وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أوالحاج _ البويرة_
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:
✓ مامونى حسينة

إشراف الأستاذة:
صبايحي نوال

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2015/06/14

لجنة المناقشة:

الأستاذ: بصيري محفوظ.....رئيسا

الأستاذة: صبايحي نوال.....مشرفة

الأستاذ: يحياوي أحمد.....مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

تمهيد:

تنطلق أهمية دراسة موضوع المحاسبة الدولية من أهمية الشركات الدولية والمعاملات التجارية المتبادلة بينهما، الأمر الذي يتحقق من خلاله أهداف متعددة يتمثل أبرزها في الإلمام بالجانب النظري للمحاسبة الدولية وإيجاد التوافق بين معاييرها الدولية ومعالجة المشاكل التي تعاني منها غالبية البلدان نتيجة للتطبيقات المختلفة لهذه المعايير.

حيث تؤدي معايير المحاسبة دورا بالغ الأهمية في توفير الإرشاد والتوجيه في قياس العمليات والأحداث وعرضها، لذلك سارعت معظم دول العالم إلى تنظيم المحاسبة من خلال إصدار معاييرها، غير أن إصدار المعايير ليس عملية إجرائية بحتة، وإنما تتوقف على عدة عوامل ذات أبعاد نظرية وتطبيقية تختلف من دولة لأخرى.

وهكذا جاءت فكرة معايير المحاسبة الدولية والتي عرفت بدايتها الحقيقية على إثر تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، وقد بدأت اللجنة نشاطها بكيان من حيث التكوين أو من حيث الهدف، أو من حيث السلطة في فرض تطبيق المعايير التي تقوم بإصدارها، لكن خلال السنوات اللاحقة لإنشائها وبفضل العلاقات التي أنشأتها مع مختلف الهيئات والمنظمات الدولية، استطاعت أن تثبت وجودها في الساحة العالمية كمصدر أول للمعايير لاسيما بعد إعادة هيكلتها.

وعلى أساس ما تقدم سوف تقسم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول خصصناه للمقومات النظرية لمعايير المحاسبة الدولية والمبحث الثاني الإطار التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية، أما في المبحث الثالث سوف نتطرق إلى النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: المقومات النظرية للمحاسبة الدولية ومعاييرها

شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملحوظا ومطردا، اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية، التي كانت محصلة لجهود العديد من الهيئات المحاسبية المهنية الدولية، وذلك من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على نحو يحقق أكبر عائد من خلال ما يحتويه من معلومات محاسبية ومالية ذات مصداقية وجودة عالية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية

في الواقع لا يوجد مفهوم موحد ومتفق عليه عالميا للمحاسبة الدولية، وسوف نستعرض في هذا المطلب بعض المفاهيم للمحاسبة الدولية وبيان أهميتها أهدافها وذلك من أجل الاستفادة من خدماتها المحاسبية على الصعيد العالمي.

أولا: تعريف المحاسبة الدولية

يمكن إيجازها فيما يلي:

"المحاسبة الدولية هي التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية" [1].

وعرفت على أنها "مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دوليا تهدف إلى ضبط وإحكام الممارسات العملية للمهنة "[2].

وتعرف المحاسبة الدولية أيضا بأنها "عبارة عن نظام من الأنظمة الدولية التي تتبناها جميع دول العالم عن طريق تطبيق مجموعة من المبادئ والمعايير المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقاتها في جميع البلدان، وهذا هو الهدف الجوهري للمحاسبة الدولية" [3].

ثانيا:أهمية المحاسبة الدولية

بدأت المحاسبة الدولية خلال العقود الثلاثة الماضية في مرحلة النشوء، ثم مرحلة النضوج، وهذا التطور انعكس من خلال الاعتماد الواسع على الأدبيات المحاسبية في هذا المجال، لذلك يمكن القول أن المحاسبة الدولية تكشف حاليا عن الآتي [4]:

1. التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة.

---

[1] ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2002، ص16.

[2] سعود جايد العمري، **المحاسبة الدولية**، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، ط1، 2010، ص29.

[3] **المرجع السابق**، ص30.

[4] Bemard Raf fournier et autres , Comptabilité international ,Vuibert , paris , 1997, p17.

2. قواعد احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات أو المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات.
3. متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من بيانات محاسبية.
4. التوافق الدولي لقواعد إعداد وإعلان البيانات المحاسبية.

كما شهد القرن العشرين، من خلال اتساع نطاق العولمة أو العالمية، علاقات ما بين الشركات والعديد من القرارات التشغيلية الاستثمارية والتمويلية حيث كانت لها صفة الدولية. وعليه فإن اتخاذ الكثير من هذه القرارات اعتمد على المعطيات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة الدولية.

هناك أسباب عديدة دفعت الجهات المعنية إلى ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، وقد ازداد الاهتمام بشكل كبير منذ السبعينات من القرن العشرين، ويمكن إجمال أهم هذه الأسباب بما يلي[1]:

1. زيادة حجم التبادل التجاري والمعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
2. اتساع وتطور وتنوع نشاطات وفعاليات الشركات الدولية.
3. زيادة حجم الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال السنوات الماضية ومن المحتمل زيادتها خلال السنوات القادمة.
4. أهمية وجود معايير محاسبية دولية يمكن الاعتماد عليها في تسجيل المعاملات التجارية والاقتصادية.
5. ظهور عامل التضخم الاقتصادي الذي أصبح من العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي ولابد من وجوده ضمن المعايير الدولية.
6. تطور العملات الأجنبية وسعر التبادل بين بلدان العالم والشركات الدولية.
7. ظهور المنظمات المحاسبية الدولية التي أخذت تهتم بمعالجة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
8. مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية على اتخاذ قرارات تخصيص الموارد بشكل يؤدي إلى تعظيم المنافع المادية والاجتماعية.
9. توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن استخدامها في عملية صنع واتخاذ القرارات في ظل الاقتصاد الدولي.

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2005،ص63.

ثالثا: أهداف المحاسبة الدولية

تسعى المحاسبة الدولية إلى العديد من الأهداف، يمكن حصرها في نوعين رئيسيين هما الأهداف العامة التي تتحقق على المستوى الدولي والأهداف الخاصة التي تتحقق على المستوى المحلي والخاص، إذ أن هذه الأهداف يمكن أن تتحقق في مجال منفعة الجهات المستفيدة من خدمات المحاسبة الدولية.

1. الأهداف العامة للمحاسبة الدولية

ويمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

أ.توحيد وتنسيق المبادئ والمعايير والأسس والقواعد والطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق المنظمات المهنية والهيئات الدولية.

ب. معالجة مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية التي تنجم عن العمليات التجارية الدولية ونشاط الشركات الدولية.

ج.توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الموضوعية والملائمة والتي تحتاجها الأسواق المالية والجهات المستفيدة منها.

د.إجراء التحليل المالي وتقييم الأداء على المستوى الدولي من ثم الإفصاح عن أداء الشركات الدولية، إذ تتم المقارنة بين أداء ونتائج أعمال الشركات العاملة في البلدان المختلفة.

هـ.إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.

و.إيجاد نوع من الاتساق والتوافق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة.

2. الأهداف الخاصة للمحاسبة الدولية

ويمكن حصرها في الآتي[2]:

أ.دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل على النظم المحاسبية الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول.

ب.وضع أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية.

ج.مساعدة المؤسسات المالية والرقابية على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية أو اقتصاديات الدول التابعة إليها.

---

[1] سعود جايد العمري، **مرجع سبق ذكره**، ص21.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2004، ص18.

د.تعريف المحاسبين والمحللين الماليين والإداريين والاقتصاديين والمهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في البلدان المختلفة.

هـ.تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المراجعة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.

و.بيان أسباب اختلاف البيانات والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية بمختلف أنواعها.

المطلب الثاني: نشأة ومفهوم معايير المحاسبة الدولية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى نشأة معايير المحاسبة الدولية وكذلك توضيح أسباب ظهورها وثمة بيان مفهومها وذلك نظرا لأهميتها لدى الكثير من دول العالم.

أولا: نشأة معايير المحاسبة الدولية

إن محاولات وضع معايير على مستوى دولي ، قد بدأت مع بدايات القرن 20 م ، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904 م في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين ، وهذا قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 م، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر83 عضوا أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 350 عضوا من الولايا المتحدة الأمريكية و 7 من كندا و2 من انجلترا و 1 من هولندا وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول[1].

أما المؤتمر الثاني فقد عقد عام 1926 م بأمستردام وحضره مندوبين من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أمريكا اللاتينية، وانعقد المؤتمر الرابع والمؤتمر الدولي السادس في لندن عام 1933م،1952 م على التوالي، أما المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين فعقد في أمستردام عام 1957 م وهنا حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر وآخر بخمس سنوات، فاحتضنت نيويورك المؤتمر الثامن عام 1962 م، والمؤتمر التاسع عقد في باريس عام 1967 م، تلاه المؤتمر الثاني عشر للمحاسبين في المكسيك عام 1982 م والثالث عشر عقد في طوكيو عام 1987 م، في حين عقد المؤتمر الدولي الرابع عشر سنة 1992 م بمشاركة نحو 106هيئة محاسبية من 78 دولة ونحو 2600 مندوب حضروا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان، سوريا، الكويت، مصر، والسعودية برعاية الاتحاد الدولي ،وقد اصفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت هذه المؤتمرات وضع، للمحاسبين المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير[2].

(1) محمد مطر، **الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية**، دراسة إستراتيجية، العدد18، أبو ظبي الإمارات المتحدة، 1998، ص 16.

(2) حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان، الأردن، ب ط، 2008، ص 153.

ثانيا: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية

لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها [1]:

1. تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية .
2. تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية .
3. تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول .
4. الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يسترشد بها في العمليات التجارية .
5. مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية .
6. ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية، والحاجة إلى معايير محاسبية موحدة دوليا.

ثالثا: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

يمكن تعريف المعايير بأنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات"[2].

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

إن الدارس لمعايير المحاسبة الدولية يتضح له أن المعيار المحاسبي غالبا ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية[3]:

1. مقدمة المعيار.
2. التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.
3. شرح المعيار.
4. موضوع المعيار.
5. الإفصاح.

تمتاز معايير المحاسبة الدولية بعدة **خصائص** نوجزها فيما يلي[4]:

أ.أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي، فهي تفيد في ترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم.

ب.قابلية التطبيق المحاسبي، فالمحاسبة بطبيعتها علم تطبيقي وليست مجرد إطار نظري.

ج.ذات مرونة تامة، فهي تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتحرك باستمرار داخل المؤسسة.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2007، ص 321.

[2] محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، **مرجع سبق ذكره**،ص 116.

[3] EVE Chiappelli et autres , les normes comptabilité internationales, Parise , 2005 ,p 87.

[4] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، عمان ، الأردن، ط1، 2000، ص 336.

د.تحظى بالقبول العام، حتى يتم توحيد الفكر والتطبيق المحاسبي وصولا إلى الموضوعية.

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، و من بين أهم الأهداف **والدوافع** لوضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي[1]:

1.إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

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

3.إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة للدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

4.العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت والمال.

5.تسهل العمليات الدولية والتسعير، وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد، و تجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة، خصوصا بعد زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، وكذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الاستثمارات.

6.تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، أي إعطاء للشركات فرصة أخرى للحصول على الأموال من الخارج سواء كان ذلك في شكل رؤوس أموال أو قروض.

7.كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

---

[1] محمد السيد ناغي، **نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، المكتبة العصرية، الإسكندرية، مصر، ط4، 2002، ص 91.

المطلب الثالث: التوافق المحاسبي الدولي

إن النمو الكبير في الاقتصاد العالمي جعل العالم يبدو كسوق اقتصادية واحدة، و قد ترتب عن ذلك تطورات جذرية في جميع المجالات على رأسها المحاسبة، لذلك ظهرت حاجة ماسة لإعادة النظر في مسألة تعدد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي من خلال دراسة الاختلافات بينها. ومحاولة إبقاء هذه الاختلافات عند أدنى المستويات، وعلى الرغم من تعدد العوائق التي تقف أمام تجسيد هذه الفكرة إلا أن تضافر جهود مختلف الهيئات والمنظمات أدى إلى تحقيق خطوة كبيرة في هذا المجال.

أولا: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

ظهرت العديد من الدراسات و البحوث في مجال المحاسبة الدولية، سعيا إلى التوصل لأسس إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة والفهم من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول العالم، وقد استخدمت في هذه الدراسات العديد من المفاهيم والمعاني، التي كثيرا ما اعتبرت كمترادفات دون تفرقة بينها أو محاولة لوضع الحدود التي تفصل كل مفهوم عن الآخر .ونميز في هذا الصدد المفاهيم التالية:

1.التوافق (التناسق) المحاسبي: وهو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها وتقليل درجة الاختلافات بينها من خلال تقريب الممارسات المحاسبية في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، أي اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض معرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم العمل على جمع تلك الأنظمة معا، فالتوافق يقصد به تقليل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول والتقريب بين وجهات النظر المختلفة، كما يعني توصيل معلومات في شكل مناسب يمكن فهمها وتفسيرها من قبل مختلف الدول [(1)].

2.المعايرة المحاسبية: تستخدم أدبيات المحاسبة مصطلح " المعايرة "وهو مشتق من" المعيار "الذي يعني في المجال المحاسبي المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمحاسبة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها، لذلك فإن المعايرة المحاسبية هي محاولات للوصول إلى توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج المصرح به من قبل السلطة [(2)] .

3.التوحيد المحاسبي: ويشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، وهي حالة وجود درجة عالية من التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ و ممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي [(3)].

مما سبق تتجلى علاقة التداخل والاتصال بين مفاهيم التوافق، المعايرة والتوحيد المحاسبي، وعلى العموم جميعها تسعى إلى نفس الغرض وهو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية وعلى مستوى دولي من أجل الحد من المشاكل التي يثيرها تنوع هذه الأنظمة واختلافها، لكن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر . كما أن كل مفهوم يمثل مستوى معين من

---

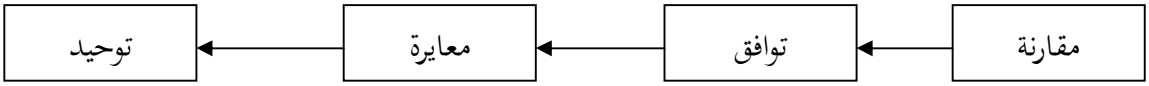
(1) محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 268.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسيات، **مرجع سبق ذكره**،ص 371.

(3) **المرجع السابق**، ص 372.

هذا التجانس، حيث تمثل هذه المستويات في مجموعها مراحل يتم إتباعها للوصول إلى مستوى التوحيد التام، بداية بمجرد مقارنة الأنظمة المحاسبية وتصنيفها .و يمثل الشكل الموالي تدرج هذه المستويات:

شكل رقم(01): تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية



المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، **مرجع سابق**، ص 372.

ونستخدم مفهوم التوحيد في حالة وجود مجموعة من الدول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما ومن هنا تبرز عدم واقعية التوحيد حيث لكل دولة خصوصيات (قوانين، تشريعات،.. .) تؤثر على نظامها المحاسبي وتجعله يختلف عن غيره من الأنظمة الأخرى، فالتوحيد يأخذ بمبدأ "مقياس واحد يناسب الجميع".

أما التوافق المحاسبي فهو أكثر واقعية ومرونة من التوحيد حيث يأخذ في الحسبان الفروق الوطنية، ويعطي انطباعا عاما على القابلية للمقارنة .ولعل الاختلاف في متطلبات التقرير المالي من جهة والاحتياجات المتزايدة لمقارنة المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير من جهة أخرى هي القوة الدافعة للتوافق المحاسبي، ويعتبر التوافق المحاسبي على درجة كبيرة من الانفتاح لأنه يعترف بالاختلافات المحاسبية بين الدول ويحاول تسويتها مع أهداف المحاسبة في الدول الأخرى كخطوة أولى، ثم تصحيح وحذف بعض هذه الاختلافات لتحقيق درجة مقبولة من التوافق كخطوة ثانية[1]،في حين تتطلب المعايرة الالتزام بتطبيق معيار محاسبي واحد من طرف جميع الدول، وهي حركة يتم من خلالها الانتقال اتجاه التوحيد المحاسبي لأنها تدل على التماثل شبه التام ومن ثمة فهي أكثر صرامة من التوافق[2].

يلاحظ على الصعيد الدولي حاليا اتجاه نحو التوافق المحاسبي، حيث أن الجهود المبذولة في مجال الحد من اختلافات الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي لن تنجح في القضاء عليها نهائيا، وإنما تبقى هناك اختلافات محاسبية من دولة إلى أخرى تسعى أعمال التوافق المحاسبي الدولي إلى الإبقاء عليها عند حدها الأدنى، من خلال إزالة التناقضات غير المبررة والقائمة بين قواعد القياس والإفصاح التي تشملها المعايير المحاسبية مع غيرها من المعايير المحاسبية الدولية وبصورة طوعية عن طريق استخدام وسائل الحوار والإقناع [3].

ثالثا:مزايا التوافق المحاسبي الدولي

بدأت تتشكل الأفكار الأولى للتوافق المحاسبي الدولي في بداية القرن الماضي، وتجسدت بشكل رسمي عند إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 ، واتسعت في عقد التسعينات بسبب ما عانته الأعمال العابرة للحدود الوطنية من مشاكل وصعوبات نتيجة الفرو قات المحاسبية التي أثرت بشكل كبير على أدائها، ويتضمن التوافق المحاسبي الدولي[4] :

1.المعايير المحاسبية التي تعالج القياس والإفصاح.

---

[1] محمد السيد ناغي، **مرجع سبق ذكره**، ص 162.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2005، ص 276.

[3] محمد مطر، **أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اليرموك**، العدد04، المجلد09، عمان، الأردن، 1999، ص 317.

[4] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 254.

2.الإفصاحات التي تقوم بها المؤسسات التي يتم تداول أسهمها في الأسواق المالية.

3.معايير المراجعة.

وتسعى مختلف الجهات إلى تحقيق التوافق الدولي في المحاسبة انطلاقا من وجود دوافع موضوعية لديهم، تنبع هذه الدوافع من الفوائد والمزايا التي يتوقع أن تعود على تلك الجهات من وراء عملية التوافق ومن أهم هذه المزايا ما يلي:

أ. إن وجود توافق محاسبي دولي سيوفر للبيانات المالية مجموعة من الصفات أهمها المصداقية والقبول العام بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة، وهذا ما سيعمق الثقة التي يوليها المتعاملون بهذه البيانات في أسواق المال الدولية كما سيشجع عملية تدفق الاستثمارات بين، هذه الأسواق وبالتالي يحسن من كفاءتها[1].

ب. يساعد التوافق الدولي للمحاسبة المؤسسات الراغبة في الحصول على التمويل من تحقيق ذلك من خارج حدود الدولة الموجودة بها وذلك في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض. ويعتمد أصحاب رؤوس الأموال على التقارير المالية من أجل اغتنام فرص الاستثمار أو الإقراض الملائمة وبالتالي يتجهون إلى تفضيل المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة وفقها أكثر ملائمة وقابلية للمقارنة.

ج. من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم من خلال تبني النظام المحاسبي الدولي من طرف الدول التي تعاني من أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية [2].

د. من أهم المزايا التي يوفرها التوافق المحاسبي الدولي بالنسبة للدول النامية تحسين مستوى ونوعية معاييرها الوطنية، خاصة وأنها تفتقر للإمكانات من أجل اعتماد معايير للمحاسبة على درجة عالية من الاكتمال، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة سوف يؤدي إلى تحقيق الاقتصاد في الوقت والمال، كما يوفر لها مرجعا هاما يمكن اللجوء إليه من أجل وضع وتطوير معايير وطنية.

كما يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات المتعددة الجنسية مزايا جمة وذلك من عدة زوايا تتمثل في[3]:

- يوفر عليها الجهد والتكلفة اللازمين لإعداد مجموعتين من القوائم المالية أحدهما تم إعدادها وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه والأخرى وفقا للمعايير الأجنبية للبلد التي تعمل فيه.
- مساعدة الشركة الأم على تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة جميعها كوحدة واحدة، ويوفر ذلك للإدارة المركزية معلومات متناسقة عن فروعها تلاءم أغراض المتابعة والتخطيط وتقييم الأداء.
- يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية أعمال مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات المتعددة الجنسية وكذلك في الدول التي تنتمي إليها، وذلك بفضل التوحيد في أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصاريف.

---

(1) محمد مطر،**مرجع سبق ذكره** ، ص 318.

(2) سعود جايد العمري، **مرجع سبق ذكره**، 178.

(3) الأميرة إبراهيم عثمان، **دراسة نظرية تحليلية لفاعلية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي**، مجلة الإدارة العامة، العدد64، الرياض نوفمبر 1991،ص 165.

- يسهل التوافق الدولي عمل شركات المحاسبة الدولية للقيام بأعمالها المتمثلة في مراجعة حسابات الشركات الدولية، ويوفر عليها التكاليف والجهود المبذولة في سبيل إعداد برامج لكل دولة على حدا وتأهيل المحاسبين وتدريبهم على مجموعة كبيرة من الأنظمة المحاسبية .

على الرغم من المزايا المتعددة التي يوفرها التوافق المحاسبي الدولي فإن ذلك لا يمنع من وجود عوائق تقف حائلا أمام الالتزام الكامل به .لذلك يجب مراعاة مثل هذه العوائق من أجل تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتقليصها.

ثالثا: عوائق التوافق المحاسبي الدولي

يصادف التوافق المحاسبي الدولي عدة عوائق شكلت الزاوية التي توجه من خلالها أي محاولة لانتقاده، حيث اعتبر البعض أن وضع معايير محاسبة دولية ما هو إلا حل بسيط لمشكلة معقدة، لأن هذه المعايير نشأت وطبقت على نطاق الدول الصناعية المتقدمة ومن ثمة فهي تلاءم مجتمع هذه الدول على اعتبار أن المعايير المحاسبية التي تستقر في الممارسة العملية عادة ما تعتبر نتاجا للفعل السياسي والاجتماعي للدولة المعنية .كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية غالبا ما تجد نفسها متأثرة بالقواعد المحاسبية المعمول بها في عدد من الدول الأعضاء دون أن تجهد نفسها في فحص ودراسة المعايير المقبولة في الدول الأخرى، وحتى إن حدث ذلك فإن المعايير المحاسبية لن تكون بالمرونة الكافية بحيث يتم من خلالها تضمين جميع الفرو قات الكبيرة في خلفيات بيئات الدول التي ستكون محل تطبيق هذه المعايير. وعموما فإن أبرز القيود التي تواجه التوافق المحاسبي الدولي سوف نناقشها فيما يلي[1]:

1.تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تمارس فيها، كما أن أهدافها مرتبطة ارتباطا وثيقا باحتياجات تلك البيئة التي تتميز بالتباين من دولة لأخرى، وتحدد الأهداف مجموعة المستخدمين المعنيين الذين ينقسمون إلى فئات مختلفة ويحتاجون عادة إلى معلومات مختلفة، وهو ما يؤدي إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة تعمل كعائق أمام إقامة توافق محاسبي الدولي .

2.تتولى عملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي منظمات عامة و خاصة، تختلف فيما بينها من حيث الأهداف ومن حيث الإجراءات المتبعة في سبيل تحقيقها ومن حيث السلطة والقدرة على تحقيقها .فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال تهدف إلى تحقيق زيادة الإفصاح للشركات المتعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة والتي توجد بها مقر تلك الشركات المتعددة الجنسيات، وينتج عن هذا،اختلاف في وجهة نظر كلتا المنظمتين للمشاكل نفسها .

3.يتفاوت دور المنظمات والجمعيات المهنية في الرقابة والإشراف على المهنة بين مختلف الدول، وعموما نجد جهتان الأولى رسمية (حكومية) تتمثل عادة في دواوين المحاسبة ووزارات التجارة والمالية... ، والثانية مهنية كالجمعيات والنقابات المهنية، وتكون عادة الهيمنة على شؤون الرقابة والإشراف على المهنة بما في ذلك وضع المعايير في الدول المتقدمة لجهات مهنية، بينما في الغالب تناط أمور كهذه إلى جهات رسمية في الدول النامية.

[1] أميرة إبراهيم عثمان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 270، 273.

4.في حالة الدول التي تعتمد على نظم قانونية رسمية لتنظيم مهنة المحاسبة يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية تغيير في التشريعات، وهذا ما قد يلاقي إحجام من بعض الحكومات، وفي هذه الحالة تضطر الوحدات الاقتصادية في الدول المعنية إلى إصدار نوعين منفصلين من التقارير المالية، أحدها من أجل تلبية المتطلبات القانونية المحلية، والأخرى معدة على أساس معايير المحاسبة الدولية، وذلك أمر مستبعد وخاصة في الدول النامية لأن المنافع الناتجة من ذلك العمل المزدوج سيكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة.

5.إن نجاح التوافق المحاسبي الدولي يتوقف على وجود قانون دولي قوي يدعم عملية التنفيذ،إلا أن ذلك غير متوفر، فحتى لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، والاعتماد الأساسي في ذلك يكون على جهود واستعداد الأعضاء في اللجنة إلى الدعوة إليها والتعريف بها في بلدانهم.

6.تقف اختلافات البيئة الثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فاللغة مثلا تزيد من صعوبة فهم واستيعاب الكلمات والمفاهيم خاصة تلك التي تعبر عن نواح فنية في المحاسبة، ولعل شعور بعض الدول بالقومية أو التعصب القومي يقف حائلا دون قبول أي أفكار قادمة من الخارج، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق بعض الممارسات أو المعايير من جهات خارجية هو بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الاستجابة له وقبوله من خلال ما سبق يتبين أن إدراك التوافق المحاسبي الدولي ليس بالأمر السهل أو الهين، فهو يستوجب فهم أفضل لتفاعل الأنظمة المحاسبية المختلفة، فذلك من شأنه أن يساعد على تسوية الاختلافات القائمة فيما بينها وتدليل أثرها، ويتجلى واضحا أن ذلك لن يتحقق إلا من خلال تشجيع محاولات التعاون الدولي والإقليمي وتعزيزها، وفي هذا الصدد لعبت بعض الجهات التي آمنت بمزايا التوافق المحاسبي الدولي دورا فاعلا في إثارة الاهتمام به والسعي وراء تجسيده.

رابعا:الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي دولي و إقليمي

تهتم حاليا عدد من المنظمات بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المالي، بعضها على مستوى دولي وبعضها على مستوى إقليمي كما أن بعضها عامة وبعضها خاصة.

1.الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي دولي

هناك العديد من المنظمات التي تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي، قد تكون عامة كما يمكن أن تكون خاصة [1].

أ. الجهود الدولية العامة : نذكر منها جهود الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

_ الأمم المتحدة (U N) :تهتم الأمم المتحدة بالشركات المتعددة الجنسية وبأثرها على الاقتصاد العالمي، ويتجلى ذلك في تكوين فريق من الخبراء في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير سنة 1976، للنظر في وضع نظام دولي للمحاسبة والتقارير الموحدة، وقد تقدم فريق الخبراء بتقريره سنة 1978 للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول، بتوصية اقتراح بإنشاء فيها فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين ، وتم إنشاء هذا الفريق ويتكون من

[1] سعاد بورويسة ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، 2012/2011، ص 55.

34مندوب ليعمل كهيئة دولية تهتم بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد التقارير بالإضافة إلى متابعة المستجدات في هذا الميدان بما في ذلك أعمال الهيئات المعنية بوضع المعايير[1].

_ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وقد أنشأت سنة 1981 لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسية التابعة للمنظمة فريق عمل للمعايير المحاسبية، لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية .وفي سنة ندوة دعم ناقش خلالها الحضور فكرة التوافق المحاسبي، كما تم التأكيد على 1985 OECD عقدت دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق .وقد أصدرت المنظمة دليل عمل للشركات المتعددة الجنسية حول الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية [2].

ب. الجهود الدولية الخاصة : نذكر منها جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين.

_لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) **:** وتعتبر هيئة مستقلة حيث لا تخضع لسلطة أي منظمة مهنية معينة، تكونت سنة 1973 بعضوية هيئات محاسبية في تسع دول، والجدير بالذكر أن الدول ليست أعضاء في اللجنة وإنما الهيئات المحاسبية التي هي داخل هذه الدول، بهدف الحصول على توافق محاسبي وتضييق الاختلافات المحاسبية بين الدول[3].

-الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) **:** وهو منظمة عامية يظم في عضويته 128 منظمة من 91 دولة تمثل أكثر من 2 مليون محاسب، ويهدف منذ تأسيسه سنة 1977 إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال والتنسيق بين المعايير[4].

وفي سنة 1982 اعترف ، ISAالمحاسبة في العالم، كما يقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية صاحبة السلطة في إصدار معايير المحاسبة الدولية وبذلك وضع الإتحاد نهاية IASC الإتحاد بأن للغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث اختصاص وأهداف كل منهما .

2.الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي إقليمي

هناك العديد من المنظمات التي تسعى لتحقيق التوافق المحاسبي الإقليمي، قد تكون عامة كما يمكن أن تكون خاصة نوجزها فيما يلي [5]:

أ. الجهود الإقليمية العامة : نذكر منها جهود الإتحاد الأوربي و مجلس المحاسبة الإفريقي.

-الإتحاد الأوربي (E U) **:**من أهداف الإتحاد الأوربي خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء، ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين هذه الدول أهم المجالات التي اهتم بها الإتحاد، حيث قام بإصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي.

---

(1) ثناء القباني، **مرجع سبق ذكره**، ص 276.

(2) حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، **مرجع سبق ذكره**، ص 290.

(3) أمين السيد أحمد لطفي، (منظور التوافق المحاسبي)، **مرجع سبق ذكره**، ص 132.

(4) سعاد بورويسة ، **مرجع سبق ذكره**، ص 58.

(5) طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية للطباعة، عمان الأردن، ب ط، 2003 ، ص 187.

- **مجلس المحاسبة الإفريقي** (AAB) : تأسس سنة 1979 ويظم 27 بلد أفريقي، هدفه إقامة التوافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية وكذلك تشجيع القيام بالبحوث المتعلقة بالمعايير المحاسبية والتدريب في ميدان المحاسبة .

ب. الجهود الإقليمية الخاصة : نذكر منها إتحاد المحاسبين الأوروبيين، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبين والمدققين وجمعية جنوب شرق آسيا للمحاسبين.

- **إتحاد المحاسبين الأوروبيين** (UEC) :تأسس سنة 1951 ومن أهم أهدافه تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء، ويجتمع الإتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات، حيث عالجت هذه المؤتمرات قضايا التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي، كما أصدر الإتحاد" مجلة الإتحاد الأوروبي "بالإضافة إلى إصدارات أخرى ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

- **جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين** (AFA) : في سنة 1979 أول معيار محاسبي وفيIFAC وIAC سنة 1980 أصدرت أول معيار للمراجعة، وتعتبر جهود الجمعية مكملة لجهود فهي تعمل على تعديل معايير المحاسبة بما يتلاءم واحتياجات المنطقة.

_ **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبين والمدققين** : تأسس المجمع سنة 1983 بقصد تطوير وتوحيد مهنة المحاسبة في الوطن العربي، كما أن هناك على مستوى كل بلد عربي تنظيم مشابه، يهدف إلى رفع المستوى العلمي والمهني للعاملين في مهنة المحاسبة .

لقد لعبت المنظمات السابقة بالإضافة إلى منظمات أخرى أدوارا تتفاوت في الأهمية في مجال التوافق المحاسبي، لكن كان للجنة معايير المحاسبة الدولية دورا رائدا جعلها تحتل الصدارة في هذا المجال وذلك لما لاقته المعايير التي تصدرها هذه اللجنة من قبول واسع النطاق.

محاسبة مالية مبسطة.

المبحث الثاني : الإطار التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

تحتل لجنة معايير المحاسبة الدولية الصدارة بين الهيئات الدولية الأخرى، التي تسعى لتحقيق التوافق الدولي، لذلك سوف نتعرف في هذا المبحث بالتفصيل على الجنة معايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى الهيكل التنظيمي لها، وكذلك إجراءات وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

سوف نعرض في هذا المطلب مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية، والمراحل التي مرت بها، وكذلك أهم المحطات المؤسسة لهذه اللجنة، ومزايا تطبيق معاييرها المحاسبية الدولية، ونشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية.

أولا:مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية

لقد تم التطرق إلى مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية في المبحث الأول ولكن من أجل الإيضاح أكثر يمكن تقديم المفهوم التالي[1]:

"هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم .تتشكل هذه الهيئة من 19من الإداريين،يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية"، وذلك حسب التوزيع التالي:

1)- 06أعضاء من أمريكا الشمالية.

2)- 06أعضاء من أوروبا.

3)- 04 أعضاء من آسيا.

4)- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن 05 أعضاء من بين 19عضوية تعينهم الفدرالية الدولية للمحاسبين شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين خمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة [2].

---

[1] Catherine Maillet ,Les Normes Comptabilité International, Berti Edition , Alger, 2007,p 276 .

[2] Les Normes Internationales IAS /IFRS . Séminaire nationale , Constantine, 11, 12, Décembre, 2007 ,p148.

