

رقم التسجيل: 033058873

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه في: العلوم

تخصص: علوم التسيير.

العنوان

دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

— دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف —

من إعداد:

عاشوري عبد الناصر.

تاريخ المناقشة: 2020/10/14

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
عبد الرؤوف عز الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	رئيسا
مراد شريف	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً و مقررًا
حكيم ملياني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف	ممتحنا
عيسى بدروني	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	ممتحنا
محمد سفير	أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة	ممتحنا
عبد الكريم خيرى	أستاذ محاضر أ	جامعة الجلفة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ

الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى أخي علاء الدين وأخواتي البنات حفظهم الله

إلى كل أصدقائي وزملائي

عبد الناصر

التشكرات

ربّي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليّ بإتمام هذه الأطروحة، وعلى ما مننت به عليّ من توفيق وسداد، وعلى ما منحتني إياه من صبر وقوة على تخطي الصّعب وتذليل العقبات.

يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى كل من قدم لي يد المساعدة في إنجاز هذه الأطروحة المتواضعة، وأخص بالذكر:

الأستاذ المشرف: الأستاذ الدكتور شريف مراد

الأستاذ بيسار عبد المطلب

كما أتقدم كذلك بجزيل الشكر وخالص التقدير والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم وإثراء هذا العمل المتواضع

عبد الناصر

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان	
أ-د	المقدمة	
44-2	حوكمة الشركات - مفاهيم أساسية -	الفصل الأول:
2	تمهيد الفصل	
8-3	نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات	المبحث الأول:
3	جذور حوكمة الشركات	1.1.1
6-4	النظريات المفسرة لمفهوم حوكمة الشركات	2.1.1
7-8	أسباب زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات	3.1.1
24-9	الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	المبحث الثاني:
13-9	مفهوم حوكمة الشركات	1.2.1
18-13	أهمية وأهداف حوكمة الشركات	2.2.1
24-18	محددات، ركائز وخصائص حوكمة الشركات	3.2.1
43-25	مبادئ حوكمة الشركات	المبحث الثالث:
28-25	مفاهيم أساسية حول مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.	1.3.1
36-28	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات (OECD) الموجهة لشركات المساهمة المقيدة في البورصة	2.3.1
43-36	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات الموجهة لشركات المساهمة المملوكة للدولة (المؤسسات العمومية الاقتصادية)	3.3.1
86-46	نظام المعلومات المحاسبية	الفصل الثاني:
46	تمهيد الفصل	
63-47	جودة المعلومة المحاسبية	المبحث الأول:
57-47	المقصود بجودة المعلومات المحاسبية	1.1.2

60-57	أهمية ودور جودة المعلومات المحاسبية	2.1.2
63-60	خصائص جودة المعلومات المحاسبية	3.1.2
71-64	نظم المعلومات الإدارية	المبحث الثاني:
67-64	مفهوم نظم المعلومات الإدارية	1.2.2
69-67	أهمية ومكونات نظم المعلومات الإدارية	2.2.2
71-69	أنواع نظم المعلومات الإدارية	3.2.2
86-72	نظام المعلومات المحاسبية كنظام إداري في المؤسسة	المبحث الثالث:
74-72	مفهوم نظام المعلومات المحاسبية	1.3.2
77-74	أهداف ومكونات نظام المعلومات المحاسبية	2.3.2
85-77	فاعلية نظام المعلومات المحاسبية	3.3.2
148-88	نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات	الفصل الثالث:
89-88	تمهيد الفصل	
110-90	الأبعاد الفكرية والمحاسبية للحوكمة وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية	المبحث الأول:
92-90	حوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية	1.1.3
94-92	حوكمة الشركات وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية	2.1.3
110-94	آليات الحوكمة ودورها في ضمان فاعلية نظام المعلومات المحاسبية	3.1.3
126-111	نظام المعلومات المحاسبية ودوره في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات	المبحث الثاني:
113-111	دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل ممارسات حوكمة الشركات	1.2.3
122-113	عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات	2.2.3
126-122	أثر تبني نظام محاسبي مستتبطن من معايير التقارير المالية الدولية وعلاقته بحوكمة الشركات	3.2.3
147-127	الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية	المبحث الثالث:
139-127	إدارة الأرباح: المفهوم، الدوافع، أساليب إدارة الأرباح، ونماذج الكشف عن ممارستها	1.3.3
145-140	عرض أمثلة لبعض الأزمات والانهيارات المالية وتبيان علاقتها بنظام المعلومات المحاسبية وممارسات حوكمة الشركات	2.3.3
147-145	أخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بحوكمة الشركات	3.3.3

255-150	نظام المعلومات المحاسبية في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف: الواقع، مدى المساهمة في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات -دراسة تطبيقية-	الفصل الرابع:
150	تمهيد الفصل	
170-151	الواقع التشريعي والتنظيمي المرتبط بنظام المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية وعلاقته بممارسات حوكمة الشركات	المبحث الأول:
161-151	آليات الرقابة للحوكمة في الجزائر وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية	1.1.4
167-162	التشريعات المحاسبية في الجزائر وعلاقتها بحوكمة الشركات	2,1.4
170-167	دليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري وعلاقته بنظام المعلومات المحاسبية	3.1.4
183-171	الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	المبحث الثاني:
174-171	منهجية وحدود الدراسة	1.2.4
177-174	مجتمع وعينة الدراسة	2.2.4
183-178	أدوات الدراسة الميدانية	3.2.4
255-184	تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة	المبحث الثالث:
245-184	تحليل النتائج واختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالدراسة	1.3.4
251-245	تحليل النتائج واختبار الفرضية الرئيسية للدراسة	2.3.4
256-252	النتائج والتوصيات	3.3.4
258-257	الخاتمة	

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	ركائز حوكمة الشركات	1
36	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات.	2
73	مفهوم نظام المعلومات المحاسبية.	3
91	معايير جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات.	4
113	دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات.	5
172	نموذج الدراسة.	6
176	عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	7
177	توزيع المؤهل العلمي.	8
220	الاتجاه النسبي لإجابات المستجوبين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.	9
236	طبيعة الشخص الذي يتولى رئاسة مجلس الإدارة.	10
236	طبيعة عمل الشخص المكلف برئاسة مجلس الإدارة على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة.	11
242	اتجاه الإجابات المبينة لواقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بدراستنا.	12

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وفقا لبعض الدراسات والهيئات المحاسبية.	63
02	واقع الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات على مستوى شركتي Enron و Worldcom	145-144
03	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	175
04	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	176
05	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.	177
06	معاملات الثبات لفقرات الاستبيان	180
07	اختبار كولميجروف سميرونوف للتوزيع الطبيعي.	183
08	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الملائمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة	185
09	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	187-188
10	نتائج إجابات المستجوبين حول العبارة رقم 32 من الاستبيان "هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟"	188
11	إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرة رقم 33 من الاستبيان.	189
12	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم اصولها بانتظام.	190
13	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	191-192
14	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات	192

	نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	
15	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة	193-194
16	مجموع نتائج إجابات المستجوبين حول الفقرات المبينة لمدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	194-195
17	التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الممارسة والمؤسسات الغير ممارسة لإدارة الأرباح	200
18	المستحقات الاختيارية للمؤسسات المعنية بالدراسة.	201
19	نتائج اختبار Test binomial للنتائج المتوصل إليها.	202
20	واقع توفر خصائص جودة المعلومة المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	204
21	الاتجاه الكمي لواقع توفر خصائص جودة المعلومة المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	204
22	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	207
23	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	208
24	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	209
25	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	210
26	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإجمالي عن المعلومات المالية المحدد وفق القانون التجاري.	212
27	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإجمالي عن المعلومات المالية المحدد وفق القانون التجاري.	213
28	نتائج آراء المستجوبين حول واقع التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بالإفصاح الإجمالي عن المعلومات الغير مالية المحدد في القانون التجاري.	214
29	نتائج آراء المستجوبين حول واقع الافصاح الإجمالي عن المعلومات الغير مالية	214
30	نتائج آراء المستجوبين حول واقع شفافية المعلومات المفصح عنها في المؤسسة	215

	المعنية بالدراسة.	
216	نتائج مجموع الفقرات الدالة عن واقع شفافية المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة المعنية بالدراسة.	31
218-217	نتائج آراء المستجوبين حول العبارات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات المعنية بالدراسة	32
219-218	اتجاه اجابات المبحوثين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.	33
219	الاتجاه النسبي لإجابات المستجوبين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.	34
221	نتائج مجموع الفقرات الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية	35
222-221	يمثل نتائج الإجابات على الفقرات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية	36
224-223	واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية	37
225-224	مستويات إجابات المستجوبين عن العبارات المكونة للفرضية الفرعية الأولى.	38
225	طبيعة الإجابات فيما يتعلق بالعبارة رقم 54 من الاستبيان.	39
226	إجابات المستجوبين حول العبارة رقم: 37 من الاستبيان.	40
226	إجابات المستجوبين حول العبارة رقم: 38 من الاستبيان.	41
227	نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية وفق متطلبات الحوكمة.	42
229	واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.	43
230	اتجاه إجابات المستجوبين حول واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	44
231-230	الاتجاه النسبي والعددي لإجابات المستجوبين حول واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	45
232	نتائج مجموع الفقرات الممثلة للعبارات الدالة عن الفرضية الفرعية الثانية "واقع	46

	كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.	
233	واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.	47
234	واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.	48
235	إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرة رقم 60 من الاستبيان.	49
236	إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة رقم 61 من الاستبيان.	50
237	إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة 62 من الاستبيان.	51
213	إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة 63 من الاستبيان.	52
240-239	يوضح نتائج دراسة واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية.	53
241-240	مستويات إجابات المستجوبين حول واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية	54
241	الاتجاه النسبي لإجابات الفرضية الرئيسية الثالثة (واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات)	55
243	نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية	56
244	نتائج تحليل العبارات الدالة على الفرضية الفرعية الثالثة.	57
246	نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة	58
246	اتجاه الإجابات عن الفرضيات الفرعية الرئيسية المشكلة للفرضية الرئيسية الخاصة بالدراسة	59

يعيش العالم في الآونة الأخيرة تطورات كبيرة مست مجالات مختلفة، نتيجة للثورة العلمية والتكنولوجية وزيادة حدة المنافسة وتوسع حجم الأسواق والمؤسسات؛ لقد ساهرت المحاسبة تلك التطورات وخرجت عن الاتجاهات التقليدية المعروفة بمسك الدفاتر، إذ أصبحت نشاط خدمي يهتم بتوفير المعلومات التي تساعد على دعم وتنسيق العمليات الإدارية واتخاذ القرارات الصحيحة مسير وفق نظام متكامل يدعى نظام المعلومات المحاسبية. هذا الأخير هو الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية للإدارات والأقسام وجميع الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، أي أن نظام المعلومات المحاسبية يعد أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المحاسبية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية.

إن جملة الانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها بعض المؤسسات العالمية في الآونة الأخيرة وما خلفته آثار مدمرة ونتائج مدمرة على اقتصاديات الدول، وضياح وهضم لأموال وحقوق المساهمين وكافة الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات فتح المجال للتركيز أكثر على صحة ونوعية مخرجات نظم المعلومات المحاسبية خاصة بعد ثبوت عجزها لدى هذه المؤسسات عن إنتاج وتوفير معلومات وقوائم مالية ذات مصداقية، وثبوت عمليات الغش والاحتيال الذي اكتتفت عملية إعدادها، الأمر الذي أدى بالجهات المختصة في العالم من باحثين ومنظمات ذات التوجه الاقتصادي إلى البحث عن سبل للقضاء على مثل هذه الممارسات وإعادة الثقة المفقودة في مخرجات هذه الأنظمة من خلال خلق مجموعة من الآليات (مبادئ، معايير، أهداف) واستخدامها في وضع ورسم سياسات وخطط وإجراءات لتحسين عمليات وأنشطة نظم إنتاج وتوزيع واستخدام المعلومات والرقابة عليها بما يخدم الهدف من وجودها ومصلحة جميع الأطراف المستخدمة لها والتي اصطلح على تسميتها بحوكمة الشركات.

يتحدد أثر نظم المعلومات المحاسبية على حوكمة الشركات من خلال مخرجات هذه النظم وقدرتها على إنتاج وضمان معلومات محاسبية ومالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح، الدقة، الملائمة، المصداقية والموثوقية، خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

في هذا السياق سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الاهتمام بجانب نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ولاية سطيف من خلال دراسة وإبراز دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

1. إشكالية البحث

من خلال ما سبق تبرز معالم اشكالية دراستنا من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

- كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة؟

بناء على ذلك وبغية الالمام بجوانب الموضوع ارتئينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة ؟
- هل يضمن نظام المعلومات المحاسبية قدر كافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة ؟
- هل توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة ؟

2. الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية للدراسة:

- يساهم نظام المعلومات المحاسبية بصورة جيدة في تدعيم ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.

يندرج تحت هذه الفرضية 03 فرضيات فرعية، والمفصلة فيما يلي:

- الفرضية الفرعية الأولى:

- يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.

- الفرضية الفرعية الثانية:

- يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

• الفرضية الفرعية الثالثة

- لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

3. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذا البحث من الأهمية التي أصبحت تحتلها المعلومة المالية والمحاسبية في هذا العصر، أين غدت كمقياس لمدى تطبيق الحوكمة الرشيدة، وكأداة أو مادة أولية في اتخاذ القرارات الصحيحة، التي تؤثر على مستقبل المؤسسة وعلى أداءها وديمومة نشاطها وعلاقتها بالأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي ولد ضرورة للاهتمام بحوكمة نظام إنتاجها والبحث في العوامل التي تؤثر على جودتها وفعاليتها.

4. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا هذه إلى بلوغ الأهداف التالية:

- دراسة واقع نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ولاية سطيف من ممارسات حوكمة الشركات
- الوقوف على مدى جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية مع تبيان أثرها على الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- دراسة مدى الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية فيما يتعلق بنشر والإفصاح على المعلومات المحاسبية وأثره على تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية في ولاية سطيف.
- الوقوف على المعوقات التي تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.
- الخروج بتوصيات واقتراحات من شأنها أن تساهم في تكريس وخلق علاقة إيجابية بين نظام المعلومات المحاسبية ونظام حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.
- دراسة واقع المؤسسات العمومية الاقتصادية من ممارسات حوكمة الشركات.

5. مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيارنا هذا الموضوع ل:

المقدمة

- الأهمية البالغة وكذا الدور المهم الذي تحتله المعلومة في ظل الاقتصاد الحديث.
- المساهمة ولو بالقليل في سد الثغرات التي يعرفها البحث العلمي في ميدان نظم المعلومات المحاسبية في الجزائر.
- الانتقاد المستمر لنظم إنتاج المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية وافتقارها إلى نظام فعال للمعلومات المحاسبية يتكفل بتوفير جميع المعلومات التي يحتاجها الأطراف ذات المصلحة وبالجودة المطلوبة.

6. الدراسات السابقة:

فيما يلي بعض الدراسات التي يرى الباحث أنها الأقرب إلى مجال دراسته:

○ الدراسات المحلية:

- دراسة حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، تاريخ المناقشة: 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من التصورات حول مدى أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية (IAS /IFRS) من حيث مدى مساهمتها في توفير معلومات محاسبية ومالية ذات جودة أكبر تتمتع بمصداقية ودقة وموثوقية وانعكاسات ذلك على ممارسات حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية في ظل توجهها إلى تبني هذه المعايير (الدراسة تم إنجازها في 2009، أي قبل الشروع الفعلي في تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية (IAS /IFRS)

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- أن النظام المحاسبي الوطني (PCN) لا يلبي حاجيات أطراف الحوكمة من مساهمين ومستثمرين وأطراف أخرى ذات العلاقة وأن التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية من خلال النظام المحاسبي المالي قد يكون أحسن بديل له؛

– تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والمستمدة من الأسلوب الأنجلو ساكسوني والذي يتميز بتفضيله مصلحة المستثمرين من حيث إعطائهم الصورة الصادقة عن المؤسسة هو الأسلوب الأمثل لتدعيم نظام الحوكمة في هذه المؤسسات.

- دراسة مجيلي خليصة تحت عنوان: دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية – دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف – أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة: 2018.
- هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، شملت الدراسة الميدانية آراء بعض المهنيين على مستوى 27 شركة على مستوى ولاية سطيف.

توصلت هذه الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وفي تعظيم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الإفصاح والشفافية فيها، كما خلصت الدراسة كذلك إلى وجود عدة معوقات تقف أمام قدرة هذا النظام على تحقيق المتطلبات المحاسبية للحوكمة.

- دراسة أحمد قايد نور الدين، هلايلي إسلام، دراسة نظرية تحت عنوان: دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (2019).

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- 1) كلما كان نظام المعلومات المحاسبية يعتمد على المقومات الحديثة ويحرص على الالتزام بالمبادئ والإجراءات والمعايير المحاسبية الدولية كلما زاد من جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها؛
- 2) الإفصاح عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يعزز جودة المعلومات المحاسبية.

○ الدراسات الأجنبية:

- دراسة Baki Yilmaz and Others تحت عنوان:

The Role of Accounting Information System in Business in Terms of Corporate Governance and Social Responsibility of Accounting in Crisis Periods and a Research (2016)

دراسة ميدانية شملت آراء مجموعة من مدراء الشركات الناشطة في مجال صناعة توريدات السيارات؛ هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع دور نظام المعلومات المحاسبية من خلال الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة في تدعيم حوكمة الشركات في فترات الأزمات

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود ارتباط قوي بين مبادئ إدارة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة اتجاه مختلف الأطراف ذات المصلحة؛
 - وجب على نظام المعلومات المحاسبية في إطار المسؤولية الاجتماعية للمحاسبة (في إطار تحقيق مبادئ حوكمة الشركات) أن يضمن تقارير صادقة، دقيقة، غير منحازة ونزيهة في توليد المعلومات، وأن يوفر التقييم الأمثل والتحليل الملائم لهذه التقارير؛
 - أظهرت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛
 - أظهرت الدراسة أن إدارة الأزمات تتطلب وجود نظام معلومات محاسبية يعمل وفق المتطلبات التي تقتضيها الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- دراسة Ali Uyar and Others تحت عنوان:

Impact of the Accounting Information System on Corporate Governance: Evidence from Turkish Non-Listed Companies (2017)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية من خلال ما يولده من معلومات وممارسات حوكمة الشركات، توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- إلى أن مسك الدفاتر، التقارير المالية ونظام الموازنة لهما تأثير إيجابي على مستوى حوكمة الشركات؛
- اعتماد معايير المحاسبة المالية/التقارير المالية التركية ليس له أي أثر على ممارسات حوكمة الشركات؛
- بغية تعزيز الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات وجب توفير البيئة المناسبة لضمان استقلالية الأجهزة الرقابية سواء الداخلية أو الخارجية.

- دراسة Athula Ekanayake، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة ماكاري، سيدني، استراليا، 2011.

The Role of Accounting in Corporate Governance of Banks in a Developing Country: Evidence From Sri Lanka.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مساهمة المحاسبة في تدعيم وإرساء مبادئ حوكمة البنوك في استراليا، وقد اعتمدت هذه الدراسة في شقها التطبيقي على أسلوب دراسة الحالة من خلال إجراء دراسة تطبيقية شملت بنكين في سيريلانكا ينتميان إلى قطاعين مختلفين (خاص وعام) عن طريق إجراء مقابلات وجمع الوثائق الملائمة وتحليلها، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة يمكن لها أن تلعب دورا قويا وفعالا في حوكمة البنوك، إلا أن هذا الدور لا يتأثر فقط بمدى حوكمة نظم هذه المعلومات، بل أن هناك محددات وعوامل أخرى خارجية ومن بينها مقدار تنفيذ اللوائح، الرفع من مستوى كفاءة القوانين، الآليات المعتمدة، وخاصة في البنوك العمومية.

- دراسة تطبيقية من إعداد كريمة كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الأردن، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية وقواعد الحوكمة المرتبطة بتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، ولإتمام الدراسة قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية شملت بعض المحاسبين والمدققين في مجموعة من الشركات الصناعية الأردنية.

توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبين قواعد حوكمة الشركات، وأن أكثر هذه الخصائص تأثيرا على الحوكمة هي خاصية الموثوقية وأقلها تأثيرا خاصية الملائمة. وأن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في هذه الفئة من الشركات تتأثر بمدى تفعيل وتطوير مسؤوليات مجلس الإدارة اتجاهها.

- دراسة Robert M. Bushman, Abbie. J. Smith تحت عنوان: Financial Accounting Information and Corporate Governance.

دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والاقتصاد، المجلد 32 (2001)، 2001.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور نظام المعلومات المحاسبية في إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية وتخدم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في الشركات العمومية الأمريكية. ولتحقيق هذا الغرض فقد تم إجراء دراسة تطبيقية شملت مجموعة من الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن سعي المدراء

المقدمة

التنفيذيين نحو تعظيم مكافآتهم وعلاواتهم يؤثر بشكل كبير على جودة المعلومات المحاسبية في ولذلك فقد أوصت بضرورة تطبيق نظام تدقيق صارم لحوكمة هذه النظم.

○ موقع الدراسة الحالية

من خلال العرض الملخص أعلاه (الدراسات السابقة) نلاحظ أن الباحثين تناولوا مواضيع ذات صلة بموضوع دراستنا، ولكن من زوايا مختلفة سواء من حيث بيئة الأعمال، مجال الدراسة، أهدافها أو متغيراتها، بحيث نسعى من خلال دراستنا هذه إعطاء نظرة واقعية لمدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبية وعناصره المختلفة (النظام المحاسبي المتبع، العنصر البشري التابع له، تكنولوجيا الإعلام والاتصال المستخدمة، الأجهزة الرقابية التي تتولى مهمة ممارسة الرقابة على أعماله) في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية العاملة في إقليم ولاية سطيف في توفير معلومات ذات جودة عالية لفائدة الأطراف المستخدمة لها، وأثر ذلك على ممارسات حوكمة الشركات.

7. صعوبات البحث

نظرا لطبيعة موضوع دراستنا واجهتنا عدة صعوبات أثناء قيامنا بإعدادها، وتتمثل أهمها في:

- صعوبات الحصول على المعلومات بسبب غياب فضاءات مالية مخصصة لذلك، وهذا ما تطلب التنقل لجميع الشركات المعنية بدراستنا عدة مرات للحصول على المعلومات؛
- عدم تجاوب العديد من الشركات لإجراء دراسة تطبيقية بها، وهذا ما أرغنا على البحث عن وسطات لتمكيننا من ذلك، وكذا رفض العديد من هذه الشركات تزويدنا بالمعلومات التي نحتاجها لإتمام دراستنا لا سيما قوائمها المالية بحجة السرية المهنية.

الفصل الأول:

حوكمة الشركات - مفاهيم أساسية-

تمهيد

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة على حد سواء خلال العقود الثلاثة الأخيرة، خاصة بعد سلسلة الأحداث، الفضائح والانهيارات المالية التي شهدتها بعض كبريات الشركات العالمية، وما تخللها من ممارسات احتيالية وغير أخلاقية، إذ أصبح ينظر لها على أنها الحل والسبيل الأمثل للقضاء على مثل هذه المعضلات؛ وذلك نظرا لارتباط هذا المفهوم بأساليب الإدارة الحديثة والاستراتيجية من جهة؛ ولتشجيعه لتبني قيم النزاهة والشفافية في المعاملات، وقواعد العدالة، المساءلة، واحترام القانون، بما يضمن مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة من جهة أخرى؛ عموما سوف نحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على الاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات من خلال توضيح مفهومها، تبيان أهميتها وأهدافها، وكذلك التعرف على خصائصها ومحدداتها.

المبحث الأول: نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من بين أهم الممارسات التي تسعى جميع الاقتصاديات العالمية إلى تجسيدها، خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي مست العديد من الشركات، وذلك نظرا لارتباط هذا المفهوم بقيم النزاهة، العدالة، الشفافية، المساءلة، واحترام القانون؛ عموما سوف نحاول من خلال هذا المبحث أن نتطرق إلى تقديم جذور حوكمة الشركات، ومختلف النظريات المفسرة لها، ثم نختمه بإظهار أسباب زيادة الاهتمام بها.

1.1.1. جذور حوكمة الشركات

إن المفهوم العام للحوكمة ليس جديدا بالمعنى الوقتي أو الزمني، بل هو قديم قدم الحضارات البشرية نفسها، وقديم منذ ظهور التنظيمات المؤسسية في المجتمعات، فالمتصفح لمدونات وكتب الحضارات والتاريخ يلاحظ وجود وامتلاك هذه الأخيرة لأدوات الممارسة الجيدة للحوكمة مثل الحضارة الإسلامية والتي تجسدت في حكم النبي صلى الله عليه وسلم، وغيرها من الحضارات¹.

أما مفهوم حوكمة الشركات حسب منظوره الحديث (المنظور الموجه نحو إدارة منظمات الأعمال) فتعود جذوره إلى تنبؤات آدم سميت Adam Smith في كتابه الشهير "ثروة الأمم" سنة 1776، والتي أشار فيها إلى عدم فعالية شركات المساهمة التي يسيرها أعوان غير مالكيين لها، كونهم يديرون أموال غيرهم، وتوقع أن يكون هناك إهمال في إدارة شؤون هذه الشركات.

إلا أن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات بدأ يأخذ حيزا مهما في أدبيات الاقتصاد منذ عام 1932، إذ تعتبر الدراسات التي قام بها كل من Berle et Means الأولى من نوعها التي تناولت موضوع فصل الملكية عن الإدارة، حيث تم طرح المشكلة الأساسية للإدارة التي تنجم عن الفصل بين الوظيفتين، والتي من الممكن حدوثها بين مديري ومالكي الشركة، أين يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعته على حساب الطرف الآخر، وقد فتحت هذه الأخيرة المجال للعديد من الدراسات والنظريات التي تناولت دراسة علاقات العمل داخل منظمات

¹ فهمي خليفة صالح الفهداوي، أثير أنور شريف، الإدارة العامة المعاصرة من منظور الحاكمية العامة الجيدة: دراسة معرفية ومقارنة تأصيلية، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، المجلد 1، الرقم التسلسلي 19988141، جامعة الأنبار، العراق، 2008، ص 9-10.

الأعمال بين مختلف الأطراف ذات المصلحة من جهة وكفاءة هذه المنظمات وفعاليتها من جهة أخرى¹؛ واستمر العمل والتعديل في ظل ظروف وعوامل معينة (عوامل زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل لاحقاً) إلى أن وصلت إلى إقرار معايير ومبادئ حوكمة الشركات.

2.1.1. النظريات التأسيسية لمفهوم حوكمة الشركات

في الواقع يوجد العديد من النظريات التي تربطها علاقة بمفهوم حوكمة الشركات حسب المختصين، إلا أننا سوف نكتفي من خلال هذا المطلب بالنظريات التي يراها الباحث أن لها الأثر الكبير والمباشر عليها.

أ. نظرية الوكالة

تعتبر نظرية الوكالة التي ظهرت نتيجة الدراسات التي قام بها كل من Jensen و Machling سنة 1976 من أبرز النظريات الإدارية التي ساهمت في تطوير مفهوم حوكمة الشركات، حيث أعادت هذه النظرية صياغة مفهومها ليكتسب معنى تحليلي يطور العلاقة بين الوكلاء (المديرين) والموكلين (المالكين)²، من خلال تنظيم وضبط العلاقات بينهم وتحديد واجبات وصلاحيات كل طرف³، بواسطة عقد يشمل الطرفين، يوكل بمقتضاه الملاك (المساهمين) مهمة اتخاذ القرار والتسيير للمسيرين، بحيث تفرض هذه العقود على المسيرين العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة، مقابل أجور وامتيازات يتحصلون عليها⁴؛ رغم ما جاءت به هذه النظرية من حلول للتقليل من الصراع القائم بين الملاك والمسيرين، إلا أن المشكلة التي بقيت مطروحة آنذاك هي كيف يمكن كتابة عقد كامل يحوي كل التفاصيل المستقبلية عن حقوق وواجبات الطرفين، أو بالأحرى ماذا يفعل المساهمين عندما يواجهون أحداث لم يشملها العقد⁵.

¹ عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، ص 4-5.

² عبد الرزاق محمد عثمان، عبد الوهاب سلامة المطارنة، الحاكمية المؤسسية وأثرها على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، الرقم التسلسلي 1999558x، جامعة واسط، العراق، 2016، ص 7.

³ بوفاسة سليمان وآخرون، لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتنفيذ مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 2.

⁴ Michael C. Jensen and William H. Meckling, **Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure**, University of Rochester, USA, January 1976, P 5.

⁵ جمعة محمد الرقيب، حوكمة العلاقة بين أطراف التعاقد في الصيغ الإسلامية (المرابحة، المضاربة)، مداخلة مقدمة إلى مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، المنظم من طرف المركز العالي للمهن المالية والإدارية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، يومي 27-28 أبريل 2010، ص 2.

فتحت هذه التساؤلات المجال للمزيد من الدراسات والأبحاث تولدت عنها نظريات وأفكار أخرى خدمت مفهوم حوكمة الشركات فيما بعد.

ب. نظرية تكاليف الصفقة

تعتبر نظرية تكاليف الصفقة التي جاء بها Ronald Coase سنة 1937 من خلال مقاله المعنون ب: The nature of The firme من بين أبرز النظريات المفسرة لمفهوم حوكمة الشركات، إذ لا تختلف هذه النظرية عن سابقتها (نظرية الوكالة) سوى في كونها ركزت على دراسة التكاليف، وعليه فمساهمة هذه النظرية في تطوير مفهوم حوكمة الشركات برز من خلال سعيها لتحديد هيكل الحوكمة الواجب إتباعه لتخفيض تكاليف الصفقات، والذي يضمن أن المسيرين قد اتبعوا النهج الصحيح الذي يرمي لتحسين أو على الأقل المحافظة على قيمة المؤسسة¹، ومن ثمة الحفاظ على أموال وحقوق الملاك. وقد توصل Coase من خلال هذه النظرية إلى ضرورة البحث عن مزيد من الآليات التي تحقيق هذا الغرض (التقليل من حجم التكاليف للحفاظ على قيمة المنظمة)².

ج. نظرية تجذر المسيرين

انطلاقاً من التسمية في اللغة الإنجليزية Entrenchment وترجمتها للغة العربية "الاستحكام"، والذي يعني التحكم والإمساك بزمام الأمور، أي استحكام المسير بزمام الأمور في الشركة؛ أما في اللغة الفرنسية Enracinement فالتسمية تترجم إلى اللغة العربية بـ "التجذر" والذي يشير إلى أن المسير يبعث جذوره في الشركة لتثبيت منصبه، فكلما كانت الجذور عميقة كلما كان من الصعب اقتلاعها³.

لقد حاولت هذه النظرية تفسير سبب استمرار بعض المسيرين في تسيير بعض الكيانات بالرغم من عدم نجاعة طريقة تسييرهم في ظل أسواق يفترض أنها تنافسية، كما حاولت تفسير سبب استغلال المسيرين للآليات التي يفترض أنها مسخرة لتعظيم كفاءة المؤسسات لإرساء جذورهم في المؤسسة قصد تثبيت مناصبهم⁴.

¹ شيبوب ريمة، كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية: دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2015، ص 11.

² المعتصم بالله الغرياني، حوكمة شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 25-33.

³ شيبوب ريمة، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ Aida Guermazi, Enracinement des dirigeants : Cas de la Tunisie, HAL archives-ouvertes, France, 2006, p 3.

تكمن مساهمة هذه النظرية في تطوير مفهوم حوكمة الشركات في كونها نبهت إلى الأثر السلبي الذي يمكن أن يخلفه التجذر على الشركات (إضعاف الشركات)، فنظرية تجذر المسيرين تقترض أن الآليات الموضوعية سابقا (الآليات الداخلية والخارجية التي جاءت بها نظرية الوكالة) غير كافية لإجبار المسيرين على تسيير الشركة لصالح المساهمين، حيث دعت إلى ضرورة تدعيمها بمجموعة من المقومات التي تضمن كفاءة، استقلالية، حياد، وموضوعية المراقبين¹.

د. نظرية أصحاب المصلحة (نظرية الوكالة الموسعة)

إن المتمعن في تطور الشركة يجد أن مفهوم أصحاب المصالح ظهر مع أعمال Berle و Means سنة 1932، وحتى أعمال Adam Smith سنة 1759، أي مع آراء الباحثين الأوائل في مجال الوكالة، فقد اعتبر هؤلاء الباحثون أن المساهم صاحب مصلحة يمكن أن تمس حقوقه بفعل فصل الملكية عن التسيير مما يستوجب العمل على حفظها؛ إلا أن المصطلح في حد ذاته وظف لأول مرة سنة 1963 إثر اجتماع معهد ستانفورد للأبحاث في الولايات المتحدة الأمريكية، ويعني أصحاب المصالح حسب تعريف المعهد " المجموعة الأساسية لبقاء المؤسسة، أي التي من دونها تتوقف الشركة عن العمل"، ليعرف المصطلح بعد ذلك تنظيرا أكاديميا مع أعمال Freeman سنة (1984) والذي أعطى معنى للمصطلح على أوسع نطاق وهو أن " أصحاب المصالح هم الأفراد أو الجماعات التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر بتحقيق أهداف الشركة².

يتحدد أثر نظرية أصحاب المصالح على حوكمة الشركات في كونها وسعت دائرة علاقات الشركات (الشركات المفتوحة)، فلم تعد علاقة المصلحة تقتصر فقط على المالك والمسير؛ بل تعدتها لتشمل كل طرف له علاقة بالشركة، ومن ثمة فإن المسير أصبح مطالب بتسيير الشركة بطريقة تضمن وجود توافق بين تطلعات كافة الأطراف ذات العلاقة وأهداف الشركة.

كخلاصة لما سبق يمكن القول أن كل نظرية من النظريات السابقة تناولت جانب معين من جوانب حوكمة الشركات، وقدمت حلول وآليات ساهمت في ظهور وتطور هذا المفهوم.

¹ Hervé Alexandre, Mathieu Paquerot, *Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants*, revue de finance-contrôle -stratégie, vol.3, n°2, Juin 2000, pp: 9-13.

² مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة: 2018، ص 8.

2. أسباب زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات

لقد كان لزيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عدة أسباب نوجز أهمها فيما يلي:

- العولمة والانفتاح الاقتصادي وتوسع حجم الشركات

لقد كان للتغير والتطور السريع في البيئتين المحلية والدولية والمتمثل في العولمة بكافة أنواعها، وتزايد حجم الانفتاح على الاقتصاد العالمي وما صاحبه من توسع هذه الشركات، وتفتت ملكيتها وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم، الأثر الكبير في تزايد الحاجة إلى إعادة تنظيم القواعد التي تحكمها خاصة في ظل صعوبة مراقبتها¹.

- الفضائح والأزمات المالية

لقد كان لجملة الفضائح والانهيارات المالية التي هزت عدة اقتصاديات عالمية الأثر الكبير في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، إذ أنه وحسب مركز المشروعات الخاصة فإن الاهتمام بالحوكمة قد بلغ أوجه عقب سلسلة الانهيارات المالية التي ألمت عام 2002 بالشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة: Enron و World Com وغيرهما من الشركات العالمية، ضف إلى ذلك الأزمات المالية التي شهدتها أسواق دول شرق آسيا وروسيا ودول أمريكا اللاتينية².

- ظاهرة الفساد المالي والإداري

يعتبر الفساد المالي والإداري من أخطر المشكلات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات المالية والشركات المملوكة للدولة بصفة خاصة، ويتمثل الفساد المالي والإداري بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير قانوني، وما يترتب عليها من تحمل هذه المؤسسات لتكاليف إضافية تنعكس سلباً عليها وعلى الاقتصاد الوطني بشكل عام³.

- انتشار وتزايد ظاهرة خصخصة الشركات العمومية

¹ بن عيشي بشير، يزيد تقيارت، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2018، ص 16.

² محمد مطر، عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد 3، العدد 1، 2007، ص 47.

³ بن عيشي بشير، يزيد تقيارت، مرجع سبق ذكره، ص 21، 22.

إن لجوء الحكومات إلى التنازل وخصوصت الشركات التي تملكها، تطلب منها العمل على تطوير أساليب مراقبتها، من خلال إلزامها بتطبيق مجموعة من القواعد والأسس التي من شأنها أن توفر الحماية لاقتصادياتها، ولجميع الأطراف المرتبطة بهذه المنظمات¹.

إن جملة الأسباب التي أجزأها سابقا أدت بالعديد من دول العالم والمنظمات العالمية ذات التوجه الاقتصادي إلى الاهتمام أكثر بمفهوم حوكمة الشركات، كأسلوب إداري لمواجهة هذه الظروف، عن طريق قيامها بإصدار مجموعة من اللوائح، القوانين والتقارير، ومن بين هذه الدول الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1987، أين قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية التابعة لـ SEC (Securities Exchange Commission) بإصدار تقريرها المسمى "Commission Treadway"، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات²؛ كذلك الأمر بالنسبة لبريطانيا حيث أصدرت سنة 1992 تقرير Cadbury، والذي ألزم الشركات المدرجة يتبنى قواعد الحوكمة، كما قامت منظمة التجارة العالمية بوضع مجموعة من المعايير التي تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار، وتوسيع قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية³.

استمر التعديل والتطوير على تلك المعايير إلى أن وصلت إلى إقرار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تبنتها العديد من دول العالم، خاصة في ظل الانهيارات والفضائح المالية المتتالية للعديد من الشركات العالمية، وما خلفته من آثار سلبية على اقتصاديات الدول المتضررة.

¹ Florent ledentu, *Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle: le Cas Suisse*, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur ès Sciences Economique et Sociales, Faculté Des Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse 2008, p: 16.

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2009، ص 15-16.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع: 08-10-2018، ص 17.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة في أدبيات الاقتصاد العالمي، ظهرت كنتيجة لسلسلة الفضائح المالية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية، حيث أصبح ينظر إليها على أنها السبيل الأمثل والوحيد الذي من شأنه أن يعيد التوازن والثقة المفقودة في هذه الشركات، ويحقق الجودة والتميز في عملها وأداءها، ويضمن حقوق ومصالح كافة الأطراف التي تربطها علاقة بها؛ عموماً سوف نحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات من خلال توضيح مفهومها، تبيان أهميتها وأهدافها، وكذلك التعرف على خصائصها ومحدداتها.

1.2.1.1. مفهوم حوكمة الشركات

قبل أن نقوم بتقديم مفهوم حوكمة الشركات سوف نقدم أولاً التعريف اللغوي لهذا المصطلح.

أولاً: التعريف اللغوي لمصطلح الحوكمة

مصطلح "حوكمة الشركات" من المصطلحات الجديدة على اللغة العربية، وهو ترجمة للمصطلح الإنجليزي "governance"، والذي يدل على عملية الحكم أو التحكم أو السيطرة، فحوكمة الشركات تعني السيطرة على الأمور بوضع ضوابط وقيود تحكم العلاقات داخل المنظمة، بغرض تحقيق الرشد، كما تستخدم في المجال السياسي كتعبير للحكم الرشيد¹.

تشير دراسات أخرى بأن مصطلح الحوكمة مشتق من لفظ "الحكمة" أي ما تقتضيه الحكمة من تقرير النصح والتوجيه والاعتداء، وما تقتضيه الحكمة من الرشد والرشادة والعقلانية، وحسن الحكم على الأشياء².

ظهر مصطلح الحوكمة لأول مرة كمرادف للمصطلح اليوناني kubernân والذي استخدمه أفلاطون للتعبير عن قيادة السفينة أو العربة إلى بر الأمان³؛ أما في اللغة الفرنسية فقد استخدم هذا اللفظ لأول مرة في القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة "الفن أو طريقة الحكم"⁴، ثم كمصطلح قانوني سنة 1978؛

¹ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 3.

² محمد حسن الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية للنشر، ط1، القاهرة، مصر، 2005، ص 55.

³ Darine Bakkour, Un essai de définition du concept de gouvernance, Laboratoire Montpellierain D'Economie Théorique et appliquée, Université Montpellier, France, 2013, p 2.

⁴ Robert Jourard, le Concept de Gouvernance, Archives Ouvertes HAL, HAL Id: hal-00489237, France ; 2010, P 09.

ليعاد استخدامه على نطاق واسع بداية من سنة 1990 من طرف الباحثين الاقتصاديين وكذا بعض المؤسسات الاقتصادية الدولية مثل البنك الدولي للتعبير تكاليف التسيير والتسيير الاقتصادي الفعال و الأمثل¹.

ثانيا: التعريف الاصطلاحي لمفهوم حوكمة الشركات

في الواقع هناك عدة تعاريف لمصطلح حوكمة الشركات تختلف باختلاف توجهات أصحابها واختصاصاتهم، وفيما يلي بعض أهم هذه التعاريف:

- تعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تسعى للقضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح في منظمات الأعمال، والنتيجة عن انفصال الملكية عن التسيير².
يبين هذا التعريف بأن الحوكمة عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي يفرضها الملاك على المسيرين لضمان عدم استخدامهم للمعلومات الإضافية التي يمتلكونها بحكم عملهم في الشركة في خدمة مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة العامة للشركة؛ وما يعاب على هذا التعريف أنه ركز العلاقة في الشركة فقط بين الملاك والمسيرين دون أخذ باقي الأطراف ذات المصلحة بعين الاعتبار، وبالتالي فهو ينظر للمؤسسة نظرة كلاسيكية مغلقة.
- تعرف حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: "النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات على مختلف الأطراف في الشركات مثل: مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها"³.
- تعرف حوكمة الشركات كذلك حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر على أنها: "عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد أن تضمن استدامة وتنافسية المؤسسة،

¹ Isabelle Lacroix, Pier-Olivier St-Arnaud, **La gouvernance: Tenter une Définition**, Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3, Automne, 2012, P 21, site : <https://www.usherbrooke.ca/politique-appliquee/fileadmin/sites/flsh/politique/documents/cahiers/Vol4-no3-article2.pdf>

² Yvon Pesaeux, **Gouvernance et Privatisation**, Presses Universitaires de France, 1ère Edition, 2007, p176.

³ The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD », **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999, p 11.

بواسطة تعريف حقوق وواجبات مختلف الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك¹.

نستنتج من التعريفين الأخيرين بأن حوكمة الشركات عبارة عن نظام وفلسفة تسييره تقوم على تقسيم الصلاحيات والواجبات بين مختلف الأطراف الفاعلة بالمؤسسة بهدف ضمان حقوق كافة الأطراف ذات المصلحة وضمان استدامة المؤسسة وتنافسيتها. والملاحظ أن هاذين التعريفين يمتلكان نظرة شمولية واسعة تتسع لجميع الأطراف التي تربطها علاقة بالمنظمة.

- لقد عرفت لجنة كادبوري Cadbury حوكمة الشركات سنة 1992 بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات وممارسة الرقابة عليها"².
- كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"³.
- لقد عرف كل من Gérard Charreaux و Peter Writz حوكمة الشركات بأنها عبارة عن مجموعة الآليات التي لها القدرة على التأثير على سلطة وقرارات المديرين وسلوكهم وتوجهاتهم⁴.
- كما تم تعريف حوكمة الشركات بأنها: النظام الذي يتم بواسطته توجيه وممارسة الرقابة على أداء المسيرين في الشركة، بالشكل الذي يحقق أهدافها ويحد من تضارب المصالح فيما بين حملة الأسهم والإدارة، وعليه فهي تبحث في الآليات الكفيلة لضمان تحفيز الإدارة نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية من جهة والحيلولة دون الوقوع في المحذور الذي يسبب أضرار للشركة وثروة حملة الأسهم من جهة أخرى⁵.

¹ قورمين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد و دورها في النهوض بالسوق المالي، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 2019-09-08، ص7، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>.

² European Corporate Governance Institute, **the Financial aspects of Corporate Governance**, Published by the Committee on the Financial aspects of Corporate governance and Gee and co.ltd, December 1992, Date de Consultation, 12/11/2018, p 14, site <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>.

³ International Finance Corporation « IFC », **the corporate governance definition**, Published by International Finance Corporation, Date de Consultation 16/1/2014,site: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance

⁴ Gérard Charreaux, Peter Writz, **Gouvernance des entreprises nouvelles perspectives**, Edition: Economica, Paris, France, 2006, p 07.

⁵ مؤيد محمد علي الفضل، نوال حربي راضي، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 4، المجلد 12، الرقم التسلسلي 18169171 23129883، جامعة القادسية، العراق، 2010، ص 134.

يتبين من التعاريف الأربعة السابقة بأن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من الآليات التي تساعد على التحكم في سلوك المديرين وتحد من سلطتهم، وتضمن ممارسة الرقابة على أدائهم وأعمالهم قصد بلوغ قدر معين من الكفاءة والفاعلية.

• عرف معهد المدققين الداخليين IIA حوكمة الشركات في مجلة Tone at the top الصادرة عنه بأنها: عبارة عن العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في مراقبة وإدارة مخاطر المؤسسات، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة¹.

• تعرف الحوكمة كذلك بأنها: مجموعة الإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن ترسيخ قيم الشفافية، الانضباط والعدالة².

• كما عرفها كل من Jean Gacques و Mirko Bagarue و Anil Hargovan في كتابهم المبادئ المعاصرة لحوكمة الشركات على أنها: النظام الذي يتم من خلاله تنظيم والإشراف وتوجيه سلوك الشركات، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذوى المصلحة سواء كانوا مساهمين، مدراء، أو أطراف خارجية مثل: الحكومات من أجل تحقيق أقصى مستوى من الكفاءة والربحية للشركات³.

تبين التعاريف الثلاث السابقة بأن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من القواعد والأسس والقوانين التي تنظم العلاقات بالشركة، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذوى المصلحة بها، من أجل الوصول إلى أقصى مستوى من الكفاءة والربحية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة الشركات هي⁴:

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛

¹ حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم

2018/07/18، ص4، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>

² إسماعيل يونس يامين، نضال محمود الرمحي، مدى تطبيق مبادئ الحاكمية في شركات التأمين الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد

17(2) 2016، المجلد 6740-1858، 2016، ص 19. الموقع: <http://scientific-journal.sustech.edu/>

³ Jean Jacques and Others , **Principles of Contemporary Corporate Governance**, Published by Cambridge University, England, 2011, P 38.

⁴ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 18.

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين. منه نستنتج بأن حوكمة الشركات عبارة عن نظام وفلسفة تسييره تهدف إلى زرع قيم النزاهة، الشفافية، المساءلة، العدالة والرقابة قصد الحفاظ على قيمة الشركة من جهة، والحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى.

2.2.1.1. أهمية وأهداف حوكمة الشركات

يمكن تفصيل أهمية وأهداف حوكمة الشركات فيما يلي:

أ. أهمية حوكمة الشركات

لقد حظيت الحوكمة في الفترة الحالية باهتمام واسع من قبل من الباحثين والاقتصاديين، حيث أصبحت موضع العديد من النقاشات والملتقيات المحلية والإقليمية التي تعنى بالجانب الاقتصادي والمالي على وجه الخصوص؛ يرجع هذا الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات في كونها الحل الأنسب للعديد من المشاكل والأحداث الاقتصادية التي شهدتها الاقتصاديات العالمية مطلع القرن العشرين، والتي تطرقنا لها سابقا في العنصر الخاص بأسباب زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات في المطلب السابق، وعموما يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

1. أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

يمكن حصر أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات في النقاط التالية:

- يؤدي تطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات إلى تعظيم قيمتها السوقية مقارنة بالشركات التي لا تطبق هذا المفهوم، باعتبار أن التطبيق الجيد لقواعد الحوكمة يؤدي إلى تحسين أداء السهم وتعظيم الربحية و يؤدي إلى زيادة قدرة الشركات على المنافسة في الأجل الطويل¹
- إن تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى تسهيل عملية حصول منظمات الأعمال على مصادر التمويل اللازمة وبتكلفة أقل، حيث أن التزام الشركات بالحوكمة يعطي اطمئنان وأمان للمستثمر على أمواله، وبالتالي يقوم بالاكتتاب في الإصدارات التي تطرحها الشركة للحصول على تمويل سواء

¹ شذى عبد الحسين جبر، قياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثره في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 30، الرقم التسلسلي 16816870، 2012، ص ص 35-38.

بالأسهم، مثل زيادة رأس المال أو من خلال القروض مثل السندات وغيرها، وبالتالي لا تحتاج الشركات لأن تنفق أموال كثيرة لهذا التمويل؛ كما أن الشركات المحكّمة جيدا فإن أسعار أسهمها تلقى تقييما أعلى مما يعود بالفائدة عليها، وقد أكدت دراسة ماكنزي أن 80 % من المستثمرين مستعدون لدفع زيادة بمعدل يقرب من خمس قيمة السهم في السوق المالي للشركات الانكليزية، وذلك مقابل وجود حوكمة جيدة فيها، وترتفع قيمة الزيادة المدفوعة إلى ما يقرب ثلث قيمة السهم في دول غرب أسيا لأن مستوى تطبيق الحوكمة فيها أقل من بريطانيا، وكذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات، حتى عندما تتعرض هذه الأخيرة لأزمات مؤقتة لا يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار أسهمها، لثقة المستثمرين في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات، مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود؛¹

- تظهر أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات في كونها تركز على عنصرين أحدهما المتابعة والرقابة لاكتشاف الانحرافات والتجاوزات، والعنصر الآخر هو تعديل وتطوير عمل الشركات عن طريق الضبط والتحكم بهدف تصحيح الانحرافات، اذ يقوم العنصر الثاني بتطوير وتنمية الشركات وتحسين قدراتها وقراراتها لتجاوز الاخطاء والمشكلات التي قد تقع فيها، في حين يهتم العنصر الأول بالرغبة في اكتشاف التجاوزات؛²

- تعزيز الكفاءة الإدارية والاقتصادية للشركات، حيث أن مبادئ الحوكمة تحت على النهج الصحيح في إدارة الشركات، وتشجع على إتباع أحدث وأفضل الأساليب الإدارية الحديثة في إدارتها، كما أنها تحت على وضع الأسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين، مما ينعكس على أدائها وكفاءتها وزيادة ربحيتها أو على الأقل التقليل من المخاطر التي قد تتعرض لها؛³

- يسمح تطبيق حوكمة من تحسين أداء ادارة الشركة ومساعد المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة لها وضمان اتخاذ القرارات اعتمادا على أسس سليمة.⁴

¹ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

² سندية مروان سلطان الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 00، العدد 00، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، 2015، ص 15

³ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁴ بلال ميتاني وآخرون، أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال الخيرية، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 3، جامعة الشلف، الجزائر، 2016، ص 45-46؛

2. أهمية الحوكمة بالنسبة للمستثمرين وباقي الأطراف ذات المصلحة

يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمستثمرين وباقي الأطراف ذات المصلحة في النقاط

التالية:

- يساهم تطبيق قواعد حوكمة الشركات في ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحماية الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المساهمين؛
- تشجع حوكمة الشركات الأفراد على المشاركة في اعمال الشركات كونهم أصحاب مصالح فيها، ومن ثمة متابعة والوقوف على ما انجزته هذه الشركات والحكم على مستوى إدارتها؛¹
- الاعتماد على معايير الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين في إطار التطبيق السليم لحوكمة الشركات من شأنه المساعدة في منع حدوث الأزمات، لأنه في حال تعرضت هذه الشركات لأزمة معينة فالتزامها بتطبيق معايير الإفصاح والشفافية عن المعلومات المتعلقة بديونها والتزاماتها يساعد على اتباع الاجراءات الصحيحة والقانونية، ففي حالة الافلاس او نزع الملكية مثلا يتم مراعاة العدالة للدائنين والحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة²، كما أن الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات يترتب عنها زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم؛³

تكمن أهمية حوكمة الشركات كذلك بالنسبة للمستثمرين وباقي الأطراف ذات المصلحة في:⁴

- إن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات يحقق أكبر قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، ويؤكد للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة بأنهم على أعلى قدر من الاستقلالية والموضوعية مما يزيد من حجم ثقتهم في القوائم المالية الخاصة بالشركة؛
- إن تأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يؤدي إلى سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه، وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها، وتأثيرها على حياة الشركة وأموال المساهمين.

¹ سندية مروان سلطان الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 15

² شذى عبد الحسين جبر، مرجع سبق ذكره، ص 37

³ انتصار صابر الجبوري وآخرون، مدى إسهامات حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم أداء الوحدات الانتاجية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37 ، العدد 120، جامعة الموصل ، 2018، ص 165.

⁴ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 10 - 11.

- يساهم تطبيق حوكمة الشركات في توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب وتوافر هذه البيانات والمعلومات في الوقت المناسب، وعلى قدر من المساوات لجميع الأطراف ذات المصلحة بالشركة؛

3. أهمية الحوكمة بالنسبة للاقتصاد الوطني

يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني في النقاط التالية:

- تعزيز وتقوية ثقة الجمهور في عملية الخصخصة وضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها وبالتالي إتاحة المزيد من فرص العمل والرفع من عجلة التنمية الاقتصادية؛¹
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرأ حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، ومن ثمة ضمان استقرار اقتصادي؛²
- تنعكس أهمية حوكمة الشركات في كونها الحل الاقتصادي الفعال والأمثل لتطوير المجتمعات ككل، بالمساعدة على إنهاء الفقر والتقليل من حدته من خلال العمل والجهد المنظم لتحقيق النمو وزيادة حجم الإصلاحات، الأمر الذي من شأنه يحقق الازدهار والرفاهية للمجتمعات، ودفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي.³

تكمن أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني كذلك في:⁴

- رفع مستويات الأداء للشركات الوطنية، مما يزيد من قدرتها على المنافسة العالمية، ويفتح لها أسواق خارجية جديدة، وما يترتب على ذلك من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها هذه الشركات؛
- مضاعفة الناتج المحلي بفعل الارتقاء بكفاءة أداء الشركات وجودة منتجاتها، مما يسهم مباشرة في زيادة قيمتها المضافة، فضلا عن زيادة درجة تكاملها فيما بينها لارتفاع الثقة في مستلزمات الإنتاج المحلية، ومن ثمة تزايد حلقات القيمة المضافة المحققة بالاقتصاد الوطني؛ كما أن تبني قواعد الحوكمة يساهم في تشجيع تدفق رأس المال الأجنبي إلى الأسواق المالية، وذلك عن طريق زيادة ثقة المستثمر والشركات

¹ حايك سعاد، أثر المحددات السلوكية والمهنية للمديرين على الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2016، ص 56.

² شذى عبد الحسين جبر، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ انتصار صابر الجبوري وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 165.

⁴ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الأجنبية في الاقتصاد والشركات المحلية، إذ أن المستثمر الأجنبي يبحث عن بيئة استثمارية ذات قاعدة قوية تحمي استثماراته وتُثَمِّمها، وأن إشاعة تطبيق الشركات للحوكمة ووجود قواعد تشريعية تحمي أموال المستثمرين يؤدي إلى إقناع المستثمر الأجنبي بأن استثماراته وأمواله سوف تدار بالطريقة التي يضمن من خلالها حفظ حقوقه وتنمية أرباحه؛

4. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للنظم المحاسبية والمالية ونظم صنع القرارات

تتحدد أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للنظم المحاسبية والمالية ونظم صنع القرار في النقاط التالية:¹

- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من النظم المحاسبية والرقابة الداخلية؛
- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراجعي الحسابات والمدققين الداخليين، خاصة وأنهم على قدر مهم من الاستقلالية وعدم الخضوع سواء لأعضاء مجلس الإدارة أو للإدارة التنفيذية؛
- ترشيد قرارات الإدارة التنفيذية أو قرارات مجلس الإدارة وكذا قرارات المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة باعتبار أنها مبنية على أسس ومعلومات صحيحة؛
- سلامة وجودة القوائم المالية وخلوها من أية أخطاء عمدية.

5. أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمجتمع ككل (المسؤولية الاجتماعية):

تشجع الحوكمة على القيام بدور اجتماعي أكثر فاعلية، وذلك لكون البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية يتطلب من الشركات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية، ولكي تحسن الشركات من صورتها يجب عليها الاستجابة لطلبات أصحاب المصالح.²

ب. أهداف الحوكمة الشركات

يعتبر تبني نظام حوكمة الشركات أحد الدعائم الأساسية التي من شأنها أن تؤدي إلى ضمان استمرار الشركات واستقرارها والرفع من مستوى أدائها، ومن ثمة تحقيق أهدافها، ويمكن إبراز أهم أهداف حوكمة الشركات بالتفصيل من خلال النقاط التالية:³

¹ مصطفى حسن بيسيوني السعدني، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، ندوة حول حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 148-149،

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة على لونيبي، البليدة، الجزائر، 2011 ص 31-32.

- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو التقليل من الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة ماديا، إداريا وأخلاقيا؛
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها؛
- وضع القواعد والاجراءات الكفيلة والضرورية المتعلقة بسير العمل داخل الشركة و التي تتضمن تحقيقا لأهداف حوكمة الشركات؛
- القضاء على مشاكل الوكالة التي تنتج عن ميل المسيرين لخدمة مصالحهم الشخصية على حساب المصلحة العامة للشركة ومصلحة المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- وضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة الشركة وفقا لهيكل تحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات (مجلس الإدارة والمساهمين)؛
- ضبط سلوك المسيرين وإبعادهم عن الممارسات السيئة التي من شأنها أن تؤثر على موارد المؤسسات مثل عمليات سرقة أو اختلاس موارد المؤسسة من خلال توفير الوسائل والآليات اللازمة لذلك¹؛
- تعزيز وتعظيم أداء المنظمات من خلال إنشاء وتبني نظم للحوافز تشجع المسيرين على رفع الكفاءة التشغيلية للمؤسسات التي يديرونها ومن ثمة تحقيق عوائد وأرباح على المدى الطويل².

3.2.1.1. محددات، ركائز وخصائص حوكمة الشركات

سوف نحاول من خلال هذه النقطة الوقوف على محددات وخصائص حوكمة الشركات.

أ. محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعة من المحددات، بحيث يمكن تصنيفهما إلى محددات خارجية ومحددات داخلية؛ عموما يمكن عرض هاتين المجموعتين من المحددات بشكل مفصل فيما يلي:

○ المحددات الخارجية:

يشير هذا النوع من المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على:³

¹ Charles Oman et Autres, **La Gouvernance D'entreprise dans les Pays en Développement, en Transition et les Economies Emergentes**, Centre de développement de l'OCDE, Cahier de politique économique n°= 23, 2003, p 6.

² IBID, p 6.

³ حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 10، بتصرف.

1. وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد: حيث أن وجود نظام قضائي سليم ومستقل يعتبر من المحددات الرئيسية للحوكمة، إذ لا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية لتطبيق الحوكمة أن تتحقق ما لم يتحقق هذا الشرط، كونه هو المسؤول والجهة القادر على تحديد المسؤوليات وإرجاع حقوق وممتلكات الأطراف المتنازعة ومحاكمة مرتكبي المخالفات؛

2. نظم محاسبية شفافة: إذ أن توفر هذه النظم وبالجودة المطلوبة من شأنه أن يسمح بالحصول على قوائم مالية شفافة وفي الوقت المناسب لفائدة مستخدميها بعيدا عن ممارسات الاحتيال والتضليل، الأمر الذي يرشد قرارات مستخدميها ويضمن حقوقهم وممتلكاتهم؛

3. نظم ضريبية واضحة وشفافة: ينبغي أن تضمن النظم الضريبية الوضوح والشفافية والبساطة، كما يجب أن توفر قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية والطرق الجبائية وغيرها من المعلومات المهمة الأخرى؛

4. القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي: حيث يجب أن تضمن القوانين المنظمة للحياة الاقتصادية العدالة والمساوات وحقوق وكذا تحديد واجبات كافة الأطراف ذات العلاقة، كما يجب مراجعتها وإدخال التعديلات عليها بصفة مستمرة لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال الأعمال؛

5. كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، وضمان درجة عالية من التنافسية أسواق السلع وعناصر الانتاج؛

6. كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على جميع منظمات المجتمع، وكذلك بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل المؤسسات والسوق المالية بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، وكذا مكاتب المراجعة والمحاسبة والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية¹

¹ محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، المنظم من طرف كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، المنعقد يومي: 15-17 ديسمبر 2012، ص 16.

ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تحفظ حقوق وواجبات كافة أطراف الحوكمة، وتضمن حسن سير المنظمات، وتقلل من التعارض الذي قد يحصل العائد الاجتماعي والعائد الخاص.¹

○ - المحددات الداخلية²:

تشير المحددات الداخلية لحوكمة الشركات إلى مجموعة العوامل ذات الصلة بالقدرات والموارد الداخلية؛ بدأ من رؤية المنظمة، استراتيجيتها، نموذجها الثقافي وكذا القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخلها بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ومرونة الهياكل التنظيمية وكفاءة نظم المعلومات والاتصالات، فضلا عن مدى توفر المعرفة والمهارات المالية والتقنية لتحليل أداء الأعمال على وفق ما تقدمه نظم المعلومات الاستراتيجية من بيانات. إن توفر مثل هذه العوامل يسهم في تدعيم قدرة منظمات الأعمال على تطوير هياكل حوكمة فعالة قادرة على خلق التناسق بين الأهداف الاستراتيجية للمنظمة وأهداف المستفيدين من أنشطتها داخل المنظمة وخارجها؛ وقد أكدت نتائج إحدى الدراسات شملت 180 مديرا تنفيذيا و30 منظمة من منظمات الأعمال الأمريكية أن المحددات الداخلية للحوكمة تتمثل في القيود التكنولوجية (تكنولوجيا المعلومات) والمعرفة المالية لمجالس الإدارات والمديرين التنفيذيين وكفاءة رأس المال الفكري، وتكاليف تنفيذ هياكل واستراتيجيات الحوكمة والقيود أو المحددات الثقافية ومدى تركيز المنظمة على مقاييس التدفقات النقدية بدلا من النمو في الأمد البعيد.

خلاصة لما سبق يمكن القول أن المحددات الداخلية لحوكمة الشركات تشير إلى مجموع الأطر، الأسس والقواعد التي تهدف إلى ضمان الحفاظ على قيمة الشركة، حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

والتي لخصها Eric Pichet في ثلاث نقاط أساسية هي³:

- ربط الرقابة الداخلية مباشرة بمجلس الإدارة؛
- رفع مستوى كفاءة أعضاء مجلس الإدارة؛

¹ المرجع نفسه، ص 16.

² عبد السلام إبراهيم وآخرون، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة - دراسة تحليلية في عدد من منظمات صناعة خدمات التأمين العامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد: 12، الرقم التسلسلي 1940794، المجلد: 2، جامعة الكوفة، العراق، 2009، ص 122.

³ Eric Pichet, L'affaire de la société Générale: Quelles Leçons en Termes De Gouvernance ?, Revue Française de gouvernance D'entreprise, RFGÉ N° 3, 2008, P130-134.

- إنشاء لجان مستقلة ومتخصصة.

ب. ركائز حوكمة الشركات

إضافة إلى المحددات الداخلية والخارجية التي تمكن الشركات من التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، والتي تطرقنا إليها في النقطة السابقة فإنه تتوفر مجموعة من الركائز أساسية تعتبر كذلك مهمة لتحقيق نفس الغرض وهي¹:

1. الرقابة

إن خاصية المساءلة (المحاسبة) تتطلب وجود نظام رقابي كفى وفعال لا يقتصر دوره على طرف واحد فقط، بل وجب أن يشترك فيه العديد من الاطراف، نحددها فيما يلي:

- الأطراف رقابية داخلية مباشرة وتشمل:

• المساهمون: إن تحصين الاطار الرقابي في الشركة أضحي من أبرز متطلبات حوكمة الشركات، لذلك فقط تعدد الآليات الرقابية على مستوى الشركات؛ يعتبر المساهمون من بين هذه الآليات الرقابية لها وزن كبير في هذا الشأن، إلا أن رقابتهم في هذا الشأن تعتبر رقابة محدودة، إذ تواجهها الكثير من العراقيل مثل عدم تماثل المعلومات الناتج عن تعمد المسيرين إخفاء بعض الحقائق أو تضليلها، ومن هنا يمكننا القول بأن رقابتهم ترتبط بشكل كبير بفعالية الأجهزة الرقابية الداخلية الأخرى للشركة بالإضافة إلى عملية المراجعة التي يمارسها المدقق الخارجي (الآليات الرقابية لحوكمة الشركات).

• الآليات الرقابية الداخلية الأخرى (آليات حوكمة الشركات الداخلية): والممثلة في كل من مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي؛ والتي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الثالث نظرا لارتباطها المباشر بموضوع الدراسة.

- أطراف رقابية خارجية: تشمل الرقابة التي يمارسها المراجعون الخارجيون والحكومات والسلطات الرقابية التابعة لها كهيئة سوق المال، والبورصة والبنك المركزي في حالة البنوك، ويكمن الدور الرئيسي لهذه الاطراف في تقوية خاصية الانضباط من خلال تحسين وتبني كل النظم التي من شأنها حماية وحفظ حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة.

- أطراف أخرى: وتشمل العمال، الموردين والعملاء والمستهلكين والمودعين والمقرضين بصفتهم أطراف ذات مصلحة بمنظمات الأعمال.

2. السلوك الاخلاقي داخل المؤسسة

¹ سندية مروان سلطان الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-18.

تعرف الأخلاق بأنها مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في العمل، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله سواء في العمل الإداري أو المحاسبي أو أي عمل آخر¹.

إن السلوك الأخلاقي ليس مجرد مجموعة من القواعد القانونية، وإنما هو ثقافة يجب أن تنتشر في الشركة ويتبعها كل العاملين بها²، تشجع على نشر وترسيخ قيم نزاهة وعدالة وشفافية وموضوعية وأمانة ومصادقية لدى عناصرها.

يشتمل الدليل السلوك الأخلاقي على مجموعة من القواعد والضوابط توضح وترسم مختلف علاقات الشركة والتزاماتها في جميع معاملاتها سواء كانت داخلية أو خارجية، بتقديم منتجات أو خدمات ذات جودة عالية، حماية حقوق المساهمين وتحقيق رضا الموظفين والعملاء، الموردین وجميع الأطراف ذات المصلحة مع حماية البيئة التي تعمل فيها، وأخيرا الالتزام بالأمانة والإخلاص؛ وفي المقابل تتوقع الشركة المعاملة نفسها من جميع أصحاب المصالح الذين يتعاملون معها.³

3. إدارة المخاطر

تتحدد من خلال التزام المؤسسات بوضع الخطط والاستراتيجيات الفعالة لاكتشاف وتقييم واستغلال جميع المخاطر التي تهددها، بهدف تعظيم قيمة المؤسسة.⁴
يمكن تلخيص ركائز حوكمة الشركات في الشكل الموالي:

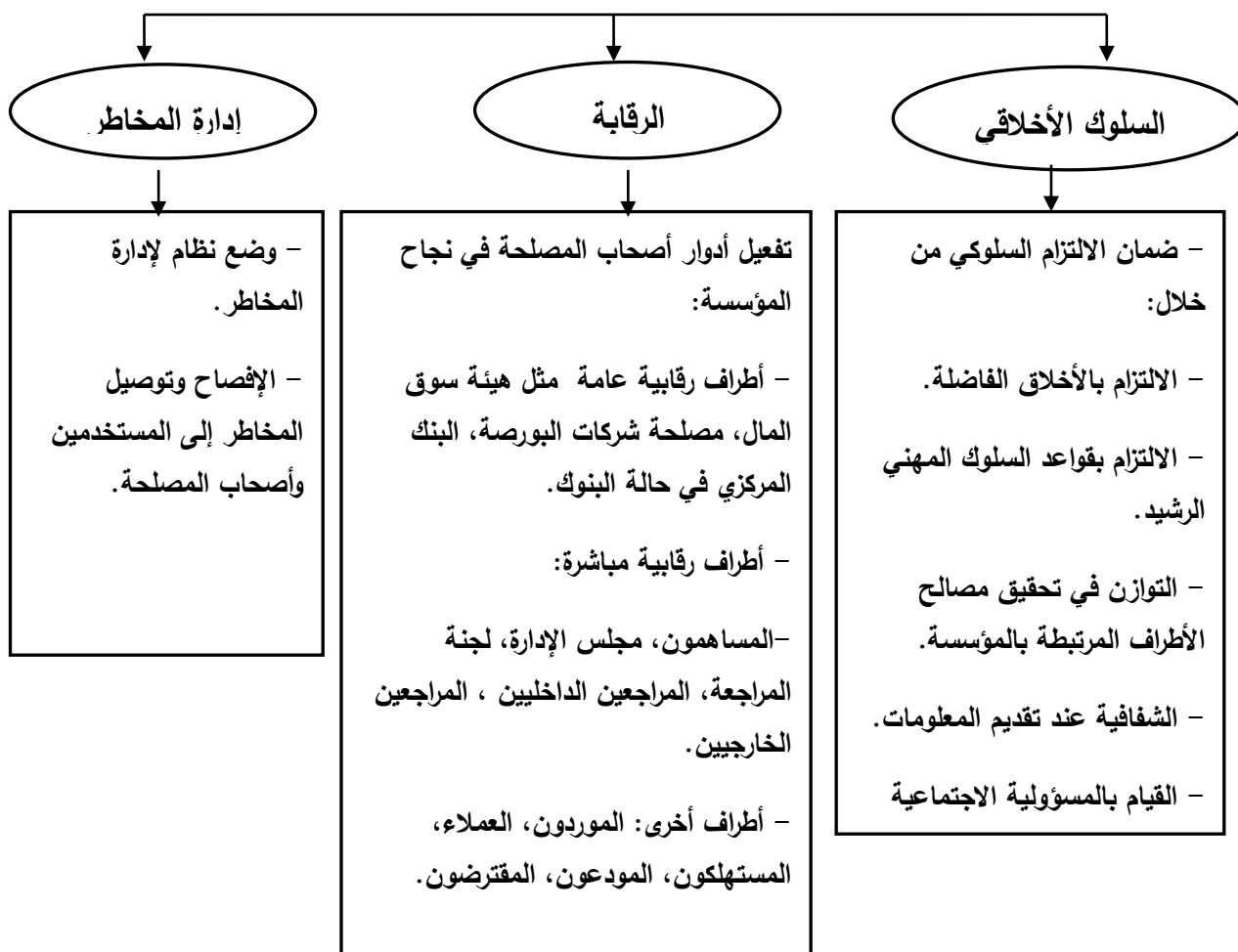
¹ خالد عثمان وآخرون، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، 2018، ص 182، 183.

² ناصر عبد الحميد، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014، ص 60.

³ المرجع نفسه، ص 61.

⁴ عز الدين عطية، دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 2، المجلد 4، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018، ص 339.

الشكل رقم: 1 يبين ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 47.

ج. خصائص حوكمة الشركات

تعد خصائص حوكمة الشركات بمثابة الأعمدة أو الأسس التي يرتكز عليها نظام الحوكمة العام في

المؤسسات، وتتمثل هذه الخصائص في:¹

• المسؤولية

¹ حنان صحت عبد الله، نجوى محمود عودة، دور حوكمة الشركات في تقويم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 97، الرقم التسلسلي: 2518 5764 / 2227 703X، المجلد 23، بغداد، العراق، 2017، ص 499.

تعني أن المؤسسة تدرك حقوق جميع الأطراف التي تربطها علاقة بها، والتي تتضمنها اللوائح والقوانين في ضوء المهام المنصوص عليها في التوصيف الوظيفي، وأيضاً تشجع على التعاون المشترك بينها وبين تلك الأطراف بحيث تشكل المسؤولية هنا نوع من أنواع الضبط للوحدة.

• العدالة

إن توفر خاصية العدالة في الوحدة الاقتصادية يؤمن وجود بيئة عمل صحية تتسم بالإيجابية والممارسة السليمة للأعمال اليومية للوحدة الاقتصادية؛ ويقصد بالعدالة هنا أن تتعهد المؤسسة بحماية حقوق مختلف الأطراف ذات المصلحة ومعاملتهم معاملة متساوية تقوم على منهج السلوك القويم.

• الشفافية

في هذا الجانب لابد من التفرقة بين ما هو المقصود بالإفصاح والمقصود بالشفافية، إذ أن الإفصاح هو الإفصاح عن كل المعلومات التي يكون لها أثر على عملية اتخاذ القرار؛ في حين أن المقصود بالشفافية أن تكون هذه المعلومات واضحة، منطقية وذات دلالات مفهومة للجميع وبعبارة كل البعد عن الغموض والتضليل.

• الرقابة والمساءلة

إن وجود نظام متكامل من الرقابة والمساءلة الإدارية للمسؤولين عن وظائفهم وعن إدارتهم لموارد المؤسسة ولاسيما تطبيق مبدأ حماية الصالح العام من تعسف والاستغلال يعتبر مساهمة في تفعيل حوكمة الشركات¹، وحتى يتحقق هذا الأمر وجب على النظام الداخلي للمؤسسة أن يضمن الوضوح والمعرفة الكاملة بالمسؤوليات، الصلاحيات، الحقوق، القوانين، الإجراءات وحتى القرارات والعقوبات وبالنسبة للجميع، وتتحقق خاصيتي المساءلة والرقابة من خلال توفر العناصر التالية:²

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛
- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

¹ سندية مروان سلطان الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، مرجع سبق ذكره، ص 16-18.

² حاييف سعاد، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-61.

المبحث الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات باهتمام بالغ من طرف العديد المنظمات والهيئات العالمية ذات التوجه الاقتصادي، إذ تسابقت العديد منها نحو سن قواعد، قوانين، مبادئ وآليات الهدف منها القضاء على مختلف المعضلات والممارسات الغير أخلاقية، ممثلة عمليات الاحتيال والفساد المالي والإداري بما يضمن تراجع في حجم الانهيارات المالية والاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية؛ ومن بين هذه المنظمات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، والتي تعد حسب بعض الأخصائيين الأكثر إسهاما في هذا المجال؛ عموما سوف نحاول من خلال هذا المبحث عرض المبادئ والإرشادات التي جاءت بها هذه المنظمة بالتفصيل.

1.3.1. مفاهيم أساسية حول مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم نظرة تاريخية عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ثم بعدها نقوم بتقديم تعريف عام لمبادئ حوكمة الشركات الخاصة بها، مع إبراز أهداف وخصائص هذه المبادئ.

1.1,3,1, نظرة تاريخية عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (Organization for Economic Cooperation and Development) وتكتب اختصارا ب (OECD) هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، نشأت سنة 1948 م عن منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي العملية آنفا (OECD)، التي تزعمها الفرنسي روبر مارجولين للمساعدة على إدارة خطة مارشال لإعادة إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وبعد فترة تم توسيعها لتشمل عضويتها بلدان غير أوروبية؛ وفي سنة 1960م تم إصلاحها لكي تكون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تهدف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى منح فرصة لتمكين الحكومات من مقارنة التجارب السياسية والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية¹؛ كما تعتبر هذه المنظمة أداة ضغط يمكن أن تكون حافزا قويا لتحسين السياسات وتنفيذها عن طريق سن قوانين غير ملزمة التي يمكن أن تؤدي أحيانا إلى معاهدات ملزمة؛ خلال العقد الماضي عالجت المنظمة مجموعة من القضايا

¹ علي عبد الوهاب وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007، ص39.

الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وكذلك ساهمت في تعميق المشاركة مع دوائر الأعمال، ونقابات العمال وغيرهم من ممثلي المجتمع المدني¹.

توجه مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى شركات المساهمة المقيدة في البورصة، إلا أنه وفي سنة 2015 قامت بإصدار ورقة جديدة تتضمن مجموعة معدلة من المبادئ تتماشى مع متطلبات حوكمة شركات المساهمة المملوكة للدولة.

1.3.1. مفهوم مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات

تعرف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات بأنها عبارة عن مجموعة من المبادئ التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين (شركات المساهمة)² أو الشركات المملوكة للدولة³، تستهدف مساعدة الحكومات في بلورة، تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لحوكمة الشركات.

تعرف مبادئ حوكمة الشركات بأنها: "عبارة عن مجموعة من القواعد، الأسس والممارسات، تتضمن الحقوق والواجبات لكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة مثل: مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك والموردين، وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية مطبقة داخلها"⁴.

هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس التي تعمل على توفير القدر المناسب من الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتماشى مع مصلحة الشركة ومصلحة المساهمين⁵.

