجنبي من أجل زيادة التكامل مع الاقتصاد العالمي، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي بدأ العمل به سنة 2010 ،وسبقه وضع ميثاق الحكم الراشد الشركات في الجزائر سنة 2007 من أجل إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وذلك نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات، والذي يقوم على مجموعة من المعايير من خلال ما تتضمنه الحوكمة من مبادئ أساسية أهمها مبدأ الإفصـــاح والشفـافية الذي يسمح بتوفيـر معلومات فعالة وملبية لجميع حاجات المستفيدين منها سواء كانوا مستثمرين أو أصحاب أعمال أو غيرهم من أصحاب المصالح الاقتصادية والمالية.

أولا: إشكالية الدراسة.

على ضوء ما سبق يتبين أهمية البعد المحاسبي لحوكمة الشركات لتفادي التلاعب المالي والمحاسبي ولما له من أثر على مصداقية وجودة المعلومة المحاسبية ،لذلك فإن هذه الدراسة تسعى للإجابة على الإشكالية التالية:

❖ **ما مدى الدور الذي تؤديه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ؟**

ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بحوكمة الشركات وما هي أهميتها ومبادئها النظرية ؟
- ما هي الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات ؟
- ماذا تعني جودة المعلومة المحاسبية وما هي خصائصها؟
- مامدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟
- مامدى حرص الشركات على توفير معلومة مالية ذات جودة بتطبيقها لقواعد حوكمة الشركات؟

ثانيا: فرضيات الدراسة.

للإجابة على مختلف هذه الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث نطرح **الفرضية الرئيسية** التالية:

- تطبيق المحكم لمبادئ حوكمة الشركات دور في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية **الفرضيات الفرعية** التالية:

- تلتزم الشركات بمبادئ الحوكمة.
- تحرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.

ثالثا: أهداف الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:

- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة.
- تحديد مبادئ حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة بها.
- التعرف على واقع حوكمة الشركات ببعض الشركات الجزائرية ومحافظي الحسابات ومدى التزامهم بمبادئ حوكمة الشركات.

رابعا: أهمية البحث.

تأتي أهمية البحث من التأكيد على ضرورة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان مصداقية وشفافية المعلومة المحاسبية المعروضة والحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوو الحقوق في الشركة وكذا الاستفادة منها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي الأمر الذي يسمح بتشجيع الاستثمار المحلي وجلب الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات.

خامسا: منهج الدراسة.

بغية الوصول إلى أفضل الأساليب والطرق لتوضيح آلية عمل حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية اعتمدنا المنهجين العلميين كالتالي:

- **المنهج الوصفي:** اعتمدنا هذا المنهج في الدراسة النظرية قصد وصف الجوانب النظرية للموضوع المتمثلة في حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية.

وكذلك في الجانب التطبيقي من خلال دراسة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على بعض الشركات الإقتصادية منها 6 شركات تابعة للقطاع الخاص و3 شركات أخرى تابعة للقطاع العام إضافة إلى بعض محافظي الحسابات على مستوى مدينة المسيلة عن طريق جمع المعلومات والبيانات باستخدام استمارة استبيان وتحليل نتائجها.

سادسا: مبررات اختيار الموضوع.

من أهم مبررات اختيارنا لهذا الموضوع ما يلي:

- الاهتمام الشخصي للموضوع باعتباره من المواضيع التي أثارت ثورة كبيرة في عالم الاقتصاد.
- الدور الايجابي الذي تلعبه حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المتمثل في دعم القدرات التنافسية للمؤسسات والشركات الوطنية وجلب الاستثمارات الأجنبية.

سابعا: هيكل الدراسة.

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين الأول نظري والثاني تطبيقي ،على النحو التالي:

مقدمة: تم فيها طرح إشكالية البحث.

في الفصـــل الأول: "**الإطار النظـــري لحوكمة الشركـــات وجودة المعلومة المحاسبية**" عبر ثلاثة مباحث، حيث كان المبحث الأول تحت عنوان: ماهية حوكمة الشركات الذي تطرقنا فيه لتعريف حوكمة الشركات وأهم مبادئها وكذا أهدافها وأهميتها، أما المبحث الثاني الموسوم بجودة المعلومات المحاسبية، فتطرقنا إلى المعلومة المحاسبية من تعريف وخصائص وأنواع وإلى جودة المعلومات المحاسبية، وفي الأخير المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية، تطرقنا فيه لدور حوكمة الشركات وانعكاسات تطبيقاتها والتحقيق الفعلي لجودة المعلومات المحاسبية.

أما **الفصل الثاني:** فقد قمنا من خلاله بتقييم مدى تطبيق حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ميدانيا من خلال استمارات استبيان تم توزيعها على عينة الدراسة وبعد ذلك تجميعها ليتم تحليلها وتفسير فرضيات دراستنا والوصول إلى نتائج نهائية.

خاتمة: استعرضنا فيها النتائج وكذا التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول

الإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد

تُعتبر حوكمة الشركات من المصطلحات التي أُضيفت إلى القواميس والمراجع المالية منذ النصف الثاني من القرن الماضي، وما صاحب تلك الحقبة الزمنية من انهيارات وأزمات مالية عصفت باقتصاديات الكثير من الدول، وحوكمة الشركات كما عرفها مجلس الاشراف المحاسبي بأنها تشمل الأنشطة التي تقوم بها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لضمان نزاهة عملية اعداد التقارير المالية، أي الغرض الرئيسي حسب مجلس الاشراف المحاسبي من حوكمة الشركات هو ضمان مخرجات النظام الإداري والمحاسبي لضمان تقارير نزيهة وشفافة وبما يخدم جميع الأطراف، كما تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة التي يعتمد عليها المستفيدين والمستخدمين لهذه المعلومات في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر نفعاً في مجال اتخاذ وترشيد القرارات، هذا وتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، بالخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات من المصطلحات التي أُضيفت إلى القواميس والمراجع المالية منذ النصف الثاني من القرن الماضي، سنسلط الضوء في هذا المبحث على مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات وكذا أبعادها التنظيمية مرورا بأهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.

تعد حوكمة الشركات من المواضيع الحديثة التي تم الطرق إليها في الميدان المالي والمحاسبي لما لها من أهمية بالغة لاسيما فيما يخص الإدارة المالية والمحاسبية سنحاول ضبط مفهومها ومبادئها.

1. مفهوم حوكمة الشركات:

تمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية والمدنية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية، وإن لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الإنجليزي لكلمة "Governance" الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بالقاهرة في محاولة لتعريب الكلمة، إذ أن لها معاني أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية والمسائلة، وغير ذلك من المصطلحات المتعددة، وبذلك يطلق على اصطلاح "Corporate Governance" لفظ حوكمة الشركات.[1]

ولذلك فإنه لا يوجد تعريف موحد وشامل لمصطلح حوكمة الشركات 'Corporate Governance' بين الاقتصاديين والمحليين والقانونين خاصة بعد إصدار صندوق النقد الدولي لمصطلح " Corporate Governance " وسنتناول مفهوم مصطلح حوكمة الشركات من جانب اصطلاحي.

التعريف الأول: حوكمة الشركات هي عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة والمراقبة لمخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف المؤسسة وحفظ قيمتها.[2]

---

[1]– أحمد زغدار، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على خصائص المعلومات المحاسبية ودورها في توليد تقارير مالية عالية الجودة**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 59، لبنان، 2012، ص 15.

[2]- Dana Hermanson , **Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational governance**, The Institute of internal Auditors Research Foundation, USA , 2003, P27.

التعريف الثاني: عرفت لجنة كادبوري (Cadbury Commette) حوكمة الشركات كما يلي: [1]"حوكمة الشركات هي نظام متكامل للرقابة يشمل النواحي المالية، وغير المالية من خلاله يتم إدارة الشركة والسيطرة عليها.

التعريف الثالث: عرف Jensen et Meckling حوكمة الشركات كما يلي:

"نحن نعرف علاقة الوكالة كعقد بين شخص أو أكثر يسمى "الأصيل" لاستئجار شخص آخر "الوكيل" من أجل القيام ببعض الخدمات لصالحه والتي تستلزم تفويض بعض سلطات اتخاذ القرارات للوكيل".

التعريف الرابع: تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC:"هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

التعريف الخامس: تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة داخل الشركة، متضمنا ذلك هيكل الأهداف الموضوعة من قبل الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف مع رقابة محددة ومستمرة للأداء".[2]

أما مفهوم الحوكمة من المنظور المحاسبي فإنه يشير إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم إستخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا، كما تعرف بأنها مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية التي تفرض على الشركات لحماية أموال المستثمرين، خاصة تلك المتعلقة بالشفافية والإفصاح عن الموقف المالي للشركة فهي من خلال ذلك تسعى إلى منع التلاعب والخداع وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال آليات لتحقيق أحكام الرقابة والسيطرة على كافة الوحدات الاقتصادية وتحقيق مصالح كافة الأطراف.[3]

---

[1]- Cadbury, committee , **Financial report of the committee on the financial aspects of corporate Governance** London , professional publishing ,ltd, 1992 p05

[2]- Freeland, C**. Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks**, paper presented to: Corporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 2007, p07.

[3]– جميل أحمد، سفير محمد، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الإفصاح والشفافية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلو الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06–07 ماي، 2012، ص 05.

ومن خلال التمعن فيما سبق من تعاريف لحوكمة الشركات نلاحظ أن التعريفات تختلف من جهة إلى أخرى، فهناك من يركز على الناحية الرقابية بكل أنواعها سواء المالية أو الغير المالية، وهناك من يركز في تقديمه لمفهوم حوكمة الشركات على الناحية الأخلاقية من خلال إشارتهم إلى أن الهدف من الحوكمة هو حماية حقوق المساهمين والموردين والدائنين، كما ركز آخرون في تقديمهم لمفهوم حوكمة الشركات على أهداف المؤسسة، والسياسة التوجيهية لها من خلال التحكم في المتغيرات الداخلية لها وتكييفها مع البيئة الخارجية بما يحفظ المؤسسة ومصالح أصحاب المصالح.