ثانيا:المراحل التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية

مرت معايير المحاسبة الدولية بخمس مراحل وذلك على النحو التالي[1]:

1.مرحلة التأسيس: امتدت هذه المرحلة من عام1973 حتى عام1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها. وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق. ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها. وتبعا لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها.

2.مرحلة التطوير: استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم انجاز مشروع تطوير المعايير وأخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة للتقارير المالية، وهذا تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل الممكنة لدى التطبيق.

3.مرحلة المعايير الأساسية الشاملة: وقد انتهت هذه المرحلة في عام 1999، وفيها تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذه المعايير، معايير التي تعالج مشكلة الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، وتدني قيمة الموجودات المحاسبية ومعايير حول الزراعة وغيرها، وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير معايير المحاسبة الدولية.

4.مرحلة إعادة الهيكلة: وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها[2].

5.مرحلة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية: وقد بدأت هذه المرحلة في عام 2002 إلى الآن، وفيها تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال. ولغاية اليوم تم إصدار09 معايير دولية للإبلاغ المالي[3].

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 256.

[2] مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولي**ة، كلية الاقتصاد، قسم محاسبة، جامعة دمشق، ص 287.

[3] محمد السيد ناغي، **مرجع سبق ذكره**، ص 156.

ثالثا: أهم المحطات المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية الدولية

فيما يأتي أهم محطات التي تم فيها تعديل أو مراجعة دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية[1]:

1)- 29جوان 1973 تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية عبر العالم.

2)- نوفمبر1982 تم مراجعة دستور اللجنة ومعظم اتفاقياتها خصوصا المتعلقة بالمنظمات المهنية.

3)- أكتوبر 1992 تم مراجعة الدستور مرة أخرى.

4)- ماي 2000، تم عقد اجتماع لمختلف الهيئات المهنية المحاسبية عبر العالم لإعداد دستور جديد وآلية عمل جديدة تمكن لجنة معايير المحاسبة الدولية من إعداد معايير عالية الجودة وعليه تم الاتفاق على تبني آلية عمل جديدة تسمح لمجموعة من الأمناء المختارين بعناية فائقة بتسيير مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أوكلت مهمة إعداد الدستور الجديد للأمناء البالغ عددهم 19 أمينا.

5)- جانفي 2001، قام أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد دستور جديد، على أساسه يحل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، كما ستحل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs التي سيعدها المجلس IASB، محل معايير المحاسبة الدولية IASs المعدة من قبل اللجنةIASC .

6)- 20 أفريل 2001 تقرر أن جميع المعايير المحاسبية الدولية السابقة IASs سيبقى العمل ساريا بها إلى حين تعديلها أوسحبها النهائي، ونفس القرار بالنسبة لتفسيرات المعايير المحاسبية، فستبقى سارية المفعول إلى حين تعديلها أو سحبها النهائي.

7)- مارس 2002، تم مراجعة الدستور، كما تم فيه إنشاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRIC لتحل محل لجنة تفسيرات المعايير SIC.

8)- جويلية 2010، تم حل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإنشاء محلها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يقوم بإدارتها وتسيير شؤونها22 أمينا.

---

[1] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، محاسبة وتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013/2012، ص ص 183، 185.

رابعا:مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

من بين مزايا تطبيق معايير محاسبية موحدة، نذكر ما يلي[1]:

1. سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية.
2. زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية الذي يعطي احتمالية أكبر للشراكة والاندماج.
3. زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين.
4. تخفيض تكلفة رأس المال للشركات.
5. قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول.
6. زيادة الشفافية والمساءلة في نطاق الحكمية المحاسبية.
7. زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة).
8. تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية (قطرية).
9. سهولة تنظيم أسواق الأوراق المالية.
10. تخفيض التأثير بالضغوط السياسية.

خامسا:نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA. AICPA.ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS)تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندة، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة) لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 وفيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في1973/6/29، وقد اعتبرت بعد

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، **مرجع سبق ذكره**، ص 312.

تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية [1].

وفي سنة 1982 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية، وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامج عمله، وقد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة [2] .

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوربا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ((و الذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم)) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

وفي سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، وكان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام

وفي سنة 1998 أصبحت الصين في IFAC وانضمت إلى IASC كمراقب، وفي عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضو من 112 بلد.

وقد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي عام 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية، كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك وإنما يتم إصدار المعايير طبقا للضرورة والحاجة، وبعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات ثم المراجعة والمصادقة يتم تحديد بدأ سريان المعيار، وقد ترتب على نمو المحاسبة وتطويرها وتزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية.

---

[1] محمد الشريف توفيق، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية**، مجلة الإدارة العامة، العدد55، الرياض، سبتمبر1997، ص 61.

[2] محمد الشريف، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 254، 256.

ومن ضمن **أهداف** لجنة معايير المحاسبة الدولية ما يلي[1]:

1. صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

2. العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

3. مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.

4. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

5. تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

6. العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال خمسة هيئات وهي: مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، المجموعة الاستشارية، المجلس الاستشاري، اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير وجماعة العمل الإستراتيجي.

أولا: مجلس معايير المحاسبة الدولية

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير ، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة .والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، تشكل المجلس عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية[2].

واجهت معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة صعوبات خصوصا فيما يتعلق بالمصداقية والجودة والشفافية وكذا مستوى القبول العالمي لها. هذا ما أدى إلى الحاجة لوجود تنظيم جديد للجنة، وفيما يلي أهم العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد للجنة المعايير المحاسبية الدولية :

1. سرعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية.

2. المجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة...) والإقليمية (الإتحاد الأوروبي...) في القضاء على العراقيل التي تواجهها التجارة العالمية.

---

[1] حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص 81.

[2] سعود جايد العمري، **مرجع سبق ذكره**، ص 192.

3.التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال.

4.زيادة تأثير معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية.

وكنتيجة لزيادة الطلب على المعايير المحاسبية ذات جودة عالية تمكن من توفير الشفافية وقابلية المقارنة أصبح من الضروري إعادة تنظيم وهيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتحقيق أهداف أكثر دقة التي تتمثل فيما يلي[1]:

أ.يعين أن تتوفر في المعايير المحاسبية الدولية الجديدة ما يلي من العناصر الحيوية:

_ الجودة العالية.

_ الشفافية.

_ قابلية مقارنة المعلومات المالية.

_ مساعدة مستخدمي المعلومات المالية في أسواق رأس المال في عملية اتخاذ القرار.

ب. تعزيز وتشجيع الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.

ج.العمل بفاعلية مع مختلف هيئات المعايير الوطنية في العالم من أجل تطوير المعايير الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي[2]:

_ التمثيل في اللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي.

_ يعمل الأعضاء في اللجان بتفرغ كامل وليس جزئي.

_ إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء.

_ تشكيل مجلس استشاري للمعايير المحاسبية.

_ تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح.

_ وضع دستور جديد.

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عام 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] كريمة بوكرسي ، **المعايير المحاسبية ومدى تطبيقاتها في الجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة بوقرة بومرداس، 2011، 2012، ص 122 .

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، **مرجع سبق ذكره**، ص 361.

وبناءا على ما سبق يمكن تقديم بعض الفرو قات بين لجنة المعايير المحاسبية الدوليةIASC ومجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB

طرحت عملية إعادة الهيكلة التي تمت على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة تساؤلات من قبل الباحثين والمهتمين بالمعايير المحاسبية الدولية وما مدى جدوى هذه العملية خصوصا في ما يتعلق برفع جودة المعايير وزيادة قبولها عالميا، فبينما يرى البعض أن عملية إعادة الهيكلة أمرا حتميا كان لابد منه من أجل زيادة شفافية المعايير المنشورة وزيادة قبولها عالميا، خصوصا من قبل المنظمات الدولية المشرفة على الأسواق المالية، يرى البعض الآخر أن هذه العملية هي اشتراط أمريكي حتى يتم التوافق بين المعايير الأمريكية GAAP والمعايير الدولية، خصوصا أن السوق المالي الأمريكي يعد أكبر سوق مالي في العالم وهو أكبر عضو في المنظمة الدولية المشرفة على الأسواق المالية والأكثر تأثيرا في قراراتها واتجاهاتها. وفيما يلي أهم الفرو قات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية. وهذا بهدف تبيان الغاية الحقيقية من عملية إعادة الهيكلة[1]:

1.الفرو قات الشكلية: حيث يمكن تلخيصه فيما يلي:

أ.تغيير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية: فكلمة لجنة تعني عموما هيئة مؤقتة تنتهي مهمتها بانتهاء عملها وتحقيق أهدافها المسطرة. غير أن عملية إعداد المعايير المحاسبية وتطيرها هي عملية مستمرة مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها منظمات الأعمال وهذه البيئة تتميز بالتطور والتغير المستمر، فتغير مكونات البيئة قد يتطلب إما تعديل معيار سابق أو إصدار معيار جديد، إذن أصبح هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية دائم ومتطور غير مرتبط بزمن محدد أو بتحقيق هدف معين، لذلك تم إعادة تسميتها من لجنة مؤقتة إلى مجلس دائم.

ب. تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية: تهتم المعايير المحاسبية بالجوانب المحاسبية فقط من خلال تبيان كيفية معالجة العمليات المحاسبية وكذا المساعدة على إعداد القوائم المالية المتضمنة في التقرير المالي السنوي، إلا أن حاجة مستخدمي المعلومات المالية زادت لتشمل معلومات أخرى أكثر تفصيلا وشمولا خصوصا مع زيادة الاستثمارات في الأسواق المالية (الأدوات المالية والمشتقات المالية)، فأصبح من الضروري توسيع مجال اهتمام المعايير لتشمل تفاصيل أخرى في التقرير المالي السنوي وليس فقط القوائم المالية، فالترجمة الأصح للمعايير الإبلاغ المالي الدولية. هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فبعد أن كانت معايير المحاسبة الدولية تهتم بإعداد القوائم المالية المتضمنة في

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 371.

التقرير المالي أصبحت معايير الإبلاغ المالي الدولية تهتم بإعداد التقرير المالي للمؤسسات، أي أن الهدف من المعايير الإبلاغ المالي الدولية أشمل من المعايير المحاسبية الدولية.

ج.تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعاييرSIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالية IFRIC: بعد تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولي وبعد أقل من سنة تم إعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، من لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي IFRC.

2.الفرو قات التنظيمية

أ. على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية، فليس لمجلس المعايير المحاسبية الدولية علاقة خاصة مع الإتحاد الدولي للمحاسبة، فالمجلس الجديد يسير من قبل مجموعة من الأمناء من مختلف المناطق الجغرافية، ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة، بالإضافة إلى عدم انتمائهم لأي هيئة مهنية.

ب. على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC، فمجلس إدارة IASB مشكلة من أفراد مستقلين يتم تعيينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة وليس على أساس انتماءاتهم الجغرافية، بحيث يمثلون مختلف الهيئات أو المنظمات المحاسبية المحلية.

ج.على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية، فالأعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية يعملون بشكل دائم وليس جزئي.

3.الفرو قات العملية

أ.على عكس مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارة IASB فيخضع غالبا كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين إدارة والتجاريين أعلى مما كانوا في لجنة معاير المحاسبة الدولية.

ب.أصبح هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم لنا معلومات تتميز بالشفافية وقابلة للمقارنة، تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للشركات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

ج.بعد ما كان الهدف في لجنة معايير المحاسبة الدولية هو إعداد معايير ذات قبول عالمي، ففي مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تشجيع تطبيق المعايير التي يتم إعدادها من قبل المجلس.

د.على عكس ما كان سابقا، أصبح العمل والتنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية.

ومما سبق نستنتج **مهام** مجلس معايير المحاسبة الدولية . تتعلق مهام هذا المجلس بالدرجة الأولى بالمعايير المحاسبية والجوانب التقنية المرتبطة بها وتتمثل في[1]:

_ إصدار في إطار الصالح العام معايير محاسبية ذات جودة عالية ومفهومة يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم، والتي تجعل المعلومات الصادرة في القوائم المالية أكثر صحة وأكثر شفافية وقابلة للمقارنة حتى تساعد مختلف الفاعلين في سوق رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

_ ترقية الاستعمال والتطبيق الصارم لهذه المعايير.

_ العمل على مختلف الهيئات المحاسبية الوطنية لزيادة التوافق بين معاييرها والمعايير الدولية وإعطاء الحلول لمختلف المشاكل التي قد تواجههم.

_ نشر المناقشات واستطلاعات الرأي العام.

_ مراجعة إجراءات إصدار المعايير واختبار هذه الأخيرة في مختلف البيئات الاقتصادية.

وتحتوي المعايير حاليا على:

- معايير المحاسبة الدولية "IAS" والترجمات التابعة لها "SIC".
- معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" والترجمات التابعة لها "IFRIC".

ثانيا: المجموعة الاستشارية

قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981، وضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القائم المالية والجهات المنظمة للأسواق المالية، تجتمع المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامج عملها وإستراتيجيتها، وتتكون من 15 منظمة محاسبية[2].

ثالثا: المجلس الاستشاري

يراجع هذا المجلس إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من وفائه بالتزاماته من أجل تعزيز قبول أعمال اللجنة لدى مختلف الأطراف المهتمة. وقد أنشأ سنة 1995 ويضم أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا[3].

رابعا: اللجنة الدائمة لتفسير المعايير :SIC

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وعند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية

---

(1)محمد أمين عكوش ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص 194.

(2) حمزة العرابي، **مرجع سبق ذكره**، ص 281.

(3) سعود الجايد العمري، **مرجع سبق ذكره**، ص 192.

مماثلة رشحت من أجل ذلك[1].

وقد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها ما يلي[2]:

1. ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار قائم ضمن سياق IASC.
2. ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.
3. أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.

خامسا: جماعة العمل الاستراتيجي

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية اللجنة للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، وتقوم بمراجعة هيكل اللجنة وإجراءات عملها، وتتولى عمليات التدريب والتعليم وشؤون التمويل.

أكملت اللجنة برنامج عملها سنة 1998 ، وقد رأى مجلس اللجنة أنه من الضروري إجراء تعديلات هيكلية من أجل تكييف اللجنة مع التحديات الجديدة بفعالية، وأن إتمام برنامج عملها يعتبر اللحظة المناسبة لذلك .وبالفعل وافق مجلس اللجنة بالإجماع في مارس سنة 2000 على دستور جديد لإعادة هيكلتها بعد تشكيل فريق عمل قام بمراجعة عامة لإستراتيجيتها، وتوصل المجلس إلى ضرورة التركيز على القضايا التالية[3]:

1. دخول IASC في شراكة مع واضعي المعايير في مختلف الدول.
2. تحقيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة من قبل الدول والمنظمات.
3. ضمان كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة واللجان الأساسية.

المطلب الثالث :إجراءات وضع المعايير المحاسبية وتطبيقاتها على المستوى الدولي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات وضع المعايير المحاسبية وتطبيقاتها على المستوى الدولي.

أولا: إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية: ويمكن توضيحها فيما يلي[4]:

1. يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة دولية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
2. تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات و الممارسات المحاسبية المحلية

---

(1) محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، **مرجع سبق ذكره**، ص 105.

(2) الأميرة إبراهيم، **مرجع سبق ذكره**، ص 92.

(3) خالد جمال الجعرات، **معايير التقارير الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط1، 2009، ص 231.

(4) محمد الشريف، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 298، 300.

أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد تلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.

3.بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة.

4. تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.

5.تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.

6.تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

ثانيا: تطبيق المعايير على المستوى الدولي:

في معظم بلدان أوروبا ومن خلال الهيئات المهنية العاملة هناك، ومن خلال الجهود المبذولة من طرف لجنة المعايير الدولية أوصت المنظمة الدولية للضماناتISOCO في أوروبا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوربية للتقارير المالية EFRAG بعد دراسات معمقة ومفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستخدمة في أوربا. وقد كان لتوصية المنظمة الدولية للضماناتISOCO والمجموعة الاستشارية الأوربية للتقارير المالية EFRAG أثرا كبيرا في دعم معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في أوروبا [1].

أما في وطننا العربي فقد تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم- 503 – لسنة 1997. وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كما ذكرنا هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية. وفي ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر.

[1] سعود جايد العمري، **مرجع سبق ذكره**، ص 371.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية

تتمثل أهداف القوائم في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الأغراض المختلفة لمستخدمي تلك القوائم، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، وبالتالي فإن هذه المعلومات تمثل حجر الأساس في إعداد وعرض تلك القوائم.

وعليه قبل التطرق إلى النظام المحاسبي المالي وإعداد وعرض القوائم المالية سوف نتناول مفاهيم حول تلك المعلومات والخصائص النوعية التي تتميز بها والتي تعتبر ذات أهمية بالغة لكل الأطراف.

المطلب الأول: المعلومة المحاسبية والمالية

إن كل شركة لديها هدف تصل إليه من خلال استهلاك الموارد للوصول إلى منتجات وخدمات، و هذا ما يسمح بخلق القيمة، وكذلك دور المحاسبة التي تقوم بإنتاج المعلومات للوصول في الأخير لإرضاء الطلبات الداخلية والخارجية.

يعتبر الخلل في نظام المعلومات المحاسبية مصدرا أساسيا لعدد من المشاكل التسييرية التي تواجه الكثير من الشركات الاقتصادية، والتي تكون سببا في انهيار البعض منها، وبالتالي تؤدي إلى خلل في توصيل المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة.

وعليه فإن أي فشل في تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية والمالية المناسبة وفي الوقت المناسب، يؤدي إلى عدم كفاءة أعمال الشركات و بالتالي إلى مشاكل تسييرية.

أولا :تعريف المعلومة المحاسبية والمالية وخصائص جودتها

المعلومات بمفهومها البسيط هي "عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل"، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال مابين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح، وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات [1]، كما عرفها مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها" نظام للمعلومات منذ الستينات من القرن العشرين، وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا تم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة "[2].

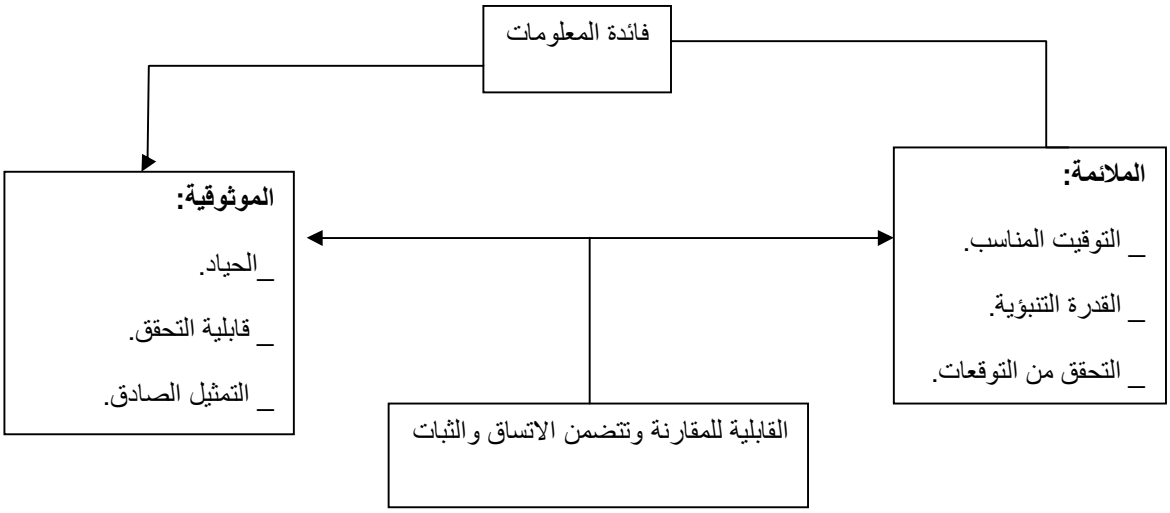
معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهي المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية والمالية والتي هي أحد مكونات التنظيم الإداري، يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة الشركة.

(1) كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 ، ص 303.

(2) عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2003، ص 26.

والشكل التالي يوضح باختصار **الخصائص النوعية** للمعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (02): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: بالعيد محمد كامل، **دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها،** رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/ 2011، ص 117.

من الشكل السابق يتضح لنا أنه يوجد نوعان من الخصائص، خصائص أساسية وأخرى نوعية.

1.الخصائص الأساسية: وتشمل ما يلي[1]:

أ.**الملائمة:**تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كان لها تأثيرا على قرارات مستخدميها، ولكي تكون المعلومات المحاسبية تتصف بالملائمة لابد أن يتوفر فيها الخصائص التالية:

_ التوقيت المناسب :إن توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد المستخدم لها في اتخاذ القرار المناسب، فقد دعت المؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية الشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية والربع السنوية والنصف السنوية لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.

_ القدرة التنبؤية :يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وهذا من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية بالقوائم المالية.

_ القدرة على التقييم الارتدادي (التغذية الإسترجاعية): ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي اتخذها بناءا على هذه التوقعات.

ب.**الموثوقية :**أي أن المعلومات معقولة وخالية من الخطأ والتحيز، وتمثل بصدق العمليات حيث يمكن الاعتماد عليها، ولهذا يلزم توفر الخصائص التالية:

(1) حكمت أحمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ب ط، 1999، ص 110.

_ **الحياد** :حيادية المعلومات تعني عند إعداد المعلومات ينبغي عدم التحيز إلى طرف معين وخدمة جميع الأطراف المستخدمة لها.

_ **قابلية التحقق** :أي أنه يحصل توافق بين المعلومات الواردة وتلك التي يتوصل إليها بقياسات أخرى مستقلة باستخدام نفس أساليب القياس.

_ **التمثيل الصادق** :وتعني الإخلاص في تمثيل العمليات المالية والأحداث وأن تكون معبرة بصدق .

_ **القابلية للفهم**:.وتعني أن تكون المعلومات المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين، كما أنه ينبغي أن يكون لديهم مستوى من المعرفة المحاسبية في مجال الاقتصاد .

2.الخصائص الثانوية: وتتمثل فيما يلي[1]:

أ.القابلية للمقارنة: ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو لفترات أخرى سابقة لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى ولنفس الفترة، حيث يستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين الشركات المختلفة.

ب.الثبات :ويقصد بالثبات أن تكون السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة ثابتة لا تتغير من فترة لأخرى (مثلا إتباع نفس طريقة تقييم المخزون)، وهذا لا يعني أن الشركة لا يمكنها تغيير إحدى الطرق المستعملة لطريقة أخرى إذا كان هناك مبرر، وعلى الشركة الإفصاح عن أسباب وتأثير مثل هذا التغيير .

ثانيا: أهمية المعلومات المحاسبية

للمعلومات المحاسبية أهمية بالغة للعديد من الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، فالمعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية كثيرة ومتعددة الأغراض لاحتياجات كل مستفيد، حيث تحتاج كل جهة لكمية معينة من هذه المعلومات، فالمقرض يحتاج معلومات تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المستثمر وكذلك الجهات الرقابية المتمثلة في الهيئات الحكومية مثل هيئة السوق المالية، فكل من هذه الجهات لها متطلبات تريد الحصول عليها من القوائم المالية، ولهذا فإن أهمية المعلومات المحاسبية تكمن في مستوى الإفصاح عن هذه البيانات المالية، حيث توجد هذه البيانات المالية في القوائم المالية وتشمل العديد من المعلومات عن النشاط التشغيلي والاستثماري والتمويلي والتسويقي للمشروع، وكذلك بعض المعلومات الاقتصادية أو السياسية التي تؤثر على نشاط الشركة، مثل بعض الشركات التي أشارت إلى أن احد أسباب انخفاض الأرباح هو بسبب الأزمة المالية العالمية لعام 2008 م، مما قد أثر على أرباح الشركة، و هذه المعلومة موجودة في القوائم المالية وبالتحديد في تقرير مجلس الإدارة، حيث يوجد ارتباط وثيق بين مستوى الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة

(1) بالعيد محمد كامل، **مرجع سبق ذكره**، ص 118.

والمعلومات المحاسبية، والعوامل المؤثرة فيها سواءا كانت اقتصادية أو سياسية والتي قد أثرت على ربحية الشركة، ولذلك فإن ربحية المعلومات المحاسبية تحدد حسب احتياج الجهة المستفيدة منها[1].

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية

قامت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق بعدة إصلاحات اقتصادية، وهذا بغرض مواكبة تحديات الاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة، حيث مست هذه الإصلاحات جوانب عديدة منها إصلاح النظام المحاسبي و هذا بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، واعتماد مشروعSCF ، يتوافق مع المعايير المحاسبية IFRS/IAS .

أولا: مفهوم وخصائص النظام المحاسبي المالي

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وجاء في صلب هذا القانون "المحاسبة المالية" كالتالي:" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (أي المؤسسة) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[2].

2.خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة **خصائص** هي[3]:

أ. يرتكز على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ب. الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.

ج. يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوفات مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، وتشمل الكشوف المالية على ما يلي [4]:

---

(1) ناصر محمد علي المحملي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 24.

(2) الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 2007/11/25، تحتوي القانون رقم 07-11والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، الجزائر.

(3) شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008، ص 21.

(4) مختار سامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية غير مؤهل**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17و18 جانفي 2010، جامعة الوادي ، ص 14.

-الميزانية.

-جدول حسابات النتائج.

-جدول تغيير الأموال الخاصة.

-ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر المعلومات المكملة عن الميزانية وحسابات النتائج.

يستمد هذا النظام **أهميته** من خلال المزايا الكثيرة التي يقدمها والتي يمكن حصرها فيما يلي[1]:

1.SCF مستمد من (IAS/IFRS) وبذلك فهو قريب من النظم المحاسبية الدولية التي تعتمد على نفس المرجعية.

2.تشجيع الاستثمار الوطني والأجنبي من خلال تقديم معلومات عن المؤسسات ونشاطاتها تتميز بالوضوح والثقة.

3.تنشيط السوق المالية وزيادة دورها في تمويل الاقتصاد، حيث أنها تعتمد على موثوقية المعلومات وهو ما يحتاج إليه المستثمرون وبذلك يزداد الادخار والاستثمار وإنشاء مؤسسات جديدة تتخذ من السوق المالية مصدرا لتمويلها.

4.تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

5.يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

6.يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.

7.يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

من بين **الأهداف** المنتظر تحقيقها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ما يلي[2]:

1.إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطاتها وأحجامها.

2.السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

3.المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها.

4.نشر معلومات وافية صحيحة وموثوقة تسمح لمستعملي هذه المعلومات بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد على فهم أفضل لهذه المعلومات وبالتالي تسهيل اتخاذ القرارات.

5.المساهمة في خلق قاعدة إحصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات.

6.العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات .

7.إن تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات بطريقة شفافة يسهل عمل إدارة الضرائب في تحصيل مستحقاتها

---

(1) شنوف شعيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

(2) عزة الأزهر، **عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية**، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2007، ص 214.

(TVA، ضرائب على الأرباح....).

8. ستستفيد الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارستها المحاسبية في مختلف الدول على اعتبار أن SCF ما هو في الواقع إلى تبني للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي.

إن تطبيق المؤسسة **الجزائرية** للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF قد ينجر عنه فوائد **جمة** تعود على الاقتصاد ككل وعلى المؤسسة نفسها، نذكر من أهمها [1]:

أ. تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شانه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي .

ب. تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه بما يسمح بطمأنة المستثمرين المحليين والأجانب، وتلبيه حاجاتهم من المعلومات المحاسبية كافية ودقيقة تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيدة.

ج. الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى الميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغييرات عليها).

د. الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم يسمح بتسهيل عملية إجراء التحليل المالي في المؤسسات مما ينجر عنه تذليل صعوبات التحليل المالي وفق للمخطط المحاسبي الذي لا يوفر المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسورة ومباشرة، مما يصعب معها تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ويجعل المقارنة غير ممكنة في ظروف التضخم.

هـ. تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).

و. إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني .

ز. تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي مما يسمح للمؤسسات الجزائرية زيادة درجة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة.

ح. الحصول على قوائم المالية ختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات .

ط. الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي، من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر، لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن مستوى عال من الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.

ي. تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة .

ثانيا: النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية

يمكن حصره في النقاط التالية[2]:

1. نلاحظ من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق والمعالجة المحاسبية، أن محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية قد يتفق أو يختلف معها، ففي حين أن SCF يطبق إجباريا في كل المؤسسات ذات الشكل القانوني (مؤسسات خاضعة

(1) بلقاسم سعودي ، سعودي عبد الحميد، **مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص 18.

(2) مختار مسامح، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد، إشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي17، 18 جانفي 2010، كلية العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص 25.

للقانون التجاري والتعليمات)، المعايير المحاسبية الدولية كذلك تطبق إجباريا في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى تبقى مخيرة نظر الغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية، وبالتالي يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي للقانون التجاري، بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة.

2.النظام المحاسبي المالي يتفق مع المعايير من ناحية الجهات المستعملة للمعلومات المحاسبية خاصة الفئات الرئيسة كالمستثمرين الحاليين والمحتملين، المسيرين، المقرضين والحكومة ودوائرها المختلفة.

3.تتفق المبادئ و الفروض المحاسبية المعتمدة في SCF مع تلك المقررة في المفاهيم النظرية لمعايير المحاسبة الدولية، غير أن طريقة التقييم وفقا للتكلفة التاريخية جعلت الطريقة الأساسية للتقييم ،أما الطرق الأخرى مثل (طريقة القيمة العادلة) فان استعمالها منحصر في تقييم بعض العناصر مثل الأدوات المالية، أو وفق إعادة التقييم القانونية أو بتوفر شروط معينة كما هو الحال بالنسبة لمستعمليها تتطابق مع ذلك المقررة لدى معايير المحاسبة الدولية.

4. تهدف القوائم المالية الختامية الأساسية حسب SCF أو المعايير المحاسبية الدولية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة ، وعلى هذا الأساس فان القوائم المالية الختامية الأساسية هي : الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة أو حقوق الملكية، ملحق يبين الطرق المحاسبية المتبعة ويوفر معلومات مكملة و توضيحية.

5.من ناحية عناصر القوائم المالية، فقد اتفق SCFمع جل المفاهيم المصدرة من قبل المعايير المحاسبية الدولية، حيث استعمل مصطلح المراقبة في تعريفه للأصول بدلا من مفهوم الملكية وهذا ما ينسجم مع المقاربة الاقتصادية، عرف حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة) على أنها صافي الأصول بعد حذف خصومها الجارية وغير الجارية، وهو المفهوم المالي لرأس المال، كما تطابقت تعاريف الإيرادات والأعباء، إلى إلغاء البنود غير العادية عند عرض جدول حسابات النتائج حسب المعايير.

6. كما أخذ SCF بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته معايير المحاسبة الدولية، إذ يقوم هذا التعريف على مفهوم الإلزام الحالي الذي يستلزم عادة من المؤسسة تخليها عن موارد تتضمن منافع اقتصادية من أجل الوفاء بالتزاماتها نحو الأطراف الأخرى، ولو تم قياس بعض هذه الخصوم عن طريق التقدير ولكن بدرجة معقولة كما هو حال المخصصات المدفوعات يجب أدائها لتغطية التزامات مترتبة عن خطط تعاقد العاملين مثلا.

7.من جهة أخرى من حيث المعالجة المحاسبية والحلول المقترحة ، نلاحظ أن عرض الأصول والخصوم يتم بنفس طريقة IFRS/ IAS من خلال شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها، فتقدم الميزانية في شكل قائمة أو في شكل جداول، ترتب الأصول حسب درجة سيولتها أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق، وحسب درجة السنوية في التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية.

8. جدول التدفقات النقدية يخضع لنفس كيفية العرض حسب IFRS/IAS، إذ يتكون من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وحسب مصدرها ، سواء تدفقات نقدية متعلقة أما بالاستغلال أو بالاستثمار أو بالتمويل.

9.فتقييم المخزونات يتم أما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

10.عند التنازل عن الاستثمارات وبيعها يتوقف حساب الاهتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل عن الاستثمار، ويتم حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي.

11.قروض الإيجار وتكاليف التطوير يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول، وإعادة تقييم القيم الثابتة المعنوية يمكن في حال وجود سوق نشطة خاصة بالقيم المعنوية، تمكن من معرفة القيمة العادلة.

12.يتحقق الإيراد من بيع السلع أو تقديم الخدمات بتوفير نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث يتحقق الأول عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير، وإمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة، ويتم الاعتراف بالثاني اعتمادا على نسبة إنجاز وتقديم الخدمات بتاريخ القوائم المالية، أن كان بالإمكان قياسها بموثوقية.

نستنتج من خلال هذا الطرح، أن الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يجسد التوجه الاقتصادي للجزائر، ويعكس الإرادة القوية لتطوير الممارسات المحاسبية المحلية لتستجيب للمعطيات الدولية لتسهيل الانصهار والاندماج في الاقتصاد العالمي، وهذا لا يتأتى إلا بتأهيل الاقتصاد الجزائري وتطويع خصوصيات البيئة الجزائرية للإصلاحات في كل المجالات.