كما تم تعريفها بأنها: "عبارة عن مجموعة قواعد ونظم وإجراءات، تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة ومساهميها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها"⁶.

¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص 130-131.

² The Organization for Economic Cooperation and Development « OECD », **Principles of Corporate Governance for G20 and OECD**, OECD Publications, Paris, France, 2015, P 09-10.

³ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، باريس، فرنسا، 2015، ص 10-12.

⁴ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁵ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 48، بتصرف.

⁶ زينب غزالي، دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة 2016، ص 85.

3.1.3.1. أهداف تسعى لتحقيقها مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

تستهدف مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حكومات الدول الأعضاء، وحكومات الدول غير الأعضاء، من خلال¹:

- تقييم وتطوير الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية التي تؤثر في تطبيق حوكمة الشركات؛
- الحد من الانهيارات الاقتصادية والمشاكل التي تتبعها؛
- تقديم إرشادات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات المدرجة وغير المدرجة؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية على المستوى الكلي وبين السياسات الهيكلية من خلال أسلوب حوكمة الشركات الذي يتضمن العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، مجلس إدارتها، والمساهمين فيها؛
- توفير الحوافز المناسبة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصالح الشركة والمساهمين فيها؛
- تيسير المتابعة الفعالة التي يتسنى عن طريقها تشجيع الشركات على استخدام مواردها بكفاءة؛
- جذب الاستثمارات الخارجية التي تمكن الشركات من التوسع والمنافسة العالمية ورفع درجة الثقة من جانب المستثمرين المحليين.

4.1.3.1. خصائص مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

تتميز مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالخصائص التالية²:

- هذه المبادئ ليست ملزمة، بل تعد بمثابة نقاط مرجعية تسعى لتحديد الأهداف واقتراح الوسائل المساعدة على تحقيقها؛
- دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة؛
- لا توصي بنموذج وحيد سليم للحوكمة ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة، التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي منظمة؛

¹ أحمد على خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 18.

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- تترك للحكومات وأطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ مع الأخذ في الاعتبار التكلفة والعائد.
- تعتبر مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نقاط مرجعية لصانعي السياسات عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة.

2.3.1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات (OECD) الموجهة لشركات المساهمة المقيدة في البورصة

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ستة مبادئ لحوكمة الشركات، يؤدي الالتزام بها إلى إرساء قواعد حوكمة جيدة في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة، والتي جاءت على النحو التالي:

1. مبدأ توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات

لقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية"¹.

لضمان تحقق هذا المبدأ قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع مجموعة من الخطوط الإرشادية التي يجب توفرها؛ نلخصها فيما يلي²:

- تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي ونزاهة السوق وعلى الحوافز التي تخلقها للمشاركين فيه، والتشجيع على قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والكفاءة؛
- أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات مع قواعد القانون وأن تكون شفافة وقابلة للتنفيذ؛
- يجب أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة، وأن تتوفر لها الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة ملائمة؛
- يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق المصالح العامة للجمهور؛

¹ The Organization for Economic Cooperation and Development « OECD », Op. Cit, p , p15.

² هاشم رمضان، ماهية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، المجلد 7، الرقم التسلسلي 18149669، جامعة البصرة، العراق، ص 12-13.

2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

لقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي:
"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم"¹.

يتحقق هذا المبدأ وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال الالتزام بالحقوق التالية²:

- حقهم في الحصول على نصيب من الأرباح المقرر توزيعها؛
- الحق في الحصول على نصيب من موجودات الشركة عند تصفيتها؛
- تأمين وسائل التسجيل والنقل والتحويل لملكية الأسهم؛
- الحق في حضور اجتماعات الجمعية العامة للشركة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمشاركة في القرارات الهامة؛
- الحصول على المعلومات المختلفة المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة؛
- حقهم في ممارسة الرقابة على أداء الشركة؛
- الحق في رفع دعوة قضائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية في حالة انتهاك حقوقهم.

3. المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينص المبدأ الثالث من مبادئ حوكمة الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن المعاملة العادلة لكافة المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب، كما أكد على ضرورة أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم³.

إن كسب ثقة المساهمين وطمأننتهم بأن أموالهم محمية من إساءة التخصيص من طرف المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة أو من كبار المساهمين يعتبر من العوامل الهامة في أسواق رأس المال حيث تكون هناك فرص ومعاملة متساوية للجميع، لذلك فقد حرصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات من خلال هذا المبدأ على تأكيد غايتها في توفير معاملة متساوية وعادلة لكافة المساهمين، وخاصة صغار المساهمين منهم، باعتبار أنهم لا يتمتعون بنفس القدر من الامتيازات والمعاملة التي تعطى

¹ Ocde, Op. Cit, p 21.

² هاشم رمضان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

³ Ocde, Op. Cit, p 35.

للمستثمرين ذوي الحصص الكبرى، والذين قد يؤثر على قرارات الشركة بما يخدم مصالحهم على حساب غيرهم، وفي هذا الإطار ولضمان تحقق هذا المبدأ قامت المنظمة بوضع مجموعة من الإرشادات يؤدي الالتزام بها إلى تحقق هذا المبدأ، والتي نلخصها فيما يلي¹:

- في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة ينبغي أن تكون لكافة الأسهم نفس الحقوق، وينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء، وينبغي أن تكون أية تغيرات في حقوق التصويت خاضعة لمواقف تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلباً نتيجة للتغير؛
- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال؛
- ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات أمعاء أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستثمرين؛
- ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود؛
- ينبغي أن تسمع العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية، وينبغي ألا تؤدي إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات من دون مبرر؛
- ينبغي منع التداول بين الداخلين في الشركة والتداول الشخصي الصوري؛
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية أي عملية أو موضوع يمس الشركة.

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يشير المبدأ الرابع من مبادئ حوكمة الشركات والمتعلق بدور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات إلى ضرورة أن ينطوي إطار الحوكمة على أسس تضمن الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما ينص

¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص 133.

عليها القانون، وأن يشجع هذا المبدأ التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، فرص العمل وتحقيق الاستدامة المالية للمشروعات¹.

بغية تحقيق هذا المبدأ حددت المنظمة مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها وهي²:

- ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- ينبغي أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك وفي الوقت المناسب، وعلى أساس منتظم؛
- ينبغي لأصحاب المصالح أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتماماتهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الإنقاص أو الغض عن حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك؛
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفى لتنفيذ حقوق الدائنين.

5. الإفصاح والشفافية

يعتبر الإفصاح أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، وجذب اهتمام المستثمرين، فالمستثمرون المرتقبون في حاجة إلى الحصول على معلومات ذات جودة عالية، والتي تمكنهم من تقييم الشركة وحقوق الملكية ومدى كفاءة الإدارة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن أن يسهم في السلوك غير الأخلاقي وفي ضياع نزاهة السوق؛ لذلك فإن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لم تغفل عن هذا العنصر، إذ نجد أنها دعت إلى ضرورة ضمان توافر إفصاح سليم وشفاف وفي الوقت المناسب، وقد أشارت إلى ذلك من خلال المبدأ الخامس والذي ينص على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب

¹ ناصر عبد الحميد، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014، ص 68.

² Ocde, Op. Cit, P 43.

عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات¹.

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحد الأدنى من مستوى الإفصاح الذي يجب أن تلتزم به الشركات لتحقيق هذا المبدأ، والذي جاء كما يلي²:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة؛
- أهداف الشركة؛
- حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت؛
- أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمكافآت الممنوحة لهم.
- عوامل المخاطرة الجوهرية المتوقعة؛
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح؛
- هياكل وسياسات حوكمة الشركات.

كما تضمنت ورقة مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية دعوة صريحة نحو ضمان الالتزام بالتصريح السليم والشفاف عن هذه المعلومات والبيانات، وذلك تجنباً لتضليل المستثمرين وكافة الأطراف التي تربطها علاقة بالشركة، وفي هذا الإطار فقد حثت على إتباع الإرشادات التالية³:

- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي، حيث أن وضع وتطبيق معايير عالية النوعية ومعترف بها دولياً يساعد على تحسين الشفافية، ويمكن من مقارنة القوائم والتقارير المالية فيما بين الدول، وينبغي أن يتم وضع هذه المعايير من خلال عمليات مفتوحة ومستقلة وعلنية تتضمن القطاع الخاص والأطراف الأخرى المهمة مثل: الاتحادات المهنية والخبراء المستقلين؛
- ينبغي القيام بعملية تدقيق خارجية سنوية ومستقلة بواسطة مدقق مستقل وكفى ومؤهل لتقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة؛

¹ Ocde, Op. Cit, p 47.

² بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص 137.

³ Ocde, Op. Cit, p 54-57.

- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركات هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه الأصول المهنية في عملية التدقيق؛
- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة؛
- ينبغي استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماصرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمون من مشورة.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة أهم آليات حوكمة الشركات لما له من دور في توجيه استراتيجية الشركات والإشراف على الأداء الإداري، والإشراف على النظم التي تضمن قيام الشركات بإطاعة القوانين المنصوصة وضمان تحقيق عائد مناسب للمساهمين، مع منع تعارض المصالح من خلال التعامل بشكل عادل مع كل من المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين من عاملين، دائنين، عملاء، موردين ومجتمعات محلية.

في هذا الإطار حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدقة من خلال مبادئها السادسة من مبادئها المتعلقة بحوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة، قصدا منها لتجنب الخلط بين مسؤولياته والمسؤوليات التي تتولاها إدارة الشركات من جهة، ولإتاحة الفرصة لإخضاعه للمساءلة في حالة أي إخلال بمهامه¹ من جهة أخرى.

وفيما يلي الوظائف والمسؤوليات الأساسية لمجلس الإدارة التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية²:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات، وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق صالح الشركة والمساهمين؛
- حينما ينتج عن قرارات أعضاء مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجمع المساهمين؛

¹ Ocde, Op. Cit, p 59.

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 21-23.

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يطبق معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة الأطراف ذات المصلحة؛

- يتعين على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة تتضمن:

• مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاطات الرئيسية، وأن يضع أهداف الأداء ويتابع تنفيذها إضافة إلى تولي الإشراف على الاتفاق الرأسمالي وعمليات الاستحواذ وبيع الأصول؛

• اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم؛

• مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركات والمساهمين في الأجل الطويل، حيث أنه يجب تحديد بيان بسياسة المكافآت والمرتبات وعلاقتها بالأداء والشروط التي يجب مراعاتها عند دفع المكافآت للأعضاء عند قيامهم بنشاطات تخرج عن نطاق عمل المجلس مثل: تقديم الاستشارات؛

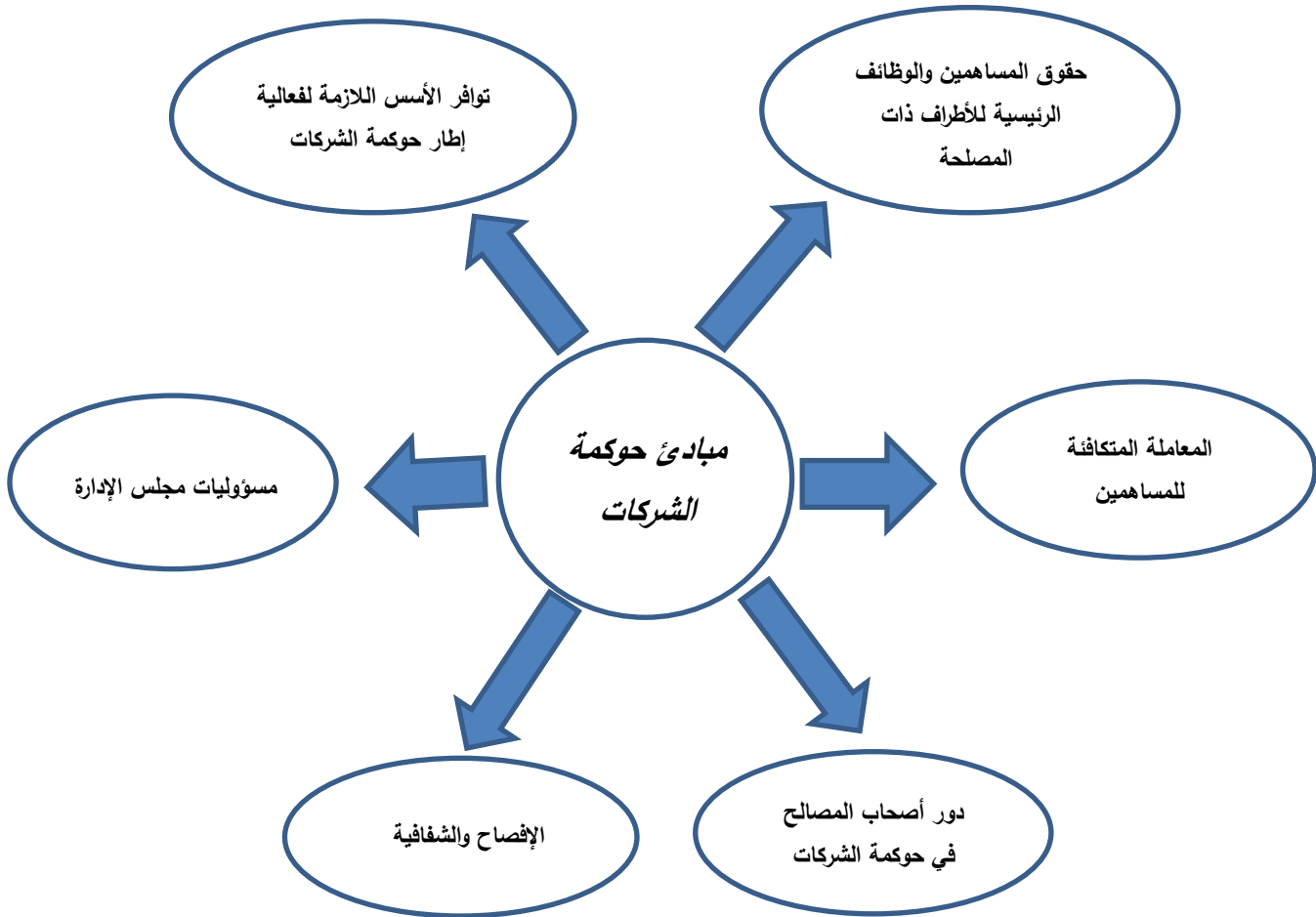
• ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي، حيث يشجع هذا المبدأ المساهمين على القيام بدور نشط في ترشيح وانتخاب الأعضاء، كما يقع على مجلس الإدارة مسؤولية التأكد من أن الإجراءات الموضوعية للترشيح تتمتع بالشفافية، وأن يحدد الأعضاء المحتملين للمجلس والذين تتوافر لديهم الكفاءات والخبرات اللازمة؛

• متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركات وإجراء تعاملات الأطراف ذوي الصلة، حيث أنه عند قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في الرقابة الإشرافية وجب عليه أن يشجع عمليات الاتصال المباشر من قبل المدققين الداخليين أو المستشارين القانونيين في نطاق الوظائف الموكلة إليهم، وكذلك عمليات الإخطار عن السلوك غير الأخلاقي أو غير القانوني من قبل جميع عمال وموظفي الشركات؛

• ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركات، بما في ذلك وجود المراجعة المستقلة وإيجاد نظم الرقابة الملائمة وبصفة خاصة نظم إدارة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بإحكام القوانين، حيث أنه لضمان نزاهة النظم الأساسية للإخطار والإشراف فإن على مجلس الإدارة أن يضع خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة في كافة أنحاء التنظيم وعلى الكل إتباعها بما في ذلك المراجعون الداخليين والخارجيين (المستقلون)، مع ضمان وجود إشراف مناسب وسليم من جانب الإدارة العليا؛

- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال، حيث يجب على مجلس الإدارة أن يقرر بوضوح وظائف ومسؤوليات مجلس الإدارة وإدارة الشركات؛
 - الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر، أي يقع على مجلس الإدارة الاستعراض المستمر لهيكل الشركات، بحيث يتأكد أن هناك خطوطا واضحة لمساءلة الإدارة في جميع أنحاء التنظيم، إضافة إلى ضرورة الإشراف والإفصاح عن حوكمة الشركات وممارساتها؛
 - يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركات، وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل على الإدارة التنفيذية، ولكي يكون مجلس الإدارة قادرا على ممارسة حكم موضوعي فإنه لا بد من وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن إدارة الشركة، كذلك يعتبر الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي من الممارسات الجيدة التي تساعد على تحقيق توازن مناسب بين السلطات ويزيد من المحاسبة عن المسؤولية وتحسين عملية اتخاذ القرارات بصفة مستقلة عن إدارة الشركات؛
 - حتى يُمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤوليتهم فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الدقيقة ذات الصلة وفي الوقت المناسب.
- كما أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات وأن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.
- عموما يمكن تلخيص مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال الشكل الموالي.

الشكل رقم: 2 يبين مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات.



المصدر: عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، ص 24.

3.3.1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات الموجهة لشركات المساهمة المملوكة للدولة (المؤسسات العمومية الاقتصادية):

لقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وفي إطار حوكمة شركات المساهمة المملوكة للدولة بإصدار سبعة مبادئ، والتي سنتناولها بالتفصيل فيما يلي:

1. المبررات لملكية الدولة

لقد سعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال هذا المبدأ إلى وضع بعض النقاط الأساسية التي من شأنها توضيح أسس وأهداف ملكية الدولة للشركات، وكذا واجباتها اتجاه عوام الجمهور بصفته المالك الحقيقي لهذه الشركات، وقدمت بعض الإرشادات التي من شأنها المحافظة على المال العام؛ ولقد جاء في هذا الشأن: "تمارس الدولة حق الملكية في الشركات المملوكة لها لمصلحة الجمهور، وعليها أن تقيم بعناية الأهداف التي تبرر ملكية الدولة وتفصح عنها وأن تقوم بمراجعتها بشكل دوري"¹. وفي هذا الإطار وبغية تحقيق هذا المبدأ قدمت مجموعة من الإرشادات نتناولها فيما يلي²:

- يجب أن يكون الهدف النهائي لملكية الدولة للشركات تعظيم القيمة للمجتمع إلى أقصى حد من خلال تخصيص الموارد بشكل فعال؛
- يتعين على الحكومة أن تضع سياسة ملكية من شأنها أن تحدد المبررات العامة لملكية الدولة، ودور الدولة في حوكمة الشركات المملوكة لها، وكيفية تنفيذ الدولة لسياسة الملكية الخاصة بها وأدوار ومسؤوليات الهيئات الحكومية التي تشارك في تنفيذها؛
- يجب أن تخضع سياسة الملكية لإجراءات المساءلة السياسية المناسبة وأن يتم الإفصاح عنها للجمهور. ويتعين على الحكومة مراجعة سياسة الملكية الخاصة بها بانتظام؛
- على الدولة أن تحدد المبررات لامتلاك شركات منفردة مملوكة للدولة، وأن تقوم بمراجعتها بشكل دوري. وتجدر الإشارة إلى أن أي أهداف متعلقة بالسياسة العامة، التي يتعين على الشركات الفردية المملوكة للدولة

¹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، باريس، فرنسا، 2015، ص

29.

² المرجع نفسه، ص ص 27-30.

أو مجموعات الشركات المملوكة للدولة أن تحققها، يجب أن تكون موكلة من قبل الهيئات المختصة وأن يتم الإفصاح عنها.

2. دور الدولة كمالك

لقد دعا هذا المبدأ الحكومة إلى ضرورة أن تستند إلى معايير الحوكمة لغرض الوصول بالشركات التي تملكها إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية، ولقد جاء في هذه الورقة ما يلي: "يتعين على الدولة أن تتصرف كمالك نشيط على وعي ودراية بما يضمن حوكمة الشركات المملوكة للدولة بطريقة شفافة تتسم بالقابلية للمساءلة، مع الدرجة اللازمة من المهنية والفعالية¹.

بغية تحقيق هذا المبدأ فقد قدمت التوجيهات التالية²:

- يتعين على الحكومات تبسيط وتوحيد الأشكال القانونية التي تعمل بموجبها الشركات المملوكة للدولة. وينبغي على ممارساتها التشغيلية أن تلتزم بالمعايير المهنية المتعارف عليها بشكل عام؛
- ينبغي على الحكومة أن تسمح للشركات المملوكة للدولة بالتمتع باستقلال ذاتي تام على الصعيد التشغيلي لتحقيق أهدافها المحددة، وأن تمتنع عن التدخل في إدارة تلك الشركات، ويجب على الحكومة كمساهم تجنب إعادة تحديد أهداف الشركات المملوكة للدولة بطريقة غير شفافة؛
- ينبغي على الدولة أن تسمح لمجالس إدارة الشركات المملوكة لها بممارسة مسؤولياتها وأن تحترم استقلالها؛
- يجب تحديد ممارسة حقوق الملكية بوضوح على صعيد الإدارة العامة في الدولة، وينبغي أن تتركز ممارسة حقوق الملكية في جهاز ملكية واحد، وإن لم يكن ذلك ممكناً يتولاها جهاز تنسيقي بين ممارسي حقوق الملكية، ويتعين على جهاز الملكية المذكور أن يتمتع بالقدرة والكفاءات اللازمة للقيام بواجباته بشكل فعال؛
- يجب مساءلة جهاز الملكية أمام الهيئات التي يمثلها وينبغي عليه أن يتمتع بعلاقات واضحة مع الهيئات العامة ذات الصلة، بما فيها الأجهزة العليا لمراجعة الحسابات التابعة للدولة؛
- ينبغي على الدولة أن تتصرف كمالك نشيط على وعي ودراية وأن تمارس حقوق ملكيتها طبقاً للهيكل القانوني لكل شركة.

¹ المرجع نفسه، ص 31.

² المرجع نفسه، ص ص 31-40.

3. الشركات المملوكة للدولة في السوق

دعا هذا المبدأ إلى ضرورة أن يضمن الإطار القانوني والتنظيمي للشركات المملوكة للدولة معاملة متكافئة لكافة المساهمين، ومنافسة عادلة في السوق حين تمارس هذه الشركات أنشطتها الاقتصادية¹. في هذا الإطار وبغية تحقيق هذا المبدأ فقد قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الإرشادات التالية²:

- يجب أن يتم الفصل بوضوح بين وظيفة الدولة كمالك ووظائف أخرى قد تؤثر في ظروف وأوضاع الشركات المملوكة للدولة لا سيما في ما يتعلق بتنظيم السوق؛
- ينبغي أن يتمتع أصحاب المصلحة والأطراف المعنية الأخرى بمن فيهم الدائنون والمنافسون بإمكانية المطالبة بشكل فعال بحقوقهم من خلال الإجراءات القانونية أو التحكيم حين يشعرون بانتهاك حقوقهم؛
- عندما تمارس الشركات المملوكة للدولة أنشطة اقتصادية مرتبطة بأهداف متعلقة بالسياسة العامة، يجب المحافظة على أعلى معايير الشفافية والإفصاح على صعيد التكاليف والعوائد الخاصة بها، الأمر الذي يسمح بنسبها إلى الأنشطة الرئيسية؛
- يتعين على الدولة تمويل التكاليف المتعلقة بأهداف السياسة العامة والإفصاح عنها؛
- كمبدأ عام يجب عدم إعفاء الشركات المملوكة للدولة التي تمارس أنشطة اقتصادية من تطبيق القوانين العامة والقوانين الضريبية واللوائح المطبقة؛ ولا ينبغي أن تميز القوانين واللوائح بين الشركات المملوكة للدولة ومنافسيها في السوق. وتجدر الإشارة إلى أن الشكل القانوني للشركات المملوكة للدولة يجب أن يسمح للدائنين بالمطالبة بحقوقهم والبدا بإجراءات الإعسار؛
- ينبغي أن تخضع الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها الشركات المملوكة للدولة لشروط متوافقة مع السوق في ما يتعلق بالحصول على التمويل عن طريق الاقتراض أو إصدار أسهم.

4. المعاملة المتكافئة للمساهمين والمستثمرين الآخرين

لقد تضمن هذا المبدأ حث الشركات المملوكة من طرف الدولة جزئياً أن تتأكد من معاملة جميع المساهمين معاملة متساوية، وأن تلتزم بأعلى معايير الشفافية والإفصاح عند التعامل معهم، وأن تتواصل

¹ المرجع نفسه، ص 41.

² المرجع نفسه، ص ص 41-46.

معهم وتستشيرهم في جميع القضايا التي تتعلق بهم أو بالشركة، وأن تضمن لهم ممارسة حقهم في المشاركة في الجمعيات العامة الدورية للشركة لا سيما مساهمي الأقلية¹.

5. العلاقات مع أصحاب المصالح وممارسة الأعمال بمسؤولية

لقد جاء في الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ ما يلي: "يجب أن تعترف سياسة ملكية الدولة بشكل تام بمسؤوليات الشركات المملوكة للدولة تجاه أصحاب المصالح، وأن تقوم هذه الشركات بتقديم التقارير عن علاقاتها مع أصحاب المصالح، ويجب أن توضح ما هي توقعات الدولة بشأن ممارسة الأعمال بمسؤولية من قبل الشركات المملوكة للدولة"²؛

لقد سعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال هذا المبدأ إلى تبيان أهمية التي يجب أن توليها الشركات المملوكة للدولة لأصحاب المصالح في إطار العلاقة التي تربطها بهم باعتبارهم طرف من أطراف الحوكمة، لذلك نجدها قد حددت وبوضوح مسؤوليات هذه الأخيرة اتجاه هذه الأطراف من خلال الإرشادات التي قدمتها، والمحدد فيما يلي³:

- يتعين على الحكومة وأجهزة ملكية الدولة والشركات المملوكة للدولة ذاتها أن تعترف وتحترم حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون أو الاتفاقيات المشتركة؛
- يتعين على الشركات المملوكة للدولة والمدرجة في البورصة أو الشركات الكبيرة المملوكة للدولة أن تبلغ عن علاقاتها مع أصحاب المصلحة، وعند الضرورة وكلما كان ذلك ممكناً مع العاملين والدائنين والمجتمعات المعنية؛
- يتعين على مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة أن تضع وتنفذ وتراقب وتصحح عن الضوابط الداخلية والقواعد الأخلاقية وبرامج أو إجراءات الالتزام، بما فيها تلك التي تساهم في تجنب الاحتيال والفساد، وينبغي أن تقوم على أساس المعايير المطبقة في البلد، بما يتفق مع الالتزامات الدولية وأن يتم تطبيقها على الشركات المملوكة للدولة والشركات التابعة لها؛
- يجب أن تلتزم الشركات المملوكة للدولة بأعلى المعايير بشأن ممارسة الأعمال بمسؤولية وينبغي الإفصاح علناً عن توقعات الحكومة في هذا الصدد، ويجب تحديد آليات تنفيذها بوضوح؛

¹ المرجع نفسه، ص ص 47-51.

² المرجع نفسه، ص 52.

³ المرجع نفسه، ص ص 52-56.

- يجب عدم استخدام الشركات المملوكة للدولة كوسائل لتمويل الأنشطة السياسية، ولا يجب على الشركات المملوكة للدولة أن تساهم في الحملات السياسية.

6. الإفصاح والشفافية

يعتبر الإفصاح والشفافية أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المساهمين لذلك لم تغفل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عن هذا الأمر، والذي تطرقت إليه من خلال مبدئها السادس من مبادئ الحوكمة الخاصة بالشركات المملوكة للدولة؛ والذي جاء فيه ما يلي: " ينبغي على الشركات المملوكة للدولة أن تلتزم بأعلى معايير الشفافية وتخضع لنفس معايير المحاسبة والإفصاح والالتزام والمراجعة عالية الجودة التي تخضع لها الشركات المدرجة في البورصة¹.

لتحقيق هذا المبدأ قدمت نفس المنظمة التوجيهات والإرشادات التالية²:

- يتعين على الشركات المملوكة للدولة الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية الهامة بالشركة بما يتماشى مع معايير الإفصاح العالية الجودة والمتعارف عليها دولياً، ويشمل ذلك المجالات التي تثير مخاوف الدولة كمالك وكذلك الجمهور وبوجه خاص أنشطة الشركات المملوكة للدولة التي يتم تنفيذها لخدمة المصلحة العامة، لا سيما المعلومات التالية:
- اصدار بيان واضح للجمهور عن أهداف الشركة ومدى الوفاء بها (وذلك يشمل بالنسبة للشركات المملوكة بالكامل للدولة أية مهام يحددها جهاز ملكية الدولة)؛
- النتائج المالية والتشغيلية للشركة، ترتيبات التكاليف والتمويل المتعلقة بأهداف السياسة العامة؛
- هيكل الحوكمة والملكية والتصويت الخاص بالشركة، بما في ذلك مضمون أي دليل أو سياسة لحوكمة الشركات وعمليات التنفيذ؛
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المسؤولين التنفيذيين؛
- مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة وعملية الاختيار بما في ذلك السياسات حول تنوع أعضاء مجلس الإدارة والأدوار التي يؤديونها في مجالس إدارة أخرى وما إذا كان يعتبرهم مجلس إدارة الشركة المملوكة للدولة على أنهم مستقلين؛
- أية مخاطر كبيرة متوقعة والإجراءات التي اتخذت لإدارتها؛

¹ المرجع نفسه، ص 57.

² المرجع نفسه، ص 57-63.

- أية مساعدة مالية، بما في ذلك الضمانات التي حصلت عليها الشركة من الدولة والالتزامات التي قدمتها الدولة نيابة عن الشركة، بما في ذلك الالتزامات والمسؤوليات التعاقدية الناتجة عن الشراكة بين القطاعين العام والخاص؛

- أية عملية مهمة بين الدولة والهيئات ذات الصلة؛

- أية مسائل ذات صلة متعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.

• يجب أن تخضع البيانات المالية السنوية الخاصة بالشركات المملوكة للدولة لمراجعة خارجية مستقلة على أساس معايير عالية الجودة، ولا تغني بعض إجراءات الرقابة التي تقوم بها الدولة عن القيام بالمراجعة الخارجية المستقلة؛

• يتعين على جهاز الملكية وضع نظم تقارير متسقة حول الشركات المملوكة للدولة، وأن يقوم سنوياً بنشر تقرير شامل عن تلك الشركات وتقضي الممارسات الجيدة بالتواصل عن طريق شبكة الإنترنت لتسهيل حصول الجمهور على هذه التقارير.

7. مسؤوليات مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال مبادئها الخاصة بحوكمة الشركات والموجهة إلى الشركات المملوكة للدولة مسؤوليات مجلس الإدارة لتحقيق نظام حوكمة فعال، والتي حددتها فيما يلي¹:

• يجب أن يعهد إلى مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة مهام واضحة وأن تتحمل المسؤولية النهائية عن أداء الشركة؛ ويجب تحديد دور مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة بوضوح في القوانين، ومن المفضل أن يتم تحديده وفقاً لقانون الشركات. ويجب أن يكون مجلس الإدارة قابلاً للمساءلة بشكل تام أمام المالك وعليه أن يتصرف بما يخدم مصلحة الشركة على أفضل وجه، وأن يعامل جميع المساهمين معاملة متكافئة؛

• يتعين على مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة أن تقوم بوظيفتها بصورة فعالة على صعيد وضع الاستراتيجية والإشراف على الإدارة على أساس التكاليف والأهداف العامة التي أسندتها إليها الحكومة،

¹ المرجع نفسه، ص ص 64-70.

ويجب أن تكون لديها صلاحية تعيين وإقالة المدير التنفيذي الرئيسي، وعليها أن تحدد مستويات مكافآت المسؤولين التنفيذيين بما يخدم مصلحة الشركة على المدى الطويل؛

• ينبغي أن يسمح تشكيل مجلس إدارة الشركات المملوكة للدولة باتخاذ القرار بشكل موضوعي ومستقل؛ ويجب تعيين كل أعضاء مجلس الإدارة، بمن فيهم أي مسؤول حكومي بناء على مؤهلاتهم القانونية وتحملهم مسؤولية متساوية.

• يجب أن لا يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة المستقلين أي مصلحة أو علاقة مهمة مع الشركة والإدارة أو غيرهم من كبار المساهمين أو جهاز الملكية قد تؤثر في عملية ممارستهم للحكم بموضوعية؛

• يجب وضع آليات لتجنب تضارب المصالح الذي يمنع أعضاء مجلس الإدارة من القيام بواجباتهم بموضوعية، وللمحد من التدخل السياسي في أعمال مجلس الإدارة؛

• يتعين على رئيس مجلس الإدارة أن يتحمل المسؤولية عن كفاءة مجلس الإدارة وأن يكون إذا دعت الحاجة بالتعاون مع أعضاء مجلس الإدارة الآخرين صلة الوصل مع جهاز ملكية الدولة. وتقضي الممارسات الجيدة بفصل وظيفة رئيس مجلس الإدارة عن الرئيس التنفيذي؛

• إذا كان تمثيل العاملين في مجلس الإدارة الزامياً، ينبغي وضع آليات لضمان ممارسة هذا التمثيل بشكل فعال يسهم في تعزيز مهارات ومعلومات واستقلال مجلس الإدارة؛

• يتعين على مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة أن تنظر في إنشاء لجان متخصصة تتألف من أعضاء مستقلين ومؤهلين لدعم مجلس الإدارة بكامله في القيام بمهامه، لا سيما على صعيد المراجعة وإدارة المخاطر والمكافآت. و يساهم إنشاء اللجان المتخصصة في تحسين أداء مجلس الإدارة ولا يقلل من مسؤوليته؛

• ينبغي على مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة أن تجري تقييماً سنوياً جيداً لتقييم أدائها وفعاليتها وذلك تحت إشراف رئيس مجلس الإدارة؛

• يتعين على الشركات المملوكة للدولة أن تضع إجراءات فعالة للمراجعة الداخلية وأن تنشئ وظيفة للمراجعة الداخلية تخضع لإشراف مجلس الإدارة وتقدم تقريرها مباشرة إليه وإلى لجنة المراجعة أو ما يماثلها من أجهزة في الشركة.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بحوكمة الشركات، هذا المصطلح الذي فرض نفسه بقوة خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها بعض كبريات الشركات العالمية؛ توصلنا من خلاله إلى النتائج التالية:

- حوكمة الشركات تعد وسيلة فعالة لحماية منظمات الأعمال وحقوق وأموال المساهمين فيها، ومختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، لما توفره من قواعد وآليات يكمن الاعتماد عليها في إرساء قيم العدالة، الشفافية، النزاهة واحترام القانون؛
- تعتبر مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأكثر إسهاما في هذا المجال، إذ تقدم مجموعة من الارشادات والتوصيات تساعد على تكريس قواعد الحوكمة لدى المؤسسات التي تعتمدها؛ كما تعد كذلك نقاط مرجعية لصانعي السياسات لدى مختلف دول العالم عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية الخاصة بحوكمة الشركات.
- تلعب حوكمة الشركات دورا بارزا في تدعيم القرارات التي يصدرها ويتخذها مختلف الأطراف الذين تربطهم علاقة بمختلف المؤسسات، من خلال قدرتها على ضمان توفير معلومات تتمتع بدرجة عالية من الجودة؛ كما تلعب دورا هاما في توفير الجو المناسب لمختلف الأنظمة المنتجة لهذه المعلومات لأداء مهامها بكل استقلالية، مصداقية وموضوعية، بما في ذلك نظام المعلومات المحاسبية؛ عموما سوف نتناول العلاقة التي تربط نظام المعلومات المحاسبية بحوكمة الشركات بالتفصيل في الفصول التالية من هذه الدراسة.

الفصل الثاني: نظام المعلومات المحاسبية

تمهيد

تحتل المعلومة مكانة هامة في الاقتصاديات الحديثة، إذ أضحت جزء لا يتجزأ من النسيج الإداري في المنظمات، وموردا استراتيجيا أساسيا تعتمد عليه هذه الأخيرة في تدعيم قراراتها، وفي خلق القيمة وتحسين أدائها ورسم خططها واستراتيجياتها والرفع من قدرتها على المنافسة وغيرها، لذلك كان لزاما عليها أن يتوفر لديها نظم تمكنها من أن تضمن القدر الكافي من المعلومات وبالجودة المطلوبة، بحيث تسمى هذه النظم بنظم المعلومات الإدارية.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد الأنظمة الفرعية لنظم المعلومات الإدارية في المؤسسات، والقلب النابض، نظرا لأهميته وارتباطه بجميع النظم الفرعية وتشعب الأطراف المحتاجة للمعلومات التي ينتجها؛ إذ يعمل على تقديم معلومات محاسبية تعتبر مدخلا أساسيا في عملية اتخاذ القرار لإدارة المؤسسة ولمختلف الأطراف ذات العلاقة بها سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية.

نهدف من خلال هذا الفصل إلى تقديم إطار شامل يتعلق بنظام المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تناول المباحث التالية:

- المبحث الأول: ارتأينا أن نخصصه لتقديم لمحة عن جودة المعلومة المحاسبية من خلال توضيح مفهومها، أهميتها وخصائصها؛
- المبحث الثاني: قمنا بتخصيصه لدراسة نظم المعلومات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال تقديم بعض المفاهيم العامة المرتبطة بها.
- المبحث الثالث: ارتأينا تخصيصه لدراسة نظام المعلومات المحاسبية في منظمات الأعمال، من خلال تقديم بعض المفاهيم الفكرية والنظرية الأساسية المتعلقة به.

المبحث الأول: جودة المعلومة المحاسبية

لقد أدت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات الجيدة التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة ليس فقط لإدارة المؤسسة، وإنما كذلك لمختلف الأطراف التي تتعامل معها. ويقصد هنا بالمعلومات الجيدة المعلومات المفيدة التي تخدم حاجة مستعملها؛ وعموما وبغية التعمق أكثر في هذا الطرح ارتأينا أن نقسم هذا المبحث إلى ثلاث نقاط أساسية، حيث سوف نتطرق في النقطة الأولى إلى توضيح مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، أما النقطة الثانية فسوف نخصصها للوقوف على أهمية ودور المعلومة المحاسبية الجيدة، وفي ختام هذا المبحث سوف نقف على خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

1.1.2. المقصود بجودة المعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومة المحاسبية لابد من أن نتطرق أولاً إلى بعض المفاهيم المرتبطة بهذه العبارة ونذكر منها:

أولاً: المعلومة

سوف نحاول تقديم بعض المفاهيم المرتبطة بالمعلومات

أ. تعريف المعلومات:

لقد تعددت وجهات النظر بشأن المعلومات كمصطلح تبعا للجهة التي تتناولها، وعموما يمكن فيما يلي تقديم بعض أهم هذه التعريفات:

- تعريف المعلومات بأنها: عبارة عن كم معين من البيانات المنظمة والمرتبطة بموضوع معين والتي تشكل مجموعة من الحقائق والمفاهيم والآراء والاستنتاجات والمعتقدات التي تشكل خبرة ومعرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع؛ ونحصل على المعلومات نتيجة معالجة البيانات من خلال عمليات التبويب والتصنيف والتحليل والتنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين¹.

¹ إيمان فاضل السامرائي، الزغيبي هيثم محمد، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 24.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- تعرف المعلومات كذلك بأنها: نتاج معالجة البيانات، بحيث تشير البيانات إلى وصف أولي للأشياء، الأحداث، الأنشطة والمعاملات المسجلة والمخزنة، ولكنها ليست منظمة أو ذات معنى. وبالنتيجة فإن المعلومات هي بيانات تم تنظيمها بحيث أصبح لها معنى وقيمة؛ وبهذا يقول عالم الإدارة Peter Drucker أن المعلومات هي البيانات الجديدة التي ترتبط ضمناً بسياق وهدف أو هي بتعبير Bateson التمييز الذي يصنع تمايزاً ويعطي المستفيد فهماً وإدراكاً¹.
- تعرف المعلومات كذلك بأنها: حدث يعبر عن حقيقة أو ملاحظة أو إدراك أو أي شيء محسوس أو غير محسوس يستعمل في تخفيض عدم التأكد بالنسبة لحالة أو حدث معين ويضيف معرفة للفرد أو للمجموعة².
- تعريف كذلك المعلومات بأنها: البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتصبح ذات معنى لمستخدميها، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات³؛ من هنا يجب التفريق بين المعلومات والبيانات.

ب. التمييز بين البيانات، المعلومات والمعرفة:

قبل التطرق إلى عناصر التمييز بين البيانات والمعلومات والمعرفة لابد أن نتطرق إلى مفهوم البيانات والمعرفة كل على حدى.

1. مفهوم البيانات

- لقد تعددت وجهات النظر بشأن البيانات كمصطلح تبعا للجهة التي تتناولها، وعموما يمكن تقديم بعض أهم هذه التعاريف:
- تعرف البيانات بأنها: مجموعة حقائق وأرقام غير مرتبة يتم جمعها أو الحصول عليها بغرض استخدامها في عملية إنتاج المعلومات⁴.
 - تعرف البيانات كذلك بأنها عبارة عن مجموعة من الحروف والجمل والعبارات والأرقام والرموز غير المنظمة وغير المرتبطة بموضوع واحد، والتي لا يستفاد منها إلا بعد معالجتها وتحليلها بشكل ملائم⁵.

¹ سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص: 21-22.

² H. LUCAS, **Information System Concepts for Management**, MC Graw-Hill Book Co, New York, 1982, P 12.

³ Alter. Steven, **Information Systems; Foundation of E-Business**, 4 th Edition, prentice -Hall, Inc, New jersey, 2002, P 70.

⁴ فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص 9.

⁵ إيمان فاضل السامرائي، الزغبى هيثم محمد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- كما يمكن تعريف البيانات بأنها: "المادة الخام المسجلة كرموز أو أرقام أو جمل أو عبارات يمكن للإنسان تفسيرها أو تحليلها¹.
- تعرف كذلك بأنها: عبارة عن المادة الخام قد تتخذ شكل رموز أو جمل أو صور أو عبارات يتم تجميعها من مصادر داخلية أو خارجية عن طريق المطالعة، الملاحظة، القياس².

2. مفهوم المعرفة

تعرف المعرفة بأنها: الاستخدام الكامل للمعلومات والبيانات مع إمكانية المزوجة مع المهارات والأفكار والتبصير والحدس والدوافع الكامنة في الفرد. وبالتالي فالمعرفة ضرورية لاستمرار المنظمة إذ تزودها بالقدرة على الاستجابة للأوضاع الجديدة والإبداع³.

يمكن تعريفها بأنها: هيكل الحقائق والمفاهيم الإنسانية المتراكمة أو الأفعال أو الحقائق التي تعبر عن حالة معرفية⁴.

تعرف المعرفة كذلك بأنها: عبارة عن فهم متحصل من خلال الخبرة أو الدراسة؛ كما تعرف أيضا بأنها مزيج من الخبرات والمهارات والقدرات والمعلومات السياقية المتراكمة لدى العاملين والمنظمة⁵.

3. الفرق بين البيانات، المعلومات، المعرفة

كثيرا ما يتم الخلط بين مصطلحات البيانات، المعلومات كدلالة على أن لها نفس المفهوم والحقيقة أنها تختلف في المعنى، لذلك كان من الضروري توضيح الاختلاف بين هاذين المصطلحين وكذلك تبين العلاقة القائمة بينهما، فالبيانات هي حقائق خام تكون في شكل أرقام، أحرف، رموز أو صور والتي لا يمكن الاستفادة منها مباشرة، فهي حقائق غير منظمة وليس لها معنى كامل ولا توجد علاقة بين بعضها البعض، إذن يجب تصنيفها، تحليلها، تنظيمها، ترقيمها، معالجتها وتدوينها حتى يتسنى للمستخدم استعمالها، وعندها

¹ أحمد علي، مفهوم المعلومات وإدارة المعرفة، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الأول، 2012، ص 479.

² قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية -دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2016، ص 3، بتصرف.

³ ربحي مصطفى عليان، اقتصاد المعلومات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2010، ص 124.

⁴ أسامة العامري، اتجاهات إدارة المعلومات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 181.

⁵ ربحي مصطفى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 121.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

نقول أنها أصبحت معلومات، فالمعلومات (Les Informations) هي بيانات تمت معالجتها لتصبح ذات فائدة لمستخدميها¹.

إن تحويل البيانات إلى معلومات يتطلب معالجتها وفق المراحل التالية²:

- الحصول على البيانات وتسجيلها: حيث تأتي البيانات من مصادر داخلية وخارجية، وبعد ذلك تبدأ عملية تسجيلها يدوياً أو آلياً؛
- مراجعة البيانات: تهدف عملية مراجعة البيانات إلى التأكد من مطابقة البيانات التي تم تسجيلها مع المصادر التي أخذت منها، قصد تفادي الأخطاء وتصحيحها إن وجدت؛
- التصنيف: يتم تجميع البيانات في مجموعات أو فئات متجانسة وفقاً لمعيار معين، ويجري التصنيف عادة على أساس نظام ترميز قد يكون رقمياً أو عن طريق الأحرف أو باستخدام النوعين معاً بحسب البرنامج المستخدم ونوعية البيانات؛
- الفرز: يتم ترتيب البيانات بطريقة معينة تتفق والكيفية التي تستخدم بها، فالترتيب يكون إما ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً؛
- التلخيص: تهدف عملية التلخيص إلى دمج مجموعة من البيانات وجمعها لتتوافق واحتياجات مستخدميها، ويتم استخدام البيانات الملخصة عادة في المستويات الإدارية العليا، فمثلاً القوائم المالية تعد تلخيصاً للعمليات والمهام التي تمت خلال فترة معينة؛
- العمليات الحسابية والمنطقية: يمكن أن تكون العمليات الحسابية بسيطة أو معقدة، فعمليات الجمع والطرح والقسمة تعد عمليات حسابية بسيطة، بينما تعد أساليب بحوث العمليات والاقتصاد القياسي والأساليب الرياضية عمليات معقدة؛ أما العمليات المنطقية فيمكن أيضاً أن تكون بسيطة أو معقدة وعليه فالهدف من العمليات الحسابية والمنطقية هو تقديم بيانات جديدة ومنطقية للمستخدم؛
- التخزين: تهدف هذه العملية إلى الاحتفاظ بالبيانات إلى وقت الحاجة إليها؛ وهناك عدة طرق لتخزين البيانات منها: حفظ البيانات على شكل مستندات ورقية... إلخ؛
- الاسترجاع: يقصد بالاسترجاع البحث عن بيانات معينة واسترجاعها حين الحاجة إليها؛

¹ عبد الرحمن الصباح، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 21.

² ربحي مصطفى عليان، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

– إعادة الإنتاج: تهدف هذه العملية إلى تقديم البيانات في شكل يمكن أن يفهمها ويستخدمها من يطلبها، فقد يتم تقديم البيانات في شكل تقرير مكتوب، أو في شكل رسومات بيانية أو هندسية، أو أن يتم عرض البيانات على شاشة الحاسوب مباشرة؛

– التوزيع والاتصال: يقصد بهذه العملية إيصال البيانات إلى مستخدميها في الوقت وبالشكل المناسب.

مما سبق نستنتج أن الفرق بين البيانات والمعلومات يتحدد بالآتي¹:

- البيانات هي حقائق غير منظمة يصعب اتخاذ القرار بشأنها؛
- المعلومات هي حقائق تمت معالجتها بما يسمح باتخاذ القرارات على ضوءها؛
- تتحول البيانات إلى معلومات بعد إجراء المعالجة عليها.

في حين أن المعرفة (La Connaissance) هي خلاصة ترتيب ومعالجة المعلومات لتصبح أكثر فائدة بحيث تؤدي إلى اكتساب المهارة التي تستخدم في الإدارة أو في تحسين وتطوير مختلف وظائف المؤسسة². أو اكتساب معرفة جديدة مبتكرة لا نعرف عنها شيئاً من قبل، أو أن تضيف شيئاً يوسع من معارفنا السابقة أو يعدل فيها³، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى تحسين وتطوير مختلف وظائف المؤسسة.

ثانياً: المحاسبة

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التطرق إلى مفهوم وأهداف للمحاسبة.

1. مفهوم المحاسبة

¹ بوزناشة علاء الدين، دور نظم المعلومات التسويقية في إدماج أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهرو كيميائية ENPEC سطيف-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2013، ص 92.

² المرجع نفسه، ص 92.

³ عامر إبراهيم قنديلجي، نظم المعلومات الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2005، ص ص 30-31.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تعرف المحاسبة حسب جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها: "نظام لتحديد وقياس ومعالجة المعلومات الاقتصادية، وتوصيلها إلى مستخدميها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الرشيدة"¹؛ على ضوء هذا التعريف يمكننا تفسير المحاسبة بأنها نظام يقوم ب²:

- أ. تحديد وتصنيف الأحداث التي تتعلق بالنشاطات الاقتصادية التي تخص المؤسسة؛
 - ب. القياس ويعني ربط الأرقام بالأشياء والأحداث الاقتصادية وفق قواعد معينة باستخدام وحدة القياس المحاسبي (النقد)؛ ويقصد هنا بالأحداث الاقتصادية الأحداث القابلة للقياس الكمي وبوحدة النقد، والتي تأثر في أصول، التزامات، حقوق الملكية للشركة (صفقات، عمليات تبادل، عمليات تنازل، بيع، شراء.... إلخ)؛ أما العمليات التي لا يمكن قياسها كما أو لا ترتبط بهذه الشروط كتعيين مدير أو آثار المنافسة فلا تسجل في الدفاتر؛
 - ت. التوصيل ويقصد به هنا الإفصاح أو تبليغ المعلومات الناتجة عن عملية القياس إلى مستخدميها والأطراف التي هي بحاجة إليها لاستعمالها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية في شكل تقارير مالية.
- كما تعرف المحاسبة بأنها³: نظام يختص بقياس المعلومات الاقتصادية وتوصيلها بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات. فهي بذلك تقوم ب:

- تسجيل البيانات الاقتصادية؛
- معالجة البيانات؛
- تحضير وإعداد معلومات كمية ومالية تتشكل في شكل تقارير وقوائم مالية توجه إلى مستخدميها سواء كانوا أطراف داخلية أو خارجية.

تعرف المحاسبة حسب معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA في النشرة المحاسبية رقم 4 الصادرة شهر أكتوبر من عام 1970 بأنها نشاط خدمي، وظيفتها التزويد بالمعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية بالنسبة لمنشأة معينة، والتي ترمي إلى أن تكون مفيدة لذوي العلاقة لاتخاذ قرارات رشيدة⁴.

¹ فياض حمزة رملي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

² طلال على الجبالي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 60.

³ المرجع نفسه، ص ص 11-12.

⁴ حسام الدين مصطفى الخدّاش وآخرون، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تعرف المحاسبة حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي بأنها: عبارة عن نظام يسمح بمعالجة وتنظيم المعلومات المالية ويسجلها ويصنفها ويحفظها على أساس رقمي، بحيث تصبح موافقة لاحتياجات مستخدميها¹.

منه نستنتج أن المحاسبة هي تقنية تشتمل على مجموعة من القواعد والمبادئ والأسس تستخدم في تحليل وتسجيل وتبويب العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها وذلك بهدف إنتاج قوائم مالية، تزود مستخدميها بمعلومات تساعد في تشخيص المركز المالي للمؤسسة، ومعرفة مكونات أصولها وخصومها ومن ثمة اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

2. أهداف المحاسبة

تعتبر المحاسبة من أقدم نظم المعلومات وجودا، وهي لا تزال تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات الاقتصادية في وقتنا الحاضر، لما تتمتع به المعلومات المحاسبية من أهمية في اتخاذ القرارات؛ عموما تهدف المحاسبة إلى²:

- قياس الكثير من البيانات بوحدات غير نقدية؛
- التعريف على نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خدمة لعدة أطراف مستفيدة³؛
- تقديم بيانات تفصيلية إذ لم يعد رقم المبيعات الاجمالية على سبيل المثال كافيا بل أصبحت المعلومات على المبيعات تقدر بالكميات وحسب خطوط الإنتاج ومناطق البيع؛
- زيادة التأكيد على المعلومات الخارجية لأغراض التخطيط؛
- إعداد تقارير داخلية وخارجية جديدة وبمفاهيم ملائمة للمنشآت المختلفة؛
- التعديل في التقارير المقدمة للإدارة في ظل التضخم؛
- استخدام نماذج رياضية للتنبؤ والتخطيط وبمفاهيم ملائمة للمنشآت المختلفة؛
- تقديم معلومات وبيانات كمية ومالية بدقة وجودة مناسبتين وفي الوقت المناسب؛
- توفير معلومات عن موارد واستخدامات المؤسسة والمطلوبات الناجمة عن هذه الموارد والتغيرات في كل منهما¹.

¹ Pièrre Lassegue, Gestion de L'entreprise et Comptabilité, 11^{ème} Edition, Dalloz, Paris, 1996, P18.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 12.

³ حسام الدين مصطفى الخدّاش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ثالثا: مفهوم المعلومة المحاسبية:

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها بيانات تم استرجاعها ومعالجتها لأغراض استدلالية أو لإبداء رأي أو كأساس للتنبؤ أو لاتخاذ قرار؛ وتكون المعلومات المحاسبية كمية، كالقوائم المالية مثل: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة تدفقات الأموال، وقائمة التغير في المركز المالي، وتقارير الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية².

المعلومات المحاسبية هي بيانات تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار³.

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية والغير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقارير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية والتقارير المستخدمة داخليا⁴.

رابعا: مفهوم الجودة

تعرف الجودة بأنها مدى ملائمة المنتج للاستخدام⁵، والمقصود بالجودة في هذا التعريف هو أن يتفق المنتج مع رغباتهم وتوقعات المستخدم ولا يتم ذلك إلا بمراعاة المقاييس الموضوعية سابقا.

تشير الجودة إلى درجة ملائمة خصائص تصميم المنتجات للاستخدام، وكذلك درجة تطابق المنتج لخصائص التصميم ومستوى الرغبات.

يقصد بالجودة الوفاء بمتطلبات المستفيد بل وتتجاوزها إلى محاولة القضاء على العيوب والنقائص من المراحل الأولى لدورة الاستثمار بما يرضي حاجات المستهلك، حيث تضم الجودة جودة المنتج، جودة الخدمة، جودة المسؤولية الاجتماعية، جودة السعر، وتاريخ التسليم¹.

¹ درويش محمد سيد، مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 22.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 20.

³ المرجع نفسه، ص 20.

⁴ القاضي زياد عبد الكريم وآخرون، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص 369.

⁵ Philippe DETRIE, *Conduire une Démarche Qualité*, Paris: éditions d'organisation, 4 eme édition, 1998/ 2001, P. 20

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

هي مجموعة الصفاة والخصائص والمعايير التي يجب أن تتوفر في المنتج وبما يتطابق مع ويلبي رغبات وتفضيلات المستهلك، والجودة بهذا المفهوم ينظر إليها من أحد الجوانب الثلاث الآتية:

- جودة التصميم: ويقصد بها توافر مجموعة معينة من المعايير أو الخصائص الملموسة والغير الملموسة في تصميم المنتج؛
 - جودة الأداء "الاعتيادية": وتتمثل في قدرة المنتج على إرضاء الزبون لأطول فترة ممكنة؛
 - جودة الإنتاج: ويقصد بها جودة ظروف الإنتاج وجودة العمليات الإنتاجية ويطلق على جودة الإنتاج أحيانا جودة المطابقة، أي مدى مطابقة جودة التصميم مع ظروف وعمليات الإنتاج في المنظمة².
- نستنتج مما سبق بأن الجودة عبارة عن مجموعة من الصفاة والخصائص التي ينبغي أن تتوفر في منتج معين حتى يستطيع تلبية رغبات وحاجات الأطراف المستهلكة (المستخدمة) له، وحتى يتحقق هذا الأمر وجب أن يتم إنتاجه وفق مقاييس (المعايير) إنتاجه بعيدا عن أية انحرافات محتملة. ومن هنا يتضح لنا جليا بأن جودة نظام المعلومات المحاسبية تتحدد بمدى قدرته على تحقيق أهدافه، أي بمدى قدرته على توفير وإمداد الإدارة والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المحاسبية المفيدة والضرورية ذات الجودة العالية، وفي الوقت المناسب، وبالتكلفة المناسبة لاستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة لتحقيق أهداف الشركة وباقي الأطراف التي تربطها علاقة بها³.

خامسا: المقصود بجودة المعلومة المحاسبية

لقد تباينت وجهات نظر الباحثين حول جودة المعلومات المحاسبية؛ وعلى إثر ذلك لم يتم التوصل إلى تعريف جامع يصفها ويعرفها تعريفا شاملا، ويعود ذلك إلى اختلاف المداخل ووجهات النظر؛ عموما سوف نحاول من خلال هذه النقطة التطرق إلى أكثر التعاريف تداولاً:

¹ مهدي السامرائي، إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 27.

² شرف الدين زديرة، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين جودة خدمات المؤسسات الاستشفائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017، ص 4.

³ طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 153.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم 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 استخدامها¹.

تعرف جودة المعلومات المحاسبية كذلك بأنها: مجموعة الخصائص المتوفرة في المعلومات المحاسبية، والتي تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية في منظمات الأعمال².

كما يمكن تعريفها كذلك بأنها تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومة المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وتقييم المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية نتيجة تطبيق طرق محاسبية بديلة³.

تحدد جودة المعلومات المحاسبية انطلاقاً من ثلاثة محددات أساسية هي: منفعة المعلومات، ودرجة الرضا عنها، ودرجة الخطأ والتحيز فيها، ويمكن تفصيل ذلك فيما يلي⁴:

- أ. منفعة المعلومات: إن أية معلومة يمكن أن تقيم من زاوية المنفعة المستمدة منها، وتتمثل هذه المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة، وسهولة استخدامها، وهنا يجب أن نفرق بين أربعة أشكال من المنفعة:
 - المنفعة الشكلية: أي مدى تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار.
 - المنفعة الزمانية: بحيث يكون للمعلومات قيمة كبيرة كلما توافرت لمتخذ القرار في الوقت الذي يحتاجها فيه.
 - منفعة مكانية: يكون للمعلومات قيمة كبيرة إذا أمكن الوصول أو الحصول عليها بسهولة، ولذا فإن طريقة الاتصال المباشر بالحاسب الآلي تعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.
 - منفعة التملك: بحيث يؤثر معد المعلومات في قيمتها من خلال الرقابة التي يمارسها على عملية توزيعها ونشرها في أرجاء التنظيم.

¹ عائشة سلمى كحلي، راضية كروش، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ص 6.

² Céline Michalesco, **Qualité de L'information Comptable**, Encyclopédie de Comptabilité ; Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Hall, 2010, P 2.

³ عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 195.

⁴ عبد الرحمن الصباح، مرجع سبق ذكره، ص ص 180-181.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- ب. درجة الرضا عن المعلومات: من الصعب الحكم على ما ساهمت به المعلومات في تحسين القرار المتخذ، لذا فإن البديل لقياس كفاءة المعلومات هو استخدام مقياس الرضا عن هذه الأخيرة من قبل من يتخذ القرار، من خلال قدرتها على تحفيز متخذ القرار لاتخاذ قرار معين وكذلك بقدرتها على تمكين متخذ القرار من أن يصل إلى قرارات أكثر فعالية.
- ج. درجة الخطأ والتحيز: أي أن جودة المعلومات لا تتحدد بالكمية المتاحة منها، وإنما تتحدد بمدى خلوها من الأخطاء والتحيز.

2.1.2. أهمية ودور جودة المعلومات المحاسبية

سوف نحاول من خلال هذه النقطة تبيان أهمية ودور الجودة في المعلومات المحاسبية.

أولا. أهمية جودة المعلومات المحاسبية

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن الهدف من توفيرها وتقديمها يتمثل في التقليل من حالة عدم التأكد والقلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات.

إن عدم توفر المعلومات المحاسبية الكافية، الملائمة والصحيحة وبجميع الخصائص المطلوبة التي يُعتمد عليها؛ يفقدها قيمتها وأهميتها¹، ويعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات والقصور في الموازنات التقديرية وفي الرقابة وفي تقييم الأداء²؛ إن سلامة وفاعلية القرارات التي يصدرها مستخدمي هذه المعلومات يرتبط بالدرجة الأولى بسلامة ودقة وكفاية المعلومات التي يبنون على أساسها قراراتهم، وبالتالي يفترض أن تجعله قادرا على اتخاذ قرار أقل ضررا أو أكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح أو التقليل من الخسائر التي تنجم عن عملية اتخاذ القرار، لذلك يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الأساسية والثانوية التي تجعل منها معلومات ذات جودة عالية، وهذا يتطلب من المؤسسة تطوير الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي لتتناسب مع مستوى الجودة المطلوبة³.

¹ Céline Michailesco, Op. Cit, P 2.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ الحاج قويدر قورين، أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2013، ص 262.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

لقد ازدادت أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة، يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- توسع حجم المنظمات: الأمر الذي أدى إلى تزايد الحاجة إلى إنتاج معلومات ذلت جودة وبصفة مستمرة؛
- ازدياد قنوات الاتصال داخل المؤسسات وتوسع نشاطاتها: ما يتطلب توفير وتنقل المعلومات بصورة أفقية وعمودية؛
- تعدد أهداف المؤسسات: الأمر الذي يتطلب توفير معلومات ذات جودة بما يخدم أهدافها مختلفة؛
- التأثير بالبيئة الخارجية: تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالبيئة الخارجية وتؤثر فيها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة التغيرات التي تحدث في هذه البيئة، خاصة التنافسية منها؛ الأمر الذي أصبح يتطلب المزيد من المعلومات الجيدة.

ثانيا. دور جودة المعلومات المحاسبية

تلعب المعلومات المحاسبية دورا كبيرا في حياة الاقتصادية، إلا أنها لا تستطيع أن تلعب هذا الدور بأكمل وجه إلا إذا اكتسبت الخصائص المنوطة بها، وعموما يمكن تلخيص دور جودة المعلومات المحاسبية على مستوى منظمات الأعمال في:

- جودة المعلومات المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات:
يحتاج متخذ القرار الى المفاضلة بين مجموعة من البدائل متعلقة بموضوع اتخاذ القرار، وكل بديل يجب ان يتوفر له كم كبير من المعلومات الدقيقة والمتناسقة ليتمكن متخذ القرار سواء كان طرف داخلي أو خارجي من المقارنة والحكم وبالتالي اختيار البديل الملائم والانسب².
- جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالأنشطة والوظائف الإدارية المختلفة في المنظمات:
يمكن توضيح علاقة جودة المعلومات المحاسبية بمختلف الوظائف الإدارية في النقاط التالية³:

¹ القاضي زياد عبد الكريم وآخرون، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2010، ص 369.

² الهادي آدم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الأول، جويلية، 2017، السودان، ص 67، الموقع: <http://as.iua.edu.sd>.

³ إيمان فاضل السامرائي، وآخرون، الزغبى هيثم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 22-23..

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- علاقة التخطيط بجودة المعلومات المحاسبية: يعتمد التخطيط بشكل أساسي على توفر أكبر قدر ممكن من المعلومات المحاسبية الدقيقة التي تعكس مجموعة من الحقائق والارقام والمؤشرات المستقبلية التي تعتبر حجر الأساس في المنظمة.

- علاقة التنظيم بجودة المعلومات المحاسبية:

يؤثر نوع وحجم الهيكل التنظيمي على حجم ونوعية المعلومات المحاسبية التي يحتويها، فالهيكل التنظيمي يحتاج الى معلومات محاسبية واضحة ودقيقة، قصد تحقيق توازن بين متطلبات الوظائف المختلفة والوضعية المالية للمؤسسة بشكل يمكن التنظيم من تحقيق اهدافه.

- علاقة التوجيه والقيادة بجودة المعلومات المحاسبية:

يمارس القادة والرؤساء في المستوى الاداري والتكتيكي مهمة ترجمة الخطط والاستراتيجيات والسياسات المعدة من قبل الادارة العليا الى برامج تنفيذية وتشغيلية بحيث يقوم الافراد في المستوى الفني والتشغيلي بتنفيذها، مما يعني انها حلقة الوصل بينها، مما يتطلب حجما كبيرا ونوعا محددا من المعلومات اللازمة لتنفيذ هذه المهمة بنجاح.

- علاقة الرقابة بجودة المعلومات المحاسبية:

إن عملية الرقابة تبنى بشكل كامل على المعلومات، اذ لا بد من توافر معلومات إدارية ومحاسبية عن الانجاز الفعلي ليتم مقارنتها مع معلومات الخطط لاكتشاف الانحرافات، اذ بدون هذه المعلومات لن تنجح هذه الوظيفة في تصحيح ثغرات التخطيط والتنظيم والتنفيذ. كما أن جودة المعلومات المحاسبية تساعد على تقويم الأساليب الرقابية¹.

- علاقة جودة المعلومات المحاسبية بالأنشطة المختلفة للمؤسسة

ترتبط جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بجودة المعلومات الإدارية منها والمحاسبية، سواء تتعلق هذه النشاطات بنشاط التمويل، أو التمويل من تخطيط مالي واستثمار، أو التوظيف فيما يتعلق بالاستقطاب والتعيين والتدريب والتأهيل والاستدامة وغيرها من الأنشطة الأخرى.

• المعلومات المحاسبية كأداة للربط والاتصال مع المحيط: إن الأنظمة الاقتصادية المفتوحة كالمؤسسة الاقتصادية تحتاج لأن تكون بينها وبين بيئتها نوع من التبادل، ويعتمد هذا التبادل على توصيل

¹ الهادي آدم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 67.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

المعلومات بين البيئة والأنظمة، فحتى يحافظ أي نظام على سمعته، بقاءه واستمراريته يجب عليه أن يوفر معلومات محاسبية ملائمة، دقيقة، وبعيدة عن التضليل.

3.1.2. خصائص جودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية هي نتاج نظام المعلومات المحاسبية الذي تمت تغذيته ببيانات محاسبية، بحيث تعد هذه المعلومات بمثابة المحرك لإدارة أي مشروع، كما تتوقف فعالية هذه الإدارة على مدى جودة المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وحتى تكون المعلومات ذات جودة يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص والسمات التي تسمح لها بأن تكون مفيدة لمستخدميها، وإذا خلت المعلومات المحاسبية من هذه الخصائص فستكون عديمة الفائدة¹؛ تتفرع هذه الخصائص إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية:

أ. الخصائص الرئيسية:

تتمثل هذه الخصائص في:

1. خاصية الملاءمة: تعني الملاءمة هنا وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة، بمعنى أن تلك المعلومات تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي²، والمعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من الاتي³:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الاحداث الماضية او الحاضرة او المستقبلية؛
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغير في هذه التوقعات. وهذا يعني ان المعلومات الملائمة تؤدي الى تغير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة؛
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛

- تقييم نتائج القرارات التي بينت على هذه القرارات؛

تتفرع خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية من ثلاث عناصر ثانوية هي:

- القيمة التنبؤية للمعلومات: تساعد المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها على التنبؤ بالماضي والحاضر والمستقبل، فالمعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر في القرار من خلال تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ⁴.

¹ طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 43-48.

² Ali Tazdait, *Maitrisé Du System Comptable Financier*, ACG, Alger, 1^{ère} Edition, 2009, P 23.

³ طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 43.

⁴ قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- التقييم الارتدادي للقرارات السابقة: تمكن هذه الخاصية من التأثير على القرار بواسطة تقييم التطابق أو تصحيح التوقعات الأولية لمتخذ القرار، أي بمعنى آخر تستخدم المعلومات المحاسبية في الرقابة والتقييم من خلال التغذية الراجعة وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية الموارد¹.
- التزامن أو التوقيت المناسب: يقصد بها وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها، كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم الاقتصادية.

2. خاصية الموثوقية

تشكل الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية، والتي تعني قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف والعمليات الاقتصادية بالشكل الصحيح الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليه في بناء نماذج قراراته المختلفة؛ وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات موثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وأن تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه².

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم توافر الخصائص الفرعية التالي³:

- قابلية التحقق: هي زيادة التأكيد بأن المقياس المحاسبي يمثل ما يعرضه فعلا، فالمعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تعطي نتائج متطابقة جوهريا إذا تمت من قبل اشخاص يستخدمون طرق القياس نفسها وكذلك تكون قادرة على اثبات كونها تتمتع بالدقة والمصدقية، وتتحدد مصداقية ودقة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية بمقدار خلوها من لأخطاء الهامة والتحريفات والتحيز.
- صدق التمثيل: وتعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، بعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر والاحداث فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، ولكن في الواقع العملي هناك صعوبة في تحقيق خصائص المعلومات السابق الإشارة إليها كافة، إذ أن توفير بعضها قد يمنع امكانية توفير البعض الآخر بصورة كافية.

ب. الخصائص الثانوية:

إضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق ذكرها، هناك مجموعة من الخصائص الثانوية نلخصها فيما يلي¹:

¹ طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 44.

² Barry Elliot, Jamie Elliot, Financial Accounting and Reporting, Pearson for Publication, London, 11th edition, 2007, P 106.

³ طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 45.

1. ثبات المعلومات المحاسبية

يقصد بالثبات هنا أن تطبق المنشأة نفس الأساليب والطرق والمعايير لنفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى حتى تكون مفيدة عند مقارنتها مع تقارير الشركات الأخرى التي تنتمي إلى نفس النشاط الذي تنتمي إليه المؤسسة المعنية، أو مع التقارير السابقة لنفس المؤسسة.

2. القابلية للمقارنة

يقصد بخاصية القابلية للمقارنة استخدام نفس طرق القياس السائدة في المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط حتى يتيح لمستخدميها اتخاذ القرار بعد إجراء مقارنات مع المؤسسات المماثلة، الأمر الذي ينعكس على مستوى فاعلية القرار؛ كما قد تشمل عملية المقارنة نفس المؤسسة ولكن لدورات مختلفة. عموماً يمكن تلخيص أهم خصائص المعلومات المحاسبية حسب بعض الدراسات والهيئات المحاسبية في الجدول الموالي:

¹ هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص ص 16-17.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

الجدول رقم: 1 بين أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وفقا لبعض الدراسات والهيئات المحاسبية.	
الهيئة والدراسة.	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.
الجمعية الأمريكية للمحاسبة (1966)	الملائمة، إمكانية التحقق، البعد عن التحيز، السرية، التماثل، الثبات.
دراسة الباحثين (Stabus et Kenly, 1973)	الملائمة، إمكانية الاعتماد، إمكانية المقارنة، الحيادية، الوقتية، القابلية للفهم، الإفصاح الأمثل.
لجنة تروبلود (Trueblood, 1973)	الملائمة، إمكانية الاعتماد، الأهمية النسبية، القابلية للفهم، البعد عن التحيز، الاتساق، إمكانية المقارنة، تغليب الجوهر عن الشكل.
تقارير المؤسسات البريطانية (1975)	الملائمة، الموضوعية، إمكانية الاعتماد، الوقتية، إمكانية المقارنة، الاكتمال، القابلية للفهم.
المعيار رقم (2) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB, 1980)	الملائمة، إمكانية الاعتماد، الأهمية النسبية، أمانة العرض، القابلية للفهم، الحيادية، الثبات، القابلية للمقارنة، إمكانية التحقق، التكلفة/المنفعة، القيمة التنبؤية، التغذية العلمية، الوقتية.
دراسة الباحث (Stamp, 1980)	الملائمة، الموضوعية، القابلية للمقارنة، الوقتية، الوضوح، الإفصاح التام، إمكانية التحقق، الدقة، التماثل، البعد عن التحيز، التوحيد، الجوهر قبل الشكل، الأهمية النسبية، التكلفة والمنفعة، المرونة، الاتساق، التحفظ، والمعقولية.

المصدر: قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، سطيف، الجزائر، تاريخ المناقشة: 2016، ص 25.

المبحث الثاني: نظم المعلومات الإدارية

تشكل نظم المعلومات الإدارية العصب الأساسي لنشاط واستمرار أي مؤسسة، فهي تعتبر المزود الرئيسي لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها خلال نشاطها؛ سوف نحاول من خلال هذا المبحث التعمق أكثر في هذا الموضوع من خلال تناول تعريف نظم المعلومات الإدارية في المطلب الأول، ثم تبيان مكوناتها في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فسوف يتم تخصيصه لإظهار أنواعها.

1.2.2. مفهوم نظم المعلومات الإدارية

قبل تقديم تعريف نظم المعلومات الإدارية لا بأس أن نقدم أولاً المقصود بمصطلح نظام.

أ. المقصود بمصطلح نظام

على الرغم من أن مصطلح النظام تبلور كمفهوم علمي مع نهاية الأربعينات من القرن التاسع عشر إلا أنه قديم كمنهج إذ يعتبر مشتقاً أساساً من كلمة System اليونانية والتي تعني الكل المركب من عدد من الأجزاء¹.

يعرف النظام بأنه مجموعة من العناصر، يرتبط بعضها ببعض بشكل علاقات منظمة تسعى إلى تنفيذ مجموعة من الأهداف. ويعرف كذلك بأنه مجموعة من العناصر المترابطة (أو الأجزاء المتفاعلة) التي تعمل معاً بشكل توافقي لتحقيق بعض الأهداف المرسومة والغايات المدروسة؛ نستنتج من هذا التعريف أنه لا بد من أن تكون أجزاء النظام متآلفة، مترابطة ومتناسقة حتى يتمكن من تحقيق أهدافه بشكل سليم².

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر المترابطة، المتكاملة والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات، من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين، فالنظام عبارة عن مجموعة من العناصر التي

¹ صباح رحيمة محسن وآخرون، نظم المعلومات المالية: أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011، ص 42.

² أسامة العامري، اتجاهات إدارة المعلومات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 79.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تشكل ما يُدعى بمكونات النظام التي قد تكون مكونات مادية مثل الحواسيب، خطوط الاتصال..... إلخ، أو مكونات معنوية مثل الخطط، البرامج، الملفات..... إلخ¹.

النظام هو مجموعة أجزاء أو عناصر أو أقسام، ترتبط مع بعض بعلاقات منطقية، أي أنها تتكامل وتتفاعل مع بعضها البعض، بغرض أداء أهداف معينة، وذلك عن طريق تحويل المدخلات إلى مخرجات².

النظام هو عبارة عن مجموعة من العناصر والمكونات المترابطة التي تعمل بتنسيق وتفاعل تام، تحكمها علاقات وآلية عمل معينة في نطاق محدد لتحقيق أهداف مشتركة، بواسطة قبول المدخلات ومعالجتها من خلال إجراء تحويلي منظم للمدخلات بهدف إنتاج المخرجات مع التغذية الراجعة³.

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معا بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف، والنظام هو مجموعة موحدة من الأجزاء المتفاعلة التي تعمل سوياً، وكل نظام له بنية تحتية، ومعظم الأنظمة تكون مفتوحة أي أنها تقبل مدخلات من بيئتها الداخلية والخارجية وتزود البيئتين بالمخرجات التي تحتاجها⁴.

يقصد به تجميع مجموعة من العناصر والمكونات بصورة متكاملة ومتفاعلة لأداء وظيفة محددة ولتحقيق هدف واحد، بحيث يقوم بمعالجة المدخلات المتحصل عليها من البيئة الخارجية ضمن آليات عمل منظمة للحصول على مخرجات مفيدة⁵.

هو مجموعة من المكونات المرتبطة والتي تعمل معا نحو تحقيق هدف واحد عن طريق قبول مدخلات من البيئة وإجراء عمليات تحويلية عليها لتحويلها إلى مخرجات. ويعتبر النظام ديناميكي في حالة قيامه بالوظائف التالية⁶:

- الإدخال: والذي ينطوي على تجميع العناصر اللازمة لتشغيل النظام فمثلاً لابد من تجميع المواد الخام، والطاقة، والأفراد، والبيانات قبل أن يتم التشغيل؛

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص 14.

² عبد الرحمن الصباح، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³ Ralph Stair, and Others, **Principles of Information systems**, Course technology, Cengage Learning, Ninth Edition, USA, 2010, P 8.