وبناء على ما سبق يمكن تقديم تعريف شامل لحوكمة الشركات بأنها:

"مجموعة من القواعد والقوانين التي تنظم العلاقة بين الإدارة والأطراف ذات الصلة بما يحفظ لكل طرف حقوقه وبما يكرس مبدأ الرقابة والمتابعة وبما ينظم العلاقة بين الإدارة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح، وهي تهتم بإيجاد وتسيير الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة ".

2. مبادئ حوكمة الشركات

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCEDفي عام 1999خمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات والتي تعني بتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق الحوكمة في الشركات العمومية أو الخاصة التي تكون أوراقها المالية متداولة أو غي متداولة في أسواق المال، وتعمد هذه المبادئ على التركيز على الجوانب التالية: [1]

1.2- الحفاظ على حقوق كل المساهمين: من خلال هذا المعيار يتم العمل على وضع إطار بإمكانه حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المتمثلة في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

2.2- التعامل بنفس القدر من المساواة بين جميع المتعاملين: من خلال هذا المعيار يتم العمل على توفير المعاملة العادلة لجميع حملة الأسهم حتى وإن كانوا ينتمون إلى الأقلية الذين يجب أن تعطى لهم نفس الحقوق مع باقي حملة الأسهم والمتعلقة بالدفاع على حقوقهم ومن ثم ضمان تحقيق المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وكذا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**"، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ص55، اطلع عليه من الموقع التالي: http://www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.p بتاريخ :2019/01/22 .

3.2- الحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة: من خلال هذا المعيار يتم الإقرار بحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة، كما يتم تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح بهدف خلق الثروة وفرص العمل والحفاظ على المشاريع، وتشمل حوكمة الشركات أيضا إلزامية احترام الحقوق القانونية لأصحاب المصالح والتعويض لهم من أي انتهاك لتلك الحقوق وكذا آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة. وتتم الإشارة من خلال أصحاب المصالح إلى البنوك والعاملين وحملة الأسهم والسندات والموردين والعملاء والدائنين...إلخ.

4.2- الإفصاح والشفافية: يعد هذا المعيار من أهم أهداف حوكمة الشركات حيث أنها تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة، ويدرج مع هذه المعطيات الأداء والوضع المالي للشركة. ومن خلال الإفصاح عن المعلومات الهامة يتم التطرق إلى دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والمتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل هذه المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة.

5.2- مسئوليات مجلس الإدارة: يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وكذا ضمان التوجه الإستراتيجي للشركة وتحديد مسئولية مجلس الإدارة اتجاه الشركة وحملة الأسهم. ولهذا الغرض اقترحت مؤسسة التمويل الدولية IIFأن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات التي يمكن أن تتضمن قوانين أسواق المال ولوائح الشركات، كما تؤكد المؤسسة على أنه بالرغم من البنود التشريعية إلا أن مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي يعد أكثر أهمية حيث أن دور أجهزة الإشراف والرقابة في متابعة الأسواق يتعاظم باستمرار، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

6.2- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسئوليات بين الهيئات المختلفة المسئولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون حيث:

- يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق، والحوافز التي تخلقها للمشاركين بالسوق، والترويج لشفافية وكفاءة الأسواق؛

– يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القانون وشفافيته والإلزام بتطبيقه؛

– يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسئوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور؛

– يجب أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.[1]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

أولا: أهمية حوكمة الشركات.

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالإلتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها وبشكل قانوني وإقتصادي سليم، وتظهر أهمية الحوكمة فيما يلي:

1– محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو استمراره، بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.

2– تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والإستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.

3– تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الإستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفذيين.

4– ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لإستثمراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المستثمرين.2

5– تعظيم القيمة السوقية للأسهم، وتدعيم القدرة التنافسية للشركات في أسواق المال العالمية وخاصة في ظل إستحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث إندماجات أو إستحواذ أو بيع لمستثمر رئيس.

[1]– مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**"، مرجع سابق، ص 120.

[2]– أشرف حنا ميخائيل، "**تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص 92.

6- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.

7- جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الإستثمار في المشروعات الوطنية.

8- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها وإعتمادهم عليها في إتخاذ القرارات.

9- توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.[1]

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات.

تعمل الحوكمة على تحقيق العديد من الأهداف من بينها:

1- التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء مع تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات.

2- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

3- متابعة المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسؤولية الرقابة لكلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.

4- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة. 2

5- تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار مثل المدرين ومجالس الإدارة على بناء إستراتجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة.

6- جذب الإستثمارات سواءا الأجنبية أو المحلية ولحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج.

7- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة وإستقرار العاملين.[1]

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص 15، 16.

[2]- خليل محمد أحمد إبراهيم، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سوق الأوراق المالية** -دراسة نظرية تطبيقية، 2005، ص 16، متاح على الموقع التالي: http:// www.infotechaccountants.com

وتسمح حوكمة الشركـــات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الإنهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسيين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ وشركات، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة إستفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة.

المطلب الثالث: الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة نوردها في العناصر التالية:[2]

1. البعد الإشرافي

فهذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة، ومن بينهم أقلية المساهمين ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، وإلى القيام بوضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

2. البعد الرقابي

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانيـــن واللوائح وقواعد التسجيـــل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقـــابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليـــات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله.

---

[1] – محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص 25.

[2] – عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سعر السهم**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 22.

3.البعد الأخلاقي

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة، الأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

4.الاتصال وحفظ التوازن

يتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة، أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، ويجب أن يحكم التوافق الوطني علاقات الشركة بالمنظمات الأهلية، أما العلاقة بين الشركة والهيئات الحكومية فيحكمها الإلتزام.

5.البعد لاستراتيجي

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيرها المختلفة استنادا إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

6.المساءلة

ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء الشركة والغرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة الشركة.

7.الإفصاح والشفافية

ويتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الالتزام بمبادئ الحوكمة طبقا لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية.[1]

[1]– عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سابق، ص 22.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر المعلومات المحاسبية الأداة التي يعتمد عليها المستفيدين والمستخدمين لهذه المعلومات في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر نفعاً في مجال اتخاذ وترشيد القرارات، هذا وتحدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، بالخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف المعلومة المحاسبية.

تم تعريف المعلومة المحاسبية على انها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.[1]

كما تعرف المعلومات المحاسبية على أنها: "مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها".[2]

كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبة على أنها" نظام معلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع بين البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة"، معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بمنتج نهائي وهو المعلومات ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.[3]

---

[1]– قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيا السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء، جامعة الموصل، العراق، 2003، ص 27.

[2]– أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مذكرة ماجيستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص 32.

[3]– حسين عبد الجليل الغزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعاملات المحاسبية–دراسة اختبارية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية في الدانمارك، الدانمارك، 2010، ص 37.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع المعلومة المحاسبية.

إن المعلومة المحاسبة تتميز بعدة خصائص وأنواع نلخصها في ما يلي:

1. خصائص المعلومة المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منها، والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم "متخذ القرار"، لا بد أن تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص.

الخصائص الرئيسية: وهي تتعلق بخاصيتين رئيسيتين:

1.1 الملائمة: حيث يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ.

2.1 الثقة: وهي تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة، فحسب FASB "هي خاصية في المعلومات تسمح بالتأكد من خلو تلك المعلومات من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق الشيء الذي تعبر عنه".[1]

وحسب AASB "أن تكون مفيدة، ويجب أيضا أن تكون المعلومات موثوق بها، معلومات لديها الجودة والموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين".[2]

[1]- Financial Accounting Standard Board**, "Qualitative characteristics of accounting Information**", SFAC No 2 May.1980, p13.
[2]- Australian Accounting Standards Board, **"Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements",** July 2004, p17.

الخصائص الثانوية: وتتعلق بخاصيتين

الثبـات: وهـي تعنـي الثبـات علـى نفس الطـرق والأسـاليب المعتمـدة فـي قيـاس وتوصـيل المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التنويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.

قابليـة المقارنـة: وتعنـي هذه الخاصـية أن يكـون للمعلومـات المحاسـبية القدرة علـى إجـراء المقارنـات بين فترة ماليـة وأخرى لنفس الوحدة الاقتصـادية أو المقارنـة مـع وحدات اقتصـادية أخرى ضمن نفس النشاط.

2.أنواع المعلومة المحاسبية

تعتبر التقارير الشكل الأكثر استخداما لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية المعلومات إلى المسـتفيدين، وتختلـف أشـكال هـذه التقـارير بمـا تحتويـه هنـاك العديـد مـن الأنـواع التقـارير معلومـات المحاسبية، وهي كالتالي[1]:

أ. من حيث الغرض

- **تقـارير الوكالـة:** من أمثلتها التقرير السنوي للمنشأة، والذي يبين مدى محافظة إدارة الشركة على الموارد المعهود بها إليها.
- **تقـارير الالتـزام القانونيـة:** ومن أمثلتها القوائم الماليـة المنشـورة التزامـا بـالقوانين التـي تتطلبها جهات مالية وحكومية معينة.

ب. من حيث الوظائف الإدارية

- **تقـارير تشـغيلية:** التـي تركـز علـى الوضـع الحـالي للنظـام العمليـات داخـل المنظمـة، لمساعدة الإدارة التشغيلية في السيطرة مثل تقارير أوامر البيع.
- **تقـارير تخطيطيـة:** تحتوي معلومـات التـي تسـاهم فـي دراسـة وتحليـل البـدائل المختلفـة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها، مثل: تقارير موازنة المبيعات.
- **تقارير رقابية:** تشتمل على معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي، واكتشاف الانحراف المعيارية وتحليلها والتقرير عنها، لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها.

[1]– عبد الرزاق حسن الشيخ، **مرجع سابق**، ص 36، ص37.

ج. من حيث درجة التجميع

- **معلومات تفصيلية:** توفر تفاصيل متعلقة بالأحداث أو الوحدات الفرعية للمنشأة، مثل: كشف أوامر الشراء.

- **معلومات تلخيصية:** تلخص تفاصيل الأحداث، وتعد حسب الطلب أو بشكل دوري مثل: تقارير الاستثناء التي تستبعد البيانات غير الملائمة أو الأقل أهمية.