المطلب الثالث: مضمون الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية [1]: أهداف القوائم المالية ومستخدمو المعلومات المحاسبية، الفرضيات الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية، تعريف عناصر القوائم المالية وتحديد قواعد التسجيل وطرق التقييم.

أولا: أهداف القوائم المالية ومستخدمو المعلومات المحاسبية

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمؤسسة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الأطراف المستخدمين للقوائم المالية، كما حدد المعلومات التي يحتاجها كل طرف على النحو التالي [2]:

1.**المستثمرين الحاليين والمحتملين** :والمعلومات التي يحتاجونها تخص بالأساس المعلومات التي تفيد في اتخاذ قرارات شراء أو بيع أسهم الشركة، توزيع الأرباح، تقييم كفاءة إدارة الشركة....

2.**الموظفين** : يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي ومردودية المالك .

3.**الموردون والدائنون التجاريون**:تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

(1) خالد جمال الجعرات، **مرجع سبق ذكره**، ص 152.

(2) بلقاسم سعودي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

4.العملاء :يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشكل المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

5.المقرضين:بحاجة إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.

6.الحكومة : تحتاج إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كم تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة في الاقتصاد الوطني.

7.الجمهور : بحاجة إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه ، كما قد يحتاج الجمهور إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن الأطراف المستخدمين القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في الشركة،سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن هذه الأطراف التي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية إدارة الشركة، والمحللون والمستشارون الماليون ، والسوق المالي ، والمنافسون والمحامون.

ثانيا: الفروض الأساسية لأعداد وعرض القوائم المالية

هي الفرضيات التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها، ولتحقيق أهداف القوائم المالية يجب أن تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين[1]:

1.أساس الاستحقاق: لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتحت هذا الأساس فإنه يتعرف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها)، ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها (لهذا تسمى أيضا محاسبة الالتزامات).

2.الاستمرارية: يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة ، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف و في مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

(1) يوسف محمد جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 234.

ثالثا: تعريف عناصر القوائم المالية وتحديد قواعد التسجيل وطرق التقييم

1.تعريف عناصر القوائم المالية

إن عناصر القوائم المالية التي تتعلق مباشرة بتقييم الوضعية المالية للشركة هي [1]: الأصول ،الخصوم، ورؤوس الأموال، أما المتعلقة بتقييم أداء الشركة في هي التكاليف والإيرادات.

أ.الأصول :مورد مراقب من طرف شركة معينة بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية.

ب.الخصوم:الالتزام الراهن للشركة والمترتب عن أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للشركة خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.

ج.رؤوس الأموال الخاصة : الفائدة الباقية للمساهمين في رؤوس الأموال الخاصة للشركة في أصولها بعد حسمها من خصومها.

د.التكاليف :تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار نقصان الأصول أو زيادة الخصوم.

هـ.الإيرادات :تتمثل في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو نقصان الخصوم خلال السنة المالية.

2.التسجيل المحاسبي لعناصر القوائم المالية

يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والنواتج في الحسابات عندما[2] :

أ.يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان .

ب.للعنصر قيمة يمكن تحديدها بطريقة صادقة .

3.تقييم عناصر القوائم المالية

يقصد بالتقييم الإجراء المتبع لتحديد المبلغ المالي الذي يتم به إدخال العنصر في القوائم المالية وهناك 03 طرق:

أ.التكلفة التاريخية: ويقصد بها القيمة في تاريخ الحيازة .

ب.تكلفة القيمة المتبقية: وهو المبلغ الذي يمكن قبضه حاليا من بيع أصل من خلال عملية بيع عادية .

ج.القيمة الحالية: وهي القيمة المحينة لصافي النفقات النقدية المستقبلية .

د. القيمة العادلة : لقد اعتبرت القيمة العادلة من أهم المفاهيم التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص بالتقييم الحالي لعناصر القوائم المالية، وتعتبر الأقرب للواقع الاقتصادي لكن يعتمد هذا المفهوم على وجود سوق مالي فعال، وقد عرفت بأنها المبلغ المالي الذي يمكن بواسطته مبادلة أصل أو تسوية خصم بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول في سوق يتمتع بالمنافسة التامة.

---

(1) عادل عاشور، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006، ص 169.

(2) سعاد بورويسة ، **مرجع سبق ذكره**، ص 212.

خلاصة الفصل

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال البحث في جعلها وسيلة إعلامية ذات طابع دولي، يجسد قدرتها على مسايرة التحولات التي عرفتها المعاملات الاقتصادية والمالية في الآونة الأخيرة، والمنعكسة على نشاطات المؤسسة التي أصبحت تتسم بالانفتاح على مختلف دول العالم.

وقد تبين من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، أنه أمام هذا الواقع الجديد برزت العديد من الجهود على عدة مستويات من أجل تحقيق توافق محاسبي دولي، وتعتبر البداية الفعلية لصناعة المعايير الكفيلة بتجسيد هذا التوافق بتأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث لاقت المعايير التي تقوم هذه اللجنة بإصدارها قبولا دوليا واسعا فاق كل التوقعات التي كانت سائدة عند تأسيسها، إذ اتجهت العديد من دول العالم نحو المعايير الدولية، إما بتطبيقها مباشرة أو من خلال تحقيق توافق بينها وبين المعايير الوطنية، وقد جاء هذا الانتشار بفضل ما قدمته المعايير الدولية من حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة في سعيها للتوسع خاصة على مستوى الأسواق المالية الدولية، عن طريق تعزيز قدرة مستخدمي المعلومات المالية على تفسيرها أينما وجدوا، وتسهيل عملية الاتصال المعلوماتي بفضل صياغة المعايير الدولية على خلفية دراسة الفرو قات بين الأنظمة المحاسبية وإبقائها عند أدنى المستويات .وعلى الرغم من الصعوبات التي تعيق عمل اللجنة إلا أنه من المتوقع أن تستمر، بسبب التحدي الكبير الذي تواجهه المحاسبة في ظل العولمة الاقتصادية وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات.

تمهيد

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يعتمد عليها كل من له علاقة بالشركة.

وتمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية، حيث يمكن للحوكمة الجيدة أن تلعب دورا فعالا في مجال الإصلاح المالي والإداري للشركات، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها.

ويعد الإفصاح المحاسبي أحد الأعمدة الأساسية لحوكمة الشركات، حيث يمكن للمحاسب تحقيقه من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها من طرف لجنة معايير الحاسبية الدولية، وفي الوقت الحالي تعمل هذه الأخيرة على حث العديد من الدول والهيئات المحاسبية على تبني معاييرها المحاسبية، ونظرا لأهميتها والدور الذي يمكن أن تساهم به في مجال القياس والعرض والإفصاح المحاسبي .

وفي هذا السياق يمكن أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث في المبحث الأول نتطرق إلى المقومات النظرية لحوكمة الشركات، وفي المبحث الثاني الإطار العلمي لحوكمة الشركات، أما في المبحث الثالث دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الأول: مدخل عام إلى حوكمة الشركات

تعتبر 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. لهذا سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات وهذا من خلال نشأتها وتطورها، وسنتطرق إلى مفاهيم وأبعاد حوكمة الشركات، وأيضا محددات وأسس حوكمة الشركات .

المطلب الأول :نشأة وتطور حوكمة الشركات

أولا: نشأة حوكمة الشركات

يطلق مصطلح حوكمة الشركات (corporate covernance) على مستوى الاقتصاد الجزئي أي الشركات والمؤسسات، إذ يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضائع التي في عهدته وإيصالها لأصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما، أطلق عليه القبطان المتحوكم جيدا (good governer)[1]، كما أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على مصطلح (الحوكمة)كما جاء بمعناه باللغة الإنجليزية (governance) مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الإنجليزي وبنفس الحروف مع التغيير في طريقة لفظها ونطقها[2]، إلا أنه في سنة 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده لمصطلح الحوكمة حيث أكد في بيان له" في رأينا أن الترجمة العربية(حوكمة)للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة ، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذر والوزن وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعته أداء القائمين عليها واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث[3]."

إن التطور الذي طرأ على شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وكبر حجمها خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي أملى على بعضها فصل الملكية على التسيير، مما جعل هذا العامل السبب الرئيسي وراء ظهور نظرية الوكالة إذ اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين وهذا ما نتج عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة.

إن مصدر نظرية الوكالة وما تثيره من تساؤلات يرجع لأعمال آدم سميث، حول عدم فعالية الشركات المساهمة التي يسيرها أعوان غير مالكين الأمر الذي يجعلهم لا يشعرون بالتحفيز في أداء مهامهم بالمستوى المرضي، وكذلك فقد بين

---

(1) محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ط1، 2005، ص 07.

(2) **نفس المرجع**، ص 30.

(3) حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، دراسة اختباريه على شركات المساهمة العامة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدانمرك، 2010، ص 08.

كل من Berle و Means سنة 1932 في كتاب بعنوان " The Moderne Corporation And Private Property" مسألة العلاقة بين المالكين والمسيرين في الشركة المساهمة1 ، حيث أن الفصل بين الملكية والتسيير يؤدي إلى حالة تضارب في المصالح بين المساهمين والمسيرين[1].

كما تطرق كل من Jensen و Meckling سنة1976 في مقال بعنوان "Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure" لعلاقات الوكالة حيث تعريفها على أنها" عقد يقوم بموجبه شخص أو عدة أشخاص ((the principal(s)، ويسمى الموكل، بتفويض شخص أخر وهو الوكيل (the agent) لتنفيذ بعض الخدمات نيابة عنهم، وهذا يستلزم منح جانب ،من سلطة صنع القرار إلى الوكيل "، كما الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة[2].

وفي سنة 1985 قامت خمس جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية ومن أهمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (the Committee of Sposoring Organization -COSO-) والمعروفة باسم لجنة تريدواي (treadway ,commission) وبعد دراسة أجرتها لجنة تريدواي لتحديد العوامل المسببة التي يمكن أن تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية وإجراءات الحد منها، حيث أصدرت في أكتوبر 1987 تقريرها النهائي (Report of - the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالاحتيال والتضليل في التقارير المالية[3]، وتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام .الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات [4].

وفي المملكة المتحدة كان لبورصة لندن دور في تطوير حوكمة المؤسسات، حيث أصدرت لجنة كادبوري (cadbury committee)والتي تشكيلها لوضع إطار لحوكمة المؤسسات باسم(. cadbury best practice) وهذا سنة 1992 من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية 1999 أصدر كل من "New York Stock exchange

---

(1) عبد الحميد بن الشيخ الحسين، **تحليل المنظمات**، دار بهاء للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2008، ص 17.

(2) هشام سفيان صلواتشي، **تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إدارة أعمال، كلية العوم الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، 2008، ص 16.

(3)رياض زلاسي، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلمات المحاسبية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، 2012، ص4.

(4)محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري والمالي**، دراسة مقارنة الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،ط 2 ، 2009، ص16.

" National Association of securities dealers - NASD - NYSE " تقريرهما المعروف باسم "blue ribbon report" والذي اهتم بفاعلية دور لجان المراجعة بالمؤسسات في الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

وقامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بوضع مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999،كماُ أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات، وفي تركيا المعهد التركي لحوكمة شركات سنة2002 ،وأصبح لحوكمة الشركات اهتمام كبير بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية في نهاية سنة 2001 وهذا لعدم تكرار ما حدث وذلك من خلال إرساء قواعد ومبادئ أتفق عليها في إطار الحوكمة للمؤسسات والمنظمات والمؤسسات.[1].

ويمكن تلخيص **مراحل تطور** ووضوح **أبعاد** الحوكمة فيما يلي[2]:

1.حتى مرحلة الكساد ما بعد عام 1932 وبدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح.

2.مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976،1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال.

3.تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية.

4.مرحلة بدء ظهور مصطلح الحوكمة (1996،2000)كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أوإخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة.

5. أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة.

6.على ضوء المعايير السابق وضعها من المنظمات المختلفة، اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة أغلبها محاسبية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة.

7.مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001،2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحاً على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

8.مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضاً إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعضيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.

---

(1) نجاة جمعان، **حوكمة الشركات: متطلباتها، مبادئها ونطاق تطبيقها**، كون سبت للاستثمارات الاستثمارية، فيفري، 2009، ص 04.

(2)نعيمة عبدي ، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 5.

ثانيا: دوافع ظهور حوكمة الشركات

تتلخص دوافع ظهور حوكمة الشركات فيما يلي[1]:

1.تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة.

2.توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة ومساهميها.

3.مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المنشآت بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين ممثلين في الجمعية العمومية.

4.مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المؤسسة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.

5.ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسة تشجيع المؤسسات على الاستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة.

6.توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.

7.توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم حدوث لبس أوغموض أو تداخل بين اختصاصات هذه الأطراف.

8.تحقيق نوع من التكامل بين المؤسسة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية والاجتماعية السائدة.

9.توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية.

ثالثا:أسباب ظهور حوكمة الشركات

توجد ثلاثة أسباب رئيسية نوجزها فيما يلي[2]:

1. نظرية الوكالة

يصف Jonson علاقة الوكالة بأنها "عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه،وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل اتخاذ بعض القرارات.

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات منها:

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

ب.اختلاف أهداف الأصيل والوكيل إذ يسعى الأصيل للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول، بينما الوكيل يسعى للحصول على مكافئات أكبر مع بذل جهد أقل.

ج.بالرغم من تعارض أهداف الأصيل والوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما هي ضمان استمرارية المؤسسة وتقويتها لمواجهة المؤسسات الأخرى.

(1) يوسف محمد طارق، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ب ط، ب س، ص 67.

(2) محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

تعالج نظرية الوكالة المشاكل الناتجة من انفصال الملكية عن الإدارة حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما:

- **مشكلة التخلخل الخلقي**: تنشأ عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة ورقابة أداء الوكيل ،وعندما تختلف تفضيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.
- **مشكلة التخلخل العكسي**: تنشأ عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل.

من هنا يسعى كل من الموكل والوكيل إلى بناء تنظيم مساعد يبرز أهميته ويحقق المصالح الذاتية الأمر الذي يؤدي بالشركة إلى تحمل مجموعة من التكاليف الإضافية سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة والتي تنتج عن علاقات الوكالة تسمى في الفكر المالي بتكاليف الوكالة التي تتحملها الشركة، حيث عرف بازل تكاليف الوكالة على أنها "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة الوكالة.

2.الفضائح المالية

لقد أدت الانهيارات المالية للشركات العملاقة في العديد من دول العالم والتي لها أثر على اقتصاديات تلك الدول إلى دراسة وتحليل الأسباب المؤدية لذلك.

من أهم هذه الفضائح ما حدث لشركةENROL للطاقة، واختلاسات لشركة WORCOM ،وشركة PARMALA للأغذية، حيث رأى البعض بأن تلك الانهيارات كان سببها ضعف السياسات المحاسبية والتي تمكن المتلاعبون استغلالها مما تسبب بعواقب لا يمكن إصلاح آثارها، ولكن تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها.

فيما جاء في قضية ENRON أن معايير المحاسبة تنص على آليات معينة يجب إتباعها إلا أن إدارةENRON لم تتقيد بها، حيث غض مراجعه الخارجي أرفد أندرسل الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي الحالتين اتبعت الإدارة ومراجعها الأسلوب غير الأخلاقي، وفي أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية لسنة 2002 أصدرت الحكومة الأمريكية قانون Sardanes Oxley الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد الإداري والمالي الذي يواجه العديد من الشركات.

وكان لهذا القانون أثر على جودة الإبلاغ المالي من خلال:

أ.لجان المراجعة: تعتبر لجان المراجعة عصب رئيسي في الشركة، خصوصا بعد تركيزها في توظيف أعضاءها من ذوي أصحاب الخبرات العالية والسمعة النزيهة.

ب.المراجعون الداخليين: من خلال التركيز على مراجعة المجالات المالية بشكل أكبر من السابق وبالتالي سيكون للتدقيق الداخلي أثر رئيسي في نجاح الشركة.

ج.المراجعون الخارجيين: حيث يتم إبعاد المراجعين الخارجيين عن تقديم استشارات للشركة التي يدقق أعمالها حتى تؤدي المراجعة الخارجية وظيفتها وإلزام المراجعين الخارجيين بمقابلة لجنة المراجعة وتقديم تقاريرهم إليها.

3.العولمة

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة ،حيث الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه، وكانت 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 قدر من التمويل يطالبون بالأدلة على أن الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب سليمة تقلل من الفساد المالي والإداري، لهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة [1].

رابعا: أسباب الحاجة إلى حوكمة الشركات

يرى بعض الباحثين أن أسباب الحاجة لحوكمة الشركات هي[2]:

1.متطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعي مستوى عالٍ من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها.

2.حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات لحماية مصالحه.

3.التوجه إلى الخصخصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص.

4.الحاجة إلى الاهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع، خصوصاً في القطاعات التي تمس شرائح عديدة من المجتمع مثل قضايا البيئة والصحة والسلامة.

5.العدد الكبير من حملة الأسهم، الأمر الذي يضعف من قدراتهم على تبني قواعد مشتركة لتنظيم عمل الشركة ومراقبة أدائها.

6.حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي.

7.غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين.

8.انتشار أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي

(1) فلة حمدي، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6 و7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 03.

(2)ريم بن عيسى ، **تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثرها على الأداء**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، 2012/2011، ص65.

المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات

إن التطور الفعلي لحوكمة الشركات لا يزال منذ مدة يسيل على حبر الكثير من المهتمين بإدارة الشركات وتنافسها، وسنسلط الضوء في هذا المطلب على تعريف هذا المصطلح وبيان أهمية وأهداف وخصائص حوكمة الشركات.

أولا:تعريف حوكمة الشركات:

تعددت تعريفات حوكمة الشركات بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم، ذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأصول التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، ونظرا للارتباط هذا المفهوم بعدة أطراف، المساهمين، الإدارة، مجلس الإدارة، الفئات المختلفة من أصحاب المصالح (الزبائن، البنوك)، وفيما يلي بعض التعريفات المختلفة لمفهوم حوكمة الشركات.

1.تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات

عرف البنك الدولي (WB) حوكمة الشركات بأنها " هي ممارسة لسلطة السياسة ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية[1]".

و**عرفها** برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنها "ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون المؤسسة وأعمالها، وبمفهومها الواسع تغطي الهياكل التنظيمية وأنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية والمحلية ,والبرلمان والمؤسسات والمنظمات والأفراد التي تضم المجتمع المدني والقطاع الخاص في المشاركة بفعالية التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع[2]".

و**تعريف** لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (تقرير): "حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب[3] ".

أما **تعريف** منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء". أي نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال[4].

---

(1) عدنان بن حيدر درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص13.

(2) رياض زلاسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 6.

(3)سعيد عهد عي ، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص 42.

(4) حسين عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 51.

2.تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر المستثمرين (الملاك)

هي مجموعة من الآليات التي يستخدمها أصحاب المصالح (مستخدمي القوائم المالية، مصلحة الضرائب بالنسبة للمستثمرين، الزبائن) لممارسة الرقابة داخل المؤسسة مثلا آلية المراجعة الخارجية،مراجع الحسابات، تقيم آليات بالنسبة للمؤسسة يصدر تقييم في كل نهاية سنة، وعلى المديرين بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم حامل هذه المؤسسة[1].

3.تعريف حوكمة الشركات من وجهة نظر الإدارة

تعرف بأنها "واجبات ومسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات، وإدارة العلاقات مع حملة الأسهم،ومجموعات أصحاب المصالح [2]".

و**تعرف** أيضا أنها " تعنى بوضع التطبيقات والممارسات السلمية للقائمين على إدارة المؤسسة وتنظيمها بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين بالمؤسسة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة، وذلك لضمان إدارة المؤسسات بفعالية[3] .

وتشمل الحوكمة **كنظام** على ما يلي[4]:

1.مدخلات النظام: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب أو متطلبات قانونية أو تشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

2.نظام تشغيل الحوكمة : ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة، وكل كيان إداري داخل الشركات أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وتشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفاعليتها.

3.مخرجات نظام الحوكمة: الحوكمة ليست هدفًا في حد ذاتها، لكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للشركات أوللمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية .

بشكل عام يشير تعريف حوكمة الشركات إلى "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي من شأنها إدارة ورقابة المؤسسات من الناحية المالية وغير المالية ، للحفاظ على حقوق كل الأطراف المهتمة بالمؤسسة[5]".

---

(1)بهاء الدين علام، **أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية**، دراسة تطبيقية بحث مقدم لوزارة الاستثمار مركز المديرين المصري، 2009، ص ص 6،7.

(2)رياض زلاسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 7 .

(3) ريم بن عيسى ، **مرجع سبق ذكره**، ص 64.

(4) صالح بن إبراهيم الشعلان، **مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك السعودي، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 37.

(5) محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

وبشكل **دقيق** فإن حوكمة الشركات تجيب عن جملة من **التساؤلات** أهمها[1]:

أ. كيف يضمن الملاك ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟.

ب. كيف يتأكد الملاك من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟.

ج. كيف يتمكن الملاك وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟.

ويشير مصطلح حوكمة الشركات بعض الغموض لثلاثة أسباب رئيسية مرتبطة بحداثة هذا الاصطلاح وهي[2]:

_ على الرغم من مضمون حوكمة الشركات من الأمور المرتبطة به ترجع إلى أوائل القرن التاسع عشر، حيث تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، إلا أن هذا المفهوم لم يتبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود مضت.

_ عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم، فالبعض ينظر إليه من الناحية الاقتصادية على أنه آلية التي تساعد في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمراريتها في الأجل الطويل، وآخرون يعرفونه من الناحية القانونية على أنه يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية من حيث كونها كاملة أو غير كاملة والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى، وفريق ثالث ينظر إليه من الناحية الاجتماعية والأخلاقية من واقع المسؤولية الاجتماعية وتحقيق التنمية الاقتصادية.

_ إن مفهوم حوكمة الشركات مازال في طور التكوين ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير.

ويمكن القول إن هناك **أربع** جهات **رئيسة** تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الجهات هي [3]:

- **المساهمون** Shareholders: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة** Board of Directors : وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى، مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم،كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة** Management: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

---

(1)فهيمة بديسي ، **الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، يومي 7-8 ديسمبر 2010 ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص 03.

(2) حسين عبد الجليل آل غزوي،**مرجع سبق ذكره**، ص 139.

(3)يوسف محمد طارق، **مرجع سبق ذكره**، ص 132.

- **أصحاب المصالح** Stackholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بمقدرة الشركة على الاستمرار.

ثانيا:أهداف حوكمة الشركات

تناول كثير من الباحثين أهداف حوكمة الشركات، وقد تناولها أحدهم وقال إنها تهدف إلى تحقيق ما يلي[1]:

1.العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذوي مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف على تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2.حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية.

3.منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

4.ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أمور الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة.

5.الإشراف على المسؤولية الاقتصادية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

6.تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير استراتيجيات زيادة كفاءة الأداء.

7.الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

بينما يرى **البعض** أن حوكمة الشركات **تستهدف** تحقيق ما يلي[2]:

أ.العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.

ب.حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.

ج.منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.

د.تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات.

(1) عمر عيد الجعيدي وآخرون، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، دار الميسرة، عمان الأردن، ط 1، 2011،ص ص 186، 188.

(2) نعيمة عبدي ، مرجع سبق ذكره، ص 212.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات

ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو، وأيضاً يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار أسواق المال والأجهزة المصرفية، مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة، مع أنه بالإضافة لما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط الآتية[1]:

1.إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة.

2.تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضاً وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس.

3.إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو المحلية والأجنبية. هذا من الناحية الاقتصادية.

أما من الناحية **القانونية**، يهتم القانون بحوكمة الشركات لأنها تعمل على ضمان حقوق الأطراف المختلفة للشركة، لذا فالتشريعات المنظمة لعمل الشركات تعد العمود الفقري لأطر وآليات حوكمة الشركات، حيث تنظم القوانين واللوائح الداخلية بشكل محدد ودقيق والعلاقات بين الأطراف المعنية في الشركة (قوانين الشركات، المنافسة، الضرائب...).

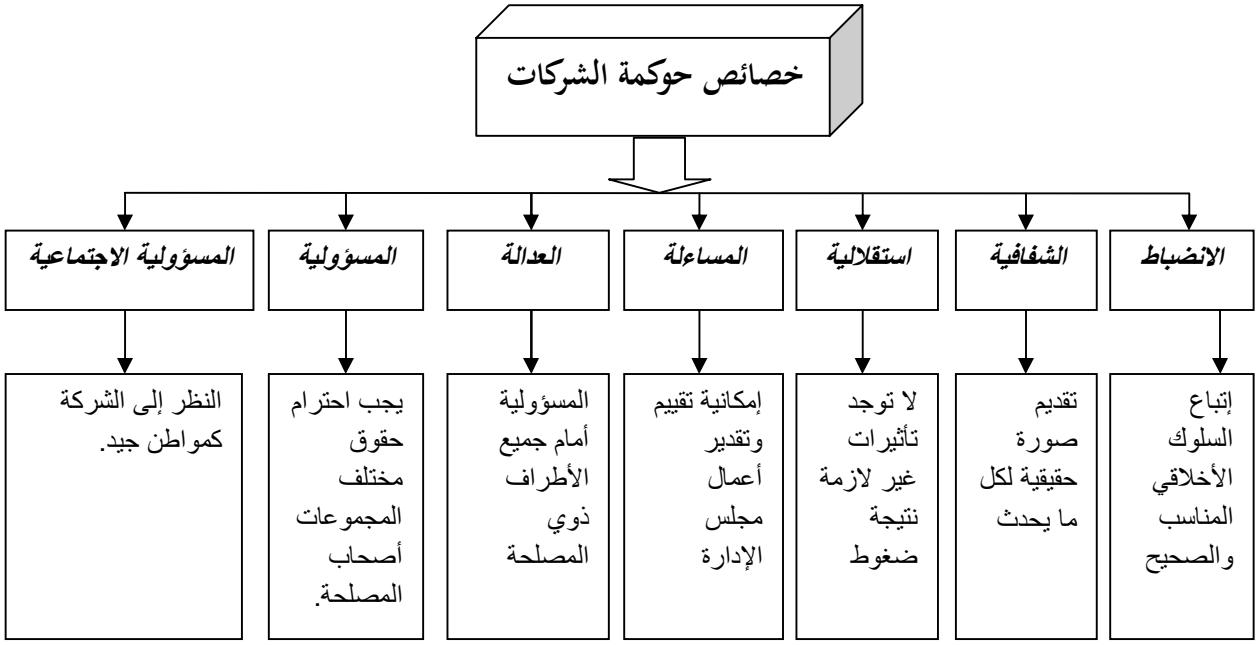
وعليه يمكن القول بأن أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية تتجلى من خلال التغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنشأ نتيجة الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة[2].

(1)سامي عمري وبن عيشي عمار ، **تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، دراسة حالة شركات المساهمة الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، يومي 7 ،8 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص 5.

(2) **المرجع السابق**، ص 6.

ومما سبق يمكن استنتاج **خصائص** حوكمة الشركات، وذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف**، (مفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية ، مصر، ط 2، 2007-2008، ص 25.

و**يرتبط** نظام حوكمة الشركات بمجموعة من **الدعائم والمرتكزات** الأساسية التي يوفر وجودها قياس لجودة الحوكمة في أي شركة، وموثوقية وفي ظل إطار من الممارسات والقواعد، ومن هذه **الدعائم والمرتكزات** ما يلي[1]:

✓ **الهيكل التنظيمي**

يكفل وجود هيكل تنظيمي دقيق لأي شركة فعالية وموثوقية نظام الحوكمة ويرافق ذلك ضرورة التوزيع العادل للمسؤوليات وتوضيح الإطار العام لحدود الصلاحيات وإجراءات تفويضيا ، كما يحدد أسس اختيار الأشخاص الأكفاء لكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة وحدود كل من الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتقيهم مع التركيز على نطاق الصلاحيات التي يتمتعون بها.

✓ **الإفصاح والشفافية**

وهو يمثل مقياسا هاما لمدى فعالية وكفاءة وموثوقية نظام الحوكمة في أي شركة , لأن العدالة في توزيع المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل طرف له علاقة بالشركة يعزز من مدى الثقة بنظم إدارة الشركات وآلية توجيه العاملين فيها ومراح اتخاذ القرارات ويبين مدى القدرة على إدارة التفاعل في الشركة استنادا إلى المعلومات التي تم الإفصاح عنها بالتقارير والبيانات المالية السنوية والأسس المحاسبية المتبعة , وتقارير التدقيق مع قياس الأداء والانجاز الخاص بالتوجهات والخطط المستقبلية لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها وإستراتجيتها المتبناة.

(1) ريم بن عيسى، **مرجع سبق ذكره**، 52.

✓ **نظم الضبط والرقابة**

إن التفاعل الداخلي والتقييم المستمر لعناصر الحوكمة الداخلية يكون بهدف العمل على الارتقاء بجودة وفعالية وموثوقية هذا النظام . إن أدوات الضبط والتطوير الذاتي تساهم في ضبط جودة هذا النظام ، وتشمل مفاهيم الرقابة الذاتية كلا من التدقيق الداخلي ولجان التدقيق وإدارة المخاطر والموازنات العامة ، وتبحث جميع المفاهيم السابقة كيفية قياس الأداء المحاسبي ومحاسبة المسؤولين وبما يرتبط مباشرة بكل من مفهومي المساءلة والمسؤولية من حيث تحمل صاحب القرار لمتابعة قراراتهم ومعاقبة كل مقصر عن سوء الإدارة , وتوضيح كيفية اتخاذ الإجراءات التصحيحية لذلك.

✓ **البنية الأخلاقية**

تعني الحوكمة بقيم الشركة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي المطلوب منها ، وتتجسد القيم الأخلاقية لدى المتعاملين مع نظام الحوكمة في مراعاة حقوق كافة الأطراف من ذوي العلاقة وأصحاب المصالح المختلفين وضرورة الاعتراف بها من حيث المساواة والاستقلالية التامة لكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة في الشركة متناسين أي تأثير أونفوذ أو هيمنة مطلقة لسلطة اتخاذ القرارات بما يدعم التقليل من التضارب في المصالح والانتقال بها من المستوى الشخصي إلى المستوى العام ، وهذا مما يؤدي إلى تفعيل الدور الرئيسي لحوكمة في الشركة وتعزيز ثقة الأطراف من ذوي العلاقة وأصحاب المصالح المختلفة فيها.

✓ **الأنظمة والتشريعات القانونية**

هذه الدعامة أو الركيزة مهمة في تدعيم البنية العامة للحوكمة وذلك من خلال تفاعل الإطار العام لعناصر هذا النظام والمتابعة المستمرة لمخرجاته لما يحكم السلوك التفاعلي لهذه العناصر المختلفة للحوكمة ، إن هذه الأنظمة والتشريعات تكون ملزمة لحدود عناصر هذا النظام وأطره العامة مما يوفر مجموعة من الأدوات اللازمة لتعزيز الممارسة العادلة والشاملة لحقوق جميع الأطراف الذين لهم مصالح في الشركة ويتضمن تحديدا واضحا لأنظمة السلوك الداخلي في الشركة.

✓ **الأسواق التنافسية**

تعطي الأسواق التنافسية مفهوما لفرص متكافئة للجميع في العمل على دعم واستمرارية أنشطة الشركات وتعزيز أعمالها ، حيث تبين معطيات الأسواق التنافسية أهم الإرشادات للحفاظ على استمرارية الشركة وقوة طرح منتجاتها وخدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق وعدم الخروج منها.

المطلب الثالث: محددات وأسس حوكمة الشركات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى محددات وأسس حوكمة الشركات.

أولا:محددات (متطلبات) حوكمة الشركات

1.**المحددات الخارجية**: ويقصد بها المناخ العام للاستثمار في الدولة ويتضمن ذلك ما يلي[1]:

أ.وجود القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي: قانون الشركات ـ قانون هيئة الأوراق المالية ـ قانون سوق الأوراق المالية ـ قانون النقد ـ قانون الضريبة ـ قانون إحداث المصارف الخاصة ـ قانون تطوير وتحديث المصارف العامة ـ قانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار ـ قانون الإفلاس ـ قانون الإشراف على التأمين ـ قانون التحكيم ـ قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وغير ذلك من القوانين.

ب. كفاءة القطاع المالي "المصارف وسوق المال" في توفير التمويل اللازم لتمويل المشروعات.

ج. كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام أجهزة الرقابية في إحكام رقابتها على الشركات "مصرف مركزي ـ هيئة الأوراق المالية ـ البورصة ـ وزارة الاقتصاد."

د. كفاءة المنظمات والجهات المهنية مثل: جمعية المحاسبين القانونيين ـ مكاتب تدقيق الحسابات ـ مكاتب المحاماة،شركات التصنيف الائتماني ـ شركات الاستشارات المالية والاستثمارية.

إن وجود هذه المحددات وضمان تنفيذها يحقق الإدارة الجيدة للشركات ويحد من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2.**لمحددات الداخلية:** وتتضمن [2]:

أ.القواعد والأسس والأنظمة الداخلية في الشركة التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة.

ب.توزيع السلطات بين الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيح والمكافآت.

ج.الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .

د.العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين .

هـ.العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص, وخاصة قدرته التنافسية .

---

(1)حسين بن طاهر ، بوطلاعة محمد، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشافية والإفصاح وجودة التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 6و7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 49.

(2)محمد مصطفي سليمان،**مرجع سبق ذكره** ، ص ص 50 51.

و .مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح .

ي.خلق فرص العمل .

ثانيا: أسس حوكمة الشركات

يقوم نظام الحكم الراشد على دعائم أساسية نذكر منها[1]:

1.**الإشراف** : يتمثل في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.

2.**الرقابة** : تدعم الرقابة الداخلية والخارجية.

3.**البعد الأخلاقي** :وتتمثل في تحسين البيئة الرقابية بما تشمله من عوامل أخلاقية ونزاهة وأمانه.

4.**الاتصال وحفظ التوازن** :وتعني تصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة التنفيذية من جهة والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الإشرافية والرقابية والتنظيمية من جهة أخرى.

5.**البعد الاستراتيجي**: صياغة استراتيجيات الأعمال و التطلع إلى المستقبل ، دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيرها على أداء الشركة.

6.**المساءلة** :ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء الشركة والعرض أمام المساهمين وغيرهم من يحق لهم قانونا مساءلة الشركة.

7.**الإفصاح والشفافية** :يتعلق بالإفصاح والشفافية عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة بالإضافة إلى المؤشرات الدالة على مدى الالتزام بمبادئ الحكم الراشد التي تصدر في التقرير السنوي الشركة.

كما يجب الإشارة على أن الحوكمة **ترتكز** على ثلاثة **ركائز** رئيسية تتمثل فيما يلي[2]:

أ.**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.

ب.**تفعيل أدوار أصحاب المصالح**: أي مثل الهيئات الإشرافية العامة "هيئة سوق المال ـ وزارة الاقتصاد ـ سوق الأوراق المالية ـ البنك المركزي" والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة "المساهمون ـ مجلس الإدارة ـ لجنة المراجعة ـ المراجعون الداخليين ـ المراجعون الخارجيين" والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة " الموردون ـ العملاء ـ المستهلكون ـ المودعون ـ المقرضون."

ج.**إدارة المخاطر**: وذلك من خلال وضع النظام لإدارة المخاطر, والإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة.

---

(1) مناور حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، يومي 16، 17 تشرين الأول، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007، ص 07.

(2) نعيمة عبدي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 132.

كما يكون جدير بذكر **الأبعاد المحاسبية** لحوكمة الشركات والتي تتلخص فيما يلي[1]:

_ **الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية:** من أجل إعادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى كافة الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة فكانت الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة لما لها من دور في تطبيق حوكمة الشركات.

_ **المراجعة الداخلية والخارجية.**

_ **تحقيق الإفصاح والشفافية :** يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأرقام الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن أدوار الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة.

(1)جمعة هوام ، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وأفاق) ، يومي 7، 8 ديسمبر 2010،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي - الجزائر، ص9.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا الموضوع وتحليله ووضع مبادئ محددة وهذا لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد الكلي.

وفي هذا المبحث سيتم التطرق إلى المقومات الأساسية للحوكمة وكذلك أطر وآليات ومبادئ حوكمة الشركات.

المطلب الأول : المقومات الأساسية لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات لا بد لها من أربعة مقومات أساسية هي[1]:

أولا: الإطار القانوني

المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة الشركات.

ثانيا: الإطار المؤسسي

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

ثالثا: الإطار التنظيمي

يتضمن عنصرين هما :النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحاً عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

---

(1) أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقاعدة أخلاقيات المهنة**، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، ط 1، 2009، ص ص 16، 22.

.

رابعا: روح الانضباط والجد والاجتهاد

والحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة ألف عالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.

يمكن الاعتماد على النقاط الآتية **كمعايير للحوكمة** وهي[1]:

1. الالتزام بالقوانين والقرارات الحكومية.
2. الالتزام بقرارات الجمعية العمومية للمساهمين.
3. كفاءة وفعالية الأداء في تحقيق الهدف من تأسيس الشركة وأهدافها الاستراتيجية.
4. سلامة الممارسات المحاسبية والإدارية وفقاً لقاعدة أفضل الممارسات.
5. دقة وموضوعية التقارير المالية وغير المالية واكتمالها وشفافية الإفصاح وملائمة توقيته.

المطلب الثاني: أطر وآليات حوكمة الشركات

إن دراسة مفهوم حوكمة الشركات تتطلب دراسة وتحيل مجموعة من الأطر والآليات المختلفة والتي تستخدم لتفسير هذا المفهوم ودراسته.

وفي هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على النقاط التالية:

أولا: الأطر المختلفة لتفسير مفهوم حوكمة الشركات

من بين ما درس من أطر مختلفة عبر المراجع المتعددة والتطبيقات المختلفة للشركات العديدة في مجال الحوكمة نجد مايلي[2]:

1.حوكمة الشركات وسيلة أو أسلوب وممارسة لضبط الأداء ومتابعته، وبالتالي فالحوكمة ينظر لها على أنها:

أ.مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

ب.أسلوب أو وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما تؤدي لخلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

ج.وسيلة تهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقة التعاقدية التي تربط بينهم وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

---

(1) محسن أحمد الخضري، **مرجع سبق ذكره**، ص 214.

(2) بهاء الدين سمير علام، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 123 ،128 .

2.حوكمة الشركات تمثل عمليات متبادلة نتيجة الأزمات المالية

إن حوكمة الشركات تظهر نتيجة التناقض بين ما هو كائن وبين ما يجب أن يكون وخاصة خلال فترة الأزمات المالية، ويمكن التعبير عن نطاق حوكمة الشركات بأنه عمليات التفاعل المتبادلة والمستمرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة والتي تتمثل في مجلس الإدارة، الإدارة ، المساهمين، الأطراف ذوي العلاقة.

ولقد تعرضت العديد من المنظمات العالمية وخاصة الشركات الأمريكية لفضائح مالية، وللتدليل على ذلك فقد أشارت مؤسسة" ستاندرد أند بورز "إلى إفلاس 216 شركة خلال عام 2001 نتيجة عجزها عن سداد التزاماتها التي بلغت 116 مليار دولار، وتدريجياً زاد معدل الإفلاس، وقد شهد عام 2002 فضائح انهيار العديد من الشركات بفعل أسباب عديدة منها الغش والعبث والأخطاء المحاسبية وإخفاء المعلومات الداخلية والتضليل وتدني أخلاق إدارة المنظمات وشركات المراجعة العالمية، وقد دفعت الفضائح المالية، الصحافة والكونجرس والقضاء والمؤسسات المالية الأميركية إلى البحث عن الدور الحيوي لمجالس الإدارات ولجان المراجعة والإدارة العليا والمراجعين الداخليين والخارجيين في عمليات حوكمة الشركات، حيث تشارك كل هذه الأطراف بمسؤوليات هامة في الحوكمة الجيدة من خلال توفير تأكيد بشأن كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة والثقة في التقارير المالية ورعاية المركز المالي للمنظمة والمحافظة على مستوى مقبول للمخاطر في حالة تنفيذهم لواجباتهم بحق.

وتشير بعض الدراسات إلى وجود العديد من المظاهر السلبية والصعوبات والقيود في ظل غياب حوكمة الشركات، ولعل من أهم هذه المظاهر التعثر المالي والإداري، الفشل المالي والإداري، الفساد المالي والإداري، حدة مخاطر الأعمال والمخاطر المالية ومخاطر العمليات ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان ومخاطر التقنية، غياب الرؤية الإستراتيجية للشركات، الإفصاح المحاسبي غير الكفء، ضعف نظم الرقابة الداخلية، وتدني ثقة إدارة الشركات في تقرير المراجع الخارجي.

ولعلاج المظاهر السلبية التي أدت إلى تعثر وفشل الشركات المساهمة واهتزاز ثقة المتعاملين معها، فقد أشارت بعض الدراسات إلى ضرورة بذل الجهود اللازمة لتطوير وبناء الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة على وجه الخصوص، وإعادة النظر في الأطر التنظيمية والمناهج العلمية وهياكل برامج وأنشطة هذه الشركات بهدف دعم نظم المساءلة والرقابة ودعم وظيفتي الإفصاح والشفافية وأيضاً دعم استقلال المراجع الخارجي، بما يضمن تقليص هيمنة مجالس إدارة الشركات المساهمة على عملية اتخاذ القرارات الإدارية[1].

3.حوكمة الشركات نظام لإدارة ورقابة منظمات الأعمال

أ.الحوكمة في الماضي كان ينظر لها على أنها نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على اقتناء موارد الشركات المساهمة بمعرفة مجالس إدارتها المنتخبة من قبل حملة الأسهم بالجمعية العمومية .وهناك البعض يراها عبارة عن نظام للإدارة والرقابة تتبناه منظمات الأعمال بحيث يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بهدف تحسين الأداء المالي والحفاظ على السمعة الاقتصادية للمنظمة عند اتخاذ القرارات لخدمة المساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة.

(1) جمعة هوام ، **مرجع سبق ذكره**، ص 13.

ب.ويوجد آخرون أيضاً يرون أن حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.

ج. ويرى آخرون أن حوكمة الشركات الآن هي إدارة موارد الشركة وخاصة المساهمة بمعرفة أصحاب الملكية الجماعية المشتركة المتمثلين في حملة الأسهم ومجالس الإدارة والمراجع الخارجي والمقرضين والأجهزة الحكومية والمديرين والعملاء والعاملين بالشركات ولجان المراجعة وذلك بهدف تحقيق الانضباط المالي والإداري وتعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية ومعايير إدارة الجودة الشاملة[1].

4.حوكمة الشركات مجموعة من الأنشطة الرقابية

أ.وفي هذا الاتجاه نجد أنه قد تم استخدام إطار مجلس الإشراف والذي يعرف الحوكمة الشركات بأنها" الأنشطة الرقابية التي يتخذها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لضمان نزاهة عملية التقارير المالية." ويركز هذا التقرير على بيئة الرقابة والأنشطة الرقابية.

ب. ويرى آخرون أن هناك منهجين لتعريف حوكمة الشركات هما[2]:

_ **المنهج الأول** :هو منهج المساهم أو النموذج الخارجي والذي يرى أن الهدف الأساسي الأكثر احتمالا لنشاط الشركة هو تعظيم الربح، وفي ظل مفهوم المساءلة فإن الإشراف على تحقيق أهداف الشركة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك الشركة ومساهميها، حيث يركز منهج المساهم على تعظيم الربحية لصالح المساهمين.

_ **المنهج الثاني** :وهو يسمى منهج الأطراف المتعددة أو النموذج الداخلي، والذي يرى أن هياكل حوكمة الشركات تعكس نموذجاً لرقابة الشركة والذي يهتم بمصالح الأطراف المتعددة، مثل :الأطراف ذوي العلاقة من العمال، المديرين، الدائنين، العملاء، الأطراف الأخرى.

لذلك، فنحن نرى أن المنهج الثاني يعكس مفهوماً أوسع وأشمل لحوكمة الشركات، حيث يعطي اعتبارا قوياً للبيئة وللقضايا الاجتماعية الأخرى، هذا بالإضافة إلى أنه يتطلب توصيل البيانات المالية وغير المالية الملائمة لصانعي القرارات سواء الداخليين أم الخارجيين.

(1) يوسف محمد طارق **مرجع سبق ذكره**، ص56.

(2)مسعود صديقي ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية، يومي 7، 8 ديسمبر 2012، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص 26.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات

توجد عدة آليات لحوكمة الشركات نوجزها فيما يلي [1]:

1.الآليات القانونية: وهي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.

2.الآليات الرقابية: لتحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولية عن الإشراف والرقابة.

3.وهناك الآليات التنظيمية والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة.

4.الآليات المحاسبية والتي تختص بوجود نظام فعال لإدارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

وبدراسة الآليات المختلفة للحوكمة نجد أن بينها علاقات تأثيرية، فعلى سبيل المثال لا الحصر، نجد أن وجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب إمساكها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن أن يؤدي إلى تفعيل الآليات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من اجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون.

قد تضمن المبدأ الخامس (O.C .E.D ،2004) بالإفصاح والشفافية مجموعة من الآليات المحاسبية التي يتم استخدامها لتقديم منتج بمواصفات جودة معينة ويتم التشغيل وفقاً لمجموعة من المعايير الإنتاجية (معايير محاسبية)مع ضرورة تحقيق الرقابة على مراحل الإنتاج المختلفة (آليات الرقابة على إنتاج المعلومات) ويمكن تلخيص هذه الآليات على النحو التالي[2]:

أ.آليات المعايير المحاسبية :يجب إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها وفقاً لمجموعة من المعايير المحاسبية .

ب.آليات قياس الجودة :يجب توفير قنوات لنشر المعلومات بمواصفات جودة معينة مثل التوقيت المناسب وأن تكون المنافع من المعلومات أكبر من تكاليف إنتاجها بالإضافة إلى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين.

ج.آليات الرقابة على إنتاج المعلومات :يجب توفير مجموعة من آليات المراجعة للتأكد من صحة المعلومات التي تم إنتاجها.

وبدراسة الآليات السابقة والتي تضمنها المبدأ الخامس، يلاحظ أن هناك علاقة تداخلية تبادلية مع الآليات التي تتضمنها المبادئ الأخرى.

---

(1)رضا جاوحدو ، **تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية (واقع، رهانات وآفاق)، يومي 7، 8 ديسمبر2010، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر،ص ص 16، 17.

(2) فلة حميدي **مرجع سبق ذكره**، ص 154.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

كان لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) دور في إرساء مبادئ لحوكمة الشركات، حيث تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 خمسة مبادئ بينما تضمنت الورقة الصادرة سنة 2004 ستة مبادئ وتتمثل في[1]:

أولا: ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب على إطار حوكمة الشركات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية، وأن يتماشى مع أحكام القانون ويوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح ,ومنح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية.

ثانيا:حقوق المساهمين

حيث ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين ويشمل هذا البند العناصر الآتية:

1.الحقوق الأساسية للمساهمين وتشتمل على ما يلي:

أ.تأمين أساليب تسجيل الأسهم.

ب.نقل أو تحويل ملكية الأسهم.

ج.الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

د.المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

هـ.انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

و.الحصول على حصص من أرباح الشركة.

2.الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها:

أ.التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.

ب.طرح أسهم إضافية.

ج.أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة.

3.ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت حيث:

أ.يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجدول أعمال الاجتماعات العامة، بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي يستهدف أو يتم اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات.

ب.يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة على أن توضع حدود مقبولة لذلك.

(1) يوسف محمد محسن، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، 2007،ص 14.

ج.ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالنيابة، كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة سواء كانت حاضرة أو بالنيابة.

4.يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات التي تمكن أعداداً معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

5.ينبغي السماح لجهات الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

6.ينبغي ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال.

7.يجب ألا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المساءلة.

8.ينبغي أن يأخذ المساهمون ومن بينهم المستثمرون المؤسسون في الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت.

ثالثا: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب . كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية:

1.يعامل المساهمون المنتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة.

2.يكون للمساهمين داخل كل فئة حقوق التصويت نفسها بحيث يتاح لكافة المساهمين الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم، كما يجب أن تكون أية تغيرات مقترحة في حقوق التصويت موضعاً لعملية تصويت من جانب المساهمين.

3.يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

4.ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين، كما يجب ألا تسفر الإجراءات عن صعوبة أو ارتفاع في تكلفة عملية التصويت.

5.يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

6.ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بنشاط الشركة نفسها.

رابعا: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية[1]:

1.يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

2.حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

3.يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

4.حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة بالشركة يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

خامسا: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بالشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية [2]:

1.يجب أن يشتمل الإفصاح على المعلومات التالية:

أ.أهداف الشركة.

ب.النتائج المالية والتشغيلية للشركة.

ج.حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.

د.أعضاء مجلس الإدارة والمدير ين والتنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.

هـ.عوامل المخاطرة المنظورة.

و.المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

ي.هياكل وسياسات الحوكمة بالشركات.

2.ينبغي إعداد ومراجعة البيانات وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضاً بمتطلبات عمليات المراجعة.

3.يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية.

4.يجب أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم بالتكلفة المناسبة.

(1) نجاة جمعان، **مرجع سبق ذكره**، ص 128.

(2) أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 281.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار الحوكمة في الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن تلك الممارسات مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية[1]:

1.يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على تحقيق صالح الشركة والمساهمين.

2.يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الرئيسية من بينها:

أ. مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاط وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ وبيع الأصول.

ب. اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقدير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضاً حينما يقتضي الأمر ذلك وإحلالهم ومتابعة خطط التناوب الوظيفي.

ج.مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.

د.متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ومن بين تلك الصور إساءة استخدام أصول الشركة وإجراء تعاملات لأطراف ذوي علاقة.

هـ.ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بأحكام القوانين.

و.متابعة فعاليات أساليب حوكمة الشركات التي تعمل المجالس في ظلها وإجراء التعديلات المطلوبة.

ي.الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.

ط.يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.

م.يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقويم المستقل للأعمال حينما تكون هناك احتمالات لتعارض المصالح

(1) جمعة هوام ، **مرجع سبق ذكره**، ص 36.

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

في العام 1989م قامت IASC بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية (الإطار التصوري)، وفي عام 2001 م تم تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وسنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، ومعرفة كيف يمكن لهذا الإطار أن يجيب على المشاكل التي تطرحها حوكمة الشركات، وبالأخص مشكلة انعدام الثقة والشفافية سواء في إعداد أو عرض القوائم المالية.

المطلب الأول: علاقة الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بحوكمة الشركات

بناءا على ما تم التطرق إليه في الفصل الأول حول الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يمكن تحديد علاقة الإطار المفاهيمي للمحاسبة مع حوكمة الشركات من خلال الصراع القائم بين الإدارة والمساهمين، والتي تلعب فيه المعلومات دورا مهما باعتبارها الرابط الأساسي بينهم وتساهم أو تسعى إلى تحقيق مصالحهم، ولهذا سنتطرق في هذا المطلب إلى الدور الذي يلعبه الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعتمد في النظام المحاسبي المالي للتقليل من هذا المشكل من خلال المفاهيم التي يحتويها.

أولا: إسهامات الإطار المفاهيمي في الإجابة على المشاكل التي تطرحها حوكمة الشركات

الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية موجه وبالدرجة الأولى إلى المستثمرين والدائنين للشركة، وبالإضافة إلى هذا فقد أوضح الإطار المفاهيمي الثالث (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) عناصر يمكن اعتبارها أساسية وهي[1]:

1. العمليات التي يتم تسجيلها والاعتراف بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج.
2. طرق قياس وتقييم الأصول والخصوم.
3. المعلومات الإضافية التي تعرض بغية تفسير الحسابات .

هذا وقد أعتبر أن أي تنفيذ جزئي للمعايير المحاسبية غير مقبول وهذا ما أعطى مفاهيم جديدة أيضا من حيث جودة المعلومات المعروضة فنجد أن:

أ. المعلومة المحاسبية يجب أن تكون واضحة (قابلة للفهم) وأن تسمح بتكوين صورة واضحة عن المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها، ومن ثم فان القوائم المالية يجب أن تستعمل مصطلحات ومؤشرات معروفة أو معترف بها من قبل الجميع.

ب. المعلومة يجب أن تكون ملائمة ما يسمح للمستعمل بتصحيح وتأكيد توقعاته واتخاذ قرارات اقتصادية التي من شأنها أن تكون ضرورية.

ج. الأهمية النسبية والتي نعني بها أنه يجب الكشف عن المعلومات التي تقدم مساهمة وتأثير على اتخاذ القرار.

د. المعلومة المحاسبية يجب أن تكون صادقة وتسمح باستخدامها دون خطر الوقوع في الخطأ .

إن المعلومات المحاسبية في ظل IAS/IFRS تعتبر أكثر اقتصادية وموجهة نحو قياس الأداء ،وتهدف إلى تحسين مصداقية التوقعات، كما أن احترام مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني هو الأساس الرئيسي للنموذج

(1) أمين السيد أحمد لطفي،المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، **مرجع سبق ذكره**، ص 459.

المحاسبي الجديد، لما له من تأثير على القوائم المالية من حيث إظهار مفهوم الصورة الصادقة (الحقيقية)، وبدوره يعتمد على مبادئ الصورة الحقيقية للشركة وقواعد وسياسات محاسبية سليمة ولا تحتمل الغموض والعيوب وبالتالي على الإدارة إثباتها بعناية تامة، على هذا الأساس أكد الإطار المفاهيمي أنه إذا كانت بعض المعايير المحاسبية قد تشوه صورة الشركة عند استعمالها فينبغي على الشركة عدم تطبيق هذه المعايير، وهذا ما يؤكد مبدأ الصورة الصادقة المنظر[1].

وعليه فإن تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية والسياسية المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، والتغيرات التي تطرأ عليها ضروري ولابد منه حتى يتم تحليلها وقراءتها بطريقة مفهومة وجيدة دون أي عناء ولبس، وما تأكيد IASB في إطاره المفاهيمي على مبدأ ثبات الطرق المحاسبية إلا خير دليل على ذلك، فمثلا استخدام هذا المبدأ والذي بموجبه لا يمكن تغيير أحد أو بعض الطرق المحاسبية المستعملة من سنة لأخرى، يؤدي إلى غلق الباب أمام مسيري الشركة في تغيير الطرق المحاسبية من سنة لأخرى من أجل إعطاء بيانات مالية مغايرة للواقع الحقيقي والصادق للشركة، كما أن الالتزام بهذا المبدأ يمكن المساهمين من معرفة التطور الحقيقي لأداء الشركة عبر الزمن عن طريق إجراء المقارنة بين القوائم المالية خلال عدة سنوات، وبالتالي يمكن القول أن المفهوم الجديد الذي جاءت به المعايير المحاسبية الدولية والتي تتطلب استعمال معايير محاسبية تتمتع بالثقة والشفافية اللازمة حتى تلبي احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للشركة.

إن النظام المحاسبي المالي **يفعل** حوكمة الشركات من خلال **علاقته** بها، أي أن العلاقة بينهما في أي دولة هي **علاقة** متبادلة، فالنظام المحاسبي المالي الجيد بمحتواه وتطبيقه الذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم الحوكمة. وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة عنصر الثقة لدى الأطراف المرتبطة بها.

ثانيا :أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزامات، خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات لمالية، مثل الاستثمار في السندات المالية والأسهم، ولعل أهم تحول أو انتقال إلى القيمة العادلة هو بسبب الانتقادات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية نذكر منها ما يلي [2]:

1.أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية، هو ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسه حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا ما يؤكد عدم ملائمتها في عملية اتخاذ القرارات.

2.يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على والملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة، وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

---

(1) عبد الرزاق الشحادة، عبد الناصر حميدان، **قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي السادس حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، يومي 14، 16، أفريل 2007، جامعة الزيتونة، الأردن، ص 04.

(2) حواس صلاح ، **الوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، ص 113.

3.تقوم التكلفة التاريخية بتجاهل التضخم النقدي، وارتفاع الأسعار، الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

4.عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات، مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.

5.عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس الواقع فعلا.

صار من الواضح أنه في ظل التكلفة التاريخية، فإن القيم المالية في الميزانية العامة وفي قائمة الدخل لا تقدم جوابا كافيا، للإيفاء بمتطلبات المستثمرين لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، المستندة إلى معلومات عادلة تعكس الوقائع الاقتصادية، ولهذا جاءت محاسبة القيمة العادلة لتضيق الاختلاف بين القيمة الاقتصادية والقيمة المحاسبية، وبالتالي فإن اعتماد مبدأ القيمة العادلة سيحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومد لوليتها، فمعلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، حيث أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى الآتي[1]:

أ. تعكس تقدير سوق الأوراق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية .

ب. تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية، لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية، بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شرائها أو من قام بذلك.

ج.توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال، عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أوالبيع أو الاحتفاظ بها أو سدادها.

إن إدخال محاسبة القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية، يؤدي إلى إظهار معظم الموجودات والمطلوبات في الميزانية العامة بموجب قيمتها الاقتصادية، وكذلك إظهار النتائج الشاملة للعمليات وللتغيرات الجارية على الموجودات والمطلوبات في حينها، دون الانتظار لأخذها في الحسبان عند تحققها، فهذه التغيرات تصب في حقوق الملكية، وبالتالي فإن الزيادة في حقوق الملكية يعتبر ربحا وفي حالة النقص يعتبر خسارة، وهو أمر ينسجم مع المفاهيم الاقتصادية، وهذا بطبيعة الحال بعد استبعاد المعاملات بين الشركة ومالكيها.

تتميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة، وذلك بخلاف محاسبة التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية في عدم كفاءة و فعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير على أن السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة، يراعى فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة أنها تبقى في جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل.

(1) **المرجع السابق**، ص 115.

الجدول رقم (01): أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء الشركة، وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء الشركة، وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم، وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات، مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية، دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

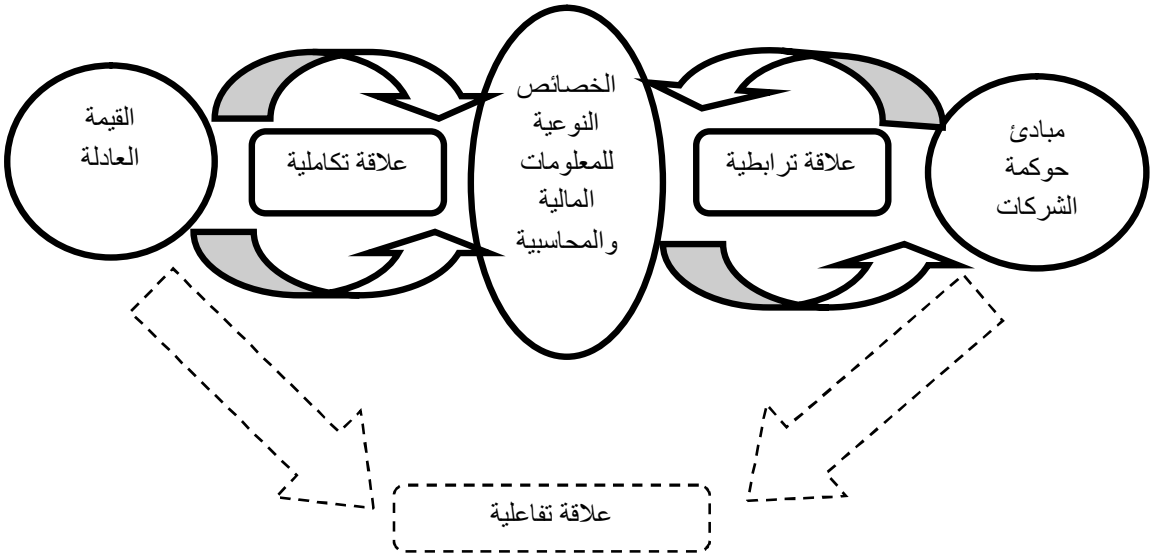
المصدر: حواس صالح، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، **مرجع سبق ذكره**، ص **116.**

وأخيرا يمكن القول أنه وفقا لهذا الإطار التصوري الجديد للمحاسبة فإنه يؤكد على أهمية وجود نظام فعال للمعلومات، وكذا تنظيم الاتصالات المحاسبية الموثوقة لتوفير الأدوات اللازمة لاتخاذ قرارات مستقبلية سليمة وتقيس القدرة المستقبلية للشركة بكل عدالة وشفافية.

إذن القيمة العادلة تفرز معلومة محاسبية ومالية أكثر واقعية وملائمة وذات مصداقية عالية أي تتسم بالخصائص النوعية لها وبالتالي تمكن مستخدميها من التقدير الجيد لذمة المؤسسة، وهذا ما يعزز درجة الثقة لدى أصحاب المصالح، وهذا ما يتطابق مع مبادئ حوكمة الشركات.

ويمكن تلخيص هذه **العلاقة** في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على السعداني مصطفى، **مدى ارتباط الشفافية الإفصاح في التقارير المالية وحوكمة الشركات**، مؤتمر دولي " مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر 2010،ص 21. وطارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث للمحاسبة عن القيمة العادلة**، الدار الجامعية، مصر، ب ط، 1999، ص 138.

من هذا الشكل يتضح لنا جليا **علاقة** القيمة العادلة بحوكمة الشركات باستخدام المعلومة المحاسبية والمالية، حيث أن العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومة المحاسبية والمالية هي علاقة تكاملية باعتبار القياس وفق معيار القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية والمالية، أي القيمة العادلة تقوم بتكامل مع المعلومة المحاسبية والمالية لتحقيق خصائصها النوعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن العلاقة الترابطية بين حوكمة الشركات والخصائص النوعية للمعلومات هي علاقة تأثيرية من الطرفين، ومنه فإنه من الملاحظ وجود علاقة غير مباشرة بين حوكمة الشركات والقيمة العادلة حيث تعتبر المعلومة المحاسبية والمالية كوسيط لهذه العلاقة، هذه الأخيرة التي يمكن القول بأنها علاقة تفاعلية ذلك لأن كلما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كلما أثر ذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومات وبالتالي التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات[1].

كما رأينا سابقا أنه من المبادئ الأساسية للحوكمة، الإفصاح والشفافية حيث يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة والتي تشمل معلومات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة، والملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت وغيرها من المعلومات المفيدة لمستخدميها، وبالتالي فإن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يشكل مدخل فعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، باعتبار أنه من المعايير الأساسية للحوكمة إبراز دقة وموضوعية

(1) أحمد مخلوف، **مبادئ الإفصاح وحوكمة الشركات**، ورقة بحث مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمات المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية،20، 21، أكتوبر 2009، ص 54 .

التقارير المالية هذا مع الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي ينعكس تطبيق قواعد الحوكمة على المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية وجودتها.

وبالتالي تتضح **العلاقة** بين حوكمة الشركات **و**القوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ، لما في ذالك من أهمية في تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة بما يساعد المؤسسات على تدعيم رأسماله وزيادة الاحتياطيات وتراكمها بشكل مستمر وهذا يؤدي إلى نمو المؤسسات وتوسعها وازدياد حجمها، كما تعتري القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات المتخذة حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج من خلال تلك المعلومات حيث تستخدم في قرارات التمويل والاستثمار وتقدير العائد والمخاطرة من وراء الاستثمار أو التمويل[1].

المطلب الثاني: علاقة الحوكمة بالإفصاح والشفافية في ظل معايير المحاسبة الدولية

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم مبادئ حوكمة الشركات التي تم تقريرها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، حيث من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الإفصاح الصادق وفي الوقت المناسب عن النواحي التشغيلية والمالية لكافة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة ، وجاءت محاولة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتحسين جودة المعلومات المفصح عنها من خلال إصدار مجموعة من المعايير، والتي من بينها IAS1 الخاص بالإفصاح عن القوائم المالية ،وIAS 24 للإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة أنظر الملحق رقم (01) ، وكذا الإفصاحات المتعلقة بالأدوات المالية فيIFRS 7 أنظر الملحق رقم (02)، لذلك سنحاول في هذا المبحث توضيح أهمية معايير الإفصاح في تفعيل حوكمة الشركات .

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي والشفافية

لقد ارتبط الإفصاح في القوائم المالية ارتباطا وثيقا مع حوكمة الشركات، وذلك بسبب اطلاع الأطراف ذات العلاقة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، وفيما يلي إبراز مفهوم الإفصاح المحاسبي والشفافية في ظل حوكمة الشركات.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي

"الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد" [2]. ويعرف بأنه" متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية"[3].

(1) حسين عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سابق**، ص63.

(2)باهية زعيم ، **دراسة الإفصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011/ 2012، ص 21.

(3) مصطفى السعدي، **مرجع سبق ذكره**،ص 15.

ويتمثل الهدف العام للإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات[1].

2.مفهوم الشفافية

تعرف الشفافية المحاسبية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية ، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المؤسسة الواردة في القوائم المالية التي أعدت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دوليا ، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وواعية[2].

والشفافية لا تعد موضوعا جديدا أو دخيلا على نظم الحوكمة بالشركات فهي الآن وكما كانت في الماضي، تحتل مكانها الرفيع على أجندة كل شركة ومنظمة لكن الفارق يكمن في حجم الاهتمام الموجه لهذه القضية من الجمهور والعامة نتيجة الأزمات التي اجتاحت بعض الدول ونشوء هذا المفهوم الجديد لها[3].

ثانيا: علاقة معايير الإفصاح المحاسبي بالحوكمة في الشركات

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبي وسنحاول تسليط الضوء على تلك المعايير التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات

1. IAS1 لضمان جودة الإفصاح في القوائم المالية

يتضمن معيار المحاسبة الدولي1 IAS **"عرض القوائم المالية"** كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي IAS1 محل كل من المعايير المحاسبية التالية: IAS1 القديم المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعيار المحاسبي الدولي IAS 5 المتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وكذا المعيار المحاسبي الدولي IAS 13 المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة، وقد صمم هذا المعيار IAS1 لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع الشركات التي تقدم تقاريرها بموجب المعايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات [4].

---

(1) حسين عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 162.

(2) أحمد مخلوف، **مرجع سبق ذكره**، ص 52.

(3)عبد الناصر محمد درويش ، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2000، ص 29.

(4) لؤي علي زين العابدين، **دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 8، 10 ديسمبر 2005، ص 94.

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للشركة، وسوف نقدم في ما يلي أهم الأسس والقواعد التي ينبغي مراعاتها عند الإفصاح في القوائم ذات الغرض العام.

أ.الميزانية العمومية

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للشركة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها ، فهي تحتوي على ملخص نشاط الشركة وقوتها ودرجة تطورها، فالميزانية تبحث عن قياس ثروة الشركة والإفصاح عنها في وقت معين(1).

وتنص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية حسبIAS 1 على ما يلي(2):

- يجب أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية.
- يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التالية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى،المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.
- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدوليIAS 16 .
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقمIAS 2 .
- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.
- الإفصاح عن الأمور رأس المال المساهم لكل فئة.(عدد الأسهم المصرح بها، عدد الأسهم المصرح بها بالكامل...الخ).

لم يتضمن المعيار إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية.

(1) محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الورقة الزرقاء، الجزائر، ب ط، مارس، 2010، ص 178.

(2) محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس، العرض، الإفصاح**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص 343.

ب.قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية كالآتي:

- قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي لا تقل أهمية عن قائمة المركز المالي، فهي عبارة عن كشف بإيرادات الشركة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ، ويعرف الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ماعدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك ، وقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 على قواعد خاصة بالإفصاح في قائمة الدخل كما يلي [1]:

- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل كحد أدنى: الإيرادات، تكاليف التمويل،نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية، المصروف الضريبي، ربح أو خسارة الفترة، توزيعات الأرباح .

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أوجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 الشركات بنشر معلومات متعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية، الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط الشركة خلال الدورة، ويجب أن تتضمن هذه القائمة ما يلي[2]: ربح أو خسارة الفترة، كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المعترف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود، الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 8 .

أما البنود التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات [3]: العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية، رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة، مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل.

ج.قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، ولقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 بعض

---

(1)رزيقة عشيط ، **دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة، الجزائر، ص 112.

(2) هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية، القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي في التقارير المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ب ط، 2009، ص176.

(3) سامي يوسف كمال محمد، **الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنتا قسم المحاسبة، 2001، ص 93.

الشروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة يمكن تلخيصها فيما يلي[1]: التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح، ضرائب الدخل المدفوعة، شراء وبيع المؤسسات التابعة، العمليات غير النقدية مثل امتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق عقود تأجير تمويلية، مكونات النقد والنقد المعادل.

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب طريقتين هما[2] :

-الطريقة المباشرة: حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة وهي الطريقة المفضلة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB.

-الطريقة غير المباشرة: ويتضمن تعديلا لصافي الربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، وتعتبر الطريقة الأكثر شيوعا نظرا لسهولتها مقارنة بالطريقة المباشرة.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي ، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للشركة وتعبر عن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، وتمكن كذلك من التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها الشركة ، كما أن القوائم المالية تعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، لذلك كان تركيز معايير المحاسبة الدولية على تحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لوضعية الشركة من خلال البنود التي تتضمنها هذه القوائم والسياسات المحاسبية التي تعد على أساسها ، كل هذا كان له أثر في دعم وتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تؤكد على الشفافية في الإجراءات المحاسبية وعمليات الشركة لتسهيل عملية المراجعة ، والمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات من طرف أصحاب العلاقة ،خاصة في ظل الخصائص النوعية التي تتمتع بها المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية حاليا والتي تخضع لمعايير محاسبية دولية ،مما ييسر الفهم وعملية التحليل من أجل تحسين وتطوير أداء الشركة[3] .

IAS 24.2 للإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة ولهذا جاء المعيار IAS 24 للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

---

(1) رزيقة عشيط ، **مرجع سبق ذكره**، ص 114.

(2)إسماعيل علوي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 6، 7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 24.

(3) ناصر دادي عبدون، **دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، بحث مقدم في جامعة الجزائر، ص 62.

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الإفصاح عن ما يلي IAS 24 [1]:

- الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك.
- تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.
- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة والمؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى.

يساهم المعيار المحاسبي IAS 24 بالإفصاح عن كافة الأطراف ذوي العلاقة في تحقيق مبدأ الشفافية وتسهيل التعاملات بين هذه الأطراف ،و توضيح الحقوق والمسؤوليات من أجل ضمان المساءلة بعيدا عن حالات التعارض في المصالح التي قد تنشا بينهم ،وكذا اتخاذ قرارات مبنية على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة ضمانا للحفاظ على مصالح جميع الأطراف ذوي العلاقة في الشركة على المدى الطويل ، وهذا ما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات.

7.3 IFRS الإفصاح عن الأدوات المالية لحوكمة المخاطر المحيطة بها

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية،ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 وذلك لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS 32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط،كما قام بإلغاء المعيار IAS30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد .

يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 ما يلي [2]:

أ.يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية).

---

(1) محمد مطر، **دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل حوكمة الشركات**، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان، 2003، ص 31.

(2) رزيقة عشيط ، **مرجع سبق ذكره**، ص 120.

ب. إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار IFRS 7 هي: معلومات عن أهمية الأدوات المالية، معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها.

ج.الإفصاحات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية:

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات، تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأهمية للأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وذلك كما يلي[1] :

_ في الميزانية

- الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول المالية والالتزامات المالية لكل فئة كما هي معرفة في المعيار IAS 39.
- الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الأرباح والخسائر .
- الإفصاح عن إعادة تصنيف الأدوات المالية، وذلك في حالة قيام المؤسسة بإعادة تصنيف أحد أصلها مالية.

_ قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية

- يتم الإفصاح عن بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر.
- السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية و التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية .
- الإفصاح عن محاسبة التحوط (نوع التحوط).
- القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية بطريقة تسمح بالمقارنة مع القيمة الدفترية وصف كيفية تحديد القيمة العادلة، معلومات تفصيلية إذا كانت القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية.

د.الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية: يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستعملي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي[2].

هـ.متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي: وتشمل على ما يلي[3]:

- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات عل الربح والخسارة.
- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.
- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.
- المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

يضمن المعيار IFRS 7 الإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية كمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق، وهي المخاطر هي مخاطر متعلقة بالمستقبل المنظور، خاصة في ظل التوسع الكبير في التعامل بالأدوات المالية، وما

(1) هادي رضا الصفار، **مرجع سبق ذكره**، ص235.

(2) لؤي زين العابدين علي، **مرجع سبق ذكره**، ص 63.

(3) محمد عبد الوهاب، **أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010، ص 171.

تشكله هذه الإفصاحات سواء كانت كمية أو نوعية في توفير المعلومات وزيادة وضوحها وشفافيتها من أجل التحوط من مخاطرها ،وتمكين أصحاب العلاقة من حوكمة الشركة فيما يخص هذه المخاطر بإتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

تطالب مبادئ حوكمة الشركات بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنتظمة أو الدورية، ويطالب بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة، بهدف ضمان المعاملة المتكافئة، ويتعين مراعاة ما يلي :النتائج التشغيلية والمالية، أهداف الشركة، ملكية الأغلبية وحقوق التصويت، أعضاء مجلس الإدارة وكبار المدراء ومراتبهم ومبادئهم، المسائل المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح، هيكل وسياسات سلطات الإدارة في الشركات[1].

تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز حوكمة الشركات ، فتوفير المعلومات المحاسبية والمالية يعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي[2]:

أ.الصحة والسلامة المالية.

ب.توفير المناخ المعلومات لجميع المهتمين بالمؤسسة.

ج.جدب اهتمام المستثمرين وتعريفهم بالمؤسسة.

د.جتحقيق الانتباه واليقظة فيما يحدث في المؤسسة.

ومن ثم تحرص معظم المؤسسات على بناء وتأسيس نظام جيد للإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات بالكم والجودة وفي الوقت المناسب مع التزام بالقواعد واللوائح المنظمة والتي تحدد جوانب ومجالات وخصائص الإفصاح سواء فيما يتصل بالموضوعات أو العناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية والتي تعد بغرض تزويد متخذي القرار بالمؤسسة.

كما أن **العلاقة** بين حوكمة الشركات **و**الإفصاح علاقة ذات اتجاهين حيث يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها مما يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركات أمام جمهور المتعاملين واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها وبسوق المال ككل ، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة ، ويمكن القول بأن الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فاعلية حوكمة الشركات .

كذلك تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح والشفافية تضمن شمول التقارير المالية للشركات على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن نشاط الشركة.

---

(1)عمار بلعادي ، **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبي واقع رهانات وآفاق، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص 18.

(2) محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تخفيض التضارب بين الشركة وأصحاب المصالح في ظل حوكمة الشركات (بين الإدارة والمسيرين والمساهمين)

يؤدي عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية(المسيرين) والأطراف الخارجية (المساهمين الحاليين والمرتقبين)، إلى تحقيق عائد غير عادي للأطراف الداخلية على حساب الأطراف الخارجية، باستغلالهم لمعرفتهم المسبقة بالمعلومات المتعلقة بالشركة، وقد تلجأ الإدارة في بعض الأحيان إلى تشويه المعلومات أو حجزها نظرا لعلاقة المسيرين المباشرة بمسار معالجة المعلومات، والتي تتسم بتحكم هؤلاء في كل ما يتعلق بمعالجة البيانات المترجمة للنشاط، إضافة لتسيير نتائجه عن طريق استغلال الخيارات التي يبقيها التنظيم المحاسبي في أيدي المسيرين، والمتعلقة أساسا باختيار طرق المعالجة المحاسبية التي يرونها ضرورية لغاية معينة، قد تكون الرغبة في إخفاء سوء نتائجهم في النهوض بالمسؤوليات الموكلة إليهم أو حماية للمصالح التنافسية للشركة [1] .

ويمتنع المسيرون أحيانا عن الإفصاح التام عن المعلومات التي يحوزونها إذا ترك لهم الاختيار في ذلك، إذ أن تحديد القدر المناسب من المعلومات التي يتعين على المسيرين الإفصاح عنها يتوقف على أحكام المعايير المحاسبية الملزمة في حالة عدم توافق متطلبات الإفصاح الاختياري والإفصاح الإجباري، وتعتبر المعايير الدولية الأقدر على تحديد هذه المتطلبات الكفيلة بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية، وذلك بفضل إعدادها على أساس مراعاة متطلبات المساهم والالتزام بتوفير عناصر منفعة المعلومات والتوسع في الإفصاح عنها، لذلك ازداد الإقبال عليها على مستوى أسواق المال المحلية و الدولية حيث يكون التزام الشركة بالتقيد بمتطلبات المعايير الدولية شرط جوهري لقبولها وتسجيلها في هذه الأسواق، خاصة بعد اعتماد المعايير الدولية بشكل رسمي في ماي سنة 2000 من طرف المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ،هذه الأخيرة تضم في عضويتها 181 هيئة تداول وطنية وينظم أعضائها أكثر من 90 % من حجم استثمارات الأوراق المالية في العالم، و اعتبرت IOSCO أن استخدام الشركة لمعايير محاسبية غير معروفة وغير مفهومة من طرف المساهمين سيؤدي إلى توسيع دائرة تضارب المصالح، فمهما ارتفعت مستويات الإفصاح الذي تتيحه هذه المعايير فإن تطبيقها يؤدي إلى مضاعفة مشاكل تضارب المصالح بين المساهمين في حد ذاتهم بسبب اختلاف تحليل وتفسير الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية من مساهم إلى آخر هذا من جهة[2]، ومن جهة أخرى فإن تضارب المصالح يكون بين الشركة وبين المساهمين سواء كانوا حاليين أو مرتقبين ويمكن التفصيل في ذلك كمايلي:

أولا: مشكلة تضارب المصالح بين الإدارة (الشركة) والمساهمين الحاليين (المستثمرين)

يقوم المساهمون بتعين القائمين بإدارة موارد الشركة بكفاية ضمن علاقة تعرف بعلاقة الوكالة بين المساهمين وفريق الإدارة (المسيرين)، ونظرا لعدم قدرة المساهمين على المتابعة الآنية للأحداث الاقتصادية على مستوى الشركة فإن التقارير

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء و الاستثمار في البورصة** ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2006، ص 145.

(2) عمر شريف، **علاقة الحوكمة بعملية افصاح والشفافية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص 27.

المالية تعد أهم مصدر معلومات بالنسبة لهم من أجل مكافأة أو مساءلة الإدارة، وحيث أن كافة الأطراف تتصف بالرشد الاقتصادي فإن الأطراف بدون معلومات أو التي تشك في مدى تماثلها مع المعلومات المتوفرة لدى الأطراف الأخرى، يمكنهم حماية أنفسهم بواسطة تخفيض تعاملهم مع الأطراف ذوي المعلومات، وذلك بنقل أموالهم سريعا إلى استثمارات أخرى أو نقلها إلى أسواق مالية أخرى، أو باتخاذ إجراءات دفاعية من أجل تخفيض درجة التضارب أوالتخفيف من حدة تأثرها، عن طريقة تضمين بنود تعاقدية أو تكوين محافظ مالية متنوعة مثلا، والمحصلة النهائية لهذه الإجراءات لن تكون في مصلحة الشركة[1].

ثانيا: مشكلة تضارب بين الشركة والمساهمين المرتقبين

إن المتعاملين الاقتصاديين المقبلين على اتخاذ قرار المساهمة أو الاستثمار على وعي كبير بأن الاستثمار يعني التضحية بالقيمة الحالية المؤكدة لمبالغ معينة مقابل الحصول على مبالغ أكبر غير مؤكدة مستقبلا، وهم يوازنون بعقلانية ورشد لاختيار أفضل البدائل الاستثمارية على ضوء معلومات عن العائد والمخاطر المتوقعة لكل بديل، لذلك فإن المعلومات التي تنشرها الشركات تمثل أهم المصادر التي تساعدهم في تخفيض درجة عدم التأكد ومن ثمة اختيار أفضل القرارات، فإذا ما دارت شكوك حول وجود اختلاف بين المعلومات التي تحوزها الشركة وبين التي تفصح عنها سيؤدي إلى زوال ثقتهم فيها، كما أن إتباع الشركة لمعايير محاسبية ومعايير للتقرير المالي لا تساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات وبالتالي لا تساهم في تخفيض درجة عدم التأكد لديهم سيؤدي إلى عزوف المستثمرين عن الاستثمار في أسهم الشركة.

إن مشكلة تضارب المصالح تؤدي إلى خلق أسواق جانبية وغير رسمية للمعلومات، نتيجة سعي بعض الأطراف إلى الحصول على معلومات غير منشورة بطرق غير مشروعة، مما يؤدي إلى استفادتهم على حساب البعض الآخر، قد يترتب عن ذلك تغذية الإشاعات والإبهام حول سلوك المسيرين وبالتالي التأثير سلبا على سمعة الشركة والثقة فيها [2].

وينتج عن مشكلة تضارب المصالح بين الإدارة (الشركة) وبين المساهمين (المستثمرين) عدة آثار سنلخصها فيمايلي[3]:

1.إن إتباع الشركة لمنهج الشفافية والإفصاح، وما يترتب عنه من تبديد لأي اختلاف أو عدم تماثل في المعلومات بينها كمصدر عرض وبين المستثمرين كمصدر طلب، يؤدي إلى زيادة كفاءة للأسواق المالية، إذ أن فرض كفاءة السوق مرتبط بفرض آخر هو المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ويترتب عن الشك في كفاءة السوق الشك في درجة مصداقية المعلومات التي يتيحها ومن ثمة نقص تدفق الأموال إلى السوق وارتفاع تكاليف المعاملات فيها، حيث أن تطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى تنظيم سوق المعلومات الذي يتضمنه السوق المالي من خلال تخفيض درجة مشكلة التضارب ومنه تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص بين الأطراف المستفيدة منها.

2.يؤدي نظام التقارير المبني على أساس المعايير الدولية إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للشركة، وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المساهمين حول أحوالها المالية، أي أنه عن طريق إتباع سياسة محاسبية سليمة وبالتالي

---

(1)محمد رمزي جودي ، **اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 6، 7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص 22.

(2)رزيقة عشيط ، **مرجع سبق ذكره**، ص 130.

(3) عبد الرزاق الشحادة، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

العناية بنظام التقارير المالية، يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المساهم لدى الشركة، وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المساهمون كعائد على مساهماتهم، أضف إلى ذلك أن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمارس ضغطا على كافة الشركات لإتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حتى في حالة عدم كفاية الأداء، ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذه الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على أنه تغطية للمشاكل التي تتعرض لها إدارة الشركة الأمر الذي يعجل بفشلها وقد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة الذي تعمل فيه.

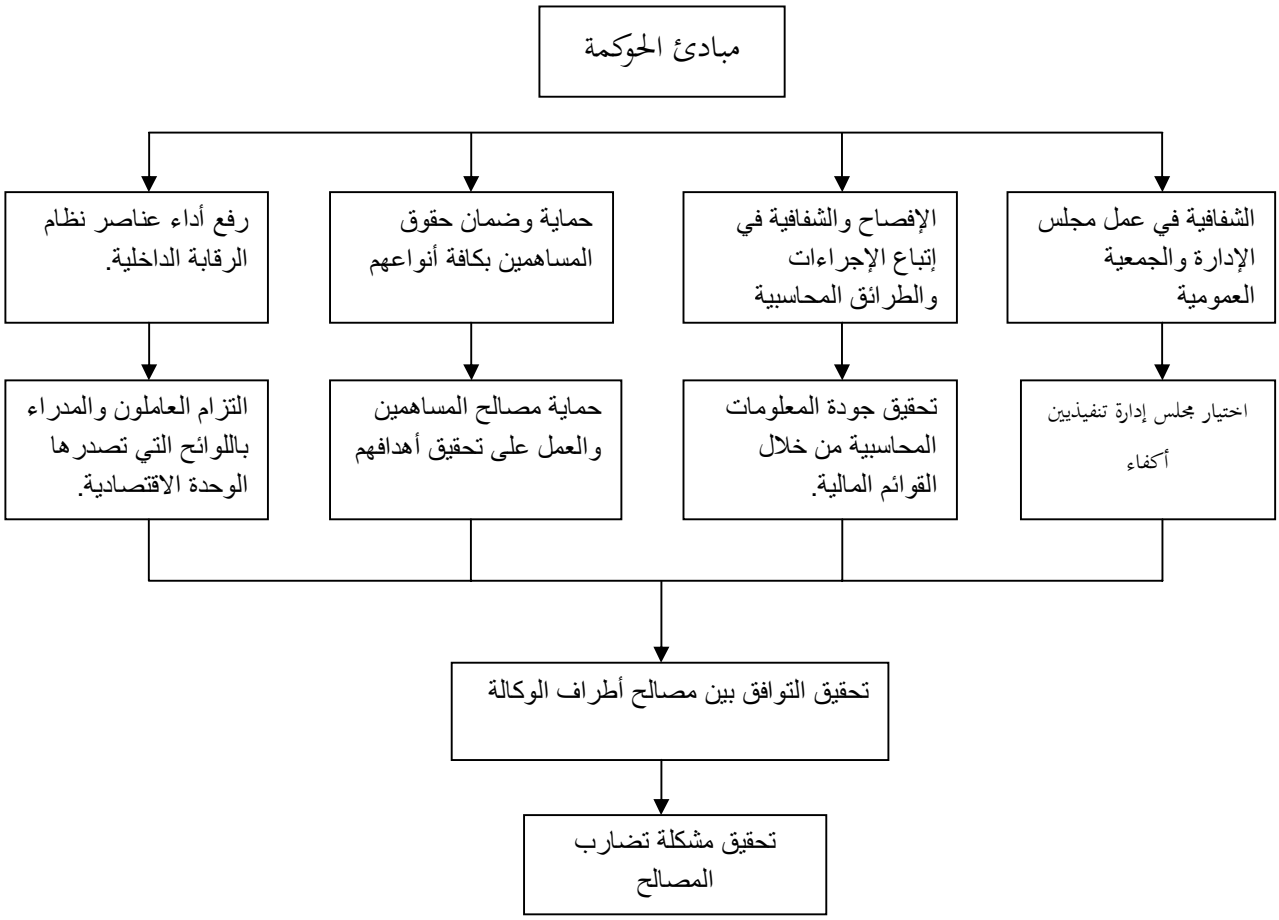
3. يؤدي تماثل المعلومات إلى التحديد العادل لقيمة السهم وبالتالي قيمة الشركة، ففي ظل افتراض كفاءة السوق أين تعكس القيم السوقية للأسهم بشكل آني وكلي المعلومات المتاحة، يجب أن تندمج المعلومات التي تنشرها الشركة آنيا في مسار عملية اتخاذ القرار، فسعر التوازن للسهم يقيس إجماع المتعاملين الاقتصاديين فيما يخص قيمته أخذا في الاعتبار المعلومات المتاحة في تلك اللحظة، ففي حالة ظهور معلومة جديدة ملائمة ستؤدي إلى إقامة وضع توازني جديد وسعر جديد من خلال إحداث اختلال بين قوى العرض والطلب، وحيث أن سعر التوازن يعكس كل المعلومات المتاحة والمتعلقة بالعائد والمخاطر، فإن حجز بعضها لدى الشركة أو التحكم في عرضها بطرق معينة يؤدي إلى تظليل المساهمين، ومنه الوصول إلى أسعار غير حقيقية للأسهم قد تكون أقل أو أكبر من حقيقتها.

نظرا إلى أن كل طرف من أطراف علاقة الوكالة يسعى لتعظيم منفعته الخاصة، والتي لا تتسم عموما بالانسجام والتوافق مع منفعة الطرف الآخر، فإن إبرام وتنفيذ عقد الوكالة المجسد لعلاقة الوكالة ينجر عنه تكاليف تأخذ عموما شكلين، تكاليف المراقبة ويتحملها المساهم من أجل مراقبة تصرفات المسيرين والتأكد من توافقها مع مصالحه الخاصة، وتكاليف التبرير وهي التكاليف التي يتحملها المسير من أجل إقناع المساهمين بجودة قدراته التسييرية، ويؤدي التزام الشركة بتطبيق المعايير الدولية في إعداد والإفصاح عن التقارير المالية إلى توفير أداة أساسية في يد المساهمين من أجل مراقبة سلوك المسيرين، ومادامت تمثل التقارير المالية بعدالة وصدق الواقع الاقتصادي للشركة لن يكون لديهم دافع لاتخاذ إجراءات أخرى لمراقبة سلوكهم ومن ثمة تحمل تكاليف إضافية، أما المسيرين ستقل محاولاتهم للتأثير على عرض نتائج أدائهم بالشكل الذي يؤدي إلى إخفاء جوهر وحقيقة تلك النتائج، والمحصلة النهائية هي تدنية تكاليف الوكالة التي تتحملها الشركة في الأخير والمتمثلة في النقصان في قيمتها الناتج عن تضارب المصالح بين الأطراف المعنية بتمويل وتسيير الشركة[1].

(1) مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر** ، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2011، ص241.

والشكل الآتي يوضح دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

الشكل رقم(05): دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر: رياض زلاسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 78.

ومن الشكل السابق تتضح **أهمية** الحوكمة في **تخفيض** مشكلة تضارب المصالح وذلك نظرا لتزايد اهتمام الدول والمؤسسات الدولية بموضوع حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المؤسسات والمنظمات على دراسة هذا الموضوع وتحليله ووضع مبادئ محددة وهذا لتدعيم إدارة الشركات وتجنب تضارب المصالح كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، إذ وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تجنب تضارب المصالح ضمن مبادئها إذ أشارت إلى[1] :

أ.ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين والسماسرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرهما والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

ب.فضلا عن طلب مراجعين مستقلين أكفاء، وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب، فإن عدد اً من الدول قد اتخذت خطوات لضمان نزاهة هذه المهن ونواحي النشاط التي تستعمل كموصل للتحليل والنصائح إلى السوق، وهذه

(1) رياض زلاسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 77.

الوسائط إذا ما كانت تتعامل بحرية بعيد اً عن التناقضات مع النزاهة فأنها يمكن أن تلعب دوراً هاما في توفير حوافز للشركات ومجالس إدارتها لإتباع ممارسات جيدة للحوكمة.

ج.ومع ذلك، فقد ثار القلق بشان ما ظهر من دلائل على أن تضارب المصالح غالبا ما ينشأ وقد يؤثر في الرأي وطريقة الحكم على الأمور، وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون من يقدم المشورة يسعى أيضا إلى تقديم خدمات أخرى إلى الشركة المعنية أو حينما تكون له أيضا مصلحة مادية مباشرة في الشركة وهذا الاهتمام يحدد بعد اً شديد الصلة بين الإفصاح والشفافية التي تستهدف المعايير المهنية لمحللي سوق الأوراق المالية ووكالات التصنيف العالمية وبنوك الاستثمارات وغيرها.

د.تشير التجارب في نواحي أخرى إلى أن الحل الأفضل هو طلب الإفصاح التام عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية التي تختارها الشركة للتعامل معه، أما ما هو مهم فهو الإفصاح عن الكيفية التي تضع فيها الشركة هيكل الحوافز للعاملين بها حتى تلغي احتمالات التضارب في المصالح.

خلاصة الفصل

يعد موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات التي لاقت قبولا كبيرا من طرف كبرى الشركات نظرا لأهميتها وللمزايا الإيجابية التي يمكن تحقيقها من ورائها وخاصة منها ما يتعلق بمواجهة الأزمات المالية والحد من الفساد المالي، حيث تقوم حوكمة الشركات على ستة مبادئ أهمها تلك التي تم التقرير عنها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تم إصدارها في سنة 2004.

ولقد انصب اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار العديد من المعايير المحاسبية، من هذه المعايير (IAS 1 IAS 24) معايير مرتبطة بالإفصاح المحاسبي وإعداد وعرض القوائم المالية وكذلك الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة لتحقيق مبدأ الشفافية والثقة وتسهيل التعاملات مع مختلف الأطراف المرتبطة بحوكمة الشركات، إن اعتماد المحاسب على المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية وبالتالي تحقيق حوكمة جيدة .

وأخيرا يمكن القول بأن الاعتماد على المعلومات المحاسبية والمالية ذات الدرجة العالية من الجودة، و التي تستند إلى المعايير التي توفر الدرجة اللازمة من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، تؤدي حتما إلى تخفيض مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، وهذا يعتبر من بين أهم متطلبات حوكمة الشركات.

تمهيد

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوع البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ونظرا لحداثة تجربة الجزائر سواءا فيما يخص النظام المحاسبي المالي، وحوكمة الشركات مقارنة بالدول المتقدمة، ونظرا لعد وجود دراسات ميدانية حول العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر وغير المباشر من المهنيين (محاسبين معتمدين)، والأكادمين (أساتذة جامعيين)، بالإضافة إلى بعض الجهات الأخرى، باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته، بناءا على اختيار مدروس، وهذا من أجل إيضاح دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

ولإلمام أكثر بالدراسة ارتأينا تقيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث: في المبحث الأول تطرقنا إلى الإجراءات منهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فخصصناه لمراحل إعداد الاستبيان، أما فيما يتعلق بالمبحث الثالث فتناول معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول : الإجراءات منهجية الدراسة الميدانية

نظرا للتغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي الجزائري، وما قامت به الجزائر لتكييف المخطط المحاسبي الوطني وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مما نتج عنه بروز النظام المحاسبي المالي والذي تسعى من خلاله إلى مواكبة التوجهات العالمية وتلبية متطلبات الهيئات الدولية التي تشرف على عملية التوافق والتوحيد المحاسبي، وعلى هذا الأساس كان تحضير الاستبيان وتحديد مجتمع الدراسة في الخطوة الأولى لبداية الدراسة الميدانية للوصول إلى نتائج موضوعية بغرض هذه الدراسة، وتحقيق الأهداف المرجوة منها، كان لابد من وضع خطوات منهجية واضحة للدراسة الميدانية ولذلك قمنا بتحديد النقاط التالية: مجتمع الدراسة، تحديد عينة الدراسة، ومشاكل الدراسة الميدانية.

المطلب الأول : مجتمع الدراسة

تم تحديد مجموعة من الأسئلة الموجهة لعينة من الأفراد، وقد حاولنا جعل هذه الأسئلة منظمة بشكل يتناسب مع أسلوب البحث العلمي، من شكل ووضوح وسهولة الفهم بغية الحصول على المعلومة اللازمة.

وفيما يلي نستعرض إطار مجتمع الدراسة بناءا على توفر أحد المعايير الثلاثة التالية:

1. **بالنسبة لمجال البحث الأكاديمي في المحاسبة:** القبول ضمن مجتمع الدراسة بناءا على الإلمام إلى الدراسات العليا، الماجستير فما فوق.

2. **بالنسبة لميدان ممارسة المهنة :** تم القبول ضمن مجتمع الدراسة على أساس شهادة ليسانس على الأقل مع توفر عنصر الخبرة في ممارسة مهنة المحاسبة أو التدقيق، أو يكون حائز على مؤهل ثانوي يدعمه بشهادة مهنية أدناها محاسب معتمد.

3. أما لغير هذين الصفتين ونعني بذلك إطارات الشركات فتعتمد على المنصب الذي يشغله في الإدارة، أي يجب أن يكون ينتمي إلى مصلحة المحاسبة والمالية، وعليه يمكن حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية هي:

الفئة الأولى : أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي أو القريبين من هذا التخصص.

الفئة الثانية : خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والموظفين في مكاتب الخبرة المحاسبية وكذا المتربصين لنيل شهادة الخبرة المحاسبية أو محافظي الحسابات.

الفئة الثالثة : الموظفون والأجراء ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

المطلب الثاني: تحديد عينة الدراسة

بالنسبة لعدد العينة في الدراسة فقد تم توزيع 80 استمارة شملت أفراد العينة المحددة سابقا، وذلك عن طريق التسليم والاستلام بإتباع الطريقة المباشرة وغير المباشرة عند ملأ تلك الاستمارات، حيث اضطررنا في بعض الحالات إلى مقابلة المستجوبين من أجل تفسير أي غموض قد يكتنف إجاباتهم، وبعد عملية التوزيع بدأت عملية الاستلام، حيث تم استلام في الوقت المحدد 73 استمارة فقط ، وبعد عملية الفرز والتفحص التي أتت بعد عملية الاستلام تقرر الإبقاء على 64 استمارة فقط من المجموع المستلم لكي تكون عينة للدراسة الميدانية.

وهذا بعد قيامنا باستبعاد الفرق لعدة أسباب مختلفة أهمها عدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة ، وكذا النقص في الإجابات، ونتيجة للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها تلك الاستبيانات، وفي الأخير استخلصنا الجدول التالي:

الجدول رقم (02): الإيضاحات الخاصة بمعدل الردود على الاستمارات.

البيان	العدد	النسبة المئوية%
عدد الاستمارات الموزعة.	80	100
عدد الاستمارات الواردة.	73	91.25
عدد الاستمارات الملغاة.	09	11.25
عدد الاستمارات المأخوذة في الدراسة.	64	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على استمارة الاستبيان.

المطلب الثالث: مشاكل الدراسة الميدانية

لم تخلو الدراسة الميدانية من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، إلا أنها لم تأثر بدرجة كبيرة على قابلية استخدام المعطيات الواردة ضمن الاستمارات في التحليل والمعالجة وفق بعض الأساليب الإحصائية الملائمة، وتتمثل أهم هذه المشاكل والقيود فيما يلي :

1.حداثة مفهوم الحوكمة في الجزائر وعدم وجود قانون خاص بحوكمة الشركات على الأقل بالنسبة للشركات ذات أسهم المسعرة في البورصة، مع العلم أن حتى بورصة الجزائر لم ترقى إلى المستوى المطلوب حتى تقوم بإصدار مثل هذه القوانين كغيرها من دول العالم التي تبنت بورصتها إصدار القوانين .

2.طابع الشركات الجزائرية، فمعظم الشركات التي من المفروض يتم فيها دراسة تطبيقية هي تابعة للدولة ومسيرة من طرف مجلس مساهمات الدولة، ما يجعل الدراسة صعبة وقد تكون بدون فائدة بغياب أطراف مهمة في الحوكمة وهم المساهمون ، أما الشركات الخاصة فهي عبارة عن شركات صغيرة ومتوسطة (شركات عائلية في الغالب) ومعظمها تصارع من أجل البقاء ولا تتحكم في تقنيات التسيير الحديثة. هذه الأسباب وأخرى أدت بنا إلى حصر عينة الدراسة الميدانية في معدي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين مهنيين وأكاديميين المطلعين على النظام المحاسبي المالي الجديد ومحتوى المعايير المحاسبية الدولية ،نظرا لعدم إلمام مستعملي القوائم المالية حاليا بموضوع المعايير المحاسبية الدوليةIAS/ IFRS من مساهمين ودائنين وزبائن، إلى غير ذلك .

3.التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة رغم إلحاحنا.

4.وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالبة ، الأمر الذي حال دون قيامنا بالتوضيحات اللازمة في حالة إذا وجد أي لبس أو غموض في استمارة الاستبيان المرسلة إليهم.

5.تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم الوقت الممنوح لهم وزياراتنا المتكررة لهم .

6.عدم الحصول على آراء وإجابات بعض أفراد العينة، نظرا للحدود الزمنية للدراسة والتي لا يمكن تجاوزها.

7.صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا، وذلك باعتبار المؤسسات هي المعني الأول بتطبيق مفهوم الحوكمة والالتزام بالنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

8.نقص الخبرة وأحيانا المعرفة التي يحوزها المستجوب والتي تمكنه من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد، ذلك ما استدعى المرور بأكثر من فرد من المؤسسة الواحدة.

9. عدم وجود عناوين بريدية مجمعة لمختلف فئات أفراد العينة المعنية بالدراسة، ضمن مواقع إنترنيت حتى يختصر الوقت الضائع من خلالها ويسهل الباحث التواصل مع هذه الفئات بشكل مباشر.

10.التحفظ في تقديم الإجابات خاصة المتعلقة بأحكام شخصية تخص واقع تطبيق المحاسبة في المؤسسة.

المبحث الثاني: مراحل إعداد الاستبيان

تم إعداد الاستبيان الذي يمثل قاعدة الدراسة الإحصائية وأداة جمع البيانات المرتبطة، بشكل مخطط ومهيكل من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابات المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام للأسئلة ضمن الاستبيان وتداخلها، وكذا طريقة عرضها من أجل ضمان صلاحيتها.

من جهة أخرى راعينا في إعداد الاستبيان تقديمها ضمن هيكل يضمن تناسق وضع الأسئلة من أجل تسهيل عملية تحليل ومعالجة البيانات، حيث تم إدراج الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض بكيفية متتالية وفي نفس الوقت تمكن المبحوث من الإجابة بسهولة.

المطلب الأول: هيكل الاستبيان

حاولنا في هذه المرحلة إعداد بعض الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة بقدر الإمكان، حتى تكون قابلة للفهم من قبل قارئها، أي من قبل الأفراد المستجوبين، والذين من المفروض أن يكونوا على دراية بالموضوع، وأن تحتوي على أسئلة متدرجة في الطرح، كما تحتوي في نفس الوقت على أسئلة لاختبار فرضيات البحث، وقد استعنا بآراء بعض الأساتذة والزملاء وكذا البحوث السابقة في هذا المجال لإعداد هذا الاستبيان، وهذا من أجل طرح أسئلة متسلسلة ومترابطة تجلب اهتمام وتركيز أفراد العينة، والحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

وعلى هذا الأساس تم **تصميم** قائمة الاستبيان وفي صدارتها ديباجة تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم موجز للشهادة المحضرة، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة مع رجائنا لهم بالإجابة بكل عناية وموضوعية، والتأكيد عليهم بأن المعلومات المتحصل عليها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا إلى الجهة التي ينتمي إليها الطالب وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من قبل أفراد العينة مع شكرهم في الأخير على تعاونهم معنا[1].

تتشكل قائمة الاستبيان من سبعة وعشرون (27) سؤالا توزعت على أربع محاور رئيسية، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت خمسة (05) أسئلة، أما المحور الثاني فيضم ستة (06) أسئلة، والمحور الثالث تم تقسيمه إلى ستة (06) أسئلة أيضا، وفيما يخص المحور الرابع فقد شمل على عشرة أسئلة (10)، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

(1) رزيقة عشيط، **مرجع سبق ذكره**، ص 137.

الجدول رقم (03):مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين**، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006، ص 115.

المطلب الثاني : نشر وتوزيع الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية إعداد الإستبانة بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق رقم (03)، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من مهنيين وأكاديميين، وقدمت هذه العينة بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد ممكن من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات[1]:

1.الاتصال المباشر بأفراد العينة (الجامعة، المؤسسات الاقتصادية) .

2.الاستعانة ببعض الأساتذة والزملاء إضافة إلى بعض الموظفين بالمؤسسات الاقتصادية في توزيع الاستمارات .

3.زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم .

بتعدد الطرق المعتمدة في توزيع الاستبيان، تعددت أيضا طرق استرجاعها، وهذا بعد ترك الوقت المناسب والكافي للمستقصى للقيام بعملية الإجابة، ويمكن حصر عملية استرجاع استمارات الاستبيان في الآتي:

أ.الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى .

ب.الاتصال بالأساتذة والزملاء والموظفين بالمؤسسات الذين استعنا بهم لاستلام الاستمارات.

ج.الاتصال بالمكاتب التي تمت زيارتها واسترداد الاستمارات.

(1) رزيقة عشيط، **مرجع سبق ذكره**، ص 138.

المطلب الثالث: معالجة الاستبيان

بعد قيامنا بعملية التصميم والنشر والتوزيع تأتي عملية **المعالجة**، حيث تجمع لدينا من خلال مراحل سابقة كافة الاستمارات الصالحة للاستخدام وذلك بعد استبعاد الاستمارات الملغاة، تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

حيث في بداية هذه المرحلة تكون المعطيات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين على شكلها الخام، كما جمعت من مصادرها، وذلك ما يجعلها غير قابلة للتحليل، لذلك يجب ترتيبها وتنظيمها، ثم القيام بعملية إحصائها، وتقديمها على شكل دوائر لتوضيح الفروقات، وهذا باستعمال برنامج Excel إصدار (2007) ، وفي الأخير قمنا بتقديم تحليلات واستنتاجات حول هذه النتائج .

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس الإجابات باستخدام مقياس " **ليكرت** " ذي الخمس درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات كما هو موضح سابقا.

وتتمثل أساليب التحليل الإحصائي استخدام برنامج MS Excel، وذلك لتفريغ البيانات وترميز الإجابات .كما استعملنا برنامج SPSS 16.0 من أجل التحليل الإحصائي للبيانات (أنظر الملحق رقم04) ومن خلاله اعتمدنا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (أنظر الملحق رقم 05) بهدف الكشف على اتجاه أفراد العينة تجاه أسئلة الدراسة.

ومن أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان فقد تم استخدام معامل آلفاكرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل آلفاكرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد، 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 آلفاكرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات في مجتمع الدراسة[1].

حيث أن عند تطبيق اختبار المصداقية والثبات على المعامل آلفاكرونباخ وجدنا أن قيمته بلغت (0.87)، وهي قيمة مقبولة ومعبرة عن صدق الأداة. (أنظر المحق رقم 06).

(1) كريمة بابا عيسى، **أثر فعالية التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2013/ 2014، ص 29.

المبحث الثالث : تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان

بعد كل الخطوات السابقة الذكر تأتي المرحلة الأخيرة في هذه الدراسة وهي تحليل نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها وفي هذا المبحث سوف نستعرض ذلك بالتفصيل. (أنظر الملحق رقم 07)

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة

تتمثل الخصائص الديموغرافية للعينة فيما يلي:

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

في هذا العنصر تم إظهار طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان، وذلك من خلال الجدول أدناه:

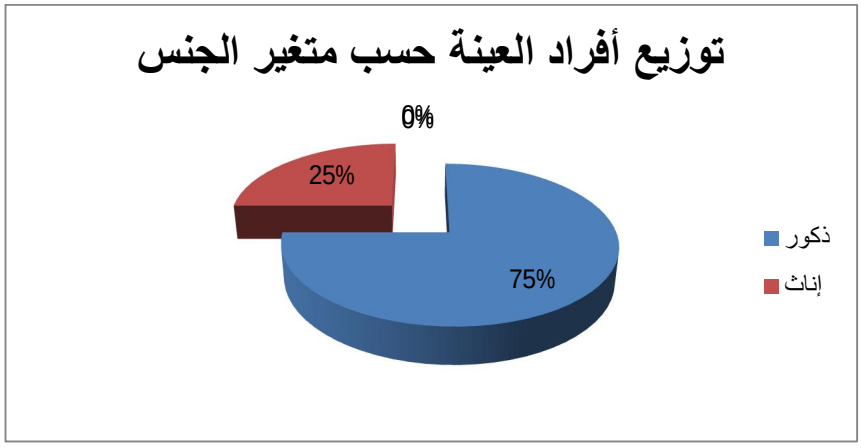
الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة تبعا للجنس

الرمز	البيان	التكرار	النسبة%
a1	ذكور	48	75
a2	إناث	16	25
	المجموع	64	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث في العينة المستجوبة، إذ بلغ عدد الذكور 48، أي ما يعادل نسبة 75% ، بينما بلغ عدد الإناث 16 وهذا ما يعادل نسبة 25 %، باعتبار أن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه الفئة الذكورية خصوصا في الجانب العملي منه، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان.

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

ويتضح ذلك من خلال عرض الجدول التالي:

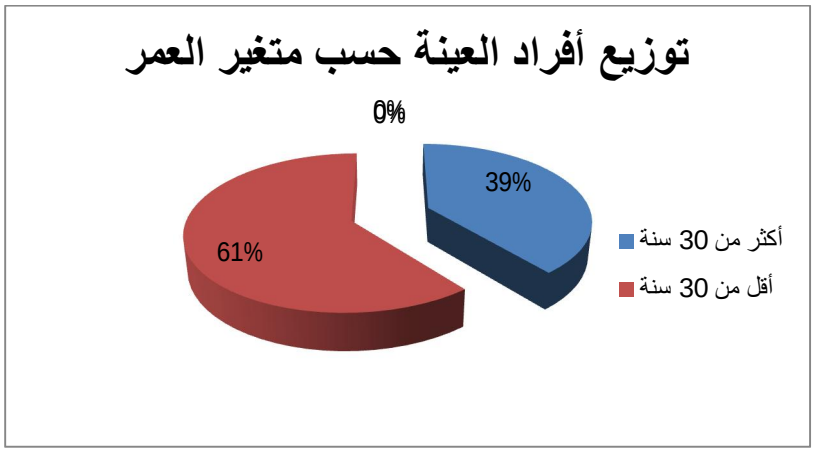
الجدول رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الرمز	البيان	التكرار	النسبة%
b1	أقل من 30 سنة	25	39.1
b2	أكثر من 30 سنة	39	60.9
	المجموع	64	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

من خلال تفحصنا لأفراد العينة الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن تباين أعمار أفراد عينة الدراسة الأكثر تكرارا هي الفئة الأكثر من 30 سنة، وذلك بنسبة 60.9% وهي تمثل خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين وبعض الموظفين في المؤسسات الاقتصادية، تليها الفئة الثانية بنسبة 39.1% ، أغلبهم طالبات وطلاب متحصلين على شهادة الماستر وليسانس في العلوم الاقتصادية، وبعض الموظفين في المؤسسات الاقتصادية، ولتوضيح أكثر عن توزيع أفراد العينة يمكن إدراج الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تم جمع الاستمارات وتصنيفها على أساس الشهادة الأكاديمية للفرد المستقصى فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

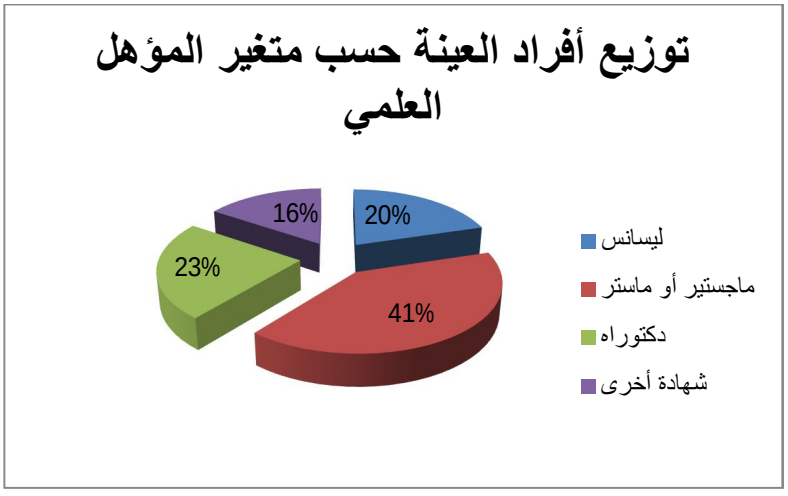
الجدول رقم(08): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الرمز	البيان	التكرار	النسبة%
f 1	ليسانس	13	20.3
f 2	ماجستير أو ماستر	26	40.6
f 3	دكتوراه	15	23.4
f 4	شهادة أخرى	10	15.6
	المجموع	64	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من نتائج هذا الجدول يبرز لنا المستوى الأكاديمي للعينة المدروسة والتي في أغلبها ذات مستوى أكاديمي، حيث بلغ عدد الأفراد المتحصلين على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية 13 فرد، وكان أغلبية الأفراد طلبة جامعيين، أي ما يعادل 20.3% ، أما المتحصلين على شهادة الماجستير والماستر فكان معظمهم أساتذة وطلبة جامعيين وبعض المحاسبين، فبلغ عددهم 26 فرد أي ما يعادل 40.6% وهي تمثل أكبر نسبة متحصل عليها في الدراسة، أما شهادة الدكتوراه فبلغ عددهم 15 فرد منحصر بين أساتذة جامعيين ومحاسبين معتمدين أي ما يعادل نسبة 23.4 % ، أما فيما يخص الأفراد الغير متحصلين على شهادات أكاديمية (مهنية) فبلغ عددهم 10 أفراد وكان معظمهم موظفين في المؤسسات الاقتصادية ذات خبرة عالية، أي ما يعادل نسبة 15.6% ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في مثل هذا النوع البحوث، كما يمكن تلخيص الرسم البياني في الشكل التالي:

الشكل رقم (08):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

يمكن توضيح وظيفة أفراد العينة المستجوبين في الجدول التالي:

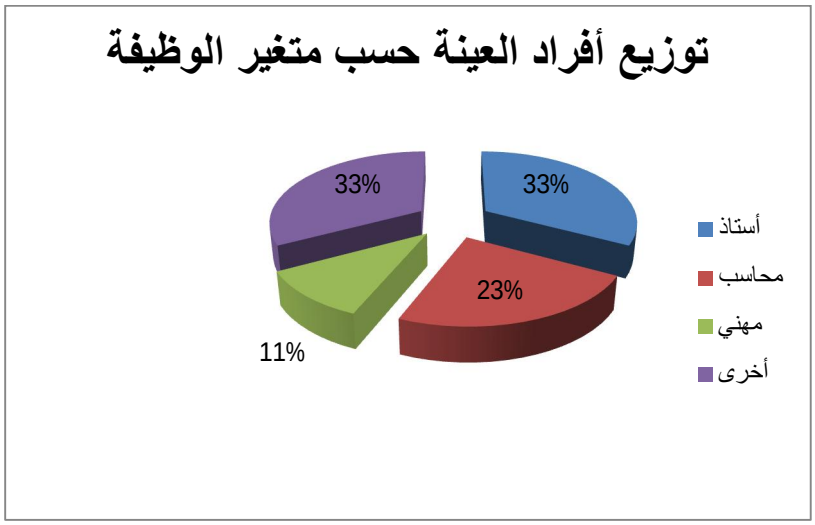
الجدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الرمز	البيان	التكرار	النسبة%
t 1	أستاذ	21	32.8
t 2	محاسب	15	23.4
t 3	مهني	7	10.9
t 4	أخرى	21	32.8
	المجموع	64	100

المصدر: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

قمنا بتقسيم الدراسة الميدانية إلى أربع وظائف مختلفة، منهم أساتذة جامعيين في جامعة البويرة وجامعة بومرداس حيث كان عددهم 21 أستاذ أي ما يعادل 32.8% ،ومنهم 15 محاسب معتمد في مؤسسات اقتصادية متواجدة في ولاية البويرة (المؤسسة الوطنية للدهنENAP، المؤسسة الوطنية للصيانة ومواد التنظيفENAD أي ما يعادل 32.8%، وبعض المكاتب الخاصة ببلدية الأخضرية، و07 مهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة ومنهم إطارات في المؤسسات الاقتصادية، أي ما يعادل 10.9% ، أما بقية العينة فتشمل طلبة جامعيين في جامعة البويرة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، بحيث كان عددهم 21 طالب، أي ما يعادل 32.8% ، كما يمكن تلخيص هذه النتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية

بعد تقسيم العينة إلى فئات بغية معرفة نسبة الخبرة لديهم تم الحصول على الجدول التالي:

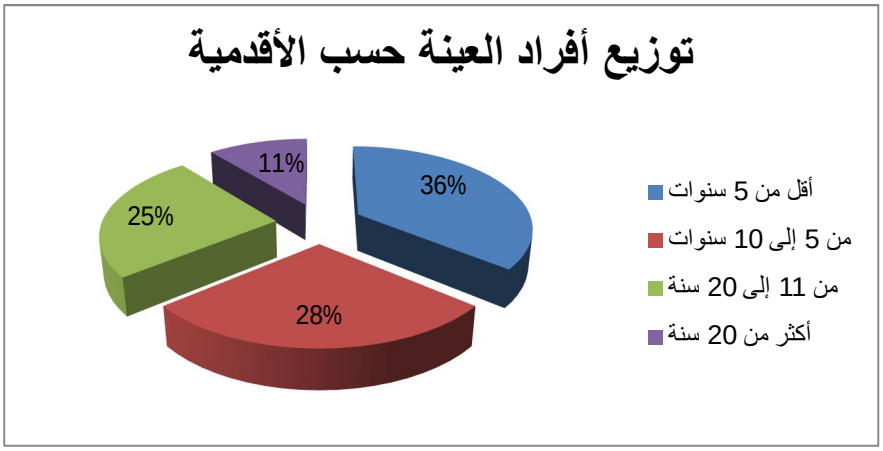
الجدول رقم(08): تصنيف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الرمز	البيان	التكرار	النسبة%
r 1	أقل من 5 سنوات.	23	35.9
r 2	من 5 إلى 10 سنوات.	18	28.1
r 3	من 11 إلى 20 سنة.	16	25
r 4	أكثر من 20 سنة.	7	10.9
	المجموع.	64	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول السابق بلغت نسبة المستجوبين الذين لا تتعدى خبرتهم 5 سنوات 35.9% ، ونفسر ذلك لاعتمادنا على نسبة معتبرة من خرجي الجامعات الحائزين على شهادات أكاديمية الذين يشتغلون بالمؤسسات الاقتصادية، وما نسبته 28.1% عند الفئة الثانية، أي الأشخاص الذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 و10 سنوات، ويعود ارتفاع هذه النسبة إلى اعتمادنا كذلك على أساتذة في الجامعة ذوي الخبرة المعتبرة وبعض الإطارات في المؤسسات الاقتصادية، أما الفئة الثالثة فقد بلغت 25% ، ثم تليها الفئة الرابعة بنسبة 10.9% وذلك باعتمادنا على مجموعة من الخبراء المحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى ذوي الأقدمية في مجال المحاسبة من الإطارات في المؤسسات الاقتصادية، والشكل البياني التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الأقدمية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحديد خصائص العينة التي قمنا بتوجيه الاستبيان لها، سوف نقوم بتحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينة محل الدراسة ، حتى نستطيع تكوين رأي حول الدور الذي يلعبه الالتزام بالنظام المحاسبي المالي الذي تعتبر معايير المحاسبة الدولية أساسه المرجعي في تفعيل الشفافية في القوائم المالية باعتباره مدخل يحقق مبادئ حوكمة الشركات .

أولا: بالنسبة للنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية

نقوم بتوضيح النظام المحاسبي المالي وعلاقته بمعايير المحاسبة الدولية لما يلاءم الإجابة على الفرضية الأولى من خلال العبارات المتضمنة في الجدول التالي وبالاعتماد على نتائج الملحق رقم (08): حيث نرمز لعبارات هذا المحور بالحرف K.

الجدول رقم (09): النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

	العبارة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية دولية يسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.	التكرار	17	32	13	02	_
		النسبة%	26.6	50	20.3	3.1	-
2	جاء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ملما بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، مما يزيد من ثقة المتعاملين مع الشركة.	التكرار	17	29	15	01	02
		النسبة%	26.6	45.3	23.4	1.6	3.1
3	تعبر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عن الصورة الصادقة والحقيقية لوضعية المؤسسة.	التكرار	15	30	15	04	-
		النسبة%	23.4	46.9	23.4	6.4	-

4	يساعد النظام المحاسبي المالي على تحضير قوائم مالية وتفسير المعلومات المتضمنة والمعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وإبداء الرأي حول مدى مطابقة هذه القوائم بالمعايير المحاسبية الدولية.	التكرار	12	25	21	05	01
		النسبة%	18.8	39.1	32.8	7.8	1.6
5	النظام المحاسبي المالي يساعد المؤسسات على إعداد قوائم مالية أكثر إفصاحا وشفافية للمعلومات والسياسات المحاسبية المنتهجة من طرف المؤسسة.	التكرار	17	27	14	04	02
		النسبة%	26.6	42.2	21.9	6.2	3.1
6	يعتبر الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي كافيا لضمان حقوق المساهمين والشركاء الفاعلين على الشركة.	التكرار	15	28	17	04	-
		النسبة%	23.4	43.8	26.6	6.2	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

هذه العبارات مترابطة فيما بينها من العبارة الأولى حتى العبارة السادسة وهذا لغرض الوصول إلى إثبات الفرضية الأولى.

العبارة الأولى: تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية دولية تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة كان جوابهم بموافق بشدة أي ما يعادل نسبة 26.6% ، وموافق بنسبة 50 % وهي تمثل أكبر نسبة في عينة الدراسة، هذا راجع إلى أهمية وضرورة التوافق والتوحيد الدولي وذلك من أجل إعداد وعرض قوائم مالية قابلة للمقارنة والفهم من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول العالم، وبالتالي يمكن القول أن تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي تعد ضرورة مؤكدة من قبل دول العالم، وكل ما سبق يحكمه إصدار معايير محاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، أما عدد الأفراد الذين كان جوابهم بمحايد فكان أقل من النسب السابقة (20.3%)، أي ما يعادل 13 من عينة الدراسة، أما فيما يخص عدد الأفراد الذين كان جوابهم بلا أوافق فكان ضئيل جدا أي شبه منعدم أي ما يقارب 3.1%، وهذا ما يتطابق مع أجوبة شخصين من العينة، والجواب بلا أوافق بشدة فكان منعدما تماما.

العبارة الثانية: جاء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ملما بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، مما يزيد من ثقة المتعاملين مع الشركة.

بالنظر إلى نتائج هذا السؤال نلاحظ أن نسبة 45.3 % يرون أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي كان مرجعه الأساسي معايير المحاسبة الدولية ملما بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، وذلك من خلال الاتفاقيات والفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية المتضمنة

في القوائم المالية، هذا ما يجعلها أكثر إفصاحا وشفافية للمعلومات التي يجب أن تعرض في القوائم المالية، مما يزيد من ثقة المتعاملين مع الشركة، كما أن هذه العبارة مدعمة أيضا بنسبة 26.6% من أفراد العينة الذين كان جوابهم بأوافق بشدة مما زادها موثوقية، وهذا ما يدل على أجوبة 17 فردا، في حين أن أصغر نسبة تقدر ب 1.6%، أي ما يناسب عدد الأفراد المستجوبين الذين كان جوابهم بلا أوافق، أي ما يعادل شخصا واحدا من تلك العينة، وهذا لا يؤثر على آراء المستجوبين الآخرين .

العبارة الثالثة: تعبر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عن الصورة الصادقة والحقيقية لوضعية المؤسسة.

تأكيدا للسؤال السابق تم إضافة هذا السؤال وهذا من أجل الانتقاء الجيد للاستمارات الصالحة من خلال ملاحظة تضارب الأجوبة ، وذلك من خلال تزويد مستخدمي هذه القوائم المالية بكافة المعلومات الصحيحة والشفافة التي تساعدهم في ترشيد قراراتهم ، ويتعلق هذا السؤال حول إذا ما كانت القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة ، فقد تبين من خلال إجابات أفراد العينة أن نسبة 46.9% ترى بأنها تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة ، حيث أنها جاءت مطابقة لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) المتعلق بعرض القوائم المالية مع بعض التغيرات البسيطة في التسميات ولكن الجوهر مطابق، وعليه فإن جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لن تقل عن جودة القوائم المالية المعدة حسب معايير المحاسبة الدولية،كما جاءت نسبة أوافق بشدة 23.4% مؤيدة لآراء الأفراد السابقة، في حين أن نسبة الأفراد الذين كان رأيهم محايد جاءت متساوية مع نسبة أوافق بشدة وهذا ما يسمى بتضارب الأجوبة كما قلنا سابقا، أما نسبة 6.2% ترى بأنها لا تعطي الصورة الصادقة والحقيقية لوضعية الشركة وذلك إذا ما نظرنا إلى جانب التطبيق الفعلي لما يتضمنه النظام المحاسبي.

العبارة الرابعة: يساعد النظام المحاسبي المالي على تحضير قوائم مالية وتفسير المعلومات المتضمنة والمعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وإبداء الرأي حول مدى مطابقة هذه القوائم بالمعايير المحاسبية الدولية.

جاءت هذه العبارة مرتبطة بالعبارات السابقة خاصة الأولى والثانية، وهذا باعتبار أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تقوم بإصدار معايير تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي من أجل إحداث التوافق بين دول العالم، ومعايير خاصة بإعداد وعرض قوائم مالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يهدف إلى المساعدة في تحضير القوائم المالية المعدة وفق معايير محاسبية، بالإضافة إلى أنها تسهل إبداء الرأي حول مدى مطابقة (مقارنتها) هذه القوائم مع المعايير المحاسبية الدولية وفهمها وتفسيرها، وبالتالي تقديم صادقة لوضعية المؤسسة، إذ أن أغلبية الأفراد المستجوبين كان جوابهم موافق مؤيد للعبارة بنسبة 39.1%، و أوفق بشدة بنسبة 18.8% ، أما فيما يخص نسبة الأفراد المستجوبين الذين كان جوابهم محايد فتقدر ب 32.8% نلاحظ أنها تفوق نسبة أوافق بشدة وتقارب أوافق، وهذا ربما راجع إلى عدم فهم العلاقة الرابطة بين الأسئلة، أما أصغر نسبة فتقدر ب1.6%.

العبارة الخامسة: النظام المحاسبي المالي يساعد المؤسسات على إعداد قوائم مالية أكثر إفصاحا وشفافية للمعلومات والسياسات المحاسبية المنتهجة من طرف المؤسسة.

تأكيدا للسؤال السابق ثم إضافة هذا السؤال تدعيما الإجابة السابقة ، حيث أن أغلبية أفراد العينة كان جوابهم بموافق أي ما يعادل نسبة 42.2% وهي تمثل أكبر نسبة متحصل عليها ، وتليها نسبة أوافق بشدة ب 26.6%تأكيدا للإجابة الأولى، وباقي النسب فكانت منحصرة بين محايد ولا أوافق، ولا أوافق بشدة (21.9%، 6.2%، 3.1%)، وهذا راجع إلى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي يمكن تعزيزها بالإفصاح الجيد عن السياسات المحاسبية المنتهجة من طرف المؤسسة والمعلومات المالية وغير المالية (المحاسبية) بشكل مفيد في مجال تحسين مقدرة حملة الأسهم والآخرون من أصحاب المصلحة بشأن رقابة المؤسسات والحد من حالات الفساد المالي والمحاسبي الناتجة عن التعارض في المصالح وعمليات التداول في المعلومات الداخلية من قبل هؤلاء المطلعين والمسيطرين فعلا على الشؤون الداخلية لتلك المؤسسات، شرط أن تعد تلك المعلومات من قبل كوادر محاسبية مؤهلة استنادا إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الملائمة.

العبارة السادسة: يعتبر الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي كافيا لضمان حقوق المساهمين والشركاء الفاعلين على الشركة.

إن نتائج المستجوبين أظهرت بوضوح أن النظام المحاسبي المالي يضمن ثقة وشفافية أكبر ويلبي طموحات جميع الأطراف، وجاءت نتائج العبارة السادسة والتي تؤكد من خلال تأييد غالبية أفراد العينة المستجوبين بموافق بنسبة 43.8% وهي تمثل أكبر قيمة في العينة، وبموافق بشدة بنسبة 23.4%، على أن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي الجديد يضمن الحد الأدنى من الإفصاح المطلوب، و الذي يلبي حاجيات جميع الأطراف الفاعلين مع الشركة، أما فيما يخص باقي النسب فهي منحصرة بين محايد ولا أوافق على التوالي 26.6%، و6.2%، حيث يتضح أنها أصغر قيمة عينة الدراسة .

وبعد الانتهاء من تحليل نتائج الدراسة الميدانية يتضح لنا إثبات الفرضية الأولى وذلك من خلال آراء المستجوبين التي كانت أجوبة معظمهم إيجابية (موافق وموافق بشدة).

ثانيا: بالنسبة لحوكمة الشركات ومضمونها

جاءت هذه العبارات جامعة للإجابة على الفرضية الثانية حيث يتضح لنا من خلال الجدول التالي مفهوم حوكمة الشركات ومضمونها وأهدافها وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثانية وهذا بالاعتماد على نتائج الاستبيان الموضحة في الملحق رقم (09). مع الإشارة إلى أن عبارات هذا المحور يرمز إليها بالرمز D ،والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10): حوكمة الشركات ومضمونها.

	العبارة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1	جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها، ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات.	التكرار	15	30	12	05	02
		النسبة%	23.4	46.9	18.8	7.8	3.1
2	تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين، وضمان حماية كافة الأطراف ذوي العلاقة.	التكرار	14	29	15	04	02
		النسبة%	21.9	45.3	23.4	6.2	3.1
3	تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية مصالح المرتبطة بالمؤسسة.	التكرار	13	27	15	03	06
		النسبة%	20.3	42.2	23.4	4.7	9.4
4	تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة.	التكرار	15	28	11	07	03
		النسبة%	23.4	43.8	17.2	10.9	4.7
5	يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية.	التكرار	13	30	13	05	03
		النسبة%	20.3	46.9	20.3	7.8	4.7
6	تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الأطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.	التكرار	16	30	12	04	02
		النسبة%	25	46.9	18.8	6.2	3.1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

جاءت هذه العبارات مكملة لبعضها البعض وهذا من أجل الإجابة على الفرضية الثانية وإثباتها.

العبارة الأولى: جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها، ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات.

كانت إجابات أفراد العينة موزعة بين أوافق بشدة بنسبة 23.4% وكانت هذه الأخيرة مدعمة بإجابة موافق بنسبة تقدر بـ 46.9% وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها في عينة الدراسة، أما إجابات محايد فقدرت بـ 18.8%، أما فيما يخص إجابات لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 7.8%، 3.1%، وبعد ملاحظة وتحليل هذه النسب تبين أن أغلبية المستجوبين كان جوابهم مؤيد على أن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تدار بواسطتها الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها وذلك من خلال ضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات والرقابة عليها، وهذا راجع للمصالح التي عنها من خلال رسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات.

العبارة الثانية: تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين، وضمان حماية كافة الأطراف ذوي العلاقة.

جاء هذا السؤال مكمل للسؤال السابق من أجل اتساع مفهوم حوكمة الشركات، إذ أن أفراد العينة كان جوابهم بموافق بشدة بنسبة تقدر بـ 21.9%، كما دعمتها نسبة موافق بـ 45.3%، حيث نلاحظ أنها أكبر نسبة في هذه الدراسة، وهذا باعتبار أن حوكمة الشركات نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف وبطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمؤسسة من أجل بقاءها ونموها لصالح ملاكها والمجتمع ككل، أما فيما يخص النسب المعارضة لهذه العبارة فكانت تقدر بـ 6.2%، 3.1%، على التوالي (لا أوافق، لا أوافق بشدة)، حيث أن هذه النسب لا تؤثر على المعنى العام لهذه العبارة مقارنة بالنسب السابقة.

العبارة الثالثة: تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية المصالح المرتبطة بالمؤسسة.

من نتائج الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة الذين كان جوابهم موافق بشدة قدرت نسبتهم بـ20.3%، وتليها نسبة أوافق بـ 43.8% ، وهي تمثل أكبر نسبة، في حين نجد ما نسبته 23.4 %كان آرائهم محايد، أما فيما يخص لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي، 4.3% أي ما يعادل ثلاثة أفراد وهي تمثل أصغر قيمة، و9.4% أي ما يعادل 6 أفراد من عينة الدراسة، ومنه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة كانت آرائهم مؤيدة على أن تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية المصالح المرتبطة بالمؤسسة، وهذا راجع إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتحقيقها بشفافية ومصداقية بما في ذلك المعاملة العادلة بين الإدارة أو مجلس إدارة المؤسسة مع الأطراف الفاعلين مع الشركة، وبالتالي نكون حتما قد توصلنا إلى حماية مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة.

العبارة الرابعة: تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة.

كانت إجابات أفراد العينة موزعة بين أوافق بشدة بنسبة 23.4%، وأوافق بنسبة 43.8%، وهي تعتبر أكبر نسبة تم التوصل إليها، وفيما يخص النسب الموزعة على محايد ولا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 17.2%، 10.9%، 4.7%، وهي نسب ضعيفة نسبيا، من خلال هذه النتائج نرى بوضوح تأكيد المستجوبين على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية لحوكمة الشركات، إذ أنه رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواءا القانونية والتنظيمية والاجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير يشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركة، حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات بمستوى شامل من الجودة بما يمكن من الاعتماد عليها، وبما يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وأدائها، ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية.

العبارة الخامسة: يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية.

من خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن أغلبية الإجابات مؤيدة لهذه العبارة، إذ بلغت نسبة أوافق بشدة 20.3%، وأوافق بنسبة 46.9%، وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها في هذه الدراسة، أما نسبة محايد فكانت متساوية مع النسبة الأولى، وفيما يخص إجابات لا أوافق، ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 7.8%، 4.7%، إذ أنها لا تؤثر على آراء المستجوبين الآخرين، وذلك باعتبار أن تطبيق آليات حوكمة الشركات يضمن إنشاء بيئة استثمارية مستقرة تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما توفر لهم بيئة ذات إدارة مسؤولة وقادرة على حماية أملاكهم، وهذا راجع إلى أن حوكمة الشركات هي التي من شأنها أن تعمل على إرساء وتكريس مبدأ الشفافية والإفصاح وزيادة جودته، وأن عدم كفايته يعد مؤشر على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

العبارة السادسة: تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الأطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

لقد جاءت هذه العبارة مؤيدة للعبارات السابقة وخاصة الأولى والثانية والخامسة، إذ أن أفراد العينة كان جوابهم موافق بشدة بنسبة تقدر بـ 25%، وكانت مدعمة بالإجابة أوافق بنسبة تقدر بـ 46.9%، وهي أكبر نسبة تم التوصل إليها خلال تحليل نتائج الدراسة، ومحايد نسبة 18.8% ، أما فيما يخص المعارضين الذين كان جوابهم بـ لا أوافق، ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 6.2%، 3.1%، وهذا راجع إلى تزايد اهتمام الدول والمؤسسات الدولية بموضوع حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المؤسسات والمنظمات على دراسة هذا الموضوع وتحليله ووضع مبادئ محددة وهذا لتدعيم إدارة الشركات وتجنب تضارب المصالح كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، ومنه الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، ومن ناحية أخرى يرى البعض إلى أن الحل الأمثل

هو طلب الإفصاح التام عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية التي تختارها الشركة للتعامل معه، أما ما هو مهم فهو الإفصاح عن الكيفية التي تصنع فيها الشركة الحوافز للعاملين بها حتى تلغي احتمالات التضارب في المصالح.

وبعد الانتهاء من تحليل نتائج الدراسة الميدانية يتضح لنا إثبات الفرضية الثانية وذلك من خلال آراء المستجوبين التي كانت أجوبة معظمهم إيجابية (موافق وموافق بشدة).

ثالثا: بالنسبة لعلاقة معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF بحوكمة الشركات

بعد التطرق إلى النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، وإلى مفهوم حوكمة الشركات ومضمونها سوف نقوم بجمع هذين العنصرين من أجل التوصل إلى العلاقة التي تربط بينهما، والجدول التالي يبين ذلك من خلال الاستناد على نتائج الاستبيان، مع الإشارة على أن عبارات هذا المحور يرمز إليها بالرمز H. (أنظر الملحق رقم 10).

الجدول رقم (11): علاقة معايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات

	العبارة		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
1	وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها.	التكرار	14	26	12	09	03
		النسبة%	21.9	40.6	18.8	14.1	4.7
2	اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة.	التكرار	13	29	11	07	04
		النسبة%	20.3	45.3	17.2	10.9	6.2
3	الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات.	التكرار	12	25	16	06	05
		النسبة%	18.8	39.1	25	9.4	7.8
4	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات.	التكرار	12	26	14	08	04
		النسبة%	18.8	40.6	21.9	12.5	6.2
5	تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح يؤدي بالضرورة إلى تحقيق حوكمة شركات فعالة.	التكرار	15	23	13	09	04
		النسبة%	23.4	35.9	20.3	14.1	6.2
6	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية ، الذي يزيد من ثقة الأطراف المتعاملين مع الشركة.	التكرار	13	22	21	06	02
		النسبة%	20.3	34.4	32.8	9.4	3.1
7	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.	التكرار	15	23	13	08	05
		النسبة%	23.4	35.9	20.3	12.5	7.8

8	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات تدعم دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة على الإدارة لتعزيز وزيادة درجة الإفصاح المحاسبي.	التكرار	13	27	15	05	04
		النسبة%	20.3	42.2	23.4	7.8	6.2
9	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود الإفصاح والشفافية على زيادة درجة تعظيم أهداف الحوكمة.	التكرار	12	29	15	05	03
		النسبة%	18.8	45.3	23.4	7.8	4.7
10	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات ودرجة الاعتماد عليها في ظل النظام المحاسبي المالي في تخفيض مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة.	التكرار	16	27	12	06	03
		النسبة%	25	42.2	18.8	9.4	4.7

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

لقد جاءت هذه العبارات مكملة لبعضها البعض من العبارة الأولى حتى العبارة العاشرة وهذا بغرض الإجابة على الفرضية الثالثة وبالتالي إبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات.

العبارة الأولى: وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها.

من خلال النتائج المتوصل إليها في عينة الدراسة المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن ما نسبته تقدر بـ 21.9% جاءت مؤيدة للعبارة وبشدة، ومدعمة بـ 40.6%، بالإجابة أوافق، وهي تمثل أكبر نسبة تم التوصل إليها خلال الدراسة الميدانية، وهذا ما يدل على فعالية العبارة، وبلغت نسبة محايد 18.8%، أما فيما يخص لا أوافق فكانت نسبته تقدر بـ 14.1%، حيث أنها مرتفعة نسبيا، ولا أوافق بشدة فقدرت بـ 4.7%، أي ما يعادل ثلاثة أفراد من العينة وهي تعتبر مهملة، وهذا راجع إلى الدور البارز الذي تلعبه وظيفة المحاسبة لدراسة ظاهرة حوكمة الشركات، ضمن دائرة الدراسات المحاسبية وذلك من خلال مخرجاتها التي يمكن من خلالها قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف بشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وبالتالي تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثر وتتأثر بمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ إجراءات حوكمة الشركات تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة.

العبارة الثانية: اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة.

جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة الأولى، بحيث يرى أغلبية المستجوبين أن اعتماد النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة، وهذا من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية، وهذا من شأنه أن يساهم في تقريب الممارسة المحاسبية المحلية من مثيلتها الدولية في إطار تحقيق حوكمة جيدة، حيث قدرت نسبة أوافق بشدة بـ 20.3%، ونسبة أوافق بـ 45.3%، هي

أكبر قيمة في عينة الدراسة، أما فيما يخص أصغر قيمة فقدرت بـ 6.2 %وهي تمثل آراء المستجوبين الذين كان جوابهم لا أوافق بشدة، أي مايعادل 4 أفراد.

العبارة الثالثة: الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات.

إن نتائج المستجوبين أظهرت بوضوح أن الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات، حيث جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة السابقة وكانت النسب موزعة على النحو التالي: أوافق بشدة بنسبة 18,8%، وتليها نسبة أوافق بنسبة تقدر بـ 39.1%، وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها، وهذا راجع إلى أن الإفصاح المحاسبي يضمن حاجيات الأطراف الفاعلين مع الشركة في ظل النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فهو يحقق متطلبات حوكمة الشركات، وبالتالي يساهم في رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات، أما فيما يخص باقي النسب فهي منحصرة بين محايد ولا أوافق ولا أوافق بشدة على التوالي: 25%، 9.4%، 7.8%، حيث تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة في عينة الدراسة، أي ما يعادل 5 أفراد.

العبارة الرابعة: يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات.

كانت أغلبية إجابات أفراد العينة مؤيدة للعبارة بحيث بلغت نسبة أوافق بشدة 18.8%، وأوافق قدرت بـ 40.6%، وهي أكبر نسبة توصلنا إليها، وهذا راجع لأهمية الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث يمثل هذا الأخير خطوة هامة في عملية تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات من أجل الإفصاح والشفافية، حيث يعمل على تقديم تقارير صادقة وشفافة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من تعزيز حوكمة الشركات، وذلك من خلال ضمان صدق المعلومات المحاسبية والمالية المعروضة، والحد من استخدامها بطريقة سلبية تتعارض ومصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في تلك المؤسسات، وهذا راجع دوما إلى درجة الاعتماد على الإفصاح الجيد في ظل النظام المحاسبي المالي، أما النسب الباقية فهي منحصرة بين محايد، ولا أوافق، ولا أوافق بشدة، فكانت على التوالي 21.9%، 12.5%، 6.2%، حيث تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة في عينة الدراسة.

العبارة الخامسة: تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح والإفصاح الشفافية تؤدي بالضرورة إلى تحقيق حوكمة شركات فعالة.

جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة السابقة، إذ أن نتائج أفراد العينة بلغت نسبة 23.4% أوافق بشدة، ونسبة أوافق تقدر بـ 35.9% حيث نلاحظ أنها أكبر قيمة توصلنا إليها، وأما أفراد العينة الذين كان جوابهم محايد فقدرت نسبتهم بـ 20.3%، أما فيما يخص لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 14.1 %، 6.2%، وهذا راجع إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت عدة معايير في مجال العرض والإفصاح المحاسبي وإحداث التوافق على المستوى الدولي، وبالتالي فهي تحقق أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات، والالتزام بهذه المعايير في الإفصاح والشفافية المحاسبية هو حتما يحقق حوكمة شركات فعالة.

العبارة السادسة: توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية، الذي يزيد من ثقة الأطراف المتعاملين مع الشركة.

جاءت هذه العبارة مرتبطة بالعبارات السابقة، ومن الجدول السابق نلاحظ أن آراء أفراد العينة المستجوبين كانت نسبهم على النحو التالي: أوافق بشدة بنسبة 20.3% ، وأوافق بنسبة تقدر بـ 34.4% ، أما محايد فكانت تقدر بـ 32.8%، حيث أن هذه النسبة مرتفعة جدا وقريبة من النسبة التي قبلها، أما فيما يخص نسبة لا أوافق، ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 9.4%، و3.1 %، حيث تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة تم التوصل إليها خلال هذه الدراسة، هناك علاقة ارتباطيه بين النظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية، وهذا راجع إلى أن النظام المالي الجيد بمحتواه وتطبيقه يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية بدعم حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي، وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة الثقة لدى الأطراف المتعاملين معها.

العبارة السابعة: توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

جاءت هذه العبارة مرتبطة مع العبارة الرابعة والخامسة، كان أغلبية أفراد العينة مؤيد على أن هناك علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي، وهذا باعتبار أن ظاهرة حوكمة الشركات ستؤثر على درجة مستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيدا على أن الإفصاح وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما على الآخر ويتأثر به، إذ كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ حوكمة الشركات فإن إطار الإجراءات لحوكمة الشركات يجب أن يحقق الإفصاح يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية، وبناءا على نتائج المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن نسبة آراء المستجوبين الذين كان جوابهم بموافق بشدة وأوفق بنسب تقدر بـ 23.3%، 35.9 % على التوالي، حيث تمثل هذه الأخيرة أكبر قيمة تم التوصل إليها، أما فيما يخص أصغر قيمة فتتمثل في الإجابة لا أوافق بشدة بنسبة تقدر بـ 7.8%، أي ما يعادل خمسة أفراد من عينة الدراسة الميدانية.

العبارة الثامنة: توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات تدعم دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة على الإدارة لتعزيز وزيادة درجة الإفصاح المحاسبي.

من خلال النتائج المتحصل عليها تبين أن أغلبية أفراد العينة كانوا موافقين على أن هناك علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات تدعم دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة على الإدارة لتعزيز درجة الإفصاح المحاسبي، حيث قدرت نسبة أوافق بشدة 30.3%، ونسبة أوافق بـ 42.2%، وهي أكبر قيمة تم التوصل إليها في عينة الدراسة الميدانية، أما فيما يخص أصغر قيمة فقدرت بـ 6.2%، أي ما يعادل 4 أفراد من عينة الدراسة، وهذا إلى العلاقة الوثيقة التي تربط بينهم إذ يؤثر ويتأثر كل واحد بالآخر، أي كلما كانت مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة محققة، كلما زادت درجة الثقة بالإفصاح

المحاسبي، وكلما كان هذا الأخير جيد ويتمتع بالمصداقية والموثوقية كلما ساهم في تحقيق مصالح الأطراف الفاعلين مع الشركة، وبالتالي يسهل عملية الرقابة على المؤسسة.

العبارة التاسعة: توجد علاقة ارتباطيه بين وجود الإفصاح والشفافية على زيادة درجة تعظيم أهداف الحوكمة.

جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة الثامنة والسابعة إذ أن أغلبية آراء المستجوبين كانوا مؤيدين على أن هناك علاقة ارتباطيه بين وجود الإفصاح والشفافية على زيادة درجة تعظيم أهداف حوكمة الشركات، وهذا باعتبار أن حوكمة الشركات تعمل على تدعيم الإفصاح من خلال توافرها لمعايير الإفصاح والشفافية تضمن شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لاعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن نشاط الشركة، وبالتالي تزيد من درجة تعظيم أهداف حوكمة الشركات، حيث بلغت نسبة أوافق بشدة 18.8%، وتليها نسبة أوافق بـ 45.3 %(نلاحظ أنها أكبر نسبة تم التوصل إليها)، أما فيما يخص محايد ولا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي، 23.3%، 7.8%، 4.7%، (تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة في الدراسة).

العبارة العاشرة: توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات ودرجة الاعتماد عليها في ظل النظام المحاسبي المالي في تخفيض مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة.

كان أغلبية أفراد العينة موافقين على أن هناك علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات ودرجة الاعتماد عليها في ظل النظام المحاسبي المالي في تخفيض مشكلة تضارب المصالح، وهذا راجع إلى الاعتماد على المعلومات المحاسبية والمالية ذات الدرجة العالية من الجودة، والتي تستند إلى المعايير التي توفر الدرجة اللازمة من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وهذا يؤدي حتما إلى تخفيض مشكلة تضارب المصالح المرتبطة بالمؤسسة، وهذا يعتبر من أهم متطلبات حوكمة الشركات، وبناءا على النتائج المتحصل عليها في الجدول السابق نلاحظ أن ما نسبته 25% جاءت مؤيدة وبشدة، تليها نسبة أوافق بـ 42.2%، وهي أكبر نسبة في هذه الدراسة، أما أصغر قيمة فتتمثل في الإجابة لا أوافق بشدة بنسبة تقدر بـ 4.7%، أي ما يعادل ثلاثة أفراد من عينة الدراسة.

وبعد الانتهاء من تحليل نتائج الدراسة الميدانية يتضح لنا إثبات الفرضية الثالثة وذلك من خلال آراء المستجوبين التي كانت أجوبة معظمهم إيجابية (موافق وموافق بشدة).

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الاستبيان

يتضح لنا من خلال إجابات أفراد العينة حول الأسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبيان أن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، كان ضرورة حتمية للتكيف مع التغيرات المحاسبية الدولية، حيث يضمن مستوى كاف من الشفافية والإفصاح لمختلف الأطراف ذوي العلاقة، ويعتبر كخطوة أولى لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات من خلال توفير أهم متطلباتها.

كما يضح لنا من خلال آراء المستجوبين أن حوكمة الشركات هي الطريقة المثلى التي يتم بواسطتها إدارة الشركة والتحكم في أعمالها، بغية تحقيق مصالح المساهمين وضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة والمستفيدين من نشأة الشركة ونموها، ورغم تعدد الآليات التي يتطلبها لتطبيق أسسه ومبادئه إلا أن الآليات المحاسبية تحضا باهتمام كبير يشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيقه في الشركة، حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات بمستوى الجودة المطلوبة التي تنعكس على ثقة ذوي المصالح بالشركة بإدارتها ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية، وبالتالي يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ويخفض من مشكلة تضارب المصالح.

كما نلاحظ أن مفهوم حوكمة الشركات لازال لم يلقى الانتشار الواسع في أوساط الشركات الجزائرية، رغم ما يحمله من مزايا وإيجابيات تعود على الشركات التي تسعى لتطبيقه يجعله يفرض نفسه بإلحاح لتطبيقه في قطاع الأعمال الجزائري، نظرا لتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة في قضية الفساد وضعف المناخ الاستثماري، بالإضافة إلى ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي من طرف الشركات الجزائرية، وعدم التزامها بنشر وضعيتها المالية بشكل دوري، مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب والذين لهم دور كبير في تنمية الاقتصاد.

وفي الأخير ومن أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك كمدخل للوصول إلى الحوكمة في الشركات الجزائرية، لابد من توفير المحيط الضروري الذي يساعد على تطبيق هذا النظام، لأنه لا يمكن أن يشتغل في معزل عن باقي الأنظمة الاقتصادية الأخرى، لذلك لابد من تطوير مختلف القوانين الأخرى التي تعتبر الداعم الأساسي لهذا النظام لتحقيق المستوى المطلوب من الشفافية والإفصاح في قطاع الأعمال الجزائري، وذلك لأن الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقه.

خلاصة الفصل

استهدف هذا الفصل ربط الجانب النظري للدراسة بالجانب الميداني ، وذلك بهدف التحقق من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، والتي تشير إلى أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية له دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات، حيث جاء المبحث الأول موضحا الإجراءات المنهجية لاختيار عينة الدراسة الميدانية والمشاكل التي وقعت على عاتقنا، أما المبحث الثاني خصصناه لمراحل إعداد الاستبيان من هيكلة وتصميم وكذا نشره وتوزيعه على أفراد العينة، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لتحليل نتائج الاستبيان، بعد قيامنا بجمعها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة SPSS وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في التحليل، كما اعتمدنا على برنامج Excel 2007 من أجل التمثيل البياني للجداول التي تم الحصول عليها، حيث قمنا بتحديد الخصائص الديموغرافية للعينة، ثم تطرقنا بعد ذلك بالتحليل لإجابات أفراد العينة على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبيان، ثم قمنا في الأخير بمناقشة النتائج المتوصل إليها والتي خلصنا من خلالها إلى أن : النظام المحاسبي المالي في الجزائر بمضمونه المستمد من معايير المحاسبة الدولية يضمن المستوى الكافي من الشفافية والإفصاح لمختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ومنه فهو يكفل متطلبات حوكمة الشركات.

نتيجة لتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تزايدت الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي للدول، ولهذا انصب اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية IAS ; IFRS، يؤدي استخدامها إلى إضفاء نوع من المرونة في المعاملات الدولية، ويمكن استخدامها كجواز مرور لأسواق الأوراق المالية لمختلف الدول، ومن هذه المعايير معايير مرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية وبالإفصاح المحاسبي لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة، إذ أصبح من المؤكد أن للمحاسبة دور رئيسي وفعال في خدمة الاقتصاديات، مما أدى إلى ضرورة تبني المعايير المحاسبية على المستوى القومي والدولي.

فتطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بين الدول سيسمح بتوحيد المعالجات المحاسبية بين دول العالم، وهو ما يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تهدف إلى تحقيق التوافق على المستوى الدولي، لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تعبر عن الأوضاع المالية الحقيقية للشركة، ومن هنا نجد أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يساعد على توفير معلومات محاسبية منسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح.

وهذا انطلاقا من أهمية موضوع حوكمة الشركات والذي أصبح من المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، وأصبحت تشكل أداة لتحقيق النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض والمنافسة الشديدة، كما أصبح تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة شعارا يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد خاصة بحماية المساهمين والمتعاملين الفاعلين مع الشركة، حيث تم إثارة مسألة هامة جدا وهي عدم وجود قواعد محاسبية موضوعية تضمن نزاهة وصدق المعلومات المقدمة، فقد أجمع العديد من المختصين على ضرورة توفر أنظمة لحوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، تقوم على مجموعة من المبادئ أهمها تلك التي تم التقرير عنها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تم إصدارها سنة2004 .

وباعتبار القوائم المالية أهم أداة يمكن توصيل المعلومات من خلالها، وذلك لأن مستوى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية يلعب دورا بارزا في تخفيض حالة عدم التأكد وتقليص مشكلة تضارب المصالح بين الإدارة ومستخدمي هذه القوائم، مما يساعد المهتمين على تقييم أداء الشركات بشكل موضوعي، فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح في هذه القوائم، وإضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية، فهي تنطوي على الإعلان بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية ذات السلطة المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات، حيث تساهم القوائم المالية على استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، وهذا بفعل الإفصاح المحاسبي الجيد في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين، ويساعدهم على محاربة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين وغيرهم من أصحاب القرارات.

ومع تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، كان لزاما عليها التماشي مع التطورات العالمية، وتوفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية وقادرة على جذب الاستثمارات الأجنبية، بتبنيها لهذين المفهومين بالذات، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، الذي بدأ العمل به مطلع سنة 2010، وسبقه وضع ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر سنة2007 .

ومن خلال الفصول الثلاثة للدراسة ، وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة وآفاق البحث كما يلي:

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع، توصلنا إلى النتائج التالية:

_ بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يقوم بإصدار معايير تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي، من أجل إحداث التوافق بين دول العالم، هذا يعد ضرورة مؤكدة من قبل دول العالم، حيث يسهل إعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ومقارنتها وفهمها من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول العالم، كما أن التوافق المحاسبي يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم من خلال تبني النظام المحاسبي الدولي من طرف الدول التي تعاني من أنظمة محاسبية ضعيفة، أما بالنسبة للدول النامية فيسعى إلى تحسين مستوى ونوعية معاييرها الوطنية، وبناءا على هذا يتحقق الفرضية الأولى.

_ أما بخصوص الفرضية الثانية فقد لقي تأييد أفراد العينة على ضرورة تفعيل هذا المفهوم والالتزام بمبادئه، باعتباره طريقة لإدارة الشركات والتحكم في أعمالها بغية تحقيق مصالح المساهمين، وضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة والمستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها، وهذا بتوفر المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة وبالجودة المطلوبة، بما يمكن من الاعتماد عليها، وبالتالي يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، وهذا ما يؤكد تحقق هذه الفرضية.

_ أما بخصوص الفرض الثالث والمتعلق بعلاقة النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات، وذلك في مجال إعداد وعرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذا الأخير بمحتواه وتطبيقه الجيد يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية بدعم حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي، وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، من خلال الإفصاح المحاسبي الجيد لما له من علاقة أيضا مع حوكمة الشركات، وبالتالي الاعتماد على المعلومات ذات الجودة العالية والتي تستند إلى المعايير التي توفر الدرجة اللازمة من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يؤدي حتما إلى تخفيض مشكلة تضارب المصالح المرتبطة بالمؤسسة، وهذا يعتبر من أهم متطلبات حوكمة الشركات، وهذا ما يؤكد هذه الفرضية.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا التي جمعت بين الشق النظري والتطبيقي لمختلف الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات توصلنا إلى النتائج التالية:

_ إن اعتماد المعايير المحاسبية في الجزائر يمثل مطلبا ضروريا، فهي تعمل على خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى وتقديم نظرة اقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وهو ما يسمح باتخاذ قرارات على أساس سليم.

_ لقد كان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، المتوافق معها إلى حد كبير خاصة فيما يتعلق ب: الإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم، القوائم المالية وطرق إعدادها.

_ يعد موضوع الحوكمة من الموضوعات التي لاقت قبولا كبيرا من طرف كبرى الشركات، نظرا لأهميتها والمزايا الإيجابية التي يمكن تحقيقها من ورائها، إلا أن هذا المفهوم لم يلقى الانتشار الواسع في أوساط الشركات الجزائرية وتجسيده لم يرقى إلى المستوى المطلوب.

_ إن وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في دراسة ظاهرة الحوكمة، وذلك من خلال مخرجات هذه الوظيفة التي يمكن أن تقيس نتاج أعمال الشركة، وتحقق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية أو الخارجية، وبشكل عادل ومتوازن وهذا ما يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

_ النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية، وهو تطبيق من تطبيقات حوكمة الشركات، وهذا ما صعب تطبيقه في البيئة الجزائرية بسبب انتشار الفساد في شركاتها.

_ إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية للشركات، ومنه سيؤثر على حوكمة الشركات.

ثالثا: توصيات الدراسة

_ الإطلاع المتواصل على التطورات والمستجدات التي تطرأ عل المعايير المحاسبية الدولية، وتكيف النظام المحاسبي معها وإنشاء لجنة مخصصة لذلك، والقيام بتوزيع نشرات دورية لإطلاع الشركات الاقتصادية، المحاسبين والخبراء والأكاديميين بكل ما هو جديد في هذه المعايير.

_ زيادة الاهتمام في انتهاج النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

_ القيام بعمليات رسكلة للمحاسبين والخبراء والأكاديميين وإعداد الإطارات الملائمة للدخول في غمار التطبيق الجدي للنظام المحاسبي المالي.

_ الاهتمام بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من قبل الشركات وشفافية المعلومات التي تتضمنها بحيث تكون ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومة.

_ الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في تطبيق حوكمة شركاتها، بالأخذ بالمزايا ودرء العيوب واختصار الوقت بعدم تكرار الأخطاء التي ثم محاولة تصحيحها بعد ذلك.

_ ضرورة زيادة الوعي بمفهوم حوكمة الشركات في أوساط الشركات الاقتصادية .

_ زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات وذلك للمزايا التي يمكن أن تحققها من أجل حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات، أهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

_ إلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح والشفافية، وكذلك تقديم إفصاحات عن ممارسات حوكمة الشركات التي تطبقها.

_ لا بد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر القوائم المالية الصادرة عن مختلف الشركات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

رابعا: آفاق الدراسة

تناول هذا الموضوع دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، مع الإشارة إلى دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات، ونظرا لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن الإحاطة به من كل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالبة، وخطوة أولى بالنسبة للدراسات القادمة، فقد تبين لنا من خلال فصول الدراسة أن هذا الميدان خصب للبحث العلمي ويمكن من خلاله فتح الباب أمام بحوث مستقبلية نذكر منها ما يلي:

-دور نظم المعلومات المحاسبية في دعم حوكمة الشركات.

-انعكاس تطبيقات مفاهيم حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

-الحوكمة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

- ✓ **الكتب**

1. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقاعدة أخلاقيات المهنة، دار صنعاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
2. أمين أحمد السيد لطفي، التحليل المالي لأغراض التقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2006.
3. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2004.
4. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2005.
5. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ب ط، 2002.
6. حسين القاضي،ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية، عمان، الأردن، ط1، 2000.
7. حسين القاضي، ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، ب ط، 2008.
8. حكمت أحمد الراوي، النظام المحاسبي المالي والمنظمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ب ط، 1999.
9. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
10. سعود جايد العمري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.
11. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، 2008.
12. طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث للمحاسبة عن القيمة العادلة، الدار الجامعية، مصر، ب ط، 1999.
13. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، (مفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الدار الجامعية، مصر، ط2، 2007، 2008.

14. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، ب ط، 2003.
15. عبد الحميد بن الشيخ الحسين، تحليل المنظمات، دار بهاء للنشر والتوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2008.
16. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
17. عمر عبد الجعيدي وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار الميسرة، عمان، الأردن، ط1، 2011.
18. عدنان بن حيدر درويش،حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
19. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
20. مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق.
21. محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ط1، 2005.
22. محمد السيد ناغي، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، الإسكندرية، مصر ط4، 2002.
23. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، ط1، 2005.
24. محمد بوتين، المحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، الورقة الزرقاء، الجزائر، ب ط، مارس 2010.
25. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري والمالي، دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط2، 2009.
26. محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحث، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2006.
27. محمد مطر، الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، دراسة استراتيجية، العدد، 18، أبو ظبي الإمارات المتحدة، 1998.
28. محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجال القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008.
29. نجاة جمعان، حوكمة الشركات، متطلباتها، مبادئها، ونطاق تطبيقها، كون سبت للاستثمارات الاستثمارية، فيفري، 2009.
30. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ب ط، 2009.

31. يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2007.

32. يوسف محمد طارق، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ب ط، ب س.

33. يوسف محمد محسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة إلى نمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007.

✓ **المذكرات والأطروحات الجامعية**

1. بالعيد محمد كامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، 2011.

2. باهية زعيم، دراسة الإفصاح وفق التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، الكلية العلوم الاقتصادية، قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، 2012.

3. بهاء الدين علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الإداري المالي للشركات المصرية، دراسة تطبيقية، بحث مقدم لوزارة الاستثمار مراكز المديرين المصري، 2009.

4. حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمرك، 2010.

5. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، محاسبة وتدقيق، جامعة امحند بوقرة، بومرداس، 2012، 2013.

6. حواس صلاح، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

7. رزيقة عشيط، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات، (الإفصاح والشفافية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر.

8. رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة والجباية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، 2012.

9. ريم بن عيسى، تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثرها على الأداء، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، 2012.

10. سامي يوسف كمال محمد، الإفصاح المحاسبي في الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنتا، قسم المحاسبة، 2011.

11. سعاد بورويسة ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في العلوم التسيير، جامعة سطيف، ، الجزائر، 2011، 2012.

12.

13. سعيد عهد علي، الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

14. صالح بن إبراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2008.

15. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006.

16. عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائر الجديد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2007.

17. كريمة بابا عيسى، أثر فعالية التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2013، 2014.

18. كريمة بوكرسي، المعايير المحاسبية ومدى تطبيقاتها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011، 2012.

19.محمد أمين عكوش، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2010، 2011.

20.محمد عبد الوهاب، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2010.

21.مداني بن بلغيث، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2011.

22.ناصر دادي عبدون، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية، بحث مقدم في جامعة الجزائر.

23.ناصر محمد علي المجملي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، 2009.

24.نعيمة عبيدي، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، 2012.

25.هشام سفيان صلواتشي، تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة أعمال، جامعة البليدة، الجزائر، 2008.

✓ **الملتقيات العلمية**

1.أحمد مخلوف، مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة للملتقى العلمي الدولي، حول الأزمات المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية، 20، 21، أ:توبر 2009.

2.إسماعيل علوي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي6، 7 ماي، 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

3.بلقاسم سعودي، عبد الحميد سعودي، مكانة النظام المحاسبي الجزائري في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة دحلب البليدة، الجزائر.

4. جمعة هوام، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

5. حسين بن طاهر، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي6، 7 ماي، 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

6. رضا جاوحدو، تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

7. عبد الرزاق الشحادة، عبد الناصر حميدان، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، المؤتمر الدولي السادس حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، يومي 16،14أفريل 2007،ا جامعة الزيتونة، الأردن.

8. عمار بلعادي، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

9. عمار بن عيشي، عمري سامي، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2012، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

10. عمر شريف، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

11. فلة حمدي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي6، 7 ماي، 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

12. فهيمة بديسي، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

13.لؤي علي زين العابدين، دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، يومي 8، 10 ديسمبر 2005،كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

14.محمد رمزي جودي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي6، 7 ماي، 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

15.محمد مطر،دور الإفصاح عنالمعلومة المحاسبية في تعزيز وتفعيل حوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان، 2003.

16.مختار سامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد و إشكالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية غير مؤهل، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17، 18 جانفي 2010، جامعة الوادي.

17.مسعود صديقي، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، يومي 7، 8 ديسمبر 2012، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

18.مصطفى السعداني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح في التقارير المالية وحوكمة الشركات، مؤتمر دولي، مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة،جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر 2010.

19.مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، يومي 15، 16 تشرين الأول، كلية اقتصاد، جامعة دمشق، 2007.

✓ **الجرائد والمجلدات**

1. الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 25، 11، 2007، تحتوي القانون رقم 70-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03 الجزائر.

2. الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مجلة الإدارة العامة، العدد 64، الرياض، نوفمبر 1991.

3. عبد الناصر محمد درويش، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2000.

4. محمد الشريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء معايير المحاسبة، مجلة الإدارة العامة، العدد 55، الرياض، سبتمبر 1997.

5. محمد مطر، أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مجلة أبحاث اليرموك، العدد 04، المجلد 09، عمان، الأردن، 1999.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

✓ **الكتب**

1. Bemard Raf fournier et autres , Comptabilité international , Vuibert, Paris , 1997 .

2. EVE Chiappelli et autres , les normes comptabilité internationales, Parise , 2005 .

3. Catherine Maillet ,Les Normes Comptabilité International, Berti Edition , Alger, 2007 .

✓ **الملتقيات العلمية**

1. Les Normes Internationales IAS /IFRS . Séminaire nationale , Constantine, 11, 12, Décembre, 2007 .

الملـــــــــــــــحق رقم (1): معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ آخر تعديل	تاريخ النفاذ
1	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
2	المخزون	1975	2003	2005
3	ملغى، حل محله المعياران (27، 28).		ملغى	-
4	ملغى، حلت محله المعايير(16،22،38).		ملغى	-
5	ملغى، حل محله المعيار رقم(1).		ملغى	-
6	ملغى، حل محله المعيار(15).		ملغى	-
7	قوائم التدفق النقدي	1976	1992	1994
8	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.	1976	2003	2005
9	ملغى، حل محله المعيار(38)		ملغى	-
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية.	1978	2003	2005
11	عقود الإنشاء	1979	2000	2005
12	ضرائب الدخل		2000	2001
13	ملغى، حل محله المعيار رقم (1)		ملغى	-
14	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار	1977	1989	2005
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1982	2003	2005
17	عقود الإيجار	1982	2003	2005
18	الإيراد	1982	1993	1995
19	تكاليف منافع الموظفين	1983	2004	2004
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983	1994	1994
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1982	2003	2005
22	اندماج الأعمال بموجب IFRS 3	1983		
23	تكاليف الاقتراض	1984	1993	1995
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	2003	2005
25	معيار ملغى، حل محله المعياران (39، 40)		ملغى	-
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع القواعد	1987	1990	1994

27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة	1989	2003	2005
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	1989	2003	2005
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	1989	1990	1994
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1989	1994	1998
31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	1990	2003	2005
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	1994	2003	2005
33	حصة السهم من الأرباح	1997	2003	2005
34	التقارير المالية المرحلية	1998	1998	1999
35	العمليات المتوقفة استبدل بموجبIFRS 5			
36	انخفاض قيمة الموجودات	1998	2004	2004
37	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة	1998	1998	1999
38	الموجودات غير الملموسة	1978	1999	2004
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	1986	2005	2005
40	الممتلكات الاستثمارية	1986	2003	2005
41	الزراعة	2000	2003	2003

المـــــــــــلحق رقم(2): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

الرقم	الموضوع
01	تبني المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة.
02	المدفوعات المستندة إلى الأسهم.
03	تجميع الأعمال.
04	عقود التأمين.
05	الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة.
06	استكشاف وتقويم الموارد الطبيعية.
07	الأدوات المالية(الإفصاح).
08	القطاعات التشغيلية.