⁴ طلال محمد علي الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁵ Kenneth A. Potocki and Richard C. Brocato, **A System of Management for Organizational Improvement**, Johns Hopkins Apl Technical Digest, Volume 16, Number 4, (1995), P 403-404, Cite : <http://www.jhuapl.edu/techdigest/td/td1604/Potocki.pdf>

⁶ منال محمد الكردي وآخرون، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 22.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- التشغيل: ينطوي على عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات مثل إجراء عملية حسابية على البيانات؛
 - المخرجات: ينطوي على نقل المخرجات الناتجة من عملية التحويل إلى مقرها النهائي، مثل توزيع التقارير على المستخدمين؛
 - التغذية المرتدة: تمثل معلومات حول أداء النظام مثل صدور معلومات حول أداء المكلفين بالبيع لمدير المبيعات؛
 - الرقابة: تنطوي على متابعة وتقييم المعلومات المرتدة لتحديد أي انحرافات للنظام عن أهدافه، وكذلك اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل مدخلات وعمليات النظام لضمان الوصول إلى المخرجات الملائمة.
- انطلاقاً من التعاريف السابقة نستنتج بأن النظام هو عبارة عن مجموعة من العناصر والأجزاء المتفاعلة، المترابطة والمتكاملة مع بعضها البعض من أجل تحقيق هدف معين.

ب. مفهوم نظم المعلومات الإدارية

في الواقع هناك عدة تعاريف لنظم المعلومات الإدارية، نذكر منها:

يعرف نظام المعلومات الإدارية بأنه مجموعة من العاملين والجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة، وإيصالها إلى مستخدميها النهائيين بالشكل الملائم، وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم على أداء وظائفهم واتخاذ¹ قراراتهم.

يعرف نظام المعلومات الإدارية بأنه مجموعة منظمة من الموارد (مادية، برامج، أفراد، إجراءات)، والتي تسمح باكتساب، معالجة، تخزين، إيصال المعلومات في شكل بيانات، صور، نصوص وأصوات داخل المنظمات².

يسمى النظام الذي يعالج البيانات ويحولها إلى معلومات ويزود بها المستخدمين بنظام المعلومات الإدارية. ويعرف بأنه مجموعة العناصر البشرية والآلية اللازمة لجمع وتشغيل البيانات لغرض تحويلها إلى معلومات تساعد في اتخاذ القرارات. ويقوم نظام المعلومات باستقبال البيانات الأولية (المدخلات) ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات (مخرجات) نستطيع الاستفادة منها، بحيث تستخدم هذه المخرجات لاتخاذ القرارات

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² Robert Reix, *Traitement des informations*, Edition Vuibert, Paris, 2001, P: 165 .

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

وعمليات التنظيم والتحكم (الرقابة) داخل المؤسسة¹؛ وعليه يمكننا تصور نظام المعلومات على أنه مكون من الإنسان، الحاسوب، البيانات والبرمجيات المستخدمة في معالجتها، بهدف إمداد المؤسسة بالمعلومات المناسبة لها عند الحاجة.

يعرف نظام المعلومات الإدارية بأنه: نظام يختص بتزويد الأفراد والمنظمات بما يحتاجونه من معلومات لغرض اتخاذ قراراتهم².

نستنتج مما سبق بأن نظام المعلومات الإدارية هو عبارة عن مجموعة من العناصر (الموارد المادية، برامج، أفراد، إجراءات) والأجزاء المتفاعلة، المترابطة والمتكاملة مع بعضها البعض، تهدف إلى تزويد الأفراد والمنظمات بما يحتاجونه من معلومات لغرض اتخاذ قراراتهم المناسبة.

2.2.2. أهمية ومكونات نظم المعلومات الإدارية

سوف نقوم من خلال هذه النقطة بعرض أهمية ومكونات نظم المعلومات الإدارية

أولاً: أهمية نظم المعلومات الإدارية:

تكتسي نظم المعلومات الإدارية أهمية بالغة في عصرنا هذا (عصر المعرفة)، إذ تعتبر المصدر والممون الرئيسي للمؤسسات والأطراف التي تربطها علاقة بها بجميع المعلومات التي تحتاجها؛ سواء في عملية التسيير أو المنافسة أو اتخاذ القرارات المرتبطة بهما أو القرارات التي تفيد الأطراف ذات المصلحة؛ وتزيد أهمية هذه النظم في عصرنا هذا بسبب³:

- ازدياد التعقيد في مهام إدارة المنظمات، ذلك التعقيد الناجم عن تأثر منظمات الأعمال بالمتغيرات البيئية من متغيرات سياسية وثقافية واقتصادية واجتماعية وتشريعية وتكنولوجية... سواء كانت على الصعيد الدولي أو المحلي؛
- تلاحق التطورات التكنولوجية في أساليب وأدوات الإنتاج، بل وفي أساليب ووسائل الاتصال ونقل المعلومات؛

¹ أسامة العامري، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² Gérard, Jean, **Bien Distinguer le système D'information et le système informatique**, Hermès, paris , France, 1^{ère} Edition, 2000, P 42.

³ عبد الرحمن الصباح، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص 22-23.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- احتدام حدة المنافسة بين الشركات والمنظمات الكبرى الوطنية منها والدولية، مما استدعى المديرين إلى وجوب مواجهة منافسيهم، من حيث سرعة اتخاذ القرارات، وحل المشكلات، واستشعار مجالات تحسين أداء منظماتهم، كالتعرف على الفرص التسويقية، والتهديدات البيئية الحالية والمحتملة؛
- تزايد نفوذ المعرفة والمعلومات بالنسبة لمختلف المنظمات؛
- تطوير شبكات الاتصال والمعالجات الدقيقة المبنية على استخدام الحاسب الآلي؛
- تغير مفهوم قيمة المعلومات، حيث كان في السابق ينظر للمعلومات على أنها عبئ في حين أصبح ينظر لها الآن على أنها مورد استراتيجي؛
- تغير أدوار مديري المنظمات من حيث استخدامهم لتكنولوجيا المعلومات والبرمجيات.

ثانيا: مكونات نظم المعلومات الإدارية

النظام كيان عام مكون من مجموعة من الأجزاء المترابطة التي تشكل بنيته الأساسية، وتضمن تشغيله وحركته المستمرة، وتتمثل هذه الأجزاء فيما يلي:

1. **النظام والنظم الفرعية المكونة له:** أي نظام يتكون من نظم فرعية، فالنظام يكون نظاما فرعيا عندما يتم النظر من خلال علاقته بنظام أكبر باعتباره جزء منه، كما أن النظام الفرعي قد يكون نظاما عندما يكون هو محل التركيز¹؛ فمثلا الإنسان كنظام كلي مكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تضمن سلامة الجسم البشري وبقائه على قيد الحياة مثل: نظام القلب، نظام العقل، نظام الحس، نظام الأنا وغيرها.
2. **موارد نظم المعلومات الإدارية:** يمكن تحديد أهم موارد نظم المعلومات في²:
 - الموارد البشرية: تتمثل في القائمين على النظام من محلي النظم، مطوري البرامج، المشغلين، المطبقين، ظف إلى ذلك المستخدمين النهائيين لمخرجاته.
 - الموارد المادية (المعدات): تتمثل في الحواسيب، الحاسبات الآلية، الشاشات، الطابعات، الماسح الضوئي، وكافة الوسائط المستخدمة كالورق، الأقراص المضغوطة، وسائط الاتصالات، وغيرها.
 - البرامج: مثل برامج نظام التشغيل وبرامج التطبيقات، وبرامج الاتصال بالشبكات والرقابة عليها.

¹ سمير كامل عيسى وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2015، ص 10.

² منال محمد الكردي وآخرون، مقدمة في نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2003، ص 26.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

3. المدخلات: تمثل المادة الخام لكل نظام، حيث يعتمد عليها بشكل أساسي، وتتوزع هذه المدخلات على ضوء الأهداف التي يسعى هذا النظام إلى تحقيقها فقد تكون بيانات، مواد أولية أو رأسمال.
4. المعالجة (إجراءات التحويل): هي آليات العمل الدقيقة التي تحكم العمليات الداخلية المنتظمة لعناصر النظام، حيث تتضمن هذه العمليات جميع التفاعلات التي تحدث بين النظم الفرعية المكونة لهذا النظام، وكذا التفاعلات التي تحدث داخل هذه النظم الفرعية. وتتكون من جهاز الحاسوب والبرمجيات المستخدمة في معالجة البيانات والملفات والأشخاص وغيرها¹
5. المخرجات: هي نتائج عملية المعالجة، حيث يكون إنجازها مرتبط بأهداف محددة للتنظيم، وبالتالي فبنوعية هذه المخرجات ترتبط بشكل مباشر بنوعية المدخلات وإجراءات التحويل.
6. التغذية العكسية: تعبر عن رد فعل البيئة الخارجية على مخرجات النظام، حيث تحدد مدى ملاءمته وفعاليتها في تحقيق الأهداف المطلوبة والاستفادة من الملاحظات عن أي قصور في تطبيقه ليتم إصلاحها وتفايدها مستقبلاً².
7. الرقابة: تنطوي على جميع الأجهزة والوسائل الضرورية لمتابعة وتقييم المعلومات المرتدة.

3.2.2. أنواع نظم المعلومات الإدارية

يمكن تقسيم نظم المعلومات الإدارية انطلاقاً من عدة معايير، وذلك طبقاً للمستويات الإدارية وحسب الوظائف الإدارية.

أولاً: أنواع نظم المعلومات الإدارية حسب المستويات الإدارية:

يمكن تقسيم نظم المعلومات الإدارية حسب المستويات الإدارية إلى عدة أنواع³:

أ. نظم معلومات دعم (منفذي) الإدارة العليا

هي نظم معلومات تعتمد على الحواسيب الإلكترونية المتصلة بشبكة المعلومات والمصممة لدعم المديرين في المستوى الاستراتيجي لتدعيم القرارات الاستراتيجية، حيث يعتمد هذا النوع من نظم المعلومات

¹ أسامة العامري، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² إيمان فاضل السامرائي، الزغبى هيثم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ المرجع السابق، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-93.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

على استعمال تكنولوجيا المعلومات في عرض المعلومات من عدة مصادر أمام متخذ القرار في الإدارة العليا باستخدام طرق عرض البيانات المختلفة من رسوم وبرامج.

بالتالي فإن نظم معلومات دعم الإدارة العليا تعمل على تجميع كم هائل من البيانات من مصادر خارجية وداخلية، وتعالجها لتكون جاهزة لتقديمها للمخططين الاستراتيجيين والمدراء في الإدارة العليا لمساعدتهم في وضع الخطط الاستراتيجية طويلة المدى لكافة وظائف المؤسسة واتخاذ القرارات المهمة مثل: قرارات التوسع والاندماج ووضع الإجراءات الكفيلة بمواجهة الحالات الطارئة والأخطار المالية والتنافسية المحتملة وغيرها من القرارات التي تؤثر مباشرة على نشاط المؤسسة واستمراريتها.

ب. نظم دعم القرارات ونظم دعم القرارات الجماعية

تعد نظم دعم القرارات ونظم دعم القرارات الجماعية أحد أبرز نظم المعلومات الإدارية في المؤسسة، إذ تعمل على تزويد المدراء في المستوى التكتيكي بالمعلومات الضرورية التي تساعدهم بشكل أفضل وأكثر فعالية، كما تعد مصدرا حيويا من مصادر المعلومات التي تستند عليها نظم معلومات دعم الإدارة العليا.

ج. نظم التقارير الإدارية

هذا النوع من نظم المعلومات الإدارية يعمل على تزويد المدراء والفنيين بمعلومات دقيقة، منظمة ومختصرة عن نشاطات وعمليات المؤسسة فهي أداة مساعدة في التوجيه والرقابة، لذلك يعمل هذا النوع من نظم المعلومات الإدارية على تزويد الإدارة والفنيين بالمعلومات الدقيقة والضرورية من خلال تقارير مخصصة لدعم قراراتهم، كما تدعم هذه النظم الإداريين في القيام بوظيفة الرقابة والتنسيق على نشاطات وعمليات المؤسسة.

د. نظم معالجة المعاملات

تعتبر نظم معالجة المعاملات المسؤولة في المؤسسة عن تسجيل، توثيق وتثبيت تفاصيل الصفقات والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة، حيث يحصل هذا النظام على بياناته من خلال تخزين وتجميع بيانات المعاملات والصفقات والعمليات التي تجري داخل المؤسسة يوميا من أوامر البيع، الشراء وبيانات الفواتير، وصولات الطلب والاستلام وغيرها من المستندات التي تثبت العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

هـ. نظم معلومات المكاتب

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تعني نظم أتمتة المكاتب باستخدام الكمبيوتر والأجهزة الإلكترونية ومعدات مثل: الهواتف ووسائل الاتصال الأخرى للقيام بالمعالجة الآلية للواجبات والمهام التي تنجز في المكاتب الإدارية بهدف الرفع من كفاءة وفعالية الاتصالات والمعلومات داخل المكتب ويسهل التنسيق والاتصال بين المكاتب المختلفة. إن هذا النوع من نظم المعلومات يوفر للمؤسسة ميزة تخفيض التكلفة مقارنة بالتكلفة المرتفعة التي تميز بها العمل المكتبي قبل ظهور نظام المعالجة الإلكترونية، وهذا ما يدعم المركز التنافسي للمؤسسة¹.

ثانياً: نظم المعلومات الإدارية حسب الوظائف (التشغيلية):

يمكن تصنيف نظم المعلومات وفقاً للوظائف الرئيسية للمؤسسة كالتالي²:

أ. **نظم معلومات التسويق:** تختص في توفير كل البيانات اللازمة عن البيئة التسويقية والتي تستعين بها إدارة التسويق في إدارة كل الأنشطة التسويقية سواء تعلق الأمر بإدارة المبيعات، التسويق التفاعلي وإدارة علاقات الزبائن، وكذا التخطيط للنشاط التسويقي والرقابة عليه.

ب. **نظم معلومات التصنيع والإنتاج:** تساعد إدارة الإنتاج على القيام بكل الأنشطة اللازمة وذلك من خلال تزويدها بمعلومات تخص تخطيط، تطوير وجدولة الإنتاج والخدمات، ومن بين المعلومات التي يوفرها هذا النوع من نظم المعلومات نذكر:

- معلومات تتعلق بالسيطرة على انسيابية المنتجات والخدمات؛
- معلومات تتعلق بابتكار منتجات جديدة أو إضفاء تحسينات على المنتجات الحالية.
- ج. **نظم معلومات الموارد البشرية:** تعمل على جمع وحفظ المعلومات المتعلقة بالعمال لإعداد تقارير الأجور ومكافآت العاملين، كما تساعد على متابعة سلوك المستخدمين في المؤسسة.
- د. **نظم معلومات التمويل والمحاسبة:** يختص هذا النوع بالتسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وإعداد التقارير والقوائم المالية وتقديمها للمستفيدين في الوقت المناسب.

¹ العيد فراحتية، دور نظم المعلومات التسويقية في التخطيط للنشاط التسويقي والرقابة عليه، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، تاريخ المناقشة 2006، ص 46.

² عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجناحي، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الرابعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009، ص ص 91-93.

المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبية كنظام إداري في المؤسسة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية جزءا من النظام الكلي للمعلومات في المؤسسات الاقتصادية، ويكتسي هذا النظام أهمية بالغة باعتباره الممون الأساسي لمختلف الأطراف بمعلومات جاهزة، صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب تساعدهم على اتخاذ على قراراتهم المختلفة؛ عموما سوف نحاول من خلال هذا الطرح التعمق أكثر في دراسة هذا النظام من خلال إبراز مفهومه، أهدافه، مكوناته، وشروط ضمان فاعليته.

1.3.2. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

يدور مفهوم نظام المعلومات المحاسبية حول عمليات تجميع بيانات من مصادر متفرقة لتكون مدخلات النظام ثم تتم عملية تشغيل هذه البيانات وتحليلها وتوثيقها وتخزينها وما يترتب عن ذلك من معلومات في صورة مخرجات هادفة وملئمة توجه لمستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة؛ وعموما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه:

يعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه أحد النظم الفرعية عن نظم المعلومات الادارية في المؤسسة، يختص بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر داخلية وخارجية ثم يقوم بتشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدميها¹.

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه نظام يشمل آلية جمع المعلومات، تنظيمها، تخزينها، نقلها وعرضها لاستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط والرقابة للأنشطة التي تمارسها الشركة².

نظام المعلومات المحاسبية هو أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية وعناصر تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية والغير مالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها³.

¹ أحمد قايد نور الدين، هلايلي اسلام، مساهمة نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 5، العدد: 02 (2019)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2020، ص 164.

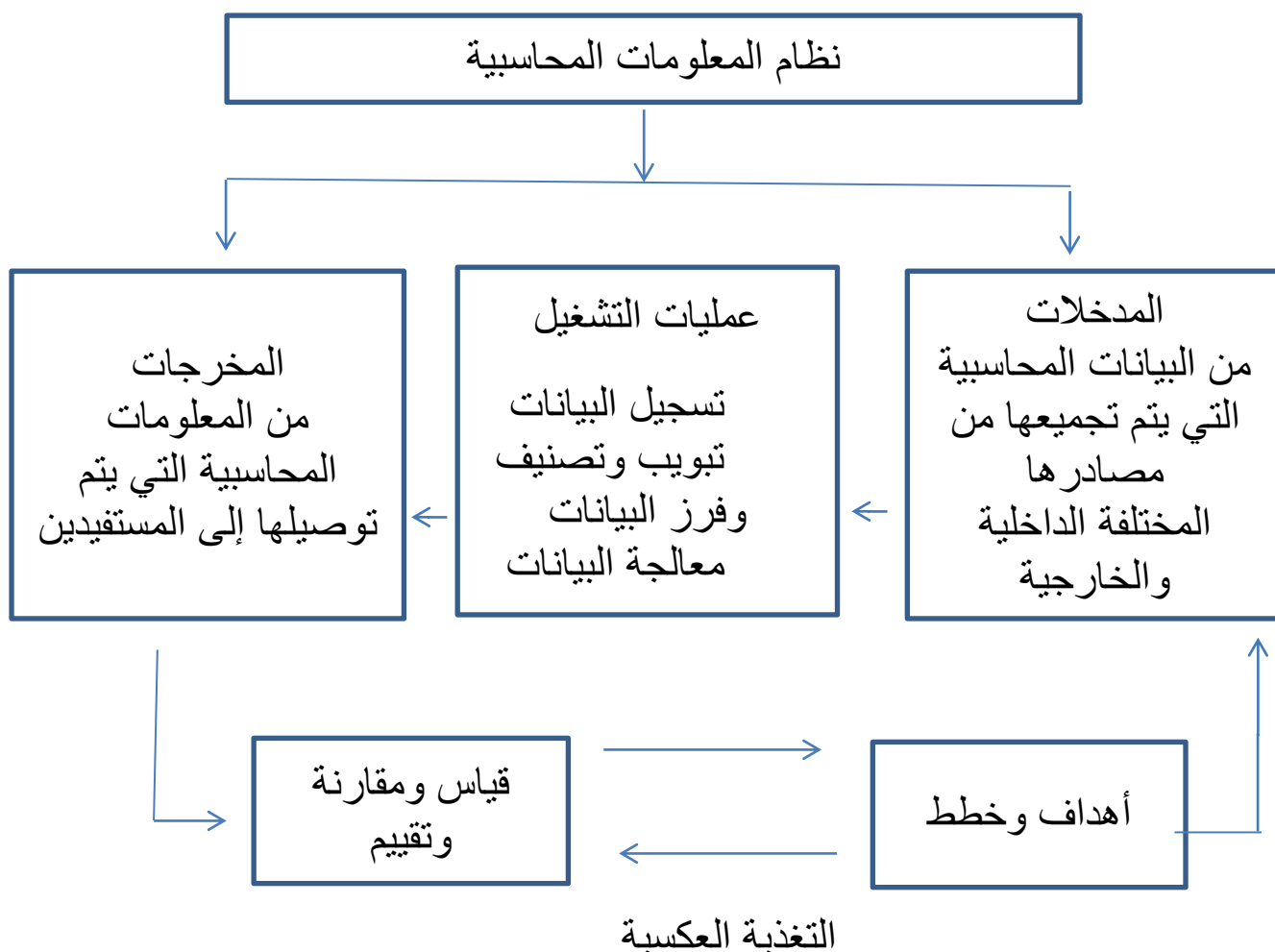
² طلال على الجاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ هلايلي اسلام، أحمد قايد نور الدين، مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 11، العدد 02 (2019)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عشور، الجلفة، الجزائر، 2019، ص 379.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

يمكن تلخيص مفهوم نظام المعلومات المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم: 03 يبين مفهوم نظام المعلومات المحاسبية



المصدر: طلال على الجبالي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 27.

نلاحظ من الشكل السابق بأن نظام المعلومات المحاسبية يقوم بتحويل مدخلاته المشكلة في شكل بيانات إلى معلومات مالية أو محاسبية موجهة لمتخذي القرار لاستعمالها في اتخاذ القرارات التي تتناسب مع أهدافهم وخططهم من خلال عمليات القياس، المقارنة والتقييم.

من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

نظام المعلومات المحاسبية هو عبارة عن نظام فرعي عن نظام المعلومات الإدارية بالوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تشمل: نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام الرقابة؛

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تعمل جميعها بشكل مترابط ومتناسق باستخدام الموارد المتاحة من أجل توفير المعلومات المالية والمحاسبية لمستخدميها لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة.

2.3.2. أهداف ومكونات نظام المعلومات المحاسبية

سوف نحاول من خلال هذه النقطة تبيان أهداف ومكونات نظام المعلومات المحاسبية.

أ. أهداف نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية شبكة إعلام، إنتاج واتصال رسمية في أي مؤسسة، ومن ثم فإن من مهامه الرئيسية إنتاج المعلومات وتقديمها الى المنفذين في المشروع، وذلك لمساعدتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية؛ وعلى ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يتم تصميمه بصورة تمكن من إنتاج المعلومات التي تساعد على ربط الاهداف الأساسية والفرعية في المشروع بوسائل وأدوات تحقيقها؛ عموما يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى¹:

- توفير معلومات المالية والمحاسبية عن طريق إعداد تقارير مالية ليستفيد منها مختلف الأطراف ذات العلاقة بهذه المؤسسات سواء كانوا داخليين كالإدارة أو خارجيين كالمساهمين: إن الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات يمكن الوثوق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية سواء من طرف الشركة نفسها أو من طرف الأطراف التي تربطها علاقة بها؛
- الدعم اليومي للعمليات: إن أية شركة تقوم يوميا بعدد من الأنشطة والأحداث، والتي من الممكن قياسها وصياغتها محاسبيا إن كانت تأثر على أصول وحقوق الملكية للشركة في شكل حسابات وقوائم مالية. عموما فإن نظام المعلومات المحاسبية يساعد الشركة في القيام بالعمليات اليومية من خلال:
 - تشغيل العمليات التي تتم مع الأطراف الخارجية وكذلك العمليات الداخلية؛
 - إعداد المخرجات مثل المستندات الخاصة بالعمليات والتقارير المحاسبية والمالية؛
- دعم القرار: لقد أدى التطور في مجالات الأعمال، فضلا عن تنوع أنشطة المؤسسة الواحدة إلى تعقيد عملية اتخاذ القرارات، نظرا لتزايد المتغيرات على القرارات المختلفة، مما زاد ذلك من أهمية المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل استخدام لها بأقل تكلفة لإنتاجها؛ وهنا تظهر أهمية جودة المعلومات المحاسبية

¹ طلال علي الججاوي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص42-43

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

بصفتها الجهة المتحكمة في جودة القرارات، باعتبار أن توفر جودة عالية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية سيكون له الأثر البالغ على أداء الشركات وقرارات مستعملي التقارير المالية.

- إنجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة: إن أهمية الالتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين عن الوحدات الاقتصادية، فعلى سبيل المثال للوحدات الاقتصادية المندمجة أو ذات الملكية العامة التزامات كبيرة كما في الوحدات الاقتصادية الصناعية ذات النفع العام، تلك الوحدات الاقتصادية مطلوب منها أن توفر معلومات إلى الأطراف ذات العلاقة؛ وتتمثل هذه الأطراف في¹:

- **المستثمرون**: يعتمد المستثمرون على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية عند اتخاذهم القرارات الاستثمارية، وتوجيه مدخراتهم إلى ما يوفر لهم أكبر عائد ممكن، ولكي تكون هذه القرارات سليمة يجب أن تكون هذه القوائم على الأقل تعكس معلومات يمكن الوثوق بها.

- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى**: غالبا ما تلجأ المنظمات إلى المؤسسات المالية للحصول على تمويلات قصد تغطية احتياجاتها المالية، وهنا تظهر حاجة هذه المؤسسات المقرضة لمعرفة الوضعية المالية لهذه المنظمات، قصد تجنب أي خطر محتمل لتوقف هذه الأخيرة عن السداد وبالتالي ضياع أموالها، ومن هنا نجد أن هذه المؤسسات تعود إلى القوائم المالية لهذه المؤسسات لاتخاذ القرارات الملائمة.

- **الهيئات الحكومية**: تعتمد بعض الهيئات الحكومية والاقتصادية على القوائم والبيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها تحديد بعض المؤشرات الاقتصادية الوطنية، رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وتقرير الإعانات للمؤسسات، لهذا وجب أن تكون هذه البيانات تعبر عن المركز المالي الحقيقي².

- **العمال في المؤسسة**: والذين تهمهم معرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة التي يعملون بها قصد الاطمئنان على مستقبلهم المهني، والتفاوض مع الإدارة حول الرفع في الأجور والمكافآت.

- **الزبائن**: خاصة عند ارتباطهم بالمؤسسة بمعاملات طويلة الأجل وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

¹ شوقي جباري وآخرون، دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، ص 12.

² حوري زينب، التدقيق بين الماضي والحاضر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، ص 16.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

• أهداف أخرى لنظام المعلومات المحاسبية:

إضافة إلى الأهداف السابقة المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية، فهو يهدف كذلك إلى¹:

- ضمان التدفق المستمر للمعلومات المحاسبية عن طريق دورة التقارير المحاسبية التي تقوم على نظام سليم لإعادة التغذية بالمعلومات بما يضمن كفاية واستمرار النظام وبالتالي الوحدة الاقتصادية ذاتها؛
- القدرة على التعامل مع المستقبل بما يتميز به من ظروف عدم التأكد؛
- اعتماد المحاسب على المقاييس الكمية كمطلب أساسي لتوفير المعلومات المحاسبية، التي تمكن من توجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل؛
- توفير المقاييس المحاسبية التي تساعد على تقويم أساليب الرقابة.

ب. مكونات نظام المعلومات المحاسبية

تتمثل مكونات نظام المعلومات المحاسبية في مجموعة الأسس والعناصر التي يعتمد عليها النظام لتعمل بشكل مترابط ومتكامل فيما بينها، ونوردها في الآتي:²

- القواعد والمعايير: تشكل هذه المجموعة الإطار الفكري للنظرية المحاسبية ومصدر الأحكام فيها وهي التي تحدد مساراتها وتوجه أعمالها وتحكم إجراءاتها أما مصدر هذه القواعد والمعايير فتتكون من الهيئات المحاسبية الدولية والعالمية والقوانين والتشريعات الحكومية والقرارات الإدارية؛ إن نظام المعلومات المحاسبية الفعال يقتضي التقيد بجميع هذه القواعد والمعايير، ومن ثمة توليد معلومات مالية ومحاسبية صادقة وصريحة تخدم جميع مستخدميها؛
- النظام المحاسبي: يعرف النظام المحاسبي بأنه الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد الشركة على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام³. إن تبني نظام محاسبي فعال من شأنه أن يؤثر بصورة كبيرة على جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الأمر الذي من شأنه أن ينعكس إيجاباً على مصداقيتها وموضوعيتها؛

¹ أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² هلايلي اسلام، مرجع سبق ذكره، ص 381، 382.

³ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة - أساسيات المحاسبة -، منشور من طرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2008، ص 119.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- الإجراءات: تتمثل في الإجراءات اليدوية والمحوسبة التي تتمحور في جمع البيانات حول أنشطة المؤسسة، معالجتها وتخزينها؛¹
- الوسائل: إن نظم المعلومات المحاسبية لكي يتم تفعيله داخل الوحدات فإنها تتطلب وسائل مهمة وهي على النحو الآتي:
 - الأفراد: لكي يقوم النظام بتأدية وظائفه فإنه لا بد من وجود مجموعة من الأفراد المحاسبين تعمل على تشغيل هذه النظم بالشكل المطلوب وتتوافر فيهم مؤهلات تمكنهم من تشغيلها
 - الآلة والأجهزة المساعدة والبنية التحتية لقاعدة تكنولوجيا المعلومات وشبكات الربط والاتصال: وهي المقومات المادية في تنفيذ خطوات وإجراءات نظم المعلومات المحاسبية إذ تستخدم الآلات لمعالجة البيانات المحاسبية وقد مرت هذه المعالجة بعدة خطوات فنية تكنولوجية متعددة انتهت باستخدام الحاسوب الإلكتروني والبرمجيات في تحليل ومعالجة الكم الهائل من البيانات المحاسبية للحصول على المعلومات بالسرعة والدقة الملائمين لمستخدميها.
- الرقابة الداخلية على عمليات وأنشطة نظام المعلومات المحاسبية، وكذا الإجراءات اليدوية والمحوسبة ووسائل حماية البيانات في النظام.²

3.3.2. فاعلية نظام المعلومات المحاسبية

قبل أن نتعمق أكثر في هذا الطرح سوف نقوم أولاً بتبيان المقصود بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

1.3.3.2. المقصود بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

قبل أن نتطرق إلى تعريف فاعلية نظام المعلومات المحاسبية لا بأس أن نعرف مصطلح الفاعلية أولاً.

أ. المقصود بالفاعلية

¹ غسان محمد مصطفى دعاس، اقتصاد المعرفة في مجتمع المعلومات "نموذج أنظمة المعلومات المحاسبية، مقال منشور على شبكة الأنترنت، ص 13-14، تاريخ المشاهدة: 2018-06-20، بتصرف، الموقع:

https://staffold.najah.edu/sites/default/files/knowledge_based_economy_information_based_society_accounting_information_technology_systems.pdf

² المرجع نفسه، ص 13-14.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

إن أغلب التعاريف التي تداولت مفهوم الفاعلية تقرنها بالقدرة على تحقيق الأهداف، أو بمدى جودة المخرجات (توفر خصائص الجودة في المخرجات)، وبالتالي يمكننا القول بأن مفهوم مصطلح الفاعلية يختلف من حيث الشكل ويتفق من حيث الجوهر؛ وعموما فيما يلي بعض التعاريف المتعلقة بمصطلح الفاعلية:

– تعرف الفاعلية بأنها اختيار أو تحديد أفضل الطرق للأداء من أجل الوصول إلى الهدف المنشود والمحدد مسبقاً¹.

– تعرف الفاعلية كذلك بأنها: القدرة على تحقيق النتيجة المرجوة².

– يمكن تعريف الفاعلية كذلك بأنها: القدرة على تحقيق الأهداف المرسومة خلال فترة زمنية معينة³.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن الفاعلية تعني القدرة على استغلال الموارد المتاحة للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة خلال فترة زمنية معينة.

ب. المقصود بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم الفاعلية في أدبيات نظم المعلومات، إلا أن أقرب مفهوم حسب رأي بعض المختصين هو الذي يقرنها بمدى قدرتها على تحقيق الأهداف التي صممت من أجل بلوغها، فالنظام الذي يحقق أهدافه فعال، أما النظام الذي لا يحقق أهدافه غير فعال؛ ولكي يكون نظام المعلومات المحاسبية فعال لا بد لعناصره أن تؤدي مهامها بشكل مرضي. وعموما فيما يلي بعض التعاريف المتعلقة بمصطلح فاعلية نظام المعلومات المحاسبية:

– يشير مصطلح فاعلية نظام المعلومات المحاسبية إلى مدى قدرة المعلومات المتولدة عن نظام المعلومات المحاسبية على تلبية احتياجات الإعلامية الخاصة بالعمليات التشغيلية، والتقارير الإدارية، وعمليات التحكم والرقابة على المنظمات⁴؛

¹ محمد دباغية، ابراهيم خليل السعدي، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين: دراسة تحليلية لشركات التأمين الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، السنة 2011، ص 60، الموقع: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=65391>

² Daw Hla, and Other, **Efficiency of Accounting Information System and Performance Measures - Literature Review-**, International Journal of Multidisciplinary and Current Research, ISSN: 2321-3124, Vol.3, 2015, P 2. Cite: <http://ijmcr.com/wp-content/uploads/2015/09/Paper11976-984.pdf>.

³ يوسف علي عبد الأسدي وآخرون، الفاعلية النقدية للبنك المركزي العراقي، مجلة الدراسات الإدارية، الرقم التسلسلي: 98612076 المجلد 8، جامعة البصرة، العراق، 2015، ص 162.

⁴ H. Sajady, and Othar, **Evaluation of The Effectiveness of Accounting Information Systems**, International Journal of Information Science and Technology, Volume 6, Number 2, July / December, 2008, P 51.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

– يشير كذلك مصطلح فاعلية نظام المعلومات المحاسبية إلى مدى تحقق الأهداف المخططة والمرغوبة، وهو مفهوم نسبي يتم قياسه من خلال نسبة الأهداف المحققة إلى الأهداف المخططة؛ وإذا كان نظام المعلومات المحاسبية يهدف إلى إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة وتوصيلها إلى مستخدميها، فإن فاعليتها تقاس من خلال تحديد مستوى جودة المعلومات المحاسبية ومدى توفرها على الخصائص النوعية التي تميزها لتلبية احتياجات مستخدميها¹.

مما سبق نستنتج بأن فاعلية نظام المعلومات المحاسبية تتحدد بمدى قدرة هذا النظام على تحقيق أهدافه، والتي من أهمها توفير معلومات وقوائم مالية تمتاز بالموثوقية، الملائمة، الموضوعية، مصداقية وتلبي حاجات مستخدميها وتساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة، ومن ثمة تحقيق أهدافهم.

2.3.3.2. شروط فاعلية نظام المعلومات المحاسبية:

حتى تتحقق فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وجب أن تتوفر الشروط التالية²:

- أن يرتبط نظام المعلومات المحاسبية بالهيكل التنظيمي للمنشأة، حتى يوفر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الإدارة من تخطيط، رقابة واتخاذ القرارات اللازمة، بحيث تُظهر المعلومات المحاسبية علاقة الأنشطة الإدارية ببعضها البعض، في شكل مجموعة من التقارير الدورية الملائمة التي تقيد في تحقيق الأهداف؛
- أن يكون نظام المعلومات المحاسبية مصدراً لتزويد الإدارة العليا بمعلومات وافية عن نتائج تنفيذ الخطط، عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالخطط والسياسات المرسومة مسبقاً، وعرضها للإدارة على شكل تقارير واضحة، بعد أن يقوم بتوفير البيانات التحليلية والتفصيلية بالقدر الذي يفي باحتياجات صانع القرار؛
- أن يسمح بتحقيق التوازن بين درجة الدقة، والتفصيل، والفترات الزمنية لإعداد التقارير المحاسبية وبين تكلفة النظام وبما يحافظ على الاقتصاديات التشغيلية.
- أن يوصل المعلومات المحاسبية إلى الإدارة أو متخذي القرار في الوقت المناسب، وأن يقوم بتخزين تلك المعلومات واسترجاعها منه بشكل سريع ومنتظم عند الحاجة؛
- أن يستخدم المعلومات الناتجة عن أنظمة المعلومات الفرعية لخدمة إدارات مختلفة داخل المنشأة مثل الإنتاج، التسويق، والتمويل، والتكاليف، والتدقيق دون تكرار لتجميع هذه البيانات وتشغيلها مرة أخرى؛

¹ محمد دباغية، إبراهيم خليل السعدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 60-62.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- أن يساعد في دعم النظم الفرعية الخاصة بالموازنات التخطيطية أو الأساليب الإحصائية، إذ أنها توفر معلومات ملائمة تعد من الأركان الأساسية لنجاح تلك النظم؛
- أن يوفر نظام المعلومات المحاسبي قنوات اتصال لتدفق المعلومات إلى داخل وخارج المنشأة، وإجراء موائمة بين نظام المعلومات والبيئة المحيطة حتى يتم توفير المعلومات وفقا لظروف مستخدمي المعلومات؛
- أن يستجيب نظام المعلومات المحاسبية لطلب المعلومات بصفة مستمرة؛ من خلال توليد المعلومات وقت الحاجة إليها، كنتيجة لوجود بنك للبيانات، يحتفظ بالبيانات والمعلومات إلى حين الحاجة إليها، وعلى أن يتم تحديث هذه البيانات بصفة مستمرة طبقا للتغير في الظروف المحيطة بالنظام؛
- أن يساهم في حماية المساهمين والأطراف ذات المصلحة: وذلك من خلال ضمان جودة المعلومات والقوائم المالية التي ينتجها لتلبية احتياجاتهم¹؛ وحتى يتحقق هذا الأمر يجب ضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية التي تنتج عن الأخطاء أو عمليات الاحتيال وأن تعد في ضوء المعايير واللوائح التنظيمية المقررة لها والتي لا يمكن تحققها إلا من خلال نظام متوازن لحوكمة الشركات²؛
- أن يستطيع تقديم قيمة مضافة للمؤسسة: إن الهدف الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية هو تقديم معلومات مفيدة لمتخذي القرار؛ ويضيف نظام المعلومات المحاسبية بوصفه نشاط دعم قيمة للمنشأة من خلال تقديمه لمعلومات دقيقة، وفي الوقت المناسب بشكل يساعد على تنفيذ أداء الأنشطة الأساسية في المنشأة، وتوفير المعلومات لجميع مستخدميها سواء الداخليين أو الخارجيين، وذلك من خلال³:
- تحسين جودة المنتجات والخدمات وتقليص تكاليفها: يمكن لنظام المعلومات المحاسبية مراقبة جودة المنتجات من خلال الوقوف على معدل المنتجات المرجعة في إطار الضمان (المنتجات المعطبة) وتزويد متخذي القرار به لاتخاذ القرارات المناسبة، مما يساعد على الحفاظ على جودة المنتج، وكذلك الأمر بالنسبة لهدر المواد وارتفاع التكاليف؛
- تحسين الكفاءة: يستطيع نظام المعلومات المحاسبية المصمم جيدا زيادة كفاءة العمليات، من خلال إعداد وتقديم المعلومات في الوقت المناسب؛

¹ Stergios Tasios, and Others, **Auditor's perceptions of financial reporting quality: The case of Greece**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.2, N.1, 2012, p 57-58.

² Zabihollah Rezaee, **High-Quality financial reporting** The six-legged stool, Strategic Finance, working paper, Date of consultation: 15-11-2018, P. 01 Available From: <http://www.imanet.org/docs/default-source/sf/0203rezaee-pdf.pdf?sfvrsn=0>

³ بول .ج. ستينبارت وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2009، ص 36.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- تحسين هيكل الرقابة الداخلية: إذ يعتبر الأمن والرقابة والخصوصية من الأمور المهمة لاستمرار ونجاح المؤسسات، حيث يستطيع نظام المعلومات المحاسبية المزود برقابة داخلية جيدة أن يحمي المنظمة من عدة مشاكل مثل الغش، الأخطاء، عيوب الأجهزة والبرمجيات، الاختلاس، وغيرها؛
 - تحسين اتخاذ القرار: إذ تعتبر عملية اتخاذ القرار نشاطا معقدا متعدد الخطوات، تبدأ هذه العملية بتحديد المشكلة، ثم تجميع وتفسير المعلومات، ثم تقييم طرق حل المشكلة، واختيار منهجية الحل، ثم التنفيذ؛ ويمكن نظام المعلومات المحاسبية الجيد من تقديم المساعدة في جميع مراحل اتخاذ القرار. إذ تستطيع التقارير التي ينتجها من تحديد المشكلات أيضا، حيث يكمن تزويد المستخدمين بنماذج قرار وأدوات تحليلية مختلفة¹، ويمكن للمعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية أن تحسن اتخاذ القرار بعدة طرق²:
 - فهي تحدد المواقف التي تتطلب إجراءات من الإدارة. فمثلا تقرير التكاليف الذي يشير إلى انحرافات كبيرة، يمكن أن يحفز الإدارة على إجراء التحقيق عن أسباب الانحرافات، وإذا دعت الحاجة يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية؛
 - تقديم المعلومات أساسا للاختيار بين البدائل المختلفة عن طريق تخفيض حالة عدم التأكد؛
 - إن المعلومات المتعلقة بنتائج القرارات السابقة، تقدم تغذية راجعة لها قيمة يمكن استخدامها لتحسين القرارات المستقبلية. فمثلا إذا تم استخدام استراتيجية تسويق معينة وأشارت المعلومات التي تم جمعها عن هذه الاستراتيجية إلى أنها لم تكن ناجحة، عندها يتم اختيار استراتيجية تسويق أخرى؛
 - يمكن أن يساعد نظام المعلومات المحاسبية في تحسين اتخاذ القرار من خلال تقديم معلومات دقيقة، وفي الوقت المناسب. فمثلا أنشأت شركة WAL-MART قاعدة بيانات هائلة تحتوي على معلومات مفصلة حول عمليات المبيعات في متجر من متاجرها. وهي تستخدم هذه المعلومات لتحديد الكميات المناسبة من السلع التي يجب نقلها لكل متجر، كما أنها تحلل البيانات من أجل تحديد الأصناف التي من الممكن شراؤها معا، ومن ثمة تحسين طريقة عرض السلع من أجل زيادة المبيعات.
- 3.3.3.2. العوامل المؤثرة على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**

¹ Stephan Leitner, **Information Quality and Mangement Accounting; A Simulation Analysis of Biases in Coting Systems**, springer, Austria, 2012, p17.

² بول .ج. ستينبارت وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 37.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

تتوقف فاعلية نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من العوامل والمتغيرات التي تحيط به؛ وعموماً يمكن تقسيم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية، ويمكن تفصيلها فيما يلي:¹

أ. العوامل الداخلية

تتمثل هذه العوامل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبرمجية والبشرية المتوفرة في النظام؛ فضلاً عن البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيله؛ وهي عوامل تتصف بإمكانية التحكم بها، والسيطرة عليها كونها تنتج عن قرارات صادرة عن الإدارة.

ب. عوامل خارجية

هي عوامل لا يمكن أو يصعب التحكم والسيطرة عليها، وتنتج عن البيئة الخارجية التي تحيط بالنظام، والتي يتم في إطارها ممارسة الأنشطة والعمليات الاقتصادية، ويمكن تقسيمها إلى:

○ البيئة القانونية والضوابط المهنية المطبقة:

تتمثل في القوانين والأنظمة الحاكمة للعمل كالنظام الأساسي للمؤسسة، القانون التجاري، الضوابط والإجراءات المنظمة للعمل المحاسبي، والتي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبية، وبطبيعة الحال فإن البيئة القانونية، الأنظمة والضوابط المتعلقة بها تعتبر من المتغيرات الهامة التي تؤثر على سير عمل هذا النظام، الأمر الذي يستلزم تصميمه بشكل يحقق الاعتبارات المذكورة.²

ويتم قياس أثر هذه المتطلبات من خلال:³

- تحديد أثر تطبيق الأنظمة والتشريعات القانونية ذات العلاقة بالمؤسسة الاقتصادية على نظام المعلومات المحاسبية سواء كان ذلك بصورة مباشرة كالقانون التجاري أو بصورة غير مباشرة كالأنظمة والتعليمات المنظمة للأداء في المؤسسات الاقتصادية؛

- قياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وغيرها من القواعد والمعايير المهنية على نظام المعلومات المحاسبية.

○ العوامل التنظيمية والإدارية الداعمة لنظام المعلومات المحاسبية:

مثل الموارد البشرية الكفؤة والفعالة وكذلك المستلزمات البرمجية المستخدمة في تشغيل وإدارة الأجهزة وتطبيقاتها، والتي تلعب دوراً كبيراً في تشغيل واستغلال الحاسب والشبكات وتنظيم عمل وحداته، بالإضافة

¹ محمد دباغية، إبراهيم خليل السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 64،

² يوسف مصطفى كمال، مقاييس الكفاءة والفاعلية لنظام المعلومات المحاسبي والعوامل المؤثرة فيها، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 28-10-2018، ص 1، الموقع: <https://hrdiscussion.com/hr87005.html>.

³ محمد دباغية، إبراهيم خليل السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 64، .

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

إلى توفر الأجهزة والشبكات وما يرتبط بها من وسائل إدخال وإخراج ومعالجة وتخزين، هذا فضلاً عن توفر الإطار التنظيمي الذي يشتمل على تحديد المستويات الإدارية والهياكل الوظيفية التابعة لها¹، ويتم قياس فاعلية وكفاءة هذا الإطار من خلال المؤشرات التالية²:

- درجة توفر القواعد والمعايير التي تحكم أداء العمل المحاسبي.
 - درجة تفويض الصلاحيات والسلطات إلى المستويات الإدارية
 - وجود توصيف وظيفي مكتوب يحدد المهام والصلاحيات والإجراءات الواجب تطبيقها.
 - مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على جميع المستويات الإدارية
 - درجة تحقيق التكامل بين الإدارات والأقسام وتجنب التعارض بين الأنشطة في الأقسام المختلفة.
- العوامل التقنية وتكنولوجيا المعلومات:

يقصد بتكنولوجيا المعلومات تلك التقنيات الأساسية المستخدمة في نظم المعلومات المبنية على الحاسوب وتطبيقاته العملية، وتتضمن الأجهزة والمكونات المادية، البرمجيات وقواعد البيانات، شبكات الاتصال؛ وجميع الوسائل التي تستخدم في تجميع، معالجة، تخزين ونشر المعلومات؛ تكتسب تكنولوجيا المعلومات إطار فاعلاً في عملية خلق المعرفة التي أصبحت إحدى وسائل القوة نظراً لما أحدثته من تغييرات جذرية في مختلف مراحل الحياة المعاصرة³؛ تعتبر تكنولوجيا المعلومات حسب معهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات (ITGI) مسؤولية مجلس الإدارة والمشرفين والمديرين التنفيذيين، وهي جزء متكامل من حوكمة المنظمة، وتتكون من الوسائل، الهياكل والعمليات التنظيمية والقيادية التي تضمن استدامة وتعزيز تكنولوجيا المعلومات في المنظمة⁴؛

○ العوامل الاجتماعية والثقافية:

تؤثر العوامل الاجتماعية والثقافية المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية على نظم المعلومات المحاسبية، وتشمل الأنماط السلوكية والرضا الوظيفي للعاملين داخل المؤسسة، والرضا من قبل مستخدمي مخرجات هذا

¹ علي عبد الله شاهين، العوامل المؤثرة في كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في المصارف التجارية العاملة في فلسطين، ص 10، كلية التجارة، جامعة غزة، 2011، ص 10، الموقع: <http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10>.

² يوسف مصطفى كمال، مرجع سبق ذكره. ص 1.

³ محمد دباغية، ابراهيم خليل السعدي، نفس المرجع السابق، ص 66.

⁴ Institute for Corporate Governance Information Technology (ITGI), **Board Briefing on IT Governance**, 2nd Edition. IT Governance Institute, 2003, from: <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/Board-Briefing-on-IT-Governance-2nd-Edition.aspx>

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

النظام، مما يستوجب مراعاة العديد من تلك العوامل والممثلة في القيم الاجتماعية، الأخلاقية والفنية السائدة في المجتمع، بالإضافة إلى الإطار الثقافي والاتجاه الفكري نحو التعامل مع المنتجات، وبالتالي فإن هذه العوامل سيكون لها تأثيرا مباشرا على أداء المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم على نظام المعلومات المحاسبية؛ يمكن قياس مستوى تأثير تلك العوامل على نظام المعلومات المحاسبية من خلال درجة رضا المستخدم لهذه المعلومات والمنفعة التي يتحصل عليها جراء استخدامه لهذه المعلومات.

○ العوامل السلوكية:

تتمثل في أنماط السلوك الثقافية والاجتماعية للبيئة المحيطة بالمؤسسات والتي ينعكس أثرها على نظم المعلومات المحاسبية، بما في ذلك الأنماط السلوكية للمستخدم الأولي الذي يقوم باستخدام مخرجات النظام في صنع القرار، وكذا المستخدم الثانوي الذي يتفاعل مع النظام والبرامج التطبيقية من خلال جمع، معالجة وتجهيز المخرجات، حيث يجب على مصممي نظام المعلومات المحاسبية مراعاة الأنماط السلوكية للمستخدم النهائي بمفهومه الشامل، الذي يشمل المستخدم الأولي والثانوي للنظام وانعكاسات السلوك البشري وأثرها على أداء نظم المعلومات المحاسبية. يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأنماط السلوكية المتعلقة بالمستخدم الثانوي للنظام على النحو التالي:

- مقاومة التجديد والخوف مما ستفرضه نظم المعلومات من تغيير في نمط العلاقات الاجتماعية بين العاملين، والرغبة في استمرار العمل وفقا للروتين المعهود؛
 - القلق والصراع الداخلي الناتج عن الشعور بفقدان الأمن والاستقرار الوظيفي ومخاطر الإحلال الوظيفي وفقدان فرص الترقية؛
 - نقص الإدراك والخوف من التكنولوجيا، وعدم القدرة على فهمها والتعامل معها.
- يمكن قياس مستوى تأثير المستخدم الثانوي لنظم المعلومات المحاسبية من خلال النظرة إلى درجة رضا المستخدم التي تتركز حول مدى سهولة استخدام النظام وقدرته على التعامل مع تطبيقات النظام وقبوله وتنفيذه؛ أما المستخدم الأولي للنظام فيمكن قياس أثره على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية من خلال تحديد درجة رضا المستخدم التي تشير إلى مدى الذي يعتقد فيه المستخدم أن المعلومات التي ينتجها النظام تقابل احتياجاته وتلبي مطالبه. وبالتالي فإن قياس كفاءة نظم تقنية المعلومات لا بد أن يعتمد على درجة استخدامها ومنفعتاتها في صنع القرارات والمزايا الإنتاجية المتحققة منها وبالتالي فإن رضا المستخدم من نظام تقنية المعلومات يمثل مقياسا إدراكيا أو شخصيا لنجاح النظام.

الفصل الثاني..... نظام المعلومات المحاسبية

- العوامل الاقتصادية: وتتمثل في طبيعة الوضع الاقتصادي السائد وانعكاساته على الأنشطة الاقتصادية، وأنظمتها المعلوماتية والذي يمكن قياسه من خلال المؤشرات التالية:
 - مؤشرات الاستقرار والنمو الاقتصادي؛
 - درجة تباين الأسواق التي يتعامل معها المؤسسات؛
 - درجة المنافسة القطاعية والقدرة على التنبؤ بتصرفات المنافسين وردود أفعالهم.

خلاصة الفصل

لقد سعينا من خلال هذا الفصل إلى تقديم بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية؛ حيث خصصنا المبحث الأول لتقديم لمحة عن المعلومات المحاسبية باعتبارها من نتاج هذا النظام من جهة وباعتبار أن المعلومات هو المغذي الرئيسي لهذا النظام ومادته الأولية من جهة أخرى؛ أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه لتقديم بعض المفاهيم العامة لنظم المعلومات الادارية في المؤسسة، في حين تم تخصيص المبحث الثالث لدراسة نظام المعلومات المحاسبية في منظمات الأعمال، من خلال تقديم بعض المفاهيم الفكرية والنظرية الأساسية المتعلقة به.

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى مجموعة من النتائج نفصلها فيما يلي:

- تحتل المعلومة مكانة هامة في الاقتصاديات الحديثة، إذ أضحت جزء لا يتجزأ من النسيج الإداري في المنظمات، وموردا استراتيجيا أساسيا تعتمد عليه المؤسسات ومختلف الأطراف ذات العلاقة في تدعيم قراراتها، إلا أنها لا تستطيع أن تلعب دورها على أكمل وجه ما لم تكتسب خصائص الجودة المنوطة بها.
- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم الأنظمة الفرعية لنظم المعلومات الإدارية في المؤسسات، باعتباره المسؤول المباشر عن إنتاج معلومات مالية ومحاسبية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذلك وجب أن يتصف هذا النظام بالقدر الكافي من الفاعلية، والتي لا تتحقق إلا من خلال توفير كافة الإمكانيات والموارد المادية، البشرية والمعنوية الواجب توفيرها، وأن يوفر له القدر الكافي من الاستقلالية، الموضوعية، الشفافية، النزاهة، الكفاءة، وهذا ما لا يتعارض مع متطلبات حوكمة الشركات، والتي تدعو لتبني كل ما من شأنه يضمن توفير افصاح كافي، شفاف وأمثلة عن المعلومات لكافة الاطراف ذات المصلحة بعيدا عن جميع مظاهر الغش، التضليل والفساد المالي والمحاسبي؛ وهذا ما سوف نتناوله بالتفصيل في الفصل الموالي.

الفصل الثالث: نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات

تمهيد

لقد أدت سلسلة التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات المفيدة، التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة؛ ويقصد هنا بالمعلومات المفيدة المعلومات الجيدة والصادقة التي تخدم أهداف وغاية مستخدميها.

يعد نظام المعلومات المحاسبية الجهة المسؤولة في المؤسسات الاقتصادية عن إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية، والمغذي الرئيسي لجميع الأطراف ذات المصلحة بالمعلومات التي يحتاجونها، أي أن نظام المعلومات المحاسبية يعد أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع، تبويب، ومعالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المحاسبية والكمية للأطراف المستخدمة لها سواء كانت أطراف داخلية أو خارجية.

لقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمسألة فاعلية نظم المعلومات المحاسبية ومدى قدرتها على ضمان صدق وجودة القوائم المالية التي تنتجها، خاصة بعد سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها بعض كبريات الشركات العالمية نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، والتي أثبتت فشل وعجز النظم المحاسبية لدى الشركات المتضررة عن إنتاج وتوفير معلومات وتقارير مالية يمكن الوثوق بها، الأمر الذي فتح المجال للبحث عن سبل وآليات تنظيمية وعملية ورقابية من شأنها أن تمحو الشكوك وتعيد الثقة المفقودة في هذه النظم، وتجنب حدوث مثل هذه المعضلات الأخلاقية في المستقبل، وكان نتيجة لذلك ظهور ما يصطلح علي تسميته بحوكمة الشركات.

يرتبط نظام المعلومات المحاسبية سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيمي بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا وتأثيرا بها، فلا يمكن لمبادئ وقواعد الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة¹، وكذلك لا يمكن لمهنة المحاسبة أن تحقق أهدافها وغاية مستخدمي مخرجاتها من دون مبادئ والآليات الرقابية والتنظيمية للحوكمة. عموما سوف نحاول من خلال هذا الفصل التعمق في دراسة العلاقة التي تربط كل من نظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات وفق الخطة التالية:

¹ جاو حدو رضا، مايو عبد الله، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، ورقة بحث مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة "واقع رهانات وآفاق"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010، ص 6.

المبحث الأول: الأبعاد الفكرية والمحاسبية للحوكمة وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: الممارسات المحاسبية الغير أخلاقية وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: الأبعاد الفكرية والمحاسبية للحوكمة وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

تمهيد

شهدت بيئة الأعمال تغيرات جذرية ومتسارعة، حيث أن هذه التغيرات أثرت على أعمال المؤسسات الاقتصادية في العديد من دول العالم، وقد كانت استجابة هذه المؤسسات من خلال درجة المنافسة، والأطر والإجراءات والتشريعات المجبرة على التقيد بها سواء على الصعيد الدولي أو المحلي، الأمر الذي فرض على منظمات الأعمال إتباع طرق حديثة في تسيير أعمالها من بين هذه الطرق رفع كفاءة الأساليب والأنظمة المحاسبية¹، وحكمتها من منطلق أن: " نظام حوكمة فعال يتطلب وجود أنظمة تقارير مالية فعالة²."

تعتبر حوكمة الشركات حسب رأي المختصين السبيل الوحيد لعلاج المشكلات والمعضلات التي قد تعترض نظام المعلومات المحاسبية وتحول دون قدرته على تحقيق أهدافه وغاية مستخدمي مخرجاته، وذلك نظرا لما توفره له من آليات (مبادئ، معايير، أهداف) أخلاقية، عملية، تنظيمية ورقابية من شأنها أن تحسن عملياته وعمليات وأنشطة نظم إنتاج وتوزيع واستخدام المعلومات المحاسبية، وممارسة الرقابة عليها.

1.1.3. حوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية

توجد علاقة طردية مترابطة بين حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية، يمكن إبراز أهم أوجه هذه العلاقة في:

أ. المعلومة المحاسبية ودورها في إرساء متطلبات حوكمة الشركات

تلعب المعلومة المحاسبية دورا هاما في حوكمة الشركات، إذ لا يمكن الحكم بوجود إطار فعال لحوكمة الشركات ما لم تكن المعلومات التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية الخاص بمنظمات الأعمال ذات جودة عالية (راجع المقصود بجودة المعلومات المحاسبية وخصائصها في المبحث الأول من الفصل الثاني).

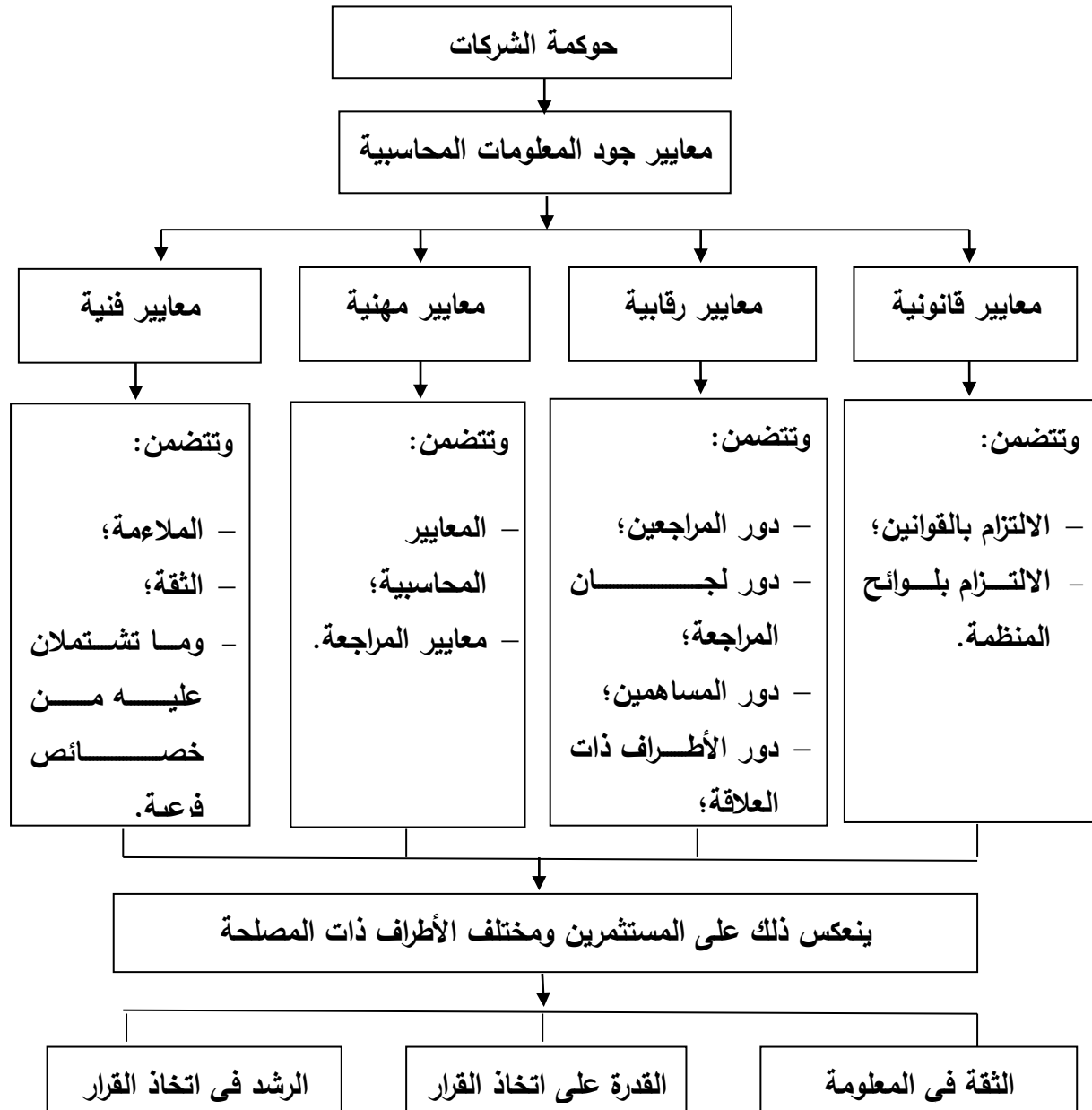
¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² Arvanitidou Virginia and Other, **The Role of Financial Accounting Information in Strengthening Corporate Control Mechanisms to Alleviate Corporate Corruption**, University of Macedonia, Greece, P 16, Date of Consultation: 20-02-2019, Cite:

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.518.8642&rep=rep1&type=pdf> .

لكي تؤدي المعلومة المحاسبية دورها كما ينبغي في حوكمة الشركات وجب أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير التي تضمن جودتها وتحقيق الدور المنوط بها؛ يمكن تلخيص هذه المعايير في الشكل التالي:

الشكل رقم:4 يبين معايير جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات.



المصدر: مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2018، ص 120.

نلاحظ من الشكل رقم 4 وجود أربعة أشكال من المعايير التي تحكم قيام المعلومة المحاسبية بدورها الفعال في حوكمة الشركات تنقسم إلى:

- **معايير قانونية:** تتمثل في مجموعة اللوائح والقوانين سواء كانت داخلية خاصة بالمؤسسة في حد ذاتها، أو خارجية تحكم نظم الأعمال بإقليم الدولة التي تعمل بها هذه الأخيرة.
- **معايير رقابية:** تتمثل في مجموعة الأجهزة والآليات المكلفة بممارسة الرقابية على إنتاج المعلومات المحاسبية، وحتى تؤدي هذه الأجهزة والآليات دورها كما ينبغي وجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط أهمها: الاستقلالية، الكفاءة، التزامها بالضمير والقيم الأخلاقية.
- **معايير مهنية:** حتى تؤدي المعلومة المحاسبية دورها كما ينبغي في حوكمة الشركات وجب أن تعد في ضوء مجموعة من معايير المهنية، المحاسبية والرقابية تضمن جودتها وسلامة إعدادها.
- **معايير فنية:** تتمثل في مجموعة المعايير التي تضمن ملائمة، موثوقية، صدق، وموضوعية المعلومات المحاسبية المنتجة.

إن توفر المعايير سلفة الذكر بالشكل المناسب من شأنه أن يخدم المستثمرين ومختلف الأطراف ذات العلاقة بهذه المؤسسات من خلال ترشيد قراراتهم، تجنب تضليلهم، زيادة درجة ثقتهم في المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات، وهذا ما يعد من المتطلبات الأساسية لحوكمة الشركات.

ب. دور حوكمة الشركات في تدعيم جودة المعلومات المحاسبية

في هذا الإطار فإن حوكمة الشركات تلعب دور هاماً في ضمان جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مبادئها وما تدعوا إليه من إرساء لقيم النزاهة الإفصاح والشفافية وكذا من خلال الآليات الإشرافية والرقابية على نظم المعلومات المحاسبية التي توفرها (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق)، عموماً سوف نفصل أكثر في هذه النقطة (دور حوكمة الشركات في ضمان فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في منظمات الأعمال) في المطلب الثاني والثالث من هذا المبحث.

2.1.3. حوكمة الشركات وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

أولاً: الأبعاد الفكرية للحوكمة وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

تتمثل الأبعاد الفكرية للحوكمة في الجوانب الفلسفية والنظرية والإجرائية التي تقوم عليها حوكمة الشركات. والتي لا يمكن تطبيق الحوكمة بدونها؛ فحوكمة الشركات كمفهوم وكما رتبنا في الفصل الأول من هذه الدراسة ظهرت أصلا نتيجة القصور والضعف والاختلالات التي اكتتفت الأساليب والأنظمة المحاسبية والتدقيقية، ممثلة في صورة ممارسات غير أخلاقية تجسدت في عمليات احتيال وتجميل وتزوير الحقائق المالية لبعض الشركات العالمية بهدف تضليل الرأي العام.

تقوم الحوكمة على مجموعة من الأفكار والأسس والمبادئ تدعو في مجملها إلى تكريس مبادئ الإفصاح والشفافية والنزاهة والأخلاق واحترام القانون ومصالح كافة أطراف الحوكمة.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الأكثر تأثرا بالحوكمة، باعتباره واجهة المؤسسة والمصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه مختلف الأطراف ذات المصلحة للحصول على المعلومات المحاسبية والمالية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛ تتحدد العلاقة الفكرية التي تربط حوكمة الشركات بنظام المعلومات المحاسبية في أن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة من شأنه أن يوفر أرضية خصبة لنظام المعلومات المحاسبية لإنتاج تقارير مالية ممتازة بقدر عالي من الجودة؛ فزرع الوازع الأخلاقي وروح المسؤولية وتوفير مبادئ إرشادية وإيجاد آليات إشرافية ورقابية وتوفير القدر الكافي من الاستقلالية، الانضباط والمساءلة يزيد من فاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

ثانيا: الأبعاد المحاسبية للحوكمة وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

تأخذ حوكمة الشركات أبعادا متعددة اقتصادية وقانونية وإدارية ومحاسبية، وتحظى الأبعاد المحاسبية باهتمام كبير وتشغل الحيز الأوسع من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيقها؛ يمكن وصف الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في:¹

أ: المساءلة والرقابة المحاسبية

أشار تقرير لجنة كادبوري Cadbury الصادر عام 1992 في العنصر الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير المعلومات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم

¹ عزاوي أعمر، بوزيد سايج، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تاريخ المشاهدة: 11-1-2019، الموقع: <http://manifest.univ-ouargla.dz>.

كملاك. كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر سنة 1999 وكما رأينا في الفصل الأول من هذه الدراسة فقد أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلته من قبل المساهمين؛ وكذلك أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية من خلال المعايير التي أصدرتها، حيث أكدت على ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في القرارات الأساسية للشركة،

ب: الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة

يعد ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة من الممارسات السلبية للحوكمة، لذا لا بد من تطوير الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والمراجعة المطبقة.

و: تحقيق الافصاح والشفافية:

إذ يمثل الافصاح والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية للحوكمة، لذا أوصت مختلف التقارير والمبادئ التي أصدرت في هذا الشأن على أن يتم الافصاح عن جميع المعلومات المهمة بشكل دقيق وفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة وأن يكون في الوقت المناسب.

ج: دور الآليات الرقابية والاشرفية للحوكمة

تؤثر حوكمة الشركات من الناحية التطبيقية (العملية) على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها الإشرافية والرقابية التي سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطلب الموالي.

3.1.3. آليات الحوكمة ودورها في ضمان فاعلية نظام المعلومات المحاسبية

تتمثل الآليات الرقابية والاشرفية على نظام المعلومات المحاسبية حسب مفهوم حوكمة الشركات في كل من مجلس الإدارة ولجان التدقيق. التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي.

أولاً: مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الادارة من بين أهم آليات الحوكمة باعتباره يشكل آلية رقابية فعالة تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الشركة وعلى حقوق المساهمين وكافة الأطراف التي تربطها بها علاقة؛ عموما سوف نتطرق إلى آلية مجلس الإدارة بالتفصيل فيما يلي:

1. مفهوم مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة على أنه هيئة تتكون من مجموعة من الأعضاء؛ تتوب عن المساهمين في إدارة شؤون الشركة، تتمثل وظيفتها الأساسية في ممارسة الرقابة على المديرين التنفيذيين¹، وتسيير وتنفيذ القرارات الصادرة عن جمعية المساهمين.

نستنتج من التعريف السابق أن:

- مجلس الإدارة يشكل عنصرا هاما في حوكمة الشركات، باعتباره نائبا عن المساهمين في إدارة شؤون الشركة، إذ أنه المسؤول الأول عن حماية حقوق المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة؛ وعن إيجاد الحلول في حالة تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين؛
- إن مجلس الإدارة وبصفته مراقب لأعمال المديرين يمكنه أن يؤثر بفاعلية على قرارات المديرين ومختلف النظم والعمليات داخل المؤسسة، ومن بين هذه النظم نظام المعلومات المحاسبية، كما يمكنه أن يؤثر كذلك على عملية اختيار، توظيف، ومراقبة عمل المدققين الخارجيين وآليات الرقابة الداخلية من خلال اللجان التابعة له (لجنة التدقيق)، وفي المقابل يمكن لمجلس الإدارة أن يستخدم نظام الرقابة الداخلية للسيطرة على الممارسات الانتهازية والغير أخلاقية للمديرين² مثل عمليات التجميل، الاحتيال والغش في القوائم المالية.

2. علاقة مجلس الإدارة بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

لقد تناولت عدة هيئات ومراكز بحث دولية دراسة مسؤوليات ودور مجلس الإدارة في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات بصفة عامة، وفي تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، لا سيما بعد سلسلة الفضائح المالية التي شهدتها بعض الشركات العالمية مطلع القرن العشرين؛ ومن بين هذه الهيئات نذكر منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛ التي حددت بعض المعايير والمبادئ الإرشادية الغاية منها تحديد واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة نحو حوكمة نظام المعلومات المحاسبية. وقد أكدت في هذا الصدد على:³

- ضرورة أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات، وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المهنية المطبقة؛

¹ Sumaira Jan And Other, **The Role of Board of Directors in Corporate Governance**, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), Vol-2, Issue-5, 2016, ISSN: 2454-1362, 2016, P 707.

² Chi-keung Man, **Corporate Governance and Earnings Management: a survey of literature**, The Journal of Applied Business Research, Vol.29, N° 2, 2013, P-P 405-406.

³ أحمد على خضر، مرجع سبق ذكره، ص 143.

- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يطبق معايير أخلاقية عالية، وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصلحة؛

• يجب أن يتابع مجلس الإدارة ويدير صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركات وإجراء تعاملات الأطراف ذوي الصلة، حيث أنه عند قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته في الرقابة الإشرافية وجب عليه أن يشجع عمليات الاتصال المباشر من قبل المدققين الداخليين أو المستشارين القانونيين في نطاق الوظائف الموكلة إليهم، وكذلك عمليات الإخطار عن السلوك غير الأخلاقي أو غير القانوني من قبل جميع عمال وموظفي الشركات؛

• يجب أن يضمن مجلس الإدارة سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركات، بما في ذلك وجود المراجعة المستقلة وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم إدارة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بإحكام القوانين، حيث أنه لضمان نزاهة النظم الأساسية للإخطار والإشراف فإن على مجلس الإدارة أن يضع خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة في كافة أنحاء التنظيم وعلى الكل إتباعها بما في ذلك المراجعون الداخليين والخارجيين (المستقلون)، مع ضمان وجود إشراف مناسب و سليم من جانب الإدارة العليا؛

• الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر، أي يقع على مجلس الإدارة الاستعراض المستمر لهيكل الشركات، بحيث يتأكد أن هناك خطوطاً واضحة لمساءلة الإدارة في جميع أنحاء التنظيم، إضافة إلى ضرورة الإشراف والإفصاح عن حوكمة الشركات وممارساتها؛

• على مجلس الإدارة أن يظل في كل وقت متابعاً عن كثب لأحوال الشركة بشكل عام، وألا يتخلى عن هذه المتابعة لغيره، وأن يضع الآليات والنظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية، والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك الإفصاح عن المعلومات الجوهرية مستنداً إلى معايير موضوعية لا شكلية¹.

من خلال النقاط السابقة نستنتج أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد حملت مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة نحو متابعة والسهر على فاعلية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، ونظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة، كما حثته على ضرورة ضمان استقلاليته عن الإدارة التنفيذية ووضع التدابير والآليات التنظيمية والرقابية والأخلاقية الكافية لضمان حسن سيره.

3. محددات فاعلية مجلس الإدارة وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية

¹ كريمة على كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة المستنصرية، العراق، الرقم التسلسلي 18136729، العدد 90، 2012، ص 111.

لضمان فاعلية مجلس الإدارة ينبغي أن تتوفر في أعضائه مجموعة من الخصائص والسمات؛ التي من شأنها أن تضمن له القدر الكافي من الاستقلالية، الكفاءة، الشفافية والمهنية عند أدائه لمهامه. والمحددة فيما يلي:¹

- استقلالية مجلس الإدارة؛
 - هيكل مجلس الإدارة الذي يشير إلى وجود أو عدم وجود لجان متخصصة؛
 - هيكل وحجم أعضاء مجلس الإدارة ونسب التمثيل الداخلي وخارجي لأعضائه؛
 - مستوى معرفة، كفاءة، وخبرة أعضاء مجلس الإدارة.
- لقد أثبتت عدة دراسات أنه بفقدان الخصائص السابقة فإن مجلس الإدارة يصبح عاجزا عن القيام بدوره الرقابي، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس على فعالية وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية داخل هذه المؤسسات. يمكن التعمق أكثر في هذه الخصائص فيما يلي:

• حجم مجلس الإدارة

لقد تباينت وجهات النظر حول تأثير حجم أعضاء مجلس الإدارة على فاعلية دوره في منظمات الأعمال في الأبحاث والدراسات التي أنجزت في هذا الشأن، بحيث أن هناك دراسات ترى بأنه يجب عدم تجاوز عدد أعضاء هذه المجالس لـ 9 أعضاء على الأكثر لضمان قيامه بأعماله على أحسن وجه؛ من منطلق فكرة أن المجالس الكبيرة الحجم غالبا ما تتصف بصعوبة الاتصال وتدني سرعة إنجاز المهام وانخفاض فاعلية قراراتها المتخذة وارتفاع تكاليف خدمات أعضائها، وقد أشار إلى ذلك Jonson بقوله عندما يكون مجلس الإدارة صغير سيعمل على تحسين الأداء، بينما عندما يتجاوز عدد أعضائه السبعة أو الثمانية أشخاص ستكون احتمالية عمله بكفاءة وفاعلية أقل²؛ بينما يرى Biao Xie & al سنة 2001 م عكس ذلك في دراسة تتعلق بمدى تأثير حجم مجلس الإدارة على الممارسات الغير أخلاقية في الشركات في إطار حوكمة الشركات، حيث توصلوا إلى أن تمثيل مجالس إدارة المؤسسات بنسبة أكبر من الأعضاء الغير تنفيذيين من شأنه أن يقلل من مخاطر الاحتيال والغش في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وأنه كلما

¹ Ali Mezghani et Autres, **Gouvernement De L'entreprise et Qualité de L'information Financière**, HAL, 2007, P 5, Cite: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544934>.

² Jensen , M .G, **The Modern Industrial Revolution , Exit and the Failure of Internal Control Systems**, The Journal of Finance , vol. 48 N 3, 1993, p 865.

زاد حجم الأعضاء التي تمثله قلت ممارسات إدارة الأرباح¹؛ كذلك الأمر بالنسبة لكل من Beasley سنة 1996 و Klein سنة 2002 من منطلق أن كبر حجم أعضاء مجلس الإدارة يؤدي منفعة للشركة من خلال تنوع خبرات أعضاءه وقدرتهم على التعامل مع البيئة بشكل أفضل². بينما لم تجد دراسة كل من (Abbott, 2000, Park and Parker) أية علاقة بين جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وحجم مجلس الإدارة³.

يمكن تفسير اختلاف النتائج المتوصل إليها في إطار دراسة تأثير حجم مجلس الإدارة على فاعليته باختلاف البيئة التي أجريت فيها هذه الدراسات؛ ولكن الأرجح حسب رأي الباحث أنه لا يهم عدد أعضاء مجالس الإدارة بقدر ما تهم استقلاليتهم، كفاءتهم، خبرتهم، إخلاصهم لمؤسستهم، ورغبتهم في محاربة الفساد والممارسات الغير أخلاقية؛ مع مراعات الحد الأدنى والأقصى من عددهم نظرا لارتفاع تكاليف خدماتهم.

• استقلالية مجلس الإدارة

تعتبر استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من بين أبرز متطلبات حوكمة الشركات، إذ تعد أفضل وسيلة للسيطرة على الأنشطة الإدارية لحماية مصلحة المستثمرين⁴ والشركة وكل ما يربطها علاقة بها، نظرا لما توفره لهم من قدرة على النقد وإبداء الرأي وممارسة عملهم بكل حياد وموضوعية وشفافية؛ لذلك فقد ألزمت مختلف الدراسات والتشريعات الحديثة التي أنجزت في إطار حوكمة الشركات مجلس الإدارة بأن يكون متحررا من كل علاقة من شأنها أن تفقده شيئا من استقلاليتهم، وتتجسد أبعاد خاصية استقلالية مجلس الإدارة في بعدين هما:⁵

- البعد الأول: أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين وخارجيين، والمنطق وراء هذا البعد هو أن الأعضاء الخارجيين غالبا ما يكونون أكثر حرصا من المديرين التنفيذيين على حقوق حملة الأسهم؛ إلا أن هذا لا يعني أن يتكون مجلس الإدارة من الأعضاء الغير تنفيذيين فقط، إذ أنه لقيام مجلس الإدارة بواجباته وجب اشتماله على نسبة معينة من الأعضاء التنفيذيين بالشركة يتوفرون على قدر مناسب من الخبرات لتخطيط عمليات الشركة وتطويرها، إذ يمكن اعتبارهم كمراقبين على العمليات والقرارات التي

¹ Biao Xie & al, **Earnings management and corporate governance: The roles of the board and the audit committee**, 2001, p 7-16, Date of view: 10/10/2018 available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=304195

² مؤيد محمد علي الفضل، مجيد عبد زيد حمد، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 17، العدد 3، 2015، ص197.