د. من حيث الدورية

- **تقارير فورية:** ويقدم هذا النوع من التقارير عند حدوث حالات طارئة، مثل تقرير حول مردودات المبيعات، لمعالجة مشكلة حدثت مع أحد العملاء.

- **تقارير حسب الطلب:** تستخدم لأغراض خاصة ومحددة، مثل: الدراسات.

- **تقارير دورية:** يتم إعدادها خلال فترات زمنية معنية متفق عليها مسبقا، مثل: القوائم المالية.

هـ.من حيث اتجاه سير التقارير

- **تقارير عمودية:** نظم معلومات يتم تبادلها بين المستويات الإدارية المختلفة ضمن المنظمة.

- **تقارير أفقية:** نظم معلومات يتم تبادلها بين المستويات الإدارية، كما يختلف تصنيف المعلومات المحاسبية وتبويبها تبعا لاعتبارات عديدة.

المطلب الثالث: دور جودة المعلومة المحاسبية.

تعني جودة المعلومة المحاسبية مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين. ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. وتعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص أهمها: الملائمة، المصداقية، الدقة، التوقيت المناسب، الفهم والاستيعاب، الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات.[1]

وتعتبر جودة المعلومة المحاسبية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه وتشمل هذه المقومات ما يلي:

[1]– عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سابق، ص 54.

- **المقومات المادية:** وتتمثل في جميع التجهيزات المادية مثل الأدوات اليدوية والآلية المستخدمة في إصدار المعلومة المحاسبية.
- **المقومات البشرية:** وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.
- **المقومات المالية:** وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بوظائفه.
- **قاعدة البيانات:** وتشمل مجموعة الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

بحيث تتحقق جودة المعلومة المحاسبية انطلاقا من مجموعة المعايير التالية:[1]

- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.
- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.
- **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.
- **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

[1]– ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد حوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة الإسلامية، غزة، 2012، ص 59.

المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية.

يعتبر التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات أحد المنافذ الفعالة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، كما أن أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات تقوم على الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية، إذن فهناك علاقة بين التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة.

إن الحوكمة الجيدة هي نقطة بداية لأي مناقشة حول المعلومة المحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات، لذا لا بد من وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفير معلومات تتميز بالجودة تنعكس مباشرة على السوق المالي بصفة خاصة.[1]

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على أن جودة المعلومات المحاسبية أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية، وأن تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة تتحقق الشفافية ويجب أن يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية، كذلك الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات بإعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الإعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلاً أيضا وتعتبر لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية الذي يعتمد على فرض رئيسي مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية.[2]

---

[1]– جمعة أحمد حلمي وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 19.

[2]– خليل محمد، **دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة أبها، العدد الثاني، 2003، ص 35.

مما سبق يتضح أن علاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومات علاقة طردية إلى حد معين، بقدر الإلتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة بقدر ما يمكن تحقيق جودة في المعلومات المحاسبية كما أن هناك عناصر مشتركة في كلا الطرفين حيث أن الإفصاح من مبادئ الحوكمة فهو أيضا من عناصر جودة المعلومات الإفصاح الكافي في الوقت الملائم.

المطلب الثاني: إنعكاسات تطبيق الحوكمة على جودة المعلومة المحاسبية.

يعد وجود نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية الجيدة يشجع على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في السوق، ويعتبر أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة.

وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداه قوية للتأكد على سلوك الشركات وحماية حقوق المستثمرين، حيث يمكن للنظام الإفصاح الكافي عن المعلومات التي تصل في الوقت المناسب لهم، الأمر الذي يساهم في اجتذاب رأس المال، والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح وقلة المعلومات المحاسبية وتأخرها في الوصول إلى المساهمين والمستثمرين والممارسات الغير شفافة تساهم في السلوك الغير أخلاقي، وفي خفض مستوي شفافية ونزاهة السوق.[1]

هذا وتظهر أهمية الإفصاح وجودة التقارير المالية أيضا من خلال ازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فالإفصاح يعد شرطاً أساسياً لتأسيس أسواق المال، والتي غالباً ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المدرجة في السوق المالي بإتباع إجراءات وقوانين وقواعد أساسية تحددها المهنة، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين والمساهمين وبذلك تكون هذه المعلومات ذات قيمة وجودة ومنفعة لجميع مستخدميه.[2]

[1]– عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سابق، ص 47.

[2]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر عمان، 2003، ص 116.

المطلب الثالث: تطبيق الحوكمة والتحقق الفعلي لجودة المعلومة المحاسبية.

إن الأبعاد المحاسبية لحوكم الشركات من شأنها إنجاح تطبيق الحوكمة من جهة، والمساهمة بشكل مباشر وغير مباشر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ومن هذه الأبعاد نذكر:[1]

1. المساءلة والرقابة المحاسبية

ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة. لأن المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكا. وقد أشارت المعايير الموضوعة من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 والخاصة بحوكمة الشركات، إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2. الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة

نجاح وفعالية تطبيق الحوكمة يتطلب الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IFRS، أو العمل على وضع معايير محاسبية مكيفة، بحيث يكون الإطار العام لها المعايير الدولية غير أنها تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للبلد كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية في الجزائر.

3. دور التدقيق الداخلي

يساعد التدقيق الداخلي في إنجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها. فالتدقيق الداخلي يساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة، من خلال ضمانه دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

[1] – عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، 2007، ص 15.

4. دور التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية. فالمدقق الخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية.

5. دور لجان التدقيق

تتمثل مهمة لجان التدقيق أو المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية. وقد أكدت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركة. فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة. وهذا ما أكدته الدراسات بخصوص دور لجان التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بأن الشركات التي توجد بها لجان تدقيق تقل بها الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان التدقيق في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

6. تحقيق الإفصاح والشفافية

كما تم التعرض سابقا وضمن مبادئ الحوكمة فإن الإفصاح هو أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات. حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة المالي والمحاسبي، يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

7. إدارة الأرباح

تعمد إدارات بعض الشركات إلى تطبيق سياسة إدارة الأرباح، وذلك من خلال التلاعب في البيانات المالية والمحاسبية، إما بغرض تشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار في مثل هذه الشركات أو من أجل تأكيد التقديرات التي حددت سابقا أو من أجل البحث عن التشجيع والمكافئة ...الخ. وقد أكدت عديد الدراسات التي تناولت العلاقة بين الحوكمة وبين ممارسة الإدارة لسياسة إدارة الأرباح بأن الحوكمة تحد من سلطة الإدارة في إدارة الأرباح، على اعتبار أن الحوكمة تقلص من صلاحيات الإدارة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة من ممارسات صلاحيات أوسع في مجال الرقابة خاصة، وهذا بما يضمن حماية حقوقهم من جهة والحد من الممارسات المالية غير الشرعية من جهة أخرى، وهذا ما يؤدي إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل

لقد أجمع الباحثون والمهتمون بموضوع حوكمة الشركات، أن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يشكل سند فعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، فحوكمة الشركات تعتبر كأداة تقوم بدورها في توفير القدر الكافي من المعلومات التي تتسم بالجودة العالية، ولكي تحقق حوكمة الشركات ذلك فإنها تعتمد على مجموعة من الأدوات، فمن خلال دور المراجع الخارجي يمكن أن تضمن توفر معلومات تتسم بالمصداقية والموثوقية، كما تقوم لجان المراجعة بتحسين وتدعيم ما تم إعداده من تقارير من طرف المراجع الخارجي، وكما سبق ذكره في الإطار النظري فإنه من الآليات التي يعتمد عليها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات.

الفصل الثانى

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق في الفصل السابق للأدبيات النظرية وكذلك العديد من الأدبيات التطبيقية والتي لها علاقة بموضوع بحثنا بصفة مباشرة سنحاول في هذا الفصل معرفة آراء ووجهات نظر المهنيين حول حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وذلك من خلال توزيع استمارة الإستبيان.

وبغية تحقيق ذلك واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة سنقوم بتقسيم فصل الدراسة الميدانية إلى مبحثين بحيث يهتم المبحث الأول بالطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، أما في المبحث الثاني فنستعرض النتائج المتوصل إليها وكذا مناقشتها، كما يتم تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات في نهاية الدراسة، حيث جاء التقسيم كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

سنقوم في هذا المبحث بتوضيح الطريقة والأدوات المستعملة في هذه الدراسة، حيث نقوم بتعريف مجتمع الدراسة، مع تبين الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية.

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك متغيرات والبيانات الدراسة الميدانية.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة.

يضم مجتمع الدراسة الميدانية مجموعة من العاملين في المؤسسات الإقتصادية بمختلف فئاتهم الوظيفية، خاصة موظفي المالية والمحاسبة وبإعتبارها الفئة التي من خلالها تبرز مدى أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية وهي كذلك هي الفئة التي لديها القدرة على الحكم على أثر تطبيق الحوكمة، وتتشكل عينة الدراسة أساسا من مجموعة من محافظي الحسابات والمحاسبين في المؤسسات والمحللين الماليين، بحيث غطت العينة مدينة المسيلة.

بالنسبة لحجم العينة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع إستمارة الإستبيان، بحيث قمنا بتوزيع حوالي 50 إستمارة على أفراد العينة، تم توزيعها عن طريق التسليم والإستلام غير المباشر أي إعادة الاتصال بالفرد مرة ثانية للإستلام في حين تم ملأها بطريقة مباشرة أي الحضور لحظة ملأ الإستبيان من طرف المبحوث ومقابلته وأحيانا عن طريق البريد الالكتروني، حيث بعد عملية التوزيع استرجعت 35 إستمارة من مجموع الإستمارات الموزعة، أما في ما يخص 15 إستمارة الباقية فمنها التي ضاعت ومنها لم يتم الإجابة عليها، وبعد جمعها قمنا بعملية الفرز والتبويب فتحصلنا على 35 إستمارة صالحة وهي كالآتي:

الجدول رقم (01): توزيع الاستمارات الموزعة على أفراد العينة.

