الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

Université De M'SILA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département : Sciences Commerciales

العنـوان

أثـــر الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية
- دراسة ميدانية -

مذكـرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهـادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

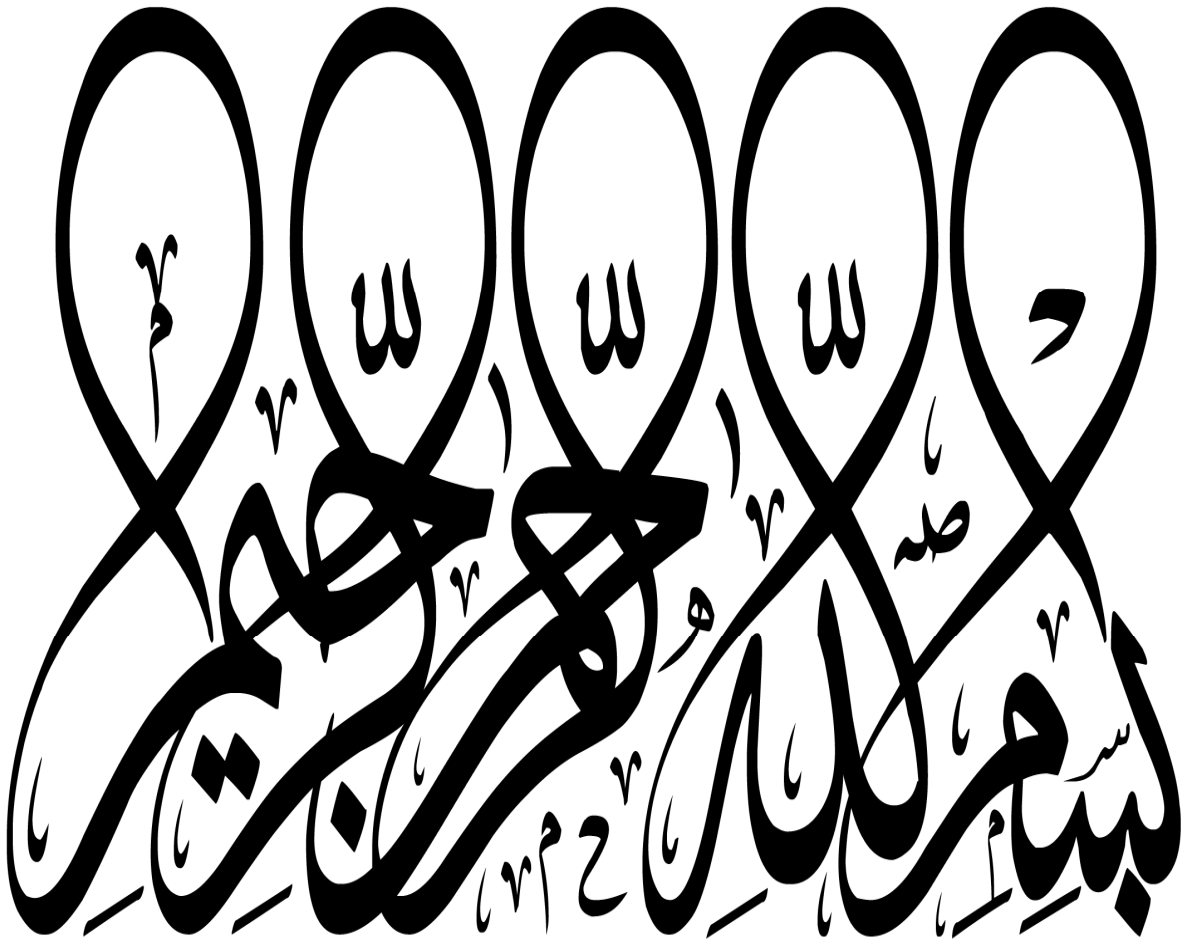
إعداد الطالب:
سيدعلي ميهوب

الأستاذ المشرف:
أ. لخضر لقليطي

لجـــنة المنـــاقشـــــة

أعضاء اللجـنة	الرتبـة	الصفـة
د. الحسين بلعجوز	أستاذ محاضر أ.....	رئيسا وعضواً مناقشاً
أ. لخضر لقليطي	أستاذ مساعد أ	مقرراً مشرفاً

السنة الجامعية: 2013 - 2014


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

الحمد لله فالق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار

صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل إلى سر النجاح والفلاح:

الوالدين الكريمين أمدّ الله في عمرهما.

إلى من ترعرعت معهم ، إخوتي وأخواتي.

إلى كل الأهل والأقارب من قريب وبعيد.

إلى كتاكيتي الصغار... توبان وكرم

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل العلم ولو بقدر بسيط من المعرفة، أساتذتي الكرام.

إلى رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوة، زملائي وأصدقائي الأعزاء.

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الوفاء أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

أتوجه بالشكر إلى الله على ما منحني من إرادة وعلم لإنجاز هذا العمل فلله الشكر أولا وأخيرا.

اعترافا بالفضل وتقديرا الجميل لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل شكري وامتناني إلى الأستاذ الفاضل" لقليطي لخضر " لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه توجيهاته و على ماتكرم به علينا ومن سعة صدر ونصح وإرشاد.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة و أصدقائي الطلبة على مساعدتهم لي في هذا العمل.

وإلى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه وكل معلمي في مسيرتي الدراسية إلى كل من وقف معي ولو بالدعاء

فهرس المحتويات

إهـــــــــداء		II
تشكررات وتقدير		III
فهرس المحتويات		IV
قائمة الجـــداول		VIII
قائمة الأشكـــال		X
قائمة المختصرات والمصطلحات		XI
مقدمـــة عامة		أ
الفصل الأول: التأصيل النظري والعلمي لحوكمة الشركات		01
مقدمة الفصل		02
المبحث الأول	**ماهية حوكمة الشركات**	03
المطلب الأول	نشأة حوكمة الشركات	03
المطلب الثاني	مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها	04
الفرع الأول	مفهوم حوكمة الشركات	04
الفرع الثاني	ركائز حوكمة الشركات	06
الفرع الثالث	خصائص الحوكمة	07
المطلب الثالث	حوكمة الشركات (محددات،الأهمية والأهداف)	10
الفرع الأول	محددات حوكمة الشركات	10
الفرع الثاني	أهمية حوكمة الشركات	12
الفرع الثالث	أهداف حوكمة الشركات	13
المبحث الثاني	**الإطار العلمي لحوكمة الشركات**	14
المطلب الأول	معايير الحوكمة وأبعادها التنظيمية	14
الفرع الأول	معايير الحوكمة	14
الفرع الثاني	الأبعاد التنظيمية لقواعد حوكمة الشركات	21

	فهرس المحتويات	
المطلب الثاني	الأطراف المرتبطة بالحوكمة وجوانبها التقييمية	25
الفرع الأول	الأطراف المرتبطة بالحوكمة	25
الفرع الثاني	الجوانب التقييمية لحوكمة الشركات	28
المطلب الثالث	حوكمة الشركات والعوامل التي ساهمت في ظهورها	30
الفرع الأول	نظرية الوكالة كعامل لظهور حوكمة الشركات	30
الفرع الثاني	الفضائح المالية كعامل لظهور حوكمة الشركات	31
الفرع الثالث	العولمة كعامل لظهور حوكمة الشركات	32
المبحث الثالث	**تجارب بعض الدول في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات**	33
المطلب الأول	تجربة الولايات المتحدة والمملكة المتحدة	33
الفرع الأول	تجربة الولايات المتحدة	33
الفرع الثاني	تجربة المملكة المتحدة	34
المطلب الثاني	تجربة الجزائر ومصر	35
الفرع الأول	تجربة الجزائر	35
الفرع الثاني	تجربة مصر	36
المطلب الثالث	تجربة فرنسا والصين	37
الفرع الأول	تجربة فرنسا	37
الفرع الثاني	تجربة الصين	38
	خاتمة الفصل	39
الفصل الثاني: جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية		40
	مقدمة الفصل	41
المبحث الأول	**معايير المحاسبة الدولية**	42
المطلب الأول	التطور التاريخي لمعايير المحاسبة وإصداراته	42
الفرع الأول	نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية	42
الفرع الثاني	إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية	45
المطلب الثاني	إطار المعايير المحاسبية الدولية	47
الفرع الأول	مفهوم المعيار المحاسبي ومجال تطبيقها	47
الفرع الثاني	الهيكل التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية(IASB)	48

	فهرس المحتويات	
المطلب الثالث	أهمية وخطوات إصدار المعيار المحاسبي	51
الفرع الأول	أهمية إصدار معيار محاسبي	51
الفرع الثاني	خطوات إصدار معيار محاسبي	52
المبحث الثاني	**الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**	52
المطلب الأول	مفهوم الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثر عليه	53
الفرع الأول	تعريف الإفصاح المحاسبي	53
الفرع الثاني	العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي	54
المطلب الثاني	أنواع وشروط الإفصاح المحاسبي	56
الفرع الأول:	أنواع الإفصاح المحاسبي	56
الفرع الثاني:	شروط الإفصاح	58
المطلب الثالث	مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي	59
الفرع الأول	المقومات الأساسية للإفصاح	59
الفرع الثاني	أساليب وطرق الإفصاح	60
المبحث الثالث	**جودة المعلومات المحاسبية**	61
المطلب الأول	ماهية المعلومات المحاسبية	61
الفرع الأول	مفاهيم عن المعلومات المحاسبية	61
الفرع الثاني	أهمية المعلومة المحاسبية	63
الفرع الثالث	خصائص المعلومات المحاسبية	65
المطلب الثاني	المعلومات المحاسبية من حيث التصنيف والاستخدام والمصدر	67
الفرع الأول:	تصنيف المعلومات المحاسبية	67
الفرع الثاني	مستخدمو المعلومات المحاسبية	70
الفرع الثالث	مصادر المعلومات المحاسبية	72
المطلب الثالث	جودة المعلومات المحاسبية	74
الفرع الأول	تعريف جودة المعلومات	74
الفرع الثاني	معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية	75
	خاتمة الفصل	78

فهرس المحتويات

الفصل الثالث:أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية–		79
المبحث الأول	**إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.**	80
المطلب الأول	منهج البحث وطرق جمع البيانات وتحليلها.	80
الفرع الأول	عينة ومجتمع الدراسة.	80
الفرع الثاني	منهجية الدراسة وأسلوب جمع البيانات.	80
المطلب الثاني	تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة.	82
الفرع الأول	معالجة نتائج الإستبيان	82
الفرع الثاني	عرض وتحليل خصائص العينة المدروسة	83
المطلب الثالث	صدق وثبات الاستبيان	85
الفرع الأول	صدق فقرات الاستبيان	85
الفرع الثاني	ثبات فقرات الاستبانة(Reliability)	92
المبحث الثاني	**نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها**	94
المطلب الأول	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف– سمرنوف Sample K–S)	94
المطلب الثاني	تحليل فقرات الدراسة	95
الفرع الأول	تحليل فقرات المحور	95
الفرع الثاني	اختبار الفرضية	112
الخاتمة العامة		119
قائمة المراجع		121
قائمة الملاحق		130

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (1)	قائمة معايير المحاسبة الدولية	50
الجدول (2)	قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية	52
الجدول (3)	فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية	77
الجدول (4)	المحاور وعدد فقراتها	80
الجدول (5)	مقياس الإجابة على الفقرات	81
الجدول (6)	وزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	82
الجدول (7)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	82
الجدول (8)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	83
الجدول (9)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	84
الجدول (10)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : وجود أساس لإطار فعال لقواعد حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية	85
الجدول (11)	الصدق الداخلي لفقرات المحور المحور الثاني: تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات	86
الجدول (12)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية	87
الجدول (13)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: وجود معوقاتتحد من تطبيق قواعد الحوكمة	90
الجدول (14)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	91

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (15)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	92
الجدول (16)	معامل الثبات (طريقة طريقة ألفا كرونباخ)	93
الجدول (17)	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	94
الجدول (18)	تحليل فقرات المحور الأول (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية)	96
الجدول (19)	تحليل فقرات المحور الثاني (تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات)	98
الجدول (20)	تحليل فقرات المحور الثالث (تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية)	104
الجدول (21)	تحليل فقرات المحور الثالث (وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة)	109
الجدول (22)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الأول	11
الجدول (23)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الثاني	113
الجدول (24)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الثالث	114
الجدول (25)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الرابع	116

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1)	ركائز حوكمة الشركات	7
الشكل (2)	خصائص حوكمة الشركات	9
الشكل (3)	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	11
الشكل (4)	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)	19
الشكل (5)	الأطراف المعنية بتطبيق قواعد الحوكمة	27
الشكل (6)	تنظيم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية	56
الشكل (7)	العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية	71

قائمة المختصرات والمصطلحات

IAS	International Accounting Standards	المعايير ا المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SEC	**S**ecurities And **E**xchange **C**ommission	هيئة الأوراق المالية
GCGF	Global Corporate Governance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة المالية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة التفسيرات التقارير المالية الدولية
PME	Petites et moyennes entreprises	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
SAC	Standards Advisory Council	امجلس الاستشاري للمعايير
SIC	Standing Interpretations Committee	للجنة الدائمة لتفسير المعايير
APB	The Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبي

مقدمة عامة:

ظهرت حوكمة الشركات وتعدّدت الاتّجاهات الفكريّة في اهميتها، فمنها ما ذهبت إلى أهميتها في القطاع العام، لما لها من تأثيرات على الاقتصاد الوطني، ومنها من ذهبت إلى أهميتها في القطاع الخاص الاقتصادي، من خلال حماية حقوق المساهمين، وباقي أصحاب المصالح.

كما أنّ للحوكمة ارتباط مباشر بالأزمات المالية، حيث كشفت هذه الأخيرة أنّ عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدة هذه الأزمات، فقد أفلست العديد من الشركات على المستوى العالمي، نتيجة لضعف الآليات الرقابية على المؤسسة، سواء من داخل المؤسسة والتي تعرف بالآليات الداخلية للحوكمة (مثل مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية)، أو من خارج المؤسسة، والتي تعرف بالآليات الخارجية للحوكمة (مثل المراجعة المالية والسوق المالي).

بهذا فقد أفصحت الأزمات المالية على ممارسات غير سليمة من إدارات الشركات المفلسة (مثل شركة أنرون للطاقة 2001)، كما ارتبطت هذه الأزمات بأخطاء أو غش في حسابات تلك الشركات، وتلقت مكاتب المراجعة العالمية(مثل مكتب أندرسون) النقد، إما بسبب المشاركة في الغش والأخطاء أو لعدم الكشف عنها، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام الدولي بتوفير إدارة أقوى قوى للشركات، تقوم على أسس ومبادئ تكفل توفير نظم فعالة للرقابة الداخلية، وتؤكد على وظائف المراجعة المالية في تعزيز جوانب الإفصاح والشفافية.

من بين الدول التي شملها الاهتمام الدولي بالحوكمة نجد الجزائر، نظرا للظروف والتغيرات التي شهدها الاقتصاد الوطني منذ نهاية ثمانينات القرن الماضي، بداية بمنح الاستقلالية للمؤسسات العمومية، مرورا بالإصلاحات التي فرضها صندوق النقد الدولي، والتي نتج عنها التحول إلى نمط اقتصاد السوق، وما ساير ذلك من خوصصة للشركات، وبروز قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات.

لمواكبة الجزائر لهذه التغيرات، تطلب منها القيام بالعديد من الإصلاحات، منها: إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سنة (2009)، إصلاح محاسبة الشركات الاقتصادية بإصدار نظام محاسبي جديد بدأ العمل به في سنة (2010)، والاهتمام بتطوير المراجعة المالية، لتحقيق مستوى مقبول من جودة المهنة، كإحدى متطلبات هذا الواقع الجديد، بإصدار قانون تنظيم المهنة في جوان 2010 وما تبعه من مراسيم تنظيمية.

وفي إطار التغيرات التي شدتها الجزائر، والإصلاحات التي قامت بها، تظهر أهم الأهداف المبتغاة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو أن تتولد الثقة في جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، وهذه الجودة تبنى على مجموعة من المعايير التي يمكن الوصول إليها من خلال أدوات حوكمة الشركات، فهذه الأخيرة تضمن المصداقية والموثوقية للمعلومة المحاسبية بالإضافة إلى توافرها في الوقت المناسب، لما لها من أثر مباشر على سوق الأوراق المالية بصفة خاصة.

أولا: إشكالية البحث.

نتيجة للفساد الإداري والمحاسبي والفساد المالي، وضعف الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة في إدارة الشركات، وكذا افتقاد الشفافية والثقة في كل ما يتصل بقوائمها المالية وإجراءاتها في المحاسبة، أخذ العديد من الاقتصاديين والمحللين ينظرون نظرة جديدة لمفهوم حوكمة الشركات وهذا لأهمية البعد المحاسبي لحوكمة الشركات وهذا لتفادي التلاعب المحاسبي والمالي لما لهذا من أثر على مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التي يعتمد عليها جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة .

جاءت هذه الدراسة والتي أردنا من خلالها الإجابة على الإشكالية التالية:

كيف يمكن لحوكمة الشركات من خلال أدواتها أن تأثر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنحاول طرح الأسئلة الفرعية:

- ما مدى وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية؟
- كيف تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات؟
- ما أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية؟
- ما هي المعوقات التي تحد من تطبيق قواعد الحوكمة؟

ثانيا: فرضيات الدراسة.

يتطلب تحليل إشكالية الدراسة والإجابة على الأسئلة الفرعية اختبار الفرضيات التالية:

1- وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

2- تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة لشركات.

3- تطبيق قواعد الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

4- وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.

ثالثا: أهداف الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

1- التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها؛

2- عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية؛

3- محاولة التعرف على جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة الشركات على جميع الأطراف ذات المصلحة المستخدمة للمعلومات؛

4- التعرف على واقع الحوكمة بالشركات ومدى التزامها لمبادئها.

رابعا: أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة في التأكيد على أهمية تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة المراجعة وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية وبالتالي خلو القوائم المالية من المعلومات المحاسبية المضللة التي يعتمد عليها جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ونلخص أهمية الدراسة فيما يلي:

1- حتمية الاهتمام بحوكمة الشركات في بيئة الأعمال لما لها من آثار إيجابي على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات.

2- الاهتمام بحوكمة الشركات يساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم في زيادة فعالية الرقابة وإحكامها مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي خاصة في ظل عالم تسيطر عليه العولمة.

3- توضيح أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة وللحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذو الحقوق في الشركة.

خامسا: المنهج المتبع في الدراسة

تحقيقا لأهداف البحث ووصولا لأفضل الأساليب والطرق لتوضيح دور حوكمة الشركات في تحقيق مصداقية وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومن أجل معالجة مشكلة البحث، سنعتمد على المناهج العلمية التالية:

1- المنهج الوصفي: وهذا بوصف حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية، وذلك لوصف وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفرضيات ويتم ذلك من خلال أسلوبين للبحث هما:

الأول: الدراسة النظرية المكتبية للأبحاث والكتابات السابقة في هذا المجال، وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب الفكرية والنظرية للموضوع.

الثاني: الدراسة التطبيقية والتي تتضمن تصميم استبانه وتوزيعها على مستخدمو البيانات المالية، وقد اختار الباحث فئة المستثمرين كممثل لمستخدمي البيانات المالية للاستفادة من خبراتهم ومعلوماتهم في مجال الإجابة على مشكلة الدراسة.

2- المنهج الاستقرائي: المتعلق بموضوع البحث وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

سادسا: مبررات اختيار الموضوع

إن مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص محاسبة وتدقيق.
- الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في بيئة الأعمال لما لها من آثار إيجابي على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات والشركات الوطنية.
- رصد وتشخيص مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية وما لها من دور إيجابي على الاقتصاد الوطني كما تخدم جميع أصحاب المصالح للمؤسسات الوطنية حيث يتم الاعتماد على القوائم المالية للشركات.
- إيجاد السبل لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تمهيد الفصل الأول:

ظهرت في السنوات الأخيرة مصطلحات عديدة مثل العولمة وغيرها، واحتلت مساحات كبيرة والآن ظهر مصطلح وهو الحوكمة. تعتبر الحوكمة من الموضوعات المثيرة جدا خصوصا بعدما وجدت الدوائر الأكاديمية والسياسية والاقتصادية العالمية فيها وسيلة فعالة للتدخل في اقتصاديات الدول النامية تحت عناوين برامج الإصلاح ومتطلبات إعادة الهيكلة والاهتمام بالجودة والبحث عن عوائد اقتصادية مرتفعة حسب ما يراه صندوق النقد والبنك الدوليين.

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات على إثر الأزمات المالية المتكررة، مما أدى إلى إفلاس العديد من الشركات، حيث حدثت سلسلة من الاختلالات المالية والمحاسبية وذلك بسبب افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف، بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية للوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، لذلك أصبحت حوكمة الشركات تعمل على محاربة الفساد، وهي تعتبر أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية .

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

أصبحت حوكمة الشركات أحد أهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي وهذا على مستوى الاقتصاد الجزئي، ونظرا لما تمثله المؤسسات من عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني وجب تنميتها والحفاظ عليها من الانهيار انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية حوكمة الشركات وهذا من خلال عرض نشأة حوكمة الشركات في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فعرضنا مختلف تعريفات الحوكمة وركائزها ثم تطرقنا إلى الخصائص التي يتميز بها هذا المصطلح، أما المطلب الثالث فتناولنا محددات حوكمة المؤسسات وأهميتها وأهدافها.

المطلب الأول:نشأة حوكمة الشركات.

أول من اهتم بحوكمة الشركات الباحثان الأمريكيان (Berls & means)، وذلك سنة (1932) من خلال ندوتهم "الشركة الحديثة والملكية الخاصة"، حيث قاما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية، ومن خلال دراستهما توصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين لحماية حقوق المساهمين.[1]

تستند حوكمة الشركات في الفكر التنظيمي إلى مجموعة من النظريات أهمها نظرية الوكالة التي يعود الفضل في تطويرها إلى الأمريكيين(Meckling و Jensen) سنة (1976)، حين أثارا مسألة هامة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للمسيرين، فحسب هذه النظرية، فإن المسيرين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، لأن السير وفقا لنظرية الوكالة يلجأ إلى وضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه، شبكة العلاقات بالموردين والعملاء، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة(خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل). لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالا بشروط العقد الذي يربط المسير بالشركة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على (مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المسيرين "رئيس، مرؤوس" وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين)، وخارجية ممارسة من طرف

[1] – أحسين عثماني، سعاد شعابنية، **النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة، يومي 06-07ماي2012، ص1.

الأسواق (سوق رقابة المسيرين، السوق المالي، البنوك،...)، وقد أشار (Fama) في عام (1980) إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة، وفي هذا السياق يؤكد (Mitchell و Minow و Monks) سنة (2001)، عن إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات، إذا فقد جاءت حوكمة الشركات كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضا.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها.

تم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم حوكمة الشركات واستنتاج الخصائص.

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

إنّ مصطلح «حوكمة الشركات» ترجمة لكلمة إنجليزية هي(Corporate Governance):فكلمة (corporate) معناها شركة؛ وكلمة(governance) معناها حاكمة من الإحكام والحاكمية؛ وبالرجوع إلى معاجم اللغة العربية والبحث تحت لفظ «حكم» نجد أن العرب تقول: حكمت وأحكمت وحكّمت؛ بمعنى: منعت ورددت؛ ومن هذا قيل للحاكم بين الناس حاكم لأنه يمنع الظالم من الظلم؛ ومن المعاني لكلمة «حَكَم»: حَكَمَ الشيء وأحكمه كلاهما: منعه من الفساد.[1]

ورغم أن لفظ حوكمة لم ترد في القواميس العربية على هذا الوزن، إلا أن المعنى العام لها من مادة لفظ حكم الذي يعنى كما سبق ذكره المنع من الظلم والفساد وهو المتفق عليه اصطلاحا لكلمة الحوكمة التي تهدف إلى منع الظلم والفساد كما سيأتي بعد؛ ولقد حاول البعض ترجمتها إلى: الحاكمية أو الضوابط المؤسسية الحاكمة، إلا أن المصطلح الشائع هو الحوكمة الذي لقي استحسانا من رئيس مجمع اللغة العربية وأقره عام 2002

تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم، وذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، ونظرا لارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف وهي المساهمين والإدارة ومجلس الإدارة و الفئات المختلفة من أصحاب المصالح، وفيما يلي بعض التعريفات المتعلقة بحوكمة الشركات :

– فتعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) * من أشمل التعريفات التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، حيث عرفت بأنها:« النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على

[1] – محمد عبد الحليم عمر، **حوكمة الشركات«تعريف مع إطلاله إسلامية»**، الحلقة النقاشية الثالثة والثلاثون، جامعة الأزهر–القاهرة،مصر،23 أفريل 2005،ص2.

* OECD : Organisation for Economic Co-operation and Development

عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة، ومن خلال ما سبق يتم التزود بالآلية التي تساعد على تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها.» [1]

– تعريف البنك الدولي 1992:« الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة، والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات وطاقات المجتمع التي يزخر بها.»[2]

– اعتبر البعض بأن الحوكمة هي امتداد لكل من الخوصصة والعولمة واقتصاد السوق، فهي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوي من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية، وكذلك الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة.[3]

– أشارت(Cattrysse 2005) إلى أنه يمكن النظر إلى حوكمة الشركات على أنها: «المنهج المتبع من قبل أصحاب المصالح في الشركة لمراقبة مصالحهم الخاصة، وكذلك فهي تعبير عن النظام الذي تتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها، كما تعبر حوكمة الشركات عن الأنظمة والعمليات الموجودة ضمن الشركة والتي تحدد الأهداف وتعمل على مراقبة تحقيقها بما ينسجم مع قيم الشركة، وتعني حوكمة الشركات كذلك القيام بالأعمال بطريقة أفضل مما يؤدي إلى تحسين علاقات الشركة مع مساهميها وتحسين الجودة الإدارية وتشجيع التفكير على المدى الطويل والتأكيد على مقابلة احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، والتأكيد على أن الإدارة التنفيذية مراقبة بشكل يضمن قيامها بالأعمال.»[4]

---

[1] – عماد محمد على أبوعجيلة، علام حمدان، **اثر الحوكمة على إدارة الارباح (دليل من الاردن)**، الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس– سطيف،الجزائر،يومي 20–21 اكتوبر 2009،ص4

[2] – بلعادي عمار، جاوحدو رضا، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر،يومي 7–8 ديسمبر 2010،ص4، نقلا عن الموقع الالكتروني:
https://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEEQFjAD&url=http%3A%2F%2Fstore3.up-00.com%2FFeb12%2FOyJ09635.doc&ei=NuURU83HBuWxywP3qIL4CA&usg=AFQjCNFW48HgAbtCy7E-G_WS2s1BwcE4mQ&bvm=bv.62286460,d.bGQ يوم 2014/03/01

[3] – زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركة**، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع، رهانات و أفاق، جامعة أم البواقي،الجزائر، يومي 7–8 ديسمبر 2010، ص3.