³ المرجع نفسه، ص197.

⁴ Chi-keung Man, **Op. Cit**, P 406.

⁵ مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص197.

تتخذها الإدارة التنفيذية، ويعملون على التقليل من تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذات المصلحة¹؛

- البعد الثاني: أن يتم فصل الأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، حيث ينظر المساهمون الفاعلون، وكذلك المعنيون بالحوكمة إلى هذا البعد على أنه وسيلة فاعلة لتجنب وضع الشركة تحت إدارة شخص واحد وبالتالي من شأن هذا الوضع أن يجعله عنصر مؤثر على القرارات داخل المجلس، وعليه يستطيع الدفاع بطريقة أسهل على بعض المشاريع التي نفذها أو يريد تنفيذها حتى وإن كانت لا تخلق قيمة مضافة للشركة والمساهمين²؛ ومن جهة أخرى فإن ترأس المدير العام للمجلس التنفيذي سوف يجعله مسيطر على جميع المعلومات المتاحة عن أنشطة وعمليات المؤسسة ويقدمها لأعضاء مجلس الإدارة بالطريقة التي يراها مناسبة ومتفقة مع أهدافها، مما يضعف دور مجلس الإدارة وفاعليته في ممارسة الرقابة على المديرين.

من بين الأمور التي تفقد مجلس الإدارة استقلاليته كذلك أن يكون واحداً أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو من يمثلهم أعضاء في مجالس إدارة في شركات أخرى مشابهة أو منافسة؛ أو أن تربط أعضاء مجلس الإدارة علاقات اجتماعية مثل علاقات صداقة أو قرابة مع أعضاء الإدارة التنفيذية؛ أو أن يتلقى أعضاء مجلس الإدارة أية امتيازات مادية إضافية من طرف الشركة مثل منحهم هدايا....إلخ.

من بين الدراسات التي أنجزت في مجال دراسة أثر استقلالية مجلس الإدارة على فاعلية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نجد الدراسة التي قام بها: Biao Xie & al سنة 2001 م حول مدى تأثير استقلالية مجلس الإدارة على الممارسات الغير أخلاقية في القوائم المالية للشركات، حيث توصلت الدراسة إلى أن تمثيل مجالس إدارة المؤسسات بنسبة أكبر من الأعضاء الغير تنفيذيين من شأنه أن يقلل من مخاطر الاحتيال والغش في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية³، باعتبار أنه يمتلك القدر الكافي من السلطة لمنع المديرين من إساءة استغلال السلطة؛ وفي دراسة أخرى قام بها Bernardus Y. Nugroho & al سنة 2011 توصل الباحثون إلى أن الجمع بين وظيفة مدير تنفيذي (مدير عام) ورئيس مجلس الإدارة تؤثر في سلوك باقي

¹ Luo He & Al, **Board monitoring, audit committee effectiveness, and financial reporting quality: Review and synthesis of empirical evidence**, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol.1, Issue.2, 2009, p.04.

² زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 108.

³ Biao Xie & al, Op. Cit, P 7-16

أطراف مجلس الإدارة اتجاه رئيسهم بسبب تركيز السلطة في يده، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على قدرتهم في إيجاد الحلول المناسبة لمشكلة تصادم المصالح، مما من شأنه أن يؤثر على جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية¹؛ كما نوه كل من Shin.H و Park.Y في دراسة قاما بها سنة 2004 إلى أن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة من ذوي الخبرة قادرين على فهم أعمال الشركة أكثر من غيرهم، الأمر الذي من شأنه يزيد من قدرتهم على اكتشاف الاختلالات في القوائم المالية ومعالجتها في الوقت المناسب²؛ وكذلك الأمر بالنسبة لدراسة كل من Chtourou Bedard and Courtean, 2001 حيث توصلوا إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تقل كلما ضم مجلس الإدارة أعضاء خارجيين³.

من وجهة نظر الباحث فإن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة تعد سمة أساسية يجب توفرها في أعضاء مجلس الإدارة لما لها من تأثير على حياد، موضوعية، نزاهة وفاعلية قراراتهم.

• مستوى معرفة، كفاءة وخبرة أعضاء مجلس الإدارة

ينبغي لمجلس الإدارة الفعال أن يتمتع أعضاؤه بالخبرات والمؤهلات والكفاءات العلمية والمعرفية اللازمة لأداء مهامهم كما يجب، فقد توصلت عدة دراسات إلى أن عنصر الخبرة والمعرفة يعتبران أمر مهم لفهم وتغطية كافة الجوانب المرتبطة بأعمال الشركة، فمثلا وجود أعضاء مستقلين ملمين بالجوانب المعرفية الخاصة بالمالية والمحاسبة يساعد على السيطرة على عمليات الاحتيال والتلاعب المالي والمحاسبي. إضافة إلى ذلك فإن الخلفيات العلمية والمعرفية التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة تجعلهم أكثر فهما واطلاعا على الطرق التي تدار بها الأرباح، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على فعالية الرقابة التي يمارسونها⁴.

ثانيا: لجان التدقيق

تعد لجان التدقيق من وجهة نظر بعض الباحثين من أهم عناصر الحوكمة، فقد جاءت فكرتها بغرض توفير هيئة فنية رقابية مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تعمل على حماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة في الشركة؛ عموما سوف نحاول من خلال هذه النقطة التعمق أكثر في هذا الطرح

¹ Bernardus Y. Nugroho & Umanto Eko, Board characteristics and earning management, Journal Of Administrative, Science & Organization, Vol.18, N.01, 2011, P. 08.

² Yun W. Park, Hyun-Han Shin, Board composition and earnings management in Canada, Journal of Corporate Finance (10), Elsevier B.V, 2004, p. 431-457.

³ مؤيد محمد علي الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 197.

⁴ Biao Xie & al., Op.Cit, p. 07-16.

من خلال تقديم مفهوم لجان التدقيق، أهميتها، وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية من جهة وحوكمة الشركات من جهة أخرى.

1. تعريف لجان التدقيق:

لقد اختلفت التعاريف التي تناولت مفهوم لجان التدقيق، ويرجع ذلك إلى اختلاف توجه الباحثين من جهة، واختلاف مسؤوليات هذه الأخيرة من شركة إلى أخرى من جهة أخرى. سوف نحاول من خلال هذه فقرة تقديم أبرز التعاريف التي تناولت مفهوم لجان التدقيق:

- تعرف لجان التدقيق حسب معهد لجنة التدقيق (Audit Commutée Institute) بأنها: عبارة عن لجنة تابعة لمجلس الإدارة تحرص على تعزيز القيم الأخلاقية، الإشراف على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي والتأكيد على أن التقديرات المحاسبية التي تخضع لحكم المديرين قد تمت بشكل صحيح¹.
 - تعرف لجان التدقيق حسب الهيئة الكندية للمراجعين القانونيين بأنها: لجنة مكونة من الأعضاء في مجلس الإدارة، تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة، والتأكد من فاعليته، والتأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات.²
 - تعرف كذلك بأنها عبارة عن لجان منبثقة عن مجلس الإدارة تتركز مسؤولياتها في مراجعة البيانات المالية والإشراف على السياسات المحاسبية والإفصاح والرقابة الصارمة على الممارسات الإدارية³.
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن هناك ثلاثة خصائص مميزة للجان التدقيق، هي:

- أنها لجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة؛
 - أنها لجان منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من الأعضاء الذين تتوفر لديهم الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والتدقيق؛
 - تتولى عملية الإشراف على عملية إعداد التقارير المحاسبية والمالية، وعمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وأيضا مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والإفصاح.
- ## 2. أهمية لجان التدقيق في حوكمة الشركات وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

¹ Audit Committee Institute, **Audit Committee Handbook**, United of Kingdom, 2013, p. 01.

² فاتح سردوك، أحمد نصير. إطار مقترح لتنفيذ دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة -دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر، مجلة معارف، العدد 23، المجلد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج، جامعة البويرة، الجزائر، 2017، ص 184.

³ Wafa Masmoudi Ayadi et Autres, **Impact des caractéristiques du conseil d'administration et du comité d'audit sur la qualité du résultat comptable des entreprises françaises**, Faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax, date de consultation : 18-03-2019, p6, Site : <http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/MASMOUDI-AYADI BOUJELBENE.pdf>

سوف نحاول من خلال هذه النقطة تبيان أهمية لجان التدقيق وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

أ. أهمية لجان التدقيق في حوكمة الشركات

تتبع أهمية لجان التدقيق من الدور الذي من الممكن أن تلعبه في سبيل توفير والحفاظ على السلامة المالية للمساهمين والشركة؛ عموماً يمكن إبراز أهمية لجان التدقيق في حوكمة الشركات بالتفصيل في النقاط التالية:

- الإشراف على أنظمة إعداد التقارير المالية للشركة، حيث تتحمل لجنة التدقيق بصفتها لجنة مستقلة، وممثلة لمجلس الإدارة مسؤولية مساعدته في تنفيذ مسؤولياته نحو ضمان تقارير مالية ومحاسبية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛ وتتمثل المسؤوليات الملقاة على عاتقها في هذا الإطار في:

- تقويم كفاءة المدير المالي وباقي أفراد الإدارة المالية ومراجعة مستويات تأهيلهم وتدريبهم¹؛
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة²؛
- دراسة السياسات المحاسبية والتقديرات والتسويات الجوهرية المستخدمة والإدلاء برأيها. وتوصياتها بخصوصها والتي تشمل³:

1. مدى ملائمة الاختيارات الإدارية للمبادئ والسياسات المحاسبية ذات الأهمية الجوهرية من عدمها؛

- هل تغيرت من سنة إلى أخرى ولماذا هذا التغير إن وجد؛
 - ما مدى تأثير تلك التغيرات على التقارير المالية في الفترة الحالية والمستقبلية.
2. أحكام الإدارة حول التقديرات المحاسبية ذات الأهمية الجوهرية؛
- ما هي الفرضية الأساسية لاختيار تلك التقديرات؛
 - مدى تأثير التقارير المالية بتلك التغيرات في تلك الافتراضات؛
 - الدرجة النسبية للمخاطرة أو المحافظة في النتائج للتقديرات المحاسبية.
3. ماهي المعالجات المحاسبية البديلة؛

¹ خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق التشكيل والمهام دراسة مقارنة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، الرقم التسلسلي ISSN:1999558x، العدد 19، جامعة الواسط، العراق، 2015، ص 12.

² حسن كريم الشرع، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية، مجلة المثل للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الأول، الرقم التسلسلي: ISSN: 14192226 53862572، جامعة المثل، العراق، 2017، ص 168.

³ فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون، نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الرقم التسلسلي ISSN: 18189431/26179849، المجلد 9، العدد 29، جامعة بغداد، العراق، 2014، ص ص 60-61.

- المعالجات المحاسبية في الشركات المثيلة بالاعتماد على المعلومات المتاحة؛
- ما مدى قناعة مدقق الحسابات بالسياسات والتقديرات المحاسبية وهل تمت المصادقة عليها من قبل اللجنة المالية للشركة وهل هي متوافقة مع المبادئ والتطبيقات المقبولة قبولاً عاماً.
- أن تعمل لجنة التدقيق كمحذر للإدارة من أية سياسة محاسبية غير ملائمة أو أي قصور يكتنف أي عنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية من شأنه أي يؤدي إلى التأثير على نوعية وجودة القوائم المالية.
- متابعة تطور التقارير المالية: إذ يجب على لجان التدقيق مراعاة أي تغيرات في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تحدث على التقارير المالية وكذلك مدى قناعتها ب:
 - مدى تطبيق المتطلبات الجديدة وبما ينسجم وطبيعة عمل الشركة؛
 - مدى قدرة الإدارة على توفير الموارد وإثارة الاهتمام لفهم التطورات الحديثة في التقارير المالية.
- الإشراف على عملية الرقابة الداخلية والخارجية للشركة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية والمحاسبية، وكذا ممارسة الرقابة على أعمال المكلفين بها، والمساهمة في تعيين المدققين الخارجيين والإشراف عليهم ومناقشتهم في أتعابهم وتوفير البيئة المناسبة لضمان استقلاليتهم¹.
- ب. علاقة لجان التدقيق بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

- إن لجان التدقيق ومن خلال قيامها بمهامها التي تطرقنا لها في الفقرة السابقة من شأنها أن تؤدي ومن دون شك إلى:
- إضفاء جودة أكبر على البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الخاصة بالشركات؛
 - التبليغ عن أوجه القصور الذي يكتنف عمل نظام المعلومات المحاسبية والذي يؤثر على نوعية وجودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة؛
 - حث الإدارة التنفيذية من خلال مجلس الإدارة على توفير كافة الموارد والإمكانات التي يحتاجها نظام المعلومات المحاسبية لأداء مهامه سواء كانت مادية أو بشرية؛
 - توفير الاستقلالية الكاملة لعمل نظام المعلومات المحاسبية وإبعاده عن أية ضغوط قد يتعرض لها من قبل الإدارة التنفيذية قد تؤثر على موضوعية، نزاهة، وشفافية مخرجاته؛
 - توفير الاستقلالية الكاملة للأجهزة التي تتولى مهمة ممارسة الرقابة على أعمال ومخرجات نظام المعلومات المحاسبية (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)؛
 - تبليغ مجلس الإدارة بمختلف أوجه القصور التي تكتنف سياسة الإفصاح التي تنتهجها المؤسسة.

¹ Comptables Professionnels Agréés du Canada (CPA Canada), Surveillance de l'auditeur externe indications à l'intentions des comités d'audit, 2018, P.10, Cite: <file:///C:/Users/DELL/Downloads/01826-RG-surveillance-auditeur-externe-indications-comites-2018.pdf>

كل هذا من شأنه أن ينعكس إيجاباً على كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية ويمكنه من إنتاج قوائم مالية تتمتع بقدر عالي من النزاهة، الموضوعية، الإفصاح والشفافية خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

ثالثاً: التدقيق الداخلي

أهم ما يميز هذا النوع من التدقيق أنه يتم بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين للهيكل التنظيمي الخاص بالمنظمة؛ إلا أن ذلك لا يعني تبعيته المباشرة للإدارة التنفيذية، فحسب التأكيدات الحديثة التي جاءت بها حوكمة الشركات بأن نشاط التدقيق الداخلي مستقل له تبعية مباشرة للجنة التدقيق الخاصة بالشركة¹.

1. مفهوم التدقيق الداخلي

يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وهادف، يعمل على تأمين قدر من سيطرة المنظمة على عملياتها، من خلال تقديم النصائح والتوجيهات وتصحيح الأخطاء والمشاركة في خلق القيمة المضافة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها بواسطة إكسابها آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.²

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يؤدي إلى خلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال ضمان دقة عملياتها.³

- يعرف التدقيق الداخلي كذلك بأنه آلية من الآليات الرقابية الداخلية للشركة، يهدف إلى التأكد وتقييم مدى دقة ونزاهة القوائم المالية، سلامة الإجراءات والعمليات التشغيلية، تقييم فاعلية نظم المعلومات⁴. من خلال ما سبق نستنتج أن التدقيق الداخلي يهدف إلى:

- التقييم ومتابعة تنفيذ السياسات والخطط المرسومة بغرض اكتشاف نقاط الضعف في النظم والإجراءات المستعملة؛
- التحقق من صحة ودقة البيانات، المعلومات المالية والمحاسبية، القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة؛

¹ مصطفى محمد صديق وآخرون، تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مجلة التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، المجلد 29، العدد الأول، الرقم التسلسلي ISSN: 1818653X، العراق، 2016، ص 151.

² Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne « ifaci », cadre de référence international des pratiques professionnelles et de l'audit interne, édition de ifaci, 2013, p15.

³ Jacques Renard, Op.Cit, p 73.

⁴ IBID, p 73.

- حماية أصول وأموال المؤسسة من خلال إحكام الرقابة على العمليات ونظم إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.

2. التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات وعلاقته بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما في حوكمة الشركات سواء من حيث مراقبة تحقيق الأهداف التي تضعها الشركة، أو في تقييم الخطط والأساليب المعتمدة، أو في إدارة المخاطر التي قد تتعرض لها هذه الأخيرة؛ فحسب معهد المدققين الداخليين فإن المدقق الداخلي يساهم في دعم حوكمة الشركات عبر محورين، الأول هو تقييمه لجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة، والثاني هو تدقيقه المركز لمجموعة العناصر المتعلقة بها.¹

يرتبط نشاط التدقيق الداخلي بنظام المعلومات المحاسبية ارتباط وثيقا، إذ يشكل عنصر رقابي يسهر على فاعلية وسلامة مخرجات هذا الأخير؛ عموما يمكن إبراز دور التدقيق الداخلي في تدعيم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية من خلال النقاط التالية:²

- مراجعة وتقييم السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية والإدارية ورفعها لمجلس الإدارة؛
- تدقيق نظم المعلومات والتحقق من أمن وسلامة المعلومات التي تحتويها لإعطاء تقارير مالية وتشغيلية صحيحة ومفيدة وفي الوقت المناسب؛³
- التقييم ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة بغرض اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم المحاسبية والرقابية والإجراءات المستعملة بقصد التعديل والتحسين اللازمين؛
- التحقق من دقة وصحة البيانات المحاسبية وتحليلها، وهذا يتطلب من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمرة مستنديا وحسابيا؛
- التدريب وإلزام الموظفون بالسياسات والإجراءات المرسومة؛⁴

¹ فروم محمد الصالح، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص 22.

² المرجع نفسه، ص ص 22، 25، 27.

³ محمد الحسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، تاريخ المناقشة 2016، ص 54.

⁴ المرجع نفسه، ص 52.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- التأكيد على شفافية معاملات الشركة مثل: الإجراءات المحاسبية والمالية والتدقيق الخارجي؛
 - تحسين عمليات المؤسسة والتأكد من سلامة كافة معلوماتها المالية والتشغيلية وزيادة فعالية وفاعلية مختلف الأنظمة التي تنتجها؛
- من خلال ما سبق نستنتج أن نشاط التدقيق الداخلي يلعب دورا كبيرا في تدعيم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية ، ويمكنه من توفير قوائم مالية ذات جودة ومصداقية عالية خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

رابعاً: التدقيق الخارجي

يعتبر نشاط التدقيق الخارجي من بين أهم آليات حوكمة الشركات، إذ تعتبر وسيلة رقابية فعالة تساعد ملاك المؤسسة على ممارسة الرقابة على عملياتها وكشف مواطن الخلل والضعف في إدارتها، قصد وضع الطرق المثلى لمعالجتها، وكذلك تعمل على تخفيض المخاطر وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المنظمة.

1. مفهوم التدقيق الخارجي:

- تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقييمها تتعلق بوقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج المتحصل عليها إلى مستخدمي المعلومات¹.
- يعرف التدقيق الخارجي بأنه: فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصاً حيادياً منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي الحقيقي للشركة في نهاية فترة زمنية معلومة².
- يعرف التدقيق الخارجي كذلك بأنه قدرة المدقق على اكتشاف أعمال الغش والاحتيال وعدم انتظامية الحسابات المدرجة في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتبليغ عنها في تقريره السنوي³. مع مراعاة مبادئ الحياد، نزاهة، موضوعية، والاستقلالية، مع التزامه بكافة المعايير المهنية والأخلاقية ومعايير الأداء.

¹ هاشم حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، الرقم التسلسلي ISSN: 2072778X، العدد 16، العراق، ص 7.

² بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سبق ذكره، ص 55.

³ Eustache. Ebondo, et Autres, La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne, Harmattan, Paris, france, 2005, P 208.

2. محددات جودة التدقيق الخارجي في ظل تبني مفهوم حوكمة الشركات وعلاقتها بفاعلية نظام المعلومات المحاسبية

إن جودة عملية التدقيق تتأثر بعدة عوامل سوف نحاول التطرف لها من خلال هذا المطلب ولكن قبل ذلك يجب أولاً أن نبين المقصود بجودة عملية التدقيق.

أ. المقصود بجودة التدقيق الخارجي

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق الخارجي، إلا أنه لم يرد فيه تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى اختلاف آرائهم وتوجهاتهم، وفيما يلي سوف نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة به:

يقصد بجودة عملية التدقيق الخارجي مدى قدرة المدقق على اكتشاف خلل في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة والتبليغ عنه في تقريره السنوي؛ إلا أن ذلك يعتمد على كفاءة، استقلالية، وموضوعية مدقق الحسابات ومدى استعداداه لمواجهة الضغوط التي تفرض عليه من قبل الإدارة التنفيذية.¹

يمكن تعريف جودة التدقيق بـ "درجة الثقة في القوائم المالية المقدمة من قبل المدقق الخارجي لمستخدميها؛ والتي لا تتحقق إلا من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، الأخلاقية ومعايير التدقيق الميدانية."²

مما سبق نستنتج أن جودة عملية التدقيق تتحقق من خلال: هي درجة القبول التي يحدثها المدقق الخارجي على القوائم المالية من طرف مستخدميها، والتي تتحدد ب مقدار خلوها من الأخطاء، التزوير والتحريفات المؤثرة.

ب. محددات جودة التدقيق الخارجي في ظل تبني مفهوم حوكمة الشركات

لقد فتحت الأزمات والانهيارات المالية التي شهدتها بعض كبريات الشركات العالمية وما أثبتته من تواطئ عدد كبير من شركات التدقيق التي كانت تتولى عملية تدقيق حساباتها المجال نحو الاهتمام أكثر بجودة التدقيق الخارجي. تتأثر جودة عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي بمجموعة من العوامل، نلخصها فيما يلي:

¹ Charles Piot & a. Audit Quality and Earnings Management in France, 2005, working paper, date of consultation : 26/03/2019, P 3-4, available from: <http://ssrn.com/abstract=830484>

² Ali Abdessamed Omar, **Requirements for improving the external audit quality in Algeria**, Journal of Economic and Financial Studies, , Issue 8, Vol 1, Elouadi university, Algeria, 2015, P 291.

• استقلالية المدقق الخارجي: تعتبر استقلالية المدقق مكونا مهما لجودة عمله لأنها تقدم الضمان الكافي بأن الأعمال والنتائج المتوصل إليها من طرفه ليست ملوثة بالذاتية أو التلاعب أو الاغفال المتعمد بالتواطؤ مع أحد الأطراف المتعاقدة مع المؤسسة، وتتحدد من خلال قدرته ورغبته في الإفصاح عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة لدى العميل¹، لذلك فهي تعد من أبرز المتطلبات التي تفرضها حوكمة الشركات، فالتدقيق الخارجي بدون توفر عنصر الاستقلالية للمدقق لا معنى ولا فائدة له؛ لقد ألزمت معايير التدقيق الدولية ومختلف التشريعات الحديثة المدقق الخارجي بأن يكون متحررا من كل علاقة من شأنها أن تفقده شيئا من استقلاليته، فالمدقق الخارجي معرض إلى ضغوط اجتماعية واقتصادية قد تفقده استقلاليته، وتؤثر على موضوعيته وحياده في وصف مدى صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الخاصة بالشركة، والتي يمكننا إيجازها فيما يلي:²

- حصول المدقق على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية من الشركة التي يتولى عملية تدقيق حساباتها؛
- تقديم خدمات إدارية واستشارية بهذه المؤسسات الى جانب خدمات التدقيق؛
- وجود أي ارتباط للمدقق الخارجي أو علاقة قرابة مع أحد المدراء أو حاملي الأسهم؛
- طول فترة ارتباط المدقق الخارجي مع الزبون؛
- وجود ضغوطات اقتصادية على المدقق الخارجي، وخاصة عندما تكون للإدارة التنفيذية سلطة في تحديد أتعابه سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو في تعيينه أو في عزله باعتبار أن عميل المدقق هي الشركة مما يجعلها في موضع قوة مقارنة به، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق للحصول على زبائن وسعي بعض المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها مما قد يؤثر بشكل ملحوظ على استقلاليته.

لهذا أوجدت مبادئ الحوكمة ومختلف الدراسات والتشريعات الحديثة للشركات عبر العالم مجموعة من الحلول التي شأنها المحافظة على استقلالية وحيادية المدقق الخارجي ومن بين هذه التشريعات التشريع الأمريكي Sarbanes-Oxley-Act والذي تم بموجبه إلزام الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية ب:³

¹ طارق تليلي، هوارى سويسى، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 1، المجلد 19، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2019، ص 374.

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 90،91.

³ المرجع نفسه، ص 91.

- ضرورة إنشاء لجان للتدقيق تتولى مسؤولية ضمان استقلالية المدقق الخارجي ومراقبته، حيث تم منحها السلطة الكاملة في تحديد شروط أعمال التدقيق والأعمال الأخرى المتعلقة بترشيحه وطلب عزله وتحديد أتعابه والتنسيق بينه وبين الإدارة العليا؛
- تعيين المدقق الخارجي لمدة محدودة لدى المنشأة؛
- منع الجمع بين خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية في آن واحد؛
- وضع تشريعات من شأنها رسم حدود العلاقة الشخصية والمالية بين مستخدمي شركات التدقيق وزبائن المدققين.

- الزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيين المدقق الخارجي: بالإضافة إلى استقلالية المدقق الخارجي توجد هناك مؤثرات أخرى تؤثر على جودة عملية التدقيق تتعلق بمدى التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيينه ومدى أخذها بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح، واحتياجات الشركة، ومبادئ الإفصاح والشفافية عند عملية اختياره؛
- الزام الشركة بالمعيار الكفاءة المهنية عند تعيين المدقق الخارجي: إن تقرير التدقيق يكون ذا جودة إذا كان نتيجة لعملية تدقيق كفؤة تقنيا ومهنية¹، لذلك أضى جليا أن يتمتع فريق التدقيق الذي تختاره الشركة بدرجة عالية من الخبرة والتأهيل العلمي والتكوين المستمر.

ج. دور جودة التدقيق الخارجي في تدعيم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية

إن التدقيق الخارجي على غرار أليات حوكمة الشركات الأخرى يلعب دورا مهما في تدعيم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية؛ فالمدقق الخارجي ومن خلال إبداءه لرأي فني محايد ورفعته إلى مجلس الإدارة في شكل تقرير مفصل يتضمن تقييمه للقوائم المالية الخاصة بالشركة ومختلف النظم المتعلقة بها فهو يساهم في زيادة مستوى كفاءة وفاعلية هذا النظام؛ عموما يمكن تفصيل دور المدقق الخارجي في تدعيم فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في النقاط التالية²:

- المساهمة في صحة، دقة وصدق البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر من خلال التوجيهات والآراء والتصحيحات التي يمنحها للقائمين على نظام المعلومات المحاسبية؛
- المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي.
- اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الذي قد يكون في الدفاتر؛

¹ طارق تليلي، هوارى سويسى، مرجع سبق ذكره، ص 374.

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-63.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، كون تقرير المدقق له قوة أدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة؛
- تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقتراح أي تحسينات؛
- تقييم الخطط والإجراءات، قصد اكتشاف الاختلالات واقتراح الحلول، وهذا فيما يتعلق بالنشاط المالي والمحاسبي؛
- تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بالأهداف المرسومة؛
- مراقبة ودراسة النشاط التشغيلي للشركة والحكم عليه وتحليل حسابات التكاليف والتأكد من مطابقتها للحسابات المالية؛
- الحكم على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في ضمان صدق ونزاهة القوائم المالية، نظام المعلومات المحاسبية، وتقييم سياسات ونظم إدارة المخاطر التي تنتهجها الشركة، إذ أن القيام المدقق الخارجي بهذه الممارسات من شأنه أن يمنح هذه النظم أكثر كفاءة وفاعلية وقدرة على تحقيق الأهداف سواء أهداف الإجراءات أو أهداف المنشأة ككل.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات

يلعب نظام المعلومات المحاسبة دورا بارزا في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فمن خلاله يمكن قياس وتقرير معلومات مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وتحقيق توصيل فعال لهذه المعلومات إلى كافة الأطراف المستخدمة لها، بشكل عادل، شفاف ومتوازن وفي الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية السليمة؛ عموما سوف نحاول من خلال هذا المبحث التعمق أكثر في إبراز الدور الفاعل الذي من الممكن أن يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات.

1.2.3. دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل ممارسات حوكمة الشركات

شهدت بيئة الأعمال تغيرات جذرية ومتسارعة، حيث أن هذه التغيرات أثرت على أعمال المؤسسات الاقتصادية في العديد من دول العالم، وقد كانت استجابة هذه المؤسسات من خلال درجة المنافسة، والأطر والإجراءات والتشريعات المجبرة على التقيد بها سواء على الصعيد الدولي أو المحلي، الأمر الذي فرض على منظمات الأعمال إتباع طرق حديثة في تسيير أعمالها، من بين هذه الطرق رفع كفاءة الأساليب والأنظمة المحاسبية¹، من منطلق: " نظام حوكمة فعال يتطلب وجود أنظمة تقارير مالية فعالة"².

يتحدد دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات من خلال فاعليته وقدرته على تحقيق الأهداف والغايات التي أنشأ من أجلها (أنظر في الفصل الثاني، النقطة المتعلقة بأهداف نظام المعلومات المحاسبية)؛ عموما يمكن إبراز دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات في النقاط التالية:

- تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمالية: تعتبر جودة المعلومات المحاسبية من الموضوعات الشديدة الأهمية بالنسبة لكافة مستخدميها؛ ولا شك أن نظام المعلومات المحاسبية في حالة عجزه عن توفير معلومات تتميز بالجودة المطلوبة يصبح عديم الفائدة؛ بل قد يشكل خطر على سلامة القرارات والأداء والسلامة المالية والتشغيلية للشركة والمساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة،

¹ بن عيشي بشير. يزيد تقارير، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² Arvanitidou Virginia and Other, **The Role of Financial Accounting Information in Strengthening Corporate Control Mechanisms to Alleviate Corporate Corruption**, University of Macedonia, Greece, P 16, Date of Consultation: 20-02-2019, Cite:

<http://citeserx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.518.8642&rep=rep1&type=pdf> .

- تحقيق الإفصاح والشفافية: يعد معيار الإفصاح والشفافية من أهم أهداف حوكمة الشركات، حيث أنه يعمل على توفير القدر الكافي من المعلومات لمستخدميها وفي الوقت المناسب؛ لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ترى بأن الإطار الحوكمة في الشركة (بما فيها الإطار المنظم لعمل نظام المعلومات المحاسبية) يجب أن يضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالشركات وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي وأداءها المالي والتشغيلي¹.

- تقويم أداء المؤسسات الاقتصادية: تلعب المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية دور هاماً في كشف مختلف مظاهر الانحراف في المنظومة المالية والتسييرية والتشغيلية للمؤسسة، الأمر الذي من شأنه أن يتيح الفرصة للتصحيح، وهنا تظهر أهمية جودة المعلومات في صنع الفارق،

- من خلال جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية فهو يقلل من احتمال تعرض منظمات الأعمال والمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة للتضليل والمخاطر المختلفة، والتفطن لها في الوقت المناسب؛

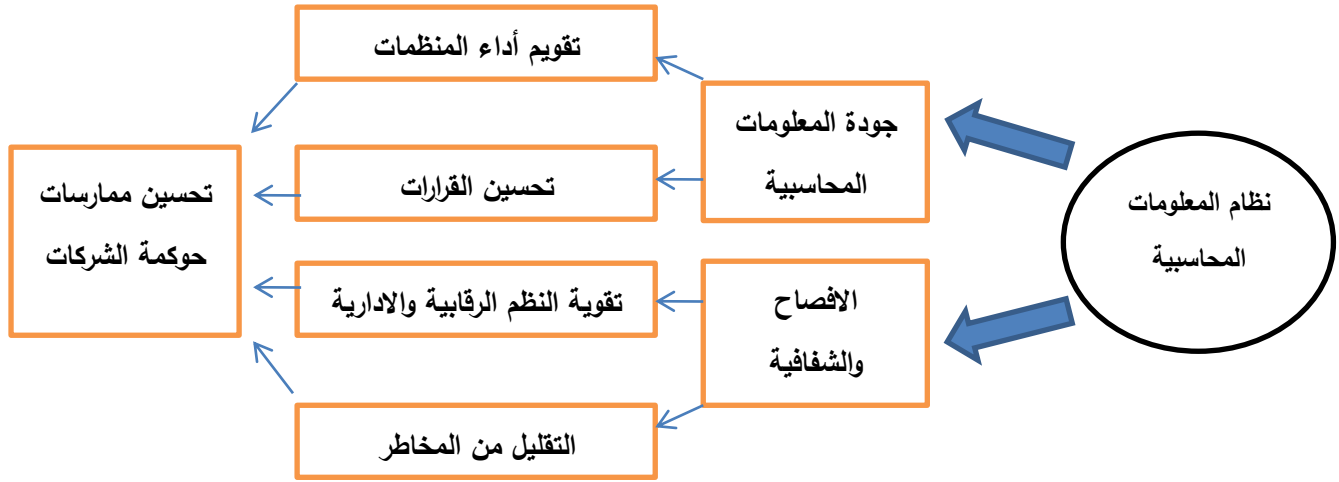
- يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تقوية النظم الرقابية والإدارية المختلفة لمنظمات الأعمال.

إن فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات يرتبط ارتباطاً وثيقاً بفاعلية عناصره ومكوناته؛ سواء كان الأمر يتعلق بالعنصر البشري المكون له، أو النظام المحاسبي المتبع، أو تكنولوجيا الإعلام والاتصال المستخدمة، أو الآليات الرقابية التي تتولى ممارسة الرقابة على أعماله، والتي سوف نتطرق لها بالتفصيل في المطلب الموالي.

عموماً يمكن تلخيص دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات في الشكل الموالي:

¹ عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، -ISSN 2572-9962/E-ISSN 2352-0147، العدد الثامن، 2017، ص ص 118-119.

الشكل رقم: 5 يبين دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث بناء على ما سبق.

2.2.3. عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات

ترتبط فاعلية نظام المعلومات المحاسبية بفاعلية العناصر والأنظمة الفرعية المكونة له؛ سوف نحاول من خلال هذا المطلب التعمق في تحديد العلاقة التي تربط مختلف مكونات وعناصر نظام المعلومات المحاسبية بحوكمة الشركات.

أ. النظام المحاسبي كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات:

توجد علاقة مترابطة بين النظام المحاسبي المطبق في أية دولة وبين حوكمة الشركات، فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه والذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم ممارسات حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة ومن خلال آلياتها ومبادئها تعمل على تحسين فاعلية هذا النظام وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة عنصر الثقة بها¹.

¹ مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص 14.

إن ضعف الممارسات المحاسبية يعد من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات، لذا فإن الحوكمة تقتضي إصلاح وتطوير الممارسات السليمة للمحاسبة، مع إعادة النظر في المعايير المحاسبية المطبقة وجعلها تتوافق مع معايير الدولية.

فالدول التي تسعى إلى تصميم نظام محاسبي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار¹:

- أن يكون النظام يتماشى مع اقتصاد السوق؛
 - أن تتوفر التقارير المالية التي ينتجها هذا النظام على خصائص الجودة المطلوبة؛
 - أن تحوز القوائم المالية التي ينتجها النظام على ثقة المتعاملين مع المنظمة.
- ب. **العنصر البشري كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات**

يشكل العنصر البشري حلقة مهمة لعمل أي نظام اداري بما فيها نظام المعلومات المحاسبية، لذلك أضحي من المهم في الوقت الحالي دراسة هذا العنصر وفهم تأثيراته وأسس الوصول إلى اكتساب أكبر قدر من الفاعلية عند توظيفه.

لكي يقوم نظام المعلومات المحاسبية بتأدية وظائفه ومهامه وجب وجود مجموعة من الأفراد المحاسبين تعمل على تشغيل هذه النظم بالشكل المطلوب وتتوافر فيهم مؤهلات تمكنهم من تشغيلها²، لذلك كان لا بد للمنظمة من العناية الفائقة باستقطاب من تتوفر فيهم المواهب، القدرات، والمهارات ليكون هذا النظام فعال؛ وأن تحافظ على هؤلاء المتميزين وتديم عملية تحفيزهم وتدريبهم وإثارة الدافعية لديهم. وأن تنمي فيهم الروح الأخلاقية بحيث تكون أخلاقهم المهنية قادرة على تمكينهم من التصرف بكل حياد³.

مهنة المحاسبة مثل مهن الخدمات الفكرية الأخرى تركز على مجموعة من الخصائص نلخصها فيما يلي⁴:

- إتقان المهارات الفكرية المحددة المكتسبة من خلال التدريب، التعليم، تراكم الخبرة؛

¹ جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 6، 2009، ص 76.

² هلايلي اسلام، أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 382..

³ Yvon Pesqueux, **Comptabilité et Ethique**, Archives-Ouvertes Fr, 2010, P 2, Site: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00477709/document> (05-02-2019)

⁴ Abderraouf Yaich, **Ethique et Compétences Comptables**, Imprimerie Reliure d'Art, Tunisie, 2003, P 1.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- احترام أعضائها لمجموعة مشتركة من القيم الأساسية مثل الكفاءة والاستقلالية والموضوعية والمهنية والأخلاق والمصادقية وجودة الخدمات وغيرها؛
 - الاعتراف بالواجب اتجاه الجمهور ككل مهما كان حجم التصادم في المصالح سواء بين المصالح الشخصية للأعضاء والجمهور أو الولاء لصاحب العمل في مقابل الجمهور (بالنسبة للمحاسبين بأجر)، أي خدمة العملاء أو أصحاب العمل وفق ما تقتضيه المعايير المهنية والأخلاقية.
- لكن هذه المهنة كغيرها من المهن قد تواجهها عدة مشاكل، منها تصادم المصالح مع الإدارة، انعدام الشعور بالمسؤولية، التراخي في أداء الواجبات، الإلتجار بالوظيفة واستغلال السلطة الإدارية لتحقيق أغراض شخصية وغيرها، كل هذا من شأنه أن يعرض المحاسبين لضغوط قد ينتج عنها قيامهم بممارسات غير أخلاقية تمس بصحة وصدق مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، ويحد من قدرته على تحقيق أهدافه؛ لذلك فقد كانت هناك عدة دعوات من منظمات وهيئات دولية وباحثين مهتمون بمجال حوكمة الشركات إلى إصدار عدة مدونات أخلاقية خاصة بمهنة المحاسبة منها: مدونة أخلاقيات مهنة المحاسبة الخاصة بمجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين واللجان المنبثقة منه، والمعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين بالاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC واللجان المنبثقة منه¹، والتي دعت في مجملها المحاسبين إلى العمل وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها، وألزمهم بالعمل بجد وبكفاءة وألزمهم باتباع تعليمات عميلهم أو صاحب العمل بما يتفق مع متطلبات النزاهة والموضوعية والاستقلال².
- بغية الوصول بنظام المعلومات المحاسبية إلى أعلى مستويات الأداء يجب أن تتوفر في المحاسب الخصائص التالية³:

1. الموثوقية: وتتحقق عندما تشتمل على ما يلي:

- النزاهة: ينبغي على المحاسب أن يكون موثوقا به، أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادرا على تحمل المسؤوليات التالية:

¹ خالد عثمان عبد الرحمان عثمان، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، السنة 2019، ص 183.

² Hazami Ammar, et Autres, **Réflexions Autour des Principes Fondamentaux de L'éthique Comptable**, Communication Présentée à la Journée de Recherche EBEN-France : éthique et entreprise, 24 mai 2007, P 6.

³ صبايجي نوال، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مجلة معارف، المجلد 11، العدد 21، جامعة البويرة، الجزائر، ص ص 230-232.

- الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قدراته على تنفيذ واجباته في الإطار أخلاقي؛
- رفض أية هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها أن تؤثر على تصرفاته؛
- عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة؛
- السرية: تعني المحافظة على سرية المعلومات في المنشأة، وفي ظلها يجب أن يتحمل أيضا المسؤوليات الآتية:
- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني في بهذا الإفصاح؛
- إعلام مساعديه بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية؛
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح له للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية.
- 2. **المشروعية:** يجب على المحاسب أن يثبت مشروعية كل ما يتعلق بعمله وواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وأن يثبت بأنها تقع ضمن إطار الأحكام والمبادئ الشرعية والقانونية.
- 3. **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** الموظفون الأكفاء مهمون لجودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية¹، لذا يجب على المحاسب أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، وأن لا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته مجتمعة اتجاه مهنته ورؤسائه وعليه أيضا تحمل المسؤوليات التالية:
- المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص وما يستجد من قوانين وتعليمات صادرة من جهات رسمية؛
- أداء المهام والواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛
- إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها؛

¹ Daw Hla, And Other, **Efficiency of Accounting Information System and Performance Measures – Literature Review**, International Journal of Multidisciplinary and Current Research, ISSN: 2321-3124, Vol.3, 2015, P 2. Cite: <http://ijmcr.com/wp-content/uploads/2015/09/Paper11976-984.pdf>

4. **الموضوعية:** يجب على المحاسب أن يكون عادلاً، متجرداً ومحايداً غير متحيز وأن لا يسمح للآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية؛ كما يقع على عاتقه:

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدمي المعلومات والتقارير وتقديم كامل الإيضاحات الضرورية.

إن جملة الفضائح المحاسبية التي شهدتها كل من (WorldCom, Enron, Parmalat, OneTel) كشفت الحاجة إلى فهم وتحسين عملية صنع القرار وفق أسس أخلاقية¹، حيث رداً على ذلك حملت عدة منظمات وهيئات دولية المؤسسات مسؤولية اعتماد ميثاق أخلاقي يتعلق بعمل نظام المعلومات المحاسبية يتوافق مع مبادئ حوكمة الشركات ويقوم على شعار (العلم، الضمير، الاستقلال) بما يسمح للنظام تحقيق أهدافه، وهنا يقع على عاتق المؤسسة²:

- اختيار الكفاءات المناسبة لشغل المناصب المتوفرة في النظام؛
 - تطوير وتحديث مستوى معارفهم باستمرار؛
 - مواكبة الإصلاحات القانونية والمالية والتجارية والاجتماعية والمحاسبية والاقتصادية؛
 - توفير ومواكبة وتحديث التقنيات والبرمجيات والوسائل التي تؤثر بشكل مباشر على عمل نظام المعلومات المحاسبية؛
 - توفير الاستقلالية الكاملة لكافة العاملين بالنظام وإبعادهم عن كل الضغوط التي قد تحدّهم عن ممارسة مهامهم بالجودة المطلوبة؛
 - توفير آليات وأطر رقابية كفؤة تضمن فاعلية العملية رقابية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
- ج. تكنولوجيا المعلومات والاتصال كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات**

مع تطور العلوم وظهور أدوات تكنولوجيا المعلومات من الحاسوب والأجهزة والبرامج المتصلة به، أصبح من الضروري أن تتأقلم جميع العلوم معها؛ والمحاسبة كغيرها من العلوم كانت رائدة في تبني هذا التطور، وأصبح من النادر الآن استخدام نظام المحاسبة اليدوي في المؤسسات الاقتصادية.

¹ Hazami Ammar, et Autres, Op Cit, P 3.

² Abderraouf Yaich, Op Cit, p 3.

من المعروف بأن استخدام تكنولوجيا المعلومات وأدواتها مثل الحاسوب في المحاسبة قد دلل الكثير من العقبات والصعوبات التي كان يواجهها النظام اليدوي، فقد جعل آلية تسجيل العمليات ومعالجتها تتم بصورة سريعة جدا وبتكلفة ودقة قد تكون متناهية النظر، بل مكن المؤسسات الاقتصادية من الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية في أي وقت تشاء، كما مكنها كذلك من الاستغناء عن طرق المحاسبة التقليدية والغير سليمة¹.

يمكن تلخيص أهم اتجاهات تأثير تكنولوجيا المعلومات وأدواتها على نظام المعلومات المحاسبية في النقاط التالية:²

- إن تكنولوجيا المعلومات وأدواتها تعتبر أداة فعالة لتخفيض حجم النفقات وإعادة التنظيم، وكذلك تخفيض حجم الجهاز الإداري وبالأخص الإدارة الوسطى فضلا عن العمالة المستخدمة في الإنتاج، وكل ذلك يؤدي إلى تخفيض تكاليف المعالجات المحاسبية؛
- يساعد استعمال أدوات تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة العليا مع التوسع في توزيع عملية اتخاذ القرارات في الإدارة التنفيذية وهذا الاتجاه يعني مركزية الرقابة ولا مركزية اتخاذ القرارات وهو أسلوب يجمع بين مزايا الأسلوبين في وقت واحد ويحقق مرونة ودرجة استجابة عالية في المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية؛
- ساعدت أدوات تكنولوجيا المعلومات على خلق قنوات اتصالات جديدة من خلال شبكة الاتصالات على مستوى النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية وقد مكن ذلك من زيادة سرعة تدفق ومعالجة وتبادل المعلومات وتطوير أدوات حديثة لتبادل المعلومات كالاتصالات والتفاوض وعقد الصفقات عن طريق الشبكات والاتصال عن بعد أو الأدوات الأخرى، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية؛
- ساهمت تكنولوجيا المعلومات في زيادة قدرة نظام المعلومات المحاسبية على التكيف والتأقلم السريع مع بيئة العمل في الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال توفير أدوات اقتصادية فعالة لخرن واسترجاع ومعالجة

¹ قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10/2012، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012 ص 276.

² ابراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والسبعون، الرقم التسلسلي: 18136729، جامعة المستنصرية، العراق، السنة 2009، ص 12-13.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- البيانات وتقديمها إلى متخذي القرار في الوقت المناسب وقد انعكس ذلك بوضوح على زيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وأتاح له مرونة كبيرة في التعامل مع المتغيرات السريعة والاستجابة لها؛
- تقليل مساحات خزن البيانات المختلفة التي يتم الحصول عليها وتحويلها إلى ملفات يمكن استدعاؤها مباشرة من قاعدة البيانات المركزية وكذلك إمكانية تحديثها أولاً بأول؛
- إمكانية تحقيق التكامل مع نظم المعلومات الأخرى من خلال تسهيل عملية التبادل الإلكتروني للبيانات فيما بينها؛
- الاستفادة من القدرات التي توفرها الوسائل الإلكترونية في تسهيل أداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك المعتمدة على تطبيق الأساليب الإحصائية والرياضية.
- كسر حاجز الوقت، حيث أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في توصيل المعلومة لمستخدميها قد وفر كثيراً من الوقت عن كل أشكال توصيل والحصول على المعلومات¹؛
- حيادية وموضوعية المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية مع وجود برمجيات تمتاز بقدرتها على القيام بتحليل كميات هائلة من البيانات وفي وقت قياسي وبدقة متناهية بعيداً عن الأخطاء الحسابية، والتدخلات البشرية²؛
- استعمال تكنولوجيا المعلومات الاتصال أدى إلى تسهيل عملية مراجعة الحسابات وتسهيل عملية اكتشاف التلاعب وبالتالي تقديم معلومات مالية دقيقة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية؛
- تسهيل عمليات تقديم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية (نشر المعلومات للأطراف المستفيدة منها)، حيث ثبت بأن نشر البيانات والمعلومات المحاسبية على شبكة الأنترنت يحقق علاقات أفضل مع الأطراف ذات المصلحة المرتبطين بالمؤسسة مثل المستثمرين، والموردين والعملاء وغيرها، كما أنها تخفض من تكاليف الاتصالات المطلوبة للاستفسار عن هذه المعلومات³.
- تظهر العلاقة بين حوكمة الشركات بين تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أهمية ودور هذه الأخيرة في خدمة وتحقيق أهداف ومزايا الحوكمة، فمن خلالها يمكن توفير وسائل تساهم وتساعد على توفير

¹ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 277.

² ابراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 277.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

معلومات مالية ومحاسبية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في ممارسة الرقابة على مختلف جوانب الأداء في المنظمة وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل مع مختلف الأطراف ذات المصلحة¹.

د. الآليات الرقابية كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات

لقد تم تناول هذه النقطة بالتفصيل في المطلب الثالث من المبحث الأول في هذا الفصل.

3.2.3. أثر تبني نظام محاسبي مستنبط من معايير التقارير المالية الدولية وعلاقته بحوكمة الشركات

يهدف نظام المحاسبي إلى توفير المعلومات المالية والمحاسبية تتمتع بجودة عالية، والتي يعتمد عليها متخذو القرارات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إلا أن وجود عدة أنظمة محاسبية خاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي العالمي كان عائقاً لتحقيق ذلك؛ الأمر الذي ولد الحاجة لتوحيد وإصدار نظام محاسبي عالمي موحد مستنبط من معايير التقارير المالية الدولية (IAS-IFRS) يتسم بالشفافية، الوضوح، الاتساق، التجانس وتوافر درجة عالية من التماثل وقابلية المقارنة. قبل التطرق إلى تبيان أثر تبني نظام محاسبي مستنبط من معايير التقارير المالية الدولية وعلاقته بحوكمة الشركات لا بأس أن نقدم أولاً بعض المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التقارير المالية الدولية (IAS / IFRS).

1.3.2.3. مفاهيم أساسية حول معايير التقارير المالية الدولية (IAS / IFRS)

لقد أدى الانفتاح الاقتصادي العالمي وعولمة أسواق رأس المال والتطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات وسعي الدول نحو ضبط الأعمال والقواعد المحاسبية إلى زيادة الحاجة لمعايير محاسبية موحدة بين كافة دول العالم، ولقد كان ذلك من خلال تأسيس لجنة تحت مسمى لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 (IASC) والتي حملت على عاتقها مسؤولية إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية تحت مسمى المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)؛ وفي سنة 2001 تغير اسم هذه اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكذلك تم تعديل مسمى معايير المحاسبة الدولية (IAS) إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

1.1.3.2.3. ماهية معايير التقارير المالية الدولية

¹ عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، فلسطين، العدد الثامن ديسمبر 2017، ص 123.

لقد جاءت كلمة معيار كترجمة لكلمة Standard وهي تعني القاعدة المحاسبية؛ ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

تعرف معايير التقارير المالية الدولية بأنها: عبارة عن نماذج وإرشادات عامة تهدف إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة وتدقيق الحسابات؛ وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة¹.

تعريف معايير التقارير المالية الدولية كذلك بأنها: مجموعة القواعد والأسس التي تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، وكذلك تبين الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها².

وبالتالي يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح وللتقييدات والمعالجات والإجراءات المحاسبية الصحيحة الخاصة بمؤسسة معينة.

2.1.3.2.3. أهداف معايير التقارير المالية الدولية

تهدف معايير التقارير المالية الدولية إلى³:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً؛
- مساعدة الدول التي تفتقر إلى وجود معايير محاسبية خاصة بها⁴؛

¹ سعودي بلقاسم، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، تاريخ المشاهدة: 2018-10-25، ص 4، الموقع: <https://www.kantakji.com/media/9253/m0026.pdf>

² قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 77.

³ Frederick D.s.choi, and Others, **International Accounting**, (New Jersey: Pearson education, Inc, upper saddle River, , 2002) , P 320 .

⁴ نصر الدين حامد أحمد النور، معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية في السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، تاريخ المناقشة 2017، ص 59.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- تحسين جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية من خلال توفير خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تنتجها، ومن ثمة تشجيع الممارسات الأخلاقية وخدمة مستخدمي هذه المخرجات وكسب ثقتهم؛
- توفير الحماية للأموال المستثمرة في السوق العالمية¹؛
- تشجيع الشفافية وتوفير قابلية المقارنة للمستخدمين عن كل الفترات المعروضة؛
- ايجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة كأسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة قوائم مالية على قوانين ومعايير محلية تفقدها خاصية المقارنة، بل يجب أن تكون في ظل توجه عالمي موحد هو المعايير التقارير المالية الدولية²
- إضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى³:

- معالجة مشاكل القياس وإعداد القوائم المحاسبية التي تنتج عن العمليات التجارية الدولية؛
- وضع أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول والاستفادة من تجاربها للتوصل إلى نظم محاسبية أكثر ملائمة ودقة تلبي الاحتياجات المختلفة لكل بلد.

2.3.2.3. أثر تبني نظام محاسبي مستنبط من معايير التقارير المالية الدولية وعلاقته بحوكمة الشركات

لقد أضحى في الوقت الراهن تقارب النظام المحاسبي مع معايير التقارير المالية الدولية أحد محددات جودة المحاسبة⁴، لما له من آثار إيجابية على ممارسات حوكمة الشركات؛ يمكن تلخيص هذه الآثار فيما يلي⁵:

¹ منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وابعاد الإفصاح والشفافية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنعقد يوم: 13-14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، ص 5.

² بودلال على وآخرون، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، المنعقد يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 7.

³ سعود جابيد العمري، المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 21.

⁴ Ana Maria, and Others, **IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review**, Journal of Business & Economic Policy, Vol. 2, No. 2; June 2015, 2015, P 105.

⁵ نصر الدين حامد أحمد النور، مرجع سبق ذكره، ص 59.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- تُوفر معايير التقارير المالية الدولية لمستخدمي المعلومات المحاسبية معلومات حول الوضع المالي والأداء، وأيضاً معلومات للإدارة حول أمور الشركة، فيفترض من هذه المعلومات أن تكون واضحة وثابتة، ومتسقة ومعمول عليها وقابلة للمقارنة؛
 - تلبي المعلومات المعدة وفق معايير التقارير المالية الدولية متطلبات المتعاملين المحليين والأجانب، حيث لا يمكن فهم وقراءة قوائم مالية معدة على أسس مختلفة قد تحوي الغموض¹ وسوء الفهم؛
 - من الصعب تبني دولة معينة معايير محاسبية لدولة أخرى بسبب السيادة الوطنية، ولكن تبني معايير التقارير المالية الدولية الصادرة من جهة محايدة يلقي استحساناً وقبولاً؛
 - إن وجود الخصائص النوعية في التقارير المالية المعدة وفق معايير التقارير المالية الدولية يعطيها قبول أكبر ويكسبها ثقة مستخدميها.
 - تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى قابلية مقارنة القوائم المالية ويرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات أي ترشيد عملية اتخاذ القرارات على أسس سليمة وواضحة؛
 - إن تأسيس معايير محاسبة دولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل على مستوى الأسواق الدولية.
- حسب رأي الباحث فإن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يؤدي كذلك إلى:
- الحد والتقليل من حجم الممارسات الغير الأخلاقية الممتلئة في عمليات تحريف وتزوير وتضليل الحقائق والمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية؛
 - العمل على ترسيخ أسس العدالة والإفصاح والشفافية والمساءلة واحترام القانون التي تدعو إليها حوكمة الشركات.
 - المساهمة في التقليل من حجم المخاطر التي قد يتعرض لها المساهمون ومنظمات الأعمال وباقي الأطراف ذات المصلحة، نتيجة لاتخاذ قرارات مبنية على معلومات غير دقيقة.
 - نشر معلومات دقيقة، وافية، صحيحة وموثوقة تسمح لمستخدمي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات ومن ثمة تسهيل اتخاذ القرارات؛

¹ بودلال على وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 6.

- السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي خاصة بالنسبة للمساهمين والمتعاملين الأجانب، الأمر الذي من شأنه أن يقلل من احتمال تضليلهم.

بالإضافة إلى ما سبق فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى¹:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة، أو قد يؤدي بالمؤسسات إلى استخدام طرق متباينة، وغير موحدة، أو قد يؤدي إلى عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة؛
 - كذلك غياب المعيار الدولي قد يؤدي إلى إعداد القوائم المالية بطريقة كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها من قبل مستخدميها؛
 - غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للشركة الواحدة أو المؤسسات المختلفة، وبالتالي يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر عملية المقارنة أو دراسة البدائل؛
 - غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ القرارات سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن القرارات في حال اتخاذها قد تحتل مخاطر كبيرة.
- تأكيدا لما سبق فقد أثبتت العديد من الدراسات الدور الإيجابي لتبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة المحاسبة والقوائم والمعلومات التي تنتجها ومن بين هذه الدراسات نجد:

- دراسة مجدي مليجي (2014)، حيث استهدفت الدراسة التي قام بها اختبار أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة من ناحية، وتحليل انعكاسات ذلك على قرارات المستثمرين في بيئة الأعمال السعودية من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية ممثلة في تخفيض المستحقات الكلية، وكذلك وجود تأثير إيجابي لهذه المعايير على قيمة الشركات المسجلة ممثلة في زيادة قيمة (Tobin's Q)؛ كما توصلت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات المستثمرين وتوجهاتهم المستقبلية، حيث تعطيهم إشارة إيجابية عن الأداء المالي للشركة².

¹ جودي محمد رمزي، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص 54.

² مجدي مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، تاريخ المشاهدة: 2018-10-21، ص 01-50، الموقع: http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%201651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elakeem%20Melegy_The%20Impact%20of%20the%20Transition%20to%20IFRS%20on%20the%20Quality.pdf

• دراسة (Irina-Doina Pascan) 2015 تحت عنوان:

Measuring The Effects of IFRS Adoption On Accounting Quality

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر الانتقال من معايير المحاسبة الوطنية إلى المعايير الدولية للتقارير المالية على جودة المحاسبة في أوروبا، توصلت الدراسة إلى أن لمعايير المحاسبة والنظم القانونية والسياسية وحوافز التقارير المالية تؤثر جميعها على جودة المحاسبة¹.

• دراسة Onyek welu و Uche Lucy، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على جودة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية والمحاسبة ككل في نيجيريا، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي كبير لتطبيق هذه المعايير على جودة التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستثمار وعلى نطاق واسع في تنمية الرأس المال البشري والبنية التحتية اللازمة لترسيخ وتبني معايير التقارير والإبلاغ المالية الدولية².

أما فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت دراسة علاقة تبني معايير التقارير المالية الدولية بحوكمة الشركات فنجد:

• دراسة Fumiko Takeda و Takeshi Watanabe، دراسة تحت عنوان: الحوكمة وأسعار أسهم الشركات اليابانية المتبنية لمعايير التقارير المالية الدولية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تبني حوكمة الشركات من خلال الاعتماد على معايير التقارير المالية الدولية عند إعداد القوائم المالية على أسعار أسهم الشركات اليابانية، توصلت الدراسة إلى أن أسعار أسهم الشركات التي تعلن اعتمادها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تميل إلى الزيادة بالمقارنة بالشركات الأخرى³.

¹ Irina-Doina Pascan, **Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality**, Petru Maior University of Tîrgu-Mureu, Nicolae Iorga Street 1, Tîrgu-Mureu 540088, România, 2015, p 581-586.

² Uche Lucy and Others, **Relevance of international financial Reporting standards on accounting Quality in Nigeria**, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) (Vol.7, No.15, 2016, P 39-46).

³ Fumiko Takeda and Others, **Corporate Governance and Stock Prices of Japanese Firms Adopting International Financial Reporting Standards : Early Evidence**, University of Tokyo, 2016, cite: <https://doors.doshisha.ac.jp/duar/repository/ir/22890/017067040007.pdf>

- الدراسة التي أجرتها (Chan, Hsu, and Lee (2013) توصلت إلى أن معايير التقارير المالية الدولية تحسّن من شفافية ومصداقية القوائم المالية الخاصة بالشركات المدرجة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتخفض تكاليف ومخاطر المعلومات بالنسبة للمستثمرين الأمريكيين¹.
كخلاصة لما سبق يمكن القول بأن تبني واعتماد نظام محاسبي مستنبط من معايير التقارير المالية الدولية يعتبر إشارة على تقييد السلوك السلبي للمديرين ويوفر حماية أكبر للشركات والمساهمين² وكافة الأطراف ذات المصلحة.

¹ Ana Maria, and Others, op cit , P 106 .

² Lukluk Fuadah and Others, **International Financial Reporting Standards Convergence and Quality of Accounting Information: Evidence From Indonesia**, International Journal of Economics and Financial Issues, ISSN: 2146-4138, 2017, P 435.

المبحث الثالث: الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية

تعتبر التقارير المالية التي تصدرها الشركات من أهم مصادر جمع وتوصيل المعلومات للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، وبما أن المديرين التنفيذيين هم الذين يشرفون على إنتاج هذه التقارير فقد يستغلون ذلك من أجل التلاعب بالمعلومات والأرقام التي تتضمنها بما يخدم أهدافهم ومصالحهم الشخصية. ونظرا لكون رقم الأرباح يعتبر من أهم البنود التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية فقد يقوم المديرون بإدارته وتوجيهه من خلال استخدامهم للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي توجيه العمليات والإجراءات المحاسبية، بهدف تضليل بعض مستخدمي هذه القوائم حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في هذه التقارير. عموما سوف نحاول من خلال هذا المبحث التعرف على أهم جوانب الممارسات الغير أخلاقية (إدارة الأرباح) التي قد تقوم بها الإدارة في بعض الشركات وتبيان علاقتها بنظام المعلومات المحاسبية من جهة وحوكمة الشركات من جهة أخرى، وكذلك إعطاء أمثلة الحية لبعض الفضائح مالية التي شهدتها بعض كبريات الشركات العالمية.

1.3.3. إدارة الأرباح: المفهوم، الدوافع، الأساليب، ونماذج الكشف عن ممارستها

في الآونة الأخيرة واجهت بيئة الأعمال تغيرات جذرية، وهذا ما انعكس على ظهور العديد من المعاملات المالية المعقدة، الأمر الذي فرض على الإدارة إيجاد طرق للتحكم في المعلومات المحاسبية لمواجهة هذه الظروف وذلك باستخدام مختلف التفسيرات والبدائل والأساليب المتعددة لتكون متسقة ومقبولة مع المعايير المحاسبية، الأمر الذي فتح الباب أمام الإدارة للتحايل والتلاعب بالتقارير المالية لتقديم أفضل صورة للمستثمرين، والمساهمين من خلال ما أصبح يعرف ب إدارة الأرباح. عموما سوف نحاول من خلال هذه النقطة التطرق إلى مفهوم إدارة الأرباح وتبيان دوافعها ومختلف الأساليب المعتمدة لممارستها.

أ. مفهوم إدارة الأرباح

تمارس إدارة بعض المؤسسات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، أو لتحقيق مكاسب شخصية مثل الشهرة، المحافظة على المنصب وغيرها؛ عموما يمكن تعريف عملية إدارة الأرباح بأنها:

- مجموعة الممارسات التي تمارسها الإدارة من خلال التلاعب والغش وتحويل الأرقام المحاسبية من وضع معين إلى وضع آخر من أجل تحقيق مكاسب معينة¹.
 - تعريف إدارة الأرباح كذلك بأنها: عبارة عن سلوك تقوم به الإدارة، يؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية، ولا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية للشركة، وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل².
 - تعرف كذلك بأنها: تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هو في الواقع إلى ما يحقق رغبة المعدين (المستفيدين)، من خلال الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعض منها أو كلها³.
 - يمكن تعريف إدارة الأرباح كذلك بأنها: عملية تحريف وتجميل القوائم المالية للشركات بهدف تغيير مدلولها، وتحدث عند استخدام المديرين للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي وفي توجيه العمليات والإجراءات المحاسبية، بهدف تضليل بعض مستخدمي هذه القوائم حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في هذه التقارير⁴.
 - تعرف كذلك بأنها: تدخل متعمد من طرف الإدارة أو أي جهة أخرى لغرض التأثير على الأرقام المحاسبية أو التدفقات النقدية التي تحدث في الدخل، لغرض معالجة الانحرافات الغير طبيعية، من خلال اختيار بعض السياسات المحاسبية والاستفادة من مرونتها⁵.
- على الرغم من تنوع التعاريف المتعلقة بإدارة الأرباح إلا أنها كلها تصب نحو مفهوم واحد وهو: تحريف وتغطية الأداء الحقيقي للمؤسسة؛ من خلال القيام بالتأثير أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الخاصة بالشركة بهدف تحقيق منافع ذاتية للإدارة وتضليل مستخدمي هذه المعلومات وبالتالي ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:
- أن الغرض من الممارسات المحاسبية التي تؤدي إلى التلاعب في النتائج محاسبية هو خلق انطباع مغاير للأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية والذي يعد من الممارسات الغير أخلاقية؛
 - أن كل من تمهيد الدخل، وممارسات المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية الاحتيالية وممارسات المحاسبة الغير المتحفظة جميعها تشير في مضامينها إلى الممارسات الخاصة بالعرض غير الملائم للحقائق التي

¹ أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمان، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص 17.

² سمير كامل محمد عيسى، أثر المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، جويلية 2008، ص 13.

³ Artur Holda, and Others, **Definitions, perception and Functioning of Creative accounting in the Theory and Practice of Different Languages**, countries and parts of the world, China-USA Business Review, , Vol. 15, No. 5, 205-225, 2016, P 209.

⁴ Paul M. Healy, and Others, **A review of the earnings management literature and its implication for standard setting**, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol 13, N° 4, 1999, P 368.

⁵ Mohammed Shanikat, **Exploitation Of Earnings Management Concept to influence the Quality of Accounting Information**, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847, Vol.8, No.22, 2017, P 55.

حدثت خلال فترة مالية معينة بطريقة متعمدة تشير في طياتها تحقيق غايات لأطراف محددة، وإخفاء النتائج الحقيقية للقرارات الإدارية،

- يهدف المديرون من وراء ممارسات إدارة الأرباح إلى تغيير مدلول التقارير المالية لتظهر بشكل يخدم مصالحهم الشخصية، ويتم ذلك من خلال التلاعب ببعض البنود من خلال استعمال السلطة التقديرية والأحكام الشخصية للمديرين¹؛

- قد يكون التلاعب بالأرباح المعلن عنها ضمن حدود المعايير المحاسبية المتعارف عليها عملاً قانونياً، ولكن لا يمكن له أن يكون دائماً عملاً أخلاقياً؛

- تعتبر ممارسات إدارة الأرباح التي تستغل المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تشويهاً لتطبيق هذه المبادئ؛

ب. دوافع إدارة الأرباح:

هناك عدة دوافع تحفز الإدارة على ممارسة عملية إدارة الأرباح نذكر منها:

○ الدوافع التعاقدية²: ينشأ هذا النوع من الدوافع عندما يكون هناك عقد ما بين الشركة وبين أطراف الأخرى، بحيث يكون هذا العقد مبنياً على استخدام البيانات والنتائج المحاسبية للمساعدة في مراقبة وتنظيم هذه العلاقات التعاقدية، ومن بين هذه العقود نجد³:

● زيادة مكافآت وحوافز الإدارة: يقوم الملاك بعقد اتفاقيات مع المديرين ليضمنوا بأن هؤلاء الذين يمثلونهم لن يقوموا بأية أعمال تؤدي إلى تخفيض قيمة الشركة، وتسمى هذه الاتفاقيات بعقود الحوافز، والتي تتجلى في صورة مكافآت مالية تعطى للمديرين سنوياً إضافة إلى رواتبهم الثابتة، وقد تتخذ هذه المكافآت شكل أسهم من رأس مال الشركة. إن معظم عقود مكافآت الإدارة تقيس إنجازات المديرين من خلال البيانات المحاسبية مثل حجم الأرباح، حجم المبيعات، مما قد يؤثر على سلوك المديرين عند إعدادهم للتقارير المالية من خلال زيادة أو تخفيض الأرباح وفقاً لمصالحهم الشخصية.

● التوافق مع شروط الدين: وفقاً لنظرية الوكالة، هناك علاقة تعاقدية بين المديرين والدائنين يمكن أن تولد تضارباً في المصالح، إذ عادة ما تتضمن عقود الدين بعض الشروط التي يضعها الدائنون مثل عدم توزيع الأرباح إلا إذا استوفى الدائنون أقساطهم من القرض؛ الأمر الذي يولد لدى المديرين حافزاً لإدارة أرباحهم لأجل الوفاء بشروط الدين.

● تحقيق الأمن الوظيفي: قد تكون هناك دوافع غير مالية تجعل الإدارة تمارس إدارة الأرباح، كأن يقوم المدير أو الرئيس التنفيذي الجديد بتخفيض الأرباح في سنة توليه المنصب، ثم يمارس إدارة الأرباح صعوداً في السنوات التالية حتى يظهر مدى كفاءته. إضافة إلى المديرين الذين هم على وشك التقاعد

¹ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

² سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 7 - 10.

قد يستخدمون إدارة الأرباح صعوداً (غالباً ما تتم من خلال تخفيض مصاريف البحث والتطوير في السنة الأخيرة من عملهم في الشركة) من أجل زيادة قيمة التعويضات التي تدفع لهم عند مغادرتهم الشركة أو للحصول على مقعد في مجلس الإدارة. كما أن فترات ضعف الأداء قد تحفز المديرين على اتخاذ تدابير تعتمد على الحكم الشخصي من أجل إخفاء هذا الضعف وتجنب فقدان وظائفهم وتأثر سمعتهم المهنية.

○ الدوافع المتعلقة بتوقعات السوق المالي: تظهر دوافع السوق لإدارة الأرباح عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة، حيث يقوم المديرون بإدارة الأرباح بنية التأثير على السوق، من خلال ضمان تدفق مستمر للأرباح لكسب ثقة وإعجاب المستثمرين، كما هو الحال عند إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة، وذلك بهدف زيادة أسعارها أو على الأقل الحفاظ على قيمتها¹. كما يوجد لدى المديرين الحافز لتحقيق الأرباح المخططة لتفادي العقوبات التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة إذا فشلت في تحقيق توقعات المحللين الماليين²، ففي بعض الدول تمارس الأسواق المالية ضغوط على المديرين من خلال وضع لوائح تتطلب الحد الأدنى من الأداء للشركة الراغبة في إصدار أسهم؛ أو تلك التي تريد الحفاظ على مكانتها في السوق، هذه الضغوط تدفع المديرين إلى القيام بممارسات احتيالية من أجل إظهار أداء جيد للشركة³.

○ الدوافع التنظيمية: تظهر الحوافز التنظيمية لإدارة الأرباح عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثير على عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين. وبالتالي فإن تعرض الشركات إلى الضغوطات والتدخلات في شؤونها من طرف الدولة من العوامل التي تؤدي بالإدارة إلى اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الربح المحقق⁴. كما قد تلجأ إدارة الشركات إلى استعمال الخيارات المحاسبية التي تتوافق مع تخفيض العبء الضريبي خاصة عندما يكون العبء الضريبي يقاس من خلال الأرقام المحاسبية والتي قد تكون من بين أكثر الدوافع التي تجعل مديري الشركات يقدمون فيها على التلاعب برقم الأعمال⁵.

ومن الدوافع المؤدية لذلك أيضاً⁶:

¹ Syed Zulfiqar & Al, **Use or abuse of creative accounting techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol.2, N.6, December, 2011, p. 532

² سمير كامل محمد عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ Yves Mard, **Vers une Information Comptable plus Transparente**: L'apport des Recherches Portant sur la Gestion des Résultats Comptables, Manuscrit Auteur Comptabilité et Connaissances, France, version 1, 2011, p 5-6. Date de Consultation: 13-11-2018, Disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581229/document>.

⁴ جبار ناظم شعلان، دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثلى، العراق، المجلد رقم: 6، العدد: 1، 2016، ص 12.

⁵ Syed Zulfiqar & Al, op cit , P 532

⁶ نعيم توماس مرهون الزبيدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 2، المجلد 17، جامعة القادسية، العراق، تاريخ النشر: 2015، ص 196.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- غياب القيم الأخلاقية عند الإدارة بسبب وجود تخلخل أخلاقي بين الإدارة والمساهمين، ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته من خلال إتباع سلوكيات واجراءات يراها الأفضل؛
- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة: تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من أجل إيهام المساهمين بنجاح إدارتهم.
- تجميل صورة الشركة في السوق: تلجأ إدارة الشركة إلى هذا الأسلوب من التلاعب عندما لا يتمشى وضع الشركة مع الشروط أو المتطلبات اللازم توفرها في المنشأة لاستمرارها في أعمالها، وتهدف الشركة من وراء هذا التلاعب إلى:
- الحصول على التمويل اللازم للعمليات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ، عندما تعاني المنشأة من نقص في السيولة، وكذلك قد يكون لدى المديرين الحافز لتخفيض الأرباح للحصول على منح أو إعانات عندما تتعرض الشركة لممارسات منافسة غير عادية أو لمحاولة من الإدارة لإقناع الجهات التنظيمية الحكومية بالسماح لها بزيادة الأسعار.
- التأثير على أسعار الأسهم بالأسواق المالية.
- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش أو للتلاعب بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية، مما ساعد منشآت الأعمال إلى تطبيق سياسة محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل قد يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توفرها في القوائم المالية، من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة، والذي يؤدي إلى فسح المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية.
- الخلل في هيكلية الرقابة الداخلية، نتيجة لارتباط أجهزة الرقابة الداخلية بالإدارة باعتبارها من صنعها وليس رقيباً عليها؛ مما يجعل الإدارة في وضع خاص لارتكاب الاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية، وإعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز أنظمة الرقابة التي خلافاً لذلك تبدو أنها تعمل بفاعلية.

ج. أساليب إدارة الأرباح:

- تعتمد إدارة بعض الشركات في ممارسة إدارة الأرباح على أساليب مختلفة، نذكر أهمها في:
- التلاعب بالمبيعات والإيرادات ككل: ينعكس التلاعب بالمبيعات عادة في سلوك المديرين من خلال قيامهم بتحفيز العملاء على التعجيل بالشراء عن طريق تخفيض السعر أو من خلال منح شروط ائتمان أكثر تساهلاً، أو التحايل باستخدام الوقت كأن تنسب مبيعات سنة معينة لسنة سابقة أو لاحقة، وذلك محاولة منهم

زيادة أو تخفيض الأرباح المعلن عنها¹. وكذلك من أشكال التلاعب في المبيعات لجوء المؤسسة إلى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك²؛ وكذلك قد يلجأ بعض المديرين إلى الاعتراف بعملية البيع على أنها إيرادات لنفس السنة رغم كونها تخص أكثر من سنة مالية.

من أشكال التلاعب بالإيرادات كذلك:

- تسجيل إيرادات وهمية عندما تفشل الشركة تماماً في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل: إيرادات بيع الاستثمارات أو إيرادات بيع الموجودات الثابتة؛

- التلاعب في تصنيف الإيرادات، من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للمنشأة تحت ما يسمى بالإيرادات الأخرى، الأمر الذي يصور للأطراف ذات المصلحة بأن هناك مستويات أعلى ظاهرياً لأرباح المنشأة.

• التلاعب بالمصاريف: قد يأخذ التلاعب بالمصاريف عدة أشكال نذكر منها³:

- رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة قد لا تكون لها أية علاقة بها أو زيادة عدد السنوات التي يتم توزيع تكاليف الأصول أو الأعباء المرسملة عليها في صورة الإهلاك؛ أو تقوم الإدارة برسملة فوائد القروض التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة، مثل فوائد القروض التي لا تنسب مباشرة لامتلاك، أو إنشاء، أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة، خلافاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 23؛

- المعالجة الخاطئة للمصروفات الغير متكررة أو الغير عادية (الرأسمالية): حيث يتم إدراج هذه المصاريف ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية، أو أن تتم معالجة المصروفات العادية مثل: مصاريف الصيانة على أنها مصاريف غير عادية لغرض تضخيم الأرباح؛

- إتباع سياسات متحفظة غير ملائمة مما يترتب عليها الاعتراف الفوري بالخسائر حتى ولو كانت غير محققة، وتأجيل جانب من الأرباح الحالية إلى المستقبل وفي حينه ربما يستفيد من هذه الأرباح أي فريق آخر للإدارة؛

- التلاعب في مصاريف الإهلاك على الموجودات الثابتة، حيث تقوم الشركات أحياناً بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات، بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع

¹ Syed Zulfiqar & Al, op cit , P 533.

² حسن فليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد الاقتصادية، العراق، العدد: السابع والعشرون، 2011، ص 366.

³ نعيم توماس مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 199-200.

ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباح مرتفعة، وبالتالي تخفيض أرباح الفترة الحالية.