البيان	عدد التكرارات	النسبة المئوية %
الإستمارات الصالحة للتحليل	35	%70
الإستمارات المفقودة	10	%20
الإستمارات الملغاة (الغير كاملة أو الواردة بعد الأجل)	5	%10
مجموع الإستمارات الموزعة	50	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج الإستبيان.

ثانيا: بيانات الدراسة.

لقد تم الإعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كما يلي:

البيانات الثانوية: تتمثل البيانات الثانوية في مجموع الكتب والدراسات المنشورة التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة والملتقيات والرسائل الجامعية والجريدة الرسمية ذات علاقة بالموضوع وكذا مصادر متاحة عبر شبكة الإنترنت، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزاء أساسيا في إجراء الدراسة الميدانية.

البيانات الأولية: تتمثل البيانات الأولية في المعلومات المتحصل عليها من الدراسات السابقة التي تتضمن على الإستبيان.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذلك البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة.

أولا: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات.

إستمارة إستبيان: تعد إستمارة إستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في إستخدام في البحوث، وذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها، لذا اعتمدنا على أسلوب التحري المباشر لإختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من أهم

الأطراف الفعالة في مجال المحاسبة والمالية بإستخدام الإستبيان الذي أصبح الخيار الملائم لقياس درجة تطابق آراء ووجهات نظر المحاسبين.

مراحل إعداد الاستبيان : مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل حيث قمنا في بداية الدراسة بجمع المعلومات ثم بعد ذلك صياغة الأسئلة وإخضاعها إلى التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في مجال المحاسبة والمالية وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الإستبيان من حيث:

- الصياغة واضحة ومفهومة؛
- هل هناك أي غموض في صياغة؛
- هل كل سؤال يخدم الإشكالية محل الدراسة؛
- هل مجموع الأسئلة تغطي الإشكالية.

وبعد عملية التحكيم قمنا بتوزيع إستمارة الإستبيان حيث يحتوي الإستبيان على مقدمة عامة حول موضوع محل الدراسة لشرح أهداف هذا الإستبيان، كما يحتوي على قسمين من الاسئلة القسم الأول يتمثل في المعلومات الشخصية لأفراد العينة، أما القسم الثاني فخصص للأسئلة الخاصة بالدراسة، حيث تم تقسيمه إلى محورين كما يلي:

المحور الأول يخص الفرضية الأولى والتي تناولت مدى إلتزام الشركات في تطبيق مبادئ حوكمة وتتكون من 16 من سؤال؛

المحور الثاني يخص الفرضية الثاني والتي تناولت إلى أي مدى حرص الشركات على توفير معلومات محاسبية بجودة عالية من خلال الحوكمة وتتكون من 7 أسئلة؛

ثانيا: البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية.

تم إستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ومن هذه الأدوات نجد:

1. البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

تم إستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS–v20) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم إستخدام الأدوات المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، كذلك تم إستخدام برنامج (Excel– v2013) وهو كذلك أحد البرامج الإلكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات والبيانات وتحليلها.

2. الأدوات الإحصائية:

المتوسط الحسابي المرجح:

يعد المتوسط الحسابي من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية، فقد تم إستخدامه في هذه الدراسة ليساعد على تفسير والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة.

الإنحراف المعياري:

كذلك الإنحراف المعياري يعد من بين مقاييس التشتت التي تساعد على معرفة مدى تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، وتم إستخدام مقاييس الإحصاء الوصفي المذكورة وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، للإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب عبارات كل متغير تنازليا، بالإضافة إلى استخدام مصفوفة الإرتباطات سبيرمان لمعرفة العلاقات الإرتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة؛

صدق وثبات المقياس:

تم التأكد من صدق ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات لألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (02): معامل ألفا– كرونباخ لمحاور الاستبيان.

المحاور	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول: التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات	0.86
المحور الثاني: تحرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية	0.78

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج الإستبيان وبرنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (02) أن قيم معامل **ألفا كرونباخ** للثبات انحصرت بين (0.78) كأدنى قيمة، و(0.86) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتّع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للإستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

سيتم في هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال توزيعنا لإستمارة الإستبيان ثم إختبارها ومناقشتها.

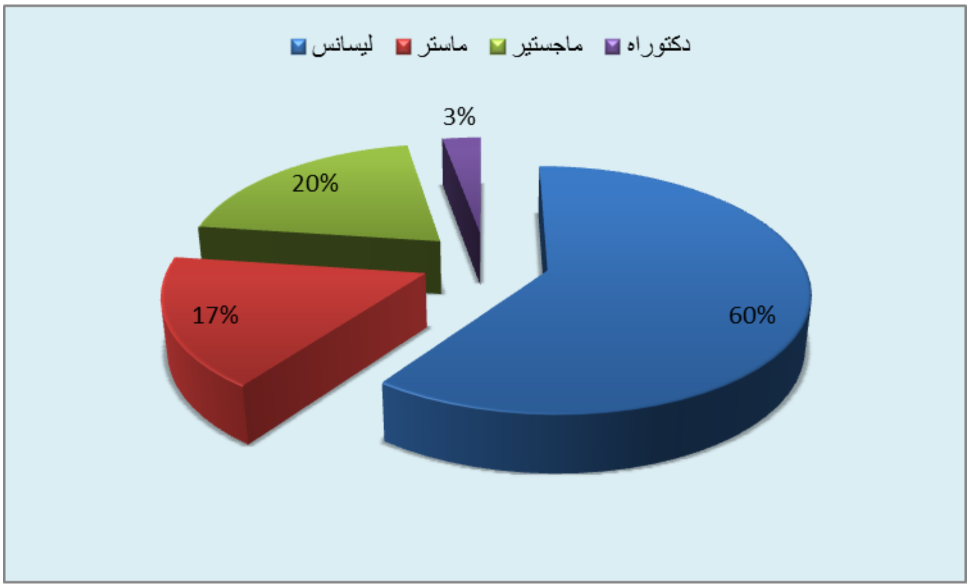
المطلب الأول: تحليل البيانات الديمغرافية.

الجدول رقم (03): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	21	60%
ماستر	6	17.1%
ماجستير	7	20%
دكتوراه	1	%2.9
الإجمالي	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (01): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

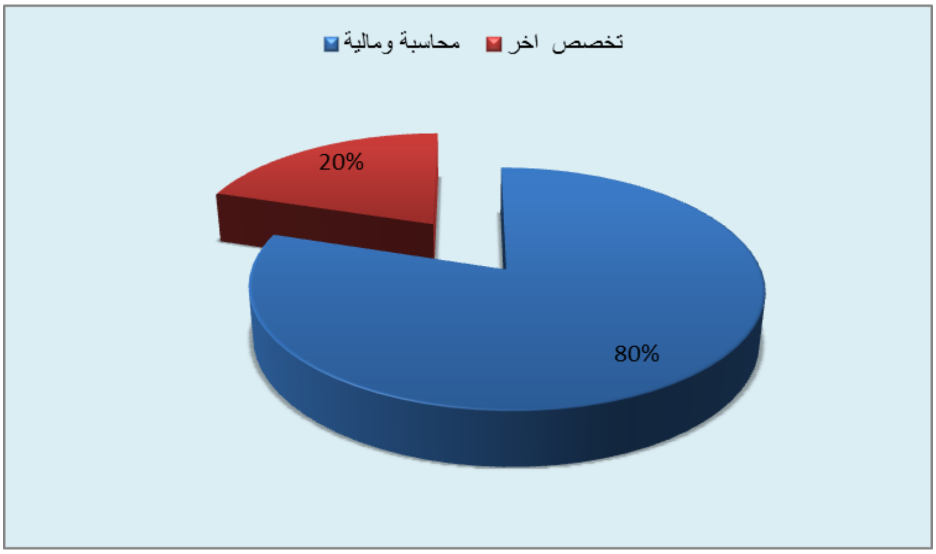
من خلال الجدول رقم (03) والشكل رقم (01) أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي "ليسانس" قدر بـ 21 فرد بنسبة 60 % وهم الأعلى نسبة، في حين الأفراد ذوي المؤهل العلمي "ماستر" بـ 6 افراد أي ما نسبته 17.1 %، اما الأفراد ذوي المؤهل العلمي "ماجستير" بـ 7 افراد أي ما نسبته 20% وأخيرا الأفراد ذوي المؤهل العلمي "دكتوراه" والمقدر عددهم بـ فرد واحد فقط بنسبة بلغت 2.9%.

الجدول رقم (04): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة ومالية	28	%80
تخصص آخر	7	%20
الإجمالي	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (02): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

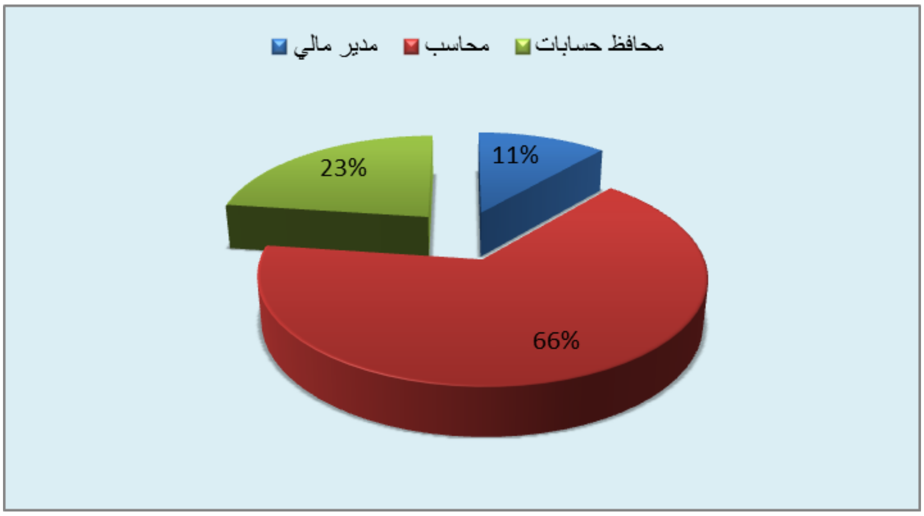
من خلال الجدول رقم (04) والشكل رقم (02) أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي التخصص العلمي "محاسبة" ومالية قدر بـ 28 فرد بنسبة 80 % وهم الأعلى نسبة، في حين يليهم الأفراد ذوي تخصصات علمية اخرى بـ 7 افراد أي ما نسبته 20%.