[4] – علي عبد الجابر الحاج علي اسماعيل، **العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية لجودة التقارير المالية– للشركات المساهمة العامة الاردنية للقطاعين المصرفي والصناعي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط،2010،عمان– الاردن،ص16.

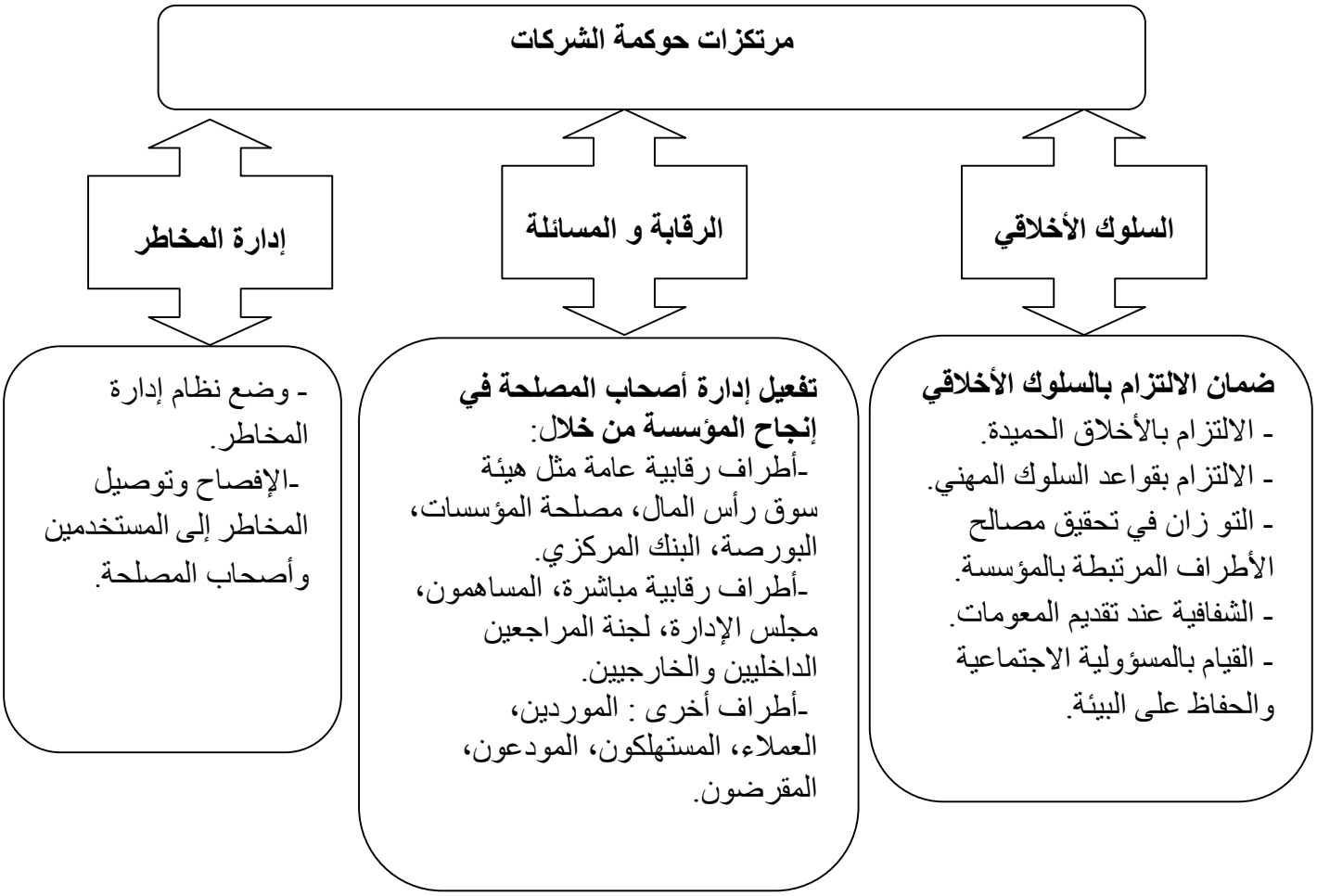
الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات:

يتضح من المفاهيم والمبادئ السابقة لمفهوم حوكمة الشركات أنها تقوم على ثلاثة ركائز أساسية وهي كالتالي:[1]

1. **السلوك الأخلاقي:** أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
2. **الرقابة والمساءلة** : وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة.
3. **إدارة المخاطر:** أي وضع نظام لإدارة المخاطر.

[1] – بلعادي عمار، جاوحدو رضا، مرجع سبق ذكره، ص6

الشكل (01) : ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف(المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، الدر الجامعية، مصر، الطبعة الثانية:2007-2008،ص47.

الفرع الثالث: خصائص الحوكمة.

بناءا على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية: [1]

1- الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح ويتحقق ذلك من خلال توريد بيانات واضحة للجمهور، وجود حافز لدى الإدارة اتجاه تحقيق سعر عادل للسهم، التقدير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة الحوكمة في التقدير السنوي.

2- الإفصاح والشفافية: تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقة عن كل ما يحدث، يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالية السنوية البيئية

[1] - مبروك قدوري، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي(دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص دراسات محاسبة و جبائية،جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2012،ص29.

في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

3- الاستقلالية: تلاقي التأثيرات غير الضرورية نتيجة للضغوطات، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وجود رئيس مجلس الإدارة منسق عن الإدارة، وجود لجنة لتحديد المرتبات والمكافآت يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين.

4- المسألة: بمعنى إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال: ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم، التحقيق الفوري حالة إساءة الإدارة العليا ووضع آليات تسمح بمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم وسلطاتهم.

5-المسؤولية: تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في الشركة، ويتحقق ذلك من خلال: عدم قيام مجلس الإدارة الإشراف بدور تنفيذي، وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين، الاجتماعات الدولية والكاملة لمجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة، ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة لمراجعتها لتقارير المراجعين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية.

6- العدالة: احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة، ويتحقق ذلك من خلال: المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاحتجاجات العامة،سهولة طرق الأداء بالأصوات، والمكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة، وإعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم المشاركة في تعيين المديرين و أيضا في إتحاد القرارات.

7- المسؤولية الاجتماعية: النظر للشركة كمواطن صالح، ويتحقق ذلك من خلال : وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي، وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية .

الشكل(02): خصائص حوكمة الشركات.

المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف(المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، مرجع سبق ذكره**، ص25

المطلب الثالث: حوكمة الشركات (محددات،الأهمية والأهداف).

تم التطرق في هذا المطلب إلى محددات الحوكمة كما تم التعرف على الأهمية والأهداف.

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات.

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات الخارجية والداخلية انظر الشكل(03) أدناه، ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:[1]

أولا- المحددات الخارجية:

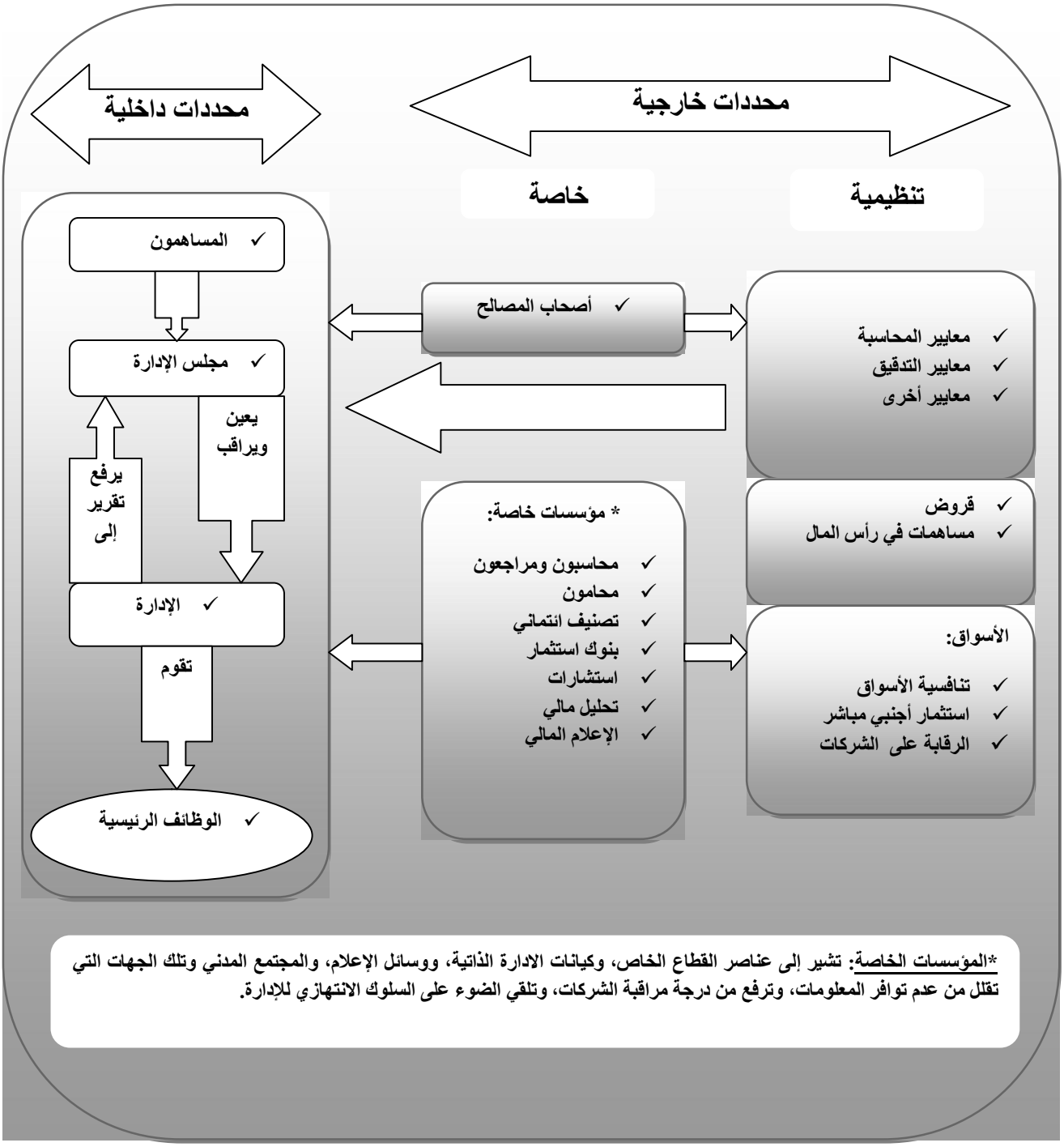
ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، وتتمثل هذه المحددات في العوامل والمؤثرات الخارجية التي تؤثر في نشاط الشركات ولا تستطيع الشركات أن تتحكم فيها، وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، والإفلاس) وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية(هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها (على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق المالي مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية)، بالإضافة إلى الشركات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمحاسبة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستثمارات المالية والاستثمارية وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

ثانيا- المحددات الداخلية:

تشير العوامل الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين المصالح هذه الأطراف الثلاث، وتتمثل هذه المحددات في المؤثرات الداخلية التي تؤثر في نشاط الشركات وتستطيع الشركات أن تتحكم فيها.

[1] – حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر ، 2010،ص16.

الشكل (03): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المصدر: محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007، ص8.

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات.

يعود الاهتمام البالغ لحوكمة الشركات في السنوات الأخيرة لأسباب كثيرة نذكر منها اهتمام الشركات والدول باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء فإن الفضائح المالية ألقت بضلال مظلمة على اقتصاديات في جميع أرجاء العالم.[1]

الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات لما لها من مزايا وايجابيات، لهذا يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالي:[2]

1-إن المستثمرين يضعون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الذي يتسم بالعولمة وشدة المنافسة بين مختلفة الشركات بهدف الدخول إلى أسواق المال المحلية أو العالمية للاستثمار مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة التي عد أحد المعايير الأساسية المؤثرة على قراراتهم، هذا ما يجعل الشركات التي تطبق هذه المبادئ ترفع من قدرتها التنافسية على المدى الطويل نظرا لتمتعها بالشفافية في معاملاتها وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وفي جميع العمليات التي تقوم بها، الشيء الذي سيدعم حتما رصيد الثقة من جانب المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء، ومن ثم الاستثمار في هذه الشركات مما يؤدي إلى خفض تكلفة رأس المال ويسمح بتحقيق المزيد من الاستقرار لمصادر التمويل؛

2- تعظيم قيمة أسهم لشركة(MAXI mizing shareholder volue) وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع كمستثمر رئيسي؛

3- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم الاستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرءا لحدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي؛

4- الحصول على مجلس إدارة قوي يستطيع اختيار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين واللوائح الحاكمة وبطريقة أخلاقية؛

5- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛

6- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

---

[1] - عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر، يومي،6-7 ماي2012،ص10.

[2] - محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة شركات- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخلين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة**، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية-غزة، فلسطين،2007، ص31.

لهذا أصبحت حوكمة الشركات في كافة الدول ذات أهمية كبيرة، حيث تؤدي إلى وجود أسواق ذات قوة تنافسية وتمتاز بالشفافية والنزاهة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مما استدعى كثيرا من الهيئات العلمية والأكاديمية والمختصين إلى وضع أسس ومبادئ لحوكمة الشركات لأّنها سوف تؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية ومن ثم تعزيز ثقة المستثمرين في الشركة، كلّ هذا يساعد في عملية دفع عجلة التنمية.

الفرع الثالث: أهداف حوكمة الشركات

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، وسنظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها.[1]

تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف وأهمها:[2]

أ- تحسين القدرة التنافسية للشركات أمام المنافسة الأجنبية وزيادة قيمتها، حيث هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية؛

ب- فرض الرقابة وتدعيم المساءلة المحاسبية للشركات، وهذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد؛

ج- تعظيم أرباح الشركات، والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛

د- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية لتدعيم المواطنة الاستثمارية، مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية والحد من هروب رؤوس الأموال؛

هـ- محاربة الفساد بكل صورة سواء كان الفساد ماليا أم محاسبيا أم إداريا، وهذا يحقق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛

و- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

[1] - هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP)**، رسالة لنيل شهادة ماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2012، ص18.

[2] -صديقي مسعود، دريس خالد، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار**، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق ، جامعة أم البواقي، الجزائر، 07-08 ديسمبر 2010، ص14.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات.

نظرا للاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات، أدى مفهوم الاقتصاد الحر الذي اتبعته معظم دول العالم، وظهور العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى تحقيق الشركات أرباحا عالية وخلق فرص استثمارية جديدة وفرص عمل في الدول التي تعمل بها هذه الشركات، وحتى تحافظ هذه الشركات على تميزها فإنها تعمل على إيجاد هياكل سليمة لحوكمة الشركات التي تضمن مستوى معيناً من الشفافية والعدالة والدقة المالية.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار العلمي لحوكمة الشركات وهذا من خلال عرض معايير الحوكمة وأبعادها التنظيمية في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فعرضنا الأطراف المرتبطة بحوكمة الشركات وجوانبها التقييمية، أما المطلب الثالث فتناولنا حوكمة المؤسسات والعوامل التي ساهمت في ظهورها.

المطلب الأول: معايير الحوكمة وأبعادها التنظيمية.

تم التطرق في هذا المطلب إلى المعايير والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات .

الفرع الأول: معايير الحوكمة.

أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، مجموعة مبادئ للتطبيق الجيد للحوكمة وتم تعديل تلك المبادئ وإعادة إصدارها في عام 2004، وتهدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى التطبيق الجيد لمنظومة حوكمة الشركات، وتم وضع هذه المبادئ(OCED) استجابة لدعوة من مجلس المنظمة للاجتماع على مستوى الوزاري في 27- 28 أفريل لسنة 1998 للقيام جنبا إلى جنب مع الحكومات، والشركات الدولية الأخرى ذات الصلة والقطاع الخاص، بغرض وضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات، ومنذ الموافقة على مبادئ في عام (1999) أصبحت تشكل أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو غيرها من الدول على حد سواء.[1]

[1]- بن عيسى مريم، **تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر،ص36.

تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي على أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة، وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة (06) مبادئ أساسية هي:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق بما يتوافق وحكم القانون مع تحديد وتوزيع واضح للمسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية وهذا ما يؤدي إلى التأثير الايجابي على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية، كما تعمل على جعل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق؛
- يجب أن تكون المتطلبات التنظيمية والقانونية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ؛
- نبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يضمن خدمة المصالح العامة؛
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها يجب أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.[1]

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين: [2]

أ- تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:1- تأمين أساليب تسجيل الملكية، 2- نقل أو تحويل ملكية الأسهم، 3- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة،4- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، 5- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، 6- الحصول على حصص من أرباح لشركة، ب- للمساهمين الحق في المشاركة، وفى الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة، ومن بينها:1- التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو في يرها من الوثائق الأساسية للشركة، 2- طرح أسهم إضافية،3- تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛

[1]- هيدوب ليلى ريمة، مرجع سبق ذكره، ص20.

[2] *-OECD Principles and Annotations on Corporate Governance, Arabic translation ,p7-36*

ج- ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علمًا بالقواعد، التي تحكم اجتماعات المساهمين؛

د- يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها؛

هـ- ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية؛ وينبغي أن يأخذ المساهمون- ومن بينهم المستثمرون المؤسسون- في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب. وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم. [1]

المبادئ الفرعية للمبدأ العام الثالث:

أ- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.

1) 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 تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير؛
2) ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يهم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال؛
3) ينبغي أن يتم الإدلاء بالأصوات عن طريق فارزي أصوات أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الأسهم؛
4) ينبغي إلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت عبر الحدود؛
5) ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بان يحصلوا على معاملة متساوية. وينبغي ألا تؤدى إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر.

[1] - بن عيسى مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

ب- ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي.

جـ- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا مجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريق مباشر.[1]

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح

ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

- يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل الدائنون والموردون والعملاء العاملين بالشركة وكافة الجهات الحكومية، وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أن يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة.

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الالتزام بها عند الالتزام بتطبيف هذا المبدأ وهي:

- يجب احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقات؛

- عندما يكفل القانون حماية المصالح، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم؛

- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين؛

- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛

- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الإتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلو ذلك؛

- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.[2]

---

[1] - خالد الخطيب، عصام قربط، **مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها- حالة الاردن ومصر**، جامعة دمشق، سوريا، ص6.

[2] - محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية: الإسكندرية، مصر،2009،ص52.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

يعد هذا المعيار من أهم أهداف حوكمة الشركات، حيث أنها تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة، ويدرج مع هذه المعطيات الأداء والوضع المالي للشركة. ومن خلال الإفصاح عن المعلومات الهامة يتم التطرق إلى دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والمتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل هذه المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة.[1]

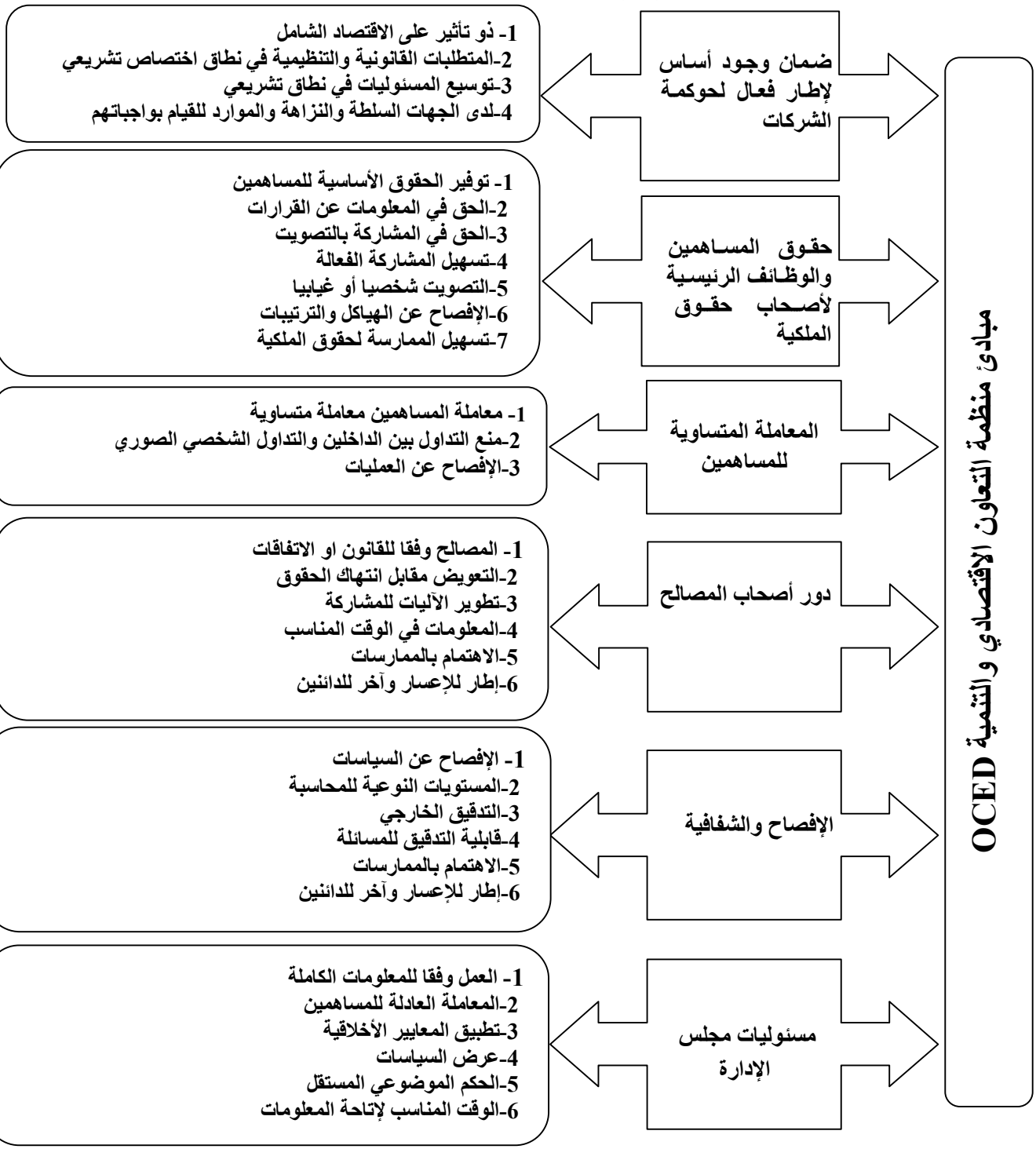
المبدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسئوليات مجلس الإدارة، بحيث أن تكون واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسئوليات والحقوق والواجبات والمزايا والأجور والمكافآت، ومن أهم مسئوليات المجلس مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة ووضع الموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي، وخطط النشاط ومراجعة الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.[2]

[1] - هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات و افاق، جامعة العربي ين مهيدي– أم البواقي،الجزائر، ص8.

[2] – مطير رأفت حسين، **آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات**، مجلة المحاسب الفلسطيني، الجامعة الإسلامية، فلسطين، يوم 2008/01/23، ص3.

الشكل(04):مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2009، ص50.

ثانيا: معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية:

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية: [1]

1-قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

2-إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

4- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات(Checks & Balances).

5- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في الشركة.

6- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

7- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

ثالثا: معايير مؤسسة التمويل الدولية

ضعت مؤسسة التمويل عام 2003 التابعة للبنك الدولي معايير عامة لدعم الحوكمة في الشركات وذلك على مستويات أربعة كالتالي[2]:

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛

2- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛

4- القيادة.

[1] – ربح خوني ، نسرين فكرون، **دور حوكمة الجهاز المصرفي في الحد من عملية غسيل الأموال**، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة حند خيضر – بسكرة، الجزائر، يومي06-07 ماي 2012، ص5.

[2] – صديقي مسعود ، دريس خالد، مرجع سبق ذكره، ص8.

الفرع الثاني: الأبعاد التنظيمية لقواعد حوكمة الشركات.

توصلت الأبحاث في حوكمة الشركات وقواعدها إلى النتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات فيما يلي:

أولاً :البعد الإشرافي.

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

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام (1999م)، أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.[1]

ثانياً :البعد الرقابي.

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، المستوى الداخلي تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة ا لمخاطر، فأما المستوى الخارجي يتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسئوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال:[2]

1- المساءلة والرقابة المحاسبية : أين يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة.

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة : من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وممارستهما بالشكل السليم يؤدي إلى تطبيق الحوكمة ويحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية.

3- دور المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية للشركات في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية.

4- دور المراجع الخارجي: نتيجة لما يقوم به هو إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى وصدق القوائم المالية التي تعدها الشركات.

---

[1] - ، ماجد إسماعيل أبو حمام، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية – دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق .المالية**–،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين،ص30.

[2] –عمر شريف، .بن زروق زكية، **علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي الأول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي7–8 ديسمبر2010،ص7.

5- دور لجان المراجعة: من الضروري وجود لجان مراجعة في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، حيث تقوم هذه اللجان بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة المحاسبية.

ثالثاً :البعد الأخلاقي.

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من تزوير واختلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دول في العالم وانهيار شركات كبرى وخروجها من السوق الاقتصادي. فإذا كانت الحوكمة هي مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف الشركات والاقتصاديات، وهو الأمر الذي يتطلب وجود نظم تحكم تلك العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، ولا جدال من أن تحقيق سياسة ونظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها وعناصرها إنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة والمشرعة لتلك السياسات والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية.

لقد أتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار الشركات والمؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات والمؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف، كما أن حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقه بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم، والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة، لأن الاقتناع بمبادئ حوكمة الشركات ومتطلباتها لا يفيد إذا كان أي منهم يضمر سوء نية أو أن أخلاقياته تجيز له تسريب معلومات مهمة قبل صدورها.[1]

ونظرا لأهمية وجود دليل السلوك الأخلاقي داخل الشركات وجهت العديد من تلك الهيئات العلمية والمهنية النظر في مجالس إدارة الشركات على أهميته ودوره في تحسين سمعة الشركة والقضاء على التلاعبات في أسواق المال التي تنشأ نتيجة تسريب المعلومات من قبل العاملين.

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالشركة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:

- الالتزام بتحقيق مستوى عال من السلوك الأخلاقي؛
- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛
- تنمية ثقافة أخلاقية داخل الشركة.

[1] – بريش عبد القادر، حمو محمد، **البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من أثار الأزمة العالمية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي :الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس –سطيف، الجزائر، يومي21/20أكتوبر2009،ص5.

وعن طريق إتباع هذه السياسة بشكل دوري مع كلا من مبادئ حوكمة الشركات والقوانين الداخلية، فإن الشركة يجب أن تؤكد رغبتها في إرساء وتحسين السلوك الأخلاقي بها، حيث أن تجاهل الحوكمة وعدم التقيد بمبادئها والابتعاد عن ضوابط وسلوكيات العمل فاقم الأزمة المالية العالمية الراهنة.[1]

رابعاً :الاتصال وحفظ التوازن.

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، كما يجب أن يحكم التوافق علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، ويحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.[2]

خامساً :البعد الاستراتيجي.

تعتبر الرقابة الإستراتجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في الشركة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتجيات التي تتبعها، والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتجيات التي تتبعها الشركة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والجودة والابتكار، والاستجابة لرغبات واحتياجات العملاء، كما تهدف الرقابة الإستراتجية إلى تنمية الأهداف والمعايير ليقارن بها أداء الشركة و تنمية نظام لقياس الأداء باستمرار مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الوضع ذلك.[3]

خامسا: تحقيق الإفصاح والشفافية.

يعد وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية والرئيسية والتي تساعد المساهمين على ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة. وأظهرت التجارب في الدول ذات أسواق الأسهم الضخمة والنشيطة أن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك االشركات وحماية

[1] – بريش عبد القادر، حمو محمد، **مرجع نفسه**، ص7.

[2] – ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ،ص32.

[3] – فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة،جامعة فرحات عباس– سطيف، الجزائر،2011 ، ص29.

المستثمرين. فنظام الإفصاح القوي ويمكن أن يساعد على اجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال. وعلى النقيض فإن ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن أن يسهم في السلوك غير الأخلاقي وفي ضياع نزاهة السوق وبتكلفة ضخمة للشركات وللاقتصاد في مجموعه، لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات يجب أن تضمن وجود إفصاح دقيق وشفاف وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالشركات فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العالية.[1]

سادسا: إدارة الأرباح

تمارس إدارة بعض الشركات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك، ونظرا للأثر الفعال لإدارة الربح على البيانات المحاسبية فقد تناولتها الكثير من الدراسات. ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها، لذا أشارات نتائج إحدى الدراسات والتي تناولت أثر متغير الحوكمة على ممارسة إدارة الشركات لسياسة إدارة الأرباح، بأن هناك علاقة عكسية بين عدد أعضاء لجنة المراجعة من خارج الوحدة، وكذلك خبرتهم المالية، وكذلك عدد الأعضاء التنفيذيين في مجلس الإدارة، وبين ممارسة الشركة لإدارة الأرباح، وبذالك يمكن القول أن دور حوكمة الشركات في الحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.[2]

سابعا: تقويم أداء المؤسسات.

من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركات وتدعيم قدراتها التنافسية بالأسواق مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.

إلا أن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة المحاسبية تغطي ثلاث مراحل من العمل المحاسبي وهي:

– مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي (رقابة ورقابة بعدية).

[1] - عمر اقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة جرش- الأردن، العدد(02)،2012، ص228.

[2] - بوقرة رابح، غانم هاجرة، **الحوكمة :المفهوم والأهمية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة خيضر-بسكرة،الجزائر، يومي6-7ماي 2012، ص7.

– مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية بالالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء، وإدارة الأرباح وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

– مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

– إن النتيجة النهائية للأبعاد المحاسبية السابقة هو إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركات والتي عن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف تجاه الشركات، لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية بدرجة أن تعد بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها، وفي ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الشركات وإدارتها وتزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية.[1]

المطلب الثاني: الأطراف المرتبطة بالحوكمة وجوانبها التقييمية.

تم التطرق في هذا المطلب إلى الأطراف المرتبطة بالحوكمة وجوانبها التقييمية.

الفرع الأول: الأطراف المرتبطة بالحوكمة.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي:[2]

أ– المساهمون:

يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد، مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطه الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.

ب– مجلس الإدارة:

يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

---

[1] - عزاوي عمر، بوزيد سايح، **دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ص193.

[2] – زرزار العياشي، **مرجع سابق ذكره** ، ص–ص:9–10.

1- واجب العناية اللازمة: ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة، وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

2- واجب الإخلاص في العمل: يشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين، والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافأة وغير ذلك.

ج- الإدارة:

هي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

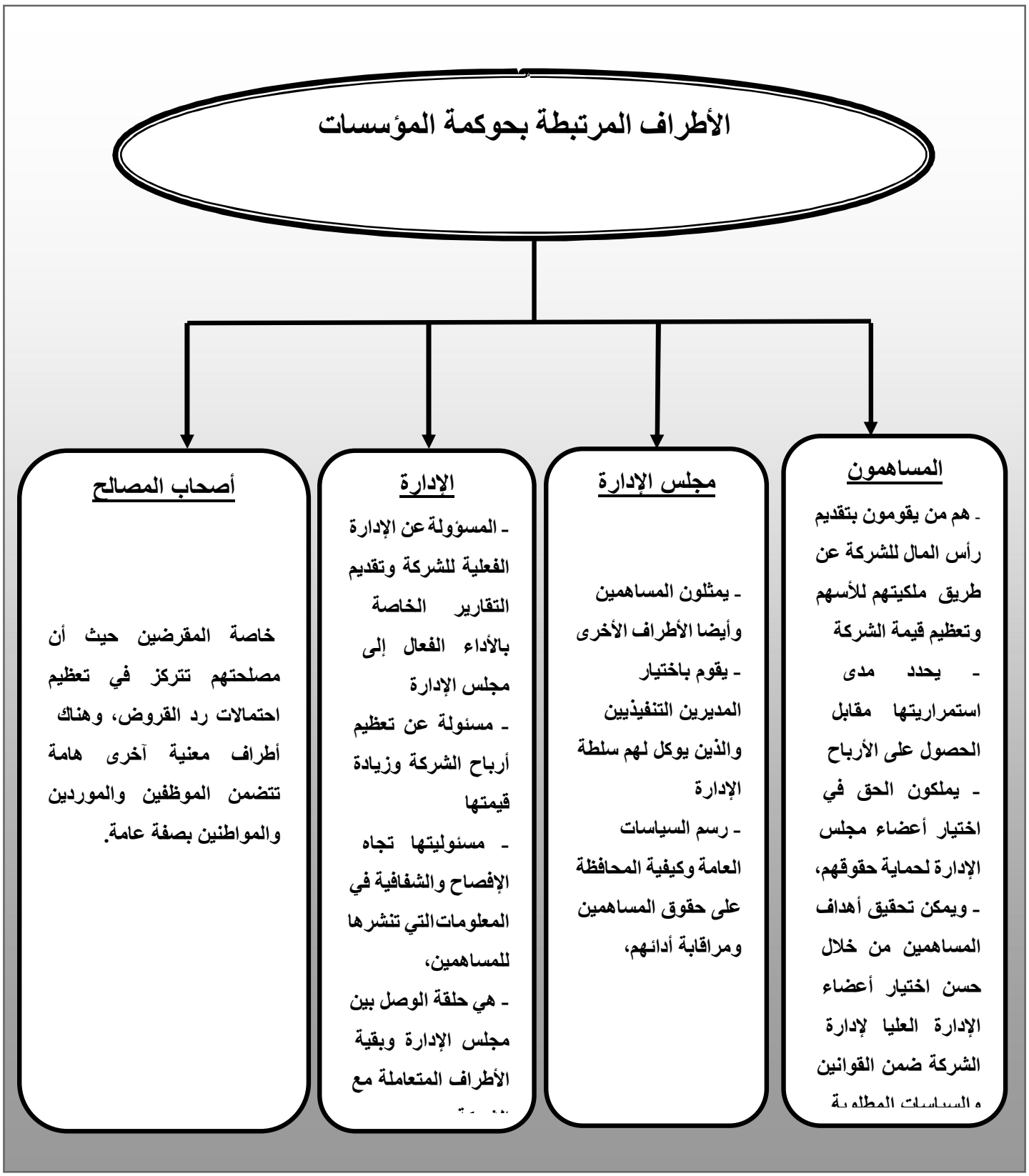
د- أصحاب المصالح:

هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون في تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الإطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطوط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة.

من الملاحظ أن حوكمة الشركات تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف المعنية بتطبيقها وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراد أم عائلات أو شركات أخرى (شركة قابضة) بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة، ففي الوقت الذي تتزايد فيه مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماما بالحصول على معاملة عادلة كما يلعب الدائنون دور في حوكمة الشركات فيقومون بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة، وكذلك العاملون لهم دور في نجاح الشركة وأدائها، كما تعمل على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني للحوكمة.[1]

[1] - محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات ف معالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص50.

الشكل(05): الأطراف المعنية بتطبيق قواعد الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بالكتب والمذكرات.

الفرع الثاني: الجوانب التقييمية لحوكمة الشركات

أولا: مفهوم فاعلية قواعد حوكمة الشركات:

يعتبر التمويل هو شريان الحياة للاستمرار وبقاء الشركات والمؤسسات في السوق، إلا أن توافره يعتمد على كفاءة تخصيص الموارد من خلال الوسطاء في الأسواق المالية لغايات استثمارية وإنتاجية وتعتمد عملية التخصيص على العائد المتوقع من قبل المستثمرين، في ضوء اعتقاداتهم ورؤيتهم لمستوى الحوكمة وتطبيق قواعدها في الشركة ويرى قابلية الشركة للاستمرار والبقاء والذي يمكن الحكم عليه من خلال أساليب تحليل العلاقة بين العائد والمخاطر، إضافة إلى درجة ثقة المستثمر التي تعتمد على مجموعة واسعة من العوامل القانونية والمؤسساتية التي تضمن حماية استثماراته.[1]

من هنا تأتي قواعد الحوكمة للتعامل مع الطرق التي يتم من خلالها تحقيق الآتي[2]:

- يطمئن الممولين بالحصول على عائد استثماراتهم؛
- التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة؛
- يتأكد المستثمرون أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في الشركة؛
- يتمكن الممولين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح.

ولذلك يجب أن تتميز قواعد الحوكمة بالآتي:

- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات التي تتوافق مع روح العقد الذي تم إبرامه مع المالك بين الوكيل والمالك(المساهمين) ؛
- ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح الشركة؛
- القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال الشركة.

ثانيا: مقومات فاعلية حوكمة الشركات.

يحتاج كل نظام إلى ركائز قاعدية يقوم عليها، ونظام الحوكمة يقوم أيضا على مجموعة من الركائز التي تكفل للشركة تحقيق أهدافها، باعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعي للمنافسة، وهذه المقومات هي:[3]

- تفعيل رقابة أصحاب المصلحة على أعمال الشركة؛
- ضمان تقارير للاستخدام العام ملائمة وموثوقة وكافية؛

---

[1] – مبروك قدوري، **مرجع سبق ذكره**، ص32.

[2] – ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ص– ص35 – 36

[3] - طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات "المفاهيم–المبادئ–التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، 2005، ص–ص28–29.

- تجنب السلطة المطلقة في الإدارة العليا للمنشأة؛
- تكوين متوازن مجلس الإدارة؛
- ضمان وجود عناصر قوية ومستقلة بمجلس الإدارة؛
- وجود مجلس إداري قوي ومشارك بفعالية؛
- ضمان فعالية الرقابة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة؛
- ضمان الكفاءة والالتزام؛
- تقدير ورقابة المخاطر؛
- تواجد قوى للتدقيق.

ثالثا:الربط بين قواعد الحوكمة والأداء المالي:

يمكن للشركة تحقيق عمليه الربط الجيد بين قواعد الحوكمة والأداء المالي بهدف جذب الاستثمارات وزيادة الدخل وتعزيز القدرة على المنافسة في سوق العمل مما ينعكس على كفاءة الأداء ويتم ذلك من خلال عدة طرق وأساليب: [1]

- من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة مثل الإجراءات المحاسبية والمراجعة والتدقيق المالي.
- تطوير خطة إستراتيجية مبنية على أسس سليمة مما يساعد على جذب الاستثمارات، وتحسين كفاءة أداء الشركة والعاملين فيها.
- تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والموظفين مما يساعد على منع حدوث أزمات مالية ومصرفية.
- تشير البحوث إلى أن الدول التي تطبق قواعد الحوكمة تحمي الأقليات من حملة الأسهم وتفتح أمامها أبواب عدد أكبر من أسواق رأس المال.

وفي تحليل العلاقة بين الحوكمة والأداء حدد الأدب المالي مجموعة القنوات التي من خلالها يمكن للحوكمة الفعالة أن تؤثر على الأداء وتتمثل هذه القنوات في:[2]

- زيادة فرص الوصول لمصادر التمويل الخارجي الذي يقود بدوره إلى فرص استثمارية أكبر ونمو وارتفاع في نسب استخدام العمالة.
- انخفاض تكلفة رأس المال والتي ترتبط بارتفاع قيمة الشركة مما يجعل الاستثمار أكثر جذباً للمستثمرين.
- أداء تشغيلي أفضل ناجم عن تخصص أفضل للموارد خفض مخاطر الأزمات المالية.

---

[1] – ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

2 – غلاب فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص27.

– علاقة أفضل مع كل أصحاب المصالح مما يساعد على تحسين العلاقات مع كل من المجتمع المحلي والعمالة.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات والعوامل التي ساهمت في ظهورها

لقد تعددت الأسباب التي أدت لظهور حوكمة الشركات، وتتمثل هذه الأسباب فيمايلي:

الفرع الأول: نظرية الوكالة كعامل لظهور حوكمة الشركات

يصف (Jensen & Meckling) علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) كي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل اتخاذ بعض القرارات.

وتقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

– يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي وكلاهما يسعى لتعظيم منفعته.

– اختلاف أهداف الأصيل والوكيل إذ يسعى الأول للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول بينما الثاني يسعى للحصول على مكافآت أكبر مع بذل جهد أقل.

– بالرغم من تعارض أهداف الأصيل والوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما في بقاء العلاقة أو الشركة قوية لمواجهة الشركات الأخرى.

– اختلاف أو تباين المخاطرة التي يتعرض لها كل من الموكل والوكيل نتيجة :لاختلاف الخلفية العلمية والعملية لكل منهم وعدم قدرة الموكل إحكام الرقابة على أداء الوكيل واختلاف إمكانية التوصل للمعلومات ومدى فهمها لكل منهم.

تشرح تعالج نظرية الوكالة المشاكل الناتجة من انفصال الملكية عن الإدارة إذ استخدمت لتفسير دوافع الإختيار بين الطرق والبدائل المحاسبية والإفصاح الاختياري وتعيين مراقب الحسابات، حيث هناك مشكلين أساسين للوكالة هما:[1]

أ– **مشكلة التخلخل الخلقي:** تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة ورقابة أداء الوكيل (رقابة اختياراته) وعندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

ب– مشكلة التخلخل العكسي(الإختيار العكسي): تنشأ عند تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث للإدارة (الوكيل) معلومات أكثر من الملاك (الموكل)، هذا ولو توفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل.

ومن هنا يتعين على الموكل العمل على الحد من عدم تطابق المصالح، بتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، ومثل هذا المقصد يستدعي تحمل

[1] - عدنان بن حيدر درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية،2007،ص66

تكاليف معينة وتسمى بتكاليف الوكالة، وهي عبارة عن الأعباء النقدية وغير النقدية التي يتحملها الطرفين في اتجاه البحث عن تصميم نِظامي الالتزام والرقابة [1]، حيث تغطي تكاليف الوكالة ما يلي:[2]

– **تكاليف المراقبة:** التي يقوم بها المساهمون للتأكد من أن القادة لا يتصرفون من منطلق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المساهمين من خلال استخدام مكاتب الخبرة والمراجعة؛

– **تكاليف الالتزام:** وهي التي يتحملها المساهمون من أجل التزام مدير الشركة بتنفيذ التزاماته والتعويض عن عدم تنفيذه؛

– **تكاليف الفرصة البديلة:** في حالة اختلاف المصالح مع المدير أو مجلس إدارة الشركة في الإستراتيجية.

الفرع الثاني :الفضائح المالية كعامل لظهور حوكمة الشركات

لقد أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالشركات وبالتالي الانهيارات والفضائح.[3]

ومن أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron) للطاقة، وشركة أرثر أندرسون لتدقيق الحسابات (Arthur Anderson)، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة (WorldCom) للاتصالات وشركة (parmalat) الأوربية للأغذية، حيث رأى البعض بأن تلك الإنهيارات كان سببها ضعف السياسات المحاسبية والتي تُمكن المتلاعبون الذين تسببوا بالانهيارات إستغلالها مما تسبب بعواقب لا يمكن إصلاح أثارها وبالتالي انعكست على الاقتصاد العالمي بشكل سلبي، ولكن تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها، فيما جاء في قضية انرون أن معايير المحاسبة كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة إلا أن إدارة انرون لم تتقيد بها، حيث غض مراجعهم الخارجي (أرثر إندرسون) الطرف من عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الأسلوب اللاخلاقي.[4]

وفي أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية في سنة (2002)، أصدرت الحكومة الأمريكية قانون (Sarbanes–oxley Act) الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على

[1] – عبد الحميد بن الشيخ الحسين، **تحليل المنظمات**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة – الجزائر،2008 ،ص18

[2]- Jean-Bernaducrou**, Le gouvernement d'entreprise,** www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d_entreprise.pdf**,** P:3, date de consultation:10/02/2014

[3] - محمد مصطفى سليمان، **مرجع سابق**، ص35

[4] –ظاهر شاهر القشي، **إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلة 52 ، العدد 5:القاهرة، مصر، 2005 ، ص13.

الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات، حيث فرض على الشركات التي يتم تداول أسهمها في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

وكان لهذا القانون الجديد أثر على جودة الإبلاغ المالي وهذا من خلال:[2]

أ-إدارة الحسابات: حيث يتم التركيز على استخدام المعايير المحاسبية بحذافيرها، واللقاءات التي تعقدها لجنة المراجعة مع أصحاب المناصب العليا بالشركة والمراجعين الخارجين وإلزام الشركة بتوظيف أشخاص ذو خبرة عالية بالمعايير المحاسبية وذلك لتجنب إعتماد الشركة على آراء المراجعين الخارجين في العديد من المواضيع المحاسبية,

ب-المراجعين الخارجيين: يتم إبعاد المراجعين الخارجيين عن تقديم الاستشارات للشركة التي يدققوا أعمالها حتى تؤدي المراجعة الخارجية وظيفتها، وإلزام المراجعين الخارجيين بمقابلة لجنة المراجعة وتقديم تقاريرهم إليها.

ج-المراجعين الداخليين: حتى تكون عملية المراجعة الداخلية عملية فاعلة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعمليات تحليل المخاطر قبل الإقدام على وضع أي خطط لعملية المراجعة، والتركيز على مراجعة المجالات المالية بشكل أكبر من السابق والاقتناع بأن تقرير التدقيق الداخلي له أثر رئيسي في إنجاح الشركة ككل.

د-لجان المراجعة: تعتبر لجان المراجعة عصب رئيسي في عمل الشركة، وخصوصا بعد تركيزها في توظيف أعضائها من ذوي أصحاب السمعة النزيهة والخبرات العالية.

الفرع الثالث: العولمة كعامل لظهور حوكمة الشركات.

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة أصبح الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه (لكل الدول) حيث أصبح هناك سوق واحد يضم كل الدول، وظهرت التكتلات الاقتصادية العملاقة والشركات المتعددة الجنسيات، حيث اهتمت بإزالة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال والأفراد، مما أدى إلى ظهور مفهوم العولمة وبالتالي أصبحت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة التي جعلت الأسواق عالمية والمؤسسات دولية ورؤوس الأموال عالمية أي سهولة حركتها بين الدول، لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري، خاصة وأن المستثمرون أصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة على أن الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سلمية تقلل من الفساد المالي والإداري الذي ينتج على من يقومون بإدارة الشركات، كما أن المستثمرون يريدون

[1] - عماد محمد أبو عجيلة،علام حمدان، **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح(دليل من الأردن)**، مداخلة بالمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة أربد الأردن،28-29 افريل 2010، ص10.

[2] – نعيم دهمش، ظاهر شامر القشي، **الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها**، البنوك،العدد:04، المجلة :23 ماي 2004،الأردن، ص05.

أن يتمكنوا من تحليل الاستثمارات الحالية والمحتملة وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات درجة عالية من الشفافية والوضوح والدقة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات سليمة بشأن استثماراهم، ولهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة.[1]

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

نتيجة للاختلافات الاقتصادية والسياسية والثقافية بين الدول أدى ذلك إلى اختلاف في إتباع نماذج لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات واختلاف في النتائج، حيث أن العديد من التقارير والتوصيات الخاصة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات عن طريق الشركات العلمية بها أو عن طريق بورصة الأوراق المالية بها.

المطلب الأول: تجربة الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

إن كل الدول خاضعة لتجربة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومن بينها نذكر في هذا المطلب تجربتين الولايات المتحدة والمملكة المتحدة.

الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة:

تماثل تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماما تجربة المملكة المتحدة، وذلك بالرغم من أن بنظمها تختلف في بعض (SEC)* هياكل مسؤولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية الجوانب، وتشمل مجموعة مبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة تحت اسم مبادئ حوكمة الشركات الأساسية.[2]

في سنة (1987) قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية (National Commission on Fraudulent Financial Reporting)، والتابعة لـ (SEC) بإصدار تقريرها المسمى:(treadway commission)، 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 الشركات،

في سنة 1999 أصدر كل من NewYork Stock Exchange و National Association of) (Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم (Blue Ribbon Report) والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة

---

[1] - محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص:30-31

* SEC : Securities And Exchange Commission

[2] - طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات "المفاهيم-المبادئ-التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف**، **مرجع سبق ذكره**، ص20.

والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.[1]

وتعتبر السوق الأمريكية حتى الآن أبرز مثال لتطبيق قواعد إدارة الشركات، وعندما يكون المستثمر في الولايات المتحدة غير راض عن طريقة تعامل الإدارة مع المساهمين فإنه يبيع أسهمه عن طريق البورصة وهو ما يسمي بـ"Wall Street Walk".[2]

الفرع الثاني: تجربة المملكة المتحدة

حدث الفصل بين ملكية الشركة والسيطرة عليها في المملكة المتحدة في وقت متأخر عن الولايات المتحدة، وكان ذلك في السنوات القليلة الأخيرة من القرن التاسع عشر عندما قامت الشركات الصناعية والتجارية البريطانية لأول مرة بحركة قوية نحو جذب الملكية العامة، وبدأت عشرات الشركات تقوم بعمليات طرح عام لأسهمه وبعد أن زادت عدد شركات الاكتتاب العام عن طريق سوق الأوراق المالية، أحتفظ رجال الأعمال المؤسسون وخلفاؤهم بنسبة كبيرة من الأسهم ولعبوا دورا بارزا في اتخاذ قرارات الشركات، وبذلك استمر الالتزام بالطرق الفردية للإدارة.[3]

رغم إلزامية التوصيات المتبناة في هذا التقرير للمؤسسات المدرجة في بورصة لندن، إلا أن البورصة ترغم هذه المؤسسات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات، وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان الذي نص على وجوب تبني تقارير المؤسسات المقيدة في البورصة تقريرا عن نظام الرقابة الداخلية الذي تقوم به الشركة، وفي نفس السنة صدر تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير (HamelReporte) الذي ركز على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، حيث أوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن الرقابة الداخلية بالمؤسسات وخاصة المالية منها، وضرورة قيام المجلس بتقييم دوري للنظام وتحديد مدى ملائمة لعمليات المؤسسة، وفي عام (1998) ظهر الكود الموحد (Combin Code) والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، ومما هو جدير بالذكر أن هذا الكود أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، هذا وقد تم تعديل الكود في (2003) ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في سنة(2002). [4]

---

[1] - فاتح غلاب، **مرجع سبق ذكره**، ص32.

[2] – شهيرة عبد الشهيد، **قواعد إدارة الشركات تصبح سعيا دوليا، ماذا يمكن عمله في مصر**، سلسلة أوراق عمل إدارة البحوث وتنمية الأسواق، بورصة القاهرة والإسكندرية بالتعامل مع مركز المشروعات الدولية Center for International Private Enterprise، مصر، سبتمبر 2001، ص23.

3 – **مرجع نفسه**،ص– ص:23–24.

[4] - مبروك قدوري، **مرجع سبق ذكره**، ص37.

المطلب الثاني: تجربة الجزائر ومصر.

إن الدول العربية خاضعة لتجربة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومن بينها نذكر تجربة كل من الجزائر ومصر.

الفرع الأول: تجربة الجزائر

بالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فقد أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في26 سبتمبر 2007، إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، لتحتل في التقرير الجديد الرتبة (99) ويعود ذلك إلى ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام ، كون هذه الشركات تشكل عبئا ثقيلا على الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من رفد الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة بدلا من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ إن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور.[1]

سعت الحكومة الجزائرية إلى تشجيع الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية للقطاع الخاص بالإضافة إلى الاهتمام بآليات أداء الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي*(IFRS/IAS) والذي تم تطبيقه في مطلع عام (2010)، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات.[2]

قد قامت جمعيات واتحاديات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، حيث قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007، بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات(GCGF)* ومؤسسة التمويل *(IFC) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11مارس 2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائرية، وتبنى هذا المشروع

---

[1] – هيدوب ليلى ريمة، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

* IAS : International Accounting Standards.
IFRS: International Financial Reporting Standards.

[2] - حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **مداخلة بعنوان : واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها محور المداخلة مبادئ و ممارسات الحوكمة المحاسبية** ، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية لمؤسسة واقع رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر، 07 – 08 .ديسمبر 2010 ، ص10.

* GCGF: Global Corporate Governance Forum
* IFC: International Finance Corporation

كل من مؤسسة " الفكر والعمل " حول المشاريع الخاصة ومعهد رؤساء المؤسسات " والإتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات " كما يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضعه تحت تصرف الشركات الجزائرية جزئيا أو كليا وسيلة عملية بسيطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق (04) مبادئ على أرض الواقع وهي:

1- **مبدأ الإنصاف:** الذي ينص على أن توزع الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم

2- **مبدأ المساءلة:** على أن تكون مسؤولية كل طرف محددة على إحدى بواسطة أهداف محددة.

3- **مبدأ المحاسبة:** على أن يكون كل طرف شريك محاسبا أمام طرف آخر عن شيء الذي هو مسؤول عنه.

4- **مبدأ الشفافية** :على أن تكون الحقوق والوجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات واضحة وصريحة للجميع.[1]

الفرع الثاني: تجربة مصر

تعد مصر أول دولة في منطقة الشرق الأوسط تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة، وتكتسب حوكمة الشركات في مصر أهمية متزايدة لدى أوساط الاقتصاديين والقانونيين والخبراء والمحللين، وذلك لما له من تأثير على تطور كل من سوق المال، وقطاع الشركات المصرية وذلك بما يعمل على تدعيم واستقرار الاقتصاد القومي، والارتقاء بمستوى معيشة المواطن المصري ورفاهية المجتمع.[2]

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام (2001) بمبادرة من وزارة التجارة، ففي سنة(2001)، قام البنك الدولي بالتعاون مع منظمة التعاون والتنمية بإجراء دراسة لتقييم مدى التزام مصر بتطبيق قواعد حوكمة شركات الدولية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة(1999)، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزاما بتطبيق (39) معيارا من أصل (48) معيارا دوليا، وفي سنة(2005)، تمت صياغة قواعد الحوكمة لمصر، والتي تعتبر مكملة للنصوص الواردة بشان الشركات في القوانين المختلفة وبالذات قانون شركات المساهمة شركات التوصية بالأسهم شركات ذات المسؤولية المحدودية الصادر بالقانون رقم (159) لسنة (1981) وقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم (95) لسنة (1992)، واللوائح التنفيذية والقرارات الأخرى الصادرة تطبيقا لهما، وقد ساعد نشر قواعد الحوكمة والإصلاح في مصر على التغلب على مشكلة القروض المصرفية المتعثرة، كما أدى الالتزام بتلك القواعد إلى انتعاش سوق المال وسوق الأوراق لمالية وزيادتها من33 في المائة إلى 95 في المائة من إجمالي الناتج المحلي، كما

1- مبروك قدوري،مرجع سبق ذكره، ص-ص:39-40.

2 - ممدوح محمد العزايزة، **مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين،2009، ص52.

ساعدت وبقوة على زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مصر من(6) مليار دولار إلى(10) مليارات دولار.[1]

المطلب الثالث: تجربة فرنسا والصين.

في هذا المطلب تم التطرق لتجربة كل من فرنسا والصين.

الفرع الأول: تجربة فرنسا

توجد عوامل عديدة جعلت أطراف السوق الأكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركات في فرنسا، ومن ابرز تلك العوامل هي زيادة وجود زيادة المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، وتولى ذلك أهم منظمتين لأصحاب الأعمال في فرنسا هما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسين والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة واللذان قاما بإنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي كانت برئاسة فينو(Vienot) رئيس الجمعية العمومية وقد صدر تقرير فينو في عام(1995)، وقد جذب التقرير الكثير من الاهتمام إلا أن التقرير لم يقترح إدخال تغيرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات وأيضا لم تكن متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات.[2]

المشكلة الرئيسية المتعلقة بتقرير فينو كانت أن الالتزام كان متروكا لاختيار الشركات تماما ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى شروطا أو متطلبات للإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق مبادئ فينو أم لا، ورغم أن التقرير حذر من حدوث تدخلات قانونية إلا أن مجلس الشيوخ وخاصة تحت إصرار السيناتور(Marini) قام بالتحقيق في قواعد إدارة الشركات، وترتب على ذلك صدور(Marini Report) في جويلية 1996، الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة كبيرة من الموضوعات التي يرتبط بعضها بشئون إدارة الشركات.[3]

---

1 بن دادة خير الدين، **الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة: المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي- غرداية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2012، ص-ص:17-18.

2 - بن دادة خير الدين ،**مرجع سبق ذكره**، ص 16

3 – شهيرة عبد الشهيد، **مرجع سبق ذكره**، ص28.

الفرع الثاني: تجربة الصين

بذلت الصين خلال (25) عامًا مضت، جهودًا مضنية لتحسين كفاءة حوكمة الشركات المملوكة للدولة (SOE)*، بما في ذلك إعطاء تلك الشركات المزيد من صلاحيات اتخاذ القرار الإداري، والتعاقد مع المديرين لتحسين كفاءة تلك الشركات، وإقامة نظام شركات حديث لجعل الشركات المملوكة للدولة مستقلة في السوق، ثم انتقل تركيز إصلاحات الشركات المملوكة للدولة في الصين إلى حوكمة الشركات في عام(2003)، بعد تخصيص مستثمر محدد يمثل حقوق الأصول المملوكة للدولة.[1]

الحوكمة من منظور حملة الأسهم (مدخل الوكالة) المدريين يعتبرون وكلاء عنهم، ويتم وضع ضوابط الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال سوق رأسمال وهذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا وانجلترا. أما الحوكمة من منظور أصحاب المصالح فالشركة في ظل هذا المنظور مملوكة لكل صاحب حق أو ما يعرف بأصحاب المصالحة ويتم وضع الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال المقرض(البنك وهذا النظام تتبعه الشركات في ألمانيا واليابان)، أما خصائص التمويل الياباني تسيطر عليه البنوك، لذلك فان قواعد الضبط والثواب والعقاب تتم من خلال البنك.[2]

تتميز العلاقات بين البنك والعميل بعدة خصائص مميزة. أولا :البنوك والشركات التابعة لها تقوم بمجموعة متنوعة من العمليات التي تتراوح بين الإقراض المباشر وأنواع أخرى غير منتشرة من الصفقات مثل المقايضة والمشاركة في رؤوس أموال شركات العملاء. وتقيم الشركة عادة علاقة طويلة المدى مع بنك رئيسي واحد ومع بنكين أو ثلاثة بنوك أخرى، وتكون للبنوك مراكز قانونية قوية بموجب صيغة نموذجية من العقود تعرف باسم" اتفاقية العمليات المصرفية " ولكن البنوك قد تتصرف في بعض الأحيان بما لا ينطبق مع موقفها القانوني. وعندما تقع الشركة في مشكلة مالية يكون التصرف التقليدي المألوف من البنك الرئيسي:

- أي البنك صاحب حق الحجز من الدرجة الأولى على ممتلكات الشركة ضمانا لقروضه
- هو القيام بتسديد جميع الديون الأخرى (وهى الديون القانونية التابعة) وتسديد السندات القائمة.[3]

*SOE: State Owned Enterprises

[1] - ممدوح محمد العزايزة، **مرجع سبق ذكره**، ص51.

[2] – غلاب فاتح، **مرجع سبق ذكره**، ص34

[3] – شهيرة عبد الشهيد، **مرجع سبق ذكره**، ص36

خاتمة الفصل:

بناءا على ما تم تناولنه من خلال هذا الفصل الوقوف على واقع وتطبيقات لحوكمة الشركات، فما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات مؤسسية مست كبريات أسواق المال والشركات في العالم، وما نعايشه من زخم معرفي واتصال سريع وتقنيات متطورة وما يعكسه ذلك على البيئة الجزائرية سواء بالسلب أو الإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية وهذا يستدعي سرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا وإمكانياتنا من أجل الوصول إلى تسير كفء للشركات الجزائرية.

ولذا فلابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تفعيل أطراف حوكمة الشركات.

تمهيد الفصل الثاني:

تعتبر المحاسبة بصفة عامة نظاماً للمعلومات، يتميز بقدرته علي توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركات التي تستعين بها الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية المختلفة في اتخاذ القرارات السليمة، حيث تمثل المعلومات المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما تعد عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات وفروعها، وكما هو معروف إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتمتع بجودة عالية وفقاً للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كي يستطيع أصحاب المصالح اعتمادها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة وفقاً لحاجة كل منهم.

من أهم الأهداف المبتغاة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو أن تتولد الثقة في جودة وشفافية المعلومات المحاسبية وهذه الجودة تبنى على مجموعة من المعايير المحددة من قبل الخبراء والهيئات الدولية المختلفة، مما لا شك أن عدم وجود المعايير لتقويم جودة الإفصاح على المعلومات يفقدها المصدقية والملائمة، ومن المعلوم أن جودة وشفافية المعلومات المحاسبية لها تأثير مباشر على سوق الأوراق المالية، حيث يمتد التأثير إلى جموع المستثمرين سواء أكانوا متعاملين بالفعل أم كانوا في مرحلة التفكير في التعامل، ولا يخفى على احد أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يساعد المتعاملين في اتخاذ القرارات.

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية

سعت العديد من المنظمات المهنية المحاسبية الدولية نحو وضع معايير محاسبية على المستوى العالمي، ولعل أهم هذه المنظمات هيئة معايير المحاسبة الدولية التي تسعى ضمن هذا الإطار إلى وضع معايير للمحاسبة الدولية لتوحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع هذه التحولات.

المطلب الأول:التطور التاريخي لمعايير المحاسبة وإصداراته.

أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ومن خلال هذا المطلب سنتعرف على لمحة تاريخية عن لمعايير المحاسبة وإصداراته.

الفرع الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973، إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية)[1]، حيث أعلن عن أهدافها الأساسية والمتمثلة في: [2]

– القيام بإصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى الدولي؛

– العمل على توحيد مختلف الإجراءات والطرق المحاسبية وكذا عرض القوائم المالية على المستوى الدولي؛

– العمل بشكل عام على تطوير وتنسيق الأنظمة المحاسبية والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

فيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة (2001)، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين:[3]

المرحلة الأولى(من 1973–1992):

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

---

[1] - حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000 ، ص36.

[2] - حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر،2010، ص87.

[3] – مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،ص–ص 146–148.

– في سنة (1974)، انضم (06) أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر بـ :بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم(01) (IAS1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛

– في سنة (1976)، موّل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛

– في سنة (1977)، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) *وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.

– انطلاقا من سنة (1984)، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC)؛ هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة (1985).

– أما في سنة (1986)، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛

– في سنة (1987)، انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية*(IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

– في سنة (1988)، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *(FASB) كملاحظ؛

– في سنة (1989)، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية؛

– أما سنة (1990)، فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) واللجنة؛

– وفي سنة (1991)، قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) عرضا لدعم اللجنة الدولية.

* IFAC: International Federation of Accountants
* IOSCO: International Organization of Securities Commissions.
* FASB: Financial Accounting Standards Board.

المرحلة الثانية (من 1993-2001):

عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليًا، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية(IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم(07) (**IAS7**) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة. معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة (1999)، ليقدم التاريخ إلى (1998).

- وفي سنة (1994)، أقرت المنظمة (14) معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) (03) معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة (1996) بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.

- سنة (1998)، أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي (100) دولة. وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة (1999) من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.

- أما سنة(2000) فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم الشركات في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه (2005)، ومُدد الأجل إلى(2007) للشركات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت«لجنة بازل» دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها لـ (30) معيار، وهو ما يعد تأكيداً قاطعًا على مصداقية معايير (IASC)* ودعمًا قو يًا للعمل الدولي.

- في جويلية (2000) أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية.

* IASC: International Accounting Standards Committee.

– وفي 01 أفريل 2001، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)* كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف االمجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بدل من المعايير المحاسبية الدولية (IAS).

الفرع الثاني: إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية.

أصدر مجلس معاير المحاسبة الدولية (IASB) إلى غاية سنة(2009) واحد وأربعون (41) معيارا محاسبيا(IAS) وألغي منها(12) معيار وظهرت معايير جديدة معوضة وعددها (08) معايير إبلاغ مالي(IFRS)، وكما تم إصدار *(IFRS pour PME) في 9 جويلية 2009 وهو خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك صدر (IFRS9) الذي حل محل(IAS39) لكن يفعل في 1 جانفي 2015 و فيما يلي قائمة بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية:

الجدول رقم(1): قائمة معايير المحاسبة الدولية .

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ أخر تعديل
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975	2007
IAS 2	المخزون	1976	2005
IAS 3	القوائم المالية الموحدة	1977	تم إلغاؤه
IAS 4	محاسبة الإهتلاك	1977	تم إلغاؤه
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	1977	تم إلغاؤه
IAS 6	إستجابات المحاسبة للتغير في الأسعار	1978	تم إلغاؤه
IAS 7	قوائم التدفق النقدي	1979	2005
IAS 8	صافي أرباح أو خسائر الفترة، الأخطاء الأساسية و التغيرات في السياسات المحاسبية	1979	2005
IAS 9	تكاليف البحث و التطوير	1980	تم إلغاؤه
IAS 10	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الإقفال	1980	2005
IAS 11	عقود المقاولات	1980	1995
IAS 12	ضرائب الدخل	1981	2000
IAS 13	عرض الأصول المتداولة و الالتزامات قصيرة الأجل	1981	تم إلغاؤه
IAS 14	التقرير القطاعي	1983	تم إلغاؤه

* IASB: International Accounting Standards Board
* PME: Petites et moyennes entreprises.

IAS 15	المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار	1983	تم إلغاؤه
IAS 16	ممتلكات، مصانع آلات	1983	2003
IAS 17	عقود الإيجار	1984	2003
IAS 18	الإيرادات	1984	2003
IAS 19	منافع التقاعد	1985	2006
IAS 20	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	1985	1994
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985	2003
IAS 22	اندماج المشروعات	1985	تم إلغاؤه
IAS 23	تكاليف الإقراض	1986	2007
IAS 24	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	1986	2003
IAS 25	المحاسبة عن الاستثمارات	1987	تم إلغاؤه
IAS 26	المحاسبة و التقرير عن خطط منافع التقاعد	1988	1994
IAS 27	القوائم المالية الموحدة و المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة	1990	2003
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة	1990	2003
IAS 29	التقرير المالي في إقتصاديات التضخم الجامح	1990	2003
IAS 30	الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المتشابهة	1991	تم إلغاؤه
IAS 31	التقرير المالي عن المصالح في المشروعات المشتركة	1992	2003
IAS 32	الأدوات المالية : العرض و الإفصاح	1996	2004
IAS 33	حصة السهم من الأرباح	1998	2003
IAS 34	التقرير المرحلي	1999	1998
IAS 35	الأعمال المؤقتة	1999	تم إلغاؤه
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	1999	2004
IAS 37	المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة	1999	1998
IAS 38	الأصول المعنوية	1999	2004
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	2001	2005
IAS 40	الاستثمار العقاري	2001	2003
IAS 41	الزراعة	2003	2001

المصدر: بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قسنطينة،الجزائر، 2010، ص60.

الجدول رقم(2): قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية.

IFRS1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2003	2004
IFRS2	التسديد على أساس الأسهم	2004	2005
IFRS3	اندماج الأعمال	2004	2004
IFRS4	عقود التأمينات	2004	2005
IFRS5	الأصول غير المتداولة الموجهة للبيع و الأعمال المؤقتة	2004	2005
IFRS6	التنقيب و الموارد المعدنية	2005	2006
IFRS7	الأدوات المالية : الإفصاح	2005	2007
IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006	2009

المصدر : بورويسة سعاد، **مرجع سبق ذكره**، ص60

المطلب الثاني:إطار المعايير المحاسبية الدولية.

تم التطرق في هذا المطلب على المعيار المحاسبي ومجال تطبيقها.

الفرع الأول: مفهوم المعيار المحاسبي ومجال تطبيقها.

أولا: مفهوم المعيار المحاسبي.

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (Standard) الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي، ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين[1].

عرف المعيار المحاسبي على أنه البيان الكتابي الذي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعنصر القوائم المادية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب ولهذا من المهم توفر الشروط المتضمنة في هذا المفهوم في أي أداة قياسية محاسبية لتكتسب صفة المعيار المحاسبي الدولي.

[1] - عزاوي أعمر، بوزيد سايح، **مرجع سبق ذكره**، ص189.

ثانيا: مجال تطبيق المعايير المحاسبية

نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نجده في نصوص تتطلب المعايير ذاتها، بحيث عندما نتكلم على المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية، فإننا نقصد بذلك معالجة الموضوعات المشكلات المحاسبية على المستوى الدولي والتي تخص الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات .

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية (IASB):

أولا: اللجنة المؤسسة لمعايير المحاسبة الدولية(IASCF):

كونت في فيفري (2001) بعد إعادة هيكلة(IASC) التي أصبحت (IASB) وهي تعتبر الهيئة الأم لـ(IASB) ومهمتها متابعة تحسين وتطوير المعايير المحاسبية الدولية ومقرها لندن، تتكون من (22) عضوا يدعون (Trustees) وهم يرشحون لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وينتخب رئيس المجلس من طرف وحدة رئاسية قابلة للتجديد مرة واحدة أيضا وعليهم الاجتماع على الأقل مرتين في السنة زيادة على أنهم يعينون أعضاء (IASB وIFRIC)* ويعملون على حسين أدائها فإنهم يعملون على:

– المصادقة على الموازنة السنوية وتأمين التمويل؛

– دراسة المشاكل الإستراتيجية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية؛

– تحديد طريقة وإجراءات سير كل من(*SAC وIFRIC وIASB)، كما أن لديها لجان هي: لجنة المراجعة، اللجنة الاستشارية، لجنة التعليم، اللجنة التنفيذية، اللجنة المالية، اللجنة المكلفة بالتمويل على المدى الطويل، لجنة التاريخ، لجنة تجديد(les trustees).[1]

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

لقد تمت إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، لتصبح تحت اسم (مجلس معايير المحاسبة الدولية)، حيث تكمن مهام المجلس الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة المالية للشركات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجه وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من 16عضوا، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، يعمل على الأقل 13عضوا منهم بنظام الوقت الكامل، والباقي يعمل وفق نظام الوقت الجزئي، يتكون المجلس من أعضاء موزعين كما يلي :

* IFRIC : Comité internationale des interprétation de la comptabilité financière.
* SAC: Standards Advisory Council.

[1] - حسياني عبد الحميد، **مرجع سبق ذكره**، ص90

- (04) أعضاء من آسيا؛
- (04) أعضاء من أوربا؛
- (04) أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- عضوا من أفريقيا؛
- عضوا (01) من جنوب أمريكا؛
- عضوان(02) من كل المناطق الجغرافية بشرط التوازن الجغرافي الكلي.

ورغم اشتراط تركيبة لأعضاء المجلس بطريقة تضمن التوزيع الجغرافي لتحقيق تمثيل دولي واسع، إلا أن طريقة توزيع الأعضاء هذه جاءت على النحو الذي يعكس سيطرة الدول الكبرى على المجلس، ولقد ظهر مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية والتي بدأ المجلس بإصدارها بهذا الاسم لكي يتم تمييزها عن المعايير الدولية السابقة.

ومن أجل ضمان تجسيد الهدف الرئيسي للمجلس الذي يكمن في تقارب المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية، جاء في تصريح عن رئيس المجلس أنه لابد من الدخول في شراكة مع المجلس الوطنية لضمان هذا التقارب، مما ترتب عنه تخصيص سبعة أعضاء تكون لهم مسؤوليات اتصال رسمية مع المجلس الوطنية لمعايير المحاسبة، لهذا فإن اختيار هؤلاء الأعضاء السبعة يتم بالاتفاق بين الأعضاء الإداريين والمجلس الوطنية[1].

ثالثا: المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC).

يتكون هذا المجلس من (49)عضوا، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة (03) سنوات قابلة للتجديد يتمتع بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة، يرأس(**SAC**) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية(IASB) ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.[2]

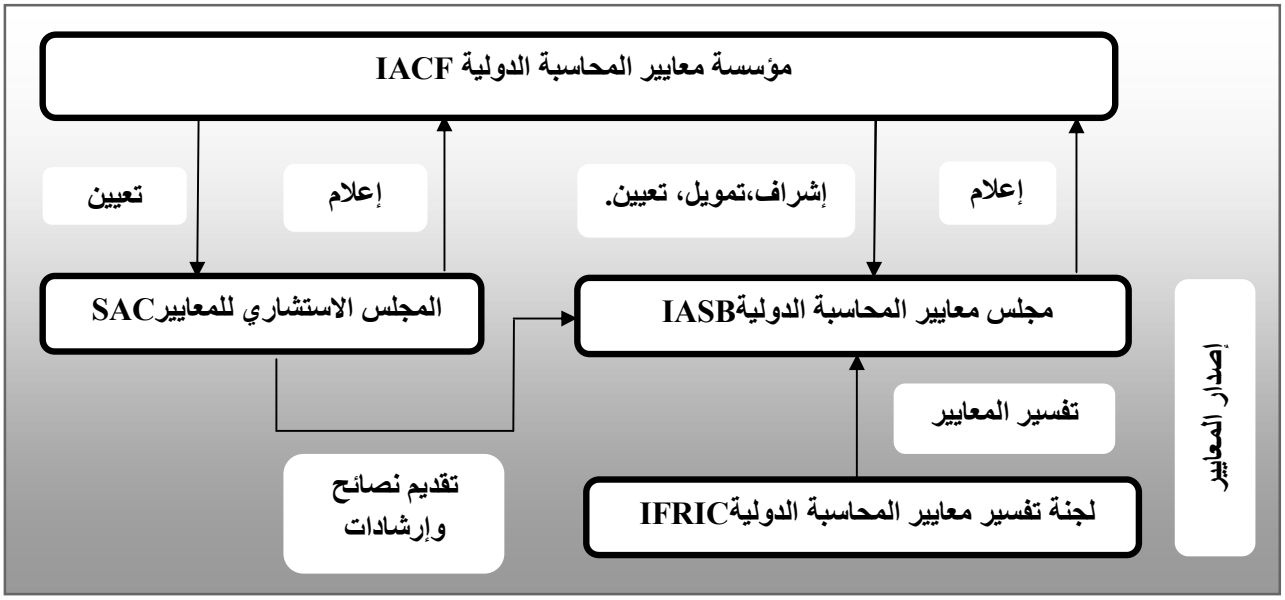
[1] - أمال مهاوة، **إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةIFRS for SMES –دراسة ميدانية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لسنة2010** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية،تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة،2011،ص18.

[2] - حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر- باتنة،2009،ص136.

رابعا: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي(IFRIC).

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC) لتحل محل اللجنة السابقة (SIC)*، وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر(12) عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.[1]

الشكل(06): تنظيم مؤسسة معايير المحاسبة الدولية



المصدر: عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر،2011، ص20.

* SIC: Standing Interpretations Committee

[1] - مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص150.

المطلب الثالث:أهمية وخطوات إصدار المعيار المحاسبي.

الفرع الأول: أهمية إصدار معيار محاسبي.

من أهداف إصدار المعايير لمحاسبية نجد: [1]

– 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 عالميا.

– العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق مايلي:

–التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك.

–إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

–إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

–إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية.

–العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبية الدولية.

أما عن المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فبما أن المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، مما يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية،

[1] - حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر،2008،ص60. نقلا عن الموقع الالكتروني:

http://iefpedia.com/

تم الاطلاع عليه يوم 2014/02/28 على ساعة 19:04سا

وطرق وأساليب إعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر.

الفرع الثاني: خطوات إصدار معيار محاسبي.

إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقا من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تسمى« Due process » ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية:[1]

1- تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف المجلس (IASB) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة؛

2- دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع المنظمين المحليين لهذه الممارسات ومعاييرها؛

3- استشارة المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

4- إنشاء مجلس استشاري لتوجيه(IASB) في أعماله؛

5- نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه (Discussion Document)؛

6- نشر مسودة مشروع المعيار(Exposure Draft) على الجمهور للتعليق عليها ويجب أن يصوت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل، كما يجب أن لا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس، ويمكن نشر فيها أساسات وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها؛

7- الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المحصل عليها خلال مدة التعليق والتي تكون عادة (95) يوم؛

8- النظر إن كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية؛

9- إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية(08) أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (IASB) مع التعليقات التي تحصل عليها.

ملاحظة: إن إجراءات إصدار معيار جديد عادة ما تدوم سنتين.

المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

إن للإفصاح المحاسبي دورا هاما ومميزا في أي شركة كانت فهو يحقق في حالة توفره جوا من الثقة بين المتعاملين، حيث يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية على الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي.

[1] - عكوش محمد أمين، **مرجع سبق ذكره**، ،ص-ص:21-22،

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثر عليه.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي.

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة، وهو انها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغه للمستفيدين منه.[1]

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه «عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها.»[2]

يرى مجلس المبادئ المحاسبي (A.P.B)*:« أن الإفصاح يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة الشركات على سداد التزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة.»[3]

الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمين القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.[4]

كما تم تعريف الإفصاح المحاسبي من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أنه إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة[5]، بمعنى أن يكون الإفصاح عن المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة والتي يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات أو عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

---

[1] – دادة دليلة،**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري 2010**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم تجارية، تخصص محاسبة جبائية، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة، 2013، ص63.

[2] – بن الطاهر حسين، .بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة، يومي06–07 ماي2012، ص9.

* APB: The Accounting Principles Board

[3] - محمد نواف حمدان عابد،**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية،2006،ص88.

[4] – صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر (SCF)** ، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي06/05ماي2013،ص3.

[5] – حسين عبد الجليل آل غزوي،**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية– دراسة ميدانيه على بنك البلاد شركة مساهمة سعودية عامة**، بحث مقدم في إطار برنامج الدراسة لمرحلة ماجستير المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2009، ص11.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي.

قد تشكل قوة ضغط علي الشركة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات بالشكل الذي يؤثر على مفهوم الإفصاح المحاسبي، لذا يمكن القول أن المعلومات التي تناسب بيئة معينة قد لا تتناسب مع بيئة أخرى، ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل البيئية وهي كالآتي:[1]

أولا: البيئة الاقتصادية.

يتأثر الإفصاح المحاسبي بالبيئة الاقتصادية المحيطة وبدرجة النمو الاقتصادي وأدوات السياسة المالية والنقدية والمؤشرات الاقتصادية العامة، والإفصاح المحاسبي يختلف في نطاقه وأهدافه في النظم الاشتراكية عنها في النظم الرأسمالية، ويرجع اختلاف الإفصاح إلى اختلاف تطور أسواق رأس المال ونوع الشركات وطبيعة ملكية الأسهم التي تعطي الحافز إلى الإفصاح الاختياري، ويتوقف الإفصاح المحاسبي على طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع ويختلف في مفهومه في ظل النظم الاشتراكية عنه في النظم الرأسمالية، حيث يهدف في النظم الاشتراكية إلى توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إعداد وتقيم ورقابة تنفيذ الخطط المركزية، أما في ظل النظام الرأسمالي فإن مفهوم الإفصاح أوسع وأشمل حيث يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات لاقتصاد السوق.

ثانيا: البيئة الثقافية والاجتماعية.

تعبر البيئة الثقافية والاجتماعية عن النظام الأسري والتعليم والديانة السائدة في المجتمع وهذه العوامل لها أثر كبير في تقيم مدى ملائمة المعلومات لمستخدميها، حيث يعتبر كل فرد في المجتمع له نظامه الخاص بتقييم الاستراتيجيات والبدائل المتاحة لها وهذا التقييم يبين فكرة المجتمع عن الرفاهية والأولويات المختلفة في اختيار البدائل التي تتأثر بالقيم الثقافية والاجتماعية السائدة في المجتمع، مما يؤثر بالتبعية على مفهوم الإفصاح ونطاقه، والقيم الاجتماعية والتي تشتق من ثقافة المجتمع تؤثر علي الثقافة المحاسبية.

ثالثا: البيئة السياسية.

تؤثر طبيعة النظام السياسي وخصوصا درجة الوعي بالحاجة إلي الرقابة علي النشاط الاقتصادي وتأثير الرأي العام على الإفصاح، ولقد ثبت أثر تعاظم البعد السياسي في عالم المحاسبة وفي مجال اقتراح المعايير المحاسبية الخاصة بوظيفتي القياس والإفصاح، وبات واضحا ما تحتاج إلية المهنة من ضرورة أن تأخذ البعد السياسي متعاظم الأثر على مختلف القرارات المحاسبية بالجدية اللازمة حتى يكون الأداء المهني متوافقا مع الظروف الحالية وتؤثر الحرية السياسية في المجتمع على حرية المحاسب في أداء دوره في مجال الإفصاح، ففي ظل المجتمع غير الديمقراطي فإنه لا يمكن تصور وجود مهنة

---

[1] – سامي يوسف كمال محمد،" **الافصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الاسلامية واثرة علي ترويجها**، مقترح بحث للحصول علي ماجستير في المحاسبة، جامعة بنها،2001،ص-ص:8-9، نقلا عن الموقع الالكتروني:

http://iefpedia.com/arab/wp-content

تم الاطلاع عليه يوم 2014/02/23 على الساعة 21:36.

محاسبية قوية تأخذ بالإفصاح العادل، وعلى العكس من ذلك ففي ظل المجتمع الديمقراطي يكون تدخل السلطات وجمعيات الضغط على عملية الإفصاح أقل.

رابعا: متغيرات أخرى.

وتشمل هذه العوامل ما يلي:

1- البيئة القانونية والتشريعية:

يعتبر تدخل السلطات وما يترتب عليه من قوانين، له آثار واضحة على الإفصاح المحاسبي، ويمكن تحديد عناصر هذا التدخل فيما يلي:

1- تطور الشكل القانوني للمشروع وارتباطه بتطور الأنشطة الاقتصادية.

2- تدخل الدولة من خلال التشريعات في طرق عرض وإعداد القوائم المالية.

3- تدخل الدولة في السياسة المالية والضريبية وإعداد وتنظيم المحاسبة الضريبية والحسابات والقوائم المالية التي تتم المحاسبة علي أساسها.

2- بيئة الأعمال:

من حيث طبيعة المشروع وأشكال الملكية وكفاءة الإدارة، ولاشك إنه مع انتشار نظم شركات المساهمة، وإتباع سياسة الإنتاج الكبير، وما صاحب ذلك من انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى الحاجة الماسة لوجود إفصاح خارجي يوفر التقارير المالية للأطراف الخارجية لمساعدتها في اتخاذ القرارات بالإضافة إلى الإفصاح الداخلي.

3- أسواق رأس المال:

تؤثر درجة التقدم في أسواق رأس المال في مفهوم وحدود الإفصاح المحاسبي من حيث تنظيمها والرقابة عليها ودرجة كفاءتها ويلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة لسوق رأس المال من حيث الأسعار المناسبة للأسهم ، وتحقيق التوازن بين درجة المخاطرة والعائد الذي تحققه هذه الأسهم والأدوات المالية الأخرى ، وكلما زادت درجة كفاءة سوق رأس المال زاد دور الإفصاح المحاسبي فيه.

4- التعليم المحاسبي والمؤسسات العملية والعلمية:

يؤثر تطور التعليم المحاسبي، ومدي توافر المؤسسات العلمية والعملية وكفاءتها على عملية الإفصاح، حيث يجب أن يلازم الإفصاح المحاسبي قواعد إرشادية تفي بمتطلبات الهيئات المهنية والعلمية وما يصدر عنها من قواعد ومعايير وتشريعات.

المطلب الثاني: أنواع وشروط الإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي

يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط على خبرة القارئ ولكن يعتمد أيضا على مستوى الإفصاح المطلوب، وهناك عدة أنواع للإفصاح يتم تقسيمها حسب الأهداف وطبقا للتشريعات:

أولا- الإفصاح المحاسبي حسب الهدف: للإفصاح عدة تصنيفات حسب الأهداف وهي كالتالي:[1]

1- الإفصاح الكامل:

يوجد للإفصاح صفات عدة لتحديد القدر الملائم من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها، ويبين أن هناك إجماع عام في المحاسبة بأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكون كاملاً (يسمى أيضا شاملاً) ومناسباً وعادلاً، ويتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على الشركة خلال الفترة، أي أن الإفصاح الكامل يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم في التقارير، مع الاعتراف مسبقاً بأن عرض كل المعلومات الجوهرية عن القوائم المالية (حساب النتائج، مركز مالي، تدفقات نقدية ، تغيرات حقوق المساهمين) يبقى هدفاً صعب المنال.

2- الإفصاح الكافي:

هو الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات وأن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمنظمة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.

3- الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

4- الإفصاح التفاضلي:

إن التسمية نفسها تفصح عن المضمون، حيث يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم

[1] عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة- فلسطين دراسة تحليلية تطبيقية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2009، ص-ص:24-27.

لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة.

على ذلك فإن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهاً متزايداً نحو التوسع فالإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم، ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم محدد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين، بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها.

5- الإفصاح الشامل:

الإفصاح الشامل لا يعني أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي وعادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من أجل تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ووفقا للبديل الأول يفصح عن قدر كاف من المعلومات قد تستلزم مزيد من الوقت والجهد لتحليلها وإستعابها، فظلا عن زيادة تكاليف إعدادها، وقد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب العناصر الهامة الواجب إبرازها والتأكد عليها أما البديل الثاني فهو الإفصاح عن المعلومات في شكل مختصر بحيث يسهل فهمها، ولكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سببا في تظليل وسوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات.

6- الإفصاح التام:

هناك إجماع عام في المحاسبة حول ضرورة توفير الإفصاح التام والصادق والمناسب، ويتطلب الإفصاح التام أن تصمم وتعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على الشركة خلال الدورة، وأن تتضمن هذه القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي أو المتوسط، وعدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

7- الإفصاح الوقائي أو التقليدي:

هذا النوع من الإفصاح يعتمد مفهوم الإفصاح الشامل ك ما هو مطبق في النموذج المحاسبي المعاصر، وتمثل فئة المساهمين والمقرضين أو الدائنين - المستثمرين الخارجين عموما - المحور الأساسي لتحديد مضمون وأدوات هذا الإفصاح.

8- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي:

يفترض هذا الإفصاح مستثمرا فصيحا ذا دراية وإطلاع واسعين، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، ويتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع

في الإفصاح والتعدد في مجالاته وبالتركيز ليس فقط على المعلومات المالية، وإنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية، مثل معلومات عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، وعن كفاية ومؤهلات العاملين، وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم.

ثانيا- الإفصاح المحاسبي طبقا للتشريعات:

يتم تصنيف الإفصاح المحاسبي طبقا للتشريعات كما يلي:[1]

1- الإفصاح الاختياري:

يتم وفقًا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل. غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضا قصر النظر بشأن المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة.

ب - الإفصاح الإجباري:

نظرًا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ونظرا لتضارب المصالح بين مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشات على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

الفرع الثاني: شروط الإفصاح

هناك عدة شروط لا بد من توافرها ووجودها في القوائم المالية، وذلك حسب وجهة نظر الباحث:[2]

1. أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها ويجب أن يكون الإفصاح في هذه القوائم واضحا وبدون أي غموض مع مراعاة عامل الزمن بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها.
2. يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجهاً لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.
3. يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير، وغالباً ما يتم تقسيم التكلفة إلى تكلفة مباشرة وتكلفة غير مباشرة، وتتمثل التكلفة المباشرة للإفصاح في العناصر التالية:
   - تكلفة تجميع وتشغيل البيانات.
   - تكلفة الطباعة.

---

[1] - بالعيد محمد الكامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر)**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2011،ص15.

[2] -محمد نواف حمدان عابد، **مرجع سبق ذكره**،ص90.

- تكلفة المراجعة.
- تكاليف النشر.

أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فهي تتمثل في التأثير السلبي الذي يمكن أن تسببه المعلومات المفصح عنها على مصالح الشركات.

4. يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدي القوائم المالية حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات.
5. يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

المطلب الثالث: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي.

في هذا المطلب تناولت مقومات الإفصاح المحاسبي وأساليبه، وهذا كمايلي:

الفرع الأول: المقومات الأساسية للإفصاح.

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية وهي:[1]

أولا- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:

إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبة وتباين طرق استخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

ثانيا – تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

إن تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملاءمة، وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

إذن من أجل الحكم على المعلومات بدرجة الملاءمة وعدم الملاءمة يجب تحديد الغرض من استخدامها أولا. إن عملية إعداد القوائم المالية تخضع للمبادئ وأعراف وفراضيات مقبولة قبولا عاما، مما يوجب وضع قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات المحتواة في القوائم ومن بين أهم القيود هي الأهمية النسبية والحيطة والحذر.

ثالثا – تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الإطلاع.

[1] – صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص4-5

رغم تطور وتعدد أساليب العرض إلا أن أسلوب القوائم المالية الأساسية، وإضافة الملحقات والإيضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم.

رابعا- تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات:

وهو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية، ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب أو تباعد الفترات الزمنية.

الفرع الثاني: أساليب وطرق الإفصاح.

جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تؤثر على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكمله تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومات الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.[1]

يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي التي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهم واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية، ونذكرها على النحو التالي:[2]

1- **الإفصاح من خلال القوائم المالية:** حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم الشركة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.

2- **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها:** مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.

---

[1] - عبد المنعم عطا العلول، مرجع سبق ذكره،ص35

[2] - مجدي احمد الجعبرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد(09)، 2011/04/27،ص8، نقلا عن الموقع الاكتروني: http://www.ao-academy.org/wesima_articles/index-20110427-2381.html، بتاريخ 2014/02/24، على الساعة15:59سا

3- **المعلومات بين الأقواس:** ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين، الأصول المقيدة برهن أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.

4- **الملاحظات والهوامش :**تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

5- **التقارير والجداول الملحقة:** وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

6- **تقرير رئيس مجلس الإدارة:** وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

7- **تقرير المراجع الخارجي:** ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية، حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية.

إن أهم العوامل التي من اجلها نهتم بتطبيق قواعد حوكمة الشركات هو إعادة الثقة للمتعاملين في أسواق الأوراق المالية وذلك بعد الزلازل التي انهارت معه الكثير من الشركات العملاقة والتي يمكن أن نؤكد أن معظمها قد افتقدت إلى دقة البيانات والمعلومات المحاسبية، حيث تعتبر المعلومات المحاسبية (مخرجات نظام المعلومات المحاسبية)، العصب الرئيسي لإدارة أي مشروع اقتصادي، فهي وسيلة اتصال بين الشركة ومستخدمي المعلومات المحاسبية عند عملية اتخاذ القرارات، حيث تعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال القوائم والتقارير المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مفاهيم عن المعلومات المحاسبية.

رغم من أن المعرفة بالأمور المحاسبية، تعتبر فرصة أولى لفهم هذه المعرفة ضمن إطار المعلومات المحاسبية، سنبدأ بعرض المصطلحات المهمة وبصورة مستقلة مثل "المحاسبة والمعلومات" لكي بعدها نستطيع أن نقوم بتعريف ونضع أهداف لمعلومات المحاسبية.

المحاسبة لها مظاهر متعددة منها:[1]

أنها كنظام معلومات يوظف عمليات الشركات لتوليد معلومات ملائمة ومن ضمن تلك العمليات:

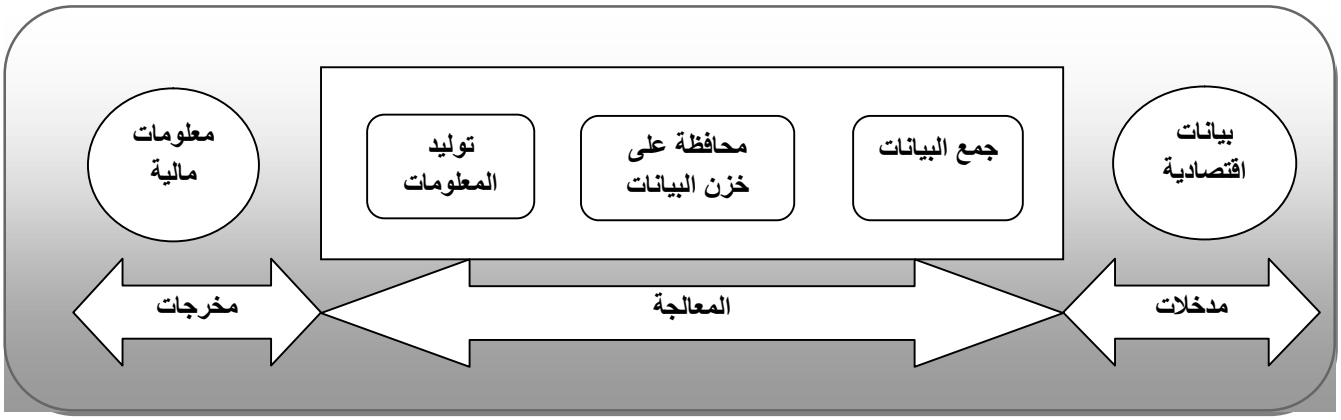
1- تسجيل البيانات الاقتصادية (جمع البيانات)؛

2- المحافظة على خزن البيانات؛

3- تحضير معلومات كمية وبشكل مالي(توليد المعلومات).

المحاسبة يمكن أن تعرض كمعلومات مالية ضرورية لعموم وظائف الوحدة، حيث أن المعلومات الرئيسية الأكيدة على سبيل المثال تعكس نتائج العمليات خلال الفترات المحاسبية وحالة الموجودات وحق الملكية في نهاية الفترات، حيث أن المستخدمين الداخليين والخارجيين يستخدمون المعلومات للأغراض المختلفة.

الشكل رقم(07): العمليات ضمن الأنشطة المحاسبية



المصدر: إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص24

تعرف المعلومات على أنها هي بيانات عولجت من خلال خطوات ومراحل مرت بها عملية المعالجة لتحويل البيانات إلى معلومات، وهذه الخطوات والمراحل هي:جمع البيانات، وتبويبها، وتصنيفها، تحليلها وتفسيرها، وتخزينها واسترجاعها، حتى تصبح ذات دلالة مبينة وذات معنى وقيمة، وبالتالي تقودنا إلى اتخاذ القرارات.[2]

كما تعرف على أنها هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في اتخاذ القرار والتنبؤ بالمستقبل، وتكون القوائم المالية كمية كالقوائم المالية وتقارير

[1] - .إبراهيم الجزراوي،عامر الجنابي، **أساسيات المعلومات المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،الاردن،2009، ص24.

[2] - نهاد اسحق عبد السلام أبوهويدي، **دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي(دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،2011، ص16.

الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار.[1]

كما يمكن تعريفها على أنها:«مجموعة البيانات التي جمعت وأعدت بطريقة ما جعلتها صالحة للاستخدام بالنسبة لمستقبلها أو مستخدمها، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة.»[2]

تعرف المعلومات المحاسبية على أنها:«مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقًا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.»[3]

لقد عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبة على أنها:«نظام معلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع بين البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة، معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بمنتج نهائي وهو المعلومات ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.»[4]

الفرع الثاني: أهمية المعلومة المحاسبية

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية والتي يمكن ذكرها فيما يلي:[5]

1- العوامل الاقتصادية:

لقد أدى كبر حجم المشروعات وتنوع أهدافها وظهور الشركات متعددة الجنسيات وانتشار التجارة الإلكترونية وفي ظل الظروف الاقتصادية العالمية التي تعاني من استمرار حالة التضخم وارتفاع معدلاتها بالإضافة إلى اقتصاديات العولمة ومخاطرها إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك لضمان بقاء هذه الشركات واستمرارها.

---

[1] - عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،2012، ص34.

[2] - خليل الرفاعي وأخرون، **اثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين(دراسة حالة سوق عمان المالي)** ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة،2009، ص07.

3 - أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،2006،ص32.

[4] - حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختباريه على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في محاسبة/ التحليل المالي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010،ص37.

[5] - أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سبق ذكره**،ص- ص: 37-39.

2- العوامل البيئية والاجتماعية:

أدى اتساع حجم الشركات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية بالمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما أدى إلى تنامي الحاجة إلى المعلومات الملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الأهداف.

3- العوامل القانونية والتشريعية:

حيث تفرض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.

4- العوامل الجغرافية:

حيث أدى وجود المنشآت التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية المتكررة إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية.

5- العوامل الثقافية:

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار. كما ترتبط نظم المعلومات المحاسبية بمفاهيم الجودة الشاملة وتحقيق الميزة التنافسية وتسعير، المنتجات وتخطيط العملية الإدارية.

6- العوامل الإدارية:

تواجه إدارة المنشآت أنواعًا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية الأولية لأغراض التخطيط ومعلومات التغذية العكسية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية.

أدت هذه العوامل إلى تنامي دور المعلومات المحاسبية وأهميتها وتزايد الحاجة إليها، وذلك انطلاقا من صلتها الوثيقة بالعملية الإدارية ووظائفها المتعددة.

إن المحاسبة تهتم بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة في كافة المنشآت سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح، وهناك العديد من الجهات الخارجية والداخلية للمنشأة التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية لاتخاذ قراراتها المتنوعة. ومن الأمثلة على اتخاذ القرارات لمستخدمي المعلومات المحاسبية ما يلي:

1- القرارات المتعلقة باستثمار الأموال في منشأة معينة؛

2- القرارات المتعلقة بفرض الضرائب والمراقبة على المنشآت؛

3- القرارات التي تتخذها إدارة الشركة والمتعلقة بممارسة الوظائف الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه وإشراف ورقابة؛

4- القرارات المتعلقة بالعاملين في الشركة الحاليين والمحتملين؛

5- القرارات المتعلقة بعملاء الشركة وموردیها.

الفرع الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية :

أولا- الخصائص الأساسية:

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الغاية المرجوة منها يجب أن تتمتع بالخواص الأساسية التالية:[1]

1) الملائمة:

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة يتعين أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، والملائمة متطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقويم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها، والمساهمة في تحقيق أهداف الشركة.

وتعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة وذات أهمية إذا كان الإفصاح عنها أو عدمه تأثير في قرار مستخدمي هذه المعلومات، وقد وصفت مجمع المحاسبين الأمريكيين معيار الملائمة أنه « المعيار الأساسي للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية.»

2) **المصداقية:** أي أن تحتوي المعلومات المحاسبية على درجة من إمكانية التحقق منها أو موضوعية مستندة إلى أدلة إثبات كافية، وأن تكون خالية من التحيز الذي قد يكون ناتجاً عن استخدام أساليب غير ملائمة في الحصول على المعلومات المحاسبية، أو أن تكون مهيأة وفقاً لما يرغبه متخذ القرار في الشركة.

3) **الدقة:** قد يسبب عدم توافر الدقة في المعلومات المحاسبية حالة من عدم التثبت من هذه المعلومات بسبب وجود الأخطاء فيها، وبالتالي تؤدي إلى عدم الدقة في التوقعات المستقبلية، وقد ينتج عدم الدقة من وجود التباين بين المعلومات المجهزة للفريق الإداري ونفس المشكلة محل اتخاذ القرار وقد يعزى ذلك إلى وجود خطأ في القياس المحاسبي للأحداث أو خطأ في نقل المعلومات إلى متخذ القرار.

4) **التوقيت:** يعتبر التوقيت عنصرًا مهماً من عناصر النجاح في اتخاذ القرار. إذ لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا لم تتوفر لمتخذ القرار في الوقت المناسب، ومن ناحية أخرى فإن عدم وصول المعلومات المحاسبية في وقتها للفريق الإداري قد يؤدي إلى تأخير عملية اتخاذ

[1] - بسام محمود احمد، **دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين،2006، ص-ص:21-23.

القرار خصوصاً إذا كانت هذه المعلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والتخطيط أو وضع المعايير والأرقام التقديرية عبر شكل خطط أو موازنات تقديرية.

5) **الفهم والاستيعاب:** يتوقف تأثر المعلومات المحاسبية في القرارات الإدارية على مدى استيعاب الفريق الإداري لهذه المعلومات، حتى تكون قابلة للفهم ومبسطة وذات دلالة دون اللجوء إلى بيانات مفصلة، ويشترط في المعلومات أن تكون قابلة للقياس ومفهومة من مستخدم هذه المعلومات لكي يدرك ما تدل عليه، وقابلة للمقارنة أيضاً مع منشآت أخرى لنفس النشاط أو عن سنوات أخرى للمنشأة نفسها، وبسيطة بحيث تكون ضمن حدود الأفق الفكري لأعضاء الفريق الإداري إذ أن القابلية البشرية على استيعاب المعلومات محدود.

6) **الأهمية:** تؤدي المعلومات المحاسبية دورها إذا توافرت صفة الأهمية النسبية بها، أي أن تكون مصدراً لمعلومات مهمة تدخل في صياغة واتخاذ القرار ويؤدي إهمالها إلى خلل فيه، مع الأخذ بالاعتبار الموازنة بين الإفصاح التفصيلي عن معلومات مهمة وعدم إغفال أو إخفاء تلك البنود أو الأحداث الهامة التي قد يكون لها أثر في اتخاذ القرار واستخدامها في التخطيط والرقابة.

7) **الكفاية:** يتوقف معيار الكفاية في المعلومات المحاسبية على كمية المعلومات ونوعيتها ومدى استيعابها من أعضاء الفريق الإداري بحيث تشبع حاجاتهم من المعلومات وتعطي مردوداً أكبر من كلفة تحضيرها أو تهيئتها وإعدادها.

ثانيا- الخصائص الثانوية:

بموجب تصنيف (FASB) تشمل الخصائص الثانوية على القابلية على المقارنة والاتساق أو الثبات وان كل من هاتين الخاصتين يجب أن تتصف بها المعلومات المالية المفيدة ولكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصتي الملائمة والموثوقية فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات لا يجعلها لوحدها مفيدة ما لم تتوفر خاصيتي الملائمة والموثوقية:

1) القابلية للمقارنة:

يؤدي استخدام السياسات المحاسبية إلى تباين المعلومات المحاسبية المتعلقة بالشركة، مما يسبب صعوبة في إجراء المقارنات بين النتائج المالية للمنشأة لفترات محاسبية متتالية كما يحد من إجراء المقارنات والتحليلات القطاعية.

عرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات على مستوى القطاع ككل أم على المستوى الداخلي للشركة يحقق قدرًا من الدقة أكبر في تقييم الأداء وتحسين التنبؤات وترشيد القرارات الإدارية.[1]

[1] - أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سبق ذكره**، ص53

2) الاتساق أو الثبات:

وتعني الثبات في استخدام الطرائق المحاسبية (مثلاً تقويم المخزون السلعي) التي تؤدي إلى مقارنة النتائج لنفس المنظمة لفترات مالية مختلفة وفي حالة الخروج عن هذه الخاصية توجب الإفصاح عن الأثر الكمي للتغير وسبب هذا التغير.

بعد أن تم توضيح مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المالية سيتم بيان أثرها على بيانات ومعلومات أضرار الحرب الناتجة عن نظام الإبلاغ المالي لعام (2003)، من خلال الجانب العملي للبحث.[1]

المطلب الثاني:المعلومات المحاسبية من حيث التصنيف والاستخدام والمصدر.

تم التطرق في هذا المطلب إلى تصنيف المعلومات المحاسبية، تصنيفها ومصدر المعلومة وهي كالتالي:

الفرع الأول: تصنيف المعلومات المحاسبية

يختلف تصنيف المعلومات المحاسبية وتبويبها تبعًا لاعتبارات عديدة، ويمكن تصنيف المعلومات كما يلي:[2]

1- من حيث دلالتها:

أ- **معلومات تاريخية:** وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (المركز المالي، حساب النتائج...الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة الشركة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في تقنية الأداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية.

ب- **معلومات حالية:** وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة وتتوفر فيها المميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة؛
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

ج- **معلومات مستقبلية:** وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات

[1] - زينب عباس حميدي،**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)**، مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 75 ،2009،ص:44.

[2] - أحمد عبد الهادي شبير، مرجع سبق ذكره، ص42-45

معيارًا وأساسًا للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

2- من حيث مصدرها:

أ- **معلومات داخلية:** وهي معلومات تعبر عن أحداث ووقائع تمت داخل الشركة ويتم الحصول عليها من الأفراد والأقسام الداخلية، وتتمثل هذه المعلومات في التقارير والكشوفات اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمنشأة.

ب- معلومات خارجية: وهي معلومات يتم الحصول عليها من مصادر خارجية كالعملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها، وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق وتحتوي على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل وقوعها، وغالبًا ما تكون هذه المعلومات على شكل نشرات إحصائية تفسر الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للبيئة المحيطة.

3- **من حيث درجة تكرارها:**

أ- **معلومات دورية:** وهي معلومات يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة (سنويًا، شهريًا، أسبوعيًا).

ب- معلومات غير دورية: وتتمثل في المعلومات التي تستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة كدراسات الجدوى الاقتصادية.

4- من حيث توقيت الحصول عليها:

أ -**معلومات فورية:** وهي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها وتكون معدة ومجهزة مسبقًا وهي بالتالي مفيدة وبدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات التشغيلية.

ب- معلومات غير فورية: وهي معلومات غير متوفرة عند الحاجة إليها مما يتطلب وقتًا أطول في إعدادها وتجهيزها وترتبط عادة بالقرارات الإستراتيجية الشركة.

5- من حيث متطلباتها العملية:

أ -**معلومات إجرائية:** وهي معلومات تتطلب من متلقيها اتخاذ إجراءات معينة على الفور أو في وقت لاحق.

ب -معلومات غير إجرائية: وهي معلومات خبرية توضح أحداث وعمليات تمت في وقت سابق ولا يتطلب من متلقيها اتخاذ أي إجراء.

6 - من حيث ارتباطها بالزمن:

أ- **معلومات جامدة:** إذا عبرت عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة.

ب- معلومات ديناميكية: إذا عبرت عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة زمنية.

7- من حيث ارتباطها بالعملية الإدارية:

أ- **معلومات خاصة بالتخطيط:** وهي المعلومات المالية والمحاسبية التي تساهم في دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها والمفاضلة بينها في صورة مالية كمية ووصفية.

ب- **معلومات خاصة بالرقابة:** وهي معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط للتأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقًا للخطط المرسومة والسياسات والمعايير الموضوعة واكتشاف الانحرافات وتحليلها للتعرف على الأسباب التي أدت لحدوثها وإرسال التقارير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها.

ج- **معلومات خاصة باتخاذ القرارات:** وهي المعلومات المحاسبية المتعلقة بترشيد ومساندة القرارات الإدارية من حيث تحديد البدائل المقترحة للقرار وتقييمها.

تعتبر التقارير الشكل الأكثر استخداما لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية (المعلومات) إلى المستفدين، وتختلف أشكال هذه التقارير بما تحتويه هناك العديد من الأنواع التقارير (معلومات المحاسبية)، وهي كالتالي:[1]

1- من حيث الغرض:

أ- **تقارير الوكالة:** من أمثلتها التقرير السنوي للمنشأة، والتي تبين مدى محافظة إدارة الشركة على الموارد المعهود بها إليها.

ب- **تقارير الالتزام القانونية:** ومن أمثلتها القوائم المالية المنشورة التزاما بالقوانين التي تتطلبها جهات مالية وحكومية معينة.

2- من حيث الوظائف الإدارية:

أ- **تقارير تشغيلية:** التي تركز على الوضع الحالي للنظام العمليات داخل المنظمة، لمساعدة الإدارة التشغيلية في السيطرة مثل تقارير أوامر البيع.

ب- **تقارير تخطيطية:** تحتوي معلومات التي تساهم في دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها، مثل: تقارير موازنة المبيعات.

ج- **تقارير رقابية:** تشتمل على معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي، واكتشاف الانحراف المعيارية وتحليلها والتقرير عنها، لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها.

2- من حيث درجة التجميع:

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

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

1 - عبد الرزاق حسن الشيخ، **مرجع سبق ذكره**،ص-ص:36-37

3- من حيث الدورية:

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

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

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

4- من حيث اتجاه سير التقارير:

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

ب- **تقارير أفقية:** تظم معلومات يتم تبادلها بين المستوى الإدارية.

الفرع الثاني: مستخدمو المعلومات المحاسبية.

إن مستخدمو المعلومات يعتمد على ما يملكه من الخبرة والمهارة في فهم المعلومات المحاسبية والاستفادة منها، وبناء على ذلك فانه يجب إعداد القوائم المالية في ظل فرضية أساسية وهي وجود مستويات متعددة من مستخدمي المعلومات المحاسبية ولكل منها احتياجاته وإمكانياته.

يتم تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى مجموعتين:

1- مجموعة المستخدمين الداخليين. 2- مجموعة المستخدمين الخارجيين.

أولا- المستخدمين الداخليين:

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركة وباستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، فالمديرون يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة الشركة وتقييم أداء المسؤوليين، وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم، المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة مدير التسويق، مشرفي الإنتاج، المدير المالي وموظفو الشركة.[1]

على هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:(هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟ ما هي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات الشركة؟ هل بإمكان الشركة أن تتحمل زيادة رواتب العاملين؟ أي خط إنتاجي هو الأكثر ربحية؟ ما هو حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات؟)، للإجابة عن تلك الأسئلة وعن أسئلة أخرى عديدة تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية، مثلا التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة، الدخل المتوقع من حملة دعاية معينة، ما هي قيمة الديون المستحقة على الشركة؟ ما هي قيمة الديون المستحقة للشركة؟، بالإضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية، مثلا قائمة بالأرباح التي حققتها الشركة في الشهر الماضي، تلبية لاحتياجات

[1]- أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

المستخدمين الداخليين، الإدارة، فقد طور علم المحاسبة فروعا محاسبية تقدم لها المعلومات اللازمة، مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.[1]

ثانيا- المستخدمين الخارجيين :

توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية. ويمكن تقسيمهم إلى نوعين:

1- فئات التي لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة.

2- فئات لها مصالح مالية غير مباشرة في المؤسسة.

1- الفئات التي لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة: تتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:[2]

1-1- المستثمرون الحاليون والمرتقبون (ملاك المؤسسة: فرد أم شركاء أم مساهمون): وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها. ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم الشركة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

1-2- المقرضون الحاليون والمرتقبون(البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين):هم الذين يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة الشركة على سداد ديونها والتزاماتها.

1-3- العاملون الحاليون والمرتقبون: يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للشركة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك الشركة، فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

1-**4- النقابات العمالية:** فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في الشركة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل.

2- **الفئات التي لها مصالح غير مباشرة في الشركة:** الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة تتمثل في الأطراف التالية:

2-1- **الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة :** ومن أمثلتها:

أ- **مصلحة الضرائب** :والتي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركة (قائمة المركز المالي أو الميزانية وقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر (لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على الشركة.

---

[1] - سليمان عتير، **دور رقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر -بسكرة، الجزائر،2012،ص16.

[2]- رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، فوز الدين أبو جاموس، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص-ص:28-29

ب- مصلحة الإحصاءات :وتهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمراعاتها في حساب الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية (إعداد الحسابات القومية).

2-2- السلطات القضائية: فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس والمنازعات القضائية.

2-3- المحللون الماليون والوسطاء الماليين: فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية.

2-4- المستهلكون أو العملاء: حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة، كما يهمهم تقييم مقدرة الشركة في الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج.

2-5- المخططون الاقتصاديون: فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.

الجدول رقم (3): فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية

مستخدمين داخليين	مستخدمين خارجيين	
لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية غير مباشرة
الفريق الإداري في الشركة بكافة مستوياته ➢ رئيس وأعضاء مجلس الإدارة. ➢ مدراء (تسويق، انتاج، مالي...). ➢ مشرفو الإنتاج. ➢ موظفون وعاملون.	➢ مستثمرون حاليون ومرتقبون. ➢ مقرضون حاليون ومرتقبون. ➢ عاملون حاليون ومرتقبون. ➢ النقابات العمالية.	➢ دوائر حكومية. ➢ سلطات قضائية. ➢ محللون ماليون. ➢ بورصة الأوراق المالية ووسطاء ماليون. ➢ مستهلكون أو عملاء. ➢ مخططون.

المصدر: أحمد عبد الهادي شبير، **مرجع سبق ذكره**، ص64.

الفرع الثالث: مصادر المعلومات المحاسبية.

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة وتتمثل في:

أولا –القوائم المالية:

القوائم المالية من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي من أهم أنواع التقارير المحاسبية وتعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) فان مكونات القوائم تتمثل في[1]:

- **قائمة المركز المالي:** تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للشركة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- **قائمة حساب النتائج:** يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة الشركة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول مدة وأخرها)، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح.
- **قائمة جدول سيولة الخزينة:** هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في الشركة، وبالتالي يحدد مقبوضات (مصادر السيولة) والمصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة، كما يوفر معلومات حول المقبوضات النقدية للشركة والمدفوعات النقدية خلال الفترة المحاسبية.
- **قائمة تغيرات الأموال الخاصة :** تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى.
- **الملحق:** يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.

[1] - وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الميدان في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وجباية معمقة، الجزائر،2013،ص-ص:5-6

ثانيا –تقرير مراجع الحسابات:

إن أنظمة المعلومات أصبحت من البديهيات، حيث تصمم أنظمة المعلومات الحالية بقاعدة بيانات، لذلك يجب على مراجع الحسابات إعطاء أولوية لكل التكنولوجيات الجديدة، لاستخراج كميات مهمة لبيانات نظام معلومات زبائنه في إطار مهمته[1]، حيث يوضح المراجع رأيه حول فحص القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لحقيقة الشركة لفترة مالية معينة، كما يوضح مدى توافق إعداد القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا التقرير يعتبر مفيد لمستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بإمكانية الوثوق والاعتماد على القوائم المالية.

ثالثا –تقرير مجلس الإدارة:

يتضمن تقرير مجلس الإدارة معلومات عن الشركة وأهدافها، وكذلك المعلومات عن الأنشطة التشغيلية والتمويلية، بالإضافة إلى معلومات عن الأداء المستقبلي للمنشأة، يحتوي هذا التقرير غالبا معلومات مالية وغير مالية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرار، وقد نصت الفقرة رقم(01) في إطار إعداد وعرض البيانات المالية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية أن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية المنشورة يقع على عاتق الإدارة.[2]

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف جودة المعلومات.

تشير أدبيات الجودة (quality literature) إلى أهمية والتركيز مفهوم مرونة الاستخدام (fitness for use) ويؤكد هذا المفهوم على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات في معنى جودتها بإعتبار أن المستخدم النهائي هو الفيصل في الحكم على مدى جودتها وملائمتها، وعرفت جودة البيانات (Data quality) بأنها البيانات الملائمة التي تناسب حجم المستخدم النهائي، حيث يتم إعداد البيانات عالية الجودة للوصول إلى معلومات مواتية في ضوء مجموعة المعايير المرجعية أن مصطلح جودة البيانات(quality Data) يشر إلى مرونة وذكاء استخدامها (fitness for use).[3]

---

[1] - سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، محور المداخلة مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS–IFR)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA) التحدي، جامعة سعد دحلب– البليدة، الجزائر، يومي13–14 ديسمبر 2011، ص6

[2] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر –باتنة، الجزائر، 2009، ص93.

[3] -عوض الله جعفر الحسين، **أهمية جودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية**، مجلة التقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد12، العدد(2)،2011، ص113.

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.[1]

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[2]

الفرع الثاني: معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية.

نظرًا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:[3]

أولا- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

أ -**المنفعة الشكلية** : وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب -**المنفعة الزمنية** :وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ج -**المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

ثانيا- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

---

[1] - مبروك قدوري، **مرجع سبق ذكره**، ص86.

2- منذر يحيى الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية-غزة، فلسطين، 2009،ص41.

[3] - عبد الرازق حسن الشيخ، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص44-45.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

ثالثا –الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعبر الفاعلية عن مدى ودرجة تحقيق الشركات لأهدافها من خلال موارد محددة، ولذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

رابعا– التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

خامسا –الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة حسب استخدام الموارد، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمته المعلومة.

كما توجد معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية وهي كالتالي:[1]

1– معايير قانونية:

تسعى العديد من الشركات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه الشركات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في الشركة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2– معايير رقابية.

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والإطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

[1] - هوام جمعة، لعشوري نوال، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

إن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدي الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة الشركة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

3- معايير مهنية.

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة، يتضح أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح الشركة.

4- معايير فنية.

توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة. ولذلك فإن مهنه المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأحرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.

المبحث الأول: إعداد الإستبيان وتفريغ بياناته.
المطلب الأول: منهج البحث وطرق جمع البيانات وتحليلها.
الفرع الأول: عينة ومجتمع الدراسة:

أولا: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مستخدمو البيانات المالية، وقد اختار الباحث فئة المستثمرين كممثل لمستخدمي البيانات المالية، وذلك باعتبارها الفئة الأكثر اعتمادًا على تلك البيانات كمصدر للمعلومات في اتخاذ القرارات. وتم اختيار مفردات عينة البحث منهم من بين المستثمرين من المؤسسات والممثلين بالشركات والأساتذة الاكاديمين والبالغ **عددهم (95) مفردة،** وذلك لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على نتائج أكثر دقة.

الثانيا: عينة الدراسة

تم تحديد عينة الدراسة مجتمع الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (95) مفردة، وتم توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة، واسترداد منها (88) استبانه، وبعد تفحص الاستبيان تم استبعاد (7) استبيان نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، وبذلك يكون عدد الاستبيان الخاضعة للدراسة (88) استبانه.

الفرع الثاني : منهجية الدراسة وأسلوب جمع البيانات.

أولا– منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث، حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس بغرض التعرف على مدى تأثير قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بالاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات.

أ– البيانات الأولية:

تم إعداد استبانه الدراسة توزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة الإحصائي SPSS حول موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ب– البيانات الثانوية:

وتتم من خلال مراجعة الكتب والدوريات واستخدام الانترنت والأبحاث والدراسات السابقة التي تساهم في إثراء هذه الدراسة.

ثانيا– أسلوب جمع بيانات الدراسة:

لجمع بيانات البحث اللازمة للإجابة عن تساؤلات البحث، قام الباحث باستخدام الاستبانه، حيث تم إعداد ها على النحو التالي:

1–إعداد استبانه أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

2–عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.

3– تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

4–عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.

5–إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.

6–توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم تقسيم إستبانة الدراسة من فرعين هما:

الفرع الأول: يتكون من أربعة بنود وهي البيانات العامة والمتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، وأخيرا الخبرة المهنية.

الفرع الثاني: يتكون من أربعة محاور تتعلق بتأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (4): يوضح هذه المحاور وعدد فقراتها

الرقم	المحـــــاور	مجال الأسئلة	عدد الفقرات
01	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	من (س1) إلى غاية (س7)	**7**
02	تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	من (س8) إلى غاية (س15)	**8**
03	تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.	من (س16) إلى غاية (س41)	**26**
04	وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.	من (س42) إلى غاية (س57)	**16**
	المجمـــــــوع		**57**

المصدر: من إعداد الطالب.

وقد كانت درجة الإجابة على كل فقرة مكونة من(5) درجات، بحيث الدرجة(5) تمثل أعلى درجة من الموافقة، والدرجة (1) تعني أقل درجة من الموافقة حسب جدول رقم (5).

جدول رقم(5)
مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة	←			→	غير موافق بشدة
الدرجات	5	4	3	2		1

التصنيف موافق بشدة غير موافق بشدة.

المطلب الثاني: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة
الفرع الأول: معالجة نتائج الإستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لإستمارات الإستبيان، قام الباحث بتجميع البيانات المحصل عليها وتفريغها في كل من برنامج (SPSS18) وبرنامج (EXCEL2007) حسب طبيعة المعلومة.

1 – التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها، ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم إعتماد المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.

2– المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم إستخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الإستبيان من فئات الدراسة، حيث تم إعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد رأيهم حول أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

3– الإنحراف المعياري: تم إستخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

4– إختبار ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان، يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات.

5– معامل الصدق(Validity): يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

6– إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف – سمرنوف (Kolmogorov – Smirnov Test): يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي.

7– اختبار الإحصائية(T): يتم استخدام هذا الاختبار للمقارنات الثنائية وفي اختبار فرضيات الإستبيان للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج التي تم التوصل إليها.

الفرع الثاني :عرض وتحليل خصائص العينة المدروسة.

1- الجنـــس:

يوضح الجدول رقم (6)، يتضح أن نسبة الذكور ضعف نسبة الإناث، وأن نسبة الذكور تمثل(62.5%) من أفراد عينة الدراسة أما نسبة الإناث فتمثل(37.5%)، وهذا راجع إلى طبيعة الأعمال التي ترجي بالشركات التي لا تتناسب مع خصائص النساء.

الجدول رقم (6)
توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	55	%62.5
انثى	33	%37.5
المجموع	88	%100

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

2- العمـــــر:

يتضح من الجدول رقم (7)، يبين أن الفئة الأقل من 25 سنة تمثل (11.4%)، والفئة الأقل من 35 سنة تمثل (15.9%)، والفئة أقل من 50 سنة تمثل(42%)، أما الفئة الأكبر من 50 سنة تمثل (30.7%)، نلاحظ أن اغلب أفراد العينة يزيد سنهم عن 35 سنة، وهذا يدل على أن نسبة الشباب قليلة في القطاع الحكومية.

الجدول رقم (7)
توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	10	%11.4
أقل من 35 سنة	14	%15.9
أقل من 50 سنة	37	%42
أكبر من 50 سنة	27	%30.7
المجموع	88	%100

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

3- المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول رقم (8) يتضح أنه أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (33%) ثم يليها حاملي شهادة ماجستير وماستر بنسبة (31.8%)، ثم يليها حاملي شهادة دكتورة بنسبة(20.5%) وأخيرا حاملي شهادات أخرى بنسبة (14.8%)، يبين الجدول التالي من دراسة العينة أن جميع الفئات المستهدفة من حملة الشهادات العلمية الأولي فأعلى ويدل ذلك على أن العينة من المؤهلين علمياً، الأمر الذي يساهم في دقة الإجابات وسلامتها.

الجدول رقم (8)
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	29	%33
ماجستير+ ماستر	28	%31.8
دكتورة	18	%20.5
أخرى (شهادات مهنية)	13	%14.8
المجموع	88	%100

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

4- الخبـــرة:

يبين الجدول رقم(9)، أن (6.8%) من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم (أقــل من سنـة)، و(12.5%) مـن عينة الــدراسة تراوحت سنـوات الخبــرة لديهم من (سنــة1 إلى 3 سنــوات)، و(35.2%) من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم من (4سنوات إلى أقل من 9 سنوات)، و(45.5%) من عينة الدراسة تراوحت سنوات الخبرة لديهم (أكثر من 10 سنوات).

يتضح أن حجم الفئة التي قامت بتعبئة الاستبانة هي أكثر من 10 سنوات مما يعني انعكاس إجابات المبحوثين على سلامة النتائج في ضوء الخبرات المتعددة لهم.

الجدول رقم (9)
توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة

أقل من سنة	6	%6.8
أقل من 4 سنوات	11	%12.5
أقل من 10 سنوات	31	%35.2
أكثر من 10 سنوات	40	%45.5
المجموع	88	%100

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان:

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

الفرع الأول: صدق فقرات الاستبيان :

تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين

1- صدق الأداة 2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة.

أولا- صدق الأداة:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والإدارة والإحصاء على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 88 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ- **الصدق الداخلي لفقرات المحور:**

1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: جود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : وجود أساس لإطار فعال لقواعد حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	متطلبات قواعد الحوكمة تتناسب مع مقدار الإفصاح في الشركات	0,577	,000
02	تقوم الشركات بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.	0,505	,000
03	قوانين الشركات المطبق في الجزائر يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.	0,409	,000
04	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تطوير الحكومة.	0,494	,000
05	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحكومة لأداء الشركات.	0,477	,000
06	تقوم الهئيات الرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحكومة.	0,545	,000
07	توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.	0,657	,000

المصدر : بالإعتماد على مخرجات SPSS.

2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

الجدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة(0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور المحور الثاني: تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملاءمة في الوقت المناسب وقابلة للتنبؤ في قوائمها المالية.	0,6310	,000
02	تعمل الشركة على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.	0,6600	,000
03	تعمل الشركة على توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية بما يساعد المستثمر على تحليل القوائم المالية لإتخاذ قرار الاستثمار المناسب.	0,5990	,000
04	تعمل الشركة على توفير خاصية التماثل وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بما يسهل على المستثمر عملية التحليل واتخاذ القرارات .	0,6300	,000
05	تحرص الشركة على توفير معلومات محاسبية من خلال قوائمها المالية ذات قدرة تنبؤية تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد	0,5730	,000
06	تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة والمستثمر	0,6320	,000
07	تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ظبط جودة المعلومات المحاسبية	0,6300	,000
08	تحرص الشركة على نشر معلومات محاسبية ذات دقة عالية يمكن الاعتماد عليها في الاستثمار	0,5830	,000

المصدر : بالإعتماد على مخرجات SPSS.

3- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يوجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين.	0,474	,000
02	يتم حصول المساهمين علي المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهوله.	0,648	,000
03	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.	0,509	,000
04	في الواقع يحق للمساهمين مساءلة مجلس الإدارة واقتراح الحلول المناسبة.	0,481	,000
05	تقدم إدارة الشركة للمساهمين معلومات جيدة وكافية عن اجتماعات الجمعية العامة.	0,516	,000
06	يطلع المساهمون علي جميع العمليات الرئيسية والهامة التي تقوم بها الشركة.	0,471	,000
07	يطلع المساهمون علي أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلي التأثير على الشركة.	0,519	,000
08	تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.	0,545	,000
09	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	0,498	,000

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
10	المساهمين لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.	0,552	,000
11	يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.	0,615	,000
12	تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.	0,632	,000
13	تتوفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحمايه حقوق المساهمين.	0,498	,000
14	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.	0,667	,000
15	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.	0,425	,000
16	يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.	0,588	,000
17	يتم تصميم هيكل فعال كفء للحماية من الإعسار المالي للشركات.	0 ,359	,000
18	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.	0,610	,000
19	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.	0,488	,000
20	يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.	0,650	,000
21	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	0,519	,000
22	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.	0,433	,000

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
23	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	0,504	,000
24	يراعي أعضاء المجلس جميع المساهمين علي أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الكافية بما يحقق أفضل مصلحة المساهمين بطريقة عادلة.	0,487	,000
25	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص علي مصالح الإطراف ذات المصلحة.	0,345	,000
26	يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال.	0,439	,000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات .SPSS

4- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة

الجدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: وجود معوقاتتحد من تطبيق قواعد الحوكمة

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	سيطرة ملكية الإفراد على إدارة الشركات القطاع الخاص.	0,410	,000
02	غياب دور الشركات غير الحكومية في متابعه ضمان التزام أعضائها مهنياً وأخلاقيا.	0,393	,000
03	عدم كفاءة أجهزة الرقابة الداخلية وضعف دورها في الرقابة علي الشركات.	0,603	,000
04	ضعف الوعي الاستثماري لدي الأفراد.	0,599	,000
05	ضعف مهنة المراجعة الخارجية مما يؤثر علي أداء الشركات .	0,558	,000
06	ضعف الهياكل الإدارية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة.	0,488	,000
07	يوجد توزيع غير عادل في المسئوليات والاختصاصات في إدارة الشركات	0,510	,000
08	لا يتم وضع ضوابط لعملية الإفصاح بغرض عدم وضوح الأمور بالنسبة للمستثمرين.	0,503	,000
09	عدم كفاءة دور الهيئة العامة للمساهمين.	0,419	,000
10	عدم وجود قانون واضح لسوق رأس المال خاص بالحوكمة.	0,681	,000
11	قلة الخبرة للمساهمين ومعرفتهم بقواعد الحوكمة.	0,600	,000
12	لا يهتم المساهمون بالإفصاح عن التكاليف التي تتحملها الشركة.	0,418	,000
13	لا يهتم المساهمون بجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة الشركة	0,511	,000
14	لا توفر إدارة الشركة المعلومات اللازمة بالدقة والسرعة المطلوبة للمستثمرين.	0,522	,000
15	لا توفر التقارير المالية للشركات الثقة والموضوعية للمستثمرين.	0,623	,000
16	عدم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل سليم يحد من القدرة على تطبيق الحوكمة.	0,653	,000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

ب– صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

جدول رقم (14) يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة ، والذي يبين أن معاملات الارتباط (r) المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل محور أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر كل المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(14)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.

الرقم	عنوان المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	0,691	,000
02	تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات	0,710	,000
03	تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية	0,874	,000
04	وجودمعوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة	0,550	,000

المصدر : بالإعتماد على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: ثبات فقرات الاستبانة(Reliability):

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

أولا: طريقة التجزئة النصفية (Split–Half Coefficient):

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بُعد، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-BrownCoefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات= (2r/1+r)، حيث (r) معامل الارتباط

من خلال الجدول رقم(15) نلاحظ أن معامل الثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان.

جدول رقم(15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل التصحيح	مستوى الدلالة
01	وجـــود أساس لإطار فعـــال لحـــوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	7	0,600	0.750	,000
02	تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	8	0,776	0.863	,000
03	تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.	26	0,760	0.874	,000
04	وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.	16	0.727	0.842	,000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS

ثانيا– طريقة ألفا كرونباخ:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات، وعادة ما تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ (0 – 1) وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس قـوة التماســك الداخلي للمقياس، وقد وجـد الباحـث أن قيمة معامـل ألــفا كـرونباخ هي(% 90.2= Alpha)، وهي نسبة جيدة تدل على الاتساق الداخلي لأسئلة الاستلانة.

جدول رقم(16)
معامل الثبات (طريقة طريقة ألفا كرونباخ)

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	وجـــود أساس لإطار فعـــال لحـــوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	7	0,551
02	تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	8	0,767
03	تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.	26	0,890
04	وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.	16	0,831
		57	0,902

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS .

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كولمجروف –سمرنوف(1- Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل ا لبيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم(17) نتائج الاختبار، حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من (0.05) أي أن (sig. > 0.05)، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (17)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الرقم	عنوان المحاور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
1	وجـــود أساس لإطار فعـــال لحـــوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.	7	0,867	0,440
2	تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	8	1,127	0,157
3	تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.	26	0,810	0,527
4	وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.	16	0,867	0,440

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الدراسة

تمت معالجة البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي، حيث تم دراسة التوزيع النسبي وحساب المتوسطات، والانحرافات المعيارية، ومن ثم اختبار معنوية قيمة المتوسطات الحسابية باستخدام اختبار(T-test) لتحليل فقرات الاستبانة وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.660) ومقارنة مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05) مع مستوى الدلالة الحسابي، فإذا ما كانت قيمة مستوى الدلالة الحسابية (sig. > 0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) فإننا نرفض فرضية العدم ونتبنى الفرضية البديلة بوجود الفروق المعنوية والقيمة الثابتة التي اعتمدت عليها في المقارن هي (3) كون المقياس الذي نقيس به هو ليكرت الخماسي فمتوسط القيم هو (15/5) يساوي (3) .

الفرع الأول: تحليل فقرات المحور.

أ– تحليل فقرات المحور الأول : وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

النتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية).

1– في الفقرة رقم(1)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (37.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.78) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (75.68%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه متطلبات قواعد الحوكمة تتناسب مع مقدار الإفصاح في الشركات.

2– في الفقرة رقم(2)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (50%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.81) وهو اكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (76.14%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه تقوم الشركات بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.

3– في الفقرة رقم (3)، كانت النسبة الأعلى" موافق" وبنسبة (34.1%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.59) وهو اكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.82%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن قوانين الشركات المطبق في الجزائر يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.

4– في الفقرة رقم(4)، كانت النسبة الأعلى" موافق بشدة" وبنسبة (33%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.50) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70%) ومستوى الدلالة (0.002) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تطوير الحكومة.

5– في الفقرة رقم(5)، كانت النسبة الأعلى"موافق بشدة و موافق" وبنسبة (28.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.43) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (68.64%) ومستوى الدلالة (0.004) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تطوير الحكومة.

6– في الفقرة رقم(6)، كانت النسبة الأعلى لـ "موافق" وبنسبة (33%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.30) وهو اكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (65.9%) ومستوى الدلالة (0.038) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أن تقوم الهئيات الرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحكومة.

7– في الفقرة رقم(7)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.22) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) ، وقد بلغ الوزن النسبي (64.32%) ومستوى الدلالة (0.102) وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على أن آراء العينة محايدة لتوفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.

جدول رقم (18)

تحليل فقرات المحور الأول (وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية)

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	متطلبات قواعد الحوكمة تتناسب مع مقدار الإفصاح في الشركات.	Count	7	9	13	26	33	3.78	1.273	75.86	5.780	0.000
		%	8.0	10.2	14.8	29.5	37.5					
2	تقوم الشركات بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.	Count	4	5	15	44	20	3.81	1.004	76.14	7.538	0.000
		%	4.5	5.7	17.0	50.0	22.7					
3	قوانين الشركات المطبق في الجزائر يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.	Count	5	16	13	30	24	3.59	1.228	71.82	4.513	0.000
		%	5.7	18.2	14.8	34.1	27.3					
4	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تطوير الحكومة.	Count	14	10	11	24	29	3.50	1.454	70	3.225	0.002
		%	15.9	11.4	12.5	27.3	33.0					
5	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحكومة لأداء الشركات.	Count	8	21	9	25	25	3.43	1.363	68.64	2.972	0.004
		%	9.1	23.9	10.2	28.4	28.4					
6	تقوم الهئيات الرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحكومة.	Count	12	13	17	29	17	3.30	1.314	65.9	2.109	0.038
		%	13.6	14.8	19.3	33.0	19.3					
7	توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات	Count	10	17	16	34	11	3.22	1.227	64.32	1.651	0.102
		%	11.4	19.3	18.2	38.6	12.5					
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية								3,5179	0,66207	70.358	7,3375	0.000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

ب– تحليل فقرات المحور الثاني: تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

النتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات) .

1– في الفقرة رقم (1)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (42%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.88) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) ، وقد بلغ الوزن النسبي (77.50%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملاءمة في الوقت المناسب وقابلة للتنبؤ في قوائمها المالية.

2– في الفقرة رقم (2)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (35.2%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.66) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.18%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن الشركة تعمل على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.

3– في الفقرة رقم(3)، كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (40.9%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.93) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (78.64%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن الشركة تعمل على توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية بما يساعد المستثمر على تحليل القوائم المالية لإتخاذ قرار الاستثمار المناسب.

4– في الفقرة رقم(4)، كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (37.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.72) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) ، وقد بلغ الوزن النسبي (74.32%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن الشركة تعمل على توفير خاصية التماثل وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بما يسهل على المستثمر عملية التحليل واتخاذ القرارات.

5– في الفقرة رقم(5)، كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.61) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (72.28%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن تحرص الشركة على توفير معلومات محاسبية من خلال قوائمها المالية ذات قدرة تنبؤية تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد.

6– في الفقرة رقم(6)، كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (31.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.63) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (72.50%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة والمستثمر.

7– في الفقرة رقم(7) كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (43.2%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.68) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.64%) ومستوى

الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ظبط جودة المعلومات المحاسبية.

8- في الفقرة رقم(8) كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (30.7%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.41) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (68.18%) ومستوى الدلالة (0.002) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن تحرص الشركة على نشر معلومات محاسبية ذات دقة عالية يمكن الاعتماد عليها في الاستثمار.

جدول رقم (19)

تحليل فقرات المحور الثاني (تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات).

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملاءمة في الوقت المناسب وقابلة للتنبؤ في قوائمها المالية.	Count	2	16	10	23	37	3.88	1.211	77.5	6.777	0.000
		%	2.3	18.2	11.4	26.1	42.0					
2	تعمل الشركة على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.	Count	5	7	23	31	22	3.66	1.113	73.18	5.555	0.000
		%	5.7	8.0	26.1	35.2	25.0					
3	تعمل الشركة على توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية بما يساعد المستثمر على تحليل القوائم المالية لإتخاذ قرار الاستثمار المناسب.	Count	3	10	19	33	23	3.93	1.102	78.64	7.934	0.000
		%	3.4	11.4	9.1	40.9	35.2					

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
4	تعمل الشركة على توفير	Count	3	10	19	33	23	3.72	1.082	74.32	6.205	0.000

	خاصية التماثل وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بما يسهل على المستثمر عملية التحليل واتخاذ القرارات .	%	3.4	11.4	21.6	37.5	26.1					
5	تحرص الشركة على توفير معلومات محاسبية من خلال قوائمها المالية ذات قدرة تنبؤية تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد	Count	3	14	17	34	20	3.61	1.108	72.28	5.194	0.000
		%	3.4	15.9	19.3	38.6	22.7					
6	تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة والمستثمر.	Count	2	13	23	28	22	3.63	1.086	72.50	5.398	0.000
		%	2.3	14.8	26.1	31.8	25.0					
7	تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ظبط جودة المعلومات المحاسبية.	Count	4	12	13	38	21	3.86	1.120	73.64	5.712	0.000
		%	4.5	13.6	14.8	43.2	23.9					
8	تحرص الشركة على نشر معلومات محاسبية ذات دقة عالية يمكن الاعتماد عليها في الاستثمار.	Count	6	15	22	27	18	3.41	1.190	68.18	3.224	0.002
		%	6.8	17.0	25.0	30.7	20.5					
تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات								3,6889	0,695	73.778	9.2979	0.000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

ج– تحليل فقرات المحور الثالث: تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية

النتائج المبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية) .

1– في الفقرة رقم(1)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة "وبنسبة (33%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.50) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70%) ومستوى الدلالة (0.001) وهي أقل من(0.05) مما يدل على أنه يوجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين.

2– في الفقرة رقم(2)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (30.7%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.47) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (69.32%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه يتم حصول المساهمين علي المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهوله.

3– في الفقرة رقم(3)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (36.4%) كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.40) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.96%) ومستوى الدلالة (0.005) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.

4– في الفقرة رقم (4)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (29.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.50) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه في الواقع يحق للمساهمين مساءلة مجلس الإدارة واقتراح الحلول المناسبة.

5– في الفقرة رقم(5)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.40) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.96%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه تقدم إدارة الشركة للمساهمين معلومات جيدة وكافية عن اجتماعات الجمعية العامة.

6– في الفقرة رقم (6)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.69) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.86%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه يطلع المساهمون علي جميع العمليات الرئيسية والهامة التي تقوم بها الشركة.

7– في الفقرة رقم(7)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (30.7%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.55) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70.9%) ومستوى الدلالة (0.001) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه يطلع المساهمون علي أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلي التأثير علي الشركة.

8– في الفقرة رقم(8)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.83) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (76.6%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.

9– في الفقرة رقم(9)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.57) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) وقد بلغ الوزن النسبي (71.36%)

ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أنه يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.

10- في الفقرة رقم(10)، كانت النسبة الأعلى "موافق وموافق بشدة" وبنسبة (31.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.68) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.64%) مما يدل على أنه المساهمين لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.

11- في الفقرة رقم(11)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.70) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (74.1%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.

12- في الفقرة رقم(12)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (28.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.57) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.36%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.

13- في الفقرة رقم(13)، كانت النسبة الأعلى" موافق" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.81) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (76.14%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه تتوفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحمايه حقوق المساهمين.

14- في الفقرة رقم(14)، كانت النسبة الأعلى موافق وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.53) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70.68%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على بأنه يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.

15- في الفقرة رقم(15)، كانت النسبة الأعلى "موافق وموافق بشدة" وبنسبة (28.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.58) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.6%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.

16– في الفقرة رقم(16)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (38.6%) كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.45) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (69.1%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.

17– في الفقرة رقم(17)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (33%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.50) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم تصميم هيكل فعال كفء للحماية من الإعسار المالي للشركات.

18– في الفقرة رقم(18)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (39.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.74) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (74.78%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.

19– في الفقرة رقم(19)، كانت النسبة الأعلى موافق بشدة وبنسبة (31.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.58) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.6%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه في يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.

20– في الفقرة رقم(20)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (31.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.61) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (72.28%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.

21– في الفقرة رقم(21)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (28.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.39) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.72%) ومستوى الدلالة (0.001) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.

22– في الفقرة رقم(22)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (43.2%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.89) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (77.72%)

ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.

23– في الفقرة رقم(23)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (34.1%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.69) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.86%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.

24– في الفقرة رقم(24)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (40.9%)،كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.70) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (74.1%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يراعي أعضاء المجلس جميع المساهمين علي أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الكافية بما يحقق أفضل مصلحة المساهمين بطريقة عادلة.

25– في الفقرة رقم(25)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (40.9%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.59) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.82%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه في يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص علي مصالح الإطراف ذات المصلحة.

26– في الفقرة رقم(26)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (35.2%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.56) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.14%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال.

جدول رقم (20)
تحليل فقرات المحور الثالث (تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية).

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يوجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين.	Count	8	14	21	16	29	30.5	1.339	70	3.503	0.001
		%	9.1	15.9	23.9	18.2	33.0					
2	يتم حصول المساهمين علي المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهوله.	Count	4	14	25	27	18	3.47	1.124	69.32	3.889	0.000
		%	4.5	15.9	28.4	30.7	20.5					
3	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.	Count	10	15	12	32	19	3.40	1.309	67.96	2.850	0.005
		%	11.4	17.0	13.6	36.4	21.6					
4	في الواقع يحق للمساهمين مساءلة مجلس الإدارة واقتراح الحلول المناسبة.	Count	10	8	21	26	23	3.50	1.287	70	3.646	0.000
		%	11.4	9.1	23.9	29.5	26.1					
5	تقدم إدارة الشركة للمساهمين معلومات جيدة وكافية عن اجتماعات الجمعية العامة.	Count	8	15	16	32	17	3.40	1.237	67.96	3.017	0.000
		%	9.1	17.0	18.2	36.4	19.3					
6	يطلع المساهمون علي جميع العمليات الرئيسية والهامة التي تقوم بها الشركة.	Count	5	9	17	34	23	3.69	1.138	73.86	5.713	0.000
		%	5.7	10.2	19.3	38.6	26.1					
7	يطلع المساهمون علي أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلي التأثير علي الشركة.	Count	6	13	22	27	19	3.55	1.430	70.9	3.579	0.001
		%	6.8	14.8	25.0	30.7	21.6					
8	تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.	Count	5	10	12	29	32	3.83	1.206	76.6	6.455	0.000
		%	5.7	11.4	13.6	33.0	36.4					
9	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	Count	10	10	22	12	34	3.57	1.396	71.36	3.818	0.000
		%	11.4	11.4	25.0	13.6	38.6					

غير موافق	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة

									بشدة		
10	المساهمين لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.	Count	6	12	14	28	28	3.68	1.246	73.64	5.133	
		%	6.8	13.6	15.9	31.8	31.8					0.000
11	يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.	Count	8	7	20	21	32	3.70	1.288	74.10	5.132	0.000
		%	9.1	8.0	22.7	23.9	36.4					
12	تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.	Count	6	11	22	25	24	3.57	1.211	71.36	4.401	0.000
		%	6.8	12.5	25.0	28.4	27.3					
13	تتوفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحمايه حقوق المساهمين.	Count	2	11	15	34	26	3.81	1.071	76.14	7.070	0.000
		%	2.3	12.5	17.0	38.6	29.5					
14	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.	Count	7	7	24	32	18	3.53	1.144	70.68	4.379	0.000
		%	8.0	8.0	27.3	36.4	20.5					
15	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.	Count	8	8	22	25	25	3.58	1.248	71.60	4.357	0.000
		%	9.1	9.1	25.0	28.4	28.4					
16	يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.	Count	4	10	28	34	12	3.45	1.016	69.10	4.197	0.000
		%	4.5	11.4	31.8	38.6	13.6					
17	يتم تصميم هيكل فعال كفء للحماية من الإعسار المالي للشركات.	Count	5	11	25	29	18	3.50	1.124	70	4.171	0.000
		%	5.7	12.5	28.4	33.0	20.5					
18	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.	Count	7	10	9	35	27	3.74	1.236	74.78	5.604	0.000
		%	8.0	11.4	10.2	39.8	30.7					
19	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.	Count	7	14	16	23	28	3.58	1.302	71.6	4.176	0.000
		%	8.0	15.9	18.2	26.1	31.8					
20	يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.	Count	9	6	20	28	25	3.61	1.254	72.28	4.590	0.000
		%	10.2	6.8	22.7	31.8	28.4					
21	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	Count	10	17	15	21	25	3.39	1.377	67.72	2.633	0.010
		%	11.4	19.3	17.0	23.9	28.4					
			غير موافق	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة

									بشدة		
22	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.	Count	3	8	12	38	27	3.89	1.055	77.72	7.880	0.000
		%	3.4	9.1	13.6	43.2	30.7					
23	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	Count	6	9	17	30	26	3.69	1.197	73.86	5.431	0.000
		%	6.8	10.2	19.3	34.1	29.5					
24	يراعي أعضاء المجلس جميع المساهمين علي أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الكافية بما يحقق أفضل مصلحة المساهمين بطريقة عادلة.	Count	10	6	10	36	26	3.70	1.279	74.1	5.167	0.000
		%	11.4	6.8	11.4	40.9	29.5					
25	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص علي مصالح الإطراف ذات المصلحة.	Count	3	12	20	36	17	3.59	1.057	71.82	5.242	0.000
		%	3.4	13.6	22.7	40.9	19.3					
26	يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال.	Count	10	8	16	31	23	3.56	1.285	71.14	4.064	0.000
		%	11.4	9.1	18.2	35.2	26.1					
تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية								3,5953	,63553	71.906	8.7867	0.000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات .SPSS

د– تحليل فقرات المحور الرابع (وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة).

النتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع (وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة).

1– في الفقرة رقم(1)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (37.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.66) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (73.18%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه سيطرة ملكية الإفراد على إدارة الشركات القطاع الخاص.

2– في الفقرة رقم(2)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (28.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.31) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (66.14%)ومستوى الدلالة (0.014) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه غياب دور الشركات غير الحكومية في متابعه ضمان التزام أعضائها مهنياً وأخلاقيا.

3– في الفقرة رقم(3) كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (31.8%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.39) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.72%) ومستوى الدلالة (0.006) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه عدم كفاءة أجهزة الرقابة الداخلية وضعف دورها في الرقابة على الشركات.

4– في الفقرة رقم(4)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (42.0%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.63) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (72.5%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه ضعف الوعي الاستثماري لدي الأفراد.

5– في الفقرة رقم(5)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (37.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.74) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (74.78%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه ضعف مهنة المراجعة الخارجية مما يؤثر علي أداء الشركات .

6– في الفقرة رقم(6)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (42.0%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (4.06) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه ضعف الهياكل الإدارية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة.

7– في الفقرة رقم(7)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.76) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (75.22%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه يوجد توزيع غير عادل في المسئوليات والاختصاصات في إدارة الشركات

8– في الفقرة رقم(8)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (36.4%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.61) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (72.28%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه لا يتم وضع ضوابط لعملية الإفصاح بغرض عدم وضوح الأمور بالنسبة للمستثمرين.

9– في الفقرة رقم(9)، كانت النسبة الأعلى" موافق" وبنسبة (30.7%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.61) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.96%) ومستوى الدلالة (0.005) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه عدم كفاءة دور الهيئة العامة للمساهمين.

10– في الفقرة رقم(10)، كانت النسبة الأعلى "موافق بشدة" وبنسبة (27.3%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.40) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (69.32%) ومستوى الدلالة (0.001) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه عدم وجود قانون واضح لسوق رأس المال خاص بالحوكمة.

11– في الفقرة رقم(11)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.47) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (70.9%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه قلة الخبرة للمساهمين ومعرفتهم بقواعد الحوكمة.

12– في الفقرة رقم(12)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (37.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.55) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (71.14%) ومستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه لا يهتم المساهمون بالإفصاح عن التكاليف التي تتحملها الشركة.

13– في الفقرة رقم(13)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (38.6%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.56) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (67.04%) ومستوى الدلالة (0.013) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه لا يهتم المساهمون بجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة الشركة.

14– في الفقرة رقم(14)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (25%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.35) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (69.32%) ومستوى الدلالة (0.001) وهي أقل من (0.05)، مما يدل على أنه لا توفر إدارة الشركة المعلومات اللازمة بالدقة والسرعة المطلوبة للمستثمرين.

15– في الفقرة رقم(15)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (25%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (2.99) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3)، وقد بلغ الوزن النسبي (59.78%) ومستوى الدلالة (0.938) وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على أنه هناك حيادية لعدم توفر التقارير المالية للشركات الثقة والموضوعية للمستثمرين.

16– في الفقرة رقم(16)، كانت النسبة الأعلى "موافق" وبنسبة (29.5%)، كما يشير المتوسط الحسابي إلى (3.22) وهو أكبر من الحد المتوسط والمحايد المعتمد (3) وقد بلغ الوزن النسبي (64.32%)

ومستوى الدلالة (0.147) وهي أكبر من (0.05)، مما يدل على أنه هناك حيادية لعدم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل سليم يحد من القدرة على تطبيق الحوكمة.

جدول رقم (21)

تحليل فقرات المحور الثالث (وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة).

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	سيطرة ملكية الإفراد على إدارة الشركات القطاع الخاص.	Count	6	13	11	33	25	3.66	1.231	73.18	5.024	0.000
		%	6.8	14.8	12.5	37.5	28.4					
2	غياب دور المؤسسات غير الحكومية في متابعه ضمان التزام أعضائها مهنياً وأخلاقيا.	Count	5	18	25	25	15	3.31	1.148	66.14	2.507	0.000
		%	5.7	20.5	28.4	28.4	17.0					
3	عدم كفاءة أجهزة الرقابة الداخلية وضعف دورها في الرقابة علي الشركات.	Count	9	16	15	28	20	3.39	1.299	67.72	2.790	0.000
		%	10.2	18.2	17.0	31.8	22.7					
4	ضعف الوعي الاستثماري لدي الأفراد.	Count	4	12	16	37	19	3.63	1.107	72.5	5.296	0.000
		%	4.5	13.6	18.2	42.0	21.6					
5	ضعف مهنة المراجعة الخارجية مما يؤثر علي أداء الشركات .	Count	2	20	5	33	28	3.74	1.199	74.78	5.781	0.000
		%	2.3	22.7	5.7	37.5	31.8					
6	ضعف الهياكل الإدارية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة.	Count	6	5	4	36	37	4.06	1.148	81.14	8.634	0.000
		%	6.8	5.7	4.5	40.9	42.0					
7	يوجد توزيع غير عادل في المسئوليات والاختصاصات في إدارة الشركات	Count	7	7	14	32	28	3.76	1.213	75.22	5.889	0.000
		%	8.0	8.0	15.9	36.4	31.8					
8	لا يتم وضع ضوابط لعملية الإفصاح بغرض عدم وضوح الأمور بالنسبة للمستثمرين.	Count	5	12	17	32	22	3.61	1.169	72.28	4.925	0.000
		%	5.7	13.6	19.3	36.4	25.0					

			غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
9	عدم كفاءة دور الهيئة العامة للمساهمين.	Count	10	12	19	27	20	3.40	1.291	67.96	2.889	0.000
		%	11.4	13.6	21.6	30.7	22.7					
10	عدم وجود قانون واضح لسوق رأس المال خاص بالحوكمة.	Count	6	14	25	19	24	3.47	1.241	69.32	3.523	0.000
		%	6.8	15.9	28.4	21.6	27.3					
11	قلة الخبرة للمساهمين ومعرفتهم بقواعد الحوكمة.	Count	8	12	13	34	21	3.55	1.249	70.9	4.095	0.000
		%	9.1	13.6	14.8	38.6	23.9					
12	لا يهتم المساهمون بالإفصاح عن التكاليف التي تتحملها الشركة.	Count	6	12	17	33	20	3.56	1.183	71.14	4.416	0.000
		%	6.8	13.6	19.3	37.5	22.7					
13	لا يهتم المساهمون بجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة الشركة	Count	9	19	9	34	17	3.35	1.296	67.04	2.550	0.000
		%	10.2	21.6	10.2	38.6	19.3					
14	لا توفر إدارة الشركة المعلومات اللازمة بالدقة والسرعة المطلوبة للمستثمرين.	Count	7	17	17	22	25	3.47	1.304	69.32	3.352	0.000
		%	8.0	19.3	19.3	25.0	28.4					
15	لا توفر التقارير المالية للشركات الثقة والموضوعية للمستثمرين.	Count	15	23	13	22	15	2.99	1.377	59.78	0.77-	0.000
		%	17.0	26.1	14.8	25.0	17.0					
16	عدم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل سليم يحد من القدرة على تطبيق الحوكمة.	Count	12	21	10	26	19	3.22	1.385	64.32	1.462	0.000
		%	13.6	23.9	11.4	29.5	21.6					
وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة								3.50	0.660	70.17	7.2201	0.000

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية

أولا– اختبار الفرضية الأولى :

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية

فرضية العدم: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية. $H0: X \neq 3$

فرضية البديلة: يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية. $H1: X=3$

الجدول رقم(22)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الأول

One-Sample Statistics				
الفرضية الأولى	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية	88	3,5179	,66207	,07058

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية	7,3375	87,0000	,0000	3,5179	,3776	,6581

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي (7,3375) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1.660)، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة

القياسية (sig=0.05) مما يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة وهذا واضح أيضا بمتوسط الإجابات (3,517) بينما القيمة الثابتة (3) عليها، مما يجعلنا نتبنى الفرضية البديلة يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية.

نستخلص مما سبق أن الشركات تراعي وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة وذلك من حيث توفر دعم من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية الوسطى مع توفر إطار فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة، بالإضافة إلى هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يحدد المسئوليات والصلاحيات مع قيام هيئات إشرافية ورقابية بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

ب– اختبار الفرضية الثاني:

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

فرضية العدم: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات. $H0: X \neq 3$

فرضية البديلة: يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات. $H1: X=3$

الجدول رقم(23)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الثاني

One-Sample Statistics				
الفرضية الثانية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	88	3,6889	0,69507	0,07409

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
حرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	9,2979	87	0,000	3,68892	3,5417	3,8362

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي (9.2979) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1.660)، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05) مما يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة وهذا واضح أيضا بمتوسط الإجابات (3.689) بينما القيمة الثابتة (3) عليها، مما يجعلنا نتبنى الفرضية البديلة يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية حرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

نستخلص مما سبق أن تطبيق حوكمة الشركات يؤدي إلى تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية.

ج– اختبار الفرضية الثالث:

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

فرضية العدم: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية. H0: X ≠ 3

فرضية البديلة: يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية. H1: X=3

الجدول رقم(24)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الثالث

One-Sample Statistics				
الفرضية الثالثة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية	88	3,5953	,63553	,06775

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية	8,7867	87	,0000	3,5953	,4606	,7299

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي (8.7867) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1.660)، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05) مما يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة وهذا واضح أيضا بمتوسط الإجابات (3.595) بينما القيمة الثابتة (3) عليها، مما يجعلنا نتبنى الفرضية البديلة يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

نستخلص مما سبق أن أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية يكون بـتوفر مقومات حماية حقوق المساهمين والمستثمرين، وتوفر مقومات معاملة عادلة ومتساوية بين جميع المساهمين بالإضافة إلى توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة وتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح وأخيرا توفر مقومات مسئوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة.

د– اختبار الفرضية الرابعة :

– توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لوجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.

فرضية العدم: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.

$H0: X \neq 3$

فرضية البديلة: يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية لوجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة.

$H1: X=3$

الجدول رقم(25)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير الرابع

One-Sample Statistics				
الفرضية الرابعة	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
للمعوقات التي تحد من تطبيق قواعد الحوكمة	88	3.5085	,66070	,07043

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
حرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.	7,2201	87	,0000	3,5085	,3685	,6485

المصدر: بالإعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن قيمة T المحسوبة تساوي (7.220) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1.660)، ومستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05) مما يؤدي إلى رفض فرضية العدم وتبني الفرضية البديلة وهذا واضح أيضا بمتوسط الإجابات (3.508) بينما القيمة الثابتة (3) عليها، مما يجعلنا نتبنى الفرضية البديلة يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة والتي تتمثل في ضعف الهياكل الإدارية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة، كما هناك ضعف في مهنة المراجعة الخارجية مما يؤثر علي أداء الشركات ، وجود توزيع غير عادل في المسئوليات والاختصاصات في إدارة الشركات وأخيرا سيطرة ملكية الإفراد على إدارة الشركات القطا ع الخاص.

الخاتمة العامة:

تناولت في هذه الدراسة موضوع دراسة حول أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، حيث تطرقت إلى طرح الإشكالية والتي تتمحور في أثر الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

لمعالجة الإشكالية تطلب تقسيم بحتنا إلى ثلاث فصول، الفصل الأول ماهية حوكمة الشركات وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل التي ساهمت في ظهورها، كما عرضنا تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات، أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى معايير المحاسبة الدولية لأن تطبيقها يعتبر كمرحلة نحو تطبيق حوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية، كما تناولنا الافصاح المحاسبي وأهميته وأهدافه وأنواعه والعوامل المؤثرة عليه ومقوماته وأساليبه. ثم ماهية المعلومات المحاسبية وأهميتها وخصائصها ومستخدميها ومصادرها، ثم تم توضيح تعريف جودة المعلومات المحاسبية وفي الفصل الأخير الفصل التطبيقي، تم إعداد استبانه الدراسة وتم توزيعها على مجتمع الدراسة، لغرض تجميع المعلومات اللازمة حول أثر حوكمة الشركات في جودة المعلومات المحاسبية حيث تم تحليلها باستخدام برنامج SPSS18 واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

وتعد حوكمة الشركات أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية، بحيث تعتمد على مجموعة من الأدوات من شأنها توفير هده الخاصية، فمن خلال تقرير المراجع الخارجي نضمن معلومات تتمتع بالمصداقية والموثوقية، أما لجنة المراجعة في تحسن تقرير المراجع وتدعم استقلاليته. وعليه يمكن لحوكمة الشركات تحقيق مختلف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاد القرارات الاستثمارية.

1- النتائج:

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة والتي أجريت على الشركات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- يوجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة مطبق لدى الشركات، إلا انه لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير ورسم مفاهيمها بشكل أعمق والمتابعة لكافه المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة؛

2- تحرص الشركات على تطبيق حوكمة الشركات بغرض تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛

3- بتوفير بعض القوانين التي تساهم في حماية المساهمين والمستثمرين ولكنها غير مطبقة بشكل كامل، مما يؤثر بشكل مباشر على حجم الاستثمارات ويقلل من رغبة المستثمرين نحو الاستثمار في الشركات الأمر الذي يتطلب إصدار النشرات واللوائح التفسيرية اللازمة لضبط الأداء المالي؛

4- وجود بعض التطبيقات بشأن توفر مقومات المعاملة العادلة للمساهمين ولكنها لا ترقى إلى الدرجة الكافية التي تدعم رغبه وثقه المساهم، مما ينعكس على قراراته الاستثمارية؛

5- وجود دور لأصحاب المصالح في ممارسة أساليب قواعد الحوكمة ولكنها غير كافية فهي بحاجة إلى إيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الداخلي والخارجي لجذب الاستثمارات؛

6- عدم توفر مقومات كافية للإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح في الشركات ، مما تؤثر على صحة قرارات المستثمرين المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

إن تطبيق حوكمة الشركات يزيد من فعالية بعض العوامل التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية فتطبيق الحوكمة ينمي الأرباح المحققة للشركة.

2- التوصيات:

1- العمل على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في الشركات بهدف تنميه الوعي والدور الاستثماري في المجتمع؛

2- العمل على تحديث الأطر القانونية والتنظيمية التي توفر الحماية اللازمة للمستثمرين،الأمر الذي يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتعظيم دور الشركات في هذا المجال؛

3- ضرورة العمل على إيجاد أسس وقواعد عادلة وتطبيقها بشكل متساو على كافة المساهمين؛

4- العمل على منح صلاحيات ودور أوسع لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي على الإدارة مما يساهم في دعم وتشجيع المستثمرين؛

5-العمل على زيادة مستوي الإفصاح والشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم؛

6-ضرورة قيام الشركات برفع مستوى الحوكمة لما لها أثر كبير في نمو الأرباح المحققة للشركة، مما يعطي توقعات ايجابية للمستثمرين والمحللين حول مستقبل الشركة؛

7- مراعاة تطبيق الشركات نظم مالية ومحاسبية سليمة حتى تساهم في ضبط جودة المعلومات المحاسبية والحرص على نشر معلومات محاسبية ذات دقة عالية تتمتع بالثقة والثبات والملائمة بما يحقق الافصاح الكافي الذي يعكس الموقف المالي الحقيقي للشركة.

قائمة المراجع

أولا- قائمة المراجع بالعربية

أ- الكتب

1- الجزراوي إبراهيم، الجنابي عامر، أساسيات المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن،2009.

2- درويش عدنان بن حيدر، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية،.2007

3- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدر الجامعية، مصر، الطبعة الثانية:2007-2008.

4- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات "المفاهيم- المبادئ- التجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، 2005.

5- حنان رضوان حلوة، وأخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، .2004

6- الحسين عبد الحميد بن الشيخ، تحليل المنظمات، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع، قسنطينة - الجزائر،2008 .

7- يوسف محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، جوان 2007، ص8.

8- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات ف معالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص50

9- سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية: الإسكندرية، مصر،.2009

10- عبد الشهيد شهيرة، قواعد إدارة الشركات تصبح سعيا دوليا، ماذا يمكن عمله في مصر، سلسلة أوراق عمل إدارة البحوث وتنمية الأسواق، بورصة القاهرة والإسكندرية بالتعامل مع - مركز المشروعات الدولية Center for International Private Enterprise، مصر، سبتمبر 2001.

11- عمر محمد عبد الحليم، حوكمة الشركات تعريف مع إطلاله إسلامية، جامعة الأزهر، مصر،23 أفريل .2005

12- القاضي حسين، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000 .
13- الخطيب خالد، قربط عصام، مفاهيم الحوكمة وتطبيقاتها- حالة الأردن ومصر، جامعة دمشق، سوريا.

ب- المذكرات والأطروحات.

14- أبو حمام ماجد إسماعيل، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين
15- احمد بسام محمود، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين،2006.
16- آل غزوي حسين عبد الجليل، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية- دراسة ميدانيه على بنك البلاد شركة مساهمة سعودية عامة، بحث مقدم في إطار برنامج الدراسة لمرحلة ماجستير المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2009.
17- آل غزوي حسين عبد الجليل، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختباريه على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في محاسبة/ التحليل المالي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.

18- بورويسة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قسنطينة،الجزائر، 2010.
19- بوخالفة وسيلة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم لمالية "دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي الميدان في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وجباية معمقة، الجزائر،2013.
20- بن دادة خير الدين، الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة :المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي-غرداية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، .2012
21- بن عيسى مريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر.

22- دادة دليلة،الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري 2010، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم تجارية، تخصص محاسبة جبائية، ججامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2013.

23- الداية منذر يحيى ، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية-غزة، فلسطين، 2009.

24- هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار(ENTP)، رسالة لنيل شهادة ماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر،.2012

25- حبوش محمد جميل، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة شركات- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخلين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، رسالة لنيل شهادة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية- غزة، فلسطين،2007.

26- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر،2008.

27- حمدان محمد نواف عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية،2006.

28- حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة الجزائر،2010، ص.87

29- الكامل بالعيد محمد، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم تجارية، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2011.

30- مهاوة أمال، إمكانية تحيين النظام المحاسبي المالي وفق المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطةSMES IFRS for -دراسة ميدانية على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لسنة2010، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية،تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة،2011.

31- مناعي حكيمة ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الحاج لخضر- باتنة،.2009

32- ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات(دراسة حالة مؤسسة اقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر، 2009.

33- نهاد اسحق عبد السلام أبوهويدي، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي(دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،.2011

34- سامي يوسف كمال محمد، الافصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الاسلامية واثرة علي ترويجها، مقترح بحث للحصول علي ماجستير في المحاسبة، جامعة بنها،.2001

35- عبد الحميد حسياني، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

36- عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين دراسة تحليلية تطبيقية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، .2009

37- العزايزة ممدوح محمد، مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين،2009.

38- عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر،2011.

39- علي عبد الجابر الحاج علي اسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية لجودة التقارير المالية- للشركات المساهمة العامة الأردنية للقطاعين المصرفي والصناعي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، عمان- الأردن، .2010

40- عتير سليمان ، دور رقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "دراسة حالة مديرية الضرائب الولائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر،2012.

41- قدوري مبروك، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي(دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص دراسات محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، .2012

42- شبير أحمد عبد الهادي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،2006.

43- الشيخ عبد الرزاق حسن، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة،2012.
44- غلاب فاتح، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة،جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر،2011.

ج- ملتقيات ومؤتمرات

45- أبو عجيلة عماد محمد ،علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح(دليل من الأردن)، مداخلة بالمؤتمر الثاني للعلوم المالية والمحاسبية حول مدى مساهمة العلوم المالية والمحاسبية في التعامل مع الأزمات المالية العالمية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة أربد الأردن،28-29 افريل 2010.
46- بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة :المفهوم والأهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة خيضر-بسكرة،الجزائر، يومي6-7ماي 2012، ص.7
47- بلعادي عمار، جاوحدو رضا، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010.

48- بن الطاهر حسين، .بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي06-07 ماي2012.
49- بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من أثار الأزمة العالمية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس -سطيف، الجزائر، يومي21/20أكتوبر.2009
50- هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة -واقع، رهانات و افاق، جامعة العربي ين مهيدي- أم البواقي،الجزائر.
51- زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركة، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع، رهانات وأفاق، جامعة أم البواقي،الجزائر، 7-8 ديسمبر.2010
52- يرقي حسين، عبد الصمد عمر علي ، مداخلة بعنوان: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها محور المداخلة مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية ، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة

المحاسبية لمؤسسة واقع رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 07 – 08 .ديسمبر 2010.

53- مطير رأفت حسين، آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، مجلة المحاسب الفلسطيني، الجامعة الاسلامية، فلسطين، يوم 2008/01/23.

54- مرزوقي مرزقي، حولي محمد، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

55- سايج فايز، انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، محور المداخلة مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IAS-IFR)والمعايير الدولية للمراجعة(ISA) التحدي، جامعة سعد دحلب- البليدة، الجزائر، يومي13-14 ديسمبر 2011.

56- عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر،6-7 ماي2012.

57- عزاوي عمر، بوزيد سايح، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29 و 30نوفمبر 2011 .

58- عماد محمد على أبوعجيلة، علام حمدان، اثر الحوكمة على إدارة الارباح (دليل من الأردن)، الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس- سطيف،الجزائر، 20-21 اكتوبر 2009.

59-عمر شريف، .بن زروق زكية، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي الأول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، يومي7-8 ديسمبر.2010

60- عثماني أحسين، سعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر -بسكرة،06-07ماي.2012

61- صديقي مسعود، دريس خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق ، جامعة أم البواقي، الجزائر،07-08 ديسمبر 2010.

62- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر (SCF)، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي06/05ماي2013.

63- ربح خوني ، نسرين فكرون، دور حوكمة الجهاز المصرفي في الحد من عملية غسيل الأموال، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة حند خيضر – بسكرة، الجزائر، يومي07/06 ماي 2012.

64- الرفاعي خليل وأخرون، اثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين(دراسة حالة سوق عمان المالي)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة،2009.

د- المجلات

65- دهمش نعيم، القشي ظاهر شامر، الحاكمية المؤسسية بعد مرور عامين على تحديثها، مجلة البنوك،العدد:04، المجلة :23 ماي 2004،الأردن.

66- حميدي زينب عباس، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)، مجلة الإدارة والاقتصاد،العدد 75 ،2009.

67- الحسين عوض الله جعفر، أهمية جودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة التقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد12، العدد(2)،2011.

68- مجدي احمد الجعبرى، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، العدد(09)، 2011/04/27.

69- عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة جرش- الأردن، العدد(02)،.2012

70- القشي ظاهر شاهر ، إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلة 52 ، العدد 5:القاهرة، مصر، 2005 .

ثانيا– قائمة المراجع بالفرنسية

أ– الكتب

71- Jean-Bernaducrou, Le gouvernement d'entreprise, www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Le_gouvernement_d_entreprise.pdf, P:3, date de consultation:10/02/2014.
72- OECD Principles and Annotations on Corporate Governance, Arabic translation .

ب– مواقع الانترنت

73- www.//iefpedia.com/
تم الاطلاع عليه يوم 2014/02/28 على ساعة 19:04

-74www.google.dz/url يوم
تم الاطلاع عليه يوم2014/03/01
75- www.//iefpedia.com/arab/wp-c.pdf
76- www.//www.ao-academy.org/wesima_articles/index-20110427-2381.html،
تم الاطلاع عليه بتاربيخ 2014/02/24،

ملحق رقم (01): استبانة

جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية.

قسم علـــوم التـــــجارية.

تخصص: محـاسبة وتدقيق.

بعد التحية:

استبيـــان البحـــث

يشـــكل هـــذا الاســـتبيان جـــزءًا مـــن الدراســـة الـــتي ســـيجريها الباحـــث للحصـــول علـــى شـــهادة ماســـتر في المحاســـبة و تـــدقيق مـــن خـــلال مذكرتـــه بعنـــوان "**اثـــر الحوكمـــة علـــى جـــودة المعلومات المحاسبية**".

تهدف هذه الدراسة إلى قياس اثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودنا بها في تحقيق أهداف البحث، يرجي التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة ، بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءَةً متأنية، كما أتمني عليكم إعطاءها بعض اهتمامكم وذلك لما لإجابتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة .علماً بأن المعلومات التي ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكـــرين لكـــم تعـــاونكـــم

الباحث: ميهوب سيدعلي

استبيان ميهوب سيدعلي

أولاً : معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة:

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة التي تمثلك في الفئات الموجودة بالمتغيرات الآتية :

1- الجنس		
أ	ذكر	
ب	أنثى	
2- العمـــر		
أ	أقل من 25	
ب	أقل من 35	
ج	أقل من 50	
د	أكبر من 50.	
3- المؤهل العلمي		
أ	ليسانس	
ب	ماجستير+ ماستر	
ج	دكتورة	
د	أخرى (شهادات مهنية)	
4- الخبـــرة		
أ	أقل من سنة	
ب	أقل من 4	
ج	أقل من 10	
د	أكثر من 10.	

ثانيا: أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية–

المحور الأول: وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	متطلبات قواعد الحوكمة تتناسب مع مقدار الإفصاح في الشركات .					
02	تقوم الشركات بالإفصاح بما يمكن من الحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.					
03	قوانين الشركات المطبق في الجزائر يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.					
04	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات يساهم في تطوير الحكومة.					
05	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحكومة لأداء الشركات.					
06	تقوم الهئيات الرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحكومة.					
07	توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.					

المحور الثاني: تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بتطبيق حوكمة الشركات.

الرقم	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
08	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملاءمة في الوقت المناسب وقابلة للتنبؤ في قوائمها المالية.					
09	تعمل الشركة على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.					
10	تعمل الشركة على توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية بما يساعد المستثمر على تحليل القوائم المالية لإتخاذ قرار الاستثمار المناسب.					
11	تعمل الشركة على توفير خاصية التماثل وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية بما يسهل على المستثمر عملية التحليل واتخاذ القرارات .					
12	تحرص الشركة على توفير معلومات محاسبية من خلال قوائمها المالية ذات قدرة تنبؤية تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد					
13	تحرص الشركة على تطبيق الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة والمستثمر					
14	تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ظبط جودة المعلومات المحاسبية					
15	تحرص الشركة على نشر معلومات محاسبية ذات دقة عالية يمكن الاعتماد عليها في الاستثمار					

المحور الثالث: تطبيق قواعد الحوكمة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	يوجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين.					
17	يتم حصول المساهمين علي المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهوله.					
18	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.					
19	في الواقع يحق للمساهمين مساءلة مجلس الإدارة واقتراح الحلول المناسبة.					
20	تقدم إدارة الشركة للمساهمين معلومات جيدة وكافية عن اجتماعات الجمعية العامة.					
21	يطلع المساهمون علي جميع العمليات الرئيسية والهامة التي تقوم بها الشركة.					
22	يطلع المساهمون علي أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلي التأثير علي الشركة.					
23	تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.					

24	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.					
25	المساهمين لهم حقوق التصويت المتساوية لكل فئة من فئات حملة الأسهم.					
26	يتم حماية حقوق المساهمين بالإفصاح المحاسبي عن تعاملاتهم الخاصة.					
27	تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين من تحقيق المساواة لكل المساهمين.					
28	تتوفر آليات ووسائل تعويضية فعالة لحمايه حقوق المساهمين.					
29	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون.					
30	يتم إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.					
31	يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية.					
32	يتم تصميم هيكل فعال كفء للحماية من الإعسار المالي للشركات.					
33	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.					
34	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.					
35	يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.					
36	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.					
37	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.					
38	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.					
39	يراعي أعضاء المجلس جميع المساهمين علي أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الكافية بما يحقق أفضل مصلحة المساهمين بطريقة عادلة.					
40	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص علي مصالح الإطراف ذات المصلحة.					
41	يعمل مجلس الإدارة علي تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال.					

المحور الرابع: وجود معوقات تحد من تطبيق قواعد الحوكمة

الرقم	البيان	موافق بدرجة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
42	سيطرة ملكية الإفراد على إدارة الشركات القطاع الخاص.					
43	غياب دور الشركات غير الحكومية في متابعه ضمان التزام أعضائها مهنياً وأخلاقيا.					
44	عدم كفاءة أجهزة الرقابة الداخلية وضعف دورها في الرقابة علي الشركات.					
45	ضعف الوعي الاستثماري لدي الأفراد.					
46	ضعف مهنة المراجعة الخارجية مما يؤثر علي أداء الشركات .					
47	ضعف الهياكل الإدارية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة.					
48	يوجد توزيع غير عادل في المسئوليات والاختصاصات في إدارة الشركات					
49	لا يتم وضع ضوابط لعملية الإفصاح بغرض عدم وضوح الأمور بالنسبة للمستثمرين.					
50	عدم كفاءة دور الهيئة العامة للمساهمين.					
51	عدم وجود قانون واضح لسوق رأس المال خاص بالحوكمة.					
52	قلة الخبرة للمساهمين ومعرفتهم بقواعد الحوكمة.					
53	لا يهتم المساهمون بالإفصاح عن التكاليف التي تتحملها الشركة.					
54	لا يهتم المساهمون بجودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها إدارة الشركة					
55	لا توفر إدارة الشركة المعلومات اللازمة بالدقة والسرعة المطلوبة للمستثمرين.					
56	لا توفر التقارير المالية للشركات الثقة والموضوعية للمستثمرين.					
57	عدم تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل سليم يحد من القدرة على تطبيق الحوكمة.					

وشكرا على تعاونكم

ملحق رقم (02): مخرجات SPSS

1- التكرارات

Statistiques

		Sexe	Age	Diplom	Experience
N	Valide	88	88	88	88
	Manquante	0	0	0	0

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	homme	58	65,9	65,9	65,9
	femme	30	34,1	34,1	100,0
	Total	88	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	age >50	21	23,9	23,9	23,9
	age <50	35	39,8	39,8	63,6
	age <35	19	21,6	21,6	85,2
	age <25	13	14,8	14,8	100,0
	Total	88	100,0	100,0	

التأهيل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتور	17	19,3	19,3	19,3
	ليسانس	30	34,1	34,1	53,4
	ماجستير+ماستر	29	33,0	33,0	86,4
	شهادات مهنية	12	13,6	13,6	100,0
	Total	88	100,0	100,0	

Correlations

Correlations

		m_m	m_1	m_2	m_3	m_4
m_m	Pearson Correlation	1	,691**	,710**	,874**	,550**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	88	88	88	88	88
m_1	Pearson Correlation	,691**	1	,458**	,588**	,193
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,072
	N	88	88	88	88	88
m_2	Pearson Correlation	,710**	,458**	1	,571**	,223*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,037
	N	88	88	88	88	88
m_3	Pearson Correlation	,874**	,588**	,571**	1	,144
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,181
	N	88	88	88	88	88
m_4	Pearson Correlation	,550**	,193	,223*	,144	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,072	,037	,181	
	N	88	88	88	88	88

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

3- معامل الارتباط بين الفقرات

Correlations

Correlations

		m_1	Question1	Question2	Question3	Question4
m_1	Pearson Correlation	1	,577**	,505**	,409**	,494**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	88	88	88	88	88

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

Correlations

		Question5	Question6	Question7
m_1	Pearson Correlation	,477**	,545**	,657**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000
	N	88	88	88

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

Correlations

Correlations

		m_2	Question8	Question9	Question10	Question11
m_2	Pearson Correlation	1	,631**	,660**	,599**	,630**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	88	88	88	88	88

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

Correlations

		Question12	Question13	Question14	Question15
m_2	Pearson Correlation	,573**	,632**	,630**	,583**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000
	N	88	88	88	88

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

Correlations

Correlations

		m_3
m_3	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	88
Question16	Pearson Correlation	,474**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question17	Pearson Correlation	,648**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question18	Pearson Correlation	,509**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question19	Pearson Correlation	,481**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question20	Pearson Correlation	,516**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question21	Pearson Correlation	,471**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question22	Pearson Correlation	,519**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question23	Pearson Correlation	,545**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question24	Pearson Correlation	,498**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question25	Pearson Correlation	,552**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question26	Pearson Correlation	,615**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88

Question27	Pearson Correlation	,632**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question28	Pearson Correlation	,498**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question29	Pearson Correlation	,667**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question30	Pearson Correlation	,425**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question31	Pearson Correlation	,588**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question32	Pearson Correlation	,359**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	88
Question33	Pearson Correlation	,610**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question34	Pearson Correlation	,488**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question35	Pearson Correlation	,650**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question36	Pearson Correlation	,519**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question37	Pearson Correlation	,433**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question38	Pearson Correlation	,504**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88

Question39	Pearson Correlation	,487**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question40	Pearson Correlation	,345**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	88
Question41	Pearson Correlation	,439**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88

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

Correlations

Correlations

		m_4
m_4	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	88
Question42	Pearson Correlation	,410**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question43	Pearson Correlation	,393**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question44	Pearson Correlation	,603**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question45	Pearson Correlation	,599**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question46	Pearson Correlation	,558**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question47	Pearson Correlation	,488**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88

Question48	Pearson Correlation	,510**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question49	Pearson Correlation	,503**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question50	Pearson Correlation	,419**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question51	Pearson Correlation	,681**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question52	Pearson Correlation	,600**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question53	Pearson Correlation	,418**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question54	Pearson Correlation	,511**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question55	Pearson Correlation	,522**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question56	Pearson Correlation	,623**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88
Question57	Pearson Correlation	,653**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	88

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

4- الفاكرمباخ

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,902	57

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,551	7

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,767	8

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,890	26

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,831	16

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
m_1	88	100,0%	0	,0%	88	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
m_1	Mean		3,5179	,07058
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,3776	
		Upper Bound	3,6581	
	5% Trimmed Mean		3,5386	
	Median		3,5714	
	Variance		,438	
	Std. Deviation		,66207	
	Minimum		1,00	
	Maximum		5,00	
	Range		4,00	
	Interquartile Range		,86	
	Skewness		-,618	,257
	Kurtosis		1,679	,508

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
m_1	,092	88	,061	,968	88	,028

a. Lilliefors Significance Correction

5- المعيارية Z: One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		m_1
N		88
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,5179
	Std. Deviation	,66207
Most Extreme Differences	Absolute	,092
	Positive	,074
	Negative	-,092
Kolmogorov-Smirnov Z		,867
Asymp. Sig. (2-tailed)		,440

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		m_2
N		88
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,6889
	Std. Deviation	,69507
Most Extreme Differences	Absolute	,120
	Positive	,078
	Negative	-,120
Kolmogorov-Smirnov Z		1,127
Asymp. Sig. (2-tailed)		,157

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		m_3
N		88
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,5953
	Std. Deviation	,63553
Most Extreme Differences	Absolute	,086
	Positive	,062
	Negative	-,086
Kolmogorov-Smirnov Z		,810
Asymp. Sig. (2-tailed)		,527

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		m_4
N		88
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,5085
	Std. Deviation	,66070
Most Extreme Differences	Absolute	,092
	Positive	,092
	Negative	-,068
Kolmogorov-Smirnov Z		,867
Asymp. Sig. (2-tailed)		,440

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		m_4
N		88
Normal Parameters[a,b]	Mean	3,5085
	Std. Deviation	,66070
Most Extreme Differences	Absolute	,092
	Positive	,092
	Negative	-,068
Kolmogorov-Smirnov Z		,867
Asymp. Sig. (2-tailed)		,440

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,724
		N of Items	8[a]
	Part 2	Value	,765
		N of Items	8[b]
	Total N of Items		16
Correlation Between Forms			,572
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,727
	Unequal Length		,727
Guttman Split-Half Coefficient			,723

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,839
		N of Items	13[a]
	Part 2	Value	,817
		N of Items	13[b]
	Total N of Items		26
Correlation Between Forms			,633
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,776
	Unequal Length		,776
Guttman Split-Half Coefficient			,774

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,649
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,602
		N of Items	4[b]
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			,613
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,760
	Unequal Length		,760
Guttman Split-Half Coefficient			,759

a. The items are: Question8, Question9, Question10, Question11.

b. The items are: Question12, Question13, Question14, Question15.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	88	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	,316
		N of Items	4[a]
	Part 2	Value	,387
		N of Items	3[b]
	Total N of Items		7
Correlation Between Forms			,428
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		,600
	Unequal Length		,603
Guttman Split-Half Coefficient			,598

a. The items are: Question1, Question2, Question3, Question4.

b. The items are: Question4, Question5, Question6, Question7.

T-6 الجدولية **Test sur échantillon unique**

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
m_1	7,337	87	,000	,51786	,3776	,6581

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
m_2	9,298	87	,000	,68892	,5417	,8362

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
m_3	8,787	87	,000	,59528	,4606	,7299

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
m_4	7,220	87	,000	,50852	,3685	,6485

قائمة الملاحق

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
الملحق (1)	اسبيان الدراسة	130
الملحق (2)	مخرجات SPSS	134

الملخص بالعربية

تتمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديمين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية والمدنية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو النامية ولقد اكتسبت قضية الحوكمة أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة الآسيوية فضلا عن سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في القوائم المالية، حيث اهتمت معظم الجهات والهيئات الدولية بمفهوم حوكمة الشركات على أساس أن تحقق المنفعة لكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وقد بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كنتيجة منطقية لحدوث حالات الانهيار المالي في دول شرق آسيا خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثم تزيد هذا الاهتمام بعد ظهور حالات من الإخفاقات والفضائح الأمريكية والدولية.

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق قواعد الحوكمة لما تحققه من جودة للمعلومات المحاسبية ومن أجل تحقيق ذلك قام الباحث باختيار عينة عشوائية عددها 95 مفردة من مجتمع الدراسة، وزعت عليهم الاستبانة وتم التحقق من صدقها و ثباتها حيث شملت على 57 فقرة موزعة

الكلمات الافتتاحية: الحوكمة- جودة المعلومات المحاسبية - الإفصاح المحاسبي.

Summary

Coporate governance is one of most significant issues that has drown the attention of the academics, the professional organizations and the relevant official and civilian authorities in both the developed and developing countries.

The governance issue has gained a signifacant importance since the asian crisis as well as the servies of discoveries in term of the manipulation of organizations financial statement . as most of international agencies related to the stock exchange were concerned about the corporate governance which attain interest for all the company relevant parties. Therefore, the attention drawn towards the financial break-down in the East-Asian countries during the last decade of the twentieth century ; this attention has then increased after the appearance of many cases of the international and American failures and scandals.

This study aimed at examing investigate the effect of applying the rules of corporate governance to achieve the quality of accounting information in order to achieve this researcher selected a random sample of 88 single of the study Population have been distributed questionnaires was verified its validity where the test included 57items distributed on for axes,namely.

Key wods : govenance, accounting information quality, accounting disclosure.