- تأجيل دفع المصروفات الخاصة بالفترة الحالية إلى فترة قادمة، خاصة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة تلك الظروف على أمل أن المستقبل سيكون أفضل من سابقه، بالرغم من أن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل بأضرار بأداء المنشأة، فتأخير الصيانة، البحوث والتطوير، وغيرها يمكن أن يؤدي إلى فشل المعدات، خسارة حصة المنشأة في السوق.

مما لا شك فيه فإن جل هذه الممارسات من شأنها أن تؤثر على حجم المبيعات والأرباح، وهذا ما من شأنه أن يؤدي إلى تزييف القوائم المالية الخاصة بهذه الشركات، وهو ما يتعارض مع مبادئ حوكمة الشركات؛ ولكن قد يتعدى الأمر كل هذا، وقد يصل إلى تعريض المؤسسة إلى مخاطر كبيرة، إذ أن المبيعات المرتفعة يمكن أن تثير أزمات اقتصادية قد تواجهها المؤسسة، كانهخفاض حجم مبيعات السنة المالية نتيجة لتكدس منتجاتها لدى الزبائن المغترين بالأسعار المنخفضة، أو قد يؤدي إلى حدوث ظروف اقتصادية فتضطر الشركة للعودة إلى الأسعار القديمة (المرتفعة)، كتحمل المؤسسة لتكاليف غير متوقعة. كما أن تسهيل شروط منح الائتمان مثل فترة سداد أطول قد يزيد من خطر الحسابات غير القابلة للتحصيل¹. وعليه فإن اتخاذ مثل هذه القرارات حول المبيعات يجب أن يبنى على أساس منطقي وبما يخدم مصالح الشركة، وليس لإظهار نتائج مستهدفة تخدم المصالح الشخصية للمديرين.

• إدارة الأرباح من خلال التلاعب بعناصر الأصول

يتم التلاعب بعناصر الأصول إما من خلال زيادة قيمتها أو تخفيضها لأغراض تصب في مصلحة الإدارة، خلافا لما تقتضيه قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة وإدارة الأعمال، ومن أساليب التلاعب بعناصر الأصول:

○ التلاعب بالنتيقات

يتخذ التلاعب بالنتيقات عدة أشكال نذكر منها:

- المبالغة في تقييم الأصول الثابتة من أجل التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لإظهاره بالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الإدارة؛
- التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة من أجل إعطاء تبرير للتلاعب في احتساب الإهلاك، فعندما ترغب الإدارة بزيادة الأرباح تتم المبالغة في تقدير عمر الموجودات؛

¹ Wexia Ge, & Al, Real Earnings Management and the Cost of New Corporate Bonds, Journal of Business Research, 2013, p 02.

- التلاعب في قيمة الأصول المعنوية والغير ملموسة كالمبالغة في تقييمها أو الاعتراف بأصول لا تتوفر فيها الشروط المطلوبة؛
- التلاعب في تصنيف الحسابات المدينة، وذلك من خلال اعتبار البنود المدينة طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة في المنشأة؛
- عدم تخفيض حسابات المدينين عن الديون المدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها؛
- عدم تخفيض أو استبعاد الأصول الثابتة التي تعرضت إلى أضرار أو تلف من أجل عدم التأثير على قائمة المركز المالي، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمها مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية.

○ التلاعب في المخزونات:

- حسب دراسة قام بها مجموعة من الباحثين من خلال 224 تحقيقاً شمل 188 شركة أمريكية ما بين 1982 و 1989 فإن من بين أغلب عمليات الاحتيال في القوائم المالية تتم من خلال التلاعب بحسابات المخزون¹؛ هناك عدة أوجه لعمليات التلاعب في المخزونات تشمل:
- عدم الدقة في تقييم المخزون من خلال المبالغة في التقييم من أجل تحسين الوضع المالي للشركة وزيادة أرباحها أو تخفيض قيمة المخزون في نهاية الفترة لغرض تخفيض الأرباح؛
 - تخفيض المخزون في نهاية الفترة لغرض إعطاء فكرة عن نسبة معدل دوران المخزون؛
 - تجاهل قيمة المخزون الراكد أو بطئ الحركة واحتسابها على أنها بضاعة جيدة وصالحة للبيع لغرض إعطاء انطباع عن أن المنشأة لديها القدرة المالية والاقتصادية لمواجهة الالتزامات المحتملة؛
 - عدم تحميل الفترة بالخسائر الخاصة بالمخزون نتيجة التلف في كمية المخزون أو انخفاض قيمته السوقية، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 الخاص بالمخزون إلى أنه يجب تحميل أي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن القيمة الدفترية وكذلك كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر؛
 - تأجيل عملية شطب أو تخفيض المخزون.

○ الإفراط في الإنتاج

يلجأ المديرون في كثير من المؤسسات الإنتاجية إلى التلاعب في الكميات المنتجة من خلال الرفع من حجم الإنتاج بهدف تخفيض تكاليف الوحدات المنتجة ومن ثمة الرفع من حجم الأرباح المعلنة دون الأخذ بعين الاعتبار لمتطلبات السوق وشروط التخزين؛ الأمر الذي من شأنه أن يعرض الشركة لمخاطر قد تؤدي إلى تعرض الشركة لخسائر في المستقبل.

○ سوء استخدام السياسات المحاسبية:

¹ Feroz E.H., & Al.. The Financial and Market Effects of the SEC'S Accounting and Auditing Enforcement Releases, Journal of Accounting Research, vol. 29, n° 3, 1991, p. 107-142.

يمكن للمديرين أن يستغلوا المرونة المتاحة حول الخيارات المحاسبية المتاحة لهم، من خلال تعمدهم إتباع السياسات والمبادئ المحاسبية وتغييرها حسب ما يخدم أهدافهم، مثل تغيير في طرق حساب أقساط الإهلاك أو طرق تقييم المخزونات وغيرها؛

○ إدارة الأرباح من خلال التلاعب في عمليات الإفصاح:

يعتبر الإفصاح عملية متممة للقوائم المالية، حيث يعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها إدارة الشركة في إعداد قوائمها المالية، تحليل الأرقام الإجمالية المعروضة، المعاملات ذات الطبيعة الخاصة وغيرها من الأحداث التي تؤثر على الشركة. لذلك تهتم المعايير المحاسبية وقوانين سوق المال وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصات بوضع حد أدنى لمتطلبات الإفصاح من أجل مساعدة المستثمر في الأوراق المالية لفهم كل ما يتعلق بالعوائد والمخاطر المرتبطة بأي قرار استثماري مُتخذ، إلا أنه هناك شركات لا تلتزم ببعض متطلبات الإفصاح إما لنقص الوعي بهذه المتطلبات أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق عن المستثمرين لتضليلهم¹.

د. نماذج الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح

بعد اكتشاف العلاقة بين إدارة الاستحقاقات والتلاعب بالبيانات المالية عن طريق إدارة الأرباح، اتجهت أنظار الباحثين نحو قائمة التدفقات النقدية عليهم يجدون فيها ما يقودهم لكشف تلك الممارسات واعتمدت في ذلك على مفهوم المستحقات. وتعتبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط؛ ويشير كلا من "Ronen & Yaari، 2008" إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المنشأة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية من نوعين من المستحقات: "المستحقات الاختيارية" Discretionary accruals، و"المستحقات غير الاختيارية" Non-Discretionary Accruals² بحيث أن:³

$$\text{المستحقات الكلية} = \text{المستحقات الاختيارية} + \text{المستحقات غير اختيارية}$$

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة كما يلي:

التالية:

$$TAit = NDAit + DAit$$

¹ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية العدد 5، المجلد 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحمير ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019، ص 124.

³ Salma S. Ibrahim, An alternative measure to detect intentional earnings management through discretionary accruals, dissertation doctorat of philosophy, University of Maryland, 2005, p. 13

حيث أن:

TAit: المستحقات الكلية للشركة i في الفترة t.

NDAit: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t.

DAit: المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t.

ويتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين:¹

• الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية

تمثل المستحقات الكلية وفقا لهذا المنهج الفرق بين الدخل الصافي وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة وذلك وفق المعادلة التالية:

$$TAit = NIit - CFOit$$

حيث أن:

TAit: المستحقات الكلية للشركة i وفي الفترة t.

NIit: النتيجة الصافية للشركة i وفي الفترة t.

CFOit: التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للشركة i وفي الفترة t.

• الطريقة الثانية: منهج الميزانية العامة

يتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفق المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

بحيث:

TA_{i,t}: المستحقات الكلية للشركة (i) في السنة (t).

ΔCA_{i,t}: التغير في الأصول المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

ΔCash_{i,t}: التغير في القيم الجاهزة للشركة (i) في السنة (t).

ΔCL_{i,t}: التغير في الالتزامات المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

¹ فداوي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص ص 125+126.

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

$\Delta DCL_{i,t}$: التغير في الديون طويلة الأجل المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للشركة (i) في السنة (t).

$DEP_{i,t}$: إجمالي مخصصات الإهلاك والمؤونات للشركة (i) في السنة (t).

يعرف "Ronen & Yaari، 2008" المستحقات الاختيارية على أنها المستحقات التي تنشأ من المعاملات أو المعالجات المحاسبية التي يتم اختيارها لغرض إدارة الأرباح، ونتيجة اختيار الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية البديلة والمتاحة أمامها بهدف تضخيم أو تخفيض الأرباح على غير حقيقتها، مثل زيادة أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت التحصيل، كحساب الزبائن، الديون المشكوك فيها، حسابات المخزون، مؤونة انخفاض المخزون، حسابات الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات مستحقة الدفع، والمصاريف المدفوعة مسبقاً.....الخ؛ أما المستحقات الغير اختيارية فهي المستحقات التي تنشأ من المعاملات التي تقوم بها الشركة في الفترة الحالية والتي تعتبر طبيعية بالنسبة للشركة، بحيث تعكس مستوى أدائها، استراتيجيتها، اتفاقيات العمل، الأحداث على المستوى الكلي، والعوامل الاقتصادية الأخرى.¹

عموماً توجد عدة نماذج تستخدم في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح منها: (Jones، 1991)؛ (1995 Modified Jones)؛ (Ress , Gill & Gore، 1996)؛ (Kothari, Leone & Wasley، 2005)².... وغيرهم؛ عموماً سوف نتناول في هذه الدراسة شرح نموذجي (Jones، 1991) و(1995 Modified Jones) باعتبارهما الأشهر في مجال الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح.

• نموذج "Jones 1991":³

من أجل تدارك النقص الملاحظ في نماذج قياس إدارة الأرباح التي ظهرت قبل هذا النموذج، والتي تفرض أن التغيرات الاقتصادية لا تؤثر على نسبة المستحقات الكلية، اقترح "Jones"، عام 1991 م نموذجاً يسمح باستقرار هذه الفرضية الغير مقبولة، بحيث قدم التغير في رقم الأعمال والأصول الصافية ليأخذ بعين الاعتبار التغير في المستحقات الغير اختيارية والناجمة عن التطور الطبيعي للظروف الاقتصادية للشركة وحسب Jones فإن المستحقات الغير اختيارية للفترة (t) تعتبر معادلة تأخذ بعين الاعتبار التغير في رقم الأعمال بين السنة (t) والسنة (1-t)، والقيمة الصافية للتجهيزات المادية (العقارات والممتلكات والآلات).

إن إدخال متغيري "التغير في رقم الأعمال" و"التجهيزات المادية الصافية" في النموذج يسمح بالأخذ في الحسبان التغيرات في المستحقات الكلية التي ترتبط بالتطور الاقتصادي للشركة، فرقم الأعمال يستخدم

¹ فداوي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

² المرجع نفسه، ص 119.

³ المرجع نفسه، ص ص 129-130.

للمراقبة على المحيط الاقتصادي للشركة قبل وجود أي تحريف من طرف مسيرها، والتجهيزات المادية الصافية تدخل في النموذج للمراقبة على نسبة المستحقات الكلية التي تعتمد على مصاريف الاهتلاك الغير اختيارية وقد أدرجت التجهيزات المادية الصافية بقيمتها دون قيمة التغير فيها لأن مصروف الاهتلاك الذي يدخل في قياس المستحقات الكلية يكون بقيمته الكلية وليس بالتغير فيها ويقدم Jones نموذج لقياس المستحقات الغير اختيارية كما يلي:

$$NDA_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث:

$NDA_{i,t}$: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t .

$A_{i,t-1}$: مجموع الأصول للشركة i في الفترة t .

$\Delta REV_{i,t}$: التغير في رقم الأعمال للشركة i في الفترة t .

$PPE_{i,t}$: القيمة الصافية للتجهيزات المادية (العقارات، الممتلكات، الآلات) للشركة i في الفترة t .

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم خاصة بالنموذج يتم حسابها باستخدام طريقة المربعات الصغرى انطلاقاً من النموذج التالي:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

بحيث: $TAC_{i,t}$: تمثل المستحقات الكلية للسنة (t) .

هذا النموذج لم يخلو بدوره من الانتقادات، فأهم انتقاد وجه إليه، كان وقوفه عند فرضية أن رقم الأعمال غير اختياري، في حين أنه بإمكان المسير تأخير استلام المشتريات في سنة الاختبار لتخفيض رقم الأعمال وتأجيل هذه المبيعات للسنة الموالية، ففي حال تلاعب المسير برقم الأعمال فإن تقدير ممارسة إدارة الأرباح وفق هذا النموذج سينحرف، وهذا الانتقاد اكتشفه "Jones" نفسه.

• نموذج (1995 Modified Jones):

بعد الانتقادات الموجهة لنموذج (Jones، 1991) قام (Dechow et al. 1995) بإدخال تعديلات عليه، إذ يفترض النموذج المعدل ضمناً أن التغييرات في المبيعات الآجلة خلال فترة التقدير تكون نتيجة ممارسات إدارة الأرباح، ذلك أن التلاعب في الاعتراف بإيرادات المبيعات التي لم تستحق بعد يكون أسهل من التلاعب بإيرادات المبيعات النقدية. لهذا السبب قام النموذج باستثناء التغير الحاصل في الذمم المدينة من إجمالي التغير في المبيعات لتجنب أي تقديرات منحازة أثناء القيام بعملية تقدير المستحقات الغير اختيارية والتي تؤثر

بدورها على المستحقات الاختيارية¹؛ لقد أثبتت الاختبارات التي أعدت لهذا النموذج أنه أصبح أكثر دقة مقارنة بالنماذج التي سبقته².

يتم تقدير المستحقات الغير اختيارية في هذا النموذج خلال الفترة الحالية التي يراد فيها الكشف عن إدارة الأرباح كما يلي:³

$$NDAit / Ait-1 = \alpha 1 (1/Ait-1) + \alpha 2 ((\Delta REVit - \Delta RECit)/Ait-1) + \alpha 3 (PPEit/Ait-1) + \varepsilon i, t$$

حيث أن:

NDAit: المستحقات الغير اختيارية في الفترة t.

ΔRECit: التغير في الذمم المدينة بين الفترتين t و t-1.

تقدير باقي المتغيرات خلال فترة التقدير يكون بنفس الطريقة في النموذج الأصلي ل Jones، أما المستحقات الاختيارية فتحسب بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات الغير اختيارية ويكون نموذج تقديرها كما يلي:

$$DAit/Ait-1 = TAit / Ait-1 - [\alpha 1 (1/Ait -1) + \alpha 2 ((\Delta REVit - \Delta RECit)/Ait-1) + \alpha 3 (PPEit/Ait-1)]$$

حيث أن:

DAit: المستحقات الاختيارية في الفترة t.

معظم الدراسات تستعمل نماذج الاستحقاق الكلي للكشف عن ممارسة إدارة الأرباح، أين يتم تقدير المستحقات الغير اختيارية عادة كدالة خطية من التغير في إيرادات المبيعات واجمالي الأصول المادية، وفي الغالب ما يتم ذلك على مستوى الصناعة (مجموع المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع)، أما الجزء المتبقي من اجمالي المستحقات فيعبر عن المستحقات الاختيارية التي تعتبر مؤشرا عن ممارسة إدارة الأرباح ويعتبر نموذج Jones المعدل أكثر النماذج المستعملة لتقدير المستحقات الاختيارية.⁴

2.3.3. عرض أمثلة لبعض الأزمات والانهيئات المالية وتبيان علاقتها بنظام المعلومات المحاسبية وممارسات حوكمة الشركات.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة تسليط الضوء على الفضيحة المالية الخاصة بشركتي Enron و Worldcom، ونحاول كذلك تبيان العلاقة بين هاتين الفضيحتين ونظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات.

أ. عرض موجز لفضيحتي كل من شركة Enron و Worldcom

¹ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² Salma S. Ibrahim, op cit , P 19.

³ Aminul Islam and Others, Is Modified Jones Model Effective in Detecting Earnings Management? Evidence from A Developing Economy, International Journal of Economics and Finance, Vol. 3, No. 2; May 2011, P 122.

⁴ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

على الرغم من أن عمليات الاحتيال والفضائح المالية للشركات ليست جديدة، إلا أن الأحداث التي شهدتها كل من شركتي Enron و Worldcom فريدة من نوعها نظرا لحجم المال والوظائف التي ضاعت¹، وكذلك الظلم والاحتيال الذي تعرض له الكثير من الأطراف ذات المصلحة على نطاق جغرافي واسع.

أولا: شركة (إنرون Enron)

1. نبذة عن شركة (إنرون Enron)

شركة Enron هي شركة أمريكية تعمل في مجال الطاقة، تأسست سنة 1985 إثر عملية اندماج بين شركتين هما Houston Natural و Internoth of Omaha، بلغ عدد عمالها سنة 2000 م أي سنة قبل انهيارها 20000 عامل، في حين بلغ رقم أعمالها لنفس السنة 100,8 مليار دولار، تنشط عبر 30 دولة حول العالم.

2. أسباب انهيار الشركة:

تتمثل أهم الأسباب التي أدت إلى سقوط شركة إنرون في:²

- قيام الشركة بتقديم بيانات مضللة لتظهر نفسها أنها تحقق أرباح ضخمة عن طريق تعديل بياناتها وتجميلها بتواطؤ من مكتب التدقيق التي كان يتولى عملية مراجعة حساباتها، وتقديم هذه البيانات المعدلة لهيئة الأوراق المالية الأمريكية؛
 - عدم توفر السيولة الكافية لسداد الالتزامات المترتبة على الشركة؛
 - ثبوت استخدام الشركة لمقاييس محاسبية قديمة لم تكن بإمكانها الإفصاح عن عقود آجلة أبرمتها الشركة في مجال المشتقات والمستقبلات المتعلقة بصناعة الطاقة؛
 - عدم الكشف عن بعض الحسابات في الميزانية العامة تبين أنها مطلوبات على الشركة؛
 - اتخاذ تدابير وإجراءات مالية تتسم بأنها معقدة للتهرب من الضرائب والتغطية على المركز المالي الحقيقي للشركة؛
 - تركيز اهتمام المسؤولين الماليين في الشركة في جهة واحدة وهي متطلبات الأسواق المالية وذلك للمحافظة على سعر السهم دون الاكتراث للمتطلبات الأخرى؛
 - التحايل على القانون والمعايير الأمريكية العامة؛
- أما أهم العوامل التي أدت للسقوط المدوي لهذه الشركة:

¹ Ross, Sells, and Other, Accounting Information Systems and the Accountant, Universal Concrete Products, date of consultation 23-04-2019,p11,cite :

[https://nscpolteksby.ac.id/ebook/files/Ebook/Accounting/Accounting%20Information%20Systems%20\(2010\)/3.%20Part%201%20Chapter%201%20Accounting%20Information%20Systems%20and%20the%20Accountant%20.pdf](https://nscpolteksby.ac.id/ebook/files/Ebook/Accounting/Accounting%20Information%20Systems%20(2010)/3.%20Part%201%20Chapter%201%20Accounting%20Information%20Systems%20and%20the%20Accountant%20.pdf)

² علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سيرينز أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86 - 2011، تاريخ المشاهدة: 2019-04-21، ص ص 10-13، الموقع:

<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=9572>

- قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر. إضافة إلى أن مكتب آرثر أندرسن الذي كان مكلفا بتدقيق حسابات الشركة كان يقوم بالتدقيق الداخلي أيضا بالإضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة؛
- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة تدقيق الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة الفرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بعمليات تدقيق خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- تعد حادثة الانهيار تذكيرا هاما لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، حيث يحتاج المدققون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمدققين الخارجيون لرفع تقاريرهم إلى لجنة التدقيق مباشرة بدلا من رفعها للإدارة؛
- كما أن بعض أعضاء لجان التدقيق يظنون أنفسهم فوق الدوافع الإنسانية عندما يكون للعضو روابط شخصية مع الشركة، فعلى سبيل المثال كان أعضاء اللجنة يتقاضون مبالغ طائلة حيث تقاضى كل عضو مبلغ 380619 دولار نقدا، أو على شكل أسهم وذلك في عام 2001 م وهذه المبالغ الطائلة لا شك أنها أثرت بشكل أو بآخر على استقلالية وحياد لجنة التدقيق؛
- مشكلة التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة سمح للإدارة بالانفراد بالمعلومات الصحيحة دون بقية الجهات الأخرى؛
- أن مجلس الإدارة أمضى خمسة عشرة دقيقة فقط لتدقيق بعض الصفقات المشكوك فيها، والتي أدت إلى ارتفاع الأرباح ووصولها إلى مبالغ خيالية؛
- بشأن إحدى الشركات التابعة لشركة انرون والتي لم يتم إدراجها بالقوائم المالية الموحدة للشركة وشركاتها التابعة، حيث عمد شريك المكتب والمسؤول عن عملية تدقيق القوائم المالية لشركة انرون إلى إصدار أوامره إلى معاونيه بالتخلص من الأوراق والمراسلات العادية والإلكترونية الداخلية والخارجية ذات الصلة بهذه العملية مما يعد تصرفا غير مقبولا؛
- لوحظ أن رئيس مجلس إدارة الشركة أعلن قبل أسابيع قليلة من انهيار الشركة أن وضع الشركة قوي حيث قال: "أنا على ثقة في مستقبل الشركة الباهر ونموها المؤكد" وهذا ما يبين تعمد إدارة الشركة تضليل الرأي العام والمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- أن مدققي مكتب آرثر أندرسن لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل هذا النوع المعقد من الشركات؛ كما أن هؤلاء المدققين تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت منتجا وموزعا للغار، واستمروا في تدقيقها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن المضاربات الجديدة في السوق؛

فضلا على أن مكتب آرثر أندرسن لم يقيم بتغيير هؤلاء المدققين رغم التطورات التي حصلت للشركة أو لم يستعن بمدققين آخرين من ذوي الخبرة؛

- انجراف الكثير من أعضاء مجلس إدارة شركة إنرون وإدارتها وأعضاء لجان التدقيق والمكافآت والتعويضات وراء مطامع شخصية دون النظر إلى المصلحة العامة؛

- قامت الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين بنحو 1,2 مليار دولار دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعاملات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنودا خارج الميزانية؛ كما اعترفت إدارة الشركة بتضخيم الأرباح بمبلغ 586 مليون دولار وإخفاء ديون بمبلغ 2.6 مليار دولار؛

كل هذه العوامل والأسباب أدت إلى اهتزاز صورة الشركة لدى المستثمرين والمحللين الماليين، وبرزت تساؤلات عن حقيقة الشركات التي تتعامل معها إنرون وطبيعة تلك المعاملات، وأدى ذلك إلى ظهور المزيد من الخسائر والالتزامات الغير معلنة مما ساهم في حدوث الانهيار.

ثانيا: شركة Worldcom

1. نبذة عن شركة Worldcom

شركة Worldcom هي ثاني أكبر شركة أمريكية تعمل في مجال الاتصالات الخارجية وخدمات البيانات (الأنترنت)، بلغ عدد عمالها سنة 2000 م حوالي 85000 عامل، تنشط عبر إقليم 65 دولة عبر العالم، قدرت أصولها بأكثر من 107 مليار دولار.

2. عوامل سقوط الشركة

تمثلت أهم العوامل التي أدت إلى سقوط شركة Worldcom في:¹

- الممارسات المحاسبية الغير صحيحة والتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة لكي تظهر بشكل يتمشى مع توقعات المستثمرين في البورصة، فقد استخدمت الشركة خدعا محاسبية للتغطية عن وضعها المالي المتدهور، ومن أبرز ما قامت به لتضخيم بيانات الأرباح ما يلي:
 - احتجاز الأرباح لأكثر من 10 سنوات؛
 - احتجاز احتياطات كبيرة؛
 - أكدت لجنة الأسواق المالية في الدعوى المقدمة ضد الشركة بأنها قد دخلت في خطة وجهتها وأقرتها إدارتها العليا ومكنتها مما يلي:
 - إخفاء نفقات بمقدار 8 مليار دولار؛

¹ علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 14 17.

- الإعلان عن تدفقات مالية غير حقيقية أقرتها إدارتها العليا بلغت قيمتها 2,393 مليار دولار في عام 2001 بدلا من خسائرها الفعلية البالغة 662 مليون دولار، وفي الربع الأول من عام 2002 أعلنت الشركة عن تدفقات مالية غير حقيقية قيمتها 240 مليون دولار بدلا من خسائرها التي بلغت 557 مليون دولار لتضليل المستثمرين ومقابلة توقعات تقييم الأصول بإضافة 2 مليار دولار؛
- تسجيل حصص مملوكة في شركات أجنبية غير حقيقية؛
- تبين من المستندات أن الشركة دفعت مكافآت مالية مجزية لكبار موظفيها، وأن المدير التنفيذي السابق للشركة بيرني إيرز أدين بالاحتيال والتلاعب بالحسابات بمبلغ قدره 11 مليار دولار إذ ساهم بشكل كبير في إفلاس الشركة، حيث تبين أنها مدينة لبنوك على مستوى العالم بنحو 4,5 مليار دولار بالإضافة إلى مستحقات كبيرة لشركات التأمين الأمريكية؛
- إعلان الشركة عن تحقيق تدفقات مالية ضخمة غير حقيقية بدلا من الخسائر الفعلية التي تحققها الشركة، إذ أعلنت الشركة عن تحقيق أرباح وهمية بأكثر من 9 مليار دولار في ميزانيتها؛
- إنفاق مليارات الدولارات كنفقات تشغيلية في محاولة لإطفاء خسائرها، إذ اعترفت الشركة بأنها سجلت مبلغ يوازي 4 مليار دولار في خانة النفقات لتعزيز سجلات أرباحها؛
- تسريب بعض المعلومات والبيانات الخاصة عن الشركة بواسطة جهات لها سمعتها في السوق الأمريكي، والتي تتضمن معلومات إدارية خاصة إلى المستثمرين الخارجيين، أدت إلى عقد صفقات وهمية مما رفع أسعار سهم الشركة في السوق المالي؛
- استغلال الشركة لمركزها الائتماني الكبير وسمعتها الممتازة، مما ولد عامل جذب شديد دفع المقرضين إلى منحها مبالغ هائلة بصورة خاطئة، حيث كان موقعها الائتماني بتصنيف A 3 ، والذي يتصف بملاءة ائتمانية جيدة وبعيدة عن المخاطر بشكل كبير؛
- عقد اتفاقيات سرية مسبقة بين المدراء والرؤساء الكبار في الشركة مع مكتب Arthur Anderson (مكتب تدقيق)، والذي أوقفت أعماله على إثر الفضيحة مع الشركة، وشارك بعض أعضاء لجنة مراقبة سوق نيويورك (SEC) للتعطية على هذه المخالفات، حيث بينت الوثائق والتحقيقات وعلى لسان (سوليفان) المدير المالي للشركة لهيئة محققين داخلية أن المدير التنفيذي (إيرز) الذي تنحى من منصبه كان على علم واضح بما يحدث للشركة، إذ قام ببيع أسهمه التي يملكها قبل يوم واحد من نزول أسعار أسهم الشركة في البورصة؛ وكذلك فعل المدير المالي؛
- تقديم رشاوى ومكافآت مالية للوسطاء الماليين لحثهم على تشجيع المستثمرين على الاستثمار في أسهم الشركة؛

الفصل الثالث:.....نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات.

- الفساد السياسي في صورة تمويل الحملات الانتخابية لكبار المسؤولين السياسيين على سبيل الرشوة، من خلال شراء ذممهم مقابل غض الطرف عن تصرفاتهم المنحرفة¹.

ب. علاقة فضيحتي Enron و Worldcom بمبادئ حوكمة الشركات

يمكن تلخيص أهم المظاهر السلبية لفضيحتي Enron و Worldcom على ممارسات حوكمة الشركات في الجدول الموالي:

الجدول رقم 02 يبين واقع الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات على مستوى شركتي Enron و Worldcom

المبدأ	مدى الالتزام بالمبدأ
حقوق المساهمين	- حصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية، ولكنها معلومات مضللة وغير صحيحة؛ - إخفاء الوضع المالي الحقيقي للشركة التي كانت مثقلة بالديون وتعاني من عجز مالي ضخم؛ - إفلاس وفقدان الكثير من المساهمين لأموالهم.
حقوق أصحاب المصالح	- عدم احترام حقوق أصحاب المصالح التي نهبت واختلست أموالهم، وذهبت الشركة لإشهار الإفلاس للتحايل على القانون والمطالبة بالحماية من الدائنين؛ - تسريح الآلاف من العمال بعد إفلاس الشركتين، وإلحاق أضرار كبيرة بمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة سواء شركات المناولة، أو موردين...إلخ.
الإفصاح والشفافية	- غياب تام لهذا المبدأ، بحيث لم يكن هناك الإفصاح الدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة، فقد كان هناك تضليل وإخفاء للعجز المالي الذي تعاني منه الشركة والديون الضخمة التي كانت مثقلة بها، بالإضافة لعمليات التزوير التي قامت بها.
توافر الأسس اللازمة لفاعلية إطار حوكمة الشركات	- نجد في قضية كل من Enron و Worldcom غياب عنصر النزاهة لدى أغلب أعضاء مجلس إدارة ولجانه؛ - ضعف الآليات والأجهزة الرقابية وتواطؤها مع الإدارة في عمليات التزوير والاحتيال وعدم توفرها على الاستقلالية اللازمة؛

¹ ناصر عبد الحميد، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014، ص 51.

- عدم احترام القانون والتحايل عليه.	
-------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مراجع مختلفة

ج. علاقة فضيحتي كل من شركتي Enron و Worldcom بنظام المعلومات المحاسبية

الملاحظ في فضيحتي Enron و Worldcom عجز نظام المعلومات المحاسبية لدى الشركتين في إنتاج معلومات مالية ومحاسبية تتمتع بالجودة المطلوبة، حيث كانت البيانات والمعلومات التي ينتجها مغلوطة وغير صحيحة، الأمر الذي أثر سلباً على قرارات المستثمرين وكافة الأطراف ذات المصلحة، وتسبب في هضم حقوقهم وتضليلهم وضياع أموالهم. عموماً يمكن تلخيص أهم مظاهر الضعف نظام المعلومات المحاسبية لدى الشركتين في:

- إتباع سياسات ومقاييس محاسبية غير صحيحة وتوجيهها وفق ما يتمشى مع أهدافهم؛
- اتخاذ تدابير وإجراءات مالية معقدة للتغطية عن عجزهم المالي؛
- إدراج شركات تابعة لا وجود لها في الواقع في القوائم المالية الموحدة للشركة للتغطية عن عجزها، أو إنكار وجودها أصلاً إذا كانت تحقق خسائر كبيرة؛
- تواطؤ وغياب عنصر الاستقلالية لدى مكاتب وأجهزة التدقيق التي كان تتولى عملية تدقيق حسابات هذه الشركات
- إسناد عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي لجهة واحدة بالإضافة للخدمات الاستشارية؛
- غياب الوازع الأخلاقي لدى الأفراد القائمين على نظام المعلومات المحاسبية وتواطؤهم مع الإدارة في عمليات التزوير والاحتيال بما فيهم المحاسبين ولجان التدقيق.

3.3.3. أخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بحوكمة الشركات:

1.3.3.3. المقصود بأخلاقيات مهنة المحاسبة

الأخلاقيات هي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر.

إن جوانب السلوك الأخلاقي لا يرتبط بمجتمعات محددة بل إنها أصبحت موضوعاً حيوياً مهماً تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية، فارتبط مفهوم الأخلاقيات بالعديد من المواضيع والمهام المنظمة والموارد والطاقات البشرية، كالإدارة والعاملين وموظفي البيع والقيادة والمديرين فهو يرشد

ويعزز السلوك الجيد. وهذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لشغل الوظيفة في المنظمة، إذ يتم التأكيد عليها من إدارتها؛ لأنها تعد بمثابة الرقابة الذاتية للفرد، لأنه بذلك يستطيع أن يميز بين الصواب والخطأ في سلوكه أثناء العمل¹.

تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقواعد والمعايير والقيم التي تحكم المهنة، وتشير إلى ما ينبغي القيام به أو عدم القيام به².

2.3.3.3. أهمية الالتزامات المحاسبية الأخلاقية في إطار تجسيد متطلبات حوكمة الشركات

يمكن إبراز أهمية الالتزامات الأخلاقية في مهنة المحاسبة في إطار تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في النقاط التالية³:

- الحفاظ على نزاهة وصدق البيانات المالية المعروضة والمقدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية؛
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة؛
- تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لدفع مستوى أداء المهنة؛
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة،
- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة.

3.3.3.3. أبعاد أخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية في إطار حوكمة الشركات

تركز المنظمات المعاصرة على الأهداف والمبادئ والقيم والأخلاقيات في تطوير أداء الأفراد العاملين في مختلف الأنظمة وخاصة نظام المعلومات المحاسبية، وبناءهم بناءً روحياً وفكرياً من خلال تزويدهم

¹ معمر عقيل عبيد، تحليل العلاقة الارتباطية بين نظام معلومات الموارد البشرية وأخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، رقم، x 1999558، العدد 2014، العراق، ص ص 10-11.

² Hazami Ammar, and Others, op cit, P 1.

³ خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 184.

بالمعارف والمهارات والقدرات والسلوك في إطار ثقافة المنظمة¹. بحيث تقوم هذه المبادئ والقيم على غرس مجموعة من الأبعاد فيهم والتي تعد من متطلبات حوكمة الشركات. والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي:

○ بعد الموضوعية: يقصد هنا ببعد الموضوعية تمتع المحاسب بالحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز، وهنا يظهر دور لجان التدقيق في ضمان توفر هذا البعد، كما أن على المحاسب تجنب أي موقف أو علاقة من شأنها أن تؤثر على موضوعيته وحياده وتجعله يقع تحت تأثير الآخرين؛

○ بعد الاستقلالية: ويكون ذلك من خلال إشراف لجان التدقيق على قسم المحاسبة وتجنب تعامله مباشرة مع الإدارة العليا وإبعاده عن أية ضغوط قد يتعرض لها؛

○ بعد الكفاءة المهنية: تتأثر كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية بكفاءة المحاسبين عند أداءهم لأعمالهم، وبمدى بذلهم لقواعد العناية المهنية الكافية والملائمة، وبمدى التزامهم بمعايير العمل وبمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية؛

○ بعد النزاهة والشفافية: تعني أن يتصف المحاسب بالعدل، وأن يتحلى عند قيامه بعمله بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وأن لا يخضع حكمه لآراء الآخرين وأن لا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها، وأن لا يتلاعب في التقارير والقوائم المالية.

¹ معمر عقيل عبيد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

خلاصة الفصل

سعيًا من خلال هذا الفصل إلى دراسة العلاقة التي تربط نظام المعلومات المحاسبية بحوكمة الشركات، توصلنا من خلاله إلى أن نظام المعلومات المحاسبية يرتبط ارتباطًا وثيقًا بحوكمة الشركات سواء على الصعيد المهني أو الصعيد التنظيري، وتتحدد أوجه العلاقة التي تربطهما في الدور الذي من الممكن أن يلعبه كل عنصر في ضمان فاعلية العنصر الآخر؛ عموماً يمكن تلخيص العلاقة التي تربطهما في النقطتين التاليتين:

- يتحدد دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات من خلال فاعليته وقدرته على تحقيق الأهداف والغايات التي أنشأ من أجلها، فاعتماد أسلوب التضليل وتجميل المعلومات والقوائم المالية من طرف هذا النظام من شأنه أن يضلل المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة ويتسبب في كوارث مالية وأخلاقية مدمرة ليس فقط لمنظمات الأعمال وإنما للاقتصاديات العالمية ككل، وهذا ما شهدناه في بداية القرن العشرين، ولعل سلسلة الانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها بعض الشركات العالمية في تلك الحقبة خير دليل على ذلك؛
- لا يمكن لنظام المعلومات المحاسبية أن يحقق أهدافه وغاياته مستخدمًا مخرجاته من دون المبادئ والآليات الرقابية والتنظيمية التي جاءت بها حوكمة الشركات.

هذا على الصعيد النظري، أما على الصعيد التطبيقي فسوف نحاول دراسة واقع العلاقة التي تربط نظام المعلومات المحاسبية بحوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف في الفصل الموالي.

الفصل الرابع: نظام المعلومات المحاسبية في مجموعة من
المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف: الواقع، مدى
المساهمة في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
-دراسة تطبيقية-

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل السابق للجانب النظري المتعلق بالدراسة، أين قمنا بعرض مختلف مظاهر العلاقة التي تربط كل من نظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات، سوف نحاول من خلال هذا الفصل أن نتناول جانبها التطبيقي، من خلال إجراء دراسة ميدانية على بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف من أجل دراسة واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

بغية الإلمام بأهم جوانب الدراسة الميدانية في هذا الفصل ارتأينا أن نقسمه إلى ثلاثة مباحث، حيث خصصنا المبحث الأول لدراسة مختلف الأطر التشريعية والتنظيمية المرتبطة بنظام المعلومات المحاسبية مع تبيان علاقتها بممارسات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية؛ أما المبحث الثاني فقد ارتئينا تخصيصه للإطار المنهجي المتبع لإعداد الدراسة الميدانية، وكذا للتحليل والمعالجة الإحصائية لمختلف الفرضيات التي تقوم عليها دراستنا؛ أما المبحث الثالث فقد خصصناه لعرض مختلف النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الأكثر تأثراً بالحوكمة، باعتباره واجهة المؤسسة والمصدر الرئيسي الذي يعتمد عليه مختلف الأطراف ذات المصلحة للحصول على المعلومات المحاسبية والمالية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. تتحدد العلاقة الفكرية التي تربط حوكمة الشركات بنظام المعلومات المحاسبية في أن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة من شأنه أن يوفر أرضية خصبة لنظام المعلومات المحاسبية لإنتاج تقارير مالية تمتاز بقدر عالي من الجودة؛ فزرع الوازع الأخلاقي وروح المسؤولية وتوفير مبادئ إرشادية وإيجاد آليات إشرافيه ورقابية وتوفير القدر الكافي من الاستقلالية والانضباط والمساءلة يزيد من فاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

**المبحث الأول: الواقع التشريعي والتنظيمي المرتبط بنظام المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال
الجزائرية وعلاقته بممارسات حوكمة الشركات**

تمهيد

تعتبر حوكمة الشركات من المواضيع التي تسعى العديد من دول العالم لتبني وإرساء قواعدها، لذلك فهي تعمل على تحديث الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم بيئتها بصورة مستمرة؛ إن الجزائر وعلى غرار هذه الدول فقد حاولت تبني هذا المفهوم، من خلال قيامها بعدة إصلاحات هيكلية مستعديت من الجوانب التنظيمية، القانونية والتشريعية التي تحكمها؛ كما قامت بعدة مبادرات لتفعيل إطار حوكمة الشركات في الجزائر، ومن بينها قيامها بتبني نظام المحاسبة المالية المستنبط من معايير التقارير المالية الدولية وقيامها بإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية والذي تبنته وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009، وكذلك قيامها بتأسيس مركز حوكمة الجزائر قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

سوف نحاول من خلال هذا المبحث استعراض واقع نظام المعلومات المحاسبية في الجزائر من ممارسات حوكمة الشركات، من خلال دراسة مختلف الأطر القانونية، التشريعية والتنظيمية التي تحكم هذا النظام وتبيان علاقتها بحوكمة الشركات.

1.1.4. الآليات الرقابية للحوكمة في الجزائر وعلاقتها بنظام المعلومات المحاسبية

سوف نركز في هذا المطلب على الآليات الرقابية التي ترتبط بصورة مباشرة مع نظام المعلومات المحاسبية وفق التشريع الجزائري والمتمثلة في كل من آلية مجلس الإدارة، آلية التدقيق الخارجي، وآلية التدقيق الداخلي.

1.1.1.4. مجلس الإدارة

كما رأينا سابقا فإن مجلس الإدارة يعتبر من أهم الأجهزة الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات، نظرا لدوره في المحافظة على قيمة الشركة وأصولها والحفاظ على حقوق ومصالح جميع الأطراف المرتبطة بها، لذلك فإن المشرع الجزائري لم يهمل التطرق لهذه الآلية فقد تناولها في عدة محطات تنظيمية وتشريعية.

1.1.1.1.4. مفهوم مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة بأنه هيئة رسمية تتولى أمور شركات المساهمة، حيث تتكلف بتسيير وتنفيذ قرارات الجمعية العامة وممارسة الرقابة على الإدارة التنفيذية، وبذلك يمكن القول بأن مجلس الإدارة يعتبر نقطة البداية والأساس الذي يقوم عليه التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات.

لقد تناول المشرع الجزائري مجلس الإدارة من خلال مجموعة من المواد من القانون التجاري، حيث تطرقت المادة 610 منه إلى تبيان تشكيل مجلس الإدارة والتي جاء فيها: " يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل واثنى عشر عضو على الأكثر"؛ يقوم الأعضاء الممثلين لمجلس الإدارة بانتخاب رئيسا لهم وهذا وفق المادة 635 من القانون التجاري الجزائري، والتي جاء فيها: "ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضاءه رئيسا له شريطة أن يكون شخصا طبيعيا وذلك تحت طائلة بطلان التعيين، كما يحدد مجلس الإدارة أجره".

2.1.1.1.4. علاقة مجلس الإدارة بممارسات حوكمة الشركات في الجزائر

إن المتصفح للتشريعات القانونية والتنظيمية التي تضع الأسس وتحكم عمل مجلس الإدارة يلاحظ أن هناك نقائص كثيرة وتناقضات لا تتوافق مع أبعاد ومتطلبات حوكمة الشركات. والتي نفصلها فيما يلي:

أ. بعد استقلالية مجلس الإدارة

كما رأينا سابقا فإن استقلالية مجلس الإدارة تعد من أبرز متطلبات حوكمة الشركات، وهذا ما لم يتغاضى عنه القانون الجزائري إذ أنه وحسب المادة 661 من القانون التجاري فإنه منع عن أعضاء مجلس المراقبة أن يشغلوا مناصب تنفيذية في الشركة¹، وذلك ضمانا لاستقلاليتهم وموضوعيتهم ونزاهتهم عند ممارستهم لعملية الرقابة الموكلة إليهم؛ إلا أن ذلك لم يمنع وجود تناقض حيث أن المادة 638 من ق. ت أجازت الجمع بين منصبي مدير تنفيذي ورئيس مجلس الإدارة والتي جاء فيها: " يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته الإدارة العامة للشركة ويمثلها في علاقاتها مع الغير " وهذا ما يعد انتهاكا صارخا لمبدئ استقلالية وحياد مجلس الإدارة.

ب. بعد تنظيم عمل مجلس الإدارة

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، المادة 661؛ 680، ص، ص 168، 174.

أصبح لزاما على شركات المساهمة في ظل آليات ومبادئ حوكمة الشركات أن تقوم بإعادة هيكلة مجالس إدارتها بما يضمن السير الحسن لأعمالها، وذلك عن طريق إنشاء لجان تابعة لها ومتخصصة تساعد على أداء أعمالها، وتتكون من أعضاءها المؤهلين والغير تنفيذيين، مثل لجان التدقيق ولجان المكافآت وغيرها.

لقد أثبتت العديد من الدراسات أن وجود لجان متخصصة لمجلس الإدارة يعد ضرورة ملحة لتدعيم ممارسات الحوكمة، وهناك دراسات ذهبت لأبعد من هذا، حيث ربطت ممارسة حوكمة الشركات بمقدار تجسيد لجان مجلس الإدارة في الواقع، وخاصة بالنسبة للجان التدقيق؛ ورغم كل هذا فإن المشرع الجزائري قد أهملها و لم يتطرق إليها إطلاقا باستثناء ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الذي لم يلزم مجالس إدارة الشركات بتشكيلها بل ترك لهم الحرية الكاملة في ذلك.

ت. بعد كفاءة أعضاء مجلس الإدارة

لم يتطرق المشرع الجزائري بتاتا إلى تحديد الشروط والمؤهلات المطلوبة لشغل أي منصب في مجلس الإدارة بل اكتفى فقط بذكر بعض الصفات فقط دون تعريفها مثل الكفاءة، الأهلية وغيرها.

ث. بعد حجم وتشكيل مجلس الإدارة

من الممارسات السلبية كذلك لحوكمة الشركات في الجزائر حسب رأي الباحث غياب سياسة إشراف مستقل لأعضاء مجلس الإدارة، حيث أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى توضيح نسبة الأعضاء التنفيذيين من النسبة الكلية لأعضاء مجلس الإدارة، نظرا لما لهذا الأمر من أثر على قرارات المجلس عند القيام بعمليات التصويت؛ كما أن أعضاء مجلس الإدارة ينتخبهم المساهمون وهذا يعني أن الأعضاء المسيطرين يمكنهم بسهولة افتكاك موافقة الجمعية العامة على تمرير أو الموافقة على قرارات أو صفقات قد تضر بالشركة أو بأقلية المساهمين أو بعض الأطراف ذات المصلحة، أضف إلى ذلك فإنه سمح للمدير العام برئاسة مجلس الإدارة وهذا ما قد يسمح بتمويل الكفة لصالح الإدارة التنفيذية.

من خلال ما سبق نستنتج أن القانون الجزائري لم يأخذ بعين الاعتبار أهم الشروط والإجراءات الواجب مراعاتها لترسيخ ممارسات حوكمة الشركات فيما يتعلق بالقوانين والتشريعات التي تحكم وتنظم عمل مجلس الإدارة، والتي نلخصها في النقاط التالية:¹

¹ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 173.

- الفصل بين مهام المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، والذي يمكن أن يحدث الجمع بينهما الخلط بين مسؤوليات وواجبات كليهما؛
 - تعارض المصالح الذي يمكن أن يحدث بين أعضاء مجلس الإدارة أنفسهم أو مع أطراف أخرى؛
 - كيفية مساءلة أعضاء مجلس الإدارة من قبل الجمعية العامة للمساهمين؛
 - أهمية تكوين لجان متخصصة منبثقة عن مجلس الإدارة حتى وإن بقيت مسألة تشكيلها أمرا اختياريا يخضع لتقدير مجلس الإدارة؛
 - أهمية وجود عضو واحد على الأقل في مجلس الإدارة يتمتع بخبرات معتبرة في المجال المالي والمحاسبي.
- من الممارسات السلبية كذلك:¹

- في التشريع الجزائري اشترط المشرع بعض الصفات في العضو التنفيذي مثل الأهلية، الكفاءة، إلا أنه لم يأت بتعريف أو صفة أو شروط تعيين العضو المستقل في مجلس الإدارة، وبالتالي فإن إغفال المشرع الجزائري للعضو المستقل من شأنه أن يفتح المجال لانضمام أعضاء لا يتمتعون بالقدر الكافي من الكفاءة والأهلية، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس على فاعلية المجلس في ممارسة مهامه الرقابية؛
- تؤدي لجان التدقيق ومن خلال أعضائها غير التنفيذيين والذين يتمتعون بالدراية المالية والمحاسبية دورا هاما في تعزيز الثقة في البيانات المالية الواردة في التقارير المالية، من خلال قيامها بتحسين وتسهيل الاتصال بين كل من إدارة الشركة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي؛ والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يتطرق إطلاقا إلى هذا النوع من اللجان، وبالتالي يمكن القول بأن أهم آلية من آليات حوكمة الشركات لا تزال غائبة في التشريع الجزائري. مما سبق وكخلاصة لما تناولناه في هذه النقطة نستنتج بأن هناك بعض مظاهر الضعف تكتنف الأطر القانونية التي تحكم سير مجالس الإدارة في بيئة الأعمال الجزائرية في تدعيم ممارسات حوكمة الشركات.

3.1.1.1.4. أثر ضعف حوكمة مجالس الإدارة في بيئة الأعمال الجزائرية على نظام المعلومات المحاسبية

تحدد أهم مظاهر تأثير ضعف تدعيم مجلس الإدارة لممارسات الحوكمة على نظام المعلومات المحاسبية

فيما يلي:

¹ أمين راشدي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2018، ص-ص187-188.

- بالنسبة للخلط بين مهام المدير العام ورئيس مجلس الإدارة، قد يمكن الإدارة التنفيذية من التأثير على القوائم المالية الخاصة بالشركة من خلال إدارة الأرباح أو التغطية على بعض المعلومات المهمة وإخفاءها، والتي قد تؤثر على مستقبل الشركة من خلال تجنب الإفصاح عنها في اجتماعات المجلس؛
- أما بالنسبة لغياب لجان التدقيق خاصة في ظل تولي مسؤولية رئيس مجلس الإدارة من طرف المدير العام من شأنه أن يفقد نظام المعلومات المحاسبية استقلاليتها، ويجعله يخضع لرغبات الإدارة التنفيذية في الشركة؛
- إن عدم إلزام مجالس الإدارة بتعيين مختصين في مجال المحاسبة والمالية من شأنه أن يضعف من عمل مجلس الإدارة في ممارسة دوره نحو ضمان قوائم مالية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

2.1.1.4. التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، وذلك نظرا لما يتمتع به من قدرة على إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية على سلامة الحسابات المالية الخاصة بالشركة لفائدة المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.

1.2.1.1.4. مفاهيم أساسية حول مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

يعرف المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في الجزائر على أنه: "الشخص الذي يحقق في حسابات الشركة ودفاترها وأوراقها المالية ويعمل على التأكد من انتظامها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حسب الوضعية المالية للشركة وحساباتها"¹.

لقد حدد المشرع الجزائري للمحافظ الحسابات مجموعة من الواجبات، وألزمه بالوفاء بها، ومن بين هذه الواجبات نذكر: ²

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة والعناية المهنية عند أدائه لمهامه، وتجنب كل تصرف من شأنه أن يمس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تنفيذ بعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية والمهنية؛

¹ وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 715 مكرر 4، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996، ص 5-6.

- أن يقوم عند ممارسته لمهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التدبير بما يأتي:
- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية؛
- يحترم الآجال المتفق عليها؛
- يعامل الزبون؛
- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً معللاً ومؤسساً.
- يتحمل واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة في ظل احترام الشرعية؛
- في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات يتحمل كل واحد منهم مسؤوليته الشخصية عند القيام بمهمته؛
- تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛
- يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية؛
- يلتزم بسر المهنة في أداء مهنته إلا في بعض الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية.

2.2.1.1.4. تنظيم مهنة التدقيق الخارجى فى الجزائر

سوف نتناول هذه النقطة من خلال التطرق للنقاط التالية:

أ. متطلبات التأهيل المهني للمدقق الخارجي في الجزائر

يعد التأهيل المهني من أهم الشروط الواجب توافرها لممارسة أي نشاط مهني، لذلك فإن المشرع الجزائري لم يغفل عن هذه النقطة، فقد قام بتحديد الشروط التأهيلية التي تخول الحق في ممارسة مهنة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، حيث تطرق لها من خلال المادة 8 من القانون 10-01، والمتضمن الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة هذه المهنة. والتي حددها بما يلي:¹

- الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي المحددة من طرف التنظيم؛
- أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية/لمحافظ الحسابات أو شهادة تعادلها معترف بها تمنح من طرف معاهد متخصصة.

ب. الاستقلال والحياد

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 8، العدد رقم: 42، ص 3.

يعتبر عنصر الاستقلالية من أبرز متطلبات الحوكمة الواجب توفرها في مهنة التدقيق، وذلك نظرا لدورها في الحفاظ على حيادية وموضوعية المدقق الخارجي خلال قيامه بواجبه المتعلق بالتأكد من سلامة التقارير المالية الخاصة بالشركات، والمشرع الجزائري لم يهمل هذه النقطة، حيث قام بإصدار مجموعة من التشريعات والقوانين الهدف منها حماية المدقق الخارجي من فخ فقدانه لاستقلالته وحياده وتحريره من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية قد تؤثر على عمله وعلى تقريره النهائي، ويمكن ذكر أهم مظاهر استقلال وحياد المدقق الخارجي وفق التشريع الجزائري فيما يلي¹:

• تعيين المدقق

إن قيام إدارة الشركة بتعيين مدقق الحسابات يعطيها الفرصة لممارسة بعض الضغوط عليه مادامت سلطة التعيين بحوزتها، لهذا فقد أخذ المشرع الجزائري هذا الأمر بالحسبان من خلال المادة 715 مكرر 04 (المرسوم التشريعي 93- 08 مؤرخ في 25/04/93) من القانون التجاري، والتي تركت مسؤولية تعيين المدقق الخارجي بالنسبة للشركات للجمعية العامة حيث جاء فيها ما يلي: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصف الوطني"². وفي هذا الإطار يجب الإشارة إلى أن الجمعية العامة تقوم بتعيين محافظي الحسابات من بين المترشحين الذين تم اختيارهم من قبل الهيئات المكلفة بذلك على مستوى هذه المؤسسات، والتي حددتها المادة 3 من المرسوم الوزاري 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 في مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك.

إذا لم تعين الجمعية العامة المدقق الخارجي في حالة وجود أي مانع أو رفض أو عدم اتفاق بين أعضاء الجمعية العامة فإن المشرع الجزائري ترك سلطة تعيينهم أو استبدالهم إلى رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين³.

حرصا على ضمان ممارسة المهنة بكل استقلالية فقد حرص المشرع الجزائري على أن لا تكون هناك أي مصالح مشتركة سواء كانت مالية أو اقتصادية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة التي يدقق حساباتها، وفي هذا الإطار فقد قام بوضع مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) من مزولة مهنة التدقيق تحت حالة التنافي وهي كالتالي⁴:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة؛

¹ عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 49-52.

² وزارة العدل، القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، ص 188.

³ المرجع نفسه، ص 188.

⁴ المرجع نفسه، ص 189.

- القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين وأزواجهم، أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (1/10) رأسمال الشركة، أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (1/10) رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مراجع الحسابات على أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس الرقابة؛
- الأشخاص الذين منحتهم المنشأة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مراجع الحسابات في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

أما القانون 08-91 فقد منع المدقق الخارجي من مزولة مهنته في الحالات التالية:¹

- أن يقوم بمراقبة شركة يمتلك فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- أن يشغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وکالته؛
- أن يزول أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل المسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

• عزل المدقق

إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيّة عزل المدقق الخارجي يمثل مصدر تهديد لاستقلاليتّه وحياده، بحيث أن الإدارة يمكنها أن تقوم بعزله إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، وفي هذا الإطار فقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى هذه القضية من خلال تحديده لمدة وکالته والمقدرة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة تنتهي بانتهاء مهمته المحددة في العقد في الحالة العادية، إضافة إلى ذلك فقد تطرق المشرع إلى حالات العزل الغير عادية من خلال المادتين 715 مكرر 08، 715 مكرر 09 من القانون التجاري والتي أعطت لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الحق في اللجوء إلى الجمعية العامة أو العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المدقق الخارجي وإنهاء مهامه بناء على أسباب مبررة، دون إمكانية عزله بصفة مباشرة².

• أتعاب المدقق

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، المؤرخ في

1991-04-27، ص 655.

² عاشوري عبد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 107.

تجسيدا لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات أوكلت المادة رقم 37 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 الجمعية العامة للمساهمين أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات مهمة تحديد أتعابه بعد الاتفاق معه حول تفاصيلها، وذلك لتجنب وقوع أي مساومة له من طرف الإدارة، إلا أنه وابتداء من 22 جانفي 2011 أصبح تحديد أتعاب محافظي يخضع لمناقصة يشرف عليها مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك، وفق دفتر شروط معد مسبقا، وبهذا يكون المشرع الجزائري قد فتح المجال للإدارة أن تكون طرفا في تعيين محافظي الحسابات، وهذا ما قد يؤثر في استقلاليتهم وموضوعيتهم¹.

إن المشرع الجزائري وحرصا منه كذلك على تجسيد مبدأ استقلالية محافظ الحسابات فقد منعه عن طريق المادة 37 من القانون 01-10 من قبول أي أجر أو امتياز من الإدارة تحت أي شكل كان، كما منعه من ربط أجره تحت أي سبب بالنتائج المالية التي تحققها الشركة.

ت. العناية المهنية اللازمة لتأدية مهمة التدقيق

يلعب الالتزام بقواعد العناية المهنية أثناء تأدية مهمة التدقيق الخارجي دورا هاما في تحقيق الأهداف المرادة منها، لذلك فإن المشرع الجزائري لم يغفل على هذه النقطة من خلال التشريعات التي أصدرها، حيث ألزمت المادة 49 من القانون 08-91 المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة في إبداء قواعد العناية المهنية اللازمة أثناء تأديته لمهامه، كما ألزمته نفس المادة بتوفير الوسائل الضرورية لتحقيق ذلك، ودعت المادة 53 من القانون 08-91 إلى فرض عقوبات انضباطية على المدققين في حالة مخالفتهم لهذه القواعد. كما ألزمت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على أعضائها التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزونها ضمن مبدأ احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها². أما المواد 02، 04 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 فقد ألزموا المدقق الخارجي بأن ينفذ بعناية وطبقا للمقاييس المهنية كل الأعمال الموكلة إليه، مع مراعات مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وأن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداءه مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها، وكذا القواعد الأخلاقية والتنظيمية والمتطلبات المهنية³.

3.2.1.1.4. علاقة الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم مهنة التدقيق الخارجي بممارسات حوكمة الشركات في الجزائر وانعكاساتها على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية.

¹ المرجع نفسه، ص 108.

² المرجع نفسه، ص 108.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أفريل 1996، ص 5.

من خلال دراستنا لمختلف الأطر التشريعية والتنظيمية التي تحكم وتنظم عمل مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر توصلنا إلى النقاط التالية:

- على ضوء العرض السابق يمكن القول بأن المشرع الجزائري لم يقصر في فرض معيار التأهيل المهني لممارسة مهنة المدقق الخارجي، بما أنه اشترط توفر شهادات علمية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والتدقيق، إلا أن ذلك لوحده لا يكفي لأن مجرد الحصول على شهادة المدقق الخارجي لا تعني نهاية المطاف، حيث كان من الأجدر على المشرع أن يفرض عليهم سياسات التعليم والتدريب المستمر، وتكوين أخلاقي بواسطة دورات تدريبية محددة المدة من حين لآخر، حتى يتمكن المدققون الخارجيون من اكتساب أخلاق مهنية ومعارف جديدة ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال عملهم.
- إن سياسة التعليم والتدريب والتكوين الأخلاقي المستمر من شأنها أن تنعكس إيجاباً على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية، إذ تمكن المدققين الخارجيين من اكتساب وتطوير معارفهم ومهارات الفردية والرقابية التي تخول لهم ممارسة عملهم بالشكل المطلوب، ومن ثمة تحقيق الهدف المنشود والتمثل في توفير الحماية الكاملة للشركة والمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.
- كما رأينا سابقاً فإن استقلالية المدقق الخارجي تأثر تأثيراً كبيراً على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة وحوكمة الشركات بصفة عامة؛ والملاحظ في التشريع الجزائري هو أن المشرع عمل على توفير هذا المبدأ، إلا أن ذلك لا يمنعنا من أن نقر ببعض الثغرات التي تضمنها، والتي قد تمس باستقلالية محافظي الحسابات، باعتبار أنه فتح المجال للإدارة حتى تكون طرفاً في اختيار محافظي الحسابات، خاصة في ظل عدم اعتماد لجان التدقيق لدى أغلب الشركات الجزائرية.

3.1.1.4. التدقيق الداخلي

إن أهم ما يميز نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر هو عدم وجود نصوص وتشريعات قانونية وتنظيمية تنظم وتلزم الشركات على تبني نشاطه، باستثناء القانون 88/ 01 الصادر في 2 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية حيث نصت المادة 40 منه على: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتدعيمها وتحسين أنماط سيرها وتسييرها بصفة مستمرة؛ والتي تم إلغاؤها سنة 1995 إثر قرار رئاسي تم بموجبه إلغاء قوانين الإصلاحات الاقتصادية كلها¹. ومنذ ذلك الوقت بقي الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي ينحصر في مجموعة من التعليمات والمراسيم المصدرة من طرف السلطات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية لغرض حثهم على الاهتمام بهذه الوظيفة الرقابية، ومن بين هذه التعليمات:²

¹ صالح محمد يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2، العدد 5، 2016، ص 278.

² المرجع نفسه، ص 278-279.

- التعليم رقم 36 / STP / 97DPE المؤرخة في 17-02-1998 الصادرة من المجلس الوطني لمساهمة الدولة؛
- التعليم الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمة الدولة الصادرة في 20-05-2003؛
- التعليم رقم 03 / 02 المؤرخة في 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- التعليم رقم SG / 07/79 المؤرخة في 30 جانفي 2007 الصادرة من وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة التدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 29-02-2009 المحدد لكيفية مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية وتدقيقها من طرف المفتشية العامة للمالية والذي أقر ضمنا بضرورة إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي في المؤسسات والاهتمام بها، حيث نصت المادة 2 منه على أن عمليات الرقابة وتدقيق التسيير تشمل ميادين عدة ذكر منها سير الرقابة الداخلية وهيكل التدقيق الداخلي.
- من خلال ما سبق، يمكن القول أن القانون الجزائري لم يتطرق إلى أهم الشروط والإجراءات الواجب مراعاتها لضمان جودة خدمات التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية ونذكر منها:¹
- المستوى العلمي، المؤهلات، الخبرة التي ينبغي توفرها في الشخص القائم على وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تعتبر مؤشرا على مدى كفاءته وقدرته على القيام بالمهام الموكلة إليه؛
- شروط الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي لضمان قيامه بمهامه بموضوعية ودون التعرض لأي ضغوطات قد تؤدي إلى التأثير على القرارات والاستنتاجات التي يتوصل إليها؛
- معايير الأداء التي يفترض أن يسترشد بها المدقق الداخلي في الشركات الجزائرية والتي تساعد على القيام بواجباته بفعالية.

2.1.4. التشريعات المحاسبية في الجزائر وعلاقتها بحوكمة الشركات

سوف نحاول من خلال هذا المطلب التركيز على التشريعات المتعلقة بالنظام المحاسبي المعتمد (النظام المحاسبي المالي)، وكذا التشريعات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي على القوائم المالية في الجزائر.

1.2.1.4. النظام المحاسبي المالي في الجزائر

¹ زينب غزالي، مرجع سبق ذكره، ص 174.

لقد شرعت الجزائر على غرار العديد من دول العالم في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات، بهدف تقريب الممارسة المحاسبية فيها إلى الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال تبني معايير محاسبية تتماشى مع معايير التقارير المالية الدولية؛ ولتحقيق هذا الهدف باشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال منها القانون 11-07، والمرسوم التنفيذي رقم 156-08 وغيرها. سوف نحاول من خلال هذه النقطة الوقوف على ماهية النظام المحاسبي المالي، تنظيم مسكه وفق القانون الجزائري، وعلاقته بممارسات حوكمة الشركات.

أ. ماهية النظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي المالي حسب المادة 3 من القانون 11/07 بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ويصنفها ويقيمها ويسجلها، ويعرضها في شكل كشوف تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعته ووضعيتها خزيتها في نهاية السنة المالية.

من خلال هذا التعريف نستخلص أن النظام المحاسبي المالي يمتاز بالخصائص التالية:¹

- أنه نظام للمعلومات المالية، حيث يركز على المفهوم المالي أكثر من تركيزه على المفهوم المحاسبي؛
 - أن الكشف المالية التي ينتجها تعكس الوضع المالي الحقيقي للكيان؛
 - تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية يتم وفق المعايير الدولية؛
 - أنه يقيس نجاعة وأداء الكيان وقدرته على توليد التدفقات النقدية؛
- وقد شهد النظام المحاسبي المالي عدة تغييرات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975 م فهو يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية، كما أن تبني هذا النظام خلف عدة آثار إيجابية على عدة مستويات نذكر منها:²
- إنتاج قوائم مالية أكثر شفافية وملائمة وثراء؛ تساهم في تشجيع المستثمرين وضمان متابعة مرضية لأموالهم؛
 - تسهيل عمليات المقارنة بين المؤسسات؛ كما أن توحيد العمل المحاسبي من شأنه أن يوفر للمؤسسات المتعددة الجنسيات أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول؛

¹ مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 27-05-2019، ص 2-3، الموقع: <https://kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>

² محمد قوجيل وآخرون، تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، المعد من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 5 - 10.

- تسريع عملية تدفق المعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية التي يتوجب أن تكون معدة وفق أنظمة معلوماتية؛
- تحسين التطبيقات المحاسبية خاصة بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية التي كانت المعلومات التي تحويها قوائمها المالية في الغالب مضللة ولا تعكس الواقع بسبب فشل السياسات الاقتصادية المتبناة في الجزائر من جهة وطبيعة الدور الذي أوكل به للمؤسسات والذي تعارض في غالب الأحيان مع دور المؤسسة الطبيعي
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وشفافة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة؛
- يتأقلم النظام المحاسبي المالي تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط بفضل نظام ترقيمي متعدد.
- العمل على تحقيق الرقابة من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك وعرض المعلومات وممارسة العمل الرقابي¹؛

ب. تنظيم العمل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي وفق التشريعات والقوانين الجزائرية

إن الجزائر وعلى غرار دول العالم الأخرى سعت إلى تنظيم مهنة المحاسبة في بيئتها، حيث قامت بإصدار مجموعة من مراسيم والتشريعات تهدف في مجملها إلى زرع أسس الرقابة للوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك وعرض المعلومات وممارسة العمل الرقابي. عموما سوف نحاول من خلال هذه النقطة التركيز على نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق التشريع الجزائري، قواعد تنظيم العمل المحاسبي التي فرضها المشرع الجزائري للكيانات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

• نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي وفق التشريع الجزائري

- لقد حدد المشرع الجزائري وفقا للمواد 2، 4، 5، من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المؤسسات المعنية بمسك حساباتها وفق النظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في:²
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

¹ قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² الجريدة الرسمية، القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي، العدد 74، المؤرخ في 25-11-2007، ص 03.

- مع استثناء الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها حد معين ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.

• تنظيم العمل المحاسبي:

في هذا الجانب لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء جديد، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمولا بها في المخطط المحاسبي الوطني¹؛ إلا أنه وفي إطار العمل بالنظام المحاسبي المالي وقصد ضمان مصداقية وجودة مخرجاته فقد ألزم المشرع الجزائري الكيانات التي تعتمد به²:

- تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المتعلقة بالمعلومات التي تعالجها وتراقبها وتعرضها وتحرص على تبليغها؛

- يجب أن تمسك المحاسبة بالعملة الجزائرية وأن تحول قيم العمليات التي تجرى بالعملة الأجنبية للعملة الوطنية؛

- يتم التسجيل المحاسبي حسب القيد المزدوج، ويجب أن تتوفر كل عملية على مرجع ووثيقة ثبوتية، ويجب أن يحترم فيها الترتيب الزمني ويحتفظ بها لمدة عشرة سنوات على الأقل؛

- يجب أن تمسك الكيانات الخاضعة دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الكبير، دفتر الجرد، وتحفظ لمدة عشرة سنوات على الأقل؛

- يمكن للكيان أن يستخدم الإعلام الآلي، ولكن يجب أن تتوفر فيه مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصادقية واسترجاع المعطيات؛

- كما أكد المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو 2008، الذي تضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، على إلزامية احترام المبادئ المنصوص عليها صراحة في القانون 07-11 مثل محاسبة آثار المعاملات على أساس محاسبة الإلزام، وكذا إعداد الكشوف وفقا لاستمرارية النشاط، والحرص على إنتاج معلومات مالية تتوفر على الخصائص النوعية مثل الملائمة، الدقة، قابلية المقارنة، والوضوح.

¹ مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 27-05-2019، ص 5، الموقع: <https://kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>

² نمر محمد الخطيب وآخرون، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، المعد من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 13.

- أما المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 7-4-2009 فقد تضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية، وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية (Les Logiciels)¹.

قصد إكساب النظام المحاسبي المالي مرونة وملائمة أكثر مع خصوصية بيئة الأعمال في الجزائر فقد سمح المشرع الجزائري بإجراء تغييرات في التقديرات والطرق المحاسبية، بشرط أن يكون ذلك من أجل هدف أساسي وهو تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، والسماح له بإنتاج معلومات مالية ومحاسبية أكثر موثوقية أو عرضها في تنظيم جديد².

ت. علاقة النظام المحاسبي المالي في الجزائر بممارسات حوكمة الشركات

إن العلاقة بين الحوكمة والنظام المحاسبي المطبق في أي دولة وكما رأينا سابقا متبادلة فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه الذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم الحوكمة، وهذه الأخيرة ومن خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة وبالتالي زيادة عنصر الثقة بها؛ وفي الجزائر تدعم العلاقة بينهما المادة العاشرة من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي والتي تنص على أنه: " يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها، ورقابتها وعرضها وتبليغها" أي أن النظام المحاسبي المالي يفرض الالتزام بالشفافية عند جمع المعلومات ومعالجتها وعرضها في القوائم المالية، وهو بالتحديد ما تنص عليه الحوكمة من خلال بعدها المحاسبي الذي يشكل فيه مبدأ الإفصاح والشفافية بالإحاح ركيزة أساسية تسمح بإضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية المعتمد عليها في اتخاذ القرارات³.

2.2.1.4. الإفصاح عن القوائم المالية

يعد الإفصاح المحاسبي من المتطلبات الرئيسية التي تقتضيها حوكمة الشركات، فمن خلال زيادة درجة الإفصاح وتعديل متطلباته بما يتلاءم مع المعايير الدولية يتعزز الدور الرقابي للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة ويتحقق تكافؤ الفرص بينهم في الحصول على المعلومات المناسبة.

¹ مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 27-05-2019، ص 4، الموقع: <https://kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>

² نمر محمد الخطيب وآخرون، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر، مداخلته مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، المعد من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 14.

³ أمين راشدي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2018، ص 197.

إن المشرع الجزائري ورغبة منه في ضمان الحد الأدنى من مستوى الإفصاح فقد ألزم شركات المساهمة بإيداع الحسابات الاجتماعية على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري في إطار الإفصاح القانوني الإجمالي وذلك طبقا لأحكام المادة 717 الفقرة 3 من القانون التجاري لغرض اطلاعها للغير (متعاملين اقتصاديين، مستثمرين....إلخ)، قصد السماح لهم بالاطلاع على الوضعية المالية لهذه الشركات؛ والتي تنص على " تودع حسابات الشركة المذكورة في الفقرة الأولى لدى المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، ويعد الإيداع بمثابة إشهار".¹

في إطار سياسة الإفصاح المعتمدة في الجزائر كذلك فقد ألزم المشرع الجزائري الشركات على إطلاع المساهمين فيها على القوائم المالية الخاصة بها خلال أسبوعين قبل انعقاد الجمعية العامة لغرض تدارسها وذلك من خلال طلب موقع يتم تقديمه للشركة.²

إلا أن هذا حسب رأي الباحث لا يكفي خاصة في ظل البيروقراطية وحالة التكتّم والتعقيدات الإدارية التي يفرضها المركز الوطني للسجل التجاري على الغير لاطلاعهم على القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات؛ إذ كان على المشرع الجزائري أن يشرع أساليب إفصاح حديثة تسهل عملية الحصول على المعلومات وتستجيب لمستوى التطور الذي شهدته نظم الإعلام والاتصال مثل المواقع الشركات على شبكات الأنترنت، وكذا الإفصاح عن طريق إصدار مجلات خاصة دورية إلكترونية تبين نقاط قوة وضعف المركز المالي لتلك الفترة، والتأكيد على إتباع تبويب محاسبي صحيح في طريقة تقديم التقارير المالية (العناوين الرئيسية والفرعية، تسلسل وترتيب عرض العناصر، توضيح السياسات المحاسبية التي تعتمدها المؤسسة...) لجعل التقارير المالية سهلة القراءة، مفهومة، غير مضللة، وقابلة للتحليل المالي.

3.1.4. دليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري وعلاقته بنظام المعلومات المحاسبية

سوف نتناول في هذه النقطة تقديم بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بدليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري مع تبيان مبادئه وعلاقته بنظام المعلومات المحاسبية.

1.3.1.4. مفاهيم أساسية حول دليل الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري

¹ وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 717 مكرر 4، ص 217.

² وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 680 معدلة، ص 174.

إن جملة المتغيرات التي شهدتها الساحة المحلية في الجزائر من مختلف قضايا الفساد المالي، الرغبة في تطهير بيئة الأعمال وتهيئتها لجذب الاستثمارات الخارجية، حتم عليها العمل على تبني مبادئ الحوكمة من خلال إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات، والذي تكفلت بإصداره وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بمشاركة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية مثل مؤسسة التمويل الدولية، وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة.

إن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات بالجزائر موجه إلى:¹

- جميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.
- المؤسسات المساهمة في البورصة أو تلك التي تنهياً لذلك، باستثناء المؤسسات ذات الرأسمال العمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها، لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

يتضمن ميثاق الحكم الراشد الجزائري ثلاثة أجزاء مقسمة كما يلي:²

- يتطرق في جزئه الأول إلى الدوافع التي أدت لأن يكون تبني المؤسسات في الجزائر لميثاق الحكم الراشد أمراً ضرورياً، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسات الجزائرية، لا سيما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

- أما الجزء الثاني منه يوضح المقاييس الأساسية التي ينبني عليها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، المديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبانوك، والمؤسسات المالية، والموردون.... الخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات واساليب نقل الملكية.

- يختتم الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح علمية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغالات واضحة ودقيقة كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه للمؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة.

2.3.1.4. مبادئ الحوكمة الخاصة بميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائري

¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد الجزائري، الجزائر، 2009، ص 19.

² وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 17.

يقوم ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر على أربعة مبادئ أساسية هي:¹

- الإنصاف: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.
- الشفافية: الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع.
- المساءلة: كل طرف شريك يكون قابل للمحاسبة أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.
- المسؤولية: مسؤولية كل طرف محددة على حدي بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.

3.3.1.4. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر وعلاقته بنظام المعلومات المحاسبية

إن الدارس لمعايير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر يلاحظ أن الهدف الأساسي منه بنسبة كبيرة هو تشجيع قيم النزاهة، الشفافية، المساءلة والمسؤولية عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات المعنية بتطبيقه؛ عموما سوف نحاول من خلال هذه النقطة التركيز على التوصيات التي قدمها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر والتي تتعلق بنظام المعلومات المحاسبية، والتي نتناولها كما يلي:

أ. من حيث نوعية ونشر المعلومات

لقد حث دليل الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر على ضرورة نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة وجميع المعلومات الأخرى ذات الأهمية، بصفة كاملة وصحيحة وفي الوقت المناسب، أما فيما يخص المؤسسات المساهمة في البورصة فقد ألزمها على نشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذلك الأمر بالنسبة لجميع المعلومات التي لها تأثير على تقييم المؤسسة لفائدة جميع الأطراف التي تربطها علاقة معها في إطار الالتزامات التعاقدية، أو بنية إبداء الشفافية الإرادية².

ب. من حيث مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمسؤولياته نحو نظام المعلومات المحاسبية

لقد ألزم ميثاق الحكم لراشد للمؤسسات في الجزائر مجلس الإدارة في إطار ضمان جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بالمسؤوليات التالية:³

¹ المرجع نفسه، ص 67.

² المرجع نفسه، ص 46.

³ المرجع نفسه، ص 37.

- مراقبة مدى تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها، من خلال التأكد سلامة نظم للمعلومات وبالأخص نظام المحاسبة، وكذلك التأكد من أن المؤسسة تحوز على الأجهزة المناسبة لممارسة الرقابة على الشركة، وضمان الاستقلالية لمراجعي الحسابات؛

- مراقبة الممارسة الفعلية للمؤسسة فيما يتعلق بالتسيير الراشد وإجراء التغييرات اللازمة؛

- متابعة مراحل نشر المعلومات والاتصال من طرف المؤسسة في اتجاه الأطراف الفاعلة الخارجيين؛

- الإشراف على الفريق التنفيذي من خلال السهر على التحديد الدقيق للمسؤوليات ووضع نظام تقييري فعال وتقييمي شفاف.

بهذا يمكن القول بأن ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر قد أبدى اهتمام كبير نحو ضمان فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وقدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن هذا لا يغطي الجوانب السلبية التي تكتنفه، والتي يمكن أن نخصها في النقاط التالية:

○ تتطلب الحوكمة الجيدة حسب مركز المشروعات الخاصة إلزام أصحاب المنشأة وأعضاء مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة وبتعريضهم لعقوبات في حال تجاهلها¹، بينما نجد أن ميثاق الحكم الراشد لم يتطرق لهذه النقطة إطلاقاً؛

○ عدم وجود شرح مفصل ودقيق فيما يتعلق بلجان مجلس الإدارة² بما فيها لجان التدقيق، من حيث عددها، كيفية إعدادها، تركيبها ومهامها، بالرغم من أهميتها ودورها في تحقيق حوكمة جيدة، باعتبارها من الآليات التي تقوم عليها، والتي تضمن الرقابة الكاملة على الشركة وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين بما يضمن حقوق المساهمين ومصالح الشركة؛

○ عدم وجود تبني واضح وصريح لمعايير التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي في الجزائر يعتبر من النقائص التي تؤثر على عمل آليات الرقابة، والتي تساهم بدورها في توفير مبدأ الإفصاح والشفافية، ضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة³، وكذلك الأمر بالنسبة للمعايير التقارير المالية الدولية (معايير المحاسبة الدولية).

¹ المرجع نفسه، ص 4.

² علي عبد الصمد عمر، إطار حوكمة الشركات في الجزائر دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، تاريخ الاطلاع: 2019-5-29، ص 43، الموقع: <http://rcweb.luedld.net/rc12/RC12.pdf>

³ زينب غزلي، مرجع سبق ذكره، ص 171.

- عدم التحسيس والتنبيه المؤسسات المعنية بميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر بضرورة تبني أساس أخلاقي يحكم سلوك المديرين من جهة وممارسة مهنة المحاسبة داخل هذه الكيانات من جهة أخرى.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث عرض منهجية الدراسة التطبيقية من خلال ذكر المنهج المتبع لإعدادها وحدودها ووسائل جمع البيانات ومختلف الخطوات التي مرت بها، ونختتمه باختبار صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة).

1.2.4. منهجية وحدود الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة تحديد الإطار المنهجي المتبع لإعداد الدراسة الميدانية.

أ. المنهج المتبع

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب في البحث العلمي يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، حيث يصفها ويحللها عن طريق تحويل متغيرات الدراسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة. وذلك من أجل وصف وتحليل واقع الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف، ومن أجل القيام بذلك ارتئينا أن نقوم باختبار مجموعة من مؤشرات الحوكمة التي نراها تتماشى وطبيعة هذه الدراسة من جهة، والمؤسسات وبيئة التي تعمل فيها من جهة أخرى. وقد تم الحصول على البيانات الميدانية اللازمة من خلال:

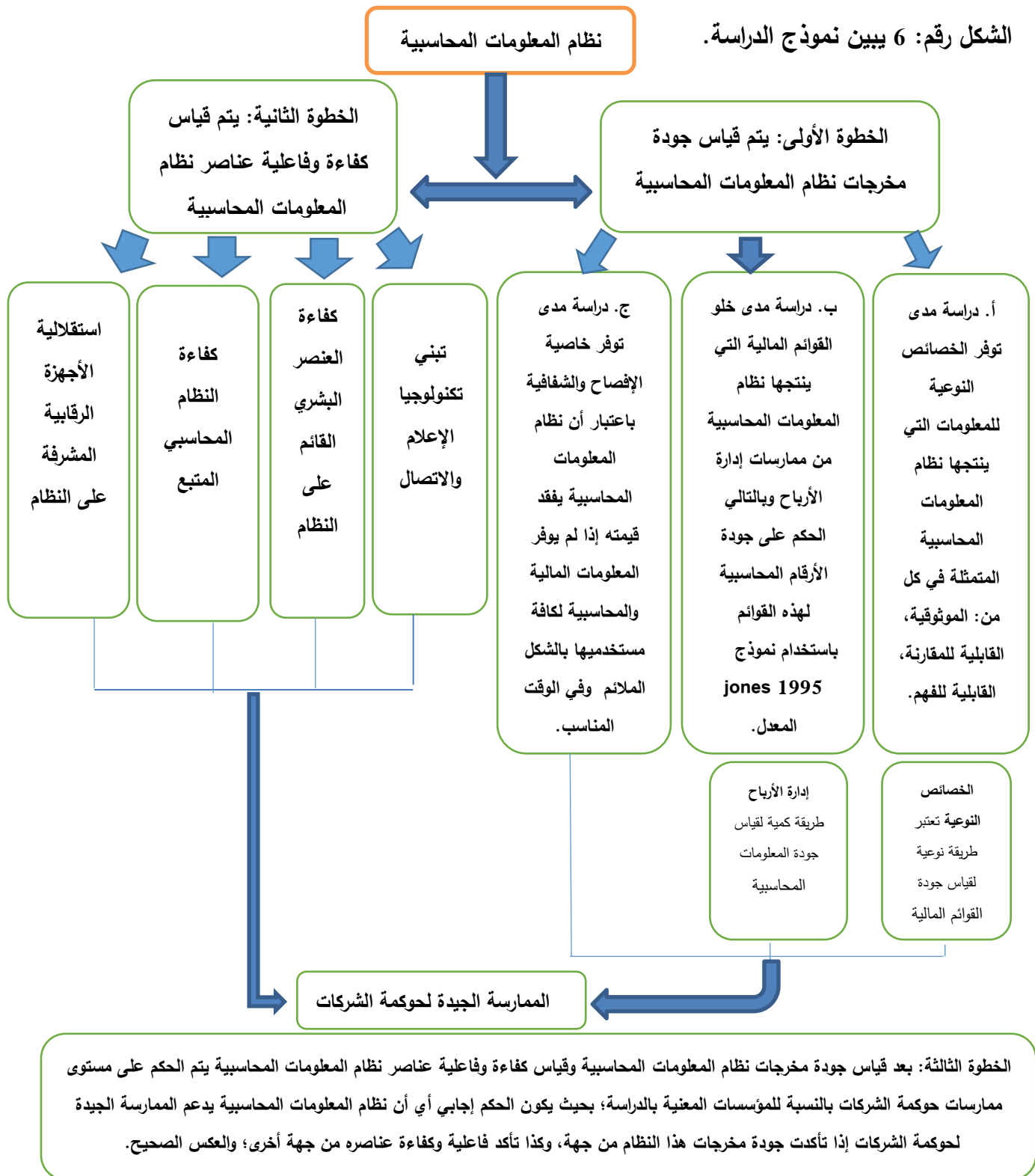
- الاطلاع على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات المعنية بالدراسة وتحليل بعض عناصرها للحكم على:
- واقع ممارسة المؤسسات المعنية بالدراسة لأسلوب إدارة الأرباح، قصد الحكم على مدى سلامة وجود المعلومات الواردة بقوائمها المالية؛
- الاعتماد على بعض عناصر القوائم المالية قصد التأكد من صحة الإجابة على بعض العبارات الواردة في الاستبانة (الاعتماد على بعض مؤشرات التحليل المالي).
- توزيع استبانة تم إعدادها لهذا الغرض، وبعد ذلك قمنا بجمع البيانات وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية، بمساعدة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (Statistical Package for Social Sciences) والذي يسمى اختصاراً ببرنامج الـ "SPSS"، ثم قمنا بعد ذلك بمناقشة فرضيات هذه الدراسة واستخلاص النتائج.

ب. متغيرات الدراسة

هذه الدراسة تحت عنوان "دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف"، نحاول من خلالها دراسة واقع الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية كمتغير مستقل في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات كمتغير تابع، وتم تخصيص

بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف كمجال للدراسة. عموما يمكن شرح متغيرات الدراسة أكثر من خلال النموذج التالي.

الشكل رقم: 6 يبين نموذج الدراسة.



من خلال الشكل السابق نلاحظ أن هناك متغيرين لهذه الدراسة هما:

• المتغير المستقل

المتغير المستقل في هذه الدراسة هو نظام المعلومات المحاسبية، والذي سوف نحاول قياسه من زاويتين:

1. قياس واقع جودة مخرجاته والممثلة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها لفائدة مستخدميها؛
2. قياس واقع كفاءة وفاعلية العناصر المكونة لهذا النظام (النظام المحاسبي المتبع، العنصر البشري القائم على هذا النظام، تكنولوجيا الإعلام والاتصال، استقلالية الأجهزة الرقابية المشرفة عليه).

• المتغير التابع

المتغير التابع في هذه الدراسة هو الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات باعتبار أن كل العناصر التي تطرقنا إليها في التقسيمات المكونة للمتغير المستقل سواء كانت:

- جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي ينتجها؛
 - تبني عنصر الإفصاح والشفافية؛
 - كفاءة النظام المحاسبي المعتمد؛
 - كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية؛
 - اعتماد وتبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال؛
 - استقلالية الأجهزة الرقابية المشرفة على هذا النظام.
- من شأنه أن يؤدي من دون شك إلى تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات والعكس الصحيح.

ت. حدود الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة الاطار المكاني والزمني للدراسة الميدانية.

1. الاطار المكاني

لقد تم تحديد الإطار المكاني لهذه الدراسة في ولاية سطيف، حيث تم تخصيصه في عنوان البحث، وذلك لكونها تتوفر على عدد لا بأس به من المؤسسات المراد دراستها (المؤسسات العمومية الاقتصادية)، والعاملة في مختلف المجالات، ما يسهل من دون شك من إجراء هذه الدراسة.

2. الاطار الزمني:

تم اجراء الدراسة الميدانية بين شهري ماي 2019 وسبتمبر 2019 م، بداية بإجراء مسح للمؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف من خلال التوجه إلى المركز الوطني للسجل التجاري - غرفة التجارة والصناعة لولاية سطيف- للحصول على قائمة بأسمائها، وجمع مختلف المعلومات الضرورية عنها كتحديد مواقعها وطبيعة نشاطها؛ وتم بعد ذلك اختيار بعض المؤسسات، أين تم التركيز على بعض شركات المساهمة

المتعددة النشاط (شراء، إنتاج، بيع، إقراض، اقتراض) لتكون محل الدراسة؛ وفي الأخير قمنا بالتقرب من إدارة المؤسسات المختارة قصد تسهيل عملنا وتوفير الظروف الملائمة للقيام بدراستنا.

2.2.4. مجتمع وعينة الدراسة: سوف نتناول من خلال هذه النقطة وصف مجتمع وعينة المؤسسات التي شملتها دراستنا هذه.

أ. مجتمع الدراسة:

يعرف مجتمع الدراسة بأنه مجموعة مفردات الظاهرة محل الدراسة التي تُدرس سواء كانت أفراد أو أحداث أو مشاهدات أو كيانات.

يتكون مجتمع دراستنا هذه من المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف. وقد وقع اختيارنا على هذه الفئة من المؤسسات لعدة أسباب، لعل أبرزها

- قناعتنا بأن نمط المؤسسات التي تحتاج إلى تدعيم الحوكمة فيها في بيئة الأعمال الجزائرية هي المؤسسات العمومية، لا سيما في ظل المشاكل العديدة التي تعاني منها خاصة المتعلقة بالتسيير والأداء.
- نظرا لحجم هذه المؤسسات، وكذا اعتبارها كأحد أهم أنواع المؤسسات من حيث الشكل القانوني، حيث أولاهها المشرع الجزائري اهتماما بالغاً لما لها من أثر على الاقتصاد الوطني؛ بالإضافة إلى أنها ملزمة بضمان جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها، نظرا لتعدد الأطراف المتعاملة معها والمستفيدة من قوائمها المالية.

ب. عينة الدراسة:

تتشكل عينة دراستنا من مجموعة من الأعوان والإطارات ذات الصلة بأعمال نظام المعلومات المحاسبية (المحاسبين المهنيين، الإطارات المكلفة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير تنفيذي..... إلخ) والعاملة على مستوى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية بولاية سطيف.

لقد تم اختيار 13 مؤسسة لإجراء دراستنا التطبيقية، إلا أنه ونظرا للصعوبات التي واجهتنا في سبيل الحصول على قوائمهم المالية الخاصة ببعض المؤسسات، بحجة السر المهني، ووجود توصيات وتعليمات داخلية تمنع ذلك؛ فقد تم الاكتفاء بـ 08 مؤسسات، أي المؤسسات المتعاونة فقط (أنظر الملحق رقم:1).

قمنا في بادئ الأمر بتوزيع 80 استمارة استبيان على المؤسسات محل الدراسة؛ إلا أننا بعد ذلك قمنا باستبعاد 24 استمارة، أي استبعاد الاستثمارات الخاصة بالمؤسسات الراضية لمنحنا القوائم المالية الخاصة بها، وذلك لاستحالة التأكد منها من جهة، ولارتباط أدوات دراستنا ببعضها البعض (ارتباط استمارة الاستبيان بالقوائم

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

المالية الخاصة بالمؤسسات المعنية بالدراسة)؛ وبالتالي تم الاكتفاء بـ 56 استمارة استبيان، أي بحصة 07 استمارات لكل مؤسسة تقريبا، تم استرجاع 55 استمارة منها 54 قابلة للتحليل، بعد استبعاد استمارة واحدة منها، بسبب الإجابات الغير دقيقة. وفيما يلي بعض خصائص أفراد عينة الدراسة:

• خصائص أفراد عينة الدراسة

يتميز أفراد عينة دراستنا هذه بالخصائص التالية:

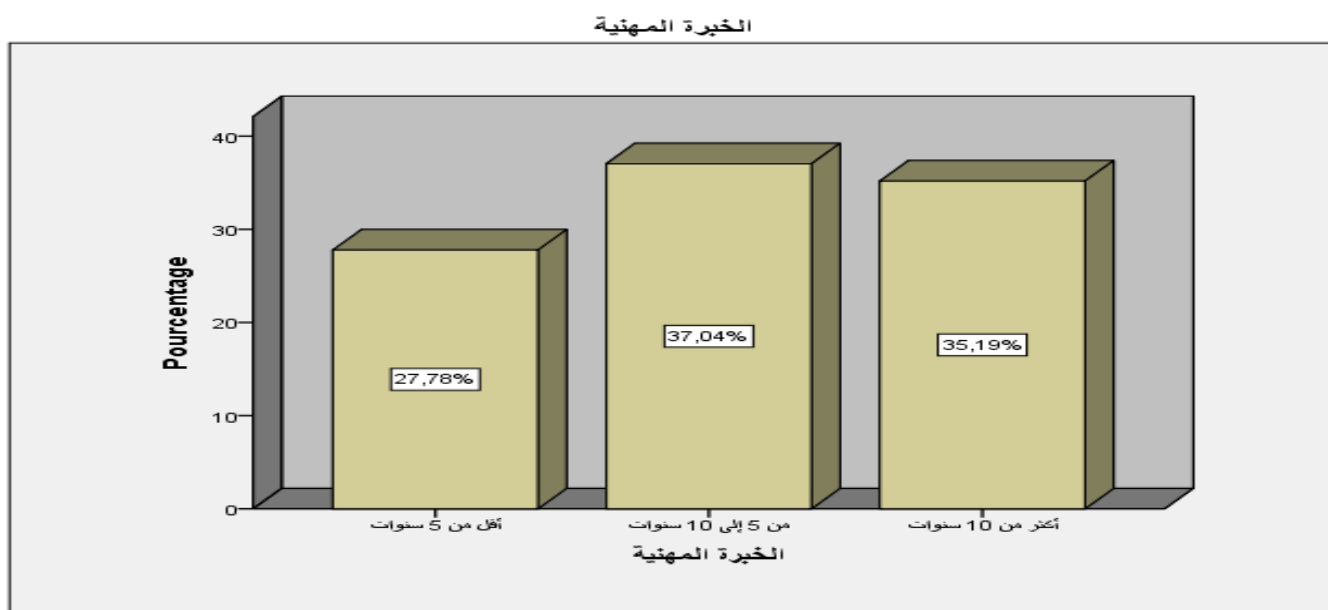
- **الخبرة:** تتوزع عينة دراستنا حسب الخبرة المهنية على النحو المبين في الجدول والشكل الموالين:

الجدول رقم: (3) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5	15	27,8 %
من 5 إلى 10 سنة	20	37 %
أكثر من 15 سنة	19	35,2 %
المجموع	54	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الشكل رقم: 7 يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم (1.1).

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

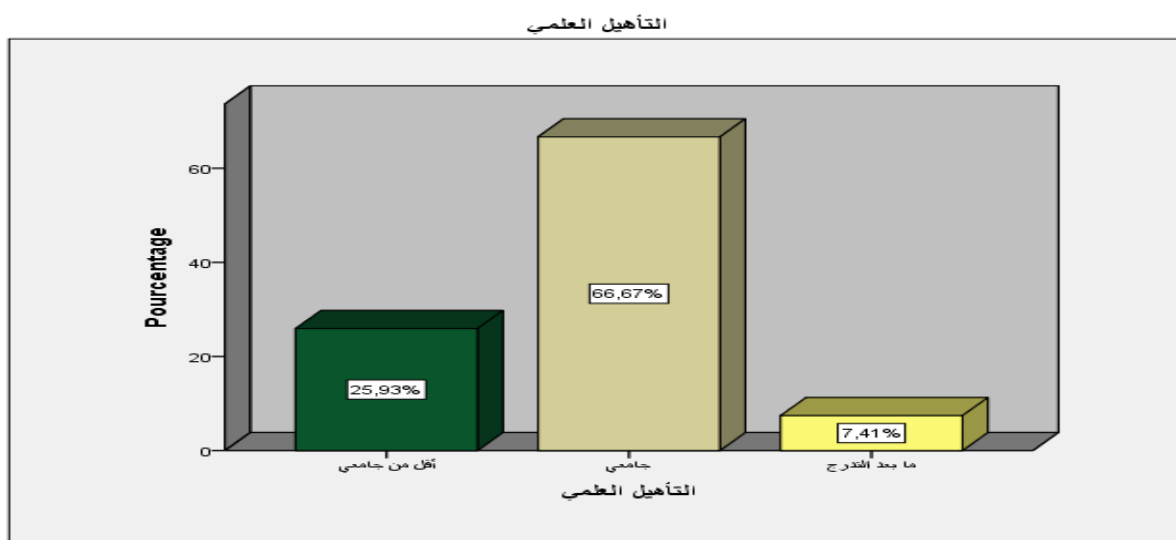
نلاحظ من خلال الشكل رقم: (7) أن 35,2 % من المستجوبين (حجم الفئة التي قامت بتعبئة الاستبانات) تفوق خبرتهم 15 سنة، كما أن 37 % منهم تنحصر خبرتهم بين 5 و 10 سنوات، وهذا ما يزيد من دون شك من دقة ومصداقية النتائج المتحصل عليها في ضوء الخبرات المتعددة التي يتمتعون بها.

- **المؤهل العلمي:** تتوزع عينة دراستنا حسب المؤهل العلمي على النحو المبين في الجدول والشكل المواليين:
الجدول رقم: (4) يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
أقل من الجامعي	14	25,9 %
جامعي	36	66,7 %
ما بعد التدرج	4	7,4 %
المجموع	54	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الشكل رقم: 8 توزيع المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم (4).

نلاحظ من خلال الشكل رقم: 8 أن أغلبية المستجوبين يتمتعون بمستوى تعليمي عالي، الأمر الذي سوف يساهم من دون شك في زيادة درجة الثقة في النتائج المتحصل عليها.

- **الوظيفة:** تتوزع عينة دراستنا حسب الوظيفة على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (5) يبين توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب مهني	8	14,8%
رئيس قسم لدى دائرة المحاسبة والمالية	3	5,6%
رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.	5	9,25%
رئيس دائرة المالية والمحاسبة	5	9,25%
مدير المالية والمحاسبة	5	9,25%
مدير تنفيذي	5	9,25%
إطار مكلف	23	42,6%
المجموع	54	100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عينة الدراسة متنوعة، وهذا ما سوف يمكننا من معرفة آراء من جميع فئات الأفراد المتخصصين على مستوى هذه المؤسسات والذين يشغلون وظائف متعددة.

3.2.4. أدوات الدراسة الميدانية:

أولاً: وسائل جمع المعلومات

لقد اعتمدت دراستنا هذه على عدة وسائل لجمع المعلومات التي نحتاجها، منها أدوات أساسية وأخرى ثانوية، سوف نبينها من خلال ما يلي:

أ. القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات المعنية بالدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات التي تشكل عينة دراستنا لغرض دراسة وتحليل واقع جودة المعلومات التي تحتويها، أي قمنا بتطبيق نموذج من النماذج التي تستخدم في التنبؤ بواقع إدارة المؤسسات المعنية بدراستنا لأرباحها، باعتبار أن أسلوب إدارة الأرباح يؤثر على جودة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات التي تطبقها، وهذا ما يتعارض مباشرة مع متطلبات

حوكمة الشركات؛ هذا من جهة ومن جهة أخرى تم الاعتماد على القوائم المالية للتأكد من صحة الإجابة على بعض العبارات التي يحتويها الاستبيان.

ب. استثمار الاستبيان

ان استثمار الاستبيان عبارة عن وثيقة تحتوي على عدد معين من الأسئلة تسمح للباحث الحصول على المعلومات التي يحتاجها، والتي يقوم بتحليلها ومن ثمة الوصول إلى النتائج التي تعكسها.

من أجل جمع المعلومات الميدانية التي تتطلبها دراستنا وتحليلها تم الاعتماد بشكل أساسي على استثمار تم اعدادها لهذا الغرض (أنظر الملحق رقم: 02). هذه الاستثمار تم توجيهها إلى مجموعة من الإطارات العاملة بهذه المؤسسات وذات الصلة بالموضوع (محاسب مهني، رئيس قسم لدى دائرة المحاسبة والمالية، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير تنفيذي، إطار مكلف وغيرها...).

تحتوي استثمار الاستبيان على ستة محاور رئيسية هي:

- المحور الأول والذي خصص للحصول على معلومات عامة خاصة بالوحدة الإحصائية المستجوبة كالمؤهل العلمي، الخبرة المهنية، والوظيفة.
- أما المحاور الخمسة الأخرى فتم تخصيصها لاختبار الفرضيات الرئيسية الثلاثة التي تشكل هذه الدراسة، حيث تحتوي هذه الأخيرة على 65 فقرة.
- إن محتوى هذه المحاور الأربعة هو كالآتي:

- المحور الثاني والخاص بالفرضية الرئيسية الأولى: يتكون من 21 فقرة مرقمة من 01 إلى 21؛
 - المحور الثالث والخاص كذلك بالفرضية الرئيسية الأولى: يتكون من 17 فقرة مرقمة من 22 إلى 38؛
 - المحور الرابع والخاص بالفرضية الرئيسية الثانية: يتكون من 12 فقرة مرقمة من 39 إلى 50؛
 - المحور الخامس والخاص بالفرضية الرئيسية الثالثة: يتكون من 09 فقرات مرقمة من 51 إلى 59؛
 - أما المحور السادس والأخير فهو مخصص لدراسة مدى توفر بعض المؤشرات الداعمة لحوكمة الشركات على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة؛ وهو يتكون من 06 فقرات مرقمة من 60 إلى 65.
- هذا ويجدر بنا التنبيه إلى وجود مجموعة من الأسئلة والفقرات ضمن المحاور الستة الخاصة بالاستبانة، حيث تعتمد الباحث طرحها كمؤشرات من أجل تدعيم نتائج الفرضيات الفرعية التي تقوم عليها الدراسة من جهة، والحصول على بعض المعلومات التي نقيدها في تحليل فقراتها من جهة أخرى.

تم صياغة هذه الفقرات وفق أسلوب ليكرت الثلاثي، من خلال طرح مجموعة من العبارات لها ثلاثة بدائل مختلفة (موافق، نوعاً ما، غير موافق) في جدول، حيث طلب من الشخص المستجوب بأن يختار البديل الذي يراه أنسب. ومن أجل أن تكون الإجابات ذات مصداقية وأكثر دقة تم وضع بديل رابع (دون رأي) للإجابة خاص بالفئة التي لا تمتلك إجابات لهذه الأسئلة قصد إقصائها حتى لا تؤثر على نتائج الدراسة.

أما الأسئلة المباشرة فقد تم طرحها وفق ثلاثة أشكال:

- في الشكل الأول تم طرح أسئلة تحتل الإجابة بنعم أو لا.
 - أما في الشكل الثاني فقد تم طرح مجموعة من الأسئلة ذات إجابات مقيدة قصد ربح الوقت والجهد وتسهيل عملية الإجابة عليها من طرف المستجوب.
 - في الشكل الثالث تم طرح أسئلة ذات إجابات مفتوحة.
- قبل الاعتماد على استمارة الاستبيان تم أولاً التأكد من صدقها وثباتها؛ وفق ما يلي:

- صدق المحتوى (الصدق الظاهري):

من أجل ضمان صدق أداة الدراسة وملاءمتها لجمع البيانات الميدانية تم اتباع الخطوات التالية لإعدادها:

- 1- اعداد استمارة استبيان أولية اعتماداً على الجانب النظري للدراسة والبحوث والدراسات السابقة.
- 2- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها، حيث أبدى مجموعة من الملاحظات أهمها:

- إعادة صياغة بعض الفقرات حتى تكون سهلة الفهم من طرف مستعملها؛
- ضرورة إعادة صياغة بعض الأسئلة وتكييفها مع طبيعة الدراسة.
- 3- إجراء التعديلات اللازمة بشكل أولي حسب ما يراه الأستاذ المشرف.
- 4- ثم بعد ذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين ذوي الخبرة في مجال الدراسة (أنظر الملحق رقم: 03) والذين قاموا بدورهم بتقديم النصائح والإرشادات واقتراح بعض التعديلات.
- 5- تم أخذ ملاحظات الأساتذة المحكمين بعين الاعتبار، حيث تم حذف وتعديل ما يلزم تعديله.
- 6- إجراء توزيع أولي اختبري من أجل معرفة مدى ملائمة العبارات المستخدمة في الاستبيان وإمكانية الإجابة على كل الأسئلة وتعديل ما يلزم تعديله.

- الثبات

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي الاستبانة نفس النتائج في حالة ما تم توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف، أي أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على نفس عينة

الدراسة. ومن أجل اختبار ثبات الاستمارة المعدة لهذه الدراسة تم الاعتماد على طريقة معامل الثبات ألفا كرونباخ (alpha cronbach's)، والمبينة في ما يلي:

• معامل الثبات ألفا كرونباخ (alpha cronbach's)

يوضح الجدول رقم (4.1) معاملات الثبات لفقرات الاستبيان:

الجدول رقم: (6) معاملات الثبات لفقرات الاستبيان

عنوان المحور (الجزء)	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الثاني والثالث الخاص بالفرضية الأولى	38	0.877
المحور الرابع الخاص بالفرضية الثانية	12	0,906
المحور الخامس الخاص بالفرضية الثالثة	09	0,815
المحور السادس الخاص بمدى تحقق بعض مؤشرات الحوكمة	06	0,661
جميع الفقرات	65	0,876

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (6) أن معاملات الثبات لجميع فقرات الاستبانة أكبر من 0,6، وهذا ما يدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث.

ت. المصادر الثانوية الأخرى: هناك عدة مصادر ثانوية تم الاعتماد عليها لإتمام هذا البحث نذكرها فيما يلي:

- المقابلة الشخصية

لقد كان مقرراً أن تتم الإجابات على جميع الاستبانات الموزعة بحضور كل من الباحث والشخص المستجوب، ولكن ونظراً لعدم تجاوب بعض الأطراف المستجوبة وتحجج بعضهم بضيق وقتهم بسبب انشغالهم بالعمل على مستوى هذه المؤسسات، تم الاكتفاء بإجراء مقابلة واحدة على الأقل لكل مؤسسة تخضع للدراسة، أين تعتمد الباحث الخوض في نقاش مطول مع الأطراف المستجوبة مع طرح بعض الأسئلة الذكية لاستدراجهم نحو تمكينه من استنتاج الأجوبة الصحيحة، لا سيما فيما يتعلق ببعض الأسئلة المخرجة التي غالباً ما تتهرب هذه الأطراف من الإجابة عنها، وهذا ما ساهم في إعطاء البيانات المتحصل عليها مصداقية ودقة أكبر.

- السجلات والوثائق

إن السجلات والوثائق قد تفيد الباحث عند الاطلاع عليها، حيث أنها تساعد في التعرف أكثر فأكثر على أمور كثيرة قد لا تسمح له الأدوات الأخرى بالوصول إليها.

ان الوثائق التي تم الاطلاع عليها خلال إجراء هذه الدراسة هي:

- بعض التقارير الدورية التي تصدرها هذه المؤسسات؛
- بعض المحاضر الرسمية التي تبين تشكيل بعض اللجان المختصة على مستوى هذه المؤسسات وقرارات تنصيبها؛
- بعض النصوص القانونية والاتفاقيات الداخلية المنظمة لعمل هذه المؤسسات؛
- المواقع الالكترونية الخاصة بهذه المؤسسات، وكذلك بعض النسخ من الجرائد الدورية التي تثبت قيام هذه الأخيرة بعملية الإشهار والإفصاح الإرادي على المعلومات المحاسبية وكذا المعلومات الغير مالية وغيرها التي تهم الأطراف المتعاملة معها في حالة وجودها.

- الملاحظة

أثناء زيارة المؤسسات تم الاعتماد على الملاحظة من أجل التأكد من صحة بعض الإجابات المدونة في الاستبانات، خاصة فيما يتعلق بالأجوبة المتعلقة باختبار درجة الإفصاح على مستوى هذه المؤسسات، فسهولة اطلاعنا على الوثائق التي نطلبها والعوائق البيروقراطية التي تواجهنا تعكس واقع الإفصاح في هذه المؤسسات، إضافة إلى ذلك فقد تم الاحتكاك ببعض الأطراف التي تربطها علاقة مع هذه المؤسسات سواء كانوا عمال أو زبائن عند قيامنا بالزيارات الميدانية، الأمر الذي ساهم في تصحيح بعض المعلومات المتحصل عليها وتدعيم مصداقيتها أكثر.

ثانيا: أدوات التحليل والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية واختبار توزيعها الطبيعي

سوف نتناول في هذه النقطة عرض الأدوات التي تم استخدامها في التحليل والمعالجة الإحصائية للبيانات الدراسة الميدانية، وكذا اختبار التوزيع الطبيعي لهذه الأخيرة.

أ. الأدوات المستخدمة في التحليل والمعالجة الإحصائية للبيانات

بعد توزيع الاستبانات والحصول على المعلومات الميدانية تم تفريغها برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية (spss) قصد معالجتها إحصائيا، والذي تم باستخدام العديد من الأدوات والمقاييس الإحصائية ومنها:

1. اختبار التوزيع الطبيعي (كولمجروف - سميرونوف (1-Sample K-S)): وذلك من أجل معرفة نوع توزيع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
2. مقاييس التشتت والنزعة المركزية: كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، واللذان تم استخدامهما من أجل وصف بعض خصائص متغيرات الدراسة.
- المتوسط الحسابي: تم استخدام المتوسط الحسابي كطريقة لمعرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة، حيث يتم تحديد اتجاهات الإجابة عن طريق مقارنة المتوسط الحسابي للفقرة مع المتوسط الفرضي والمقدر ب 2 أي: $(3+2+1)/3$.

- **الانحراف المعياري:** يعتبر المقياس الأكثر أهمية واستخداماً للتشتت لدقته وقابليته للعمليات الجبرية¹، يحدد مستوى الفروق الفردية بين المبحوثين بحيث كلما كان الانحراف المعياري كبيراً كلما دل على وجود فروق فردية أي لا انسجام.

- **التكرارات والنسب المئوية:** تم استخدامهما كذلك من أجل معرفة مستوى تطبيق الفقرات المشكلة لمتغيرات الدراسة.

3. **كا² (كيدو):** يتم استخدام اختبار كا² لتحليل وإثبات اتجاه الأسئلة المدعمة للفقرات المكونة لفرضيات الدراسة، بحيث تكون العبارة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sing) أصغر من أو يساوي 0.05.

4. **T لعينة واحدة:** يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة للتحليل فقرات الاستبانة، بحيث يقوم بمقارنة المتوسط الحسابي المحسوب مع المتوسط الحسابي الفرضي (2) بحيث:

• تكون الفقرة دالة بمعنى توجد فروق دالة إذا كان مستوى الدلالة (sing) أصغر من أو يساوي 0.05 وهنا نكون أمام حالتين:

- إذا كانت قيمة T موجبة فهنا تكون نتائج الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل قوي)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي.

- إذا كانت قيمة T سالبة فهنا تكون نتائج الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على محتواها (يوافقون بشكل ضعيف)، أي أن المتوسط الحسابي المحسوب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي.

• تكون الفقرة غير دالة أو لا توجد فروق دالة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sing) أكبر من 0.05، أي بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشكل متوسط على محتواها (يوافقون نوعاً ما)

ب. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

إن اختبار كولميجروف سميرونوف هو اختبار ضروري لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حتى تكون نتائجها صحيحة؛ والجدول رقم: (BUS 4.1) يوضح نتائج هذا الاختبار،

الجدول رقم: (7) اختبار كولميجروف سميرونوف للتوزيع الطبيعي.

البيان	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
كل الفقرات (دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.	65	0,954	0, 323

¹ عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام برنامج ال spss، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 97.

--	--	--	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة مستوى الدلالة المستخرجة من البيانات الميدانية الخاصة بمجموع الفقرات المشكلة للاستبيان أكبر من 0,05 ، وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية.

المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة

سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل النتائج واختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية للدراسة، ومن ثمة استخلاص النتائج وتقديم التوصيات المناسبة.

1.3.4. تحليل النتائج واختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بالدراسة

سنقوم من خلال هذه النقطة بعرض وتحليل البيانات الميدانية الخاصة بالفرضيات الرئيسية الفرعية للدراسة.

1.1.3.4. دراسة الفرضية الفرعية الأولى من الدراسة.

خصص هذا الجزء لعرض وتحليل فقرات وعبارات الفرضية الفرعية الأولى من دراستنا؛ والتي سوف نتناولها وفق ما يلي:

1.1.1.3.4. عرض وتحليل الفقرات المكونة للفرضية الفرعية الأولى من الدراسة.

سوف نقوم بعرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الأولى من دراستنا وفق ما يلي:

أ. نتائج الاستقصاء حول مدى توفر خاصية الملائمة.

يحتوي هذا الجزء على خمسة عبارات (مرقمة من 1 إلى 5)؛ سعينا من خلاله إلى تقييم آراء المستجوبين حول مدى توفر خاصية الملائمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ وكانت نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (8) يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الملائمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة					
البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة	القرار
تمكن المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم من ترشيد قرارات مستخدميها.	2,6111	,68451	11,928	,000	دال (موافق)
تساهم المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم في التقليل من حالات عدم التأكد المرتبطة باتخاذ القرار.	2,5370	,69263	11,002	,000	دال (موافق)
تعزز المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم القدرة التنبؤية لمستخدميها.	2,6852	,60887	14,304	,000	دال (موافق)
يوفر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم المعلومات المالية لجميع متخذي القرار في الوقت المناسب.	2,7037	,53657	16,485	,000	دال (موافق)
تلبى المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم احتياجات مستخدميها.	2,7037	,60281	14,674	,000	دال (موافق)
مدى توفر خاصية الملاءمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	2,6481	,54935	8,670	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة للجزء الأول (الجزء الخاص بتقييم إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الملائمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، كما أن إشارة t test لجميع هذه العبارات موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بالموافقة على جميع العبارات الواردة هذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على توفر خاصية الملائمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وبشكل قوي.

نستنتج من إجابات المستجوبين أن نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة يساهم بمستوى عالي في توفير خاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية والمالية التي ينتجها؛ حيث إن أعلى مستوى للإجابات المتحصل عليها فيما يخص هذا الجزء تخص عبارتي "يوفر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم المعلومات المالية لجميع متخذي القرار في الوقت المناسب"؛ وعبارة "تلبى المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم احتياجات مستخدميها"؛ ولكن وبالعودة إلى إجابات المستجوبين فيما يتعلق بإجابات المحور الرابع (المحور الخاص بدراسة واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات

المعنية بالدراسة) نجد هذه المؤسسات لا تلتزم إطلاقاً بالإفصاح الإرادي، بل تلتزم فقط بالإفصاح الاجباري، ظف إلى ذلك فإن حجم الانغلاق والتكتم على المعلومات المتعلقة بهذه المؤسسات الذي التمسناه خلال قيامنا بالتريص على مستوى هذه المؤسسات يؤكد ذلك وبشهادة العمال في هذه المؤسسات بصفتهم طرف من الأطراف ذات المصلحة، ومن ثمة نستخلص أن توفر هاتين العبارتين وبهذه النتائج يعود إلى طبيعة هذه المؤسسات باعتبارها ملك للدولة (أي أن الدولة هي المالك الوحيد لأسهم هذه الشركات)، وبالتالي فإن هذه المؤسسات ملزمة إجبارياً بتقديم المعلومات في الوقت المناسب ووفق احتياجات المالك (الدولة ممثلة بمجلس مساهمات الدولة) في شكل تقارير دورية دون غيره من الأطراف ذات المصلحة؛

كما نلاحظ كذلك من خلال نفس الجدول السابق بأن المستجوبون قد أقرروا كذلك بالموافقة وبدرجة عالية على عبارة "تعزز المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم القدرة التنبؤية لمستخدميها" وكذا عبارة "تمكن المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم من ترشيد قرارات مستخدميها" في حين نجد أن إجاباتهم حول العبارة رقم 32 من الاستبيان التابعة للمحور الثالث (المحور الخاص بدراسة واقع توفر بعض مؤشرات إدارة الأرباح) كانت سلبية (راجع الجدول رقم 10)، أي أن حساب التكاليف على مستوى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا لا يتم بشكل دقيق، وكذلك الأمر بالنسبة لعدم التزام جل هذه المؤسسات بعملية إعادة تقييم أصولها بانتظام (راجع الجدول رقم 12)، الأمر الذي من شأنه ان يؤثر على دقة تعبير القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات ودرجة ملائمتها، ومن ثمة التأثير على تنبؤات ورشادة قرارات مستخدمي هذه القوائم.

من هذا المنطلق نستخلص بأن إجابات المستجوبين لا تعني بأن خاصية الملائمة متوفرة بشكل قاطع في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات بما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات؛ لأن قواعد الحوكمة تقتضي توفير المعلومات المالية والمحاسبية في الوقت المناسب وبالشكل الدقيق والملائم الذي يلبي احتياجات جميع الأطراف ذات العلاقة بهذه المؤسسات وبدون استثناء وليس فقط للمالكين،

بناء على ما سبق فإن التعليقات المقدمة من قبل الباحث قد تنفي بصورة نسبية صحة الإجابات المتحصل عليها من طرف المبحوثين فيما يتعلق بهذا الجزء من الاستبيان (الجزء الخاص باختبار توفر خاصية الملاءمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) مع وجود فروق إحصائية أي أن هناك مؤسسات تساهم فيها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق خاصية الملاءمة ولكن أغلب المؤسسات لا تساهم فيها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق خاصية الملاءمة.

خلاصة لما سبق نستنتج بأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة لا تتوفر على خاصية الملاءمة (تتوفر على خاصية الملاءمة بشكل ضعيف)؛ مع وجود فروق

إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية الملاءمة بشكل قوي، وهناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية الملاءمة بشكل متوسط.

ب. نتائج الاستقصاء حول مدى توفر خاصية الموثوقية

يحتوي هذا الجزء على سبعة عبارات (مرقمة من 6 إلى 12)؛ سعينا من خلالها إلى تقييم آراء المستجوبين حول مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ وكانت نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (9) يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.					
البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة	القرار
تعتبر قوائمكم المالية عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسستكم.	2,7593	,51157	10,906	,000	دال (موافق)
يسعى قسم المحاسبة والمالية في مؤسستكم إلى التأكد من صحة البيانات الموردة إليه قبل معالجتها.	2,7778	,50157	11,395	,000	دال (موافق)
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من التحيز.	2,5741	,76730	5,498	,000	دال (موافق)
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من الأخطاء.	2,7037	,60281	8,578	,000	دال (موافق)
تتيح الملاحق التفسيرية التي تتضمنها قوائمكم المالية إمكانية التحقق من مختلف المعلومات الواردة في هذه الأخيرة	2,7963	,49065	11,926	,000	دال (موافق)
تؤدون مهامكم المتعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة بدون أي تدخل من طرف إدارة المؤسسة.	2,6852	,66798	7,538	,000	دال (موافق)
تولي إدارة مؤسستكم حرصا واهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية.	2,6852	,60887	8,270	,000	دال (موافق)
مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	2,7116	,51132	10,227	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي لجميع العبارات الممثلة للجزء الثاني من المحور الثاني للاستبيان (الجزء الخاص بتقييم إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test لجميع هذه العبارات موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بالموافقة على جميع العبارات الواردة هذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وبشكل قوي.

نستنتج من الجدول السابق أن المعلومات المحاسبية والمالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة تتمتع بالموثوقية حسب آراء المستجوبين؛ ولكن وبالعودة إلى إجابات نفس العينة من المستجوبين فيما يتعلق بالعبرة رقم 32 من الاستبيان التابعة للمحور الثالث (المحور الخاص بدراسة واقع توفر بعض مؤشرات إدارة الأرباح) نجد إجاباتهم كالتالي:

الجدول رقم: (10) يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول العبارة رقم 32 من الاستبيان "هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟"					
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة " t "	مستوى الدلالة	القرار
هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟	1,0185	,71350	-4,959	,000	دال (لا)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) أن المتوسط الحسابي للعبارة الدالة على واقع حساب تكاليف الإنتاج على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما أن مستوى الدلالة لهذه العبارة أقل من 0,05، مع إشارة t test سالبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون برفضها؛ أي أنهم يؤكدون على عدم حساب تكاليف الإنتاج بشكل دقيق لدى أغلب المؤسسات المشكلة لدراستنا.
- كما أن نتائج آراءهم حول الأسباب التي حالت دون حساب تكاليفهم بشكل دقيق جاءت على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (11) يوضح إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرة رقم 33 من الاستبيان.

ما هو سبب عدم دقة حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟

النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
74,1	40	بدون رأي	الإجابة
14,8	8	عدم توفر الظروف الملائمة	
3,7	2	ضعف تكوين الإطارات المكلفة	
5,6	3	لا مبالاة الإدارة	
1,9	1	عدم وجود مصلحة خاصة بحاسبة التكاليف	
100,0	54	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم 11 أن أغلب المستجوبين يرون أن سبب عدم قدرة مؤسساتهم على حساب تكاليفها بشكل دقيق يعود لعدم توفر الظروف الملائمة لذلك، إن عدم توفر الظروف الملائمة لحساب التكاليف على مستوى هذه المؤسسات إنما يعكس تقاعس إدارتها وعدم اهتمامها بإعداد قوائم مالية تتمتع بدرجة عالية من الجودة خدمة للمساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة.

إن عدم حساب التكاليف بشكل دقيق لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة من شأنه أن يؤثر ومن دون شك على دقة وموثوقية القوائم المالية التي تنتجها نظمها المحاسبية، وعلى قدرتها على التعبير عن وضعها المالي الحقيقي وفق متطلبات حوكمة الشركات.

أضف إلى ذلك فإن إجابات المستجوبين حول العبارة رقم 37 من الاستبيان والمتعلقة بقياس مدى قيام المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بانتظام التي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (12) يبين نتائج إجابات المستجوبين حول مدى التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بانتظام.

هل تقوم مؤسستكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام ؟			
النسبة المئوية	التكرارات		
9,3	5	بدون رأي	الإجابة
24,1	13	نعم	

66,7	36	لا
100,0	54	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن 66,7 % أقرروا بأن مؤسساتهم لا تلتزم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؛ وقد ذهب البعض عند مقابلتهم باعتراف بأن مؤسساتهم لم تقم بإعادة تقييم أصولها منذ ما يقارب العشريون سنة. إن عدم قيام أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بانتظام سوف يؤثر من دون شك على دقة وواقعية القوائم المالية والمحاسبية التي تنتجها مما قد ينعكس على موثوقيتها، خاصة أن النظام المحاسبي المالي الذي تتبناه جميع المؤسسات التي تقوم عليها الدراسة يقوم على مبدأ القيمة العادلة.

أما فيما يتعلق بإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 12 من الاستبيان "تولي إدارة مؤسساتكم حرصاً واهتماماً كبيراً نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية" (راجع الجدول رقم (9))، والتي جاءت نتائج الإجابة عليها بدرجة عالية من الموافقة فإنه وبالرجوع إلى الجدول رقم (11) المتعلق بأسباب عدم دقة حساب التكاليف على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة نجد أن 14.8 % من المستجوبين يقرون بعدم توفر الظروف الملائمة لحساب التكاليف بشكل دقيق، كما نجد كذلك أن 5.8 % من المستجوبين يرجعون هذا الأمر لعدم مبالاة الإدارة، و3.7 % منهم يرجعونه إلى عدم توفر الإطارات الكفؤة للقيام بذلك؛ ومنه نستنتج أن إدارة أغلبية هذه المؤسسات لا تولي القدر الكافي من الأهمية نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية وهذا ما يتناقض مع إجابات المستجوبين فيما يخص هذه النقطة. باعتبار أنه لو كانت إدارة هذه المؤسسات مهتمة بمصداقية القوائم المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها لوفرت الظروف والإطارات المناسبة لذلك.

بناء على ما سبق فإن التعليقات المقدمة من قبل الباحث قد تنفي بصورة نسبية صحة الإجابات المتحصل عليها من طرف المبحوثين فيما يتعلق بهذا الجزء من الاستبيان (الجزء الخاص باختبار توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) مع وجود فروق إحصائية أي أن هناك مؤسسات تساهم فيها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق خاصية الموثوقية، ولكن أغلب المؤسسات لا تساهم فيها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق خاصية الموثوقية.

كخلاصة لما سبق نستنتج بأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة لا تتوفر على خاصية الموثوقية (تتوفر على خاصية الموثوقية بشكل ضعيف)؛ مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية الموثوقية بشكل قوي، وهناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية الموثوقية بشكل متوسط.

ج. نتائج الاستقصاء حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة

يحتوي هذا الجزء على خمسة عبارات (مرقمة من 13 إلى 17)؛ سعيًا من خلاله إلى تقييم آراء المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ وكانت نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة	القرار
تعتمد مؤسساتكم على تطبيق نفس المبادئ المحاسبية بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	2,7407	,58874	9,246	,000	دال (موافق)
تطبق مؤسساتكم نفس الطرق المحاسبية المعتمدة من قبل مهتمها كان أثرها على نتيجة المؤسسة بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	2,7407	,55577	9,794	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن التغييرات التي أحدثتها في الطرق المحاسبية عند إعدادها لقوائمكم المالية.	2,6481	,70463	6,759	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية للمساهمين	2,7593	,54721	10,196	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية لمجلس الإدارة.	2,7222	,56357	9,417	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 13 أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة للجزء الثالث (الجزء الخاص بتقييم إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ مع مستوى الدلالة لجميع هذه العبارات أقل من 0,05، كما أن إشارة t test الخاصة بهم موجبة؛ ومنه نستنتج أن

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

المستجوبين يقرون بالموافقة على جميع العبارات الواردة هذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وبشكل قوي.

يمكن إرجاء نتائج إجابات المستجوبين فيما يخص هذه النقطة إلى تبني جميع هذه المؤسسات (المؤسسات المعنية بالدراسة) للنظام المحاسبي المالي، والذي تعتبر خاصية القابلية للمقارنة من بين أهم خصائصه، حيث تم إلزام جميع المؤسسات الخاضعة له بموجب المادة 29 من القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بتقديم قوائم مالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة، بالإضافة إلى إدراج المعلومات المقارنة في الايضاحات عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية؛ وعلى هذا الأساس يمكن للمستخدمين مقارنة البيانات المالية الحالية مع فترات سابقة أو مؤسسات أخرى لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة والتنبؤ بالأحداث المستقبلية.

ما يؤكد النتائج المتوصل إليها نتائج مجموع الفقرات المبينة لواقع توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "t"	مستوى الدلالة	القرار
مدى توفر خاصية قابلية المقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	2,72	,54172	9,797	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 2,72 أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2؛ كما نلاحظ أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج توفر خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه الفئة من المؤسسات.

خلاصة لما سبق نستنتج بأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تتوفر على خاصية قابلية المقارنة (تتوفر على خاصية قابلية المقارنة بشكل قوي)؛ مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية قابلية المقارنة بشكل ضعيف، وهناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية قابلية المقارنة بشكل متوسط.

د. نتائج الاستقصاء حول مدى توفر خاصية القابلية للفهم.

يحتوي هذا الجزء على أربعة عبارات (مرقمة من 18 إلى 21)؛ سعيًا من خلاله إلى تقييم آراء المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ وكانت نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (15) يوضح نتائج إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	2,7778	,57188	9,994	,000	دال (موافق)
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات القانون التجاري.	2,7963	,49065	11,926	,000	دال (موافق)
يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	2,8148	,47876	12,507	,000	دال (موافق)
يتم على مستوى مؤسستكم عرض المعلومات المالية بالشكل الذي يتناسب مع احتياجات مستخدميها.	2,5000	,84116	4,368	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (15) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة للجزء الرابع (الجزء الخاص بتقييم إجابات المستجوبين حول مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة) أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما أن مستوى الدلالة لجميع عباراته أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون

بالموافقة على جميع هذه العبارات؛ أي أنهم يؤكدون على توفر خاصية القابلية للمقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وبشكل قوي.

نستنتج من النتائج المتحصل عليها أن أغلبية المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة يتم بها عرض قوائمها المالية بطريقة تتسم بالوضوح وبقابلية للفهم، وهذا راجع من دون شك إلى تبني جميع هذه المؤسسات للنظام المحاسبي المالي والذي تعتبر سمة الوضوح وقابلية الفهم من أبرز خصائصه، كما أنه يتم على مستوى هذه المؤسسات عرض ملاحق الى جانب قوائمهم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها، وهذا ما يوحي بأن هذه المعلومات مبررة، الأمر الذي من شأنه أن يزيد من شفافية هذه القوائم المالية ومن ملائمتها وقدرتها على خدمة مستخدميها.

ما يؤكد النتائج المتوصل إليها نتائج مجموع الفقرات المبينة لواقع توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (16) يوضح مجموع نتائج إجابات المستجوبين حول الفقرات المبينة لمدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.					
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	2,7222	,48726	10,892	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدّر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول رقم (16) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة والمقدّر ب 2,7222 أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي المقدّر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج توفر خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات.

خلاصة لما سبق نستنتج بأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تتوفر على خاصية القابلية للفهم (تتوفر على خاصية القابلية للفهم بشكل قوي)؛ مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية القابلية للفهم بشكل ضعيف، وهناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خاصية القابلية للفهم بشكل متوسط.

هـ. دراسة واقع ممارسة المؤسسات المعنية بالدراسة لأسلوب إدارة الأرباح

سنقوم من خلال هذه النقطة دراسة واقع ممارسة المؤسسات المعنية بالدراسة لأسلوب إدارة الأرباح؛ وقبل التطرق إلى ذلك يجب أولاً تحديد الخطوات والنموذج المتبع للقيام بذلك.

أولاً: الشركات المعنية بالدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة على جميع المؤسسات التي شملتها دراستنا، والمقدر عددها بـ 8 مؤسسات (راجع الملحق رقم 01)، من خلال الاعتماد على:

- جدول الميزانية لسنوات الدراسة؛
- جدول حسابات النتائج لسنوات الدراسة؛
- جدول التدفقات النقدية لسنوات الدراسة كذلك.

إضافة إلى ذلك فقد تم اختيار أربعة سنوات لإجراء الدراسة والمتمثلة في سنة 2015، 2016، 2017، 2018.

ثانياً: خطوات قياس إدارة الأرباح

يتم قياس إدارة الأرباح من خلال المستحقات الاختيارية التي تعتبر بديل Proxy لقيام الشركات بإدارة أرباحها، وذلك باستخدام نموذج Jones 1995 المعدل، فيتم أولاً حساب المستحقات الكلية، ثم حساب المستحقات الغير اختيارية وطرحها من المستحقات الكلية للوصول إلى قيمة المستحقات الاختيارية كما توضحه المعادلة التالية:

$$TAit / Ait-1 = NDAit / Ait-1 + DAit / Ait-1$$

حيث أن:

TAit: المستحقات الكلية للشركة i في الفترة t.

NDAit: المستحقات غير الاختيارية للشركة i في الفترة t.

DAit: المستحقات الاختيارية للشركة i في الفترة t.

Ait-1: مجموع أصول الشركة i في بداية الفترة t (نهاية الفترة t-1).

ويتم ذلك من خلال إتباع الخطوات التالية:

1. حساب المستحقات الكلية

تتمثل هذه الخطوة في حساب المستحقات الكلية لكل شركة من الشركات المعنية بالدراسة على حدى وفي

كل سنة من سنوات فترة الدراسة؛ ويتم ذلك من خلال جدول التدفق النقدي وجدول حسابات النتائج، باستخدام

المعادلة التالية:

$$TAit = NIit - CFOit$$

حيث أن:

TAit: المستحقات الكلية للشركة i وفي الفترة t.

NIit: النتيجة الصافية للشركة i وفي الفترة t.

CFOit: التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية للشركة i وفي الفترة t.

والملاحق رقم: 05 يوضح قيمة المستحقات الكلية لكل شركة، وفي كل سنة من سنوات الدراسة على حدى.

2. تحديد متغيرات معادلة النموذج وحساب معاملاتها

يتم استخدام المعادلة المبينة أدناه للتمكن من تنفيذ هذه الخطوة:

$$TAit / Ait-1 = \alpha_1 (1 / Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha_3 (PPEit / Ait-1) + \epsilon it$$

حيث أن:

TAit: المستحقات الكلية للشركة i وفي الفترة t.

Ait-1: مجموع الأصول للشركة i وفي بداية الفترة t (نهاية الفترة t-1).

$\Delta REVi$: التغير في رقم الأعمال للشركة i وفي الفترة t.

$\Delta RECit$: التغير في صافي حساب العملاء للشركة i وفي الفترة t.

$PPEi$: إجمالي الممتلكات والمنشآت والمعدات للشركة i وفي الفترة t (القيمة الإجمالية للأصول المادية (immobilisations corporelle).

eit : مقدار الخطأ للشركة i وفي الفترة t (يمثل المستحقات الاختيارية).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم معادلة النموذج.

وتنقسم هذه الخطوة بدورها إلى جزأين هما:

1.2. تحديد متغيرات معادلة الانحدار

يتم حسابها من خلال القيم المستخرجة من القوائم المالية لكل شركة وفي كل سنة، والملحق رقم: 06

يوضح ذلك؛

2.2. تقدير معالم معادلة الانحدار

بعد تحديد المتغيرات يتم حساب معالم من خلال البرنامج الإحصائي Stata، وذلك لمجموع الشركات في

كل سنة من السنوات على حدى، والملحق رقم: 07 يوضح ذلك.

3. حساب المستحقات الغير اختيارية

بعد تقدير معالم النموذج، فإنه يصبح من الممكن حساب المستحقات غير الاختيارية (العادية) لكل شركة

ولكل سنة على حدى، وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$NDAit / Ait-1 = \alpha_1 (1 / Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha_3 (PPEit / Ait-1)$$

حيث أن:

$NDAit$: المستحقات الغير اختيارية للشركة i وفي الفترة t.

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم معادلة النموذج لكل سنة التي تم حسابها في الخطوة السابقة.

ويحتوى الملحق رقم: 08 على قيم المستحقات غير الاختيارية للمؤسسات خلال فترة الدراسة.

4. حساب المستحقات الاختيارية

يعبر مقدار الخطأ في معادلة نموذج Jones 1995 المعدل عن المستحقات الاختيارية (غير العادية)، وبعد تقدير المستحقات غير الاختيارية، فإنه يصبح من الممكن حساب المستحقات الاختيارية لكل سنة ولكل مؤسسة على حدى، وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$DAit/Ait-1 = TAit / Ait-1 - NDAit/Ait-1$$

حيث أن:

DAit: المستحقات الاختيارية للشركة i وفي الفترة t.

TAit: المستحقات الكلية للشركة i وفي الفترة t.

NDAit: المستحقات غير الاختيارية للشركة i وفي الفترة t.

يحتوي الملحق رقم: 09 على قيم المستحقات الاختيارية للمؤسسات خلال فترة الدراسة.

5. تحديد مدى قيام المؤسسات بممارسات إدارة الأرباح

يتم في هذه المرحلة تحديد إذا ما قامت كل مؤسسة من المؤسسات المعنية بالدراسة بإدارة أرباحها في كل سنة من سنوات الدراسة من خلال المستحقات الاختيارية وذلك كما يلي:

1.5. يتم تحديد القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية

ذلك أن القيمة الموجبة تعني قيام المؤسسة بإدارة أرباحها صعوداً (تضخيم الأرباح المعلن عنها)، بينما القيمة السالبة تعني قيام الشركة بإدارة أرباحها نزولاً (تقليص الأرباح المعلن عنها) وفي كلتا الحالتين فقد تم استخدام المستحقات الاختيارية لإدارة الأرباح.

2.5. تحديد متوسط المستحقات الاختيارية

يتم حساب هذا المتوسط من خلال:

أ. جمع القيم المطلقة للمستحقات الاختيارية المسجلة خلال سنوات الدراسة لكل شركة على حدى ثم تقسيمها على عدد سنوات فترة الدراسة؛

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

ب. مقارنة قيم المستحقات الاختيارية مع قيمة المتوسط: يتم ذلك للحكم على مدى قيام المؤسسات بإدارة الأرباح، حيث أنه إذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة معينة في إحدى السنوات أكبر من قيمة متوسط مستحقاتها، تكون المؤسسة قد قامت بإدارة أرباحها، ويتم إعطاء المتغير الوهمي (1) لهذه المؤسسة خلال تلك السنة، وفي الحالة المعاكسة أين تكون المستحقات الاختيارية أصغر من قيمة المتوسط يتم إعطاء المتغير الوهمي (0) لهذه المؤسسة.

ويمكن الرجوع للملحق رقم: 09 للحصول على توضيح حول قيام المؤسسات المعنية بالدراسة بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.

ثالثاً: تحليل النتائج المتوصل إليها واختبارها

1. تحليل النتائج المتعلقة بواقع ممارسة المؤسسات المعنية بدراستنا لأسلوب إدارة الأرباح

في الخطوة الخامسة لقياس ممارسات إدارة الأرباح تم إعطاء المتغير الوهمي (1) للمؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح، والقيمة (0) للمؤسسات غير الممارسة، والنتائج المتوصل إليها مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (17) يبين التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الممارسة والمؤسسات الغير ممارسة لإدارة الأرباح

السنوات	الشركات الممارسة		الشركات الغير ممارسة		المجموع	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
2015	2	25%	6	75%	8	100%
2016	3	37,5%	5	62,50%	8	100%
2017	8	100%	0	0%	8	100%
2018	3	37,5%	5	62,50%	8	100%
خلال كل فترة الدراسة	16	50%	16	50%	32	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على النتائج المتوصل إليها والمبينة في الملحق رقم 09.

تبين النتائج المتوصل إليها من الجدول (17) أن تكرارات الشركات التي قامت بإدارة أرباحها بلغت 16 أي ما نسبته 50% من مجموع الشركات المعنية بدراستنا؛ حيث تعتبر فترة 2017 الأكثر ممارسة لإدارة الأرباح؛ إذ

قدرت تكراراتها ب 8 وبنسبة 100%، أي أن جميع الشركات المعنية بدراستنا قامت بتوجيه أرباحها حسب النموذج المطبق نموذج Jones 1995 المعدل خلال هذه السنة؛ بينما نجد أن تكرارات الشركات التي لم تقم بإدارة أرباحها بلغ 16 أن ما نسبته 50% من مجموع الشركات المعنية بدراستنا. عموما يمكن تفصيل ذلك أكثر من خلال ما يلي:

1.1. الشركات الغير ممارسة لإدارة الأرباح

تبين النتائج المتوصل إليها من الجدول رقم: 17 أن تكرارات عدم القيام بإدارة الأرباح بلغت 16، أي ما نسبته 50% من مجموع الشركات خلال فترة الدراسة ككل، حيث تعتبر الفترة 2015 الأقل فترة لممارسات إدارة الأرباح بنسبة 75%، أين بلغت نسبة تكرارات الشركات التي لم تقم بإدارة أرباحها 6 من أصل 8 شركات.

2.1. الشركات الممارسة لإدارة الأرباح

بما أن المستحقات الاختيارية تستخدم كبديل Proxy على ممارسات إدارة الأرباح، فإنه يتم تضخيمها أو تخفيضها من أجل تضخيم أو تخفيض قيمة الأرباح، وعليه فإنه يتم التعرف على اتجاه إدارة الأرباح صعودا أو نزولا من خلال قيم المستحقات الاختيارية، حيث يتم حساب متوسط هذه المستحقات لإجمالي الشركات مقسوما على إجمالي الأصول في كل سنة ثم لفترة الدراسة ككل¹، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم: 18 المستحقات الاختيارية للمؤسسات المعنية بالدراسة.

الانحراف المعياري	متوسط المستحقات الاختيارية	أقصى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	السنوات
0,033813	0,070044	0,093954	0,046135	2015
0,251728	-0,368464	-0,094667	-0,58988	2016
0,22988	-0,280669	-0,069782	-0,646823	2017
0,07419	0,143814	0,222725	0,07548	2018
0,073305	-0,085801	-0,033966	-0,137635	خلال كل فترة الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج البرنامج الإحصائي Stata.

من خلال النتائج المتوصل إليها والموضحة في الجدول رقم: 18 نلاحظ بأن:

¹ زينب غزالي، مرجع سابق، ص 186.

- الشركات التي قامت بإدارة أرباحها سنة 2015 و 2018 استخدمت المستحقات الاختيارية بشكل موجب، أي من خلال الرفع من حجم أرباحها، ويمكن تفسير هذا السلوك ب:
 - تحسين مؤشرات المالية وإظهارها على أنها في وضعية مالية جيدة؛
 - زيادة مكافآت وحوافز الادارة؛
 - الأمن الوظيفي من خلال السعي إلى اكتساب سمعة طيبة في مجال التسيير، ومن ثمة محافظة المسيرين على وظائفهم ولما لا الترقية لمناصب أعلى في الدولة؛
 - الوفاء بشروط الدين والموافقة على توقعات الأطراف ذات المصلحة.
- في حين نجد أن الشركات التي قامت بإدارة أرباحها في سنتي 2016، 2017 استخدمت المستحقات الاختيارية بشكل سالب؛ والذي يمكن تفسيره ب:
 - تخفيض حجم التكاليف السياسية: ففي حالة تحقيق المؤسسة لأرباح مرتفعة فقد تلجأ السلطات إلى فرض تكاليف إضافية وقواعد جديد لاحتساب معدلات الضريبة؛
 - تجنب الزيادات في الأجور وتخفيض حجم الضرائب المطلوبة؛
 - تخفيض حجم الأرباح في السنوات الحالية بهدف رفعها (تأجيلها) في السنوات القادمة؛
 - احتجاز جزء من الأرباح لتعويض خسائر محتملة في السنوات اللاحقة لإظهار استقرار في الوضعية المالية لهذه الشركات؛
 - تأجيل جزء من الأرباح للفترات المستقبلية لغرض لزيادة المكافآت مستقبلا؛

2. اختبار النتائج المتوصل إليها

تقيس النتائج المتوصل إليها مدى قيام المؤسسات المعنية بدراستنا بإدارة أرباحها؛ علما أنه قد تم إعطاء القيمة (1) للشركات التي تقوم بإدارة أرباحها والقيمة (0) للشركات التي لا تقوم بذلك؛ وللتمكن من اختبار هذه النتائج استخدمنا اختبار ذو الحدين Binomial Test؛ والذي جاءت نتائجه وفق ما هو محدد في الجدول الموالي:

الجدول رقم: 19 نتائج اختبار Test binomial للنتائج المتوصل إليها.

Test binomial

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

		Modalité	N	Proportion observée.	Test de proportion	Signification exacte (bilatérale)
2015 لسنة الأرباح إدارة ممارسة	Groupe 1	ممارس	2	,25	,50	,289
	Groupe 2	ممارس غير	6	,75		
	Total		8	1,00		
2016 لسنة الأرباح إدارة ممارسة	Groupe 1	ممارس	3	,38	,50	,727
	Groupe 2	ممارس غير	5	,63		
	Total		8	1,00		
2017 لسنة الأرباح إدارة ممارسة	Groupe 1	ممارس	8	1,00	,50	,008
	Total		8	1,00		
	Groupe 1	ممارس	3	,38	,50	,727
2018 لسنة الأرباح إدارة ممارسة	Groupe 2	ممارس غير	5	,63		
	Total		8	1,00		
2015 سنة بين الأرباح إدارة ممارسة 2018 وسنة	Groupe 1	ممارس	2	,25	,50	,289
	Groupe 2	ممارس غير	6	,75		
	Total		8	1,00		

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 19 أن قيمة مستوى الدلالة لاختبار ذو الحدين الخاص بمدى قيام الشركات المعنية بدراستنا بإدارة أرباحها للسنوات 2015، 2016، 2018 والمقدر ب 0,289، 0,727، 0,727 على التوالي أكبر من 0,05، وهذا ما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية لمدى انتهاج المؤسسات المعنية بدراستنا لممارسات إدارة الأرباح؛ بينما نجده في سنة 2017 أقل من 0,05 وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية خلال هذه السنة.

وبالنظر إلى قيمة مستوى الدلالة الخاص بفترة الدراسة ككل والمقدرة ب 0,289 نجدها أكبر من 0,05، أي أنها تدل على عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية لمدى انتهاج المؤسسات المعنية بدراستنا لممارسات إدارة الأرباح.

منه نصل إلى خلاصة عامة مفادها:

تقوم بعض المؤسسات المعنية بدراستنا بإدارة أرباحها؛ بينما لا تقوم الأخرى بإدارة أرباحها خلال فترة الدراسة.

2.1.1.3.4. عرض وتحليل الفرضية الفرعية الأولى من الدراسة (يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة):

سوف نحاول من خلال هذه النقطة اختبار الفرضية الفرعية الأولى على النحو التالي:

أ. واقع توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

لقد جاءت نتائج الإجابات على العبارات المتعلقة بواقع توفر خصائص جودة المعلومة المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم:20 يبين واقع توفر خصائص جودة المعلومة المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

الخاصية	الخلاصة
خاصية الملاءمة	- خاصية غير متوفرة.
خاصية الموثوقية	- خاصية غير متوفرة.
خاصية القابلية للمقارنة	- خاصية متوفرة.
خاصية قابلية الفهم	- خاصية متوفرة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على عبارات الاستبيان.

الجدول رقم:21 يبين الاتجاه الكمي لواقع توفر خصائص جودة المعلومة المحاسبية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

الخاصية	الاتجاه الكمي	النسبة المئوية
المحقق	2	50%
الغير محقق	2	50%
المجموع	4	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الدراسة.

نستنتج من الجدول رقم 21 أن 50 % من خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية المنتجة من طرف نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا محققة، والمتعلقة بخاصية القابلية للمقارنة وخاصية القابلية للفهم؛ إلا أننا وبمقارنتها مع أهمية الخصائص الغير متوفرة والمبينة في الجدول رقم:20 نجد أنها بدون قيمة، أو بعبارة أخرى ما فائدة أن تكون المعلومات المحاسبية المنتجة قابلة للمقارنة والفهم في حين أنها غير ملائمة لمستخدميها ولا تتمتع بالموثوقية؛ زد على ذلك فإنه ومن خلال دراستنا لواقع قيام المؤسسات المعنية بدراستنا بإدارة وتوجيه أرباحها توصلنا إلى قيام البعض منها بذلك؛ بالتالي نقر بضعف خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص ببعض المؤسسات المعنية بدراستنا مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خصائص الجودة بشكل قوي، وهناك مؤسسات تتوفر مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها على خصائص الجودة بشكل متوسط.

وما يؤكد ذلك نتائج تحليل الفقرات المشكلة للفرضية الفرعية الرئيسية الأولى، والتي جاءت على النحو التالي:

ب. نتائج تحليل الفقرات المشكلة للفرضية الفرعية الرئيسية الأولى

يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل خلال تحليلنا للفقرات المشكلة للفرضية الفرعية الرئيسية الأولى فيما يلي:

- ضعف مستوى موثوقية وملائمة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة والذي تجسد في:

- ضعف دقة حساب التكاليف لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة؛

- عدم تبني أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة لبعض المعايير المحاسبية الدولية المهمة والمؤثرة على جودة التقارير المالية، لا سيما معيار القيمة العادلة، وكذا معيار تفكيك أصول المؤسسة عند حساب أقساط الإهلاك؛
- ممارسة بعض المؤسسات المعنية بالدراسة لأسلوب إدارة الأرباح الأمر الذي من شأنه أن يؤثر وبدرجة كبيرة على واقعية وموثوقية القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات؛
- فقدان نظام المعلومات المحاسبية للاستقلالية اللازمة والتي تجسدت في:
- تبعية نظام المعلومات المحاسبية لجل المؤسسات المعنية بالدراسة للإدارة التنفيذية مباشرة، وكذا مختلف الأجهزة التي تتولى ممارسة الرقابة عليه لا سيما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مما يتيح للإدارة التدخل في عملية توجيه النتائج المتحصل عليها وتجميل القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات؛
- عدم تبني مجالس إدارة هذه المؤسسات للجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة الإشراف على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها، وكذا الإشراف على مختلف الأجهزة الرقابية التي تتولى مهمة ممارسة الرقابة على نشاطه لضمان موضوعية واستقلالية هذه الأجهزة؛ وهذا ما التمسناه عند دراستنا لواقع توفر مؤشرات الحوكمة في المؤسسات المعنية بالدراسة (راجع الجدول رقم: 51، 52)؛
- بناء على ما سبق نحكم بضعف مستوى جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة، الأمر الذي يتعارض مع متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، وبالتالي:

نقر برفض الفرضية الفرعية الرئيسية الأولى H1 والتي مفادها "يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة"؛ وقبول الفرضية البديلة H0 التي مفادها "لا يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة".

2.1.3.4. دراسة الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة:

خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في ضمان القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية بإقليم ولاية سطيف، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

1.2.1.3.4. عرض وتحليل فقرات الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة

سوف نتناول هذه النقطة وفق ما يلي:

أ. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات المالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التعرف على واقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات المالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (22) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (غير موافق)	,007	-2,828	,91440	1,6481	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي الخاص بسنة 2018 م بالجراند.
دال (غير موافق)	,000	-5,148	,79305	1,4444	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.
دال (غير موافق)	,003	-3,110	,87516	1,6296	تفصح مؤسساتكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على ادائها المالي.
دال (غير موافق)	,002	-3,339	,85598	1,6111	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.

• يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، كما أن إشارة t test لجميع هذه العبارات سالبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بعدم الموافقة على جميع العبارات الواردة في هذا

الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على عدم توفر الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية لدى أغلب المؤسسات التي يمثلونها.

نستنتج مما سبق غياب ثقافة الإفصاح الإرادي من خلال الجرائد ومواقع الإلكترونيات لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة، وهذا ما تؤكد إجابات المستجوبين فيما يتعلق بإجابتهم في الفقرات 1، 2 و 4 من الجدول رقم (22).

كما نستنتج كذلك من خلال الفقرة رقم 3 من نفس الجدول السابق مقدار الحرمان الذي يعاني منه عمال هذه المؤسسات من حقهم في معرفة والاطلاع على وضعياتها المالية بصفتهم طرف من أطراف المصلحة، وهذا ما يتناقض مع متطلبات حوكمة الشركات التي تدعوا وكما رأينا سابقا إلى ضرورة توفير المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب وبصورة ملائمة لكافة الأطراف ذات العلاقة ومن دون أي استثناء.

مما سبق نقر بضعف سياسة الإفصاح الإرادي على المعلومات المالية لفائدة الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات؛ وما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتحصل عليها، والمتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (23) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	1,5833	0,73008	-4,194	,000	دال (غير موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (23) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 1,5833 أقل من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test سالبة؛ ومنه نستنتج عدم توفر الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية لدى المؤسسات المعنية بالدراسة

مع وجود فروق إحصائية، أي هناك مؤسسات تلتزم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية لفائدة الأطراف ذات المصلحة بصورة تلقائية وهناك مؤسسات لا تلتزم بذلك.

كخلاصة لما سبق نستنتج ما يلي:

- ضعف سياسة الإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية لدى المؤسسات المشكلة للدراسة؛
- سياسة الانغلاق التي تميز هذه المؤسسات ومدى الحرمان الذي يعاني منه الأطراف التي تربطهم علاقة بها من حقهم في الإفصاح الكافي الذي تدعوا إليه مبادئ الحوكمة؛
- عدم وجود أي شكل من أشكال الإفصاح الحديثة المعتمدة في الكثير من دول العالم سواء الإفصاح الإلكتروني أو الإفصاح عن طريق إصدار مجلات دورية وغيرهما من أشكال الإفصاح.

بناء على ما سبق نقر بضعف سياسة الإفصاح الاختياري الخاص بالمعلومات المالية لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛ مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تلتزم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المالية لفائدة الأطراف ذات المصلحة بصورة تلقائية وهناك مؤسسات لا تلتزم بذلك.

ب. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات الغير مالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التعرف على واقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات الغير المالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (24) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (غير موافق)	038,	-2,131	,89411	1,7407	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2018 م.
دال (غير موافق)	000,	-5,148	,79305	1,4444	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها الوظيفي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.

تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2018 م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم.	1,5000	,79503	-4,621	,000	دال (غير موافق)
قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.	1,6111	,85598	-3,339	,002	دال (غير موافق)
قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية.	1,6852	,86492	-2,675	,010	دال (غير موافق)
قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المحتملة.	1,3519	,73092	-6,516	,000	دال (غير موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (24) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test سلبية؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بعدم الموافقة على جميع العبارات الواردة في هذا الجدول، أي أنهم يؤكدون على عدم توفر الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير المالية لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة.
- نستنتج مما سبق بأن مستوى الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير المالية على مستوى المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة ضعيف؛ وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن المخاطر المحتملة للمؤسسات المعنية بالدراسة، والذي يكاد يكون معدوم حسب الجدول السابق (الجدول رقم 24)، وكذلك الأمر بالنسبة للإفصاح عن تقارير التسيير الخاصة بهذه المؤسسات، كما نلاحظ كذلك غياب تام تقريبا للإفصاح الإلكتروني من خلال المواقع الإلكترونية الخاصة بهذه المؤسسات حسب آراء المستجوبين؛ وهو ما يعكس سياسة التكتم عن المعلومات التي تميزها.

مما سبق نقر بضعف سياسة الإفصاح الإرادي على المعلومات الغير مالية لفائدة الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات مع وجود فروق إحصائية؛ وما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتحصل عليها، والمتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (25) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة.	1,5556	0,68067	-4,798	,000	دال (غير موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (25) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 1,5556 أقل من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test سالبة؛ ومنه نستنتج عدم توفر خاصية الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية لدى غالبية المؤسسات المعنية بالدراسة لفائدة الأطراف ذات المصلحة.

خلاصة لما سبق نستنتج:

- ضعف سياسة الإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية لدى المؤسسات المشكلة للدراسة مع وجود فروق إحصائية، أي أن هناك مؤسسات توفر القدر الكافي من المعلومات الغير مالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة، ولكن غالبية هذه المؤسسات لا توفر القدر الكافي من المعلومات الغير مالية بصفة اختيارية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة؛
- سياسة التكتم التي تميز هذه المؤسسات، ومدى الحرمان الذي يعاني منه الأطراف التي تربطهم علاقة بها من حقهم في الإفصاح الكافي الذي تدعو إليه مبادئ الحوكمة؛
- عدم اعتماد المؤسسات المعنية بالدراسة على الإفصاح الإلكتروني، وهذا ما التمسناه كذلك في الواقع خلال تفقدنا لمواقعها الإلكترونية.

بناء على ما سبق نقر بضعف سياسة الإفصاح الاختياري الخاص بالمعلومات الغير مالية لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛ مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تلتزم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات الغير مالية لفائدة الأطراف ذات المصلحة، وهناك مؤسسات لا تلتزم بذلك.

ت. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا في توفير القدر الكافي من المعلومات المالية المجرى على الإفصاح عنها وفق القانون التجاري لفائدة الأطراف ذات المصلحة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التعرف على واقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات المالية المجرى على الإفصاح عنها وفق القانون التجاري لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة. والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (26) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإلزامي عن المعلومات المالية المحدد وفق القانون التجاري.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
قامت مؤسساتكم سنة 2018 م بالإفصاح القانوني BOAL .	2,7778	,71814	7,959	,000	دال (موافق)
قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير للمساهمين.	2,8333	,69364	8,828	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (26) أن المتوسط الحسابي للعبارتين الممثلتين لهذه النقطة أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لكلتا العبارتين أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بالموافقة على العبارتين المشكلتان لهذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بالإفصاح عن المعلومات المالية المجرى على الإفصاح عنها بموجب القانون التجاري وبشكل قوي.

منه نستنتج بأن المؤسسات المعنية بالدراسة تلتزم وبصفة قوية بالإفصاح الإلزامي عن المعلومات المالية المجرى على الإفصاح عنها بموجب القانون التجاري، وهذا تقيدا بالمادة 717 الفقرة 3 منه، والتي تلزم شركات المساهمة بإيداع الحسابات الاجتماعية على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري في إطار الإفصاح القانوني الإلزامي (BOAL)؛ وكذلك المواد 677، 678، 680 من القانون التجاري والتي تلزم شركات المساهمة على إطلاع المساهمين، وكذا أعضاء مجلس الإدارة بكافة المعلومات المالية والغير مالية، وخلال فترة معلومة (خلال أسبوعين قبل انعقاد الجمعية العامة لغرض تدارسها).

ما يؤكد النتائج السابقة هي النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (27) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإجمالي عن المعلومات المالية المحدد وفق القانون التجاري.					
البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع الإفصاح الإجمالي عن المعلومات المالية المحدد وفق القانون التجاري.	2,8056	0,56147	10,543	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (27) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإجمالي عن المعلومات المالية في المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 2,8056 أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج توفر الإفصاح الإجمالي عن المعلومات المالية لدى المؤسسات المعنية بالدراسة.

بناء على ما سبق نقر بالتزام جل المؤسسات المعنية بدراستنا بالإفصاح عن المعلومات المالية المجرى على نشرها وفق القانون التجاري.

ث. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات الغير مالية المجرى على الإفصاح عنها بموجب القانون التجاري لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة التعرف على واقع دور نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة في توفير القدر الكافي من المعلومات الغير مالية المجرى على الإفصاح عنها وفق القانون التجاري لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة. والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (28) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بالإفصاح الإلزامي عن المعلومات الغير مالية المحدد في القانون التجاري.					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (موافق)	,000	8,235	,71056	2,7963	تفصح مؤسستكم عن المعلومات الغير مالية لأعضاء مجلس الإدارة.
دال (موافق)	,000	8,828	,69364	2,8333	قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير للمساهمين.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من خلال الجدول رقم (28) أن المتوسط الحسابي للعبارتين الممثلتين لهذه النقطة أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة للعبارتين المشكلتين لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقرون بالموافقة على العبارتين المشكلتان لهذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بالإفصاح عن المعلومات الغير مالية المجبرة على الإفصاح عنها وفق القانون التجاري وبشكل قوي.
- منه نستنتج بأن المؤسسات المعنية بالدراسة تلتزم وبصفة قوية بالإفصاح الإلزامي عن المعلومات الغير مالية لفائدة المساهمين (الدولة) وأعضاء مجلس الإدارة، وهذا تقيدا بالمواد 717 الفقرة 3، 677، 678، 680 من القانون التجاري.

ما يؤكد النتائج المتوصل إليها النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (29) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع الإفصاح الإلزامي عن المعلومات الغير مالية					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (موافق)	,000	9,16	0,6537	2,8148	واقع الإفصاح الإلزامي عن المعلومات الغير مالية.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول رقم (29) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع الإفصاح الإلزامي عن المعلومات الغير مالية في المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 2,8148 أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي

المقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج توفر الإفصاح الإجمالي عن المعلومات الغير مالية لدى المؤسسات المعنية بالدراسة.

بناء على ما سبق نقر بالتزام جل المؤسسات المعنية بدراستنا بالإفصاح عن المعلومات الغير المالية المجبرة على نشرها وفق القانون التجاري.

ج. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع شفافية المعلومات المفصح عنها في المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة اختبار مدى شفافية المعلومات المفصح عنها في المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (30) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول واقع شفافية المعلومات المفصح عنها في المؤسسة المعنية بالدراسة.					
البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
تتيح الملاحق التفسيرية التي تتضمنها قوائمكم المالية إمكانية التحقق من مختلف المعلومات الواردة في هذه الأخيرة.	2,7963	,49065	11,926	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن التغييرات التي أحدثتها في الطرق المحاسبية عند إعدادها لقوائمكم المالية.	2,6481	,70463	6,759	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية للمساهمين.	2,7593	,54721	10,196	,000	دال (موافق)
تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية لمجلس الإدارة.	2,7222	,56357	9,417	,000	دال (موافق)
يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	2,8148	,47876	12,507	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.

- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم: (30) أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الممثلة لهذه النقطة أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي والمقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة للعبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t test موجبة؛ ومنه نستنتج أن المستجوبين يقررون بالموافقة على كل العبارات المشكلة لهذا الجزء؛ أي أنهم يؤكدون على توفر خاصية الشفافية في المعلومات المفصح عنها من طرف هذه المؤسسات وبشكل قوي.

نستنتج من النتائج التي حصلنا عليها من الجدول السابق أن أغلبية المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة تقوم بإفصاح عن التغيرات التي تحدثها في الطرق المحاسبية، وكذلك تقوم بالإفصاح عن أثر هذه التغيرات على نتائج هذه المؤسسات، وهذا ما يزيد ومن دون شك من درجة الشفافية في المعلومات المالية المنشورة، كما يتبين لنا كذلك من نفس الجدول أن أغلب هذه المؤسسات يتم بها عرض ملاحق الى جانب قوائمهم المالية تحتوي على شرح وتوضيح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها، وهذا ما يوحي بأن المعلومات المحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها مبررة، وهو ما يزيد كذلك من درجة شفافية هذه القوائم المالية، ومن ملائمتها وقدرتها على خدمة مستخدميها

ما يؤكد ذلك النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (31) يوضح نتائج مجموع الفقرات الدالة عن واقع شفافية المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة المعنية بالدراسة.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
نتائج مجموع الفقرات الدالة عن واقع شفافية المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة المعنية بالدراسة.	2,7481	0,49478	11,111	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم: (31) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات الممثلة لواقع شفافية المعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 2,7481 أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2؛ كما نلاحظ كذلك أن مستوى الدلالة لجميع العبارات المشكلة لهذا الجزء أقل من 0,05، مع إشارة t

test موجبة؛ ومنه نستنتج توفر خاصية الشفافية وبشكل قوي في المعلومات المفصح عنها من طرف أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة.

كخلاصة لما سبق نستنتج أن المعلومات المفصح عنها من طرف أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تمتاز بدرجة عالية من الشفافية مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات تمتاز بها المعلومات المفصح عنها بدرجة ضعيفة من الشفافية.

2.2.1.3.4. عرض وتحليل الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة: " يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

لقد جاءت نتائج إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرات المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية وفق الشكل المحدد في الجدول التالي:

الجدول رقم: (32) يوضح نتائج آراء المستجوبين حول العبارات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات المعنية بالدراسة					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (غير موافق)	,038	-2,131	,89411	1,7407	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2018 م.
دال (غير موافق)	,007	-2,828	,91440	1,6481	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي الخاص بسنة 2018 م بالجرائد.
دال (غير موافق)	,000	-5,148	,79305	1,4444	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.
دال (غير موافق)	,000	-5,148	,79305	1,4444	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها الوظيفي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.
دال (غير موافق)	,003	-3,110	,87516	1,6296	نفصح مؤسساتكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على ادائها المالي.
دال (غير موافق)	,000	-4,621	,79503	1,5000	تم على مستوى مؤسساتكم خلال سنة 2018 م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسساتكم.
دال (غير موافق)	,002	-3,339	,85598	1,6111	قامت مؤسساتكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير لسنة 2018م في موقعها الإلكتروني.
دال (غير موافق)	,010	-2,675	,86492	1,6852	قامت مؤسساتكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية.

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المحتملة.	1,3519	,73092	-6,516	,000	دال (غير موافق)
قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح القانوني BOAL .	2,7778	,71814	7,959	,000	دال (موافق)
تفصح مؤسستكم عن المعلومات الغير مالية لأعضاء مجلس الإدارة.	2,7963	,71056	8,235	,000	دال (موافق)
قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير للمساهمين.	2,8333	,69364	8,828	,000	دال (موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (32) أن إجابات المستجوبين فيما يخص العبارات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية في المؤسسات المعنية بالدراسة منقسمة إلى مستويين يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم: (33) يبين اتجاه اجابات المبحوثين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.

المستوى	العبارة	القرار
الأول	- قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح القانوني BOAL. - تفصح مؤسستكم عن المعلومات الغير مالية لأعضاء مجلس الإدارة - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير للمساهمين.	موافقين
الثاني	- قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2018 م. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي الخاص بسنة 2018 م بالجرائد. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها الوظيفي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني. - تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على اداءها المالي. - تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2018 م الإفصاح على الموضوعات	غير موافقين

	الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم. - قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني. - قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية. - قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المحتملة.	
--	---	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم (32).

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الجدول الموالي:

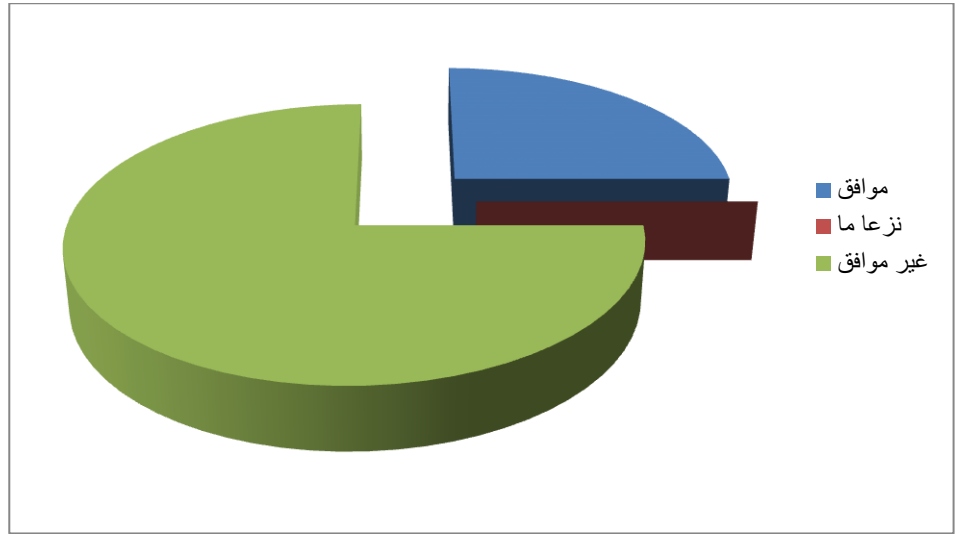
الجدول رقم: (34) يبين الاتجاه النسبي لإجابات المستجوبين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.

النسبة المئوية	عدد الفقرات الموالية	العبارة
25%	3	موافق
0%	0	نوعا ما
75%	9	غير موافق
100%	12	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم (33).

للتوضيح أكثر لاحظ الشكل الموالي:

الشكل رقم:9 يبين الاتجاه النسبي لإجابات المستجوبين حول الفقرات الدالة عن واقع الإفصاح والشفافية.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 34.

إن الإفصاح والشفافية وفق متطلبات حوكمة الشركات تفرض أن يكون هناك إفصاح إرادي وبالقدر الكافي ولجميع الأطراف ذات المصلحة؛ وبالعودة إلى نتائج الموضحة في الشكل رقم 9 نجد أن جل العبارات المشكلة لهذه الفرضية غير موافق عليها، وهي كلها تشكل معالم الإفصاح الإرادي على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة؛ أي أن المستجوبين يقرون وبشكل قوي بانعدام أي شكل من أشكال الإفصاح الإرادي لدى أغلب المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة. في حين نجد أن جل العبارات المبينة للإفصاح الإلزامي والمحددة بـ 25% من مجموع العبارات المشكلة للفرضية الرئيسية الثانية موافق عليها وبشكل قوي (لاحظ الجدول رقم 34)، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على توجه هذه الفئة من المؤسسات إلى الالتزام فقط بالإفصاح عن كل ما هو إلزامي بقوة القانون دون غيره من الإفصاح؛ وهذا ما يدعوا إلى ضرورة فرض الإفصاح الاختياري بموجب القانون كذلك.

ما يؤكد ذلك ما تم الوقوف عليه في الجدول رقم (33) والذي يشير إلى غياب الإفصاح على مستوى المواقع الالكترونية الخاصة بهذه المؤسسات، والتي يفترض أن تكون مجال تقوم من خلاله بتنوير مختلف الأطراف ذات المصلحة بمختلف المعلومات التي يحتاجونها سواء كانت مالية أو غير مالية؛ إضافة إلى ما سبق فإننا وخلال قيامنا بالمقابلة فإننا قمنا بطلب أي منشورات أو مجلات دورية أو صحف يومية تحتوى على أي شكل من أشكال الإفصاح إلا أننا انصدمننا بعدم وجودها؛ كما أن حجم التكتّم عن المعلومات الذي واجهناه نحن كباحثين وبصفتنا طرف من الأطراف ذات المصلحة بهذه المؤسسات يثبت النتائج المتوصل إليها.

بالوقوف كذلك على نتائج مجموع الفقرات الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية "يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة"، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (35) نتائج مجموع الفقرات الممثلة للفرضية الرئيسية الثانية					
البيانات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
نتائج مجموع الفقرات الممثلة للفرضية الفرعية الثانية	1,8719	,56490	-1,666	,102	غير دال

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (35) أن المتوسط الحسابي لمجموع العبارات المشكلة للفرضية الرئيسية الثانية والمقدر ب 1,8719 قريب من المتوسط الفرضي 2، كما نلاحظ أن مستوى الدلالة لمجموع العبارات المشكلة لهذه الفرضية أكبر من 0,05 (غير دالة)، أي أن هناك مؤسسات يضمن نظام المعلومات المحاسبية بها القدر الكافي من الإفصاح والشفافية وفق متطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات لا يضمن بها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها القدر الكافي من الإفصاح والشفافية وفق متطلبات حوكمة الشركات.

لكن بالعودة إلى نتائج الإجابات عن فقرات الاستبانة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول

التالي:

الجدول رقم: (36) يمثل نتائج الإجابات على الفقرات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية

الرقم	نتائج الإجابات
النتيجة الأولى	- لا يفصح نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة اختياريًا عن المعلومات المالية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة.
النتيجة الثانية	- لا يفصح نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة اختياريًا عن المعلومات الغير مالية لفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة.

النتيجة الثالثة	- يفصح نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة عن المعلومات المالية المجبر على نشرها وفق القانون التجاري.
النتيجة الرابعة	- يفصح نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة عن المعلومات الغير مالية المجبر على نشرها وفق القانون التجاري.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الفرضيات الفرعية.

نستنتج من الجدول رقم: (36) أن المؤسسات المشكلة لعينة الدراسة لا تلتزم بالإفصاح إلا عن العناصر المجبرة عن الإفصاح عنها بموجب القانون، وهذا ما يتخالف حسب رأي الباحث مع متطلبات حوكمة الشركات، التي تدعو إلى توفير المعلومات وبصورة إرادية لكافة الأطراف ذات المصلحة وفي الوقت المناسب وبصورة ملائمة.

كخلاصة لما سبق يمكن القول أن:

- بعض المؤسسات المشكلة لدراستنا لا يتم بها الإفصاح وفق متطلبات حوكمة الشركات، أي لا يتم بها الإفصاح الإرادي لكافة الأطراف ذات المصلحة عبر القنوات المخصصة لذلك (المواقع الإلكترونية، الجرائد، المجلات الدورية وغيرها من القنوات) لتسهيل عملية الولوج إليها؛ مع وجود فوارق إحصائية أي أن هناك مؤسسات تلتزم بالإفصاح وفق متطلبات حوكمة الشركات وأخرى لا تلتزم بذلك؛
 - تقريبا كل المؤسسات المعنية بالدراسة تلتزم بالإفصاح الإجمالي المقنن في القانون التجاري والموجه لفئة خاصة من المستفيدين دون غيرهم (الدولة بصفتها مالك لهذه المؤسسات، مجلس الإدارة، المركز الوطني للسجل التجاري)؛
 - حرمان فئة كبيرة من الأطراف ذات المصلحة من حقهم في الحصول على المعلومات بصفة تلبية احتياجاتهم، لا سيما عمال هذه المؤسسات وغيرهم من الأطراف الخارجية، وهذا ما يتناقض مع مبادئ حوكمة الشركات.
- وبالتالي وبناء على ما سبق:

نقر برفض الفرضية الرئيسية الثانية H1 والتي مفادها "يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة".

وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "لا يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة".

3.1.3.4. دراسة الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة

سوف نتناول هذه النقطة وفق الشكل التالي:

1.3.1.3.4. عرض وتحليل الفقرات الدالة عن الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة

خصص هذا الجزء لاستقصاء واقع وجود معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على توفير معلومات محاسبية ومالية تتمتع بدرجة عالية من الجودة وفق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

أ. عرض وتحليل الفقرات الدالة عن واقع وجود معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي، بحيث تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة".

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية الي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وفق متطلبات حوكمة الشركات، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (37) يوضح واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
غير دال (نوعا ما)	,617	,504	,81070	2,0556	يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
دال (موافق)	,000	11,926	,49065	2,7963	اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية
دال (غير موافق)	,029	-2,239	,85086	1,7407	يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي SCf كافيا لتطبيقه

تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	1,9444	,85598	-,477	,635	غير دال (نوعا ما)
---	--------	--------	-------	------	-------------------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (37) أن قيمة المتوسط الحسابي لعبارات الممثلة لواقع دور النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية المؤسسات المعنية بالدراسة متباينة؛ حيث نجدها أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2 في الفقرة الثانية من نفس الجدول، أي تعكس الموافقة على هذه العبارة بقوة (أي الموافقة على أن اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات)؛ أما الفقرة الثالثة فنجد أن متوسطها الحسابي أقل من المتوسط الحسابي الفرضي مع درجة حرية أقل من 0,05 وإشارة t سالبة وهو ما يؤكد على أن المستجوبين غير موافقين عليها (أي أنهم يعتبرون التكوين الذي استفادوا منه في مجال النظام المحاسبي المالي scf غير كافيا لتطبيقه)؛ كما نجد أن المتوسط الحسابي قريب جدا من المتوسط الحسابي الفرضي مع درجة حرية أكبر من 0,05 وهو ما يبين أن اتجاه الإجابة على كل من الفقرة الأولى والرابعة غير دال؛ عموما يمكن تلخيص إجابات المستجوبين فيما يخص هذا الجزء في الجدول التالي:

الجدول رقم: (38) يمثل مستويات إجابات المستجوبين عن العبارات المكونة للفرضية الفرعية الأولى.

المستوى	العبارة	النتيجة
الأول	– يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي (scf) كافيا لتطبيقه.	رفض
الثاني	– يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. – تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	محايد
الثالث	– اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم	قبول

	المالية.	
--	----------	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج المتحصل عليها من الجدول رقم: (37).

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية المستجوبين أقرروا بعدم كفاية التكوين الذي استفادوا منه في مجال النظام المحاسبي المالي لتطبيقه؛ إن عدم كفاية برنامج التكوين المخصص للقائمين على نظام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يؤثر على جودة عملهم هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه يؤكد ضعف سياسة التكوين التي تنتهجها هذه المؤسسات، وما يؤكد هذا الاعتقاد هو طبيعة إجابات المستجوبين فيما يتعلق بنفس العبارة الظاهرة في الجدول السابق (العبارة القائلة: تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية)، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: 39 طبيعة الإجابات فيما يتعلق بالعبارة رقم 54 من الاستبيان.

العبارة		الإجابات		الإجابات بالموافقة		الإجابات بالرفض		الإجابات المحايدة	
العدد	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%
54	100	18	27,8	21	38,9	15	33,3		
تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.									
54	100	19	35,2	16	29,6	19	35,2		
يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي..									

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم 39 أن 38,9 % من المستجوبين يقرون بأن مؤسستهم لا تسهر على تكوينهم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتهم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية، في حين لا نجد سوى 27,8 % من المستجوبين يرون عكس ذلك؛ وبالتالي نستنتج بأن سياسة التكوين التي تنتهجها أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا ضعيفة.

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

نلاحظ كذلك من نفس الجدول أن 35,2 % من المستجوبين يرون أن مؤسساتهم تطبق كل المعايير المتعارف عليها فيما يخص النظام المحاسبي المالي؛ في حين نجد أن 29,6 % منهم فقط يرون عكس ذلك، لكن بالاطلاع على نتائج إجاباتهم فيما يتعلق بالعبارتين المبينتين في الجدولين المواليين نجد عكس ذلك، وفيما يلي هذه النتائج:

الجدول رقم: (40) يبين إجابات المستجوبين حول العبارة رقم: 37 من الاستبيان.

هل تقوم مؤسستكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؟			
البيان	التكرارات	النسبة المئوية	الإجابة
بدون رأي	5	9,3 %	
نعم	13	24,1 %	
لا	36	66,7 %	
المجموع	54	100,0	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

الجدول رقم: (41) يبين إجابات المستجوبين حول العبارة رقم: 38 من الاستبيان.

هل تطبق مؤسستكم أسلوب تفكيك الأصول لحساب إهلاكها (اهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها؟			
البيان	التكرارات	النسبة المئوية	الإجابة
بدون رأي	4	7,4 %	
نعم	13	24,1 %	
لا	37	68,5 %	
المجموع	54	100,0	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم: (41) أن 68,5 % من المستجوبين يرون أن مؤسساتهم لا تطبق أسلوب تفكيك الأصول لحساب إهلاكها (أي لا تطبق أسلوب اهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها)؛ كما نجد كذلك حسب الجدول رقم: (40) أن 66,7 % من المستجوبين يقرون بأن مؤسساتهم لا تقوم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؛ إن عدم التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بانتظام وكذلك عدم التزام نفس الفئة من

المؤسسات بتطبيق أسلوب اهتلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها إن دل على شيء فإنما يدل على تغافل هذه المؤسسات على تبني معيارين أساسيان يقوم عليهما النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير التقارير المالية الدولية، أمر الذي من شأنه أن ينعكس سلباً من دون شك على جودة المعلومات المالية التي تنتجها هذه المؤسسات من جهة، وعلى نظام الحوكمة في هذه المؤسسات.

بالرجوع إلى النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول رقم (42) نجد:

جدول رقم (42): يوضح نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية وفق متطلبات الحوكمة.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية.	2,134259	0,49696	1,985	0,052	غير دال (نوعاً ما)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم: (42) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة عن واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية والمقدر ب 2,13 قريباً من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,052 أكبر 0,05، أي أنه غير دال؛ وبالتالي نستنتج أن هناك مؤسسات يلعب بها النظام المحاسبي المالي المطبق دوراً ضعيفاً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها وفق متطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات يلعب بها النظام المحاسبي المالي المطبق دوراً متوسطاً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية وفق متطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات يلعب بها النظام المحاسبي المالي المطبق دوراً قوياً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية وفق متطلبات حوكمة الشركات.

كخلاصة لما سبق نستنتج:

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

- عدم التزام أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة بتطبيق بعض المعايير المهمة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، والمؤثرة بشكل كبير على جودة ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها ولا سيما معيار القيمة العادلة؛
 - عدم رضا جل المستجوبين عن مستوى التكوين المقدم لهم من طرف المؤسسات المعنية بالدراسة فيما يتعلق بتطبيقات النظام المحاسبي المالي؛
 - حسب رأي حوالي 38,9 % من المستجوبين فإن المؤسسات المعنية بالدراسة لا تلتزم بتكوين عمالها العاملين في قسم المحاسبة والمالية بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.
- بالتالي نستنتج أن النظام المحاسبي المالي المطبق في أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة يلعب دور ضعيف في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية الي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها والتي تعد مطلبا أساسيا من متطلبات حوكمة الشركات مع وجود فروق إحصائية؛ أي أن هناك مؤسسات يلعب بها النظام المحاسبي المالي دورا قويا في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها بما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات يلعب بها النظام المحاسبي المالي دورا متوسطا في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها مقارنة مع متطلبات حوكمة الشركات.

بناء على ما سبق نقر بأن سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي يعد من بين المعوقات التي تقف عائقا أمام نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا.

ب. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع وجود معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بالدراسة، ودوره في تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات؛ وقد جاءت نتائج الإجابات على العبارات الخاصة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (43) يوضح واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (غير موافق)	,029	-2,239	,85086	1,7407	يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي (s c f) كافيا لتطبيقه.
غير دال (نوعا ما)	,635	-,477	,85598	1,9444	تسهر مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.
غير دال (نوعا ما)	,644	-,465	,87775	1,9444	تسهر مؤسساتكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.
غير دال (نوعا ما)	,886	,145	,94151	2,0185	تسهر مؤسساتكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم: (43) أن قيمة المتوسط الحسابي لعبارات الممثلة لواقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة جاءت متباينة؛ حيث نجدها قريبة جدا من المتوسط الحسابي الفرضي مع درجة حرية أكبر من 0,05، وهو ما يعكس الموافقة على كل من الفقرة الثانية والثالثة والرابعة من الجدول السابق بشكل متوسط؛ أما الفقرة الأولى من نفس الجدول فنجد أن متوسطها الحسابي أقل من المتوسط الحسابي الفرضي مع درجة حرية أقل من 0,05 وإشارة t سالبة، وهو ما يؤكد على أن المستجوبين غير موافقين عليها (أي أنهم يعتبرون التكوين الذي استفادوا منه في مجال النظام المحاسبي المالي (s c f) غير كافيا لتطبيقه)؛ عموما يمكن تلخيص إجابات المستجوبين فيما يخص العبارات الخاصة بهذا الجزء في الجدول التالي:

الجدول رقم: (44) يبين اتجاه إجابات المستجوبين حول واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

المستوى	العبارة	النتيجة
الأول	- يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي (s c f) كافيا لتطبيقه.	رفض

الثاني	– تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية. – تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم. – تسهر مؤسستكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.	محايد
--------	--	-------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: (43).

نلاحظ من الجدول رقم 44 أن جل العبارات المبينة لواقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة جاءت محايدة باستثناء العبارة الأولى من نفس الجدول. لذلك سوف نلجأ إلى التكرارات لمعرفة رأي الأغلبية، ومن ثمة تقديم التحليلات المناسبة؛ فيما يلي جدول يبين نتائج حساب التكرارات:

الجدول رقم: (45) يبين الاتجاه النسبي والعدي لإجابات المستجوبين حول واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

الاجابات		الاجابات بالموافقة		الإجابات بالرفض		الإجابات المحايدة	
العدد	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%
54	100	18	27,8	21	38,9	15	33,3
تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.							
54	100	19	35,2	22	40,7	13	24,1
– تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.							
54	100	24	44,4	23	42,6	7	13,06
– تسهر مؤسستكم على ترقية							

								الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.
--	--	--	--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (45) أن 40,7 % من المستجوبين يرون بأن مؤسستهم لا تسهر على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة، كما نرى كذلك أن 42,6% منهم يقررون أن الترقيات على مستوى مؤسساتهم لا تتم وفق معيار الكفاءة؛ هذا وبالإضافة إلى عدم رضا المستجوبين على سياسة التكوين التي تنتهجها هذه المؤسسات؛ إن هذه النتائج المتوصل إليها تعكس ضعف إدارة الموارد البشرية لدى بعض المؤسسات المعنية بالدراسة في تأدية واجباتها، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس سلباً على سير وظائف هذه المؤسسات وأعمال نظمها ولا سيما نظام المعلومات المحاسبية.

ومنه نستنتج أن كفاءة العنصر البشري تلعب دور متوسطاً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ مع وجود فروق إحصائية، أي أن هناك مؤسسات تلعب بها كفاءة العنصر البشري دوراً قوياً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها بما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات تلعب بها كفاءة العنصر البشري دوراً ضعيفاً في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها بما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات.

وما يؤكد هذه النتائج النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول رقم (46).

الجدول رقم: (46) نتائج مجموع الفقرات الممثلة للعبارات الدالة عن الفرضية الفرعية الثانية "واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة".					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.	1,912	0,67844	-0,953	0,345	غير دال (نوعاً ما)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (46) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة عن واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 1,912 قريبا من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,345 أكبر 0,05، أي أنه غير دال؛ وبالتالي نستنتج أن هناك مؤسسات تلعب بها كفاءة العنصر البشري دورا ضعيفا في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية بما يتلاءم مع متطلبات حوكمة الشركات؛ وهناك مؤسسات تلعب بها كفاءة العنصر البشري دورا متوسطا أو قويا في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية بما يتلاءم مع متطلبات حوكمة الشركات،

بناء على ما سبق نقر بأن ضعف كفاءة العنصر البشري يعد من بين المعوقات التي تقف عائقا أمام نظام المعلومات المحاسبية لتحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات المعنية بدراستنا.

ج. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع وجود معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال، بحيث تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بدراستنا.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال وفق متطلبات حوكمة الشركات، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (47) يوضح واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.					
العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	1,796	0,8328	1,797-	0,07	غير دال (نوعا ما)
مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.	1,648	0,7562	3,418-	0,001	دال (غير موافق)

تمتلك مؤسستكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	1,667	0,9712	2,521-	0,01	دال (غير موافق)
---	-------	--------	--------	------	-----------------

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول رقم (47) أن:

- المتوسط الحسابي الخاص بالعبارتين "مؤسستكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج" وعبارة "تمتلك مؤسستكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات" المقدر ب على التوالي (1,648، 1,667) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، كما أن مستوى الدلالة الخاص بكلا الفترتين أقل من 0,05، أي أنه دال، مع إشارة t سالبة، وهذا ما يؤكد رفض المستجوبين لكلتا العبارتين، أي أنهم يقرون بعدم مواكبة مؤسساتهم للتطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج، وكذا عدم امتلاك مؤسساتهم لنظم شبكات داخلية لتبادل المعلومات؛ وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على عدم اهتمام هذه المؤسسات بالتحديث والتطوير التكنولوجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على عمل وسير نظمها المختلفة بما فيها نظام المعلومات المحاسبية. ويقف عائقا أمام أي محاولات لتطوير هذه النظم خاصة في ظل التوجه العالمي نحو اقتصاد المعرفة.

- المتوسط الحسابي للعبارة "تسعى مؤسستكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال" المقدر ب قريب من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، مع مستوى دلالة أكبر من 0,05، وهو ما يؤكد على أن اتجاه الإجابات على هذه العبارة غير دال.

نستنتج مما سبق بأن أغلبية المؤسسات المعنية بالدراسة لا تتبنى تكنولوجيا الاعلام والاتصال. وما يؤكد هذه النتائج النتائج الإحصائية المتعلقة بمجموع الفقرات المشكلة لهذا الجزء ككل، والتي جاءت على النحو المبين في الجدول رقم (48).

الجدول رقم: (48) يوضح واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.	1,7037	0,6333	3,437-	0,001	دال (غير موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2=3/(3+2+1)$.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (48) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة عن واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال المقدر ب 1,7037 أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,001 أقل 0,05، أي أنه دال؛ وبالتالي نستنتج أن المستجوبين يقرون بضعف تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

إن قواعد حوكمة الشركات تقتضي تبني كل ما من شأنه أن يساعد على توفير معلومات مالية ومحاسبية دقيقة، ملائمة، وفي الوقت المناسب، وهذا ما يتطلب تبني تكنولوجيا حديثة ومتطورة للإعلام والاتصال، إلا أننا ومن خلال دراستنا هذه توصلنا إلى عكس ذلك لدى أغلب المؤسسات التي شملتها دراستنا.

بناء على ما سبق نقر بأنه توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقف عائقاً أمام مقدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا.

د. عرض وتحليل الفقرات الدالة عن واقع وجود معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا.

سنخصص هذا الجزء لدراسة واقع استقلالية الأجهزة الرقابية التي تشرف على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بالدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجداول 49، 50، 51، 52 على التوالي:

الجدول رقم: (49) يوضح إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرة رقم 60 من الاستبيان.

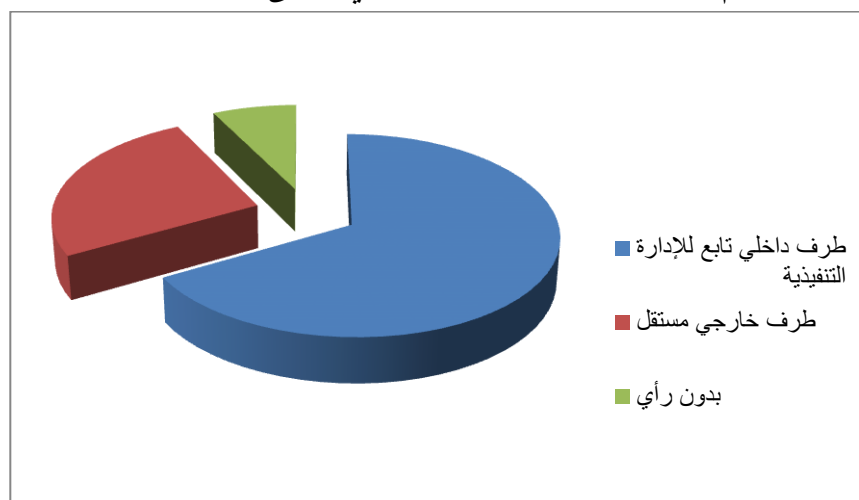
الأسئلة	الاجابة الممكنة	التكرارات	النسبة المئوية	قيمة كا ²	مستوى الدلالة (sing)	القرار	اتجاه الإجابة
	طرف	36	66,7%				

طرف داخلي تابع للإدارة التنفيذية	دال	,0000	54		داخلي تابع للإدارة التنفيذية	من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟
				25,9%	14	
				7,4%	4	
				100%		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

للتوضيح أكثر لاحظ الشكل الموالي:

الشكل رقم: 10 يبين طبيعة الشخص الذي يتولى رئاسة مجلس الإدارة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 49.

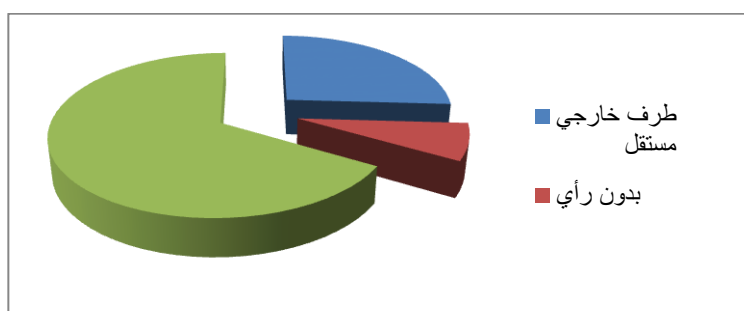
الجدول رقم: (50) يوضح إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة رقم 61 من الاستبيان.

من يتولى رئاسة مجلس الإدارة؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
25,9%	14	طرف خارجي مستقل	الإجابة
7,4%	4	بدون رأي	
66,7	36	الرئيس المدير العام	
100,0	54	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

للتوضيح أكثر لاحظ الشكل الموالي

الشكل رقم: 11 يبين طبيعة عمل الشخص المكلف برئاسة مجلس الإدارة على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 50.

الجدول رقم: (51) يوضح إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة رقم 62 من الاستبيان.

هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة قوائمكم المالية؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
7,4	4	بدون رأي	الإجابة
68,5	37	لا	
24,1	13	نعم	
100,0	54	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الجدول رقم: (52) يوضح إجابات المستجوبين المتعلقة بالعبارة 63 من الاستبيان.

هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	الإجابة
7,4	4	بدون رأي	
68,5	37	لا	
24,1	13	نعم	
100,0	54	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم 51 أن 68,5 % من المستجوبين يقررون بعدم وجود لجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية لدى المؤسسات التي يمثلونها تسهر على سلامة وجودة قوائمهم المالية، كما نلاحظ من خلال الجدول 52 أن 68,5 % كذلك من المستجوبين يقررون بعدم وجود لجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية لدى المؤسسات التي يمثلونها تسهر عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي، ومنه نستنتج أن الإدارة التنفيذية في هذه المؤسسات هي من تشرف على نظام المعلومات المحاسبية، وكذا على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على جودة القوائم المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات من خلال التدخل المحتمل لإدارة هذه المؤسسات في سبيل تجميل الحقائق المالية الخاصة بها؛ خاصة في ظل إقرار أغلب المستجوبين بضعف استقلالية مجالس إدارة هذه الشركات باعتبار أن العنصر الذي يترأسها تابع للإدارة التنفيذية (راجع الشكل رقم 10)، إذ أنه وكما يعلم الجميع فإنه في حالة تساوي الأصوات في مجلس الإدارة فإن القرار النهائي يعود لرئيس المجلس، أضف إلى ذلك وكما رأينا سابقا في الفصل الثالث من هذه الدراسة فإن ترأس مدير تنفيذي لمجلس الإدارة من شأنه أن يؤثر على قرارات المجلس لصالحه من خلال احتكاكه بأعضاء المجلس وبنائه لعلاقات وروابط اجتماعية (صداقات مع أعضاء مجلس الإدارة) هذا من جهة، ومن جهة فإن منصبه كرئيس لمجلس الإدارة من شأنه أن يؤدي إلى تغاضي بعض أعضاء مجلس الإدارة الآخرين عن بعض الأمور المتعلقة بتسيير المؤسسة، زد على ذلك فإن رئيس مجلس الإدارة وبصفته مدير تنفيذي بالمؤسسة قد يخفي على أعضاء المجلس الآخرين بعض الحقائق المتعلقة بالمؤسسة أو يفسرها على هواه.

إن ترأس المدراء التنفيذيين لمجالس إدارة الشركات يتناقض مع مبادئ وقواعد حوكمة الشركات (راجع الإرشادات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يتعلق بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة المملوكة للدولة في المبحث الثالث من الفصل الأول)؛ نفس الأمر بالنسبة لعدم تبني جل هذه المؤسسات للجان التدقيق التي أوصت بها قواعد حوكمة الشركات، حيث أن وجود هذا النوع من اللجان من شأنه أن يضمن استقلالية مختلف الأجهزة الرقابية الخاصة بالحوكمة وخاصة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وبجعلهم يؤدون مهامهم بكل حيادية وموضوعية بعيدا عن العلاقات الاجتماعية المشبوهة، التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة التنفيذية، وكذا الضغوط التي قد تمارس عليهم من قبل هذه الأخيرة بصفتها هي من تشرف على تعيينهم وتتولى تسديد أتعابهم.

بناء على ما سبق نقر بوجود معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابية المكلفة بالإشراف ومتابعة عمل نظام المعلومات المحاسبية الخاص بجل المؤسسات المعنية بدراستنا.

2.3.1.3.4. عرض وتحليل الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة: " لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة".

لقد جاءت نتائج إجابات المستجوبين فيما يتعلق بالفقرات المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثالثة وفق الشكل المحدد في الجدول التالي:

الجدول رقم: (53) يوضح نتائج دراسة واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية.					
القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
غير دال (نوعا ما)	,617	,504	,81070	2,0556	يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
دال (موافق)	,000	11,926	,49065	2,7963	اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية
دال (غير موافق)	,029	-2,239	,85086	1,7407	يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي scf كافيا لتطبيقه

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

تسهر مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	1,9444	,85598	-,477	,635	غير دال (نوعا ما)
تسهر مؤسساتكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.	1,9444	,87775	-,465	,644	غير دال (نوعا ما)
تسهر مؤسساتكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.	2,0185	,94151	,145	,886	غير دال (نوعا ما)
تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	1,7963	,83281	-1,797	,078	غير دال (نوعا ما)
مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.	1,6481	,75629	-3,419	,001	دال (غير موافق)
تمتلك مؤسساتكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	1,6667	,97129	-2,522	,015	دال (غير موافق)
هل توجد على مستوى مؤسساتكم لجان تدقيق مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة القوائم والحسابات المالية الخاصة بشركتكم؟	1,1667	,54079	-4,529	,000	دال (غير موافق)
هل توجد على مستوى مؤسساتكم لجنة تدقيق مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الخارجي والداخلي؟	1,1667	,54079	-4,529	,000	دال (غير موافق)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي: $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول (53) أن إجابات المستجوبين فيما يخص العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية منقسمة إلى ثلاثة مستويات يمكن توضيحها أكثر من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم(54) يمثل مستويات إجابات المستجوبين حول واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية

المستوى	العبارة	النتيجة
الأول	– يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي (scf) كافيا لتطبيقه. – مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج. – تمتلك مؤسساتكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	مرفوضة

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

	– هل توجد على مستوى مؤسستكم لجان تدقيق مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة القوائم والحسابات المالية الخاصة بشركتكم؟ – هل توجد على مستوى مؤسستكم لجنة تدقيق مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الخارجي والداخلي؟	
نوعا ما	– يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. – تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية. – تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم. – تسعى مؤسستكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال. – تسهر مؤسستكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.	الثاني
مقبولة	– اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية،	الثالث

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: (53).

يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الجدول الموالي:

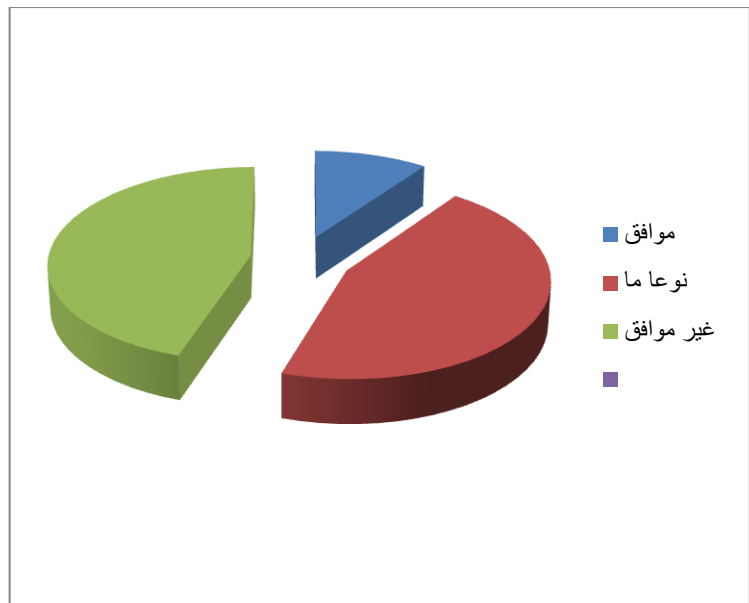
الجدول رقم: (55) الاتجاه النسبي لإجابات الفرضية الرئيسية الثالثة (واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات)

النسبة المئوية	عدد الفقرات المالية	العبرة
10%	1	موافق
45%	5	نوعا ما
45%	5	غير موافق
100 %	11	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم: (54).

لتوضيح ذلك أكثر لاحظ الشكل الموالي

الشكل رقم: 12 يبين اتجاه الإجابات المبينة لواقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بدراستنا.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الجدول رقم 50.

نلاحظ من الشكل رقم (12) أن جل العبارات التي تشكل هذا الجزء قد كانت الإجابات عليها بصفة سلبية، أي تمت الموافقة عليها سواء بالرفض أو بشكل محايد، وهذا ما يدل على أن فئة كبير من المستجوبين لا يوافقون على هذه العبارات.

إن قواعد حوكمة الشركات تفرض جميع القواعد التي من شأنها أن تضمن الحفاظ على قيمة المؤسسة، أموال المستثمرين، وكذا حقوق جميع المساهمين والأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات دقيقة، صادقة، وبعيدة عن جميع أشكال التضليل؛ ولكن بالعودة إلى نتائج هذه الفقرات نجد أن جزء كبير من المؤسسات المشكلة لدراستنا لا يتم بها هذا؛ أي لا تتبنى القواعد التي تضمن الحفاظ على قيمة هذه المؤسسات واستمراريتها؛ لقد أضحي في الوقت الحاضر للعنصر البشري قيمة كبيرة لدى منظمات الأعمال المتعلمة يساهم بجزء كبير في نجاحها أو فشلها، وقد أصبح إعداد وتكوين وكذا توظيف وترقية الكفاءات المطلوب الأساسي

لقواعد حوكمة الشركات. إلا أننا وللأسف نرى أن نصف المؤسسات المشكلة لدراستنا تقريباً لا تأخذ هذا الأمر بعين الاعتبار حسب إجابات المستجوبين، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر سلباً على أدائها وكفاءة أعمالها ونظمها، ولا سيما نظام المعلومات المحاسبية بها وكذلك نظم حوكمتها.

نفس الشيء يقال بالنسبة لتبني التكنولوجيا الحديثة، فقد أثبتت العديد من الدراسات السابقة، ومن بينها دراسة خلود عاصم أن لتكنولوجيا الإعلام والاتصال دوراً كبيراً في التأثير على جودة المعلومات المالية والمحاسبية من حيث زيادة درجة جودتها لما لها من قدرة على زيادة دقة معالجة هذه المعلومات وسرعة توصيلها لمستخدميها¹، ولكن على نقيض ذلك نجد أن أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا لا تأخذ هذا الأمر كذلك بعين الاعتبار حسب آراء المستجوبين؛ وكذلك الأمر بالنسبة لسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا ضعف استقلالية الأجهزة الرقابية التي تتولى مهمة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات.

بالعودة إلى نتائج مجموع العبارات المشكلة للفرضية الرئيسية الثالثة، والتي جاءت نتائجها كالتالي نجد:

الجدول رقم: (56) يوضح نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.	1,8131	45759	-1,556	0,126	غير دال (نوعاً ما)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع العبارات مع متوسطها الفرضي المقدر ب 1,91.
 - يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.
- نلاحظ من الجدول رقم (56) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 1,81 قريباً من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 1,91، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,126 أكبر 0,05، أي أنه غير دال وبالتالي نستنتج أن هناك مؤسسات تعاني من ضعف كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية مقارنة بمتطلبات حوكمة الشركات، وهناك مؤسسات لا تعاني من ضعف كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية مقارنة بمتطلبات حوكمة الشركات.

¹ خلود عاصم، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة المعلومات وانعكاساته على التنمية الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، الرقم التسلسلي: 2072778X، المجلد 2013، العدد 4، بغداد، العراق، 2013، ص 254.

وبالعودة إلى نتائج تحليل العبارات الدالة على الفرضية الفرعية الثالثة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (57) نتائج تحليل العبارات الدالة على الفرضية الفرعية الثالثة.

رقم النتيجة	النتائج
الأولى	- توجد معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي تقف عائقاً أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة.
الثانية	- توجد معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات المعنية بالدراسة.
الثالثة	- توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة.
الرابعة	- توجد معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بجل المؤسسات المعنية بالدراسة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق)، بحيث تقف كعائق أمام قدرته على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الفرضيات الفرعية.

نستنتج من الجدول رقم: (57) أن أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا تعاني من العديد من المعوقات

تحد من كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية بها، يمكن تفصيلها فيما يلي:

- أن أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر وبشكل ملحوظ على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛
- أن بعض المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛
- أن أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال الأمر الذي قد يؤثر على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛
- يعد ضعف استقلالية أجهزة الرقابة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق) من معوقات التي تقف كعائق قد تؤثر على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بجل المؤسسات المعنية بالدراسة.

منه نقر برفض الفرضية الفرعية الثالثة H1 والتي مفادها "لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة"؛ وقبل الفرضية البديلة التي تقول ب: "توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة".

2.3.4. تحليل النتائج واختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

سوف نحاول من خلال هذه النقطة تحليل واختبار الفرضية الرئيسية التي تقوم عليها دراستنا، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

أولاً: نتائج استقصاء آراء المستجوبين حول واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة

سوف نحاول من خلال هذه النقطة عرض نتائج استقصاء آراء المستجوبين حول آرائهم حول واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم: (58) يوضح نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة					
العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.	1,9046	,28013	,776	,441	غير دال (نوعا ما)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع العبارات مع متوسطها الفرضي المقدر ب 1,875.
- يتم اتخاذ القرار عند درجة حرية 66 ومستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (58) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة واقع دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 1,90 قريبا من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 1,875، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,441 أكبر 0,05، أي أنه غير دال؛ وبالتالي نستنتج أن بعض المؤسسات المعنية بدراستنا يلعب بها نظام المعلومات المحاسبية دور قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، أما البعض الآخر فيلعب بها نظام المعلومات المحاسبية دور متوسط أو ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

ثانيا: اتجاه الفرضيات الفرعية المشكلة للفرضية الرئيسية الخاصة بالدراسة

الجدول رقم: (59) يمثل اتجاه الإجابات عن الفرضيات الفرعية الرئيسية المشكلة للفرضية الرئيسية الخاصة بالدراسة

الرقم	الفرضية الفرعية	النتيجة
الفرضية الفرعية الرئيسية الأولى	- يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.	رفض

الفرضية الفرعية الرئيسية الثانية	3) يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.	رفض
الفرضية الفرعية الرئيسية الثالثة	- لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.	رفض

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الفرضيات الفرعية.

نستنتج من الجدول رقم (59) أن اتجاه الإجابات على جميع الفرضيات الفرعية الرئيسية المشكلة

للفرضية الرئيسية الخاصة بالدراسة سلبي، أي أنها تعكس ضعف:

- جودة المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة، وهذا ما يتعارض مع متطلبات حوكمة الشركات؛ والذي التمسناه في:

• ضعف دقة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها في القوائم المالية والمحاسبية لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة؛

• انتهاج بعض المؤسسات المعنية بالدراسة لسياسة إدارة وتوجيه أرباحها؛ الأمر الذي انعكس سلباً على جودة وموضوعية قوائمها المالية والمحاسبية؛

• ضعف درجة ملائمة وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلبية المؤسسات المعنية بدراستنا.

- ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات، والتي تفصح أغلبها فقط على المعلومات المالية والمحاسبية المجبرة على الإفصاح عنها وفقاً لقوة القانون، وهذا ما يتناقض مع متطلبات حوكمة الشركات التي تقتضي أن يكون هناك إفصاح إرادي وبصورة منتظمة وملائمة عن كافة المعلومات المالية والمحاسبية ولفائدة كافة الأطراف ذات المصلحة؛

- وجود عدة معوقات تحول دون قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تدعيم ممارسات حوكمة الشركات لاسيما فيما يتعلق ب:

- سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي وإهمال تطبيق عدة معايير مهمة في توضيح الصورة الحقيقية والواقعية للكشوف وقوائم المالية الخاصة بأغلب هذه المؤسسات ومنها: المعيار الدولي (IFRS 13) المتعلق بقياسات القيمة العادلة؛

- ضعف سياسة التأهيل والتكوين التي تنتهجها بعض هذه المؤسسات، وعدم اهتمامها بعنصر الكفاءة في عمليات التوظيف والترقية، وهذا ما التمسناه من إجابات المستجوبين، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على جودة أعمال العنصر البشري القائم على مختلف نظم المعلومات بما فيها نظام المعلومات المحاسبية؛
- ضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال وعدم اهتمام إدارة أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة بتبني كل ما هو جديد فيما يتعلق بهذا الأمر؛

- ضعف استقلالية نظام المعلومات المحاسبية ومختلف الأجهزة المكلفة بممارسة الرقابة على أعماله (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي) في جميع المؤسسات المعنية بالدراسة وتبعيتها المباشرة لإدارتها التنفيذية، وغياب تام للجان التدقيق التي أوصت بها حوكمة الشركات، والتي تتولى كما رأينا سابقا مهمة الإشراف على نظام المعلومات المحاسبية ومختلف الأجهزة الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على أعماله لضمان استقلاليته وموضوعيته وإبعادها عن أية ضغوط محتملة قد تمارسها عليها إدارة هذه المؤسسات.

ثالثا: تأثير النتائج المتوصل إليها عند تحليلنا للفرضيات الفرعية المشكلة لدراستنا على ممارسات حوكمة

الشركات

سوف نحاول من خلال هذه النقطة الوقوف على العلاقة التي تربط النتائج المتوصل إليها من خلال قيامنا بتحليل الفرضيات الفرعية الخاصة بدراستنا مع ممارسات حوكمة الشركات على مستوى المؤسسات التي شملتها دراستنا؛ والتي سوف نتناولها على النحو الموالي:

أ. واقع مخرجات نظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة الشركات

تعد جودة المعلومات المالية والمحاسبية المطلب الأول والأساسي الذي تدعوا إليه حوكمة الشركات، فبالعودة إلى أصل نشأة الحوكمة نجد أنها نشأة نتيجة للممارسات الاحتياطية والغير أخلاقية الناجمة عن تضليل المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة للمساهمين ومختلف الأطراف ذات المصلحة، وعدم تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للشركات المتضررة (راجع الفصل الأول النقطة المتعلقة ب أسباب زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات).

لقد توصلنا من خلال دراستنا إلى ضعف جودة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسات المعنية بدراستنا؛ بحيث تجسدت مظاهر هذا الضعف في ضعف صحة، دقة، موثوقية وملائمة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها في القوائم المالية والمحاسبية لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة والنتيجة عن:

- سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر وبشكل ملحوظ على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛
- انتهاج بعض المؤسسات المعنية بالدراسة لسياسة إدارة وتوجيه أرباحها؛ الأمر الذي انعكس سلباً على جودة وموضوعية قوائمها المالية والمحاسبية؛

بالتالي يمكن الحكم بضعف ممارسات حوكمة الشركات فيما يتعلق بهذا المؤشر (مؤشر جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات).

ب. استقلالية نظام المعلومات المحاسبية

تعد استقلالية نظام المعلومات المحاسبية من أبرز متطلبات حوكمة الشركات، نظراً لما توفره لهذا النظام من قدرة على العمل بكل موضوعية وحياد بعيداً عن جميع أشكال التضليل والتجميل المحاسبي؛ ولكن بالعودة إلى نتائج تحليل الفرضية الفرعية الثالثة من الدراسة توصلنا إلى نتيجة مفادها ضعف استقلالية هذا النظام على مستوى المؤسسات المعنية بدراستنا، إذ تجسدت مظاهر هذا الضعف في:

- تبعية نظام المعلومات المحاسبية والإشراف المباشر للإدارة التنفيذية على أعماله، الأمر الذي قد يتيح لها الفرصة للتدخل في إعداد القوائم المالية وتجميل الحقائق المالية؛
- إشراف الإدارة التنفيذية على الأجهزة والآليات الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)، الأمر الذي من شأنه أن يحد من درجة حيادية هذه الأجهزة وموضوعيتها.

ج. واقع كفاءة وفاعلية عناصر نظام المعلومات المحاسبية وتأثيرها على ممارسات حوكمة الشركات

إن ممارسات الحوكمة السليمة تقتضي أن تعمل جميع عناصر نظام المعلومات المحاسبية بكفاءة عالية، باعتبار أن كل عنصر من هذه العناصر يؤثر على قدرة النظام ككل على تحقيق أهدافه (راجع الفصل الثاني من هذه الدراسة)؛ ولكن وبالعودة إلى النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يخص هذه النقطة توصلنا إلى ضعف كفاءة وفاعلية جل العناصر التي يقوم عليها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بدراستنا، الأمر الذي يؤثر من دون شك على ممارسات الحوكمة بها.

بالتالي يمكن الحكم بضعف ممارسات حوكمة الشركات فيما يتعلق بهذا المؤشر (مؤشر كفاءة وفاعلية عناصر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا).

ج: مدى توافق أسس، خصائص ومميزات نظام المعلومات المحاسبية مع متطلبات حوكمة الشركات

سوف نحاول من خلال هذه النقطة إجراء مقارنة بين واقع خصائص، مميزات والأسس الذي يقوم عليها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا مع بعض الارشادات والتوجيهات التي جاءت بها مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات والمتعلقة مباشرة بأعمال نظام المعلومات المحاسبية؛ والتي يمكن تناولها بالتفصيل فيما يلي:

1. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

لقد حدد هذا المبدأ وكما رأينا سابقا حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛ ومن أبرز الحقوق التي حددها لهم حقهم في الحصول على المعلومات المختلفة المتعلقة بالشركة في الوقت المناسب وبصورة موثوقة وملائمة؛ ولكن بالعودة إلى النتائج المتوصل إليها خلال تحليلنا للفرضية الفرعية الأولى من دراستنا توصلنا إلى ضعف ملائمة وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية المنتجة من قبل هذه المؤسسات وعدم تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي الخاص بها، وهذا ما يتناقض مع هذا المبدأ ويؤكد عدم تحققه.

2. مبدأ الإفصاح والشفافية:

يبحث هذا المبدأ المؤسسات على ضرورة الإفصاح بصورة صادقة وشفافة عن جميع المعلومات المالية والغير مالية المؤثرة وكذا الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة وبصورة اختيارية من خلال مختلف قنوات الاتصال العصرية، إلا أننا ومن خلال دراستنا (نتائج تحليل الفرضية الفرعية الثانية من الدراسة) توصلنا إلى ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات، والتي تفصح أغلبها فقط على المعلومات المالية والمحاسبية المجبرة على الإفصاح عنها وفقا لقوة القانون دون غيرها من المعلومات؛ وهذا ما يؤكد لنا عدم تحقق هذا المبدأ لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا.

3. مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة:

كما رأينا سابقا فإن مجلس الإدارة يعد من أهم آليات حوكمة الشركات لما له من دور في توجيه استراتيجية الشركات والإشراف على أداءها الإداري، والإشراف على مختلف النظم والآليات التي تضمن

حوكمتها وقيامها بإطاعة القوانين المنصوصة ومنع تعارض المصالح، إلا أننا ومن خلال دراستنا هذه التمسنا ضعف دوره في هذا الشأن لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛ حيث تجسدت مظاهر هذا الضعف في:

- عدم قيامه بدوره فيما يتعلق بضمان توفير كامل للمعلومات، وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة؛
- عدم قيامه بدوره فيما يتعلق بضمان نظم رقابية ملائمة ومستقلة؛
- عدم قيامه بدوره فيما يتعلق بضمان إشراف فعال على كفاءة ممارسات حوكمة الشركات بهذه المؤسسات؛
- عدم أخذ المؤسسات المعنية بدراستنا بمبدأ استقلالية مجلس الإدارة، والذي تجسد في ترأس مدراء تنفيذيين لأغلب مجالس إدارة هذه المؤسسات؛
- عدم اعتماد مجالس إدارة هذه المؤسسات على لجان مستقلة (لجان التدقيق)، بحيث تكون تابعة له مباشرة تتولى مهمة الإشراف على سلامة التقارير المالية الخاصة بهذه المؤسسات والإشراف على مختلف النظم الرقابية الخاصة بها لضمان استقلاليته عن ادارتها التنفيذية (وفق توصيات حوكمة الشركات)؛
- عدم قيام مجالس إدارة هذه المؤسسات بدورهم كما ينبغي فيما يتعلق بضمان توفير الموارد اللازمة لفاعلية نظام المعلومات المحاسبية، الأمر الذي انعكس سلباً على أداء هذا النظام، وخلف له عدة معوقات تعيق فاعليته وكفاءته؛

هذا ما يتناقض مع متطلبات هذا المبدأ ويؤكد عدم تحققه.

بناء على ما سبق

نقر برفض الفرضية الرئيسية لدراستنا H1 والتي مفادها "يساهم نظام المعلومات المحاسبية بصورة جيدة في تدعيم ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة؛ وقبول الفرضية البديلة H0 التي تقول بأنه: "يساهم نظام المعلومات المحاسبية بصورة ضعيفة في تدعيم ممارسة حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة".

3.3.4. النتائج والتوصيات

نستعرض لكم فيما يلي النتائج والتوصيات المتوصل لها من خلال دراستنا.

أولاً: نتائج الدراسة

لقد توصلت دراستنا هذه إلى النتائج التالية:

أ. النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الأولى:

- ضعف مستوى ملائمة وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة، والذي تجسدت مظاهره في:
 - ضعف مستوى دقة القوائم التي تنتجها أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة والذي تجسد في:
 - عدم دقة حساب تكاليف الانتاج لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة؛
 - عدم التزام أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بصورة منتظمة؛
 - عدم تطبيق أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة لبعض مبادئ ومعايير التي تقوم عليها المحاسبة المالية ومن بينها معيار تفكيك الأصول عند حساب أقساط إهلاكها.
- إدارة وتوجيه بعض المؤسسات المعنية بالدراسة لأرباحها الأمر الذي يؤثر من دون شك على صدق، واقعية وموضوعية المعلومات المحاسبية والمالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها.
- تقاعس إدارة أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا وعدم اهتمامها بإعداد قوائم مالية تتمتع بدرجة عالية من الجودة خدمة لمتطلبات حوكمة الشركات.

ب. النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الثانية:

- التزام أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة بالإفصاح القانوني الإجباري سواء عن المعلومات المالية أو المعلومات الغير مالية؛
- غياب ثقافة الإفصاح الاختياري لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة، وهذا ما يعكس حجم الحرمان الذي يعاني منه مختلف الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات؛
- تمتع المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها من طرف المؤسسات المعنية بالدراسة بدرجة عالية من الشفافية؛

ج. النتائج المستخلصة من الفرضية الفرعية الثالثة:

- توصلت دراستنا إلى وجود عدة عوائق تقف حاجزا أمام حوكمة نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات التي شملتها دراستنا، والتي تتعلق ب:
- سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر وبشكل ملحوظ على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛ والذي تجسد في:
- عدم الأخذ بعين الاعتبار لبعض المعايير المحاسبية الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، بما فيها مبدأ القيمة العادلة لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛
- ضعف التكوين في مجال تطبيقات النظام المحاسبي المالي لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا.
- معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات، والذي تجسد في:
- عدم الاهتمام بعنصر الكفاءة لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا سواء في عملية التوظيف أو في عملية الترقية لمناصب المسؤولية؛
- ضعف سياسة تكوين العنصر البشري لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا.
- معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال الأمر الذي قد يؤثر على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بها؛ والذي تجسد فيما يلي:
- غياب ثقافة التحديث والتطوير لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال (الأجهزة، البرامج، نظم الاتصال المختلفة) والاكتفاء فقط بما هو متوفر.
- ضعف استقلالية أجهزة الرقابة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق) من معوقات التي تقف كعائق قد تؤثر على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها نظم المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسات المعنية بالدراسة؛ والتي تجسدت في:
- غياب لجان التدقيق ووجود إشراف مباشر للإدارة التنفيذية لدى المؤسسات المعنية بالدراسة علي مختلف الأجهزة الرقابة الممارسة للرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها.

د. النتائج المتعلقة بواقع حوكمة الشركات لدى المؤسسات المعنية بدراستنا

لقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى تطبيق حوكمة الشركات لدى أغلب المؤسسات التي تشكل عينة الدراسة ضعيف، وهو ما يدل على حجم التخلف الذي تعيشه هذه الفئة من المؤسسات عن ركب المؤسسات

العالمية في هذا المجال، وفي غيره من الطرق الحديثة والمستجدة للتسيير والإدارة، ويمكن إبراز أهم مظاهر هذا التخلف من خلال النقاط التالية:

- ضعف جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها أغلب هذه المؤسسات، وهو ما يعكس حجم الحرمان الذي يعاني منه الأطراف ذات العلاقة في الحصول على المعلومات الصحيحة وبالشكل الذي يلبي احتياجاتها.
- توجيه وإدارة بعض المؤسسات المعنية بدراستنا لأرباحها، وهذا ما يعتبر شكل من أشكال الاحتيايل الممارس على الاطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات، والذي يشكل السبب الرئيسي لانهايار الكثير من الشركات العالمية وظهور مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات كما رأينا سابقا.
- ضعف سياسة الإفصاح والشفافية وانغلاق هذه المؤسسات عن محيطها.
- غياب جهاز رقابي داخلي مستقل على مستوى هذه الفئة من المؤسسات يتولى مهمة السهر على تقوية نظام الرقابة الشاملة بها.
- عدم الفصل بين وظيفتي الإدارة والرقابة والذي تجلت مظاهره من خلال:
 - ترأس المديرين العامين لمجالس الإدارة أغلب هذه الفئة من المؤسسات؛
 - إشراف الإدارة في هذه المؤسسات على عمليتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- عدم وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات لدى هذه الفئة من المؤسسات يعمل على وضع أسس حوكمتها.

ج. النتائج المستخلصة من الفرضية الرئيسية الخاصة بالدراسة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى نتيجة عامة مفادها أن نظام المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسات المعنية بدراستنا يساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، مع وجود فروق كبيرة بين المؤسسات؛ أي أن هناك مؤسسات يساهم بها نظام المعلومات المحاسبية بشكل قوي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات ومنها من يساهم بها نظام المعلومات المحاسبية بشكل متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

ثانيا: التوصيات

بعد دراسة الموضوع من الجوانب النظرية والتطبيقية وما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام إدارة المؤسسات المعنية بالدراسة بجودة المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها من خلال:

الفصل الرابع.....الدراسة التطبيقية.

- توفير كافة الوسائل والظروف الضرورية التي توفر لنظام المعلومات المحاسبية الأرضية الملائمة لتحقيق أهدافه؛
- توعية القائمين على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات وتشجيعهم على الالتزام بقيم النزاهة وأخلاقيات مهنة المحاسبة عند قيامهم بأعمالهم؛
- منح القائمين على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات الاستقلالية الكاملة وتجنبيهم من التعرض لأي ضغوط قد تفقد نزاهتهم وموضوعية أعمالهم؛
- تكوين لجنة مختصة (لجان التدقيق) على مستوى هذه المؤسسات تتكون من الأعضاء الغير التنفيذيين والمستقلين على الإدارة التنفيذية (تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة)، بحيث يكون أعضاؤها ملمين بمجال المحاسبة والتدقيق، توكل إليهم مهمة:
 - الاشراف على نظام المعلومات المحاسبية ومتابعة أعماله وتقييمها ومنحه الاستقلالية الكاملة لممارسة أعماله؛
 - الإشراف على مختلف الأجهزة المكلفة بممارسة الرقابة على أعماله بما فيها وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
 - تقديم ورفع التقارير لمجالس إدارة هذه المؤسسات التي تتضمن الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة وكل ما له صلة بهذا الموضوع بما فيها المشاكل التي تعيق نظام المعلومات المحاسبية عن تحقيق أهدافه قصد معالجتها؛
 - تجنيب إدارة هذه المؤسسات من التدخل في توجيه أرباح هذه المؤسسات، نظرا لسلطة هذه اللجان وحجم استقلاليتها.
- ضرورة إعادة النظر في تطبيقات النظام المحاسبي المالي في الجزائر من خلال التأكيد على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار لجميع المعايير المحاسبية التي يقوم عليها، بما فيها مبدأ القيمة العادلة لأصول هذه المؤسسات؛
- ضرورة تضيق الثغرات التي تتيحها قواعد القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بأساليب التقييم وأساس الاستحقاق،
- ضرورة اهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية لدى هذه المؤسسات ووفق متطلبات حوكمة الشركات من خلال:
 - تبني ثقافة الإفصاح الاختياري وبصورة منتظمة ولجميع الأطراف ذات المصلحة من خلال مواقعها الالكترونية ومن خلال مجلات دورية منتظمة؛
 - ضرورة تدخل الدولة من خلال تقنين الإفصاح الاختياري وفرضه بقوة القانون قصد ضمان حد معين من المعلومات التي تحتاجها مختلف الأطراف التي تربطها علاقة بهذه المؤسسات.

- يجب على هذه المؤسسات أن تهتم أكثر بضمان كفاءة كافة الأفراد القائمين على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات من خلال:
 - عقد دورات تكوينية منتظمة وبصورة مستمرة لكافة الأفراد الذين تربطهم صلة بنظام المعلومات المحاسبية لدى هذه المؤسسات لرفع مستوى كفاءتهم وتطوير معارفهم وإحاطتهم بكل جديد في مجال المحاسبة والمالية؛
 - تحسيس كافة القائمين على نظام المعلومات المحاسبية بأهمية تبني الوازع الأخلاقي عند أدائهم لأعمالهم وواجباتهم؛
 - على إدارة هذه المؤسسات الاهتمام أكثر بعنصر الكفاءة سواء عند الترقية أو التوظيف.
 - ضرورة بناء أساس لإطار فعال على مستوى هذه الفئة من المؤسسات يعمل على تحديد الصلاحيات وتوزيع الأدوار والمسؤوليات بما يضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بها.

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف، وذلك نظرا لأهمية هذا الموضوع من جهة ولارتباطه القوي بحوكمة الشركات من جهة أخرى، وبغية الوصول إلى تحقيق هذا الهدف ارتئينا الانطلاق من فرضية رئيسية تم تقسيمها إلى ثلاثة فرضيات فرعية، بحيث تم توجيه كل فرضية فرعية نحو قياس متغير من متغيرات الدراسة، والتي تتعلق أساسا ب: مدى مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في ضمان جودة عالية لمخرجاته المتعلقة بالمعلومات المحاسبية والمالية تحقيقا لمتطلبات حوكمة الشركات، مدى اهتمام هذه المؤسسات بمسألة الإفصاح والشفافية تحقيقا لأهداف نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها وأهداف حوكمة الشركات ، مدى وجود معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات في تدعيم الممارسة الجيدة للحوكمة؛ باعتبار أن هذه المؤشرات تعد من أبرز متطلبات الحوكمة بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة.

لقد قمنا بجمع البيانات التي نحتاجها في دراستنا عن طريق توزيع 54 استمارة استبيان على عينة من الأعوان والإطارات والاداريين العاملين بهذه المؤسسات (المحاسبين المهنيين، الإطارات المكلفة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير تنفيذي... إلخ). وتم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية SPSS لمعالجتها إحصائيا.

قد توصلت هذه الدراسة الى نفي جميع الفرضيات الفرعية الرئيسية التي تقوم عليها دراستنا، وتأكيد الفرضيات البديلة التالية على التوالي:

- لا يضمن نظام المعلومات المحاسبية مستوى عالي من الجودة في المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها خدمة لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.
- لا يضمن نظام المعلومات المحاسبية القدر الكافي من الإفصاح والشفافية تحقيقا لمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.
- توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

من ثمة وبناء على هذه النتائج والنتائج المتحصل عليها من خلال قيامنا بتحليل مختلف فرضيات الدراسة وفقرات الاستبيان، وباعتبار ثبوت عدم توفر أغلب متطلبات حوكمة الشركات من نظام المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات والتي حددناها سابقا في:

- ضعف جودة المعلومة المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة، وهذا ما يتعارض مع متطلبات حوكمة الشركات؛
 - ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها هذه المؤسسات؛
 - وجود عدة معوقات تحول دون قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.
- كنتيجة لما سبق فإننا توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها أن نظام المعلومات المحاسبية يساهم بشكل ضعيف في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بدراستنا، مع وجود فروق كبيرة بين هذه المؤسسات، أي أن هناك مؤسسات يلعب بها نظام المعلومات المحاسبية دور قوي ومنها دور متوسط في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

الآفاق البحثية:

قبل أن نتطرق إلى اقتراح مواضيع مستقبلية في نفس مجال دراستنا، نقوم أولا باقتراح إجراء دراسة أوسع وأشمل في نفس هذا الموضوع، تشمل مختلف المؤسسات بما فيها المؤسسات ذات الطابع الخاص، حتى نتمكن من تأكيد نتائجنا، ومن ثمة نستطيع تعميمها على جميع المؤسسات الاقتصادية على مستوى التراب الوطني. وعلى العموم يمكن اقتراح المواضيع التالية:

- استراتيجيات تحسين الأداء الحوكمي في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- دور مجلس الإدارة في تنمية الثقافة الأخلاقية في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- لجان التدقيق ودورها في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- سبل ضمان استقلالية نظام المعلومات المحاسبية ودوره في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.
- أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية والمحاسبية.
- دور الإفصاح الاختياري في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.
- دور تبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال على جودة أعمال نظام المعلومات المحاسبية وأثره على ممارسات حوكمة الشركات.

- انعكاسات القيمة العادلة للتثبيات على مصداقية القوائم المالية وأثرها على ممارسة حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية

1.1. الكتب

- (1) أحمد حلمي جمعة وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- (2) أحمد على خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.
- (3) أسامة العامري، **اتجاهات إدارة المعلومات**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
- (4) إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزعبي، **نظم المعلومات الإدارية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- (5) بن عيشي بشير، يزيد تفرات، **حوكمة الشركات من منظور محاسبي**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2018.
- (6) بول .ج. ستينبارت وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط1، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2009.
- (7) حسام الدين مصطفى الخدّاش وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008.
- (8) درويش محمد سيد، **مبادئ المحاسبة المالية الأصول العلمية والعملية**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- (9) ربحي مصطفى عليان، **اقتصاد المعلومات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2010.
- (10) سعد غالب ياسين، **نظم المعلومات الإدارية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- (11) سعود جايد العمري، **المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
- (12) سمير كامل عيسى وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2015.
- (13) صباح رحيمة محسن وآخرون، **نظم المعلومات المالية: أسسها النظرية وبناء قواعد بياناتها**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2011.
- (14) طلال على الجاوي وآخرون، **نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

- (15) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم -المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 47.
- (16) عامر إبراهيم قنديلجي، علاء الدين عبد القادر الجنابي، **نظم المعلومات الإدارية**، الطبعة الرابعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
- (17) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- (18) عبد الرحمن الصباح، **نظم المعلومات الإدارية**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- (19) عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.
- (20) علي عبد الوهاب وآخرون، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2007.
- (21) فياض حمزة رملي، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة**، الأبائي للنشر والتوزيع، السودان، 2011.
- (22) القاضي زياد عبد الكريم وآخرون، **تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر، ط1، عمان، الأردن، 2010.
- (23) محمد حسن الخضير، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية للنشر، ط1، القاهرة، مصر، 2005.
- (24) محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، القاهرة، 2009.
- (25) المعتصم بالله الغرياني، **حوكمة شركات المساهمة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008.
- (26) منال محمد الكردي وآخرون، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2003.
- (27) مهدي السامرائي، **إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الإنتاجي والخدمي**، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- (28) ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014.
- (29) ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014، ص 51.

(30) نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 2، المجلد 17، جامعة القادسية، العراق، تاريخ النشر 2015.

2.1. المجلات، المؤتمرات والمواقع الالكترونية.

(1) ابراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والسبعون، الرقم التسلسلي 18136729، جامعة المستنصرية، العراق، السنة 2009.

(2) أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمان، قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق المال السعودي، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010.

(3) أحمد علي، مفهوم المعلومات وإدارة المعرفة، مجلة جامعة دمشق، المجلد 28، العدد الأول، 2012.

(4) إسماعيل يونس يامين، نضال محمود الرمحي، مدى تطبيق مبادئ الحاكمية في شركات التأمين الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17(2) 2016، المجلد 6740-1858، 2016، الموقع: <http://scientific-journal.sustech.edu/>.

(5) أحمد قايد نور الدين، هلايلي اسلام، مساهمة نظام تخطيط موارد المؤسسة (ERP) في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 5، العدد: 02 (2019)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2020.

(6) انتصار صابر الجبوري وآخرون، مدى إسهامات حوكمة الشركات في تقارير المقارنة المرجعية لتقويم أداء الوحدات الانتاجية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 37، العدد 120، جامعة الموصل، 2018.

(7) بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة على لونيبي، البليدة، الجزائر، 2011.

(8) بلال ميتاني وآخرون، أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال الخيرية، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 3، جامعة الشلف، الجزائر، 2016.

(9) بودلال على وآخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، المنعقد يومي 13-14 ديسمبر 2011.

(10) بوفاسة سليمان وآخرون، **لجنة التدقيق الداخلي كمدخل لتفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات ورفع أدائها**، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

(11) جاو حدو رضا، مايو عبد الله، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، ورقة بحث مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة "واقع رهانات وآفاق"، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم بواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010.

(12) جبار ناظم شعلان، دوافع ووسائل تبني الإدارة لممارسات إدارة الأرباح المحاسبية وسبل الحد منها، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثني، العراق، المجلد رقم 6، العدد 1، 2016.

(13) جمعة محمد الرقيب، **حوكمة العلاقة بين أطراف التعاقد في الصيغ الإسلامية (المرابحة، المضاربة)**، مداخلة مقدمة إلى مؤتمر الخدمات المالية الإسلامية الثاني، المنظم من طرف المركز العالي للمهن المالية والإدارية، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، يومي 27-28 أبريل 2010.

(14) جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، جامعة بسكرة، العدد 6، 2009.

(15) حسن فليح مفلح القطيش، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد الاقتصادية، العراق، العدد: السابع والعشرون، 2011.

(16) حسن كريم الشرع، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية**، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الأول، الرقم التسلسلي: 14192226 53862572، ISSN: 14192226، جامعة المثني، العراق، 2017.

- (17) حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تفعيلها، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 24-09-2019، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>
- (18) حنان صحبت عبد الله، نجوى محمود عودة، دور حوكمة الشركات في تقويم الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 97، الرقم التسلسلي: 2227 703X / 2518 5764، المجلد 23، بغداد، العراق، 2017.
- (19) حوري زينب، التدقيق بين الماضي والحاضر، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر.
- (20) خالد عثمان عبد الرحمان عثمان، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، السنة 2019.
- (21) خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق التشكيل والمهام دراسة مقارنة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، الرقم التسلسلي ISSN:1999558x، العدد 19، جامعة الواسط، العراق، 2015.
- (22) سعودي بلقاسم، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، تاريخ المشاهدة: 2018-10-25، الموقع: <https://www.kantakji.com/media/9253/m0026.pdf>
- (23) سمير كامل محمد عيسى، أثر المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، جويلية 2008.
- (24) سندية مروان سلطان الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 00، العدد 00، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشلف، الجزائر، 2015.
- (25) شذى عبد الحسين جبر، قياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثره في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 30، الرقم التسلسلي 16816870، 2012.
- (26) شوقي جباري وآخرون، دور المراجعة الخارجية في ارساء دعائم حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية

المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر.

(27) صالح محمد يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، المجلد 2، العدد 5، 2016.

(28) صبايحي نوال، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مجلة معارف، المجلد 11، العدد 21، جامعة البويرة، الجزائر.

(29) عائشة سلمى كيجلي، راضية كروش، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

(30) عز الدين عطية، دور حوكمة الشركات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر: مدخل نظري تحليلي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 2، المجلد 4، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018.

(31) عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، ISSN 2352-9962/E-ISSN 2572-0147، العدد الثامن، 2017.

(32) عبد الرزاق محمد عثمان، عبد الوهاب سلامة المطارنة، الحاكمية المؤسسية وأثرها على الأداء المؤسسي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، الرقم التسلسلي 1999558x، جامعة واسط، العراق، 2016.

(33) عبد السلام إبراهيم وآخرون، حوكمة الشركات ضرورة استراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة - دراسة تحليلية في عدد من منظمات صناعة خدمات التأمين العامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد: 12، الرقم التسلسلي 1940794، المجلد: 2، جامعة الكوفة، العراق، 2009.

(34) عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تاريخ الاطلاع: 2018-10-08.

(35) علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (سيرينز أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86 - 2011، تاريخ المشاهدة: 2019-04-21، ص ص

(36) علي عبد الله شاهين، العوامل المؤثرة في كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في المصارف التجارية العاملة في فلسطين، ص 10، كلية التجارة، جامعة غزة، 2011، ص 10، الموقع:

- <http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/files/2011/10>

(37) عزاوي أمّمر، بوزيد سايج، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تاريخ المشاهدة: 1-11-2019، الموقع: <http://manifest.univ-ouargla.dz/>.

(38) غسان محمد مصطفى دعاس، اقتصاد المعرفة في مجتمع المعلومات "نموذج أنظمة المعلومات المحاسبية، مقال منشور على شبكة الأنترنت، ص ص 14-15، تاريخ المشاهدة: 20-06-2018،

بتص: رف، الموقع: https://staffold.najah.edu/sites/default/files/knowledge_based_economy_information_based_society_accounting_information_technology_systems.pdf

(39) فروم محمد الصالح، مداخلة تحت عنوان: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات، مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

(40) فهمي خليفة صالح الفهداوي، أثير أنور شريف، الإدارة العامة المعاصرة من منظور الحاكمية العامة الجيدة: دراسة معرفية ومقارنة تأصيلية، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 2، المجلد 1، الرقم التسلسلي 19988141، جامعة الأنبار، العراق، 2008.

(41) فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون، نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الرقم التسلسلي، ISSN:18189431/26179849، المجلد 9، العدد 29، جامعة بغداد، العراق، 2014.

(42) فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية العدد 5، المجلد 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحمير ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019.

43) فاتح سردوك، أحمد نصير. إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة ورقابة الجودة في تحقيق جودة المراجعة -دراسة تحليلية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأطراف الحوكمة بالجزائر، مجلة معارف، العدد 23، المجلد 12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محمد أولحاج، جامعة البويرة، الجزائر ، 2017.

(44) قورمين الحاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد و دورها في النهوض بالسوق المالي، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، تم الاطلاع عليه يوم 08-09-2019، الموقع: <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/>

(45) قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 2012/10، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

(46) كريمة على كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة المستنصرية، العراق، الرقم التسلسلي 18136729، العدد 90، 2012.

(47) مجدي مليجي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، تاريخ المشاهدة: 2018-10-21، ص ص 01-50، الموقع: http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%201651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_The%20Impact%20of%20the%20Transition%20to%20IFRS%20on%20the%20Quality.pdf

(48) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة - أساسيات المحاسبة - منشور من طرف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2008.

(49) محمد الحسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، تاريخ المناقشة 2016.

(50) محمد دباغية، ابراهيم خليل السعدي، أثر العوامل البيئية على كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين: دراسة تحليلية لشركات التأمين الأردنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، السنة 2011، ص ص 60-62، الموقع: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=65391>

(51) محمد قوجيل وآخرون، تأثير التوافق بين عملية الاصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: الاصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، المعد من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

- (52) محمد مطر، عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد 3، العدد 1، 2007.
- (53) محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، مداخله مقدمة إلى المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، المنظم من طرف كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، المنعقد يومي: 15-17 ديسمبر 2012.
- (54) مسعود دراوسي وآخرون، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 2019-05-27، ص 5، الموقع: <https://kantakji.com/media/2325/0m029.pdf>
- (55) مصطفى حسن بسيوني السعدني، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، ندوة حول حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.
- (56) مصطفى محمد صديق وآخرون، تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مجلة التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، المجلد 29، العدد الأول، الرقم التسلسلي ISSN:1818653X، العراق، 2016.
- (57) معمر عقيل عبيد، تحليل العلاقة الارتباطية بين نظام معلومات الموارد البشرية وإخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، رقم، x 1999558، العدد 2014، العراق.
- (58) مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، مداخله مقدمة إلى الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- (59) منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وإبعاد الإفصاح والشفافية، مداخله مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنعقد يوم: 13-14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر.
- (60) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، باريس، فرنسا، 2015.

- (61) مؤيد محمد علي الفضل، نوال حربي راضي، **العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 4، المجلد 12، الرقم التسلسلي 18169171 23129883، جامعة القادسية، العراق، 2010.
- (62) مؤيد محمد علي الفضل، مجيد عبد زيد حمد، **حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 17، العدد 3، 2015.
- (63) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، **المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة**، باريس، فرنسا، 2015.
- (64) نمر محمد الخطيب وآخرون، **مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر**، مداخلات مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، المعد من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.
- (65) الهادي آدم وآخرون، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الأول، جويلية، 2017، السودان، ص 67، الموقع: [/http://as.iua.edu.sd](http://as.iua.edu.sd)
- (66) هاشم حسن حسين، **تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في شركات المساهمة العراقية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، الرقم التسلسلي: ISSN: 2072778X، العدد 16، العراق، ص 7.
- (67) هاشم رمضان، **ماهية حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 25، المجلد 7، الرقم التسلسلي 18149669، جامعة البصرة، العراق.
- (68) هوام جمعة، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مداخلات مقدمة إلى الملتقى العلمي الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 7-8 ديسمبر 2010.
- (69) هلايلي اسلام، أحمد قايد نور الدين، **مساهمة نظام المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 11، العدد 02 (2019)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عشور، الجلفة، الجزائر، 2019.

(70) يوسف علي عبد الأسدي وآخرون، **الفاعلية النقدية للبنك المركزي العراقي**، مجلة الدراسات الإدارية، الرقم التسلسلي: 98612076 المجلد 8، جامعة البصرة، العراق، 2015.

(71) يوسف مصطفى كمال، **مقاييس الكفاءة والفاعلية لنظام المعلومات المحاسبي والعوامل المؤثرة فيها**، مقال منشور على شبكة الإنترنت، تاريخ المشاهدة: 2018-10-28، الموقع: <https://hrdiscussion.com/hr87005.html>

(72) طارق تليلي، هوارى سويسى، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**، مجلة الباحث، العدد 1، المجلد 19، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2019.

3.1. مذكرات الماجستير وأطروحات الدكتوراه

(1) أمين راشدي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2018.

(2) بوزناشة علاء الدين، **دور نظم المعلومات التسويقية في إدماج أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للمنتجات الكهروكيمياوية ENPEC سطيف-**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2013.

(3) جودي محمد رمزي، **أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.

(4) الحاج قويدر قورين، **أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2013.

(5) حايث سعاد، **أثر المحددات السلوكية والمهنية للمسيرين على الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2016.

(6) زينب غزالي، **دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، تاريخ المناقشة 2016.

- (7) شرف الدين زديرة، دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين جودة خدمات المؤسسات الاستشفائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017.
- (8) شبيب ريمة، كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية: دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 الجزائر، تاريخ المناقشة 2015.
- (9) عاشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، 2014.
- (10) العيد فراحتية، دور نظم المعلومات التسويقية في التخطيط للنشاط التسويقي والرقابة عليه، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، تاريخ المناقشة 2006.
- (11) قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية -دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، سطيف، الجزائر، تاريخ المناقشة 2016.
- (12) مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، تاريخ المناقشة 2018.
- (13) نصر الدين حامد أحمد النور، معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية في السودان، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، تاريخ المناقشة 2017.
- 4,1, القواعد والنصوص القانونية

- (1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20، المؤرخ في 27-04-1991.
- (2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أبريل 1996.

- (3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم: 96-136 المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 24، الصادر في 15 أبريل 1996.
- (4) الجريدة الرسمية، القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي، العدد 74، المؤرخ في 25-11-2007.
- (5) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، المادة 661، 680.
- (6) لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 8، العدد رقم 42.
- (7) وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 680 معدلة.
- (8) وزارة العدل، القانون التجاري، طبعة 2007، المادة 715 مكرر 4.
- (9) وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ميثاق الحكم الراشد الجزائري، الجزائر، 2009.

2. المراجع باللغة الأجنبية

2.1. Ouvrages

- 1) Abderraouf Yaich , **Ethique et Compétences Comptables**, Imprimerie Reliure d'Art, Tunisie, 2003.
- 2) Ali Tazdait, **Maitrisé Du System Comptable Financier**, ACG, Alger, 1^{ère} Edition, 2009.
- 3) Audit Committee Institute, **Audit Committee Handbook**, United of Kingdom, 2013.
- 4) Barry Elliot, Jamie Elliot, **Financial Accounting and Reporting**, Pearson for Publication, London, 11th edition, 2007, P 106.
- 5) Eustache. Ebondo, wa Mandzila, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Harmattan, Paris, france, 2005
- 6) Gérard Charreaux, Peter Writz, **Gouvernance des entreprises nouvelles perspectives**, Edition: Economica, Paris, France, 2006.
- 7) H.LUCAS, **Information System Concepts for Management**, MC Graw-Hill Book Co, New York, 1982,
- 8) Institut Français de l'audit et du Contrôle Interne « ifaci », **cadre de référence international des pratiques professionnelles et de l'audit interne**, édition de ifaci, 2013.
- 9) Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, septième édition, eyrolles édition d'organisation, paris, 2010
- 10) Jean Jacques and Others , **Principles of Contemporary Corporate Governance**, Published by Cambridge University, England, 2011.
- 11) Michael C. Jensen and William H. Meckling, **Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure**, University of Rochester, USA, January 1976.
- 12) Philippe DETRIE, **Conduire une Démarche Qualité**, Paris: éditions d'organisation, 4^{ème} édition, 1998/ 2001.
- 13) Pierre Lassegue, **Gestion de L'entreprise et Comptabilité**, 11^{ème} Edition, Dalloz, Paris, 1996

- 14) Ralph Stair, George Reynolds, **Principles of Information systems**, Course technology, Cengage Learning, Ninth Edition, USA, 2010 P 8.
- 15) Robert Reix, **Traitement des informations**, Edition Vuibert, Paris, 2001.
- 16) Stephan Leitner, **Information Quality and Management Accounting; A Simulation Analysis of Biases in Coting Systems**, springer, Austria, 2012.
- 17) Yvon Pesaueux, **Gouvernance et Privatisation**, Presses Universitaires de France, 1ère Edition, 2007.

2.2. Articles, Magazines et Sites Web.

- 1) Aida Guermazi, **Enracinement des dirigeants : Cas de la Tunisie**, HAL archives-ouvertes, France, 2006.
- 2) Aminul Islam and Others, **Is Modified Jones Model Effective in Detecting Earnings Management? Evidence from A Developing Economy**, International Journal of Economics and Finance, Vol. 3, No. 2; May 2011
- 3) Ali Mezghani et Autres, **Gouvernement De L'entreprise et Qualité de L'information Financière**, HAL, 2007, Cite: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544934>.
- 4) Ali Abdessamed Omar, **Requirements for improving the external audit quality in Algeria**, Journal of Economic and Financial Studies, , Issue 8, Vol 1, Elouadi university, Algeria, 2015.
- 5) Alter. Steven, **Information Systems; Foundation of E-Business**, 4 th Ed, prentice -Hall, Inc, New jersey, 2002.
- 6) Ana Maria, and Others, **IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review**, Journal of Business & Economic Policy, Vol. 2, No. 2; June 2015, 2015.
- 7) Artur Holda, Anna Staszal, **Definitions, perception and Functioning of Creative accounting in the Theory and Practice of Different Languages**, countries and parts of the world, China-USA Business Review, , Vol. 15, No. 5, 205-225, 2016.
- 8) Arvanitidou Virginia and Other, **The Role of Financial Accounting Information in Strengthening Corporate Control Mechanisms to Alleviate Corporate Corruption**, University of Macedonia, Greece, , Date of Consultation: 20-02-2019, Cite: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.518.8642&rep=rep1&type=pdf>.
- 9) Bernardus Y. Nugroho & Umanto Eko, **Board characteristics and earning management**, Journal Of Administrative Science & Organization, Vol.18, N.01, 2011
- 10) Biao Xie & al, **Earnings management and corporate governance: The roles of the board and the audit committee**, 2001, Date of view: 10/10/2018 available at https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=304195
- 11) Céline Michailesco, **Qualité de L'information Comptable**, Encyclopédie de Comptabilité ; Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Hall, 2010.
- 12) Charles Oman et Autres, **La Gouvernance D'entreprise dans les Pays en Développement, en Transition et les Economies Emergentes**, Centre de développement de l'OCDE, Cahier de politique économique n°= 23, 2003.
- 13) Charles Piot & a, **Audit Quality and Earnings Management in France**, 2005, working paper, date of consultation : 26/03/2019, P 3-4, available from: <http://ssrn.com/abstract=830484>.
- 14) Chi-keung Man, **Corporate Governance and Earnings Management: a survey of literature**, The Journal of Applied Business Research, Vol.29, N° 2, 2013.

- 15) Comptables Professionnels Agréés du Canada (CPA Canada), Surveillance de l'auditeur externe indications a l'intentions des comités d'audit, 2018, Cite: <file:///C:/Users/DELL/Downloads/01826-RG-surveillance-auditeur-externe-indications-comites-2018.pdf>
- 16) Darine Bakkour, **Un essai de définition du concept de gouvernance**, Laboratoire Montpelliérain D'Economie Théorique et appliquée, Université Montpellier, France, 2013.
- 17) David Carassus, Nathalie gardes, **Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations**, Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité, Bordeaux, 29-30 septembre 2005.
- 18) Daw Hla, and Other, **Efficiency of Accounting Information System and Performance Measures - Literature Review-**, International Journal of Multidisciplinary and Current Research, ISSN: 2321-3124, Vol.3, 2015, Cite: <http://ijmcr.com/wp-content/uploads/2015/09/Paper11976-984.pdf>.
- 19) Eric Pichet, **L'affaire de la société Générale: Quelles Leçons en Termes De Gouvernance ?**, Revue Française de gouvernance D'entreprise, RFGE N° 3, 2008.
- 20) European Corporate Governance Institute, **the Financial aspects of Corporate Governance**, Published by the Committee on the Financial aspects of Corporate governance and Gee and co.ltd, December 1992, Date de Consultation, 12/11/2018, site <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>.
- 21) Feroz E.H., & Al. **The Financial and Market Effects of the SEC'S Accounting and Auditing Enforcement Releases**, Journal of Accounting Research, vol. 29, N° 3, 1991.
- 22) Frederick D.s.choi, and Others, **International Accounting**, New Jersey: Pearson education, Inc, upper saddle River, , 2002.
- 23) Fumiko Takeda and Others, **Corporate Governance and Stock Prices of Japanese Firms Adopting International Financial Reporting Standards : Early Evidence**, University of Tokyo, 2016, cite: <https://doors.doshisha.ac.jp/duar/repository/ir/22890/017067040007.pdf>
- 24) H. Sajady, and Other, **Evaluation of The Effectiveness of Accounting Information Systems**, International Journal of Information Science and Technology, Volume 6, Number 2, July / December, 2008.
- 25) Hazami Ammar, Sourour Ammar, **Réflexions Autour des Principes Fondamentaux de L'éthique Comptable**, Communication Présentée à la Journée de Recherche EBEN-France : éthique et entreprise, 24 mai 2007.
- 26) Hervé Alexandre, Mathieu Paquerot, **Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, revue de finance-contrôle -stratégie, vol.3, n°2, Juin 2000.
- 27) Institute for Corporate Governance Information Technology (ITGI), **Board Briefing on IT Governance**, 2nd Edition. IT Governance Institute, 2003, from: <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/Research/ResearchDeliverables/Pages/Board-Briefing-on-IT-Governance-2nd-Edition.aspx>.
- 28) International Finance Corporation « IFC », **the corporate governance definition**, Published by International Finance Corporation, Date de Consultation 16/1/2014,site: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/Topics_Ext_Content/IFC_External_Corporate_Site/Corporate+Governance

- 29) Irina-Doina Pascan, **Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality**, Petru Maior University of Tîrgu-Mureş, Nicolae Iorga Street 1, Tîrgu-Mureş 540088, Romania, 2015.
- 30) Isabelle Lacroix, Pier-Olivier St-Arnaud, **La gouvernance: Tenter une Définition**, Cahiers de recherche en politique appliquée, Vol. IV, Numéro 3, Automne, 2012, site : <https://www.usherbrooke.ca/politique-appliquee/fileadmin/sites/flsh/politique/documents/cahiers/Vol4-no3-article2.pdf>.
- 31) Jensen, M .G, **The Modern Industrial Revolution, Exit and the Failure of Internal Control Systems**, The Journal of Finance, vol. 48 N 3, 1993.
- 32) Kenneth A. Potocki and Richard C. Brocato, **A System of Management for Organizational Improvement**, Johns Hopkins Apl Technical Digest, Volume 16, Number 4, (1995), ,Cite : <http://www.jhuapl.edu/techdigest/td/td1604/Potocki.pdf>.
- 33) Lukluk Fuadah and Others, **International Financial Reporting Standards Convergence and Quality of Accounting Information: Evidence From Indonesia**, International Journal of Economics and Financial Issues, ISSN: 2146-4138, 2017.
- 34) Luo He & Al, **Board monitoring, audit committee effectiveness, and financial reporting quality: Review and synthesis of empirical evidence**, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol.1, Issue.2, 2009.
- 35) Mohammed Shanikat, **Exploitation Of Earnings Management Concept to influence the Quality of Accounting Information**, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847, Vol.8, N°.22, 2017.
- 36) Paul M. Healy, James M. Wahlen, **A review of the earnings management literature and its implication for standard setting**, American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol 13, N° 4, 1999.
- 37) Robert Joumard, **le Concept de Gouvernance**, Archives Ouvertes HAL, HAL Id: hal-00489237, France ; 2010.
- 38) Ross, Sells, and Other, **Accounting Information Systems and the Accountant**, Universal Concrete Products, date of consultation 23-04-2019,p11,cite : [https://nscpolteksby.ac.id/ebook/files/Ebook/Accounting/Accounting%20Information%20Systems%20\(2010\)/3.%20Part%201%20Chapter%201%20%20Accounting%20Information%20Systems%20and%20the%20Accountant%20.pdf](https://nscpolteksby.ac.id/ebook/files/Ebook/Accounting/Accounting%20Information%20Systems%20(2010)/3.%20Part%201%20Chapter%201%20%20Accounting%20Information%20Systems%20and%20the%20Accountant%20.pdf).
- 39) Stergios Tasios, and Others, **Auditor's perceptions of financial reporting quality: The case of Greece**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.2, N.1, 2012.
- 40) Sumaira Jan and Other, **The Role of Board of Directors in Corporate Governance**, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR), Vol-2, Issue-5, 2016, ISSN: 2454-1362, 2016.
- 41) Syed Zulfiqar & Al, **Use or abuse of creative accounting techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol.2, N.6, December, 2011.
- 42) The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD », **OECD Principles of Corporate Governance**, OECD Publications, Paris, France, 1999.

- 43) The Organization for Economic Cooperation and Development « OECD », **Principles of Corporate Governance for G20 and OECD**, OECD Publications, Paris, France, 2015.
- 44) Uche Lucy and Others, **Relevance of international financial Reporting standards on accounting Quality in Nigeria**, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online (Vol.7, No.15, 2016.
- 45) Wafa Masmoudi Ayadi et Autres, **Impact des caractéristiques du conseil d'administration et du comité d'audit sur la qualité du résultat comptable des entreprises françaises**, Faculté des sciences économiques et de gestion, université de Sfax.
- 46) Wexia Ge, & Al, **Real Earnings Management and the Cost of New Corporate Bonds**, Journal of Business Research, 2013.
- 47) Yun W. Park, Hyun-Han Shin, Board composition and earnings management in Canada, Journal of Corporate Finance (10), Elsevier B.V, 2004.
- 48) Yves Mard, **Vers une Information Comptable plus Transparente : L'apport des Recherches Portant sur la Gestion des Résultats Comptables**, Manuscrit Auteur Comptabilité et Connaissances, France, version 1, 2011, p 5-6. Date de Consultation: 13-11-2018, Disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581229/document>
- 49) Yvon Pesqueux, Comptabilité et Ethique, Archives-Ouvertes. Fr, 2010, Site: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00477709/document> (05-02-2019).
- 50) Zabihollah Rezaee, **High-Quality financial reporting** The six-legged stool, Strategic Finance, working paper, Date of consultation: 15-11-2018, P. 01 Available From: <http://www.imanet.org/docs/default-source/sf/0203rezzaee-pdf.pdf?sfvrsn=0>.

3.2. Thèses

- 1) Florent ledentu, **Système de Gouvernance d'Entreprise et Présence d'Actionnaires de Contrôle: le Cas Suisse**, Thèse pour l'obtention du Grade de Docteur ès Sciences Economique et Sociales, Faculté Des Sciences Economique et Sociales, Fribourg, Suisse 2008.
- 2) Salma S. Ibrahim, **An alternative measure to detect intentional earnings management through discretionary accruals**, dissertation doctorat of philosophy, University of Maryland, 2005

الملاحق

الملحق رقم 01 قائمة المؤسسات المعنية بالدراسة.

الرقم	المؤسسة
1	المؤسسة الوطنية لصناعة الأكياس والأشرطة البلاستيكية ENPC SIPLAST SPA
2	المؤسسة الوطنية للجلود ومشتقاته SYNSET SPA
3	الشركة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية E.N.P.E.C SPA
4	شركة الإسمنت عين الكبيرة SPA S.C.A.E.K
5	المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية E.N.I.E
6	المؤسسة الوطنية لصناعة اللوالب والسكاكين والصنابير BCR
7	سونلغاز وحدة مستقلة SONAL
8	المؤسسة الوطنية للدلفنة البلاستيكية SOFIPLAST

جامعة محمد بوضياف مسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: الحوكمة ومالية مؤسسة

استمارة استبيان

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه تحت عنوان: دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، والتي سنتطرق من خلالها إلى توضيح الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر.

يسعدنا سيدي (سيدتي)، اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء هذا الموضوع الأكاديمي، ممتنين أنفسنا بتفهمكم، وقناعة منا بأنكم ستولون كل الاهتمام خلال الإجابة على هذه الأسئلة.

مع شكرنا المسبق نتعهد لكم أن مساهمتكم ستحاط بالسرية وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

الطالب: عاشوري عبدالناصر

• المحور الأول: معلومات عامة:

المؤسسة:

البريد الإلكتروني الخاص بالمؤسسة:

<u>المؤهل العلمي:</u> أقل من جامع 1		تدر 2	ما بعد التدرج (ماجستير، دكتوراه 3
<u>الوظيفة الحالية</u> محاسب مهني 1		رئيس قسم لدى دائرة المالية والمحاسب 2	
رئيس مصلحة المالية والمحاسبة 3		رئيس دائرة المالية والمحاسبة 4	
مدير المحاسبة والمالية 5		مدير تنفيذي 6	

<u>الخبرة المهنية:</u> من 1-5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات
-------------------------------------	---------------	------------------

• المحور الثاني: دراسة واقع جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية

1. دراسة مدى توفر خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسات المعنية بالدراسة

- إلى أي مدى أنتم موافقون على العبارات التالية إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2018م؟
(ضع دائرة على الرقم الموافق لإجابتك).

العبارة	موافق	نوعا ما	غير موافق	دون رأي
مدى توفر خاصية الملاءمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية				
1. تمكن المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم من ترشيد قرارات مستخدميها.	3	2	1	0
2. تساهم المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم في التقليل من حالات عدم التأكد المرتبطة باتخاذ القرار.	3	2	1	0
3. تعزز المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم القدرة التنبؤية لمستخدميها.	3	2	1	0
4. يوفر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم المعلومات المالية لجميع متخذي القرار في الوقت المناسب.	3	2	1	0
5. تلبي المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم احتياجات مستخدميها.	3	2	1	0
مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية				
6. تعبر قوائمكم المالية عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسستكم.	3	2	1	0
7. يسعى قسم المحاسبة والمالية في مؤسستكم إلى التأكد من صحة البيانات الموردة إليه قبل معالجتها.	3	2	1	0
8. تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من التحيز.	3	2	1	0
9. تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من الأخطاء.	3	2	1	0
10. تتيح الملاحق التفسيرية التي تتضمنها قوائمكم المالية إمكانية التحقق من مختلف المعلومات الواردة في هذه الأخيرة.	3	2	1	0
11. تؤدون مهامكم المتعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة بدون أي تدخل من طرف إدارة المؤسسة.	3	2	1	0

0	1	2	3	12. تولي إدارة مؤسستكم حرصا واهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية.
				مدى توفر خاصية قابلية المقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.
0	1	2	3	13. تعتمد مؤسستكم على تطبيق نفس المبادئ المحاسبية بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.
0	1	2	3	14. تطبق مؤسستكم نفس الطرق المحاسبية المعتمدة من قبل مهما كان أثرها على نتيجة المؤسسة بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.
0	1	2	3	15. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن التغييرات التي أحدثتها في الطرق المحاسبية عند إعدادها لقوائمكم المالية.
0	1	2	3	16. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية للمساهمين.
0	1	2	3	17. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية لمجلس الإدارة.
				مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية
0	1	2	3	18. يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.
0	1	2	3	19. يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات القانون التجاري.
0	1	2	3	20. يتم على مستوى مؤسستكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.
0	1	2	3	21. يتم على مستوى مؤسستكم عرض المعلومات المالية بالشكل الذي يتناسب مع احتياجات مستخدميها.

2. المحور الثالث: دراسة مدى توفر بعض مؤشرات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسة

○ ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة (الفترة المرجعية هي السنة المالية 2018م).

22. هل تعاني مؤسستكم من مشاكل في تصريف منتجاتها ؟ نعم ☐ لا ☐ بدون رأي ☐

23. هل حجم المخزون الخاص بالمنتج النهائي لدى مؤسستكم كبير مقارنة باحتياجاتكم التسويقية ؟

نعم 2 لا 1 بدون رأي 0

24. إذا كانت الإجابة ب نعم هل هو معرض لمخاطر التلف ؟ نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

25. هل أدى ارتفاع حجم المخزون بالإدارة إلى التفكير في تخفيض الطاقة الإنتاجية ؟

نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

26. هل تتعرض مؤسستكم إلى ضغوط من طرف المساهمين في حالة ضعف أدائها المالي؟

نعم 2 لا 1 بدون رأي 0

27. في رأيك هل تؤدي هذه الضغوط بإدارة المؤسسة إلى التفكير في إدارة أرباحها ؟

نعم 2 لا 1 بدون رأي 0

28. هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص المواد الأولية؟

نعم 2 لا 1 بدون رأي 0

29. في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟ نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

30. هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص قطع الغيار؟

نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

31. في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟

نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

32. هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟

نعم 1 لا 2 بدون رأي 0

33. إذا كانت الإجابة ب لا فما هو السبب ؟

- عدم توفر الظروف الملائمة 1
- ضعف تكوين الإطارات المكلفة 2
- لا مبالاة الإدارة 3

• أخرى حددها

- 34. هل سبق وأن شجعتكم إدارة المؤسسة على الالتزام بقيم النزاهة عند قيامكم بأعمالكم؟

نعم ☐ 1 لا ☐ 2 بدون رأي ☐ 0

- 35. هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة حساب أقساط الإهلاك؟ نعم ☐ 2 لا ☐ 1 دون رأي ☐ 0

- 36. هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة تقييم المخزونات؟ نعم ☐ 2 لا ☐ 1 دون رأي ☐ 0

- 37. هل تقوم مؤسستكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؟ نعم ☐ 1 لا ☐ 2 دون رأي ☐ 0

- 38. هل تطبق مؤسستكم أسلوب تفكيك الأصول لحساب إهلاكها (إهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة

لها) ؟ نعم ☐ 1 لا ☐ 2 دون رأي ☐ 0

• المحور الرابع: دراسة واقع الإفصاح والشفافية

- ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2018 م.

العبرة	موافق	نوعا ما	غير موافق	دون رأي
39. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالسنة المالية 2018 م.	3	2	1	0
40. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي الخاص بسنة 2018م بالجرائد.	3	2	1	0
41. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها المالي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.	3	2	1	0

0	1	2	3	42. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن المعلومات التي تتعلق بأدائها الوظيفي لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.
0	1	2	3	43. تفصح مؤسستكم عن قوائمها المالية لعمالها الراغبين في الاطلاع على ووضعتها المالي.
0	1	2	3	44. تم على مستوى مؤسستكم خلال سنة 2018 م الإفصاح على الموضوعات الخاصة بالأطراف التي تربطها علاقة بمؤسستكم.
0	1	2	3	45. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير لسنة 2018 م في موقعها الإلكتروني.
0	1	2	3	46. قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية.
0	1	2	3	47. قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح الإرادي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المحتملة.
0	1	2	3	48. قامت مؤسستكم سنة 2018 م بالإفصاح القانوني BOAL
0	1	2	3	49. تفصح مؤسستكم عن المعلومات الغير مالية لأعضاء مجلس الإدارة
0	1	2	3	50. قامت مؤسستكم بالإفصاح الإرادي عن تقرير التسيير للمساهمين.

• المحور الخامس: دراسة واقع عناصر نظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة

الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة

— ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة إذا ما اعتبرنا الفترة المرجعية هي السنة المالية 2018 م.

العبارة	موافق	نوعا	غير	دون
---------	-------	------	-----	-----

رأي	موافق	ما		
0	1	2	3	51. يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
0	1	2	3	52. اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية
0	1	2	3	53. يعتبر التكوين الذي استقدمتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي scf كافيا لتطبيقه
0	1	2	3	54. تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.
0	1	2	3	55. تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.
0	1	2	3	56. تسهر مؤسستكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.
0	1	2	3	57. تسعى مؤسستكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.
0	1	2	3	58. مؤسستكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.
0	1	2	3	59. تمتلك مؤسستكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.

• المحور السادس: دراسة واقع الحوكمة في المؤسسات المعنية بالدراسة

- ضع دائرة على الإجابة التي تراها موافقة.

• 60. من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟

- طرف داخلي تابع للإدارة التنفيذية ☐ 1
- طرف خارجي مستقل عن الإدارة التنفيذية ☐ 2
- لا أدري ☐ 0

- 61. إذا كانت الإجابة تحمل رقم 1 حدد منصبه
- 62. هل توجد على مستوى مؤسستكم لجان تدقيق مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة القوائم والحسابات المالية الخاصة بشركتكم؟

1

 نعم

2

 لا

0

 لا أدري
- 63. هل توجد على مستوى مؤسستكم لجنة تدقيق مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الخارجي والداخلي؟

1

 نعم

2

 لا

0

 لا أدري
- 64. هل توجد على مستوى مؤسستكم مدونة لآداب وقواعد السلوك الأخلاقي ؟

1

 نعم

2

 لا

0

 لا أدري
- 65. في حالة الإجابة ب نعم هل اطلعتم عليها ؟ نعم

1

 لا

2

الملحق رقم: 03 قائمة الأساتذة المحكمين.

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

اللقب	الاسم	مكان العمل
أ.د شريف	مراد	مسيلة
أ.د باروش	زين الدين	سطيف
أ.د بن فرحات	ساعد	سطيف
أ.د العايب	عبد الرحمان	سطيف
أ.د ملياني	عبد الحكيم	سطيف
د يلعلی	فاروق	سطيف
د شريقي	عمر	سطيف
د. روابحي	عبد الناصر	سطيف

• النتائج الدالة عن ثبات الاستبيان

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,661	6

RELIABILITY

/VARIABLES=Q60 Q61 Q62 Q63 Q64 Q65
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,815	9

RELIABILITY

/VARIABLES=Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,906	12

RELIABILITY

/VARIABLES=Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,877	38

RELIABILITY

/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18
Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q34 Q35 Q36 Q33 Q37
Q38
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,876	65

RELIABILITY

```

/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18
Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q34 Q35 Q36 Q33 Q37
Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50 Q51 Q52 Q53 Q54 Q55 Q56
Q57 Q58 Q59 Q60 Q61 Q62 Q63 Q64 Q65
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

• نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\نتائج الدكتوراه\Sans titre
FINNAL.sav

Test de suite

	توفر مدى دراسة في الجودة خصائص المحاسبية المعلومات المؤسسات في والمالية بالدراسة المعنية	غياب مدى دراسة الأرباح إدارة مؤشرات المؤسسة مستوى على	الإفصاح واقع دراسة والشفافية	نظام عناصر واقع من المحاسبية المعلومات حوكمة متطلبات المؤسسات في الشركات بالدراسة المعنية	في الحوكمة واقع المعنية المؤسسات بالدراسة
Valeur du test ^a	2,93	1,07	3,00	1,78	1,17
Observations < valeur du test	27	23	25	20	11
Observations > valeur du test	27	31	29	34	43
Nombre total d'observations	38	17	12	9	6
Nombre de séquences	23	27	21	28	16
Z	-1,374	-,115	-1,893	,535	-1,078
Signification asymptotique (bilatérale)	,169	,909	,058	,592	,281

a. Médiane

```

NPAR TESTS
  /K-S (NORMAL)=XYZS
  /MISSING ANALYSIS.

```

Tests non paramétriques

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\نتائج الدكتوراه\Sans titre
FINNAL.sav

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon			المعلومات نظام دور تدعيم في المحاسبية الشركات حوكمة
N			65
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne		1,9046
	Ecart-type		,28013
	Absolue		,130
Différences les plus extrêmes	Positive		,130
	Négative		-,105
Z de Kolmogorov-Smirnov			,954
Signification asymptotique (bilatérale)			,323

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

• النتائج الإحصائية لمختلف فرضيات الدراسة

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\Sans titre FINNAL.sav

Statistiques sur échantillon unique				
	N	Moyenne	Ecart- type	Erreur standard moyenne
المعلومات نظام ينتجها التي المالية المعلومات تمكن مستخدميها قرارات ترشيد من مؤسستكم الخاص المحاسبية	54	2,6111	,68451	,09315

المعلومات نظام ينتجها التي المالية المعلومات تساهم التأكد عدم حالات من التقليل في بمؤسستكم الخاص المحاسبية القرار باتخاذ المرتبطة.	54	2,5370	,69263	,09425
المعلومات نظام ينتجها التي المالية المعلومات تعزز لمستخدميها التنبؤية القدرة بمؤسستكم الخاص المحاسبية	54	2,6852	,60887	,08286
بمؤسستكم الخاص المحاسبية المعلومات نظام يوفر المناسب الوقت في القرار لمتخذي المالية المعلومات	54	2,7037	,53657	,07302
الخاص المحاسبية المعلومات نظام ينتجها التي المعلومات تلبي مستخدميها احتياجات بمؤسستكم.	54	2,7037	,60281	,08203

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 1.5					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
نظام ينتجها التي المالية المعلومات تمكن ترشيد من بمؤسستكم الخاص المحاسبية المعلومات مستخدميها قرارات.	11,928	53	,000	1,11111	,9243	1,2979
نظام ينتجها التي المالية المعلومات تساهم التقليل في بمؤسستكم الخاص المحاسبية المعلومات القرار باتخاذ المرتبطة التأكد عدم حالات من	11,002	53	,000	1,03704	,8480	1,2261
نظام ينتجها التي المالية المعلومات تعزز القدرة بمؤسستكم الخاص المحاسبية المعلومات لمستخدميها التنبؤية	14,304	53	,000	1,18519	1,0190	1,3514
الخاص المحاسبية المعلومات نظام يوفر في القرار لمتخذي المالية المعلومات بمؤسستكم المناسب الوقت.	16,485	53	,000	1,20370	1,0572	1,3502
المعلومات نظام ينتجها التي المعلومات تلبي مستخدميها احتياجات بمؤسستكم الخاص المحاسبية	14,674	53	,000	1,20370	1,0392	1,3682

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
مدى توفر خاصية الملاءمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	54	2,6481	,54935	,07476
تعتبر قوائمكم المالية عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسستكم.	54	2,7593	,51157	,06962
يسعى قسم المحاسبة والمالية في مؤسستكم إلى التأكد من صحة البيانات الموردة إليه قبل معالجتها.	54	2,7778	,50157	,06826
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من التحيز.	54	2,5741	,76730	,10442
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من الأخطاء.	54	2,7037	,60281	,08203
نتيح الملاحق التفسيرية التي تتضمنها قوائمكم المالية إمكانية التحقق من مختلف المعلومات الواردة في هذه الأخيرة	54	2,7963	,49065	,06677
تودون مهامكم المتعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة بدون أي تدخل من طرف إدارة المؤسسة.	54	2,6852	,66798	,09090
تولي إدارة مؤسستكم حرصا واهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصادقية.	54	2,6852	,60887	,08286
مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	54	2,7116	,51132	,06958

تتعتمد مؤسساتكم على تطبيق نفس المبادئ المحاسبية بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	54	2,7407	,58874	,08012
تطبق مؤسساتكم نفس الطرق المحاسبية المعتمدة من قبل مهما كان أثرها على نتيجة المؤسسة بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	54	2,7407	,55577	,07563
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن التغييرات التي أحدثتها في الطرق المحاسبية عند إعدادها لقوائمكم المالية.	54	2,6481	,70463	,09589
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية للمساهمين	54	2,7593	,54721	,07447
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية لمجلس الإدارة.	54	2,7222	,56357	,07669
مدى توفر خاصية قابلية المقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	54	2,7222	,54172	,07372
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	54	2,7778	,57188	,07782
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات القانون التجاري.	54	2,7963	,49065	,06677
يتم على مستوى مؤسساتكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	54	2,8148	,47876	,06515
يتم على مستوى مؤسساتكم عرض المعلومات المالية بالشكل الذي يتناسب مع احتياجات مستخدميها.	54	2,5000	,84116	,11447

مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	54	2,7222	,48726	,06631
دراسة مدى توفر خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسات المعنية بالدراسة	54	2,7011	,48274	,06569
يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.	54	2,0556	,81070	,11032
اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية	54	2,7963	,49065	,06677
يعتبر التكوين الذي استفدت منه في مجال النظام المحاسبي المالي SCf كافيا لتطبيقه	54	1,7407	,85086	,11579
تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	54	1,9444	,85598	,11648
تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.	54	1,9444	,87775	,11945
تسهر مؤسستكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.	54	2,0185	,94151	,12812
تسعى مؤسستكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	54	1,7963	,83281	,11333
مؤسستكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.	54	1,6481	,75629	,10292

تمتلك مؤسستكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	54	1,6667	,97129	,13218
واقع عناصر نظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة	54	1,9568	,52756	,07179

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
مدى توفر خاصية الملاءمة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	8,670	53	,000	,64815	,4982	,7981
تعبير قوائمكم المالية عن الوضع المالي الحقيقي لمؤسستكم.	10,906	53	,000	,75926	,6196	,8989
يسعى قسم المحاسبة والمالية في مؤسستكم إلى التأكد من صحة البيانات الموردة إليه قبل معالجتها.	11,395	53	,000	,77778	,6409	,9147
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من التحيز.	5,498	53	,000	,57407	,3646	,7835
تعتبر المعلومات المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بمؤسستكم خالية من الأخطاء.	8,578	53	,000	,70370	,5392	,8682
نتيج الملاحق التفسيرية التي تتضمنها قوائمكم المالية إمكانية التحقق من مختلف المعلومات الواردة في هذه الأخيرة	11,926	53	,000	,79630	,6624	,9302
تؤدون مهامكم المتعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة بدون أي تدخل من طرف إدارة المؤسسة.	7,538	53	,000	,68519	,5029	,8675
تولي إدارة مؤسستكم حرصا واهتماما كبير نحو ضمان قوائم مالية ذات مصداقية.	8,270	53	,000	,68519	,5190	,8514
مدى توفر خاصية الموثوقية في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	10,227	53	,000	,71164	,5721	,8512
تعتمد مؤسستكم على تطبيق نفس المبادئ المحاسبية بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	9,246	53	,000	,74074	,5800	,9014
تطبق مؤسستكم نفس الطرق المحاسبية المعتمدة من قبل مهما كان أثرها على نتيجة المؤسسة بهدف تسهيل عملية مقارنة قوائمكم المالية.	9,794	53	,000	,74074	,5890	,8924
تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن التغييرات التي أحدثتها في الطرق المحاسبية عند إعدادها لقوائمكم المالية.	6,759	53	,000	,64815	,4558	,8405

تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية للمساهمين	10,196	53	,000	,75926	,6099	,9086
تقوم مؤسساتكم بالإفصاح عن أثر التغييرات التي تشمل الطرق المحاسبية المعتمدة على نتيجة الدورة المحاسبية لمجلس الإدارة.	9,417	53	,000	,72222	,5684	,8760
مدى توفر خاصية قابلية المقارنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	9,797	53	,000	,72222	,5744	,8701
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.	9,994	53	,000	,77778	,6217	,9339
يتم عرض قوائمكم المالية وفق متطلبات القانون التجاري.	11,926	53	,000	,79630	,6624	,9302
يتم على مستوى مؤسساتكم عرض ملاحق إلى جانب قوائمكم المالية تحتوي على شرح لكافة المعلومات المحاسبية التي تحتويها.	12,507	53	,000	,81481	,6841	,9455
يتم على مستوى مؤسساتكم عرض المعلومات المالية بالشكل الذي يتناسب مع احتياجات مستخدميها.	4,368	53	,000	,50000	,2704	,7296
مدى توفر خاصية القابلية للفهم في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية	10,892	53	,000	,72222	,5892	,8552
دراسة مدى توفر خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسات المعنية بالدراسة	10,672	53	,000	,70106	,5693	,8328
يتم على مستوى مؤسساتكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.	,504	53	,617	,05556	-,1657	,2768
اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية	11,926	53	,000	,79630	,6624	,9302
يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي SCf كافياً لتطبيقه	-2,239	53	,029	-,25926	-,4915	-,0270
تسهر مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	-,477	53	,635	-,05556	-,2892	,1781
تسهر مؤسساتكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.	-,465	53	,644	-,05556	-,2951	,1840
تسهر مؤسساتكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.	,145	53	,886	,01852	-,2385	,2755
تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	-1,797	53	,078	-,20370	-,4310	,0236
مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.	-3,419	53	,001	-,35185	-,5583	-,1454
تمتلك مؤسساتكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	-2,522	53	,015	-,33333	-,5984	-,0682
واقع عناصر نظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة	-,602	53	,550	-,04321	-,1872	,1008

T-TEST

/TESTVAL=1.5

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q34 Q35 Q36 y

/CRITERIA=CI (.95) .

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\Sans titre FINNAL.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
هل تعاني مؤسستكم من مشاكل في تصريف منتجاتها ؟	54	1,3148	,46880	,06380
هل حجم المخزون الخاص بالمنتج النهائي لدى مؤسستكم كبير مقارنة باحتياجاتكم التسويقية ؟	54	1,4630	,60541	,08239
إذا كانت الإجابة ب نعم هل هو معرض لمخاطر التلف ؟	54	,6667	,75235	,10238
هل أدى ارتفاع حجم المخزون بالإدارة إلى التفكير في تخفيض الطاقة الإنتاجية ؟	54	,9815	,90054	,12255
هل تتعرض مؤسستكم إلى ضغط من طرف المساهمين في حالة ضعف أدائها المالي؟	54	1,4074	,83595	,11376
في رأيك هل تؤدي هذه الضغوط بإدارة المؤسسة إلى التفكير في إدارة أرباحها ؟	54	1,0370	,84592	,11512
هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص المواد الأولية؟	54	1,2222	,50157	,06826
في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟	54	,3704	,68118	,09270
هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص قطع الغيار؟	54	1,5185	,63664	,08664
في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟	54	,7778	,76889	,10463
هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟	54	1,0185	,71350	,09710
هل سبق وأن شجعتكم إدارة المؤسسة على الالتزام بقيم النزاهة عند قيامكم بأعمالكم؟	54	1,3704	,78419	,10671
هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة حساب أقساط الإهلاك؟	54	1,1481	,59582	,08108
هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة تقييم المخزونات؟	54	,9444	,35907	,04886
دراسة مدى غياب مؤشرات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسة	54	1,0886	,28298	,03851

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 1.5					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
هل تعاني مؤسستكم من مشاكل في تصريف منتجاتها ؟	-2,903	53	,005	-,18519	-,3131	-,0572
هل حجم المخزون الخاص بالمنتج النهائي لدى مؤسستكم كبير مقارنة باحتياجاتكم التسويقية ؟	-,450	53	,655	-,03704	-,2023	,1282
إذا كانت الإجابة ب نعم هل هو معرض لمخاطر التلف ؟	-8,139	53	,000	-,83333	-1,0387	-,6280

هل أدى ارتفاع حجم المخزون بالإدارة إلى التفكير في تخفيض الطاقة الإنتاجية ؟	-4,231	53	,000	-,51852	-,7643	-,2727
هل تتعرض مؤسستكم إلى ضغوط من طرف المساهمين في حالة ضعف أدائها المالي؟	-,814	53	,419	-,09259	-,3208	,1356
في رأيك هل تؤدي هذه الضغوط بإدارة المؤسسة إلى التفكير في إدارة أرباحها ؟	-4,022	53	,000	-,46296	-,6939	-,2321
هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص المواد الأولية؟	-4,070	53	,000	-,27778	-,4147	-,1409
في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟	-12,186	53	,000	-1,12963	-1,3156	-,9437
هل تمتلك مؤسستكم مخزون راكد يخص قطع الغيار؟	,214	53	,832	,01852	-,1553	,1923
في حالة الإجابة ب نعم هل كونتم له مؤونة ؟	-6,902	53	,000	-,72222	-,9321	-,5124
هل يتم حساب تكاليف الإنتاج على مستوى مؤسستكم بشكل دقيق؟	-4,959	53	,000	-,48148	-,6762	-,2867
هل سبق وأن شجعتكم إدارة المؤسسة على الالتزام بقيم النزاهة عند قيامكم بأعمالكم؟	-1,215	53	,230	-,12963	-,3437	,0844
هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة حساب أقساط الإهلاك؟	-4,340	53	,000	-,35185	-,5145	-,1892
هل قامت مؤسستكم بتغيير طريقة تقييم المخزونات؟	-11,370	53	,000	-,55556	-,6536	-,4575
دراسة مدى غياب مؤشرات إدارة الأرباح على مستوى المؤسسة	-10,683	53	,000	-,41138	-,4886	-,3341

T-TEST

/TESTVAL=1.875

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=XYZS

/CRITERIA=CI (.95) .

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
المتعلق الحسابات محافظ تقرير عن الإداري بالإفصاح مؤسستكم قامت م. 2018 المالية بالسنة	54	1,7407	,89411	,12167
بأدائها تتعلق التي المعلومات عن الإداري بالإفصاح مؤسستكم قامت بالجراند م. 2018 بسنة الخاص المالي	54	1,6481	,91440	,12443
بأدائها تتعلق التي المعلومات عن الإداري بالإفصاح مؤسستكم قامت الإلكتروني موقعها في م 2018 لسنة المالي	54	1,4444	,79305	,10792
بأدائها تتعلق التي المعلومات عن الإداري بالإفصاح مؤسستكم قامت الإلكتروني موقعها في م 2018 لسنة المالي	54	1,4444	,79305	,10792
على الاطلاع في الراغبين لعمالها المالية قوائمها عن مؤسستكم تفصح المالي اداءها	54	1,6296	,87516	,11909
على الإفصاح م 2018 سنة خلال مؤسستكم مستوى على تم بمؤسستكم علاقة تربطها التي بالأطراف الخاصة الموضوعات	54	1,5000	,79503	,10819

في م 2018 لسنة التسيير تقرير عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت الإلكتروني موقعها.	54	1,6111	,85598	,11648
المتعلقة المعلومات عن الإرادي بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت المستقبلية باستراتيجيتها.	54	1,6852	,86492	,11770
المتعلقة المعلومات عن الإرادي بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت المحتملة بالمخاطر.	54	1,3519	,73092	,09947
BOAL القانوني بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت الإدارة مجلس لأعضاء مالية الغير المعلومات عن مؤسستكم تفصح.	54	2,7778	,71814	,09773
للمساهمين التسيير تقرير عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت.	54	2,7963	,71056	,09669
والشفافية الإفصاح واقع دراسة	54	2,8333	,69364	,09439
	54	1,8719	,56490	,07687

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
محافظ تقرير عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت م. 2018 المالية بالسنة المتعلق الحسابات	-2,131	53	,038	-,25926	-,5033	-,0152
المعلومات عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت م 2018 بسنة الخاص المالي بأدائها تتعلق التي بالجراند.	-2,828	53	,007	-,35185	-,6014	-,1023
المعلومات عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت موقعها في م 2018 لسنة المالي بأدائها تتعلق التي الإلكتروني.	-5,148	53	,000	-,55556	-,7720	-,3391
المعلومات عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت في م 2018 لسنة الوظيفي بأدائها تتعلق التي الإلكتروني موقعها.	-5,148	53	,000	-,55556	-,7720	-,3391
الراغبين لعمالها المالية قوائمها عن مؤسستكم تفصح المالي اداءها على الاطلاع في	-3,110	53	,003	-,37037	-,6092	-,1315
م 2018 سنة خلال مؤسستكم مستوى على تم التي بالأطراف الخاصة الموضوعات على الإفصاح بمؤسستكم علاقة تربطها	-4,621	53	,000	-,50000	-,7170	-,2830
التسيير تقرير عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت الإلكتروني موقعها في م 2018 لسنة	-3,339	53	,002	-,38889	-,6225	-,1553
الإرادي بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت المستقبلية باستراتيجيتها المتعلقة المعلومات عن	-2,675	53	,010	-,31481	-,5509	-,0787
الإرادي بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت المحتملة بالمخاطر المتعلقة المعلومات عن	-6,516	53	,000	-,64815	-,8477	-,4486
القانوني بالإفصاح م 2018 سنة مؤسستكم قامت BOAL	7,959	53	,000	,77778	,5818	,9738
لأعضاء مالية الغير المعلومات عن مؤسستكم تفصح الإدارة مجلس	8,235	53	,000	,79630	,6024	,9902

التسيير تقرير عن الإرادي بالإفصاح مؤسستكم قامت للمساهمين	8,828	53	,000	,83333	,6440	1,0227
والشفافية الإفصاح واقع دراسة	-1,666	53	,102	-,12809	-,2823	,0261

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\Sans titre FINNAL.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟	54	1,1852	,55198	,07511
إذا كانت الإجابة تحمل رقم 1 حدد منصبه	54	,6667	,47583	,06475
هل توجد على مستوى مؤسستكم لجان تدقيق مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة القوائم والحسابات المالية الخاصة بشركتكم؟	54	1,1667	,54079	,07359
هل توجد على مستوى مؤسستكم لجنة تدقيق مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الخارجي والداخلي؟	54	1,1667	,54079	,07359
هل توجد على مستوى مؤسستكم مدونة لأداب وقواعد السلوك الأخلاقي ؟	54	1,7222	,59611	,08112
في حالة الإجابة ب نعم هل اطلعتم عليها ؟	54	1,0741	,69640	,09477
واقع الحوكمة في المؤسسات المعنية بالدراسة	54	1,1636	,34794	,04735

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 1.5					
	t	ddl	Sig. (bilatéral e)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟	-4,191	53	,000	-,31481	-,4655	-,1642
إذا كانت الإجابة تحمل رقم 1 حدد منصبه	-12,870	53	,000	-,83333	-,9632	-,7035
هل توجد على مستوى مؤسستكم لجان تدقيق مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة القوائم والحسابات المالية الخاصة بشركتكم؟	-4,529	53	,000	-,33333	-,4809	-,1857

هل توجد على مستوى مؤسستكم لجنة تدقيق مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الخارجي والداخلي؟	-4,529	53	,000	-,33333	-,4809	-,1857
هل توجد على مستوى مؤسستكم مدونة لأداب وقواعد السلوك الأخلاقي؟	2,739	53	,008	,22222	,0595	,3849
في حالة الإجابة ب نعم هل اطلعتم عليها؟	-4,494	53	,000	-,42593	-,6160	-,2358
واقع الحوكمة في المؤسسات المعنية بالدراسة	-7,105	53	,000	-,33642	-,4314	-,2415

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\DELL\Desktop\Sans titre FINNAL.sav

Statistiques

	هل تطبق مؤسستكم أسلوب تفكير الأصول لحساب إهلاكها (إهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها) ؟	هل تقوم مؤسستكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام ؟	إذا كانت الإجابة ب لا فما هو السبب ؟	
N	54	54	54	Valide
	0	0	0	Manquante

إذا كانت الإجابة ب لا فما هو السبب ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
رأي بدون	40	74,1	74,1	74,1
الملائمة الظروف توفر عدم	8	14,8	14,8	88,9
المكلفة الإطارات تكوين ضعف	2	3,7	3,7	92,6
الإدارة مبالاة لا	3	5,6	5,6	98,1
التكاليف بمحاسبة خاصة مصلحة وجود عدم	1	1,9	1,9	100,0
Total	54	100,0	100,0	

هل تقوم مؤسستكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
رأي بدون	5	9,3	9,3	9,3
نعم	13	24,1	24,1	33,3
لا	36	66,7	66,7	100,0
Total	54	100,0	100,0	

هل تطبق مؤسستكم أسلوب تفكير الأصول لحساب إهلاكها (إهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها) ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
رأي بدون	4	7,4	7,4	7,4
Validé نعم	13	24,1	24,1	31,5
لا	37	68,5	68,5	100,0
Total	54	100,0	100,0	

يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	16	29,6	29,6	29,6
Validé ما نوعا	19	35,2	35,2	64,8
موافق	19	35,2	35,2	100,0
Total	54	100,0	100,0	

تسهر مؤسستكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	21	38,9	38,9	38,9
Validé ما نوعا	15	27,8	27,8	66,7
موافق	18	33,3	33,3	100,0
Total	54	100,0	100,0	

تسهر مؤسستكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	22	40,7	40,7	40,7
Validé ما نوعا	13	24,1	24,1	64,8
موافق	19	35,2	35,2	100,0
Total	54	100,0	100,0	

تسهر مؤسستكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	23	42,6	42,6	42,6
ما نوعا	7	13,0	13,0	55,6
موافق	24	44,4	44,4	100,0
Total	54	100,0	100,0	

الملحق رقم: 5 المستحقات الكلية للمؤسسات المعنية بدراستنا

	2014	النتيجة الصافية	التدفق النقدي التشغيلي	المستحقات الكلية
1	ENPEC	17 301 536,22	-374 418 668,02	391 720 204,24
2	SCAEK	3 305 138 306,93	1 639 672 590,69	1 665 465 716,24
3	ENIE	69 536 774,42	713 688 928,19	-644 152 153,77
4	SYNSET SPA	23 420 856,07	-7 385 454,94	30 806 311,01
5	SONAL	253 263 652,79	4 554 654 223,67	-4 301 390 570,88
8	BCR	195 621 702,74	128 073 320,82	67 548 381,92
9	ENPC SIPLAST	-2 839 266,98	2 938 783,72	-5 778 050,70
10	SOFIPLAST	25 152 614,27	38 470 466,78	-13 317 852,51
2015				
1	ENPEC	62 915 222,06	-2 004 108,39	64 919 330,45
2	SCAEK	3 207 771 487,39	5 819 196 973,37	-2 611 425 485,98
3	ENIE	168 177 310,47	468 746 106,67	-300 568 796,20
4	SYNSET SPA	13 437 024,21	30 468 665,98	-17 031 641,77
5	SONAL	-25 470 126,51	5 288 667 545,87	-5 314 137 672,38
8	BCR	136 624 354,17	89 541 663,53	47 082 690,64
9	ENPC SIPLAST	-24 087 595,75	-21 880 432,98	-2 207 162,77
10	SOFIPLAST	24 912 351,96	-75 235 727,95	100 148 079,91
2016				
1	ENPEC	108 215 175,60	-419 318 302,76	527 533 478,36
2	SCAEK	3 014 963 619,30	3 962 484 755,14	-947 521 135,84
3	ENIE	-136 219 276,98	367 197 179,18	-503 416 456,16
4	SYNSET SPA	21 528 457,35	12 211 825,54	9 316 631,81
5	SONAL	267 546 986,85	6 300 228 865,95	-6 032 681 879,10
8	BCR	159 446 644,32	-103 652 855,53	263 099 499,85
9	ENPC SIPLAST	-15 980 725,60	5 558 965,08	-15 980 725,60

10	SOFIPLAST	12 644 025,77	90 243 200,55	12 644 025,77
2017				
1	ENPEC	27 123 283,12	153 962 160,81	-126 838 877,69
2	SCAEK	7 412 127 575,85	7 899 663 301,35	-487 535 725,50
3	ENIE	-92 342 882,38	378 756 461,44	-471 099 343,82
4	SYNSET SPA	20 947 608,29	-18 633 182,76	39 580 791,05
5	SONAL	796 577 683,52	7 961 336 664,33	-7 164 758 980,81
8	BCR	24 649 149,48	-103 652 855,53	128 302 005,01
9	ENPC SIPLAST	-10 476 963,20	9 118 499,52	-19 595 462,72
10	SOFIPLAST	14 494 509,65	-30 153 519,41	44 648 029,06
2018				
1	ENPEC	83 960 269,49	-333 537 636,88	417 497 906,37
2	SCAEK	8 528 622 304,26	17 443 875 343,50	-8 915 253 039,24
3	ENIE	-70 333 358,12	351 099 280,35	- 421 432 638,47
4	SYNSET SPA	33 656 457,65	155 625 277,24	-121 968 819,59
5	SONAL	644 028 098,60	8 274 075 635,99	-7 630 047 537,39
8	BCR	51 974 026,18	24 019 667,50	27 954 358,68
9	ENPC SIPLAST	-41 529 561,69	-5 985 941,29	-35 543 620,40
10	SOFIPLAST	31 049 265,13	201 024 327,92	-169 975 062,79

الملحق رقم: 6 معادلات الانحدار للمؤسسات المعنية بالدراسة

Entreprise	1/AI t-1	(AREVI t-ARECI t)/AI t-1	PPEIJT/AI t-1
2015			
ENPEC	0,00000000017038423614586000	- 0,0000000000560821358622560000	0,4225086896784240
SCAEK	0,00000000004266222932040430	- 0,00000000004549842715362770000	1,2787125674067700
ENIE	0,000000000095265241673871300	- 0,00000000001815419889025520000	0,0985233422236530
SYNSET SPA	0,000000000211308262383658000	- 0,00000001802529041688710000000	0,5859204522679630
SONAL	0,00000000008410596298511810	- 0,0000000000105157296937056000	1,0945552213599700
BCR	0,00000000013551283622824300	- 0,0000000000231187885994107000	0,4543101409672890
ENPC SIPLAST	0,000000000163958724350697000	- 0,00000000017253102764281200000	0,7234302066320830
SOFIPLAST	0,00000000068958218051568900	0,0000000000647616124652177000	0,5645820679301920
2016			
ENPEC	0,00000000016699329042846000	- 0,0000000000344845590020428000	0,4106787733792120
SCAEK	0,00000000002604060084017990	- 0,0000000000007484862860658510	1,0550501138002100
ENIE	0,000000000107437828403690000	0,0000000001571740546965150000	0,1178327008583120
SYNSET SPA	0,000000000198428268275748000	0,00000000023264838300894100000	0,5546952350073560
SONAL	0,00000000006855042984500860	0,0000000000036637201481311900	1,0000434815218800
BCR	0,00000000012584183217172700	- 0,0000000000422752936979220000	0,2875216726039760

ENPC 5IPLAST	0,00000000176759526151586000	- 0,0000000003329452509389710000	0,7701454514484700
SOFIPLAST	0,0000000005735176335552800	0,0000000000847337435165100000	0,5707347033063550
2017			
ENPEC	0,00000000015905063702051400	- 0,0000000000668360507051888000	0,3789062924089140
SCAEK	0,00000000002028164744051950	0,0000000000022248558958409100	0,8318584772090170
ENIE	0,000000000121851809804042000	- 0,0000000000729411482378212000	0,1295698042618420
SYNSET SPA	0,000000000210180436001046000	- 0,0000000003645767189041020000	0,5740514011331640
SONAL	0,00000000006120184269186590	- 0,0000000000149833650088194000	0,8935318821706750
BCR	0,00000000015722949163169600	- 0,0000000000037556682460831200	0,3382176350486630
ENPC 5IPLAST	0,00000000179273328583210000	0,0000000002035183841134430000	0,8449017489040320
SOFIPLAST	0,00000000058731278956823000	- 0,0000000001149904623382290000	0,5610396246867010
2018			
ENPEC	0,00000000015805550660614500	- 0,0000000000432721066249487000	0,3663774905948390
SCAEK	0,00000000001959595057710620	- 0,0000000000633699431254352000	0,7764917095186280
ENIE	0,000000000122863207620231000	- 0,0000000000988655266045655000	0,1240211375230100
SYNSET SPA	0,000000000217618906190179000	0,00000000019317523414945700000	0,5764712752786630
SONAL	0,00000000005902416677024010	- 0,0000000000062319411337686600	0,9040808441229030
BCR	0,00000000016339843519066400	- 0,0000000000198034140578205000	0,3300962688297060
ENPC 5IPLAST	0,000000000154623768916813000	- 0,0000000001980440851551810000	0,7777055249287680
SOFIPLAST	0,00000000057671382767086000	- 0,0000000000040717986604587100	0,5458712553695260

- الملحق رقم: 7 معلمات النموذج الخاص بسنوات الدراسة

2015

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T		Sig.
	B	Std. Error	Beta			
(Constant)	-0,053	0,221		-0,239		0,823
1 x1	19040042,46	1,51E+08	0,085	0,126		0,906
x2	-214340,549	1788237,21	-0,077	-0,12		0,91
x3	-0,101	0,242	-0,214	-0,416		0,699

a. Dependent Variable: y

2016

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T		Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1 (Constant)	-0,134	0,28		-0,477		0,658
x1	-34951281,02	1,72E+08	-0,125	-0,203		0,849
x2	61866741,35	1,67E+08	0,223	0,37		0,73
x3	0,06	0,354	0,085	0,17		0,873

a. Dependent Variable: y

2017

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-0,286	0,305		-0,939	0,401
x1	6657788,244	1,54E+08	0,022	0,043	0,967
x2	-3,68E+08	8,31E+08	-0,237	-0,443	0,681
x3	0,251	0,444	0,283	0,564	0,603

a. Dependent Variable: y

2018

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	-0,024	0,28		-0,087	0,935
x1	-1,27E+08	1,53E+08	-0,498	-0,831	0,453
x2	41711069,18	1,72E+08	0,14	0,243	0,82
x3	-0,133	0,389	-0,168	-0,343	0,749

a. Dependent Variable: y

الملحق رقم: 8 المستحقات الغير اختيارية

Entreprise	$\alpha_1(1/AI\ t-1)$	$\alpha_2(\Delta REVI\ t - \Delta RECI\ t)/AI\ t-1$	$\alpha_3(PPEIJT/AI\ t-1)$	NDA
2015				
ENPEC	3,24E-03	0,0000120206757898085000000000	-0,042673378	- 231 343 196,90
SCAEK	8,12E-04	0,0000975215785474507000000000	-0,129149969	-3 005 941 300,18
ENIE	1,81E-02	0,0000389118095679249000000000	-0,009950858	8 635 465,11
SYNSET SPA	4,02E-02	0,0386355064384003000000000000	-0,059177966	9 318 482,58
SONAL	1,60E-03	0,0000022539472756844500000000	-0,110550077	-1 295 347 421,72
BCR	2,58E-03	0,0000049552938406126300000000	-0,045885324	-319 528 392,99
ENPC 5IPLAST	3,12E-02	0,0003698039518449450000000000	-0,073066451	-25 298 340,39
SOFIPLAST	1,31E-02	- 0,0000138810395699200000000000	-0,057022789	-63 671 882,99
2016				
ENPEC	-5,84E-03	- 0,0021334472922102500000000000	0,024640726	99 828 260,44
SCAEK	-9,10E-04	- 0,0000463064074610642000000000	0,063303007	2 394 205 435,01
ENIE	-3,76E-02	0,0097238465882113200000000000	0,007069962	-19 320 093,30
SYNSET SPA	-6,94E-02	0,1439319733617930000000000000	0,033281714	54 357 409,22
SONAL	-2,40E-03	0,0002266624267685610000000000	0,060002609	843 661 317,82

BCR	-4,40E-03	- 0,0026154346605355200000000000	0,0172513	81 352 379,24
ENPC 5IPLAST	-6,18E-02	- 0,0205982377222204000000000000	0,046208727	-20 462 393,25
SOFIPLAST	-2,00E-02	0,0052422005934142300000000000	0,034244082	33 898 010,58
2017				
ENPEC	1,06E-03	0,0245756158442979000000000000	0,095105479	759 129 438,03
SCAEK	1,35E-04	- 0,0008180795129007010000000000	0,208796478	10 261 169 847,80
ENIE	8,11E-03	0,0268204602070468000000000000	0,032522021	55 358 321,43
SYNSET SPA	1,40E-02	0,1340548595410380000000000000	0,144086902	138 992 541,43
SONAL	4,07E-04	0,0055093833137429000000000000	0,224276502	3 761 216 076,55
BCR	1,05E-03	0,0013809592140847600000000000	0,084892626	555 369 004,67
ENPC 5IPLAST	1,19E-02	- 0,0748337098385129000000000000	0,212070339	83 209 403,71
SOFIPLAST	3,91E-03	0,0422819930017669000000000000	0,140820946	318 421 710,38
2018				
ENPEC	-2,01E-02	- 0,0018049258329975700000000000	-0,048728206	- 446 917 630,64
SCAEK	-2,49E-03	- 0,0026432280816376900000000000	-0,103273397	-5 532 226 157,36
ENIE	-1,56E-01	- 0,0041237868197201600000000000	-0,016494811	-143 981 751,44
SYNSET SPA	-2,77E-01	0,0805754555547069000000000000	-0,07667068	-125 405 681,66
SONAL	-7,51E-03	- 0,0002599409277563120000000000	-0,120242752	-2 168 782 283,83
BCR	-2,08E-02	- 0,0008260215737659350000000000	-0,043902804	- 400 940 842,60
ENPC 5IPLAST	-1,97E-01	- 0,0082606305365975600000000000	-0,103434835	- 199 436 931,06
SOFIPLAST	-7,34E-02	- 0,0001698390756134250000000000	-0,072600877	- 253 381 673,73

الملحق رقم: 9 المستحقات الاختيارية وإدارة الأرباح لكل مؤسسة من المؤسسات المعنية بالدراسة

Entreprise	Year	TA	NDA	DA	absolute value of DA	average value of DA	Earning Management
ENPEC	2015	64 919 330,45	-231 343 196,90	296 262 527,35	296 262 527,35	618 587 899,50	0
	2016	527 533 478,36	99 828 260,44	427 705 217,92	427 705 217,92		0
	2017	-126 838 877,69	759 129 438,03	-885 968 315,72	885 968 315,72		1
	2018	417 497 906,37	- 446 917 630,64	864 415 537,01	864 415 537,01		1
SCAEK	2015	- 2 611 425 485,98	-3005941300,18	394 515 814,20	394 515 814,20	4 466 993 710,06	0
	2016	-947 521 135,84	2 394 205 435,01	- 3 341 726 570,85	3 341 726 570,85		0
	2017	-487 535 725,50	10 261 169 847,80	- 10 748 705 573,30	10 748 705 573,30		1
	2018	- 8 915 253 039,24	-5 532 226 157,36	-3 383 026 881,88	3 383 026 881,88		0
ENIE	2015	- 300 568 796,20	8 635 465,11	-309 204 261,31	309 204 261,31	399 302 294,11	0
	2016	- 503 416 456,16	-19 320 093,30	- 484 096 362,86	484 096 362,86		1
	2017	-471 099 343,82	55 358 321,43	-526 457 665,25	526 457 665,25		1
	2018	-421 432 638,47	-143 981 751,44	-277 450 887,03	277 450 887,03		0
SYNSET SPA	2015	-17 031 641,77	9 318 482,58	-26 350 124,35	26 350 124,35	43 559 878,55	0
	2016	9 316 631,81	54 357 409,22	-45 040 777,41	45 040 777,41		1

	2017	39 580 791,05	138 992 541,43	-99 411 750,38	99 411 750,38		1
	2018	- 121 968 819,59	- 125 405 681,66	3 436 862,07	3 436 862,07		0
SONAL	2015	-5 314 137 672,38	-1295347421,72	-4 018 790 250,66	4 018 790 250,66	6 820 593 439,63	0
	2016	-6 032 681 879,10	843 661 317,82	-6 876 343 196,92	6 876 343 196,92		1
	2017	-7 164 758 980,81	3 761 216 076,55	-10 925 975 057,36	10 925 975 057,36		1
	2018	-7 630 047 537,39	- 2 168 782 283,83	- 5 461 265 253,56	5 461 265 253,56		0
BCR	2015	47 082 690,64	- 319 528 392,99	366 611 083,63	366 611 083,63	351 080 101,29	1
	2016	263 099 499,85	81 352 379,24	181 747 120,61	181 747 120,61		0
	2017	128 302 005,01	555 369 004,67	- 427 066 999,66	427 066 999,66		1
	2018	27 954 358,68	-400 940 842,60	428 895 201,28	428 895 201,28		1
ENPC SIPLAST	2015	- 2 207 162,77	-25 298 340,39	23 091 177,62	23 091 177,62	73 606 546,65	0
	2016	- 25 099 225,12	-20 462 393,25	- 4 636 831,87	4 636 831,87		0
	2017	-19 595 462,72	83 209 403,71	- 102 804 866,43	102 804 866,43		1
	2018	-35 543 620,40	-199 436 931,06	163 893 310,66	163 893 310,66		1
SOFIPLAST	2015	100 148 079,91	-63 671 882,99	163 819 962,90	163 819 962,90	132 474 947,44	1
	2016	42 797 545,18	33 898 010,58	8 899 534,60	8 899 534,60		0
	2017	44 648 029,06	318 421 710,38	-273 773 681,32	273 773 681,32		1
	2018	-169 975 062,79	- 253 381 673,73	83 406 610,94	83 406 610,94		0

تم بحمد الله

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات بالتطبيق على بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية بإقليم ولاية سطيف؛ تم تقسيم هذه الدراسة إلى جزأين أساسيين، جزء نظري وآخر تطبيقي؛ حيث تناولنا في الجانب النظري مختلف الأطر النظرية المتعلقة بنظام المعلومات المحاسبية، ممارسات حوكمة الشركات وكذا العلاقة التي تربطهما؛ أما الجانب التطبيقي فجاء تدعيماً للشق النظري، من خلال دراسة الواقع الميداني لدور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف؛ وقد توصلت دراستنا إلى مجموعة من النتائج، أهمها ضعف مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛ ضعف سياسة الإفصاح والشفافية التي تنتهجها أغلب هذه المؤسسات، وكذا وجود عدة معوقات تقف كحاجز أمام حوكمة نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها، ومن ثمة توصلنا إلى نتيجة عامة مفادها ضعف دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى أغلب المؤسسات التي تشكل دراستنا.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، نظام المعلومات المحاسبية، الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات.

Summary

This study aims to identify the role that the accounting information system plays in supporting good corporate governance practice by applying it to some public economic institutions in the province of Setif. This Study was divided in two party: part one talks about accounting information system, corporate governance practices as well as the relationship between with them; the applied part came in support of the theoretical part, by studying the reality of the role of the accounting information system in supporting good corporate governance practice in some institutions Economic working in the province of Setif; our study has reached a set of results: the most important of which is the poor quality of accounting information produced by the accounting information system for most of the institutions involved in our study; weakens of disclosure and transparency policies for most of the economic institutions, and from there we reached a general conclusion that the role of the accounting information system is weak in supporting good corporate governance practice in most of the institutions that involved in our study.

Key words: corporate governance, accounting information system, good corporate governance practice.

Résumé

Cette étude a pour objectif d'appréhender le rôle que joue le système d'information comptable dans le soutien des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise en le mettant en application à certaines entreprises économiques publiques de la wilaya de Sétif. Cette étude comporte deux parties principales : dont la première porte sur les différents cadres théoriques liés au système d'information comptable, aux pratiques de la gouvernance d'entreprise ainsi que de la relation entre eux ; La deuxième partie est consacrée à l'étude empirique menée sur le rôle du système d'information comptable dans le soutien des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise auprès des entreprises économiques publiques de la wilaya de Sétif; Notre étude a abouti à un ensemble de résultats : dont la mauvaise qualité des informations comptables produites par le système d'information comptable dans la plupart des entreprises étudiées; la faiblesse de la politique de divulgation et de transparence pratiquées par la plupart des entreprises économiques; ainsi que l'existence de différentes contraintes qui entravent les pratiques de gouvernance du système d'information comptable et à partir de là, nous avons conclu que le rôle du système d'information comptable dans le soutien des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise est faible dans la plupart des entreprises étudiées.

Mots clés: gouvernance d'entreprise, système d'information comptable, la bonne pratique de gouvernance d'entreprise.