الجدول رقم (05): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
مدير مالي	4	%11.4
محاسب	23	%65.7
محافظ حسابات	8	%22.9
الإجمالي	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

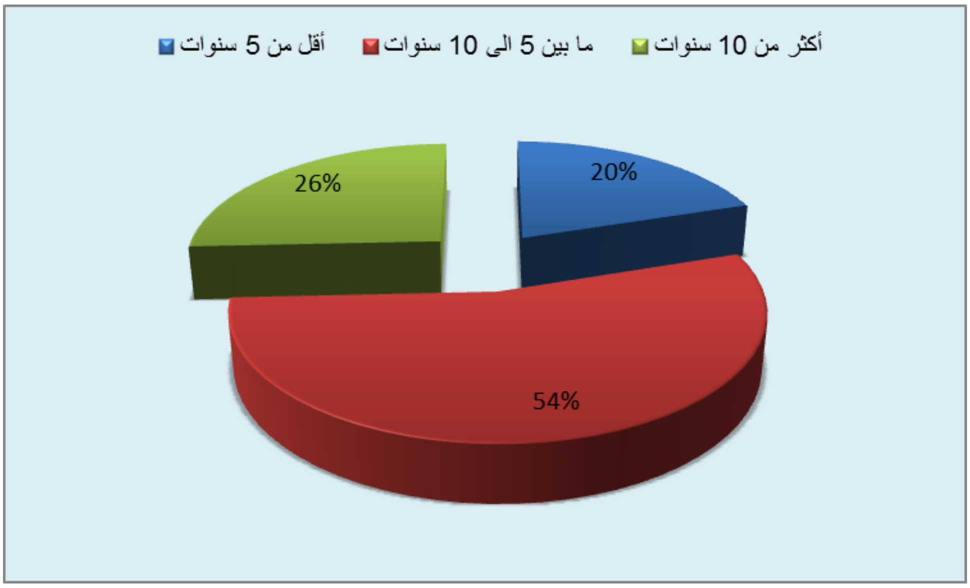
من خلال الجدول رقم (05) والشكل رقم (03) أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المستوى الوظيفي "مدير مالي" قدر بـ 4 افراد اي بنسبة %11.4، في حين يليهم الأفراد ذوي المستوى الوظيفي" محاسب" بـ 23 فرد أي ما نسبته 65.7 %وهو الأعلى نسبة، وأخيرا الأفراد ذوي المستوى الوظيفي "محافظ حسابات" والمقدر عددهم بـ 8 افراد فقط بنسبة بلغت %22.9.

الجدول رقم (06): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	%20
ما بين 5 الى 10 سنوات	19	%54.3
أكثر من 10 سنوات	9	%25.7
الإجمالي	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (06) والشكل رقم (04) أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل عدد سنوات الخبرة لديهم عن 5 سنوات والمقدر بـ 7 افراد بنسبة 20 %، في حين يليهم الأفراد الذين عدد سنوات الخبرة لديهم ما بين 5 الى 10سنوات والمقدر عددهم بـ 19 فرد أي ما نسبته 54.3% وهم الأعلى نسبة، وأخيرا الأفراد الذين تفوق عدد سنوات الخبرة لديهم 10 سنوات والمقدر عددهم بـ 9 أفراد بنسبة بلغت 25.7%.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير الفرضيات.

نصت الفرضية العامة لهذه الدراسة على: للتطبيق المحكم لمبادئ حوكمة الشركات دور في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية لإجراء معامل الانحدار البسيط ولدراسة اثر المتغير المستقل على التابع تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0 : ليس للتطبيق المحكم لمبادئ حوكمة الشركات دور في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية.

H_1 : للتطبيق المحكم لمبادئ حوكمة الشركات دور في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية.

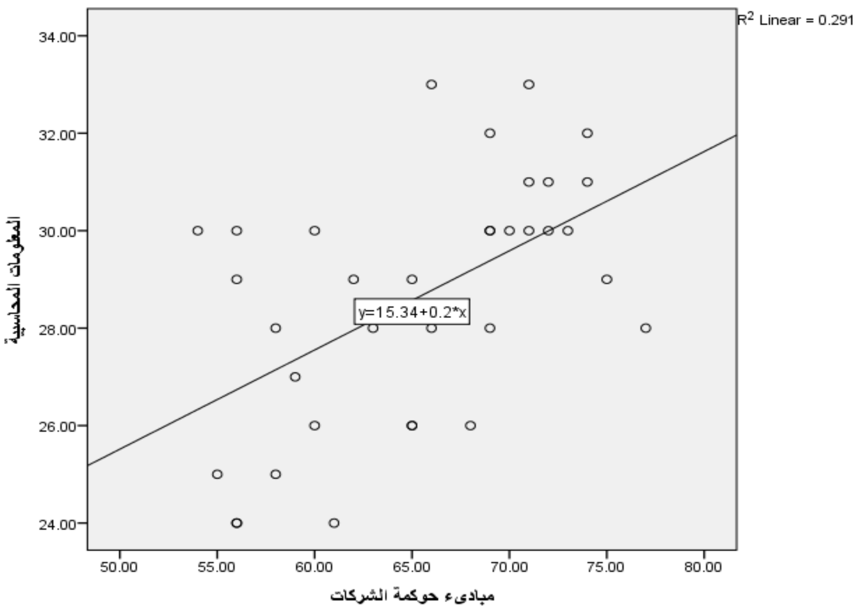
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): يوضح الانحدار البسيط لعينة الدراسة.

جدول يمثل الانحدار البسيط	المعلومات المحاسبية	قيمة F	مستوى الدلالة	قيمة T	مستوى الدلالة	نوع الارتباط
مبادئ حوكمة الشركات	R Squar0.29 R 0.53	13.53	0.00	3.67	0.00	معنوي

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (05): يوضح الانحدار البسيط لعينة الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (07) والشكل رقم (05) أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين مبادئ حكومة الشركات والمعلومات المحاسبية بلغت (0.53) وهي قيمة موجبة وطردية، في حين بلغت قيمة R Squar0.29 أي ان مبادئ حوكمة الشركات تفسر حوالي 29 بالمئة من التباين في المعلومات المحاسبية، وهذا ما أكدته قيمة (F) حيث بلغت (13.53) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)، مما يدل على ان الانحدار معنوي.

وبالنظر الى قيمة (T) نلاحظ انها بلغت 3.67 وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة (0.01)، ومنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة بـ " للتطبيق المحكم لمبادئ حوكمة الشركات دور في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية".

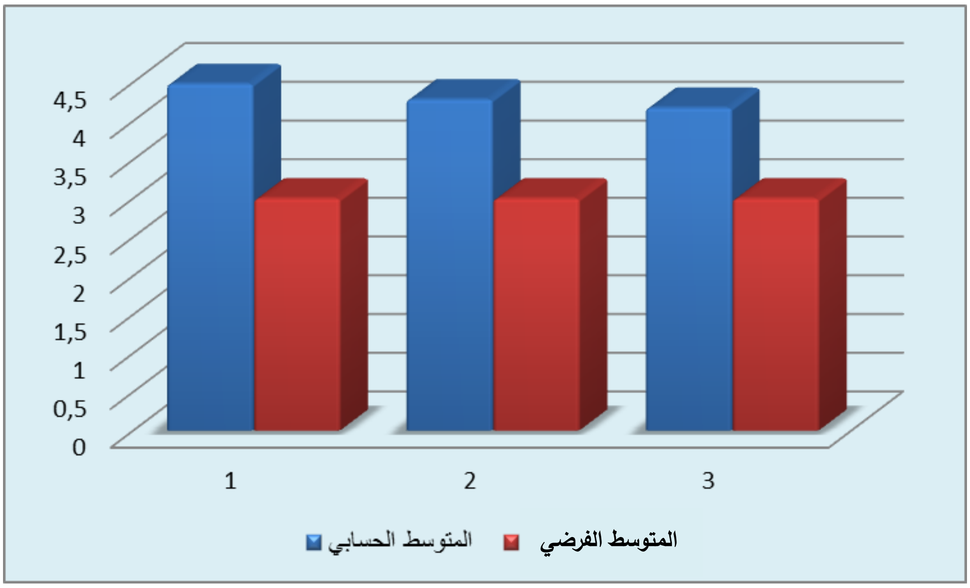
1- تحليل عبارات البعد الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحكومة الشركات.

الجدول رقم (08): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	الإلتزام بكافة القوانين واللوائح	4.48	.70	12.52	.000	1	عالية
02	تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والكفاءة عند أداء مهامها	4.28	.71	10.71	.000	2	عالية
03	تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل	4.17	.61	211.2	.000	3	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (06): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (06) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فرد على محور ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " الإلتزام بكافة القوانين واللوائح " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.48، تليها في المرتبة الثانية عبارة " تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والكفاءة عند أداء مهامها " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.28، واخيرا المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارة " تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.17, وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن هناك ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

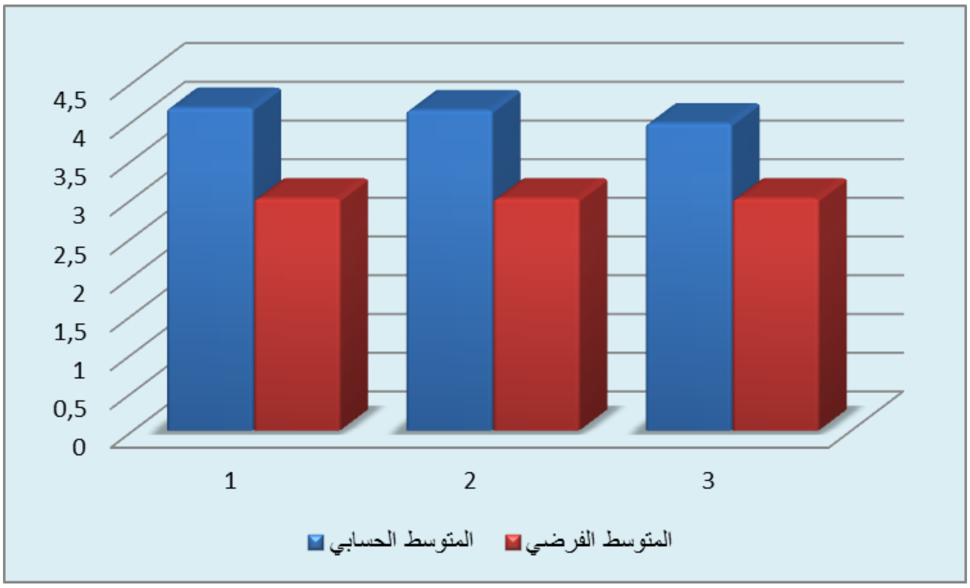
2- تحليل عبارات البعد الثاني: دور أصحاب المصالح.

الجدول رقم (09): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور أصحاب المصالح.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	تطوير آليات مشاركة العاملين كيفية تحسين الأداء	4.17	.66	10.44	.000	1	عالية
02	تصميم هيكل فعال كفؤ للحماية من الإعسار المالي	4.14	.84	8.00	.000	2	عالية
03	السماح لذوي المصالح للاتصال بحرية مع مجلس الإدارة	3.97	.85	6.70	.000	3	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (07): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد دور أصحاب المصالح.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (07) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فرد على محور دور أصحاب المصالح جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " تطوير آليات مشاركة العاملين كيفية تحسين الأداء " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.17، تليها في المرتبة الثانية عبارة " تصميم هيكل فعال كفؤ للحماية من الإعسار المالي " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.14، واخيرا المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارة " السماح لذوي المصالح للاتصال بحرية مع مجلس الإدارة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.97,وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن هناك دور لأصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

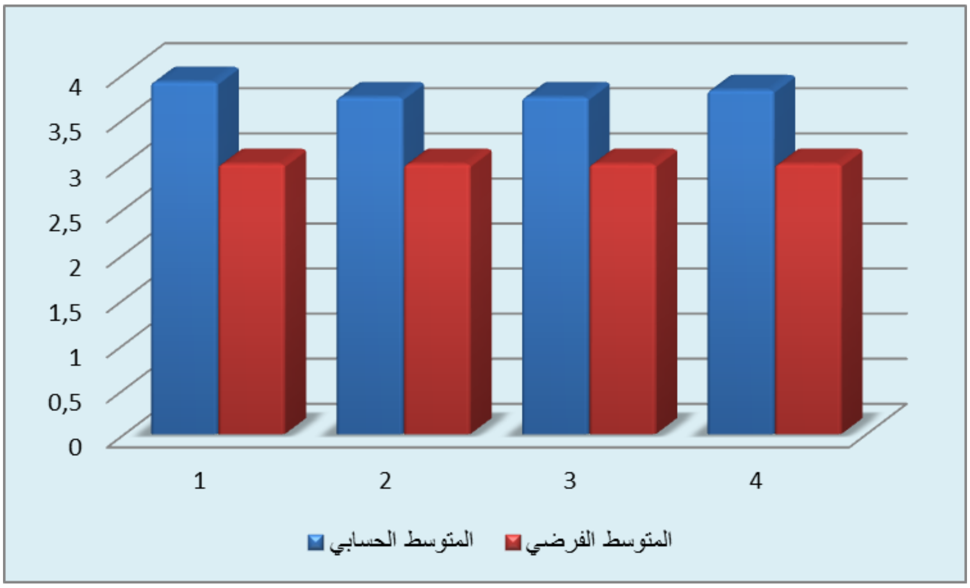
3- تحليل عبارات البعد الثالث: الإفصاح والشفافية.

الجدول رقم (10): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور الإفصاح والشفافية.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	تتمتع المعلومات التي تفصح عنها الشركة بشفافية عالية	3.91	.81	6.61	.000	1	عالية
02	اغلب أعمال المؤسسة تؤدى بشفافية تامة	3.74	.78	5.63	.000	3	عالية
03	الإفصاح حول الملكية وأسلوب ممارسة السلطة داخل الشركة	3.74	.81	5.38	.000	3	عالية
04	يتم الإفصاح عن أهداف الشركة	3.82	.98	4.97	.000	2	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (08): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد الإفصاح والشفافية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (08) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فرد على محور الإفصاح والشفافية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " تتمتع المعلومات التي تفصح عنها الشركة بشفافية عالية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 3.91، تليها في المرتبة الثانية عبارة " يتم الإفصاح عن أهداف الشركة " بمتوسط حسابي قدر بـ 3.82، واخيرا المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارتي" اغلب أعمال المؤسسة تؤدى بشفافية تامة " و" الإفصاح حول الملكية وأسلوب ممارسة السلطة داخل الشركة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.74، وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن هناك تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركات.

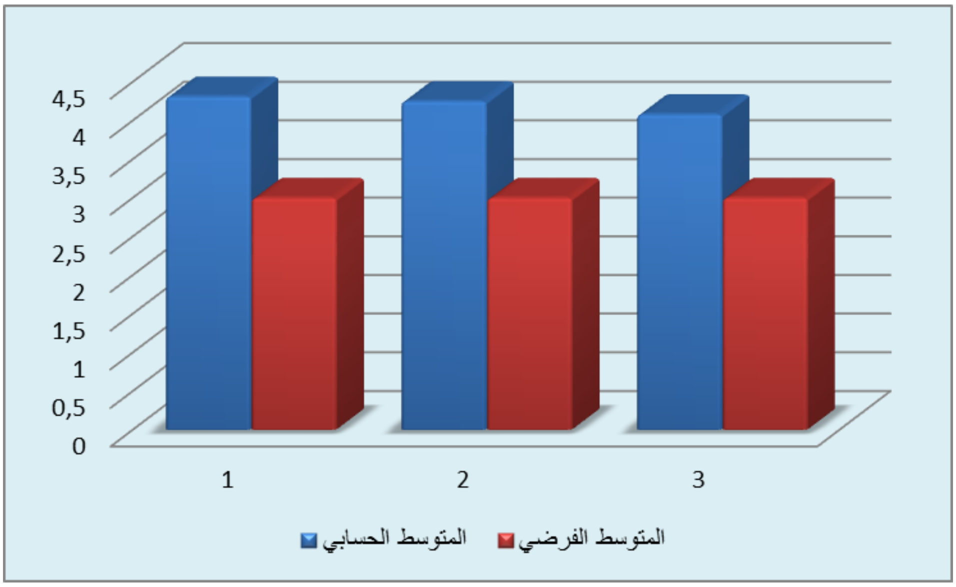
4- تحليل عبارات البعد الرابع: مسؤولية مجلس الإدارة.

الجدول رقم (11): يوضح المتوسطـــــات الحســابية وقيم t لعبـــارات محور مسؤولية مجلس الإدارة.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	تطبيق معايير أخلاقية عالية	4.31	.758	10.25	.000	2	عالية
02	متابعة فعالية الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة	4.25	.610	12.17	.000	1	عالية
03	مسائلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين	4.08	.742	8.65	.000	3	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (09): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد مسؤولية مجلس الإدارة.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (09) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فرد على محور مسؤولية مجلس الإدارة جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "متابعة فعالية الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.25، تليها في المرتبة الثانية عبارة " تطبيق معايير أخلاقية عالية " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.31، واخيرا المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارة " مسائلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.08 , وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن هناك مسؤولية لمجلس الادارة.

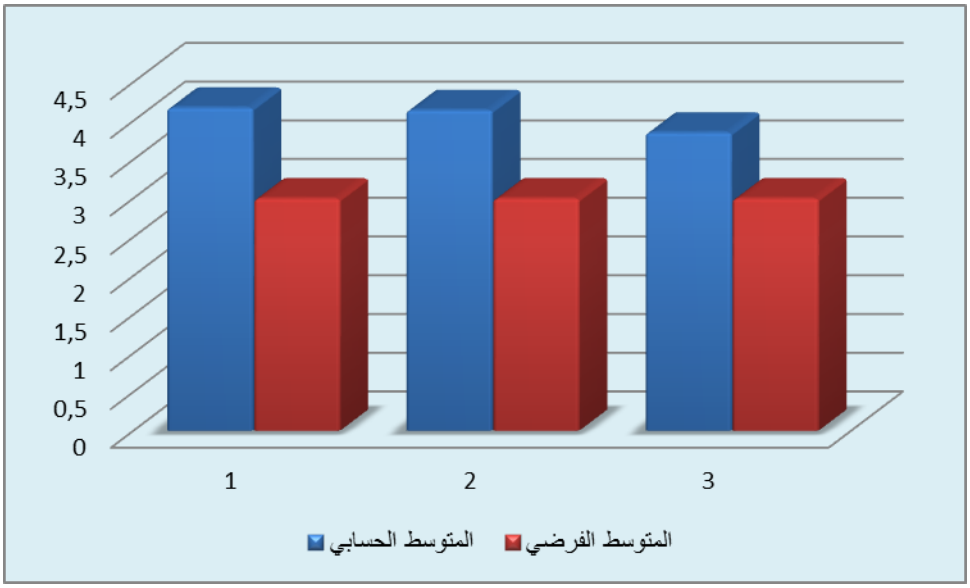
5- تحليل عبارات البعد الخامس : ضمان حقوق المساهمين

الجدول رقم (12): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور ضمان حقوق المساهمين.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	للمساهم الحق في ممارسة الرقابة	4.17	.66	10.44	.000	1	عالية
02	للمساهم الحق في الحصول علي جزء من أرباح الشركة	4.14	.73	9.22	.000	2	عالية
03	للمساهم حق في اختيار ممثليه في مجلس الإدارة	3.85	.84	6.00	.000	3	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (10): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات بعد ضمان حقوق المساهمين.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (10) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فرد على محور ضمان حقوق المساهمين جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " للمساهم الحق في ممارسة الرقابة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.17، تليها في المرتبة الثانية عبارة " للمساهم الحق في الحصول علي جزء من أرباح الشركة " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.14، واخيرا المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارة " للمساهم حق في اختيار ممثليه في مجلس الإدارة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.85، وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن هناك ضمان لحقوق المساهمين

الفرضية الفرعية الأولى: حول التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات.

لإجراء اختبار T –Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا تلتزم الشركات بمبادئ حوكمة الشركات.

H_1 : تلتزم الشركات بمبادئ حوكمة الشركات.

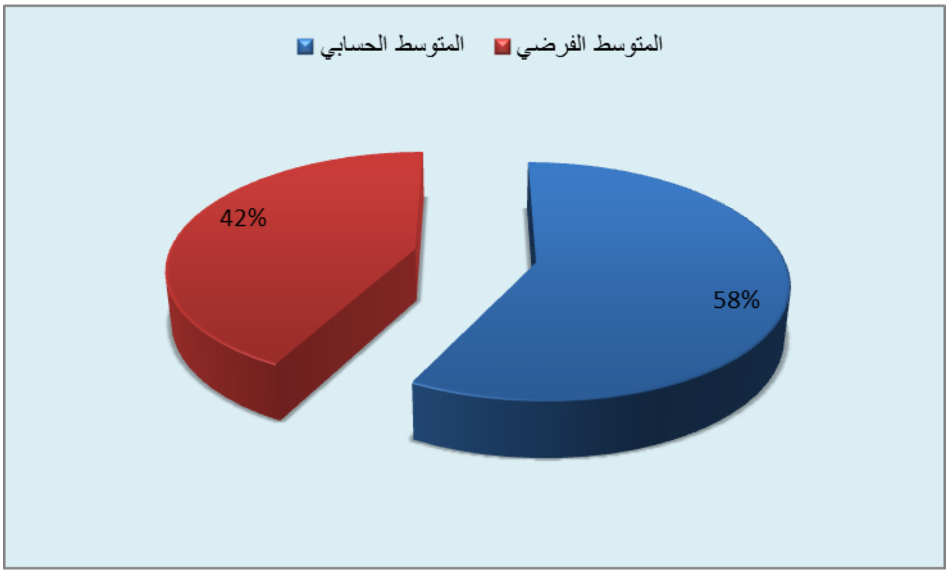
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور حوكمة مبادئ الشركات.

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 03			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مبادئ حوكمة الشركات	16	4.08	0.21	1.08	19.92	15	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (11): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور مبادئ حوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (13) والشكل رقم (11) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور مبادئ حوكمة الشركات والذي بلغ 4.08 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 19.92 وهي قيمة موجبة "اي ان الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة " H1 " تلتزم الشركات بمبادئ حوكمة الشركات "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

6- تحليل عبـــارات المحور الثاني: تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.

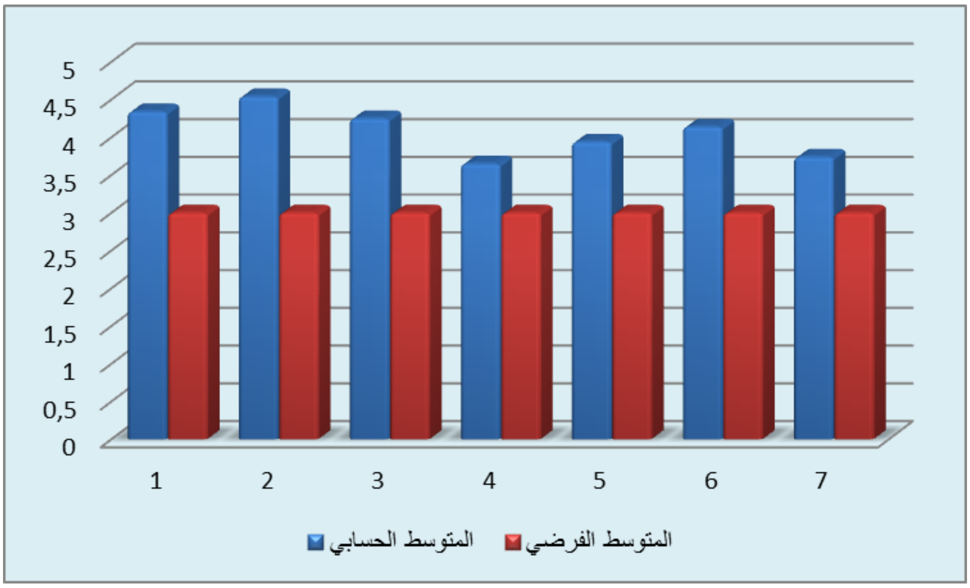
الجدول رقم (14): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الرتبة	المستوى
01	تحرص الشركة على توفير معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية	4.34	.59	13.43	.000	2	عالية
02	يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية	4.54	.56	16.28	.000	1	عالية
03	تتميز المعلومات المحاسبية بالملائمة والموضوعية	4.25	.56	13.26	.000	3	عالية
04	تتوفر الشركة على نظام رقابة فعال يسمح بتوفير معلومات مالية ذات خصائص نوعية	3.65	.80	4.84	.000	7	عالية
05	تحرص الشركة على توفير معلومات مالية تؤدي إلي تخفيض حالات عدم التأكد	3.94	.72	7.69	.000	5	عالية

06	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة والفهم	4.14	.60	11.24	.000	4	عالية
07	عدم توفر آليات فعالة يؤدي إلى امتناع مستخدمي المعلومة المالية عن اتخاذ القرار	3.74	.95	4.62	.000	6	عالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (12): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم (12) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا (35) فردا على محور تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.54، تليها في المرتبة الثانية عبارة " تحرص الشركة علي توفير معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.34، اما المرتبة الثالثة فقد عادة لـعبارة " تتميز المعلومات المحاسبية بالملائمة والموضوعية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.25، في حين عادة المرتبة الرابعة

لعبارة " تعمل الشركة علي توفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة والفهم " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.14, اما المرتبة الخامسة للعبارة " تحرص الشركة علي توفير معلومات مالية تؤدي إلي تخفيض حالات عدم التأكد " بمتوسط قدر بـ 3.94 , والمرتبة السادسة فقد عادة لعبارة " عدم توفر آليات فعالة يؤدي إلى امتناع مستخدمي المعلومة المالية عن اتخاذ القرار " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.74، وأخيرا عادت المرتبة السابعة لعبارة " تتوفر الشركة علي نظام رقابة فعال يسمح بتوفير معلومات مالية ذات خصائص نوعية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.65,وجميع العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة وموافق" كما انا جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T–Testجاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير: نستنتج من خلال ما سبق أن الشركات تحرص علي توفير المعلومات المحاسبية وبجودة عالية.

الفرضية الفرعية الثانية: حول حرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية وبجودة عالية

لاجراء اختبار T –Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا تحرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.

H_1 : تحرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية.

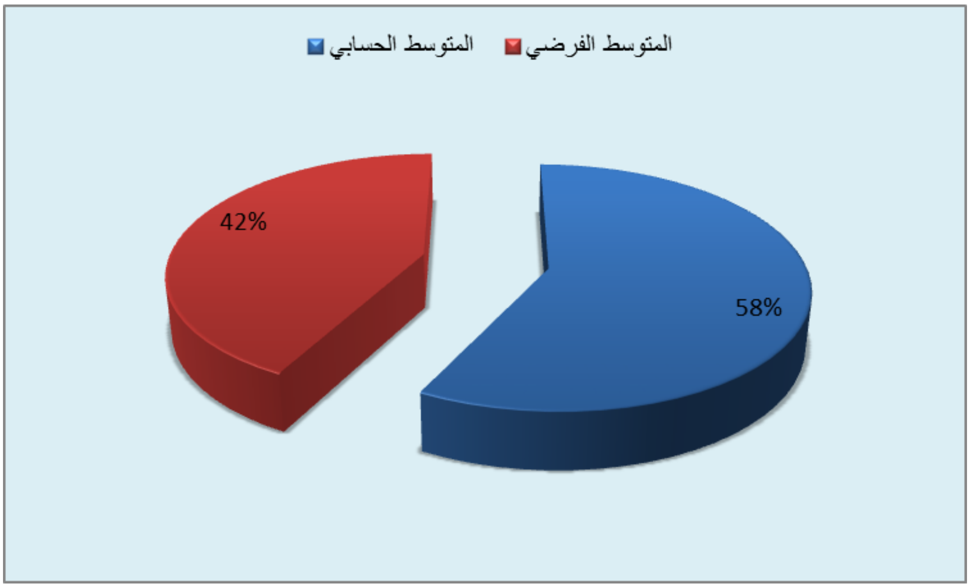
والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور المعلومات المحاسبية.

الدرجة الكلية	N	المتوسط الحسابي للأفراد	الانحراف المعياري	الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي	المتوسط الفرضي 03			
					t	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
المعلومات المحاسبية	07	4.08	0.32	1.08	8.90	06	0.00	دالة عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

الشكل رقم (13): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور المعلومات المحاسبية.



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على نتائج SPSS.

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (15) والشكل رقم (13) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور المعلومات المحاسبية والذي بلغ 4.08 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 8.90 وهي قيمة موجبة "اي ان الفروق لصالح المتوسط الحسابي " ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة "H_1 " تحرص الشركات على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

خلاصة الفصل

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية من وجهة نظر موظفين في الشركات في أماكن مختلفة من ولاية المسيلة ومن خلال هاته الدراسة وتحليلنا للنتائج توصلنا إلى ما يلي:

أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية، بحيث توصلنا إلى وجود رابط قوي كذلك ودلالة إحصائية فيما بين حوكمة الشركة وجودة المعلومة المحاسبية، وهذا ما يعكس مدى أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومدى مساهمتها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

كما أظهرت الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية نحو أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية التي تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية.

خاتمة

خاتمة

لقد أثارت الأزمات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى مسألة مهمة جداً تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية وأهمية اتخاذ الحيطة والحذر فيما يخص نوعية المعلومات المفصح عنها، وكان لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين من خلال تطبيق حوكمة الشركات والتي ستمكن من إبراز سياسات الشركات والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات.

لذا تناول موضوع هذا البحث دراسة وتحليل لأهم جوانب الإطار الفكري لحوكمة الشركات مبادئها وأبعادها التنظيمية، كما تم التطرق بالدراسة إلى جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات وانعكاسات الأخيرة على جودة ودقة المعلومة ومدى التحقق الفعلي لجودة المعلومات المحاسبية في ظل تطبيق حوكمة الشركات.

ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات فيما يلي:

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا إلى مختلف الجوانب المتعلقة بحوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية، فقد خلصت الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

- تؤدي حوكمة الشركات دورا كبيرا في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة وإدارة الشركات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- تعد المعلومة المحاسبية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة ، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالمعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات تصبح أكثر شفافية ومصداقية وتكون ذات جودة عالية.

ومن خلال دراستنا التطبيقية توصلنا إلى ما يلي:

- أن الشركات وكذا محافظي الحسابات يسعون للتقيد بمبادئ حوكمة الشركات والعمل على تطبيقها من أجل تعزيز مصداقية وجودة مخرجات النظام المحاسبي بالإضافة إلى كسب ثقة كافة الأطراف الفاعلة مع المؤسسة ورعاية مصالحهم.
- التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي، حيث تفصح الشركات عن قوائمها المالية وتقاريرها السنوية والنصف السنوية وتقرير محافظ الحسابات وكذلك الجمعية العامة العادية من خلال عدة قنوات وهذا ما يكسب المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية وشفافية.

نتائج إختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية البحث، فقد تم التوصل إلى النتائج من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية كما يلي:

الفرضية الرئيسية: والتي تنص على أن التطبيق المحكم لحوكمة الشركات له دور كبير في توفير معلومات محاسبية بجودة عالية.

والتي أثبتنا صحتها وهذا من خلال الدراسة النظرية التي توصلنا فيها إلى أنه نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين وبقية أصحاب المصالح في الشركة وعلى وفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة، فإنه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية لمشركة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، بصرف النظر إذا ما كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف أصحاب المصالح الآخرين حتى لو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث والعمليات من ناحية تقديم المعلومات، لذا كانت الحاجة إلى مبادئ حوكمة الشركات لمعالجة هذه التعارضات وضمان كافة الحقوق والواجبات لكل الأطراف وبالتالي نستطيع توفير أرضية جيدة لإنتاج معلومات محاسبية على درجة من الجودة والمصداقية، هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على أن الشركات تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات فمن خلال الجانب التطبيقي يمكنا القول أن عينة الدراسة المتمثلة في المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات تسعى إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات حسب نتائج تحليل استمارات الاستبيان.

الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على أن الشركات تحرص على توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية وهذا لأن مصالحها الرامية إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح يلزمها بضرورة توفير معلومات ذات جودة عالية ودقة لا متناهية.

التوصيات:

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية:

- ❖ نشر ثقــافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وســائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني، فإذا ما أدرك المجتمع أن الحوكمة تمثل خط الدفاع الأول ضد أي فساد يحاول أن يسلب المجتمع ثرواته وأمواله، فسوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها.
- ❖ استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة.
- ❖ تعزيز الآليات التي تنظم عملية التوافق والملائمة بين مصالح الأطراف ذات العلاقة مع الشركات.

قائمة المصادر والمراجع

I. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا– الكتب:

1) أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
2) جمعة أحمد حلمي وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3) رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر عمان، 2003.
4) عبد الوهاب نصر علي/ شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، جمهورية مصر العربية، 2007.
5) قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيا السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء، جامعة الموصل، العراق، 2003.
6) محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
7) محمد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006.

ثانيا– رسائل الماجستير:

1) حسين عبد الجليل الغزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعاملات المحاسبية–دراسة اختبارية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية في الدانمارك، الدانمارك، 2010.
2) أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين**، مذكرة ماجيستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006.
3) عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سعر السهم**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
4) ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد حوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة الإسلامية، غزة، 2012.

ثالثا– المجلات:

1) أحمد زغدار، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على خصائص المعلومات المحاسبية ودورها في توليد تقارير مالية عالية الجودة**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، العدد 59، لبنان، 2012.

2) خليل محمد، **دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة أبها، العدد الثاني، 2003.

رابعا– الملتقيات:

1) جميل أحمد، سفير محمد، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الإفصاح والشفافية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلو الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06-07 ماي، 2012.

خامسا– المواقع الإلكترونية:

2) مركز المشروعات الدولية الخاصة، "**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**"، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن. اطلع عليه من الموقع التالي:
بتاريخ :2019/01/22. http://www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.p

3) خليل محمد أحمد إبراهيم، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سوق الأوراق المالية** –دراسة نظرية تطبيقية، 2005.
متاح على الموقع التالي:http:// www.infotechaccountants.com

II. المراجع باللغة الأجنبية:

1) Australian Accounting Standards Board, **"Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements",** July 2004.
2) Cadbury, committee , **Financial report of the committee on the financial aspects of corporate Governance** London , professional publishing ,ltd, 1992.
3) Dana Hermanson , **Larry Rittenberg, Internal Audit and organizational governance**, The Institute of internal Auditors Research Foundation, USA , 2003.
4) Financial Accounting Standard Board**, "Qualitative characteristics of accounting Information**", SFAC No 2 May.1980.
5) Freeland, C**. Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks**, paper presented to: Corporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 2007.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد بوضياف/ المسيلة

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

استبيان

تحية طيبة وبعد ...

تُعد الحوكمة هي اللبنة الأساسية لتحقيق حكم راشد قائم على الشفافية والمسائلة، لذا نسعى نحن الطالبين الباحثين من وراء هذا الاستبيان، بإجراء دراسة ميدانية حول **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، وهذا لمعرفة مدى أهمية تطبيق حوكمة الشركات وتأثيرها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. ويدخل هذا البحث ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في اختصاص دراسات محاسبية وجباية معمقة، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على أسئلة الإستبيان لمعرفة آرائكم القيمة حول الموضوع، وذلك بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة لوجهة نظر.علما أن إجاباتكم ستبقى محفوظة ولن تستخدم إلا في موضوع الدراسة، وستكونون بإذن الله تعالى أحد المساهمين في هته الدراسة.

وتقبلوا مني فائق الإحترام والتقدير.

المعلومات الشخصية:

المؤهل العلمي :

أ. ليسانس ☐ ج. ماستر ☐

د. ماجستير ☐ ه. دكتوراه ☐

التخصص العلمي:

أ. محاسبة ومالية ☐ ب. إدارة أعمال ☐

د. تخصص آخر ☐

المستوى الوظيفي:

أ. مدير مالي ☐ ب. محاسب ☐

ج محافظ الحسابات ☐

عدد سنوات الخبرة:

أ. أقل من 5 سنوات ☐ ب. ما بين 10 و 5سنوات ☐ ج. أكثر من 10 سنوات ☐

المحور الأول : التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات						
01	الإلتزام بكافة القوانين واللوائح					
02	تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والكفاءة عند أداء مهامها					
03	تسعى إدارة الشركة باستمرار لتطوير الأنظمة والقوانين حسب متطلبات العمل					
دور أصحاب المصالح						
01	تطوير آليات مشاركة العاملين كيفية تحسين الأداء					
02	تصميم هيكل فعال كفؤ للحماية من الإعسار المالي					
03	السماح لذوي المصالح للاتصال بحرية مع مجلس الإدارة					
الإفصاح و الشفافية						
01	تتمتع المعلومات التي تفصح عنها الشركة بشفافية عالية					
02	اغلب أعمال المؤسسة تؤدى بشفافية تامة					
03	الإفصاح حول الملكية وأسلوب ممارسة السلطة داخل الشركة					
04	يتم الإفصاح عن أهداف الشركة					
مسؤولية مجلس الإدارة						
01	تطبيق معايير أخلاقية عالية					
02	متابعة فعالية الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة					
03	مسائلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين					
ضمان حقوق المساهمين						
01	للمساهم الحق في ممارسة الرقابة					

02	للمساهم الحق في الحصول علي جزء من أرباح الشركة					
03	للمساهم حق في اختيار ممثليه في مجلس الإدارة					

المحور الثاني : تحرص الشركات علي توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحرص الشركة علي توفير معلومات محاسبية ذات مصداقية عالية					
02	يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية					
03	تتميز المعلومات المحاسبية بالملائمة والموضوعية					
04	تتوفر الشركة علي نظام رقابة فعال يسمح بتوفير معلومات مالية ذات خصائص نوعية					
05	تحرص الشركة علي توفير معلومات مالية تؤدي إلي تخفيض حالات عدم التأكد					
06	تعمل الشركة علي توفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة والفهم					
07	عدم توفر آليات فعالة يؤدي إلى امتناع مستخدمي المعلومة المالية عن اتخاذ القرار					

الرقم	اسم الأستاذ المحكم	الدرجة العلمية	الامضاء
01	بدروني عيسى	أستاذ محاضر	
02	عريوة رشيد	أستاذ محاضر	
03	ولهي بوعلام	أستاذ محاضر	
04	سبتي إسماعيل	أستاذ محاضر	

ملخص

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات على اثر الأزمات المالية المتكررة والتي أدتإلى إفلاس العديد من الشركات، بسبب انتشار الفساد المحاسبي الراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبيةونقص الإفصـــاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع الماليةللوحدات الاقتصـــادية، مما أدى إلى فقدان الثقـــــة في المعلومات المحـــاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتاليفقدان المعلومات المحاسبية لأهم عناصر تميزها (جودتها).

لذلك أصبحت حوكمة الشركات الترياق المضاد للفساد، وهي تعتبر أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقاريرالمالية، وهذا من خلال الالتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

كل هذا يؤكد وجود علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق مبادئ الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية إذ تعتبرانوجهان لعملة واحدة يؤثر ويتأثر بالآخر.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، جودة المعلومات المحاسبية، الشفافية.

Abstract

Great attention has been given to the concept of corporate governance in recent years, due to theimpact of financial crises, which led to the bankruptcy of many companies, the spread accountingcorruption as a result of the non – application of accounting principles and the lack of transparency and donot disclose theinformation that reflect the financial situation of the economic entities, which led to a loss ofconfidence in the accounting information contained in the financial statements, and hence the loss ofaccounting information for the most important elements of excellence (quality).

Therefore, corporate governance has become an antidote to corruption, which is an effective tool to ensurethe objectivity of the financial reporting, and this through a commitment to apply the principle of disclosureand transparency.

All this confirms the presence of a close link between the application and the quality of corporate governanceprinciples of accounting information are considered as two sides of one.

Keywords: Corporate governance, Accounting Information Quality, Transparency.