قسم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان (الملحق رقم 03)

يسرني كطالبة أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان، من أجل الحصول على آرائكم ومقترحاتكم فيما يتضمنه من محاور لاستفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج الذي يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، والذي تحت عنوان **" دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات" .**

لذا أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة التي تتضمنها هذه الاستمارة المرفقة بكل دقة وشفافية، مع العلم أن جميع المعلومات التي يتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، وأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، وسيكون لها أثر على نجاح هذه الدراسة.

ملاحظة: يقصد بحوكمة الشركات "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة وتحقيق المسؤولية والنزاهة والشفافية".

وأخيرا تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير. وشكرا.

الطالبة: ماموني حسينة.

يرجى وضع إشارة (X) في الإجابة المناسبة.

المحور الأول: بيانات شخصية

1- **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

2- **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ ب – فوق 30 سنة ☐

3- **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماجستير أو ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى حدد.....

4- **الوظيفة:**

أستاذ ☐ محاسب ☐ مهني ☐ أخرى ☐

5- **الأقدمية (الخبرة):**

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 10إلى 20سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

المحور الثاني: النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية

الرقم	البيان	أوافق وبشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية دولية يسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.					
02	جاء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ملما بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، مما يزيد من ثقة المتعاملين مع الشركة.					
03	تعبر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي عن الصورة الصادقة والحقيقية لوضعية المؤسسة.					
04	يساعد النظام المحاسبي المالي على تحضير قوائم مالية وتفسير المعلومات المتضمنة والمعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وإبداء الرأي حول مدى مطابقة هذه القوائم بالمعايير المحاسبية الدولية.					
05	النظام المحاسبي المالي يساعد المؤسسات على إعداد قوائم مالية أكثر إفصاحا وشفافية للمعلومات والسياسات المحاسبية المنتهجة من طرف المؤسسة.					
06	يعتبر الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي كافيا لضمان حقوق المساهمين والشركاء الفاعلين على الشركة.					

المحور الثالث: حوكمة الشركات ومضمونها

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها، ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات.					
02	تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين، وضمان حماية كافة الأطراف ذوي العلاقة.					
03	تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية مصالح المرتبطة بالمؤسسة.					
04	تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة.					
05	يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية.					
06	تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الأطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.					

المحور الرابع: علاقة معايير المحاسبة الدولية النظام المحاسبي المالي بحوكمة الشركات

الرقم	البيان	أوافق وبشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها.					
02	اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة.					
03	الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات.					
04	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات.					
05	تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح يؤدي بالضرورة إلى تحقيق حوكمة شركات فعالة.					
06	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية ، الذي يزيد من ثقة الأطراف المتعاملين مع الشركة.					
07	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات ودورها في الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.					

08	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات تدعم دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة على الإدارة لتعزيز وزيادة درجة الإفصاح المحاسبي.					
09	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود الإفصاح والشفافية على زيادة درجة تعظيم أهداف الحوكمة.					
10	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات ودرجة الاعتماد عليها في ظل النظام المحاسبي المالي في تخفيض مشكلة تضارب المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة.					

الملحق رقم (04): تحليل البيانات الإحصائية عن طريقspss

```
FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 k1 k2 k3 k4 k5 k6 D1 D2 D3 D4 D5 D6 H1 H2 H3 H4 H5 H6 H7 H8 H9 H10
  /STATISTICS=MEAN MEDIAN MODE
  /BARCHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] C:\Users\pc\Documents\sh.sav
```

Statistics

		x1	x2	x3	x4	x5	k1	k2	k3	k4
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean							4,00	3,91	3,88	3,66
Median							4,00	4,00	4,00	4,00
Mode							4	4	4	4

Statistics

		k5	k6	D1	D2	D3	D4	D5	D6	H1
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,83	3,84	3,80	3,77	3,59	3,70	3,70	3,84	3,61
Median		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode		4	4	4	4	4	4	4	4	4

Statistics

		H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,62	3,52	3,53	3,56	3,59	3,55	3,62	3,66	3,73
Median		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode		4	4	4	4	4	4	4	4	4

Frequency Table

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a1	48	75,0	75,0	75,0
	a2	16	25,0	25,0	100,0

```
FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 k1 k2 k3 k4 k5 k6 D1 D2 D3 D4 D5 D6 H1 H2 H3 H4 H5 H6 H7 H8 H9 H10
  /STATISTICS=MEAN MEDIAN MODE
  /BARCHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

```
[DataSet1] C:\Users\pc\Documents\sh.sav
```

Statistics

		x1	x2	x3	x4	x5	k1	k2	k3	k4
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean							4,00	3,91	3,88	3,66
Median							4,00	4,00	4,00	4,00
Mode							4	4	4	4

Statistics

		k5	k6	D1	D2	D3	D4	D5	D6	H1
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,83	3,84	3,80	3,77	3,59	3,70	3,70	3,84	3,61
Median		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode		4	4	4	4	4	4	4	4	4

Statistics

		H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
N	Valid	64	64	64	64	64	64	64	64	64
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3,62	3,52	3,53	3,56	3,59	3,55	3,62	3,66	3,73
Median		4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00	4,00
Mode		4	4	4	4	4	4	4	4	4

Frequency Table

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	a1	48	75,0	75,0	75,0
	a2	16	25,0	25,0	100,0

الملحق رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعينة الدراسة

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=k1 k2 k3 k4 k5 k6 D1 D2 D3 D4 D5 D6 H1 H2 H3 H4 H5 H6 H7 H8 H9 H10
  /STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptives

[DataSet1] C:\Users\pc\Documents\sh.sav

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
k1	64	4,00	,777
k2	64	3,91	,921
k3	64	3,87	,845
k4	64	3,66	,930
k5	64	3,83	1,001
k6	64	3,84	,859
D1	64	3,80	,995
D2	64	3,77	,972
D3	64	3,59	1,151
D4	64	3,70	1,094
D5	64	3,70	1,034
D6	64	3,84	,979
H1	64	3,61	1,121
H2	64	3,63	1,120
H3	64	3,52	1,141
H4	64	3,53	1,126
H5	64	3,56	1,180
H6	64	3,59	1,019
H7	64	3,55	1,208
H8	64	3,62	1,091
H9	64	3,66	1,027
H10	64	3,73	1,087
Valid N (listwise)	64		

الملحق رقم (06): نتائج اختبار ثبات الدراسة

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=k1 k2 k3 k4 k5 k6 D1 D2 D3 D4 D5 D6 H1 H2 H3 H4 H5 H6 H7 H8 H9 H10
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability

```
[DataSet1] C:\Users\pc\Documents\sh.sav
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	64	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	64	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,870	22

الملحق رقم (07): النتائج الديموغرافية لعينة الدراسة

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Total	64	100,0	100,0	

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	b1	25	39,1	39,1	39,1
	b2	39	60,9	60,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

x3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	f1	13	20,3	20,3	20,3
	f2	26	40,6	40,6	60,9
	f3	15	23,4	23,4	84,4
	f4	10	15,6	15,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

x4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	t1	21	32,8	32,8	32,8
	t2	15	23,4	23,4	56,2
	t3	7	10,9	10,9	67,2
	t4	21	32,8	32,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

x5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	r1	23	35,9	35,9	35,9
	r2	18	28,1	28,1	64,1
	r3	16	25,0	25,0	89,1
	r4	7	10,9	10,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

الملحق رقم (08): نتائج المحور الثاني من استمارة الاستبيان

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	c2	2	3,1	3,1	3,1
	c3	13	20,3	20,3	23,4
	c4	32	50,0	50,0	73,4
	c5	17	26,6	26,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

k2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	c1	2	3,1	3,1	3,1
	c2	1	1,6	1,6	4,7
	c3	15	23,4	23,4	28,1
	c4	29	45,3	45,3	73,4
	c5	17	26,6	26,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

k3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	c2	4	6,2	6,2	6,2
	c3	15	23,4	23,4	29,7
	c4	30	46,9	46,9	76,6
	c5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

k4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	c1	1	1,6	1,6	1,6
	c2	5	7,8	7,8	9,4
	c3	21	32,8	32,8	42,2
	c4	25	39,1	39,1	81,2
	c5	12	18,8	18,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

k5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	c1	2	3,1	3,1	3,1
	c2	4	6,2	6,2	9,4
	c3	14	21,9	21,9	31,2
	c4	27	42,2	42,2	73,4
	c5	17	26,6	26,6	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

k6

الملحق رقم (09): نتائج المحور الثالث من استمارة الاستبيان

D1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	2	3,1	3,1	3,1
	C2	5	7,8	7,8	10,9
	C3	12	18,8	18,8	29,7
	C4	30	46,9	46,9	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

D2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	2	3,1	3,1	3,1
	C2	4	6,2	6,2	9,4
	C3	15	23,4	23,4	32,8
	C4	29	45,3	45,3	78,1
	C5	14	21,9	21,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

D3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	6	9,4	9,4	9,4
	C2	3	4,7	4,7	14,1
	C3	15	23,4	23,4	37,5
	C4	27	42,2	42,2	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

D4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	3	4,7	4,7	4,7
	C2	7	10,9	10,9	15,6
	C3	11	17,2	17,2	32,8
	C4	28	43,8	43,8	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

D5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	3	4,7	4,7	4,7
	C2	5	7,8	7,8	12,5
	C3	13	20,3	20,3	32,8
	C4	30	46,9	46,9	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

D6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	2	3,1	3,1	3,1
	C2	4	6,2	6,2	9,4
	C3	12	18,8	18,8	28,1
	C4	30	46,9	46,9	75,0
	C5	16	25,0	25,0	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

الملحق رقم (10): نتائج المحور الرابع من استمارة الاستبيان

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	3	4,7	4,7	4,7
	C2	9	14,1	14,1	18,8
	C3	12	18,8	18,8	37,5
	C4	26	40,6	40,6	78,1
	C5	14	21,9	21,9	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	4	6,2	6,2	6,2
	C2	7	10,9	10,9	17,2
	C3	11	17,2	17,2	34,4
	C4	29	45,3	45,3	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	5	7,8	7,8	7,8
	C2	6	9,4	9,4	17,2
	C3	16	25,0	25,0	42,2
	C4	25	39,1	39,1	81,2
	C5	12	18,8	18,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	4	6,2	6,2	6,2
	C2	8	12,5	12,5	18,8
	C3	14	21,9	21,9	40,6
	C4	26	40,6	40,6	81,2
	C5	12	18,8	18,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	4	6,2	6,2	6,2
	C2	9	14,1	14,1	20,3
	C3	13	20,3	20,3	40,6
	C4	23	35,9	35,9	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	2	3,1	3,1	3,1
	C2	6	9,4	9,4	12,5
	C3	21	32,8	32,8	45,3
	C4	22	34,4	34,4	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	5	7,8	7,8	7,8
	C2	8	12,5	12,5	20,3
	C3	13	20,3	20,3	40,6
	C4	23	35,9	35,9	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	4	6,2	6,2	6,2
	C2	5	7,8	7,8	14,1
	C3	15	23,4	23,4	37,5
	C4	27	42,2	42,2	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	3	4,7	4,7	4,7
	C2	5	7,8	7,8	12,5
	C3	15	23,4	23,4	35,9
	C4	29	45,3	45,3	81,2
	C5	12	18,8	18,8	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	4	6,2	6,2	6,2
	C2	9	14,1	14,1	20,3
	C3	13	20,3	20,3	40,6
	C4	23	35,9	35,9	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	2	3,1	3,1	3,1
	C2	6	9,4	9,4	12,5
	C3	21	32,8	32,8	45,3
	C4	22	34,4	34,4	79,7
	C5	13	20,3	20,3	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	C1	5	7,8	7,8	7,8
	C2	8	12,5	12,5	20,3
	C3	13	20,3	20,3	40,6
	C4	23	35,9	35,9	76,6
	C5	15	23,4	23,4	100,0
	Total	64	100,0	100,0	

H8

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الملاحق

المقدمة العامة

المقدمة العامة

الفصل الأول

الخلفية النظرية للمحاسبة الدولية ومعاييرها

الفصل الثاني

حوكمة الشركات ودور معايير المحاسبة الدولية في تفعيلها

الفصل الثالث

واقع حوكمة الشركات في ظل تطبيق SCF

الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة المختصرات

الإهداء

أول ما نستفتح المقالَ بذكر حمد ربنا تعالىَ.

فالحمد لله على ما أنعمَ حمدا يجلو به عن القلب العمىَ.

ثم الصلاة بعد والسلامُ على نبي دينه الإسلامُ.

أمّا بعد: **أهدي ثمرة جهدي:**

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما، إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها، إلى **والدي الكريمين** أدامهما الله لي وحفظهما.

إلى من علمني أن الحياة أمل وعمل ، ولا أجني أي شيء بالخمول والكسل، إلى من كافح وناضل من أجل نجاحي، إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون لي، إلى الذي علمني أن النجاح قوة وازدهار، وأن الفشل ضعف وانهيار. **"أبي العزيز"**.

إلى التي دفعت دموعا من أجل فرحتي، إلى التي انكسرت لأرفع هامتي، إلى من كانت لؤلؤة تنير دربي، وكانت أول من لمحت عيني، إلى من قال عنها المنان، أن الجنة تحت أقدامها الفضليان.

"أمي الغالية".

إلى من تقاسموا معي رحم أمي: **إخوتي وأخواتي**، وإلى زوجاتهم وأزواجهم، وإلى براعمهم الصغار كل على حدى، إلى كل من حمل لقبي، إلى كل من كان سببا في نجاحي.

إلى أناس صادفتهم، أحببتهم، وستعيش فينا ذكراهم أصدقاء الدرب والدراسة: سميرة، سميحة، رزيقة، عائشة، كريمة، مليكة، خليصة .....

إلى كل من حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي، أهدي هذا العمل.

حسينة

حسينة

الشكر

نشكر الله عزّ وجل على توفيقه وتيسيره لإنجاز هذا العمل المتواضع عملا بقوله: " لئن شكرتم لأزيدنّكم"

سورة إبراهيم الآية 07.

اللّهم إني أشكرك على نعمتك وأحمدك عليها.

اللّهم إني أشكرك على كل طريق صعب يسّرته لي.

إن واجب الوفاء والإخلاص يدعوني أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى كل من ساعدني في هذا العمل ونخص بالذكر الأستاذة الفاضلة: **"نوال صبايحي"**، التي أفادتني بإرشاداتها القيمة، دون أن أنسى الأستاذ المحترم المتواضع **" زلاسي رياض"** الذي ضاعت الكلمات لشكره، حيث هو آية في التواضع.

أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل خاصة الجانب الميداني، وكل من كان سندا لي طوال مشوار حياتي.

والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

حسينة

حسينة

ملخص

تحاول هذه الدراسة إبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، ودرجة الاعتماد عليهما في تخفيض المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية أهمها فقدان الثقة والمصداقية في إعداد القوائم المالية، حيث تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية تتوافق ومبادئ حوكمة الشركات من بين هذه المعايير IAS ; IFRS، حيث حثت العديد من الدول والهيئات إلى تبني معاييرها المحاسبية وذلك من أجل إحداث التوافق على المستوى الدولي، وهذا نظرا للأهمية والدور الذي تساهم به في مجال دعم حوكمة الشركات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات، حيث أن معايير المحاسبة الدولية تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على إرساء مبادئ حوكمة الشركات، خاصة المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، الإفصاح المحاسبي، حوكمة الشركات.

Résumé

Cette étude tente de mettre en évidence le rôle des normes comptables internationales dans l'activation de la gouvernance d'entreprise, et le degré de dépendance à leur égard afin de réduire les problèmes rencontrés par les institutions en général, et en particulier les problèmes financiers, en particulier la confiance et la crédibilité de perte dans la préparation des états financiers, où commission des normes comptables internationales travaille sur l'émission de normes comptables compatibles avec les principes la gouvernance d'entreprise parmi ces normes IAS; IFRS, qui a exhorté de nombreux pays et organismes à adopter des normes comptables afin de dégager un consensus au niveau international, et cela est dû à l'importance et le rôle qu'ils jouent dans la contribution au domaine de l'appui à la gouvernance d'entreprise .

L'étude a révélé une relation étroite entre les normes comptables internationales et la gouvernance d'entreprise, comme les normes comptables internationales jouent un rôle majeur dans le développement de la profession comptable et à son tour, se reflète dans la mise en place des principes de gouvernance d'entreprise, en particulier concernant la préparation et la présentation des états financiers à la lumière du système de comptabilité financière.

Les Mots clés : les normes comptables international, système de comptabilité financier, divulgation de la comptabilité, gouvernance d'entreprise,

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	V
قائمة الجداول والأشكال	XI
قائمة الملاحق	XIV
قائمة المختصرات	XVI
المقدمة العامة	أ- ح
الفصل الأول: الخلفية النظرية للمحاسبة الدولية ومعاييرها	
تمهيد	02
المبحث أول: المقومات النظرية للمحاسبة الدولية ومعاييرها	03
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية	03
المطلب الثاني: نشأة ومفهوم معايير المحاسبة الدولية	06
المطلب الثالث: التوافق المحاسبي الدولي	09
المبحث الثاني: الإطار التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية	16
المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية	16
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية	21
المطلب الثالث: إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها على المستوى الدولي	26
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية	28
المطلب الأول: المعلومة المحاسبية والمالية	28
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية	31
المطلب الثالث: مضمون الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	35
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني: حوكمة الشركات ودور معايير المحاسبة الدولية في تفعيلها	
تمهيد	40
المبحث الأول: مدخل عام إلى حوكمة الشركات	41

المطلب الأول: نشأة وتطور حوكمة الشركات	41
المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات	47
المطلب الثالث: محددات وأسس حوكمة الشركات	54
المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات	57
المطلب الأول: المقومات الأساسية لحوكمة الشركات	57
المطلب الثاني: أطر وآليات حوكمة الشركات	58
المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات	62
المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	66
المطلب الأول: علاقة الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بحوكمة الشركات	66
المطلب الثاني: علاقة الحوكمة بالإفصاح والشفافية في ظل معايير المحاسبة الدولية	71
المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تخفيض التضارب بين الشركة وأصحاب المصالح في ظل حوكمة الشركات (بين الإدارة والمسيرين والمساهمين)	79
خلاصة الفصل	84
الفصل الثالث: واقع حوكمة الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	
تمهيد	86
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسات الميدانية	87
المطلب الأول: مجتمع الدراسة الميدانية	87
المطلب الثاني: تحديد عينة الدراسة	88
المطلب الثالث: مشاكل الدراسة الميدانية	88
المبحث الثاني: مراحل إعداد الاستبيان	90
المطلب الأول: هيكل الاستبيان	90
المطلب الثاني: نشر وتوزيع الاستبيان	91
المطلب الثالث: معالجة الاستبيان	92
المبحث الثالث: تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان	93
المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية للعينة	93
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	98
المطلب الثالث: مناقشة نتائج الاستبيان	110
خلاصة الفصل	111
الخاتمة العامة	113

قائمة المراجع	119
الملاحق	128

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	69
02	الإيضاحات الخاصة بمعدل الردود على الاستمارات.	88
03	مقياس ليكارت الخماسي.	91
04	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.	93
05	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	94
06	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	95
07	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	96
08	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	97
09	النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية.	98
10	حوكمة الشركات ومضمونها.	102
11	علاقة معايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات.	105

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تدرج مستويات تجانس الأنظمة المحاسبية.	10
02	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.	29
03	خصائص حوكمة الشركات.	52
04	علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات.	70
05	دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح.	82
06	توزيع أفراد العينة حسب متغير للجنس.	92
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	93
08	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	94
09	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	96
10	توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية.	97

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	معايير المحاسبة الدولية.	128
02	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	130
03	استمارة الاستبيان.	131
04	تحليل البيانات الإحصائية عن طريق spss.	135
05	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعينة الدراسة.	137
06	نتائج اختبار ثبات الدراسة.	138
07	النتائج الديموغرافية لعينة الدراسة.	139
08	نتائج المحور الثاني من استمارة الاستبيان.	140
09	نتائج المحور الثالث من استمارة الاستبيان.	141
10	نتائج المحور الرابع من استمارة الاستبيان.	143

قائمة المختصرات

الاختصارات	الدلالة
AAB	African Accounting Board. مجلس المحاسبة الإفريقي.
AFA	Association of South East Asian Nation Federation of Accounting. جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين.
IFAC	International Federation of Accountants. الاتحاد الدولي للمحاسبين.
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group. المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية.
EU	European Nation. الإتحاد الأروبي.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles. المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما.
IAS	International Accounting Standards. المعايير المحاسبية الدولية.
IASB	International Accounting Standards Board. مجلس معايير المحاسبة الدولية.
IASC	International Accounting Standards Committee. لجنة معايير المحاسبة الدولية.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee. لجنة لتفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
IFRS	International Financial Reporting Standards. معايير التقارير المالية الدولية.
IOSCO	International Organization of Securities Commissions. المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية.
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
PCN	Plan Comptable National.

	المخطط المحاسبي الوطني.
SCF	Système de Comptabilité Financière. النظام المحاسبي المالي.
SIC	Standing Interpretations Committee. لجنة تفسيرات المعايير.
SPSS	Statistical Package for Social Sciences. الأمم المتحدة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.
UEC	Union Européennee des Expets Comptables. إتحاد المحاسبين الأوروبيين.
UN	United Nation. منظمة الأمم المتحدة.
WB	World Bank. البنك الدولي.

توطئة

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تعتمد عليها كل من له علاقة بالشركة.

وهذا ما نتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم المتابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة، ومن أحدث القضايا التي طرحت المحاسبة الدولية ضرورة ملحة للفصل فيها، من خلال السعي نحو إحداث التجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم، وهذا لتسهيل إجراء المقارنات لمحتويات القوائم المالية بما يخدم مستخدميها، وعلى الخصوص الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات، لذلك بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن البديل لتغطية هذه الثغرات الموجودة، ومن أهم هذه الهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية، حيث أعيد هيكلتها فأصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي أخذ على عاتقه مهمة إصدار معايير محاسبية كفيلة بإقامة توافق محاسبي دولي، وقد لاقت نشاطات هذه اللجنة نجاحا فائقا، فمنذ نشأتها بدأ الالتحاق بها سواء من مختلف الكيانات الدولية أو المجالس المحاسبية الوطنية في الكثير من الدول، وبذلك انتشر استخدام هذه المعايير بصفة تامة أو بصفة استرشادية.

وفي ضوء ما سبق تعاظم الاهتمام بمفهوم **حوكمة الشركات**، والذي بات يشكل عنصرا مهما لتعزيز الثقة لدى المستثمرين والأطراف ذات العلاقة، حيث انصب اهتمامهم في التوجه نحو الشركات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات داخلها، والتي تضمن مستوى معين من الدقة في اتخاذ قراراتها، والإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها في قوائمها المالية.

وفي ضوء ما سبق يمكن بلورة إشكالية البحث من خلال صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

1. إشكالية البحث

إلى أي مدى يمكن أن تساهم معايير المحاسبة الدولية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات ؟.

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى **الأسئلة الفرعية** التالية:

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى **الأسئلة الفرعية** التالية:

_ كيف تساهم معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق على المستوى الدولي؟.

_ ما المقصود بحوكمة الشركات، وما هو مضمونها؟.

_ هل توجد علاقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات؟.

2. الفرضيات

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

_ يحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية التوافق في تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على الصعيد الدولي.

_ تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى ضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة.

_ انتهاج النظام المحاسبي المالي بمضمونه المستمد من معايير المحاسبة الدولية يكفل متطلبات حوكمة الشركات.

3.أسباب اختيار الموضوع

إن اختيار هذا الموضوع **"دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات"** يرجع إلى:

- تخصصي في مجال المحاسبة والتدقيق .

- الرغبة الذاتية والميول الشخصي لمعالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات.

- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال علاقة الإلزام بمعايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات.

4.أهداف الموضوع

_ نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة وذلك من خلال:

- استعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي وتقديم سياق ظهور الحاجة لإقامة توافق في التطبيقات المحاسبية، والجهود المبذولة لتحقيقه مع التركيز على جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- إبراز الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في تحقيق الإفصاح والشفافية وجودة القوائم المالية .
- التطرق لمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهدافه وحتمية تطبيقه من أجل حماية مصالح الأطراف ذوي العلاقة.
- محاولة دراسة وتوضيح أهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة لتعزيز مبادئ حوكمة الشركات .

5.أهمية اختيار الموضوع

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية تقديم تصورات للكيفية التي يجري بها تعزيز مبادئ حوكمة الشركات حتى تمارس دورها بفاعلية وذلك من خلال النهوض بمهنة المحاسبة، كما تأتي أهمية هذا البحث من الاعتبارات الآتية:

_ الاتجاه المتزايد نحو انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، الأمر الذي يحتم على كل الدول الراغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي أن تتكيف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية.

_ الأزمات المالية وما تبعه من حديث حول مدى جودة المعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن الأنظمة المحاسبية المطبقة.

_ مشكلة نقص الثقة والإفصاح المحاسبي اللازم في معظم الشركات، ومحاولات التغلب عليها.

_ محاولات العديد من الدول تبني مفهوم حوكمة الشركات لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي الذي تعاني منه معظم الشركات.

6.منهج الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة، ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للكشف عن دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال مبادئها كمعالجة لمشكلة البحث، فإن الباحث سوف يعتمد على المناهج العلمية التالية:

_ **المنهج الاستقرائي:** وذلك يهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

_ **المنهج المقارن :** وذلك يهدف المقارنة بين إسهامات الدراسات الأخرى المتصلة بموضوع البحث، للوقوف على النتائج التي توصلت إليها وكيفية الاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث.

_ **المنهج الوصفي:** وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية التي سوف يقوم بها الباحث لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار.

7.حدود الدراسة

في هذا المجال توضح الحدود المختلفة للدراسة التي أجريناها والمتمثلة في:

_ **الحدود الزمانية:** استغرقت هذه الدراسة الميدانية شهر أفريل كاملا ومنتصف شهر ماي.

_ **الحدود المكانية:** اقتصرت على مؤسسات اقتصادية، وعينة من الأفراد المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق المتواجدين في ولاية البويرة.

_ **الحدود الموضوعية:** اهتمت بالإجابة على الموضوع النظري للبحث، مع الإشارة إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري باعتباره يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية.

8.الدراسات السابقة

في حدود علم الطالب فان أهم الدراسات السابقة هي:

_ رياض زلاسي **" إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" _دراسة حالة شركة ألیانس** للتأمينات **الجزائرية_ ورقلة، 2011، 2012**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية.

تحاول هذه الدراسة إبراز إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وذلك باستخدام آليات حوكمة المؤسسات، حيث تتعدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة المؤسسات، منها تحقيق الرقابة المحاسبية، تطوير وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتزايد درجة المراجعة الداخلية والخارجية وضرورة وجود لجان المراجعة لتحقيق الإفصاح والشفافية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة المؤسسات والمعلومات المحاسبية ومستوى جودتها.

_ بورويسة سعاد **" أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة" 2009، 2010**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير .

تظهر أهمية هذا البحث من خلال إبراز الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي، حيث أن الرغبة في الاندماج في الاقتصاد الدولي دفعت العديد من الدول إلى اعتمادها كمعايير وطنية بشكل رسمي، وعملت دول أخرى على تكييف أنظمتها المحاسبية وفق هذه المعايير، بهدف تعميم استخدام القوائم المالية من خلال الفهم والقراءة الموحدة لها .وتتمثل أهمية هذا البحث خاصة وأن الجزائر تسعى حاليا إلى تطبيق نظام محاسبي مالي جديد متوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في سياق التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، وبذلك تبرز أهمية الوقوف على الآثار المترتبة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة الاقتصادية على وجه العموم، وتحديد ملامح التطورات التي يشهدها النظام المحاسبي الجزائري وآثارها على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على وجه الخصوص.

_ بن عيسى عبد الرحمان، "دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الأسواق المالية _دراسة نظرية تطبيقية_" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير –محاسبة ومالية-، جامعة المدية، الجزائر،2009 .

وتمحورت الإشكالية الرئيسية للبحث حول مدى توفير الحوكمة للمعلومات اللازمة في السوق المالي سواء فيما تعلق بالكم أو النوع أو التوقيت المناسب، وقد اعتبر الباحث أن الحوكمة هي مجموعة من الأدوات التي يمكن من خلالها التحكم في الشركات من قبل المساهمين ومن هذه الأدوات (المراجعة الداخلية والخارجية، مجلس الإدارة، لجان المراجعة)، وقد اعتبر الباحث أن هذه الأدوات تعمل وفق مبادئ أساسية (الإفصاح والشفافية، المعاملة المتساوية للمساهمين، حماية حقوق المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة)، وتوصل الباحث إلى أن الحوكمة تعمل على الرفع من درجة كفاءة السوق

المالي من خلال العمل على توفير المقومات الأساسية للكفاءة خاصة المعلومات عن طريق الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية، بالإضافة إلى ذلك فهي تعمل على الرفع من درجة جودتها من خلال دور المراجعة في النظام اليدوي والآلي، كما تقوم بالحد من العوامل المؤثرة عليها كالتداول الداخلي للمعلومات عن طريق الاعتماد على مبدأ حماية حقوق المساهمين ابتداء من حق الحصول على المعلومات في أي وقت وبدون أي كلفة، وتقوم بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهمين من خلال مبدأ المعاملة المتساوية بينهم، وتعمل لجان المراجعة على تقليل فجوة التوقعات عن طريق دعم استقلالية المراجع والرقابة على تقرير الإدارة، وبهذا يكون الباحث لم يتطرق إلى المعايير المحاسبية الضرورية مع أنها ضرورية بما أن الموضوع يتناول السوق المالي على غرار معايير عرض البيانات المالية، بيان التدفق النقدي، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

_ بكيحل عبد القادر: "أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير -محاسبة ومالية- جامعة الشلف، الجزائر، 2008.

تطرقت هذه الدراسة إلى معايير المحاسبة الدولية ومبادئها الأساسية ومحاولات تطبيقها في الجزائر من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وانعكاسات ذلك على الشراكة مع الاتحاد الأوربي، وخلصت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى توفير معلومة مالية شفافة وموثوق فيها وقابلة للمقارنة دوليا للمستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما أن تطبيق المعايير يؤدي إلى توفير بيئة ملائمة للاستثمارات الأوربية وانتقال رؤوس الأموال إلى الجزائر، وتساعد في إمكانية إجراء عمليات الحيازة والاندماج بين المؤسسات الأوربية والجزائرية، وتفعيل الخوصصة بالجزائر، ليقوم الباحث في الأخير بتقديم توصيات تتمحور حول الإسراع في تحضير المؤسسات وممارسة المحاسبة وإقامة المتربصات وتكوين الإطارات المحاسبية حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي الدولي بشكل جيد، وضرورة الاستفادة من تجارب الدول الأوربية.

9.تقسيمات البحث

للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة تضمنت العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهداف الدراسة، المنهج المستخدم وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام ونتائج اختبار الفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرضنا النتائج المتوصل إليها وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات بناء على هاته النتائج.

تناولنا في الفصل الأول **"الخلفية النظرية لمعايير المحاسبة الدولية ومعاييرها"**، حيث احتوى هذا الفصل على ثلاثة مباحث، خصص الأول لإبراز المقومات النظرية للمحاسبة الدولية، أما في المبحث الثاني فقد خصصناه للإطار

التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية، في حين تناولنا في المبحث الثالث النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

أما في الفصل الثاني **"حوكمة الشركات ودور معايير المحاسبة الدولية في تفعيلها"**، يتفرع هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث تناول المبحث الأول مدخل عام إلى حوكمة الشركات، في حين تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار العلمي لحوكمة الشركات، أما فيما يخص المبحث الأخير فخصصناه لدور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

وفي الفصل الثالث **"واقع حوكمة الشركات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"**، يضم هذا الفصل ثلاثة مباحث كذالك، حيث تناول المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، وفي المبحث الثاني مراحل إعداد الاستبيان، في حين تطرقنا في المبحث الثالث إلى معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.