الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion

الموضوع:

"حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"

دراسة حالة مديرية اتصالات الجزائر

– وحدة البويرة–

مذكرة تندرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم محاسبة ومالية

تخصص:محاسبة ومراجعة

من إعداد الطلبة:

- يونسي حسيبة
- مرزوق مماس

تحت إشراف الدكتور:

مداحي محمد

لجنة المناقشة:

الدكتور: رزقي إسماعيل..... رئيس.

الدكتور: مداحي محمد..... مشرف.

الدكتور: سفير محمد..... مناقش.

السنة الجامعية:2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيم

ملخص:

تحاول هذه الدراسة إبراز حوكمة الشكات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجه الشركات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية للشركات، وهذا من خلال استخدام آليات حوكمة الشركات والتي من أهمها المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية، حيث تتعدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات ومنها الرقابة الداخلية، تطوير وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتزايد دور المراجعة الداخلية والخارجية وضرورة وجود لجان المراجعة وتحقيق الافصاح والشفافية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية ومستوى جودتها، حيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومة المحاسبية.

Résumé :

Cette étude tente de mettre en évidence les contributions de la gouvernance d'entreprise dans la réalisation de la qualité des informations comptables et comment les utiliser pour résoudre les nombreux problèmes rencontrés par les entreprises en général, Et en particulier les problèmes financiers tel que la perte la plus importante de la confiance et de la crédibilité de l'information comptable et financières des entreprises, et ce à travers l'utilisation de mécanismes de gouvernance d'entreprise dans le plus important de laquelle l'audit interne; le conseil d'administration; le comité d'audit; l'audit externe, la gouvernance d'entreprise ayant de multiples dimensions de la comptabilité y compris la réalisation du contrôle comptable, ainsi que le développement et l'application des normes comptables de l'audit international, le rôle croissant d'audit interne et externe et la nécessité de l'existence des comités d'audit et la réalisation de la diffusion et de la transparence.

Cette étude a abouti a une concrétisation d'une relation étroite entre la gouvernance d'entreprise et l'information comptable ainsi qu'au niveau de qualité, que les principes et les procédures de gouvernance jouent un rôle majeur dans le développement de la profession comptable ce qui reflète à son tour sur la qualité des informations comptables.

شكر وتقدير

إن الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى إن وفقنا وأعاننا على انجاز هذا العمل المتواضع، فهو أحق إن يشكر ويحمد.

ثم الصلاة والسلام على خير المعلمين سيد الخلق أجمعين محمد "صلى الله عليه و سلم".

وانطلاقا من قوله تعالى: "ومن شكر فإنما يشكر لنفسه"(النمل40).

ومن قوله صلى الله عليه وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل".

لهذا نخصص التقدير والامتنان لأستاذنا الفاضل "مداحي محمد".

على توجيهاته ونصائحه القيمة لانجاز هذا العمل، وكان داعما معنويا وموجها ومرشدا منذ البادئ في الدراسة حتى إتمامها بشكل نهائي فجزاه الله عنا خير الجزاء.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل و أخص بالذكر:

الدكتور سفير محمد، الدكتور رزقي إسماعيل ، الأستاذ مدات جمال.

وفي الأخير نرجو من الله سبحانه وتعالى أن يجعله من صالح الأعمال التي ننتفع بها وأن يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسعى ومن العمل وسيلة ومن النجاح ثمرة تضيء على الأجيال بنور الفهم لتنعكس على ازدهار هذه الأمة.

مماس

حسيبة

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك...

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

" سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

انه لا يسعى في هذا المقام إلا أن أهدي ثمرة جهدي:

إلى الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان لي روع الأمان،

احتمي به من نائبات الزمان وتحمل عبئ الحياة حتى لا أحس بالحرمان

"أبي العزيز حفظك الله و أطال في عمرك".

إلى التي جعل الله تحت أقدامها، ريحانة حياتي وبهجتها التي غمرتني بعطفها وأنارت لي

درب حياتي بحبها، حياة الروح و نبع الحنان

"أمي العزيزة حفظك الله و أطال في عمرك".

إلى شموع قلبي إخوتي الأعزاء وزوجتهم.

إلى أخواتي: علجية، كاميليا، أمال وأزواجهن.

إلى طيور الجنة: إسلام، محمد، أناييس، حسين، تسنيم، ياسر.

إلى مصباح دربي صديقاتي: مهاس، فضيلة، أحلام.

إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب و ساعدني و لو بكلمة طيبة.

حسيبة

إهداء

الحمد لله الذي أنار عقلي بسراج العلم وأعانني على انجاز هذا العمل المتواضع

اهدي ثمرة جهدي إلى هذا:

إلى الذراع الواقي والكنز الباقي إلى من جعل العلم منبع اشتياقي لك أقدم وسام

الاستحقاق "أبي أطال الله عمرك"

إلى رمز العطاء وصدق الأنباء، إلى ذروة العطف والحنان لكي أجمل حواء أنت أمي

"الغالية أطال الله عمرك"

إلى من قاسمني تعب هذا العمل إلى رفيق دربي ونور حياتي "زوجي الغالي جعفر"

إلى سندي وقدوتي في الحياة إخوتي سمير، كريم، فازية، محمد، إلى زوجة أخي سهام

والبراعم حاذق وريتاج.

إلى كل عائلتي زوجي صفوان

إلى الأخت التي لم تلدها أمي، إلى من تحلت بالإخاء وتميزت بالوفاء والعطاء إلى

صديقتي حسيبة.

إلى مصباح دربي صديقاتي أحلام، فضيلة.

إلى كل من تفحص أوراق هذا العمل

إلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

مماس

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات.

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VII
قائمة الملاحق	V-IV
قائمة المختصرات والمصطلحات	VI
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات في ظل المعلومات المحاسبية	
تمهيد الفصل الأول:	1
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	11-2
المطلب الأول: ظهور حوكمة الشركات تطور مفهومها	6-2
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية في تطبيقها	10-6
المطلب الثالث:أهمية وأهداف حوكمة الشركات	11
المبحث الثاني: الافصاح عن المعلومات المحاسبية وجودتها	27-12
المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية وجودتها	22-12
المطلب الثاني: الافصاح المحاسبي ومقوماته	25-22
المطلب الثالث: أنواع الافصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه	27-25
المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	37-28
المطلب الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية	29-28
المطلب الثاني: المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ل IASB	32-29
المطلب الثالث: إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	36-32
خلاصة الفصل الأول:	37
الفصل الثاني: حوكمة الشركات كآلية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية	71-39
تمهيد الفصل الثاني:	39
المبحث الأول: حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية	44-40
المطلب الأول: حوكمة الشركات والمحاسبية	44-45
المطلب الثاني: حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية	51-45

المطلب الثالث: حوكمة الشركات والقوائم المالية	52-51
المبحث الثاني: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	63-53
المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات	57-53
المطلب الثاني: دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعومات المحاسبية	63-57
المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية	71-64
المطلب الأول: تعريف ومتطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية	65-64
المطلب الثاني: أثر جودة المعلومة المحاسبية على كفاءة السوق المالي	67-66
المطلب الثالث: حوكمة الشركات وسوق الأوراق المالية	70-67
خلاصة الفصل الثاني:	71
الفصل الثالث: دراسة حالة اتصالات الجزائر – فرع ولاية البويرة –	99-73
تمهيد الفصل الثالث:	73
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات لجزائر –وحدة البويرة–	81-74
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن اتصالات الجزائر وتعريفها	76-74
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (فرع البويرة)	80-76
المطلب الثالث: مهام وأهداف اتصالات الجزائر –وحدة البويرة–	81-80
المبحث الثاني: تحليل الاستمارة	98-82
المطلب الأول: إجراءات منهجية الدراسة	88-82
المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات	93-88
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج	98-93
خلاصة الفصل الثالث	99
خاتمة عامة	101
قائمة المراجع	106
الملاحق	111

فهرس الجداول

فهرس الجداول.

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1-1	مجلس معايير المحاسبة الدولية الصادرة (IASB)	31
الجدول 1-2	معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)	32
الجدول3-1	مدى إلمام الموظفين في الشركات المساهمة لمفهوم الحوكمة	80
الجدول 3-2	عبارة الاستبيان حول تطبيق الحوكمة وانعكاساته على المعلومات المحاسبية	81
الجدول 3-3	رصد الاستبيانات المعتمدة للتحليل الإحصائي	82
الجدول 3-4	نتائج التحليل الإحصائي باستخدام التوزيعات التكرارية والتوزيعات النسبية	83
الجدول3-5	اختبار ألفا كرونباخ	84
الجدول3-6	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	84
الجدول3-7	(3-7): توزيع أفراد العينة حسب العمر.	85
الجدول 3-8	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	86
الجدول3-9	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	87
الجدول3-10	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الموقع الوظيفي.	89
الجدول3-11	حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.	90
الجدول3-12	نتائج اختبار الفرضية الأولى.	90
الجدول3-13	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.	92
الجدول3-14	نتائج اختبار الفرضية الثانية.	93
الجدول3-15	نتائج الدراسة التطبيقية لكل المحاور.	94

فهرس الأشكال

فهرس الاشكال.

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1-1	مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)	9
الشكل 1-2	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في الشركة	10
الشكل 1-3	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	19
الشكل 2-1	مشاكل الوكالة	45
الشكل 2-2	دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح	48
الشكل 2-3	العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وسوق الأوراق المالية	65
الشكل 2-4	أثر تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية	67
الشكل 3-1	تنظيم الوحدات العملياتية للمؤسسة	72
الشكل3-2	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	85
الشكل3-3	توزيع أفراد العينة حسب العمر	86
الشكل3-4	المؤهل العلمي لأفراد العينة.	87
الشكل3-5	عدد سنوات الخبرة العلمية.	88
الشكل3-6	توزيع أفراد العينة حسب الموقع الوظيفي	89

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق.

الرقم	عنوان الملاحق	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر	76
02	استمارة	114-111
03	ألفا كرونباخ	115
04	الجنس	115
05	العمر	115
06	الدرجة العلمية	115
07	عدد سنوات الخبرة	116
08	الموقع الوظيفي	116
المحور الأول		
09	هل مسؤوليات مجلس الإدارة وموظفي الإدارة موضحة ومكتوبة	117
10	هل هناك أهداف واضحة لكل من مجلس الإدارة و اللجان الفرعية ذات الصلة	117
11	كم عدد أعضاء مجلس الإدارة	117
12	كم مدة تدوير مجلس الإدارة	117
13	كيف يتم الإفصاح عن المعلومات للعامة	118
14	المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري	118
15	إختبار الفرضية الأولى	119-118
المحور الثاني		
16	هل الشركة تراجع اختصاص و مهمات المجلس و اللجان الفرعية	119
17	هل تعتقد أن قوانين حوكمة الشركات حسنت الإدارة الداخلية للشركة	119
18	التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ينعكس على الأداء الإداري والتشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية	120
19	تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى	120
20	عملية المراجعة	120
21	تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية	120
22	اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دور المساهمين	121
23	جودة المعلومات المحاسبية لا تقتصر على توفر خصائص	121
24	المعايير القانونية: والتي تعكس القوانين واللوائح المطبقة بالشركة	121
25	المعايير الرقابية: والتي تعكس الجهات والأساليب الرقابية القائمة	122

26	المعايير المهنية: والتي تعكس مدى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة	122
27	المعايير الفنية: والتي تعكس مدي توفر خصائص المعلومات المحاسبية	122
28	تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير السابقة	123
29	جودة المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية	123
30	هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية	123
31	الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات	124
32	المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري	124
33	إختبار الفرضية الثانية	125

قائمة المختصرات والمصطلحات

الاختصارات	الدلالة
OCDE	Irbanisation for Economic co-operation and Development منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IFC	International Finance Corporation مؤسسة التمويل الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية
SEC	Securities And Exchange Commission هيئة الأوراق المالية
IASB	International Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين
ICAS	The Institute of Chartered Accountants of Scotland معهد المحاسبين القانونين باسكتلندا
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز
IAS	International Accounting Standards المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards معايير التقارير المالية الدولية
NYSE	New York Stock Exchange بورصة نيويورك
NASD	National Association of Securities Dealers الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية
IASC	International Accounting Standards Committe لجنة معايير المحاسبة الدولية
SIC	Standing Interprétations Committee لجنة التفسيرات الدائمة

مقدمة

لقد كان لكبر حجم الشركات، وتوسع نشاطها، وانفصال الملكية عن التسيير الذي يبرره الإطار المفاهيمي لنظرية الوكالة، وما أنجز عن هذه التغيرات في بيئة الأعمال المحلية والدولية من فضائح والأزمات المالية المتكررة التي كان منها الاقتصاد العالمي وتعثر بعض الشركات وانتشار الفساد المالي والإداري فيها، التوجه إلى محاولة إعادة الثقة في القائمين على تسيير الشركات وما يفصحون عنه من معلومات لمختلف المستخدمين، فكان الدافع لبروز مفهوم حوكمة الشركات بقوة وفرض نفسه كضمان حقيقي لتجنب تعارض المصالح وحماية حقوق مختلف الأطراف أصحاب المصالح.

لقد تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية خلال السنوات الماضية. على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتشجيع حركة رؤوس الأموال ومحاولة جادة في ظل الأزمات المالية لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في القوائم المالية المفصح عنها من قبل الشركات، وازدادت أهمية الاتجاه العالمي نحو حوكمة الشركات كنظام هيكلي وبرنامج إجرائي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاته وحثها على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتحسين أدائها وممارستها المحاسبية وتوفير الشفافية وإعادة الثقة وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير القوائم المالية، وهنا نبرز أهمية حوكمة الشركات إذ تعتبر كآلية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

وعلى أثر ما تقدم ذكره يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

"كيف يمكن لحوكمة الشركات أن تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟"

وللإجابة على هذا التساؤل، يتطلب منا البحث والإجابة على عدد من التساؤلات الجزئية التالية:

1- ما هو مفهوم حوكمة الشركات وفيما تتمثل أهميتها والياتها؟

2- ما العلاقة التي تربط حوكمة الشركات بالمعلومات المحاسبية وجودتها؟

3- كيف يمكن لحوكمة الشركات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز مصداقيتها؟

4- ما هو واقع حوكمة الشركات بشركة اتصالات الجزائر؟ والى مدى يمكن أن تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟

فرضيات البحث:

لكي تمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية نقوم بالاعتماد على الفرضيات التالية:

- تتمثل حوكمة الشركات في النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها من اجل تحقيق أهداف الأطراف المرتبطة بها ولها أهمية اقتصادية وأخرى قانونية.

– هناك علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية ومستوى جودتها، حيث ان مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهن المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومات المحاسبية من خلال الياتها وأهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الادارة.

– تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشركة اتصالات الجزائر يسمح بإنتاج معلومات محاسبية أكثر مصداقية وشفافية.

مبررات اختيار الموضوع:

لاختيار هذا الموضوع أسباب ذاتية وموضوعية:

– أهمية هذا الموضوع بالنسبة للباحث وإلى مجال التخصص.

– الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق والتحكم فيه أكثر لمفاهيمه.

– مكانة الموضوع على الصعيد الدولي والمحلي، وبسبب انتشار مظاهر الفساد المالي والدولي، بالإضافة إلى العديد من الفضائح لم تسلم منها المؤسسات الوطنية التي بكاد ينعدم فيها جهاز رقابي متين.

– رغم أهمية الموضوع إلا أن القليل من البحوث والمذكرات التي تناولته ولهذا رغبة منا في إثراء المكتبة.

أهداف الدراسة:

– إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة.

– التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بفرض إعادة الثقة فيها.

– الوقوف على جودة المعلومات المالية وتأثرها بقواعد الحوكمة.

– التعرف على واقع الحوكمة بشركة اتصالات الجزائر ومدى التزامها لمبادئها.

أهمية الدراسة:

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

– إن الاهتمام بحوكمة الشركات يساعد على توفر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية ويساهم في زيادة فعالية الرقابة وأحكامها مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي خاصة ظل عالم تسيطر عليه العولمة.

– توضيح أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية والمعروضة والحد من استخدامها بطريقة سليمة تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذو الحقوق في الشركة.

حدود مجال الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في:

حدود نظرية: تهتم هذه الدراسة بتوضيح دور حوكمة الشركات كأداة لتحقيق مصداقية وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية، وعليه فان الاهتمام الأساسي سوف ينصب حول الحوكمة على المستوى الجزئي.

حدود مكانية: تمت الدراسة التطبيقية في مديرية اتصالات الجزائر وحدة البويرة الواقعة بشارع عميروش مولود.

حدود زمانية: لقد قمنا بدراسة خالة المديرية من اجل تقديم معلومات تخص المؤسسة والتي ترتبط مباشرة بموضوع الدراسة وهذا من خلال الفترة من فيفري 2017 إلى ماي 2018 والتي دامت شهرين.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا في هذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي قصد وصف الجوانب النظرية للموضوع المتمثلة في حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية.

بينما اعتمدنا على أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي في دراسة واقع ومدى تطبيق شركة اتصالات الجزائر لمبادئ الحوكمة، ومدى مساهمتها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

صعوبات الدراسة:

– عدم التمكن من تقديم المعلومات الكافية والمهمة التي تخص موضوعنا من طرف المؤسسة التي قمنا بالدراسة الميدانية فيها.

– صعوبة تحديد موعد مع البعض من المسؤولين من اجل تقديم معلومات لنا بحجة كثرة الالتزامات.

– صعوبة توزيع وجمع الاستبانة.

– عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الاستبانة.

دراسات سابقة:

* مذكرة ماجستير من إعداد زلاسي رياض بعنوان **"إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"** دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات، جامعة ورقلة، 2011-2012، حيث توصل الباحث إلى:

– العمل على إيجاد دليل لحوكمة المؤسسات الجزائرية المدرجة بالبورصة، وإصدار قانون يلزم تلك المؤسسات بالتقيد به.

– العمل على إيجاد مناخ سياسي وقانوني مستقر، وهذا يعمل على اجتذاب رؤوس الأموال الداخلية الخارجية.

– العمل على إيجاد بنوك ومؤسسات مالية جيدة ومتطورة تتناسب والمعاملات المالية الحديثة.

*أطروحة مقدمة للحصول على شهادة الدكتوراه من إعداد عبد القادر عيادي بعنوان **"جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية"** جامعة الشلف، 2013-2014، دراسة حالة الجزائر حيث توصل الباحث إلى:

– ضرورة توفر مجموعة من الآليات الرقابية التي تضمن تطبيقا سليما لحوكمة الشركات.

– العمل على إمداد المستثمرين بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.

* أطروحة دكتوراه من إعداد عبد الباسط مداح بعنوان **"أثر جودة المعلومات المحاسبية للكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات"** دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية جامعة مسيلة، 2017-2018، حيث توصل إلى:

– العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كأداة تسهيل عملية الكشف عن مختلف مظاهر الفساد المالي.

– العمل على مساهمة حوكمة الشركات في وضع إطار عام يسهل من خلاله إلى تبني المعايير الشفافية الدولية.

– مساهمة الرقابة الداخلية في كشف ومنع حدوث بعض مظاهر الفساد المالي بالمؤسسة الاقتصادية.

* أطروحة الدكتوراه من إعداد العبادي دلال بعنوان **"حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية"** دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، جامعة بسكرة، 2015-2016، والتي توصلت الباحثة إلى:

– العمل على تطبيق النظام المحاسبي المالي يرفع من درجة الثقة في المعلومة ويسهل لمستخدميها من معرفة الحالة العامة للشركة بطريقة سهلة وسريعة.

– محاولة إثبات أن زيادة الشفافية في الافصاح المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات.

– إن تحقيق التكامل بين آليات الحوكمة الداخلية والخارجية له انعكاس ايجابي على رفع مستوى الثقة والمصداقية في المعومة المحاسبية.

هيكل الدراسة:

بغية تحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلة بصورة علمية قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول متكاملة فيما بينها، فصلين نظريين وفصل تطبيقي وهذا على النحو التالي:

تناولنا في الفصل الأول " **التأصيل النظري لحوكمة الشركات في ظل المعلومات المحاسبية"** تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات، المبحث الثاني الافصاح عن المعلومات المحاسبية وجودتها أما في المبحث الثالث فكان حول دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أما في الفصل الثاني "حوكمة الشركات كآلية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية" فقد تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث

الأول حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية أما المبحث الثاني تناول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية والمبحث الثالث حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية.

أما في أخر الفصلين قمنا بدراسة حالة مديرية اتصالات الجزائر فرع البويرة وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، شمل المبحث الأول تقديم عالم لمؤسسة اتصالات الجزائر إما المبحث الثاني فقمنا بتحليل الاستمارة.

لنختم البحث بخاتمة عبارة عن حوصلة نهائية من خلال استعراض النتائج المتوصل إليها وكذلك بعض الوصيات.

الفصل الأول

تمهيد الفصل الأول:

في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة والظروف والمتغيرات المحيطة خاصة في ظل التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي ككبر حجم المؤسسات، نمو المؤسسات الكبيرة والخاصة، زاد الاهتمام بحوكمة الشركات وأصبح يحظى بأهمية كبيرة على المستوى المحلي والعملي.

وفي ضوء هذه الأحداث لفت أنظار العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء بدراسة أهمية ومدى تأثير حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، بما يحقق المصلحة العامة للأفراد والمؤسسات واقتصاديات الدول ككل.

ولتوضيح الجانب النظري لحوكمة الشركات وكذا المعلومات المحاسبية ارتأينا تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات؛

المبحث الثاني:الإفصاح المعلومات المحاسبية وجودتها؛

المبحث الثالث: دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

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

حيث سيتم التطرق إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات وهذا من خلال مفهومها تطورها العوامل التي ساهمت في ظهورها بالإضافة إلى مبادئ الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها، وأيضا أهمية الحوكمة وأهدافها.

المطلب الأول: ظهور حوكمة الشركات تطور مفهومها

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى ظهور حوكمة الشركات تطور مفهومها:

أولا:نشأة حوكمة الشركات: ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا وغيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة.

ويمكن رصد أهم التطورات فيما يلي[1]:

- ✓ تعود جذور حوكمة الشركات إلى*berle means* اللذان يعدان من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك عام 1932، والتي تتطلب توفر قواعد حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن إن تحدث بين الإدارة وتعارض المصالح.
- ✓ كذلك تطرق كل من *jensen* و*meckling*سنة 1976 و*oliver williamson* سنة 1979 إلى ظهور مشكلة نظرية الوكالة، حيث أثار إلى حتمية حدوث صراع بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية الإدارة.
- ✓ وفي سنة 1985 وبعد حدوث العديد من الانهيارات المالية قامت خمس جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية أو من أهمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية. والمعروفة باسم لجنة *TREADWAY*،وبعد الدراسة التي أجرتها هذه الأخيرة لتحديد العوامل المسببة التي أدت إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية وإجراءات الحد منها، حيث أصدرت في أكتوبر1987 تقريرها النهائي—تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالاختيال والتضليل في التقارير المالية- والتي تتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية؛
- ✓ وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي*OCDE* سنة 1999 بعنوان مبادئ حوكمة الشركات وهو أول اعتراف دولي رسمي.

[1]محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، دار الجامعة، مصر، الطبعة الثانية، 2009، ص ص: 15-16.

✓ كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات وفي تركيا المعهد التركي لحوكمة الشركات سنة 2002، حيث كان التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد الإقليمي والأخلاقي والقضائي في الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

وفي المملكة المتحدة كان لبورصة لندن دور في تطوير حوكمة الشركات، حيث أصدرت لجنة كادبوري (*Cadbury Comite*)،والتي تشكيله الوضع إطار لحوكمة الشركات باسم (*Cadbury bestpractice*) وهذا سنة1992 من أجل زيادة ثقة المستشرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية 1999اصدر كل من (*New York Stock exchange*)و (*National Association of Securities Dalers*) تقريرهما المعروف باسم *Blue ribbon report* والدي اهتم بقاعدة دور لجان المراجعة بالشركات في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات[1].

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات: نقدم مجموعة من التعاريف التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات:

1- التعريف اللغوي: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو مايطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمر من الحوكمة، وهو مايعني الانضباط والسيطرة، والحوكمة بكل ماتعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فان لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها[2]:

- ❖ الحكمة: ماتقتضيه من التوجه والإرشاد؛
- ❖ الحكم: وما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- ❖ الاحتكام: ماتقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية والى الخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارة سابقة؛
- ❖ التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2- التعريف اصطلاحا: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث اخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية.

وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدا. إلا انه يكن سرد مجموعة من التعاريف ثم سيتم محاولة استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات:

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت المصطلح*Corporate Governance*، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي:"أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

---

[1] محمد مصطفى سليمان، نفس المرجع السابق، ص 14.

[2] اشرف حنا ميخائيل، **أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات**، المؤتمر العلمي الخامس وأبعادها الإدارية والمحاسبية والاقتصادية، الإسكندرية، 8-10 سبتمبر 2005، ص:177.

عرفت مؤسسة التمويل الدولية (*IFC*) الحوكمة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[1].

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*) فقد عرفتها على أنها: "عبارة عن مجموعة من القواعد والعلاقات بين القائمين على إدارة الشركات ومجلس الإدارة وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة"[2].

وعرفت أيضا بأنها: "ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات. وتحدد من خلالها لحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ، كما انه تحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وكذلك تحديدي الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها واليات الرقابة على الأداء".

وتعرف الحوكمة حسب الحكم الراشد للمؤسسات المنعقدة في الجزائر في 11مارس2007:بأنها عبارة عن فلسفة ليستيرية ومجموعة من التدابير العلمية والعملية في أن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:[3]

*تعريف حقوق ووجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة،

*تقاسم الصلاحيات والمؤسسات المرتبة على ذلك.

وبصفة عامة فان فجوى وتدابير الحكم الراشد للمؤسسة مدونة ضمن ميثاق بشكل مرجع لجميع الأطراف.

ومن خلال ماسبق يمكن تعريف الحوكمة على أنها: "أسلوب إداري لعملية اتخذ القرار يتضمن مجموعة من المعايير والآليات التي تحفز لمسير وضبط قراراته داخل المؤسسة، وحماية المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، وذلك لتحسين مستوى الأداء داخل المؤسسة".

وعليه يمكن استنتاج مجموعة من المعاني الأساسية الخاصة بمفهوم حوكمة الشركات:

*مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات،

*تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح،

*التأكد من أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح،

*مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

---

[1] كيحلي سلمى، كروش عائشة، مدخلة بملتقى بعنوان **اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي**، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005، ص: 7.

[2] نفس المرجع السابق، ص: 8.

[3] قورين حاج قويدر، **الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديدة ودورها في النهوض بالسوق المالي**، مداخلة بالملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، ص ص: 1-2.

ثالثا: العوامل التي ساهمت في ظهورها:

هناك العديد من الأسباب التي ساهمت في ظهور الحوكمة الشركات، وتتمثل في ما يلي:

1- نظرية الوكالة كعامل لظهور حوكمة الشركات:يصف (*Jensen and meckling*) علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر(الأصيل أو الوكيل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) كي ينجز بعض الأعمال أو الخدمات بالنيابة عنه وفي المقابل يفوض الأصيل أو الوكيل اتخاذ بعض القرارات.

إلا أنه قد ينجم عن هذه النظرية مشاكل عديدة كتضارب المصالح أو سعي الوكيل إلى تعظيم منفعته على حساب الأصيل ومن هنا يتعين على الموكل الحد من عدم التطابق المصالح، لتطبيق نظام تحفيزي من شأنه توفير وسائل المتابعة للتحكم في السلوكيات المضللة للوكيل، مثل هذا المقصد يستدعي تحمل تكاليف معينة تسمى تكاليف الوكالة وهي عبارة عن أعباء نقدية وغير نقدية التي يتحملها الطرفين في اتجاه البحث عن تصميم نظام الالتزام والرقابة. ويلجأ المساهمين لتعديل سلوك المسير السلبي والحفاظ على مصالحهم واتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة المؤسسات الذي يملك أدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة. إذن الحوكمة المؤسسات جاءت كرد فعل استجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين ولفرض الرقابة تحي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضا[1].

2- الفضائح المالية: قد أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى الفساد الإداري والمالي للشركات وبالتالي الانهيارات والفضائح.ومن أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة إنرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون لتدقيق الحسابات وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة وورلد كوم للاتصالات وشركة برملات الأوروبية للأغذية[2]، حيث رأى البعض أن تلك الانهيارات كان سببها ضعف السياسات المحاسبية التي تمكن المتلاعبون الذين تسببوا بالانهيارات لاستغلالها مما تسبب بعواقب لا يمكن إصلاح آثارها وبالتالي انعكاسات على الاقتصاد العلمي بشكل سلبي ولكن تبين فيما بعد أن العيب ليس بالمعايير المحاسبية ولكن في سلوكيات مطبقيها.

وفي ألقاب الانهيارات المالية الكبر للشركات الأمريكية في سنة2002 أصدرت الحكومة الأمريكية قانون (*SARBANES-OXLEY ACT*)الذي يركز على دور حوكمة المؤسسات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات حيث فرض على الشركات التي يتم تداول أسهمها في الولايات المتحدة الأمريكية. وكان لهذا القانون الجديد اثر على جودة الإبلاغ المالي.

[1]عدنان بن حيدر درويش، **الحوكمة ومجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص: 66.

[2] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

3- العولمة: نتيجة لظهور المتغيرات العالمية جديدة أصبح الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه، حيث أصبح هناك سوق واحد يضم كل الدول وظهرت التكتلات الاقتصادية عملاقة وشركات متعددة الجنسيات حيث اهتمت بإزالة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال والأفراد مما أدى إلى ظهور مفهوم العولمة وبالتالي أصبحت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة التي جعلت السوق العالمية والمؤسسات الدولية ورؤوس الأموال عالية أي سهولة حركتها بين الدول، لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري، خاصة وأن المستثمرين أصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة على أن الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سليمة تقلل من الفساد الإداري والمالي الذي ينتج على من يقومون بإدارة الشركات، كما أن المستثمرين يريدون أن يتمكنوا من تحليل الاستثمارات الحالية و المحتملة وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات جودة عالية من الشفافية والوضوح والدقة حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات سليمة بشأن استثماراتها، لهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة.[1]

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية في تطبيقها

أولا: مبادئ حوكمة الشركات: نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هدا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن بين هده المؤسسات نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت سنة 1999 خمس مبادئ بينما أصدرت في سنة 2004 ستة مبادئ وتتمثل في[2]:

1- المبدأ الأول: حقوق المساهمين: تؤكد المنظمة في هدا المبدأ على حقوق المساهم الجديدة التي تتمثل في التداول والشراء والبيع والتمويل وغيرها، وتضع المنظمة عدة إرشادات تضمن تطبيق هدا المبدأ منها تامين أساليب تسجيل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المرتبطة بهذا الأسهم. والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة وانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، وركزت المنظمة في هدا المبدأ كذلك على ضرورة إتاحة الفرصة للمشاركة الفعالة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب وحق توجيه الأسئلة لأعضاء المجلس.

2- المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب إن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي إن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى في حالة انتهاك حقوقهم.

-يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

[1] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصاريف)**،الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008، ص: 42.

-ينبغي إن يكون للمساهمين -داخل كل فئة- نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل فئات المساهمين ودلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تمون أية تغيرات مفتوحة في حقوق التصويت موصفا لعملية تصويت من جانب المساهمين.

-يجب إن يكون التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب المصالح.

-ينبغي إن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة، كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو عن ارتفاع في تكلفة عملية التصويت.

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

-ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود آية مصالح خاصة بهم قد يتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

3- المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسلها القانون وان يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة عن أسس مالية سليمة[1].

-ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحمها القانون.

-حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فان أولئك ينبغي إن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

-يجب إن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وان تكفل تلك الآليات بدورها في تحسين مستويات الأداء.

-حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بدلك.[2]

4- المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشان كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة. ومن بينها الوقف المالي والأداء الملكية وأسلوب ممارسة السلطة.

*يجب إن يشتمل الإفصاح، ولكن دون إن يقتصر على المعلومات التالية:

-النتائج المالية والتشغيلية للشركة،

-أهداف الشركة،

-حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت،

-أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم،

[1] طارق عبد العال حماد، نفس مرجع سابق، ص ص: 42-45.

[2] طارق عبد العال حماد، نفس مرجع سابق، ص ص: 45.

-عوامل المخاطرة المنظورة،

-المسائلة المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح،

-هياكل وسياسات حوكمة الشركات.

*ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية. كما ينبغي أن يفي دلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة.

*يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة المراجعة الخارجية والموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية[1].

*ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

5- المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين:

*يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة. وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.

*حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فان المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين.

*يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الرئيسية من بينهم:

-مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة،

-اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم،

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

- ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة،

-متابعة فعالية حوكمة الشركات التي يعمل مجلس الإدارة في ظلها وإجراء التغيرات المطلوبة،

- الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.

[1] صلاح الدين حسين السيسي، **الرقابة على أعمال البنوك ومنظمات الأعمال تقييم أداء البنوك والمخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكاتب الحديث، مصر، 2011، ص ص: 77-78.

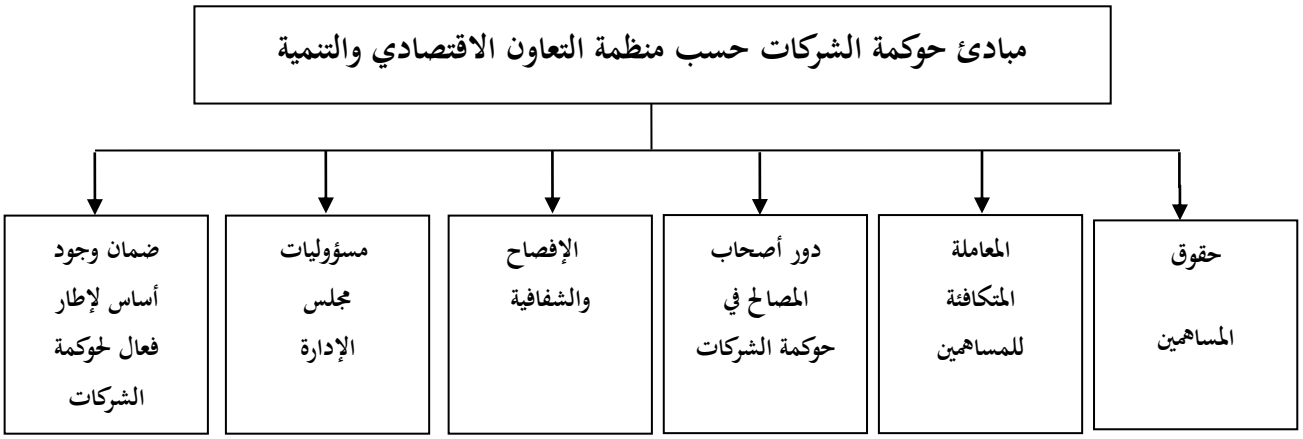
*يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية:

-يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حين ما تكون هناك احتمالات لتعارض المصالح،

-كي يتحقق الاضطلاع بتلك المسؤوليات، يجب أن يكفل الأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.[1]

6- المبدأ السادس: ضمان وجود أساس لإطار فعال حوكمة الشركات: توصي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا المبدأ بضرورة وجود إطار فعال حوكمة الشركات بحيث يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق، ويكون هذا الإطار قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح وتركز المنظمة كذلك في هذا المبدأ أن يكون هذا الإطار متوافقا مع النصوص القانون ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات.[2] والشكل التالي يوضح مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الشكل رقم (1-1): مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OCDE*)



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على ما سبق.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات: هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي[3]:

1- المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار مجلس الإدارة

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،ص ص:77-78.

[2] سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطة عمان**، دار أسامة ، الأردن ، 2010، ص: 21.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، مصر، ص ص: 16-18.

المناسبين لحماية حقوقهم، ويمكن للمساهمين التصويت لتغير لوائح الشركة أو لرفض التغيرات حول الاندماج أو البيع، وعدا هذا لا يكون للمساهمين أي من الحقوق تتمثل في اتخاذ قرارات مباشرة بالنسبة الإدارة نشاط الشركة.

2- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح. ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لإعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، وقد بينت المبادئ العالمية للحوكمة بان أعضاء مجلس الدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

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

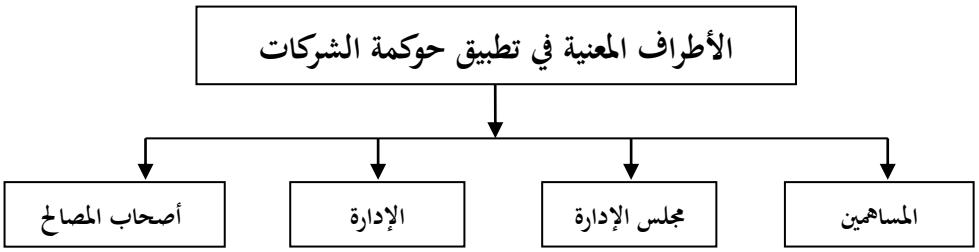
-واجب الإخلاص في العمل: Duty of Loyalty: ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافئات وغير ذلك.

3- الإدارة: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 مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها المساهمين. والإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، لدا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم هم من يقومون بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

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

ويجب أن نلاحظ أن حوكمة الشركات تتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الدين قد يكونون أفراد أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة، بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة.

الشكل رقم(2-1): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات في الشركة



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على ما سبق.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

من خلال ما سبق نلاحظ أن للحوكمة أهمية كبيرة بالنسبة للأفراد والشركات، كما أن لها أهداف تسعى إلى تحقيقها نعرضها فيما يلي:

أولا: أهمية حوكمة الشركات:تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لتحسن عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركة أهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم:

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي توجهها الشركات والدول،
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية،
- توفر قواعد حوكمة الشركات والإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها،
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها،
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين لها واعتمادهم عليها في اتخذ القرارات،[1]
- يحقق أعلى قدرة للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجية خاصة أنهم درجة مناسبة من الاستقلال وعدم خضوعها لأي ضغط من جانب مجلس إدارة الشركات أو جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها،[2]
- حماية أصول الشركة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وتعزيز أثرهم في مراقبة الأداء.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات: تعمل حوكمة الشركات على تحقيق مجموعة من الأهداف التي يخدم جميع الأطراف بدون استثناء ومن أهمها:

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية إما المنافسة الأجنبية وزيادة قيمتها، حيث هذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وهذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد.
- تعظيم أرباح الوحدات الاقتصادية، والحصول على التمويل والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية لتدعيم المواطنة الاستثمارية مما يؤدي إلى جذب الاستثمار[3].

---

[1]محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

[2]مصطفى يوسف الكافي،**الأزمة المالية الاقتصادي العالمية وحوكمة الشركات**، مكتب المجتمع العربي، 2013، ص: 215.

[3]عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الجزء الثالث، "دور أليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009،ص177 :

المبحث الثاني: المعلومة المحاسبية وجودتها والإفصاح عنها

تعتبر المعلومات المحاسبية(مخرجات نظام المعلومات المحاسبي)، العصب الرئيسي لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما أنها تمثل عنصر ربط بين الشركات وفروعها وكوسيلة اتصال بين الشركة ومستخدمي المعلومات المحاسبية عد عملية اتخاذ القرارات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال القوائم والتقارير المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية.

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المعلومة المحاسبية والخصائص النوعية لها والأطراف المستخدمة لها، وكذلك جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها.

المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية وجودتها

أولا: مفهوم المعلومة المحاسبية وأهميتها:

1- مفهوم المعلومات المحاسبية:

✓ عرفت المعلومات المحاسبية بأنها ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية المؤسسة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية".[1]

✓ تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من البيانات التي تم جمعها وإعدادها بالطريقة التي جعلتها قابلة للاستخدام (مفيدة) بالنسبة للمستخدمين، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة، إن تقديم المعلومات المحاسبية يكون مجسد في كشوف مالية وإذا أضيفت إليها تقارير أخرى مثل تقرير محافظ الحسابات، تقرير مجلس لإدارة، التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف الخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي الأعمال الكيان تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية".[2]

✓ "المعلومات المحاسبية بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، 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".[3]

✓ تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا[4].

---

[1] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2009، ص: 23.

[2] عطية هاشم احمد، **نظام المعلومات المحاسبي**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 9.

[3] النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص: 303.

[4] السيد عطا الله السيد، **نظام المعلومات المحاسبي**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 77.

وعليه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها الناتج النهائي للنظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها وقياسها وتلخيصها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرارات.

2- أهمية المعلومات المحاسبية: لم يعد هنا أي شك في أن المعلومات المحاسبية أصبحت في عصرنا الحالي متوردًا رئيسًا لأي منظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة متوارد هامة في(المنظمة الموارد البشرية، المتوارد المادية، المعلومات)، ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها، لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة، والتي تحيط بالمنظمة حاليا ومستقبلا، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات.

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية والتي مكن ذكرها فيما يلي:[1]

2-1- الثروة العلمية والتكنولوجيا :وهي ثروة تسرى في كافة أركان المجتمعات وتنتشر تطبيقاتها في كتل اتجاه بمعتدلات متسارعة وقد انعكست آثارها على الوحدات والمنظمات الاقتصادية المنتجة للمعلومات، وهذا لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة،

2-2-العوامل الاقتصادية :لقد أدى اكبر حجم المشروعات وتنوع أهدافها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار التجارة الإلكترونية وفي ظل الظروف الاقتصادية العالمية التي تعاني من استمرار حالة التضخم وارتفاع معدلاتها بالإضافة إلى اقتصاديات العولمة ومخاطرها إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذا لاستمرار بقاء الشركات.

2-3-العوامل البيئية والاجتماعية: أدى اتسع حجم الشركات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية بالمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما زادت الحاجة إلى معلومات ملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الأهداف.

2-4-العوامل القانونية والتشريعية :حيث تفترض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.

2-5-العوامل الجغرافية :حيث أدى وجود الشركات التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية.

---

[1] لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد جمعة لخضر بالوادي، 2014-2015، ص ص: 38-39.

2-6-العوامل الثقافية :تعتبر نظم المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار؛

2-7-العوامل الإدارية :تواجه إدارة الشركات أنواعا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات .

ثانيا:مصادر المعلومات المحاسبية ومستخدموها:

1- مستخدمو المعلومات المحاسبية:ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، التي تكون كعينة وذات صلة بنشاط المشروع. وتشمل كافة الأشخاص والهيئات والشركات والمنظمات التي تتعامل مع المشروع، حيث يمكن تقسيم مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف داخلية وخارجية كما يلي:

1-1-الأطراف الخارجية: ويقصد بها الجهات من خارج المشروع، التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المشروع، وتشمل الجهات الرئيسة التالية:

-المالكين الحاليين والمستثمرون والسماسرة: حيث يرغب هؤلاء المالكين والمستثمرين والسماسرة معرفة نتائج النشاط الذي يزاوله المشروع. لغرض الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها، أو زيادة استثماراتهم بإضافات جديدة، أو دخول مستثمرين جدد في المشروع. فكلما كان المشروع ناجحا في تحقيق أهدافه في الربحية، كلما ساعد دلك على تحقيق زيادة في رؤوس الأموال الإضافية المتدفقة إلى المشروع.

-المقرضون: حيث تشمل المؤسسات المالية والمصارف التي تقدم قروض وتسهيلات مالية للمشروع. إما في حالة عدم تقديم تسهيلات مالية، فإنها سترغب بمتابعة نشاط المشروع لمعرفة قابليته الائتمانية، فيما لو تقدم بطلب لتسهيلات مالية مستقبلا.

-الموردون: حيث يشمل مجهزي المواد والتجهيزات إلى المشروع، حيث سيكون لهم منفعة في معرفة أوضاع المشروع ومدى نجاحه، باعتباره زبون للموردين لمعرفة مدى استمرارية التجهيز إلى المشروع، وكذلك متابعة الموال التي قد تكون بذمة المشروع لصالح الموردون.[1]

-الجهات الحكومية: مثل دائرة الضرائب ودائرة رقابة الشركات، حيث أنهم من اختصاصهم متابعة نشاط المشروع لغرض فرض الضرائب المستحقة على أرباح المشروع، وكذلك متابعة الداء فيما يخص دائرة رقابة الشركات.

-العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشاة، ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات.[2]

[1]هادي رضا صفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعلمية في القياس المحاسب)**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 31.

[2]-عبد الناصر إبراهيم نور ،إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 27.

-الجمهور: تؤثر المنشاة على قرار الجمهور بطرق متنوعة، كما يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح المؤسسات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي[1].

2-1- الأطراف الداخلية: ويقصد بها الجهات العاملة في أداء نشاط المشروع، والتي تعتبر المشروع الجهة التي تخدم مصالحهم وتحافظ على وظائفهم، وان من أهم هده الجهات الرئيسية هي[2]:

– الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام أو المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمشروع. ولهذه الإدارة مسؤولة تجاه المالكين عن تحقيق أهداف المشروع الاقتصادي، ومدى نجاحه في مزاولة نشاطه. حيث أن هده الإدارة مسؤولية عن أداء النشاط بنجاح، وهو الغرض من استخدامهم في المشروع. وتحتاج الدارة إلى القوائم المالية والتقارير المحاسبية لمعرفة نتائج نشاط ومركزه المالي.

– المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله، واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط. وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك فإنها بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية.

– العاملين والنقابات العمالية: حيث أن وظيفة وأجور العاملين ترتبط بنشاط المشروع، مما تطلب متابعة أعمال المشروع لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك معرفة مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج التي يحققها النشاط، التي تساعدهم عند التفاوض مع الإدارة في زيادة الأجور أو تخفيضها[3].

2- مصادر المعلومات المحاسبية:

2-1-القوائم المالية:القوائم المالية من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، فهي تلبي الاحتياجات المعلوماتية لمعظم المستخدمين الخارجين.

– الميزانية أو قائمة المركز المالي: وهي قائمة تتضمن أصول المنشاة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ معين.

– قائمة الدخل: وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشاة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر عن فترة مالية معينة.

– قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وهي قائمة تتضمن:

*كل التغيرات في حقوق الملكية.

*التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين[4].

---

[1]-هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص ص: 31-32.

[2]-فؤاد السيد ملجي وآخرون، **معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري والتطبيق المحاسبي)**، دار التعليم الجامعي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2005، ص ص: 13-14.

[3]-هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص ص 31-32.

[4]-خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، ،الأردن، 2008، ص: 97.

– قائمة التدفقات النقدية:Statement of Cash Flous: تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات والتي تصنف إما تدفقات من النشطة التشغيلية أو النشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية كما تزود افصاحات ملحقة توفق بهذه القائمة بالنسبة للأنشطة الاستثمارية والتمويلية غير النقدية.

وتساعد قائمة التدفقات النقدية في تفسير التغيرات في الميزانية المتعاقبة وتكمل المعلومات التي تزودها قائمة الدخل وقائمة المركز المالي خلال فترة زمنية معينة، والمعيار المحاسبي الدولي يغطي محتويات وأسس إعداد هذه القوائم المالية بشكل مفصل.[1]

2-2-السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى:وتبين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وافصاحات تتطلبها معايير لإبلاغ المالي الدولية الأخرى، وتقوم العديد من المنشآت بإعداد تقارير خارج نطاق القوائم المالية والتي تعرض وتصف رؤية الإدارة حول أداء المنشاة ومراكزها المالي وحالات عدم التأكيد التي تواجه المنشاة.

2-3-تقرير مراجع الحسابات: يعد تقرير المدقق من مصادر المعلومات المهمة الأخرى التي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، والمراجع هو شخص مهني يقوم بفحص مستقل للبيانات المحاسبية التي تعرضها المؤسسة، كما يوضح مدى توافق إعداد القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات محاسبية تتعلق برأي مدقق الحسابات بشان اتفاق معايير المحاسبة التبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

2-4-تقرير مجلس الإدارة: هو التقرير الذي يقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة حيث يتضمن التقرير عن المركز المالي للشركة والتسويق. بالإضافة إلى حجم المبيعات ونموها وتطورها، بالإضافة للمشاريع التي أنجزتها الشركة خلال العام وما تنوي انجازه في العام القادم هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.[3]

ثالثا: جودة المعلومات المحاسبية:

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:الجودة هي كلمة لاتينية التي يقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته.[4]

---

[1]-نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الطبعة الثالثة، 2007، ص: 34.

[2]-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص: 23.

[3]-سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 195.

[4]-نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، **إدارة الجودة للتميز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقاتها**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 137.

✓ تعتبر جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهادفها، وطالما أن هناك مجال للمفاضلة بين طرق المحاسبية وأساليب الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسين على اتخاذ قراراتهم، أي أن أي أساس المعلومات الجيدة هي الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات".[1]

✓ "يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة."[2]

✓ "مصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها".[3]

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية .ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

2- خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: ولقد حددت معايير المحاسبة المالية (FASB) خصائص المعلومات المحاسبية في ترتب هرمي حتى تكون ذات فائدة لمستخدميها عند اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا ن خلال: بيان رقم(02) الذي صدر في سنة 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، « Qualitative Characteristic of Accountiry Information".[4]

2-1-الخصائص الرئيسية: هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين:

***الملائمة:** تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها على الخصائص الفرعية التالية:[5]

– الملائمة في التوقيت: أن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم.

---

[1]-سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

[2]-مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)**، الطبعة الثانية، 2009، ص: 52.

[3]-عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت،1990 ،ص: 19.

[4]-سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

[5]-مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18-19.

ولعل دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية الفترة الربع السنوية والنصف السنوية وهي محاولة لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.

– القدرة على التنبؤ في المستقبل: يجب أن يساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسين من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين كما يمكن للتقارير المرحلية والتقارير القطاعية القيام بهذا الدور.

– القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: وتعرف أيضا بالنقدية الاسترجاعية ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقيم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقيم نتائج القرارات التي سبق وان اتخذها بناءا على هذه التوقعات.

***إمكانية الاعتماد(الوثوق)**: فهي تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية (متخذو القرار) لكي يعتمد عليها في اتخذ قراراته المختلفة ولهذا يلزم توفر الخصائص التالية:

– صدق التعبير: أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمنية وخالية من تلاعب معتمدة.

– الحياد(عدم التحيز): أي عدم التأثر على عملية الحصول على المعلومات وتهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معينة دون أخر.

– قابلية التحقيق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا مآتم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية، وغالبا تم استخدم مصطلح مرادف للتحقيق قبل المستخدم[1].

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

2-2-الخصائص الثانوية: وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة اكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسة التي سبق ذكرها، وتتلخص هذه الخصائص في:

***قابلية المعلومات للمقارنة**: إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمرا هاما وأساسيا للمستخدم، وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقيم الأداء.

ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المنشاة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها كما يسعى لإجراء المقارنات في القطاع الواحد لتقييم أداء والتعرف على مواضيع الضعف والقوة فيها. وهم ما لا يمكن الحصول عليه في أحيان كثيرة دون إجراء مثل هذه المقارنات وتتداخل هذه الخاصية

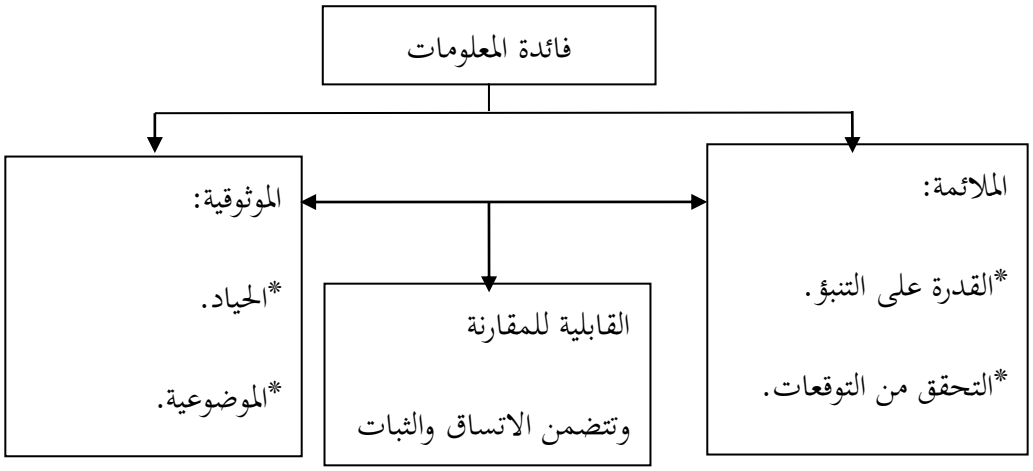
[1]-سيد عطا الله، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا إجراء مثل هذه المقارنات وتتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا إجراء هذه المقارنات قبل ضما خاصية الثبات بالمعلومات.[1]

***الثبات:** ويقصد بها مقارنة النتائج لنفس المنشاة من فترة محاسبية لأخرى. وهذا يتطلب للمنشاة إثبات وتطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية في السنة الواحدة أو تطبيق هذه الطرق والأساليب في المنشاة المتعددة.[2]

والشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الشكل رقم(3–1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، **نفس المرجع السابق**، ص 31.

رابعا: معايير جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها

1- معايير جودة المعلومات المحاسبية: نظر العدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبع الاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس المعلومة المحاسبية على النحو التالي:

1-1-الدقة كمقياس لجودة المعلومات: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة والتي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل. ولاشك كلما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودتها،وكلما زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

1-2-المنفعة كمقياس لجودة المعلومات: تتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن أن تأخذ المنفعة احد الصور الآتية:

– المنفعة الشكلية: وتعني انه كلما تطابق شكل أو محتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية،

– المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما توفر لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه،

[1]-مؤيد راضي حنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

[2]-رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 33.

– المنفعة المكانية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فان لاتصال المباشر بالمحاسب الآلي مثلا يعظم كل من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات،

– المنفعة التقيمية أو التصحيحية :أي قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذلك قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

1-3-الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشاة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فانه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشاة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة، ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

1-4-التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها على التنبؤ تخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين البدائل القرارية.[1]

1-5-الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشاة بأقل استخدام ممكن للمورد،ويرى البعض ضرورة تطبيق المبدأ الاقتصادي على نظم المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات[2].

2- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية: تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بعدة عوامل يمكن تلخيصها في:

2-1-العوامل البيئية(بيئة المحاسبة): إن للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة في دولة أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.

حيث أن النظم المحاسبية في ظل تلك البيئات (الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والقانونية) وغيرها من الجوانب المستمرة في تغيرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة وأن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية وأن تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي.

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية مايلي:

[1]-مؤيد محمد الفضل وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص: 413-414.

[2]-مؤيد محمد الفضل وآخرون، نفس مرجع سابق، ص: 414.

***العوامل الاقتصادية:** تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

***العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل:اتجاه المجتمع حول الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت.....الخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

***العوامل القانونية:** إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.[1]

***العوامل الثقافية:** وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

2-2-عوامل متعلقة بالمعلومات: تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار.

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات. وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنت واللذان كان لهما الأثر الكبير في:

-الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات،

-زيادة كمية المعلومات التي تلبي احتياجات المؤسسة والمستخدمين،

-إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب،

-إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات.

ج-تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي): يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة والتحقق من إعداد وعرض التقارير المالية أنه تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، ولا تكمن أهمية دور مدقق الحسابات في مراجعته للمعلومات بالتقارير المالية المدققة فحسب بل تمتد إلى تقريره .

حيث أن تقرير مدقق الحسابات ذو أثر كبير على قرارات الاستثمار، كما تحتل مرتبة لدى المحللين الماليين وغيرهم.

[1]-هلالي فوزية، عمران خديجة، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم اقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015-2016، ص ص: 22-24.

وبناء على ذلك فإن تقرير مدقق الحسابات يؤثر في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية.[1]

المطلب الثاني: الافصاح المحاسبي ومقوماته

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته:

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي: يهدف التعريف أساسا إلى إرساء معنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، وبالرجوع إلى مؤلفات متعددة تم الوصول إلى عدة مفاهيم سيتم عرضها ومناقشتها بهدف الوصول إلى أهمية وجوهرة الإفصاح.

✓ هو عملية إظهار القوائم المالية سواء كان كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.[2]

✓ هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة.[3]

✓ هو العلاقة الكاملة إما في المحاسبة فيقصد بها أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم مستخدمي المعلومات وتساعدهم على اتخاذ القارات بطريقة سليمة ولكي تصبح المعلومات التي توفرها المحاسبة مفيدة لمستخدمي المعلومات في مساعدتهم لاتخاذ القرارات وبالتالي الإفصاح الكامل يجب أن تتوفرها الملائمة أي أن المعلومات مفيدة لمتخذ القرار وذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها بحيث تكون محققة ومحايدة وتعتمد على أسس موضوعية وان تكون المعلومات قابلية للمراجعة والتحقق مع ضمان الوصول إلى نفس النتائج إذا قامت مجموعة مختلفة باستخدام نفس الطرق لقياس هذه النتائج وإمكانية مقارنة تلك المعلومات لنفس المؤسسة لفترات مختلفة أو مع مؤسسات أخرى وان تكون المعلومات ذات أهمية نسبية وإيصالها في التوقيت المناسب.[4]

من خلال هذه التعاريف يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع إيصال المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح حقيقة الوضع المالي للمنشاة دون تضليل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخذ القرارات، وكذلك الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات

---

[1]-هلالي فوزية، عمران خديجة، نفس مرجع سابق، ص: 24.

[2]-صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي (SCF) على السياسات الإفصاح بالجزائر**، مداخلة بالملتقى الوطني واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، يومي 5-2013/05/6، ص: 3.

[3]-عبد الرحمان محمد رشوان، محمد غانم أبو مصطفى، **اثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة الإفصاح الالكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية والإدارية، العدد السابع، جوان 2017، ص: 13.

[4]-سيروان كريم عيسى وآخرون، **دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كوردستان**، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 3، العدد 2، حزيران 2017، العراق، ص: 315.

الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخذ القرارات الاقتصادية الرشيدة التي تهدف إلى استمرارية عمل هذه الوحدة.

2- أهمية الإفصاح المحاسبي:تكمن أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبة في أهداف تلك القوائم والتقارير المالية وهي بصفة عامة توفير كل المعلومات التي من شأنها خدمة مستخدميها.

ويعلب الإفصاح المحاسبي دوراها ما في تحقيق الآلية الخاصة بسوق رأس المال من حيث تحديد الأسعار المناسبة للأسهم وتحقيق التوازن بين الدرجة المخاطرة والعائد الذي تحققه هذه الأسهم، فالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم لمستثمرين وبالتالي كبر حجم سوق رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة لشراء والبيع وكذلك في زيادة حجم التعامل عمليات الشراء والبيع لهذه الأسهم يؤدي إلى إمكانية تشغيل المعلومات مثل تنبؤات المحللين الماليين، تنبؤات إدارة المشروعات من الأرباح المستقبلية ونشر المعلومات عن حالة الاقتصاد القومي مثل سعر الفائدة ومعدل التضخم وإذا تحققت كفاءة السوق المالي فان ذلك سيؤدي إلى تحقيق تنمية اقتصادية شاملة.[1]

أما الهدف من الإفصاح المحاسبي يتمثل فيما يلي:

-عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتظليل في هذه القوائم،

- سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة بشكل يفيد مستخدميها.

ثانيا: مقومات الإفصاح المحاسبي:

لابد أن يقوم الإفصاح على مجموعة من المقومات لاسيما أن المعلومات المحاسبية تقدم لأطراف متعددة وذات مصالح مختلفة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة المراد حلها، يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات الأساسية التالية:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:كذلك منها ما يستخدم بصورة مباشرة أو غير مباشرة مثل مستخدمي المعلومات المحاسبية(المحللون) والمحتملون والدائنون والموظفون والجهات الحكومية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.[2]

وبناءا على ذلك يجب إعداد التقارير المالية في ظل ظروف فرضية أساسية على وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية في الفئات المستخدمة لهذه التقارير، هذا يجعل معدي هذه التقارير أمام خيارين:

***الخيار الأول**: إعداد التقرير المالي الواحد فوق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات التي ستستخدم هذه التقرير، وخيار كهذا إضافة إلى صعوبة تطبيقه فانه أيضا مكلف جدا ويتعارض مع مبدأ الجدوى الاقتصادية للتقارير التي تأكد أن تكلفة المعلومات يجب أن لاتزيد عن العائد المتوقع منها.

[1]-كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص: 19-21.

[2]-سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص163: .

***الخيار الثاني:** يكون بإصدار تقرير مالي واحد ولكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين، وهذا الخيار غير واقعي مثل سابقه، ومن الصعب تطبيقه، لان تطبيقه سيجعل التقارير المالية كبيرة الحجم ومفرطة جدا في التفاصيل.

ولحل هذه المشكلة فان مهنة المحاسبية قد افترضت نوعين من المستثمرين (مستخدمو القوائم والتقارير المالية):[1]

-مستثمر متوسط الفطنةAn Avergage Prudent Investor

-مستثمر حصيفا واعيا An Informed Prudent Investot

لقد ساد افتراض المستثمر العادي المتوسط الفطنة خصوصا خلال الفترة من 1973/1933، فاعتمدت لجنة الاستثمارات والبورصة SEC.

إما افتراض المستثمر الحصيف ذي دراية واطلاع ومتخصص في قراءة وتحليل القوائم والتقارير المالية، فانه الافتراض السائد حاليا، وهو افتراض أيدته هيئة معايير المحاسبة الدولية FASB منذ تكوينها في عام 1973 ويسمى أيضا مستثمرا ممتهنا ومحترفا لتقديم الاستثمارات المالية والمفاضلة بين الاستثمارات.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية: يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: ويشمل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية مثل المركز المالي وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة، وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الافتراضات والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها.[2]

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة، ويمكن تصنيف أكثر الطرق شيوعا للإفصاح على النحو التالي:

[1]-رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص: 476.

[2]- نفسه، ص: 163.

***إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

***الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

***الملاحق:** وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

***المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

***تقرير المراجع:** يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة[1].

المطلب الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

إن من بين مرتكزات الإفصاح تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، وتبعا لاختلاف الأطراف المستخدمة للمعلومة كما اشرنا سابقا فانه يكون ملائم وضروري لطرف ما قد لا يكون بالضرورة ملائم لطرف أخر وهذا الاختلاف مستوى الخبرة، بالإضافة إلى رغبة الإدارة بالإفصاح أو عدم الإفصاح. واختلاف المعلومات من قطاع لأخر وكذا اختلاف بيئة الأعمال التجارية كل ذلك أدى إلى إعطاء الإفصاح عدة صفات لتحديد القدر الملائم لمعلومات المحاسبية التي يتعين الإفصاح عنها.

أولا: أنواع الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى. ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى.

[1]-مجدي أحمد الجعيرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية** ، دراسة ميدانية علي الشركة سعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية- مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2009، ص 8.

1- الإفصاح الكافي: يشير إلى الحد الأدنى من مقدار المعلومات الذي يجب أن يفصح عنه على النحو لا يجعل القوائم المالية مضللة (Misleading) أي انه يجب عدم حذف أو كتمان أو إخفاء آية معلومات جوهرية أو ذات منفعة للمستخدم العادي.[1]

2- الإفصاح العادل: وهو تقديم المعلومات التي تفي باحتياجات جميع الأطراف المستخدمة.

3- الإفصاح التفاضلي: حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو التفاصيل.[2]

يعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل اقل أي أن مؤيد «الإفصاح التفاضلي" يقترضون مستثمرا اقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة.

4- الإفصاح الشامل: يعني ضرورة الحرص على توفر المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة، ويمنع الإفصاح الشامل بإخفاء أي معلومة يمكن أن تجعل القوائم المالية مضللة لمن سيستخدم هذه القوائم في عملية اتخذ القرارات.[3]

5- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشاة وطبيعة نشاطها إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بل المهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشاة وظروفها الداخلية.

6- الإفصاح الإعلامي: هو الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الأنفاق الرأس المالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ هذا النوع من الإفصاح من شانه من الحد من اللجوء إلى مصادر داخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخر.

ثانيا: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي: يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية وقد أمكن تقسيمها إلى: عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية، وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وأخيرا هناك عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية ذاتها ويتضح ذلك فيما يلي:

1- عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

---

[1]-سامي محمد الوقاد، مرجع ينق ذكره، ص: 217.

[2]-رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المحاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص: 475.

[3]-سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية،وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من انجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه الشركات، ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

2- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات وخاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات علاوة على القابلية للتحقق والمقارنة، ومقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) وتحدد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح الموفر في القوائم المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها، وإعدادها وعرضها في القوائم المالية[1].

3- عوامل تتعلق بالشركة:وهي حجم الشركة، وجد في عدد من الدراسات الميدانية علاقة بين حجم الشركة ودرجة الإفصاح في القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية من الشركات الكبيرة قياسا بالشركات الصغيرة عدد المساهمين، بحيث توجد عاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

4- العوامل التي لها علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول خاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

5- العوامل التي لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحاسبية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصداره المجموعة من المعايير المحاسبية[2].

---

[1]-محمود إبراهيم تركي، **تحليل التقارير المالية**، مطابع جامعة تملك مسعود، السعودية، الطبعة2، 1995، ص ص28 -30.

[2]-محمود إبراهيم تركي،نفس مرجع سابق، ص ص: 29-30.

المبحث الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية إحدى وسائل المتابعة المستمرة لكل التطورات المالية في الشركة، حيث يعتمد عليها جميع الأطراف المهتمة بأمر الشركة كما اشرنا إليه سابقا، ورغم وجود العديد من الاختلافات بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية والت يتعود إلى اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات التي تستند على معايير موحدة،لذا فقد ظهرت الحاجة إلى وجود نوع من التوحيد العالمي للمعلومات المالية المقدمة من الشركات خاصة التي تتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية.

ونظرا لأهمية القوائم المالية اهتمت الجمعيات العلمية والتجمعات المهنية بالتنسيق وتقليل الاختلافات (IFAC) الموجودة بين النظم والتطبيقات المحاسبية، ومن أهم هذه الجمعيات والهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تكمل هذه الأخيرة دور بارز وهام في تقليل الفوارق بين التطبيقات، (IASC) ولجنة معايير المحاسبة الدولية المحاسبية لمختلف دول العالم.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ولمعايير الصادرة عنه، وكذلك سيتم توضيح إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية

أولا: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية:لقد تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في عام 1973 والتي مقرها لندن، وذلك نتيجة تحول لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCسنة 2001. حيث تعد نشأة IASC إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بأستراليا.

وبعد عقد عدة اجتماعات أخرى بين رؤساء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA وتأسس في القرن التاسع عشر عام1887 ومعهد المحاسبين القانونين في ايرلندا ICAS، ومعهد المحاسبين القانونين في انجلترا وويلزICAEW .وذلك بموجب اتفاقية وقع عليها ممثلو الجهات المحاسبية المعنية في تسع دول وهي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا والمملكة المتحدة الأمريكية لحضور اجتماع في مارس 1973.[1]

ولقد كان الهدف من تأسيس IASB منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها سنة 2001 يتمثل في:[2]

- إعداد ونشر معايير محاسبة ذات غرض عام تراعي عند إعداد القوائم المالية وتشجيع القبول فيها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على المستوى الدولي.

[1]-خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IRFS IAS** ، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 32.

[2]-حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011، ص: 106.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

1- مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية: انشات في فيفري 2001 بعد إعادة هيكلة (IASC) وأصبحت (IASB)، وهي تعتبر هيئة الأم (IASB).

2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB): وهي الجهة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية، وهي منظمة خاصة ومستقلة للمعايير المحاسبية الدولية ومقرها لندن، وهي تحت إشراف (IASB Foundation).

3- المجلس الاستشاري: ويهدف إلى توفير منبر لمختلف المنظمات والأفراد المهتمين والذين يرغبون في عملية التوحيد، وهذا المجلس حل محل المجلس الاستشاري للمعايير(SAC). وتتمثل مهامه في تقديم المشورة (IASB) وتقديم الإرشاد والنصح وكيفية تطبيق المعايير الدولية[3].

4- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية(IFRIC): وهي لجنة لتفسير وشرح معايير المجلس(IASB)، وقد حلت محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) وعدد 14عضوا يحق لهم التصويت وتهدف هذه اللجنة إلى التطبيق الصارم والمنسق للمعايير IAS-IFRS.

المطلب الثاني: المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لIASB:

أولا: مفهوم معايير المحاسبة الدولية وإجراءات إعدادها: بالرجوع إلى الأدبيات المحاسبية نجد عدد هائل من التعاريف لمفهوم المعيار المحاسبي الدولي ومن بينها نذكر مايلي:

إن كلمة معيار – Standard – جاءت لكلمة ولغة يقصد بالمعيار أنه نموذجي وضع ويقاس على أساسه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

ويمكن تعريف المعيار بأنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات. وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بين ماتتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.[2]

فهي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.[3]

وتمر عملية إصدار المعيار المحاسبي الدولي على عدة إجراءات تضم أربع مراحل أساسية كما يلي:

[1]-*http ://www.focusifrs.com/menu-gauche/iasb/structure-de le iasb, date de consultation : 03/05/2018.*

[2]-حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

[3]- أمين السيد احمد لطفي،**المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 371.

أ- بعد اختيار موضوع معين، يقوم مجلس معاير المحاسبة الدولية بتعين خبراء تقنين مكلفين بإعداد ودراسة مشروع مسودة المعيار.

ب- بعد حصول مجلس على آراء الخبراء التقنين حول مشروع مسودة المعيار، يقوم المجلس بنشر بيان مسودة المعيار للمناقشة ا ولتعليق عليه من طرف مختلف الهيئات والجمعيات المحاسبية للحكومات وهيئات الأسواق المالية... الخ.

ج- بعد حصول مجلس على مختلف الآراء والملاحظات وإجراءات التعديلات اللازمة على مشروع المعيار، يطرح هذا الخير للتصويت، وحتى يكون مقبول يجب أن يوافق على الأقل ثمانية أعضاء.

د- بعد الموافقة على القبول المعيار يقوم المجلس ينشر المعيار مع ملحق يحتوي على معلومات إضافية حول ظروف إصدار المعيار، ويقدم كذلك شروحات على كيفية تطبيقه.

ثانيا: معايير المحاسبة الدولية الصادرة IASB:أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB واحد وأربعون معيار محاسبي دولي IAS إلى غاية سنة 2009 والغي منها 12 معيار وظهرت معايير جديدة واضعة ثمانية معايير الإبلاغ الماليIFARS، والجداول التالية توضح معايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم:(1-1): مجلس معايير المحاسبة الدولية الصادرة (IASB)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ أخر تعديل	تاريخ النفاذ
IAS1	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
IAS2	المخزون	1975	2003	2005
IAS3	استبدال المعيار(IAS27 IAS28)	-	ملغى	-
IAS4	ملغى، حل محله المعيار (IAS16 IAS22 IAS38)	-	ملغى	-
IAS5	ملغى، حل محله المعيار (IAS1)	-	ملغى	-
IAS6	ملغى، حل محله المعيار (IAS15)	-	ملغى	-
IAS7	قوائم التدفق النقدي	1976	1992	1994
IAS8	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية أو التغيرات في السياسة المحاسبية	1976	2003	2005
IAS9	ملغى، حل محله المعيار	-	ملغى	-
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1978	2003	2005
IAS11	عقود الإنشاء	1979	2000	2005
IAS12	ضرائب الدخل	-	2000	2001
IAS13	ملغى، حل محله المعيار (IAS1)	-	ملغى	-
IAS14	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
IAS15	المعلومات التي تعكس أثار التغير في الأسعار	1977	1989	2005
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1982	2003	2005
IAS17	عقود الإيجار	1982	2003	2005
IAS18	الإيراد	1982	1993	1995
IAS19	تكاليف منافع الموظفين	1983	2004	2004
IAS20	محاسبة منح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983	1994	1994
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983	2003	2005
IAS22	اندماج الأعمال الغي بموجب(IFRS3)	1983	-	-
IAS23	تكاليف الاقتراض	1984	1993	1995
IAS24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	2003	2005
IAS25	ملغى، حل محله المعيار (IAS39 IAS40)	-	ملغى	-
IAS26	المحاسبة والتقارير عن برامج منافع القواعد	1987	1990	1994
IAS27	القوائم المالية والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشاة التابعة	1989	2003	2005
IAS28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الحليفة	1989	2003	2005
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	1989	1990	1994
IAS30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	1989	1994	1998
IAS31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	1990	2003	2005
IAS32	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	1994	2003	2005
IAS33	حصة السهم من الأرباح	1997	2003	2005
IAS34	التقارير المالية المرحلية	1998	1998	1999
IAS35	العمليات المتوقفة استبدل بموجب (IFRS5)	-	-	-
IAS36	انخفاض قيمة الموجودات	1998	2004	2004
IAS37	المخصصات، الالتزامات والموجودات المحتملة	1998	1998	1999
IAS38	الموجودات الغير الملموسة	1978	1999	2004
IAS39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	1980	2005	2005
IAS40	الممتلكات الاستثمارية	1986	2003	2005
PAS41	الزراعة	2000	2003	2003

المصدر: حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 119-120.

الجدول رقم(2-1): معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور
IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	2003
IFRS2	مدفوعات مبنية على أساس أسهم	2004
IFRS3	اندماج منشآت الأعمال	2004
IFRS4	عقود التامين	2004
IFRS5	الأصول الغير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المتوقفة	2004
IFRS6	التنقيب عن وتقيم الموارد الطبيعية	2004
IFRS7	الأدوات المالية: المعلومات الواجب الإفصاح عنها	2005
IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006
مشروع IFRS9	الأدوات المالية التصنيف والقياس	2009

المصدر: طارق عبد العال حماد،**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوقفة معها ج1**، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص: 19.

المطلب الثالث: إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

لاشك أن معايير المحاسبة قد لعبت دورا هاما في تطوير تلك القوائم لأغراض زيادة اكتمال محتوى المعلومات المحاسبية ومستوى جودتها ومنفعتها وذلك من خلال ما يلي:

أولا: تقديم القوائم المالية وفق أسس مختلفة:

1- القوائم المالية القطاعية: أدى التطور في النشاط الاقتصادي إلى المشروعات الكبيرة الحجم التي تقوم بإنتاج العديد من السلع المتنوعة والتي تزاول نشاطها على المستوى المحلي والدولي، مما جعل من المعتذر أمام المستفيدين من التقارير المالية الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم عن طريق القوائم المالية الموحدة التي تتضمن أرقاما اجتماعية عن إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات ...وما إلى ذلك.

وقد ألزمت الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية جميع الشركات المسجلة في السوق بضرورة الإفصاح عن الإيرادات من المبيعات والأرباح المحققة موزعة حسب الإنتاج أو حسب المناطق الجغرافية، كما أوصت أيضا لجنة معايير المحاسبة المالية بضرورة إظهار جميع المعلومات التفصيلية عن مثل هذا النوع من الشركات، وقد حدد المجلس الهدف من الإفصاح عن المعلومات القطاعية في مساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في[1] تقويم أداء الشركة في الماضي والحاضر بشكل أفضل نتيجة لتوفير بيانات تفضيلية عن أنشطتها مما تسهم في تقويم جوانب الربحية والمخاطرة عن أسس أكثر موضوعية، وإعداد المعلومات القطاعية وعرضها في القوائم المالية طبقا لمعايير مهنية يسهل إمكانية مقارنة بيانات القطاعات في الشركات مع البيانات المقابلة لها في مشروعات أخرى، وذلك يزيد في فائدة الإفصاح القطاعي للمعلومات.

[1]-أمين السيد احمد لطفي،**التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، دار الجامعة، الإسكندرية، 2005، ص ص: 172-173.

ولقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر إلى التقارير المالية للقطاعية، والذي أستبدل بمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS8) والذي يهدف إلى الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للشركة، وآثارها المالية والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها[1].

2- القوائم المالية ذات الغرض العام: كما أشرنا سابقا تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم منا لأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث تختلف المعلومات التي يحتاجها المستخدمين من مستخدم لآخر.

ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تلبي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم المالية ذات الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الشركة.

المعيار بعرض الأسس ويغطي معيار المحاسبة الدولي (IAS1) القوائم المالية ذات الغرض العام، ويبدأ العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية.

وكذلك فقد بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة التدفقات النقدية على المؤسسة إعداد قائمة التدفق النقدي وعرضه كإحدى القوائم المالية لكل فترة مالية، إذ تعتبر هذه القائمة من القوائم المالية المكملة للمعلومات المفصح عنها من طرف المؤسسة، حيث تمكن من:

- تقييم السيولة وهي القدرة النسبية على تحويل الموجودات إلى نقدية.
- تقييم القدرة على الوفاء (الملائمة المالية) وهي قدرة المؤسسة في الحصول على النقد، أو على تسديد التزاماتها عند استحقاقها[2].

3- القوائم المالية المرحلية: عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IA34) التقرير المالي المرحلي على انه تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة اقل من السنة المالية الكاملة للمنشاة. وقد ترك المعيار المحاسبي الدولي تحديد عدد مرات تقديم التقارير المالية المرحلية وفقا للقوانين والتشريعات الخاصة بكب دولة.

ويقصد بالتقارير المالية المرحلية أو الدورية أو المؤقتة مجموعة القوائم أو التقارير المالية التي يتم إعدادها عن فترات زمنية تقل عن السنة المالية. وقد تكون تلك الفترة شهرا أو ثلاث شهور(ربع سنوية) أو ستة أشهر(نصف

[1]-أمين السيد احمد لطفي، نفس المرجع السابق، ص: 172.

[2]- زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010، ص: 62.

سنوية)، وعادة يوجد شه تطابق من حيث نوع وشكل القوائم المالية والتقارير المالية السنوية والدورية والاختلاف هو في الفترة الزمنية التي تعطيها كما منها وتوقيت صدورها.

وبالتالي فان القوائم المالية المرحلية كوسيلة للإفصاح عن المعلومات عن فترة معينة يتم إعدادها بصورة وبشكل مناظر للقوائم المالية السنوية ووفقا لنفس المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد ونشر القوائم المالية السنوية وذلك بغرض تحقيق الاتساق بين القوائم المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية.

وقد ظهرت الحاجة إلى إعداد القوائم المالية على فترات زمنية تقل عن سنة مالية تهدف توفير معلومات محاسبية فورية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى فترات متقاربة على مدار السنة لمستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية والمستثمرين ومانحي الائتمان، وذلك حتى يتمكن مستخدمي القوائم المالية من التعرف على مدى تقدم المشروع باستمرار وتقييم أداء إدارة المشروع بصورة مستمرة.

بالإضافة إلى مساعدة المستثمرين على عدم تخفيض درجة عدم التأكد من التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد السهم وبالتالي إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات في اتخذ قرارات الاستثمار والائتمان.

ولاشك أن توفير المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وبصفة دورية على فترات متقاربة أثناء السنة المالية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية خاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية لأغراض اتخذ القرارات يتطلب ضرورة مراجعة تلك المعلومات بواسطة مراجعي حسابات مستقل(مراقب الحسابات) وذلك لزيادة درجة الثقة خاصة بالنسبة للشركات المفيدة ببورصة الأوراق المالية وبالتالي إمكانية اعتماد مستخدمي القوائم المرحلية عليها في اتخذ القرارات المناسبة.[1]

ثانيا: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية: هناك مجموعة من الاعتبارات العامة التي لابد من مراعاتها عند إعداد القوائم المالية وهي كالاتي:

1- العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية:يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي والانجاز المالي(نتيجة الأعمال) والتدفقات النقدية للشركة للقوائم المالية عرض أثر الأحداث بشكل عادل ،حيث يتطلب العرض العادل (Fair Presentation) للقوائم المالية عرض اثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها الشركة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديد هو تعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام The Framework لإعداد القوائم المالية المحددة من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وقد أشار المعيار إلى إعداد القوائم المالية وبما ينجم ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية هذا وبالإضافة إلى توفير الإفصاح سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.

[1]- كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**، الإسكندرية، 2006، ص ص: 307-308.

2- فرض استمرارية المؤسسة: إن إعداد القوائم المالية بموجب معيار المحاسبة الدولية(IAS1)يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة يفيد في عدم قدرتها على الاستمرار لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المنشاة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود أي ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية.

3- أساس الاستحقاق المحاسبي: يتطلب معيار المحاسبة الدولي(IAS1) إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب سواء تم قبضها أو لم يتم،أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

4- الاتساق في العرض: يتوجب على الشركة الاتساق (ثبات) في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية، خلال الفترات المالية المتتالية. ويمكن الخروج عن هذا الاتساق في إحدى الحالتين: أو عند حدوث تغيير في احد معايير المحاسبية الدولية، مما يتطلب ضرورة التغير في عرض أو تصنيف بند معين،كما قد يحدث التغيير في العرض أو التصنيف إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملائمة لمستخدمي القوائم المالية[1].

5- الأهمية النسبية: يكون عنصر ما ذو أهمية نسبية إذا كانت معرفته من طرف مستخدمي القوائم المالية تؤثر في قراراتهم المتخذة، وأهمية عنصر معين هي مسألة نسبية فما يكون مهما بالنسبة لوحدة محاسبية معينة قد لا يكون كذلك بالنسبة لوحدة أخرى، فأهمية عنصر ما لا تقدر بقيمته أو مقدرا هو لكن أيضا بطبيعته، فمثلا دباسة الأوراق وسلة المهملات في المكتب هل يتم تسجيلها في حسابات الأصول كل على حدى ثم إهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي لأنها تستعمل لأكثر من سنة؟ الجواب طبعا لا، لأن هذا يصبح مكلفا بينما تأثيره على النتائج معدوم ولهذا تعتبر هذه العناصر كمصروفات طبقا لهذا المبدأ فيمكن جمعها في بند واحد.

6- التقاص: لقد منع (IAS1) إجراء التقاص (Offsetting) بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح ذلك أحد معايير المحاسبة الدولية، لأن التقاص يؤدي في بعض الحالات إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، فمثلا إجراء المقاصة بين المبيعات ومردودات المبيعات وإظهار رقم صافي المبيعات الصافية، ومردودات المبيعات يمكن الاعتماد عليها لتقدير جودة إنتاج الشركة وكفاءة سياستها التسويقية، وبالتالي فإخفاء مردودات المبيعات ستغير من حد اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.

7- المعلومات المقارنة: يتطلب المعيار(IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية وللفترة السابقة، ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة المحتملة.

[1]-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2014، ص ص: 24-27.

وتوفر قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية لمنشاة معينة بقوائم مالية لمنشاة أخرى، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من ذلك في تقيم أداء المنشاة من فترة لأخرى ومن منشاة لأخرى مما يرشد قراراتهم الاقتصادية المختلفة ويساعدهم في عملية التنبؤ.

8- تكرار إعداد التقارير: يجب على المنشاة عرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما فيها المعلومات المقارنة) سنويا على الأقل، وعندما تغير المنشاة نهاية فترة إعداد التقارير المالية لها وتعرض البيانات المالية لفترة تزيد أو تقل عن سنة، فان على المنشاة الإفصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والسبب وراء استخدام فترة أطول أو اقل من سنة، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في البيانات المالية ليست مقارنة بشكل كامل.[1]

من خلال ماسبق لعبت المعايير المحاسبية الدولية دور بارز في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك كما رأينا أعلاه، من خلال تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة وإيجاد أسس عامة لعرض المعلومات في القوائم المالية.

[1]-محمد أبو نصار، نفس مرجع سابق، ص: 27.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل من خلال التعرف على مفهوم حوكمة الشركات بإطارها النظري والعلمي، نستخلص الاهتمام العالمي بموضوع حوكمة الشركات وذلك من اجل تفادي تكرار حدوث الأزمات والفضائح التي حدثت في مخالف الاقتصاديات العالمية. حيث الحوكمة الشركات أهمية خاصة وهذا لما تحققه من إضفاء الثقة والشفافية والدقة والمصداقية للمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات وما لذلك من فائدة تعود على الشركة والاقتصاد الوطني ككل. بالإضافة إلى التطرق إلى المعلومات المحاسبية وجودتها ومدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية *IAS-IFRS* في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتطويرها، فحسب معايير المحاسبة الدولية من الضروري أن يكون عرض البيانات المالية عادل، وأن يتم الإفصاح بما يحقق كفاية المعلومات وبيان أهميتها وملائمتها لأن ذلك يعتبر في غاية الأهمية لخدمة جميع الفئات المهتمة بالبيانات المالية في اتخاذ قراراتها،كما يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها في قرارات منح الائتمان والاستثمار وغيرها من القرارات.

وتركزت مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من خلال المعايير التي تعمل على تطوير وتحسين وإعداد القوائم المالية مما يسمح بسهولة تفسيرها وفهمها من قبل المستثمرين والأجانب والمحليين.

الفصل الثاني

تمهيد الفصل الثاني:

إن من بين الأهداف المبتغاة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو أن تتولد الثقة في جودة وشفافية المعلومات المحاسبية، وهذه الجودة تبني على مجموعة من المعايير التي يمكن الوصول إليها من خلال أدوات حوكمة الشركات، فهذه الأخيرة تضمن المصداقية والموثوقية للمعلومة المحاسبية بالإضافة إلى توفرها في الوقت المناسب، لما لها اثر مباشر على سوق الأوراق المالية بصفة خاصة.

وبالتالي الحوكمة الجيدة هي نقطة بداية لأي مناقشة حول المعلومات المحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات. وهذا من خلال استخدام آليات حوكمة الشركات والتي من أهمها المراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة ومجلس الإدارة بالإضافة لآليات أخرى تضبط تسيير وقيادة المؤسسات.

وبناء على ما سبق يمكن تقسيم الفصل إلى مجموعة المباحث التالية:

المبحث الأول: حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية،

المبحث الثاني: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،

المبحث الثالث: حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية

المبحث الأول: حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية

كما تطرقنا في الفصل الأول على انه من بين الأسباب الرئيسية لحوكمة الشركات هي نظرية الوكالة وما نتج عنها من مشاكل محاسبية سواء في الاختيار بين الطرق أو البدائل المحاسبية والإفصاح المحاسبي وتعيين مراقب الحسابات، ولهذا سوف نشرح علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة، وحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية، وكذلك حوكمة الشركات والقوائم المالية.

المطلب الأول: حوكمة الشركات والمحاسبة

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى حوكمة الشركات وعلاقتها بالمحاسبة والبعد المحاسبي لها:

أولا: حوكمة الشركات وعلاقتها المحاسبة

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثر بمبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة ويتضح هذا جليا في مايلي:[1]

-ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دور ابارز في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف بشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات مبادئ المحاسبة.

- يرى المحاسبون إن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية الإدارية للشركة، وهذا تأكيد على إن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الأخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو احد واهم مبادئ الحوكمة فان إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب إن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

- إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثر في طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة.

[1] جاحدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية(واقع، رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010، ص: 6.

– يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

ثانيا: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات أبعاد محاسبية، ونذكر منها مايلي:

1– المسائلة والرقابة المحاسبية:

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992 في العنصر الثاني منه، بان يقوم المساهمون بمسائلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسالة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك.

كما إن تقرير منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

يضاف إلى ذلك إن المعايير التي وضعتها نيويورك للأوراق المالية سنة 2003 والخاصة بحوكمة الشركات، اشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في القرارات الأساسية للشركة، في ضوء ذلك يمكن القول بان المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان:

– المساءلة والرقابة الراسية من المستويات الإدارة الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى،

– المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.[1]

2– الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:

من اجل إعادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى كافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة، فكانت الحجة إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة لما لها من دور في تطبيق حوكمة الشركات، فتطوير معايير المحاسبة بشكل مستمر يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية، كما انه يجب إن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

[1] غانم هاجر، بوقرة رابح، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة بالملتقى الوطني حول الحوكمة المفهوم والأهمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص ص: 5-7.

3- دور المراجعة الداخلية:

إن للحوكمة والمراجعة الداخلية نفس الأهداف السيطرة على المخاطر، وتحقيق أهداف المؤسسة، وحماية مصالح المساهمين إلا إن دور الحوكمة يتمثل في وضع القيم الأخلاقية الأساسية وتقوم الإدارة بنشر مبادئ الحوكمة وإجراءاتها، بينما تساهم المراجعة الداخلية في تحسين عملية الحوكمة حيث تعمل على نشر القيم الأخلاقية وتقييم مدى الالتزام بهذه القيم وكذا فعالية أداء إدارة المؤسسة[1].

4- دور المراجع الخارجي:

نتيجة لمل يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم باعداه ومرفق بالقوائم المالية، فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما انه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلفي في الوحدات الاقتصادية[2].

5- دور لجان المراجعة:

إن الاهتمام بحوكمة الشركات هو الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بلجان المراجعة وركزت إصلاحات الحوكمة على ادوار ومسؤوليات جميع المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية للشركات من مراجعين داخلين ومجلس الادراة ولجان المراجعة، وقد إشارات معظم الدراسات حول حوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجان المراجعة داخل كل مؤسسة، حيث وجودها مثل احد عوامل تقييم مستويات الحوكمة بالشركات، كما تهدف إلى زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها للمساهمين ومساندة الإدارة العليا للقيام بكفاءة، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي[3].

---

[1]عبد الوهاب ناصر علي، **موسوعة المراجعة الداخلية الحديثة ج3**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص ص: 207-208.

[2]محمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الخامسة والعشرون، العدد الأول، جامعة الزقاق منها، 2005 ، ص ص: 10-11.

[3]عبد الوهاب ناصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

6- تحقيق الإفصاح والشفافية:

يمثل الإفصاح الجيد كالشفافية في عرض المعلومات المالية كغير المالية احد مبادئ كالأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يحمل أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية وخاصة كأنها من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان احد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة[1].

7-إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض المؤسسات سياسة إدارة لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤ بها، أو تجنب التنبؤ بها، أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فان عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك.[2]

وبذلك يمكن القول إن دور حوكمة الشركات في الحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

8-تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:

من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدراتها التنافسية بالأسواق مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، وخاصة إن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين أساسين هما[3]:

- الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها،

- الأداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالوحدة الاقتصادية ككل.

---

[1]-عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن ديسمبر 2017، ص: 118.

[2]-غانم هاجر، بوقرة رابح، مرجع سبق ذكره، ص: 7.

[3]-محمد إبراهيم خليل احمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12-14.

في ضوء طبيعة الأبعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة الشركات وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية يستطيع الباحث الإشارة إلى النقاط التالية:[1]

* بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق حوكمة في الشركات.

* إن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي وهي:

– مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة احدهما: الرقابة القبلية والأخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.

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

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

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

[1]- بوقرة رابح، غانم هاجر، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

المطلب الثاني: حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية

تعد المعلومة المحاسبية من أهم ركائز حوكمة الشركات من خلال الاعتماد على هذه المعلومات في ممارسة الرقابة على مختلف الجوانب المالية لأداء الشركة، وزيادة الثقة فيها وتحقيق العدالة ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل بين الأطراف المختلفة في الشركة.

أولا: حوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية:

1- المعلومات المحاسبية والعلاقات التعاقدية[1]:

يتم قيادة المؤسسات بواسطة المسيرون حيث يتحكمون في المعلومات المحاسبية والمالية من حيث طبيعتها وكيفية إعدادها، هذا وبالإضافة للمناصب التي يشغلها المسيرون قد تؤدي بالمسيرين ليس في اتجاه يخدم مالكي الشركة (المساهمين) فحسب، بل قد يؤدي إلى تحويل بعضا من دخل هذه الشركات التي يشرفون على تسييرها لحسابهم وفق استراتيجيات تخدم هذا الغرض، ولم يتوقف الخلل في العلاقات التعاقدية على المسيرين والمساهمين، بل تعده ليشمل مجموع الشركاء (Partenaires/Stakehoders) المهتمة بأعمال المؤسسة وهذا حسب مفهوم الخيارات التسييرية الذي ادخله (Charteaux-1996) والذي حدد من خلاله منطقة لنفوذ وسلطة المسيرين، لاتخضع لآية مراقبة من قبل الشركاء وهو الأمر الذي لايتعارض مع رغبة المسيرين ويمنعهم من توسيع مجال الحرية الذي يحققون من خلاله أهدافهم الخاصة التي تتعارض حتما مع أهداف مالكي الشركات، وعليه يمكن تمثيل المؤسسة على أنها الوحدة الاقتصادية التي تؤدي دور مركز المتعاقدين وتأخذ شكل تقاطع عقود يشغل مركزه من قبل المسيرين، وبالتالي فان الحديث يبدأ عن أهمية تدنية تكاليف الوكالة التي تمثل النقصان الذي يشغل مركزه من قبل المسيرين، وبالتالي فان الحديث يبدأ عن أهمية تدنية تكاليف الوكالة التي تمثل النقصان في قيمة المؤسسة الناتج عن تناظر المصالح بين مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية (مسيرين، مساهمين، مقرضين، عمال،...).

واستنادا للنظرية المالية الحديثة، يمكن اعتبار المحاسبة على أنها أداة لتسيير العلاقات التعاقدية بين مختلف الأطراف المعنية بتمويل أو تسيير الشركة، ومن هذا المنظور لايتوقف دور المحاسبة على إعطاء الصورة العادلة للمركز المالي للمؤسسة ونتائجها المالية فحسب، بل تتعداها لمونها ميكانيزم لحل تكاليف الوكالة المترتبة عن تضارب المصالح بين (مساهم، مسير، مقرض).

[1]-العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص: 118.

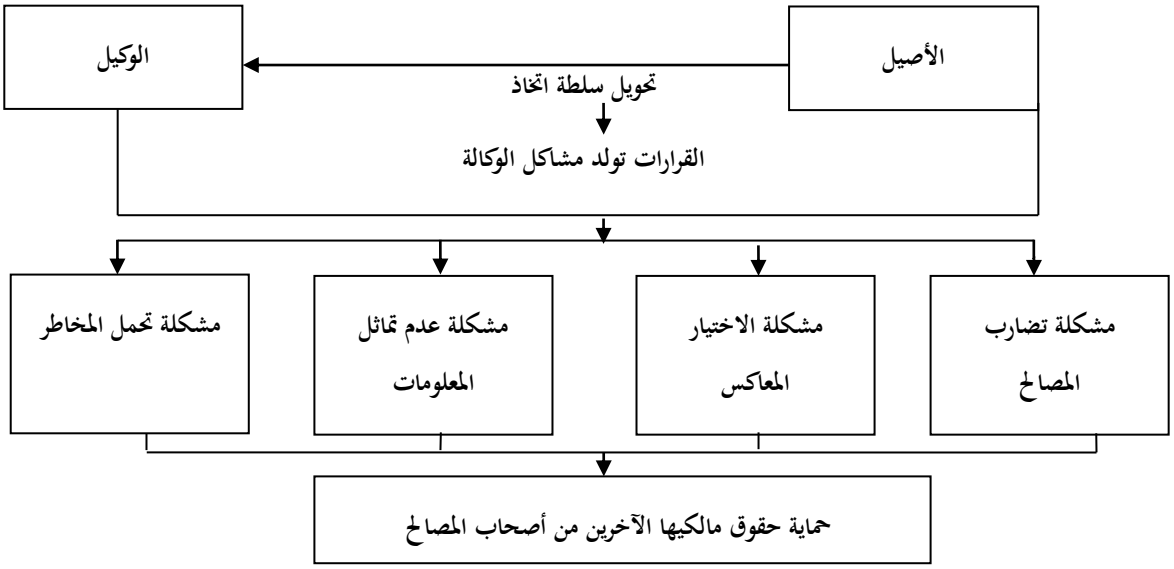
2- الحوكمة ودورها تخفيض تضارب المصالح

2-1- نظرية الوكالة والعلاقات المسببة لتضارب المصالح:

توضح نظرية الوكالة العلاقات التعاقدية التي تعد السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة، والتي تكون بين المسيرين والمساهمين وكذلك أيضا بين المساهمين والمسيرين والمقرضين، إضافة إلى جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية والمالية، وقد تكون علاقات خارجية تربط المؤسسة مع الجمهور والمنافسة والدولة أو داخلية متعلقة أساسا بثقافة المؤسسة وهياكلها المكلفة بالتسيير والمراقبة.[1]

وتنشأ عن هذه العلاقات العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة والشكل التي يوضح المشاكل التي تتولد نتيجة العلاقات التعاقدية والتي من بينها تضارب المصالح:

الشكل رقم(1-2): مشاكل الوكالة



المصدر: العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص 119.

يتضح من الشكل السابق إن مشاكل الوكالة تبدو واضحة، إذ من خلال علاقة الوكيل مع الأصيل سوف تنشا علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشا مشاكل عديدة من بينها:

[1]-العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

– إن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف الوكيل دون تحقيق مصالح الأصيل.

–عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل إن يتابع تصرفات الوكيل، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.

وسوف نوضح فيما يأتي تضارب المصالح بين الأطراف الفعالة والمهتمة بالمؤسسة وهذا كما يلي[1]:

* **تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين:** كما أوضحنا سابقا ونتيجة للعلاقات التعاقدية بين المساهمين والمسيرين تنشا عدة مشاكل من بينها تضارب المصالح ويعود ذلك إلى اختلاف وتباين المصالح، فالمسيرون باعتبارهم الطرف الأكثر ارتباط بالمؤسسة والإحاطة بأعمالها يحرصون من رفع أدائها وبالتالي يكونون أكثر حساسية لتغيير النتائج على اعتبار ارتباط استثمارهم المعنوي (رأس مال بشري) بهذا الأداء، الأمر الذي يقودهم إلى الاختيار المشاريع الأقل مخاطرة والأكثر مردودية، والعكس بالنسبة للمساهمين الراغبين في تعظيم قيمة المؤسسة وزيادة أموالهم الخاصة وخوفا على مصالحهم يتحملون تكاليف إضافية لمراقبة ومتابعة حركة المسيرين (تكاليف الوكالة) والتي يتوقف حجمها على:

–حجم المؤسسة وتوزيع الأسهم بين المساهمين: فكلما زاد عدد المساهمين كلما زادت التكاليف التي يتحملها المساهمون لمراقبة المسيرين، والعكس في قلة المساهمين يعني إمكانية الحصول على المعلومات بشكل يسير وبالتالي تقليل التكاليف.

–طبيعة المساهمين: ففي حالة المساهم يتمثل في الدولة أو مستثمرين دوليين، والذين يفرضون عادة شكل ونوعية المعلومات المحاسبية والمالية التي على المؤسسة تقديمها، الأمر الذي يحتم على المسيرين مسايرة هذا الاتجاه استجابة لوزن هذه الفئات وتأثيرها في مصداقية المؤسسة على الصعيد الوطني والدولي.

* **تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين والمقرضين:** للمديونية أهمية كبيرة في خصر التضارب الناشئ عن علاقة الوكالة، وتؤدي ظهور علاقة سلطة خاصة بين المؤسسة من خلال (المساهمين، المسيرين والمقرضين)، انطلاقا من التباين الناشئ عن مصادر التمويل حيث:

– يقدم المساهمون تمويلا دائم للمؤسسة، يكافئ بحصص الأرباح يحصلون عليها إذا تحققت نتائج ايجابية، كما يمنحهم هذا التمويل حق الاطلاع على تسيير المؤسسة،

[1] العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 120-121.

– بينما يقدم المقرضون تمويلا قد يكون طويل المدى بحيث يكافأ بفوائد، ولا يحصل المقرضون بموجبه على حق الاطلاع على تسيير المؤسسة،

وبما أن التمويل عن طريق الرفع من رأس المال بواسطة الاكتتاب يرافقه عادة ارتفاع في تكاليف الوكالة، فان المسيرين عادة ما يلجئون إلى تفضيل الإقراض لعدة أسباب منها:

– حرصهم على تعظيم أرباح المؤسسة لتجنب مخاطرة الإفلاس، وبالتالي تضييع فرص عملهم، وبالنتيجة ترتفع قيمة المؤسسة وتنخفض تكاليف الوكالة،

– تفضيل المساهمين الذين تنحصر مسؤوليتهم في حدود مساهمتهم للمشاريع أكثر مخاطرة لأنها في نظرهم أكثر مردودية، على عكس المقرضين الذين لاترتبط عائداتهم بالأداء الاقتصادي للمؤسسة، فإنهم يفضلون المشاريع الأقل مخاطرة،

– إمكانية تحويل المسيرين للثروة من المقرضين إلى المساهمين، من خلال توزيعات الأرباح ممولة أساسا من تخفيض أداء ونفقات الاستثمار.

ونظرا للأسباب السابقة فان المقرضين يحرصون عادة على العمل من اجل الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية الكفيلة بتمكينهم من متابعة القدرة على التسديد التي تتمتع بها المؤسسة، لذلك فإنهم يمارسون ضغوط ليقام المؤسسة بتحسين نوعية المعلومات المحاسبية والمالية، وذلك عن طريق مراقبة سلوك المسيرين بواسطة عقود موثقة تسمح لهم بمتابعة ومراقبة القرارات التسييرية في مجال الإنتاج، الاستثمار والتمويل.

2-2- أهمية الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

كما تطرقنا في الفصل الأول ونظرا 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 المؤسسة وتجنب تضارب المصالح كأحد مبادئ الأساسية للحوكمة، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، إذ وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تجنب تضارب المصالح ضمن مبادئها إذ اشارت إلى[1]:

[1]-بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، **حوكم الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظريو الوكالة**، مداخلة بالملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، بليدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص21.

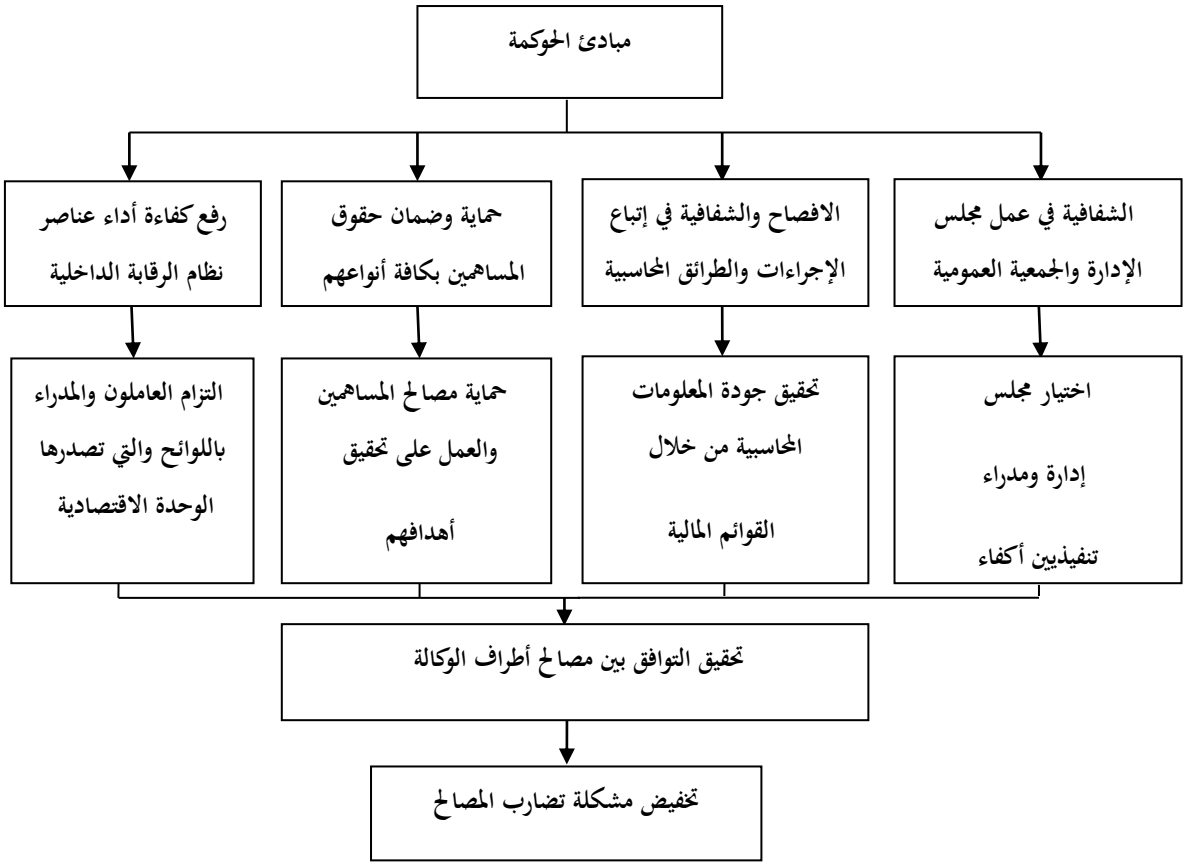
2-2-1- ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشاورة عن طريق المحللين ولسماسرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرهما والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيد عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الأضرار بالنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشاورة.

2-2-2-فضلا عن طلب مراجعين مستقلين كفاء، وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب، فان عداد من الدول قد اتخذت خطوات لضمان نزاهة هذه المهن ونواحي النشاط التي تستعمل كموصل للتحليل والنصائح إلى السوق، وهذه الوسائط إذا ما كانت تتعامل بحرية بعيد عن التناقضات مع النزاهة فإنها يمكن إن تلعب دورا هاما في توفير حوافز للشركات ومجالس إدارتها لإتباع ممارسات جيدة للشركة.

2-2-3- ومع ذلك، فقد ثار القلق بشان ما ظهر من دلائل على إن تضارب المصالح غالبا ما ينشا 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 بعدا شديد الصلة بين الافصاح والشفافية التي تستهدف المعايير المهنية محللي سوق الأوراق المالية ووكالات التصنيف العالمية وبنوك الاستثمارات وغيرها.

2-2-4- تشير التجارب في نواحي أخرى إلى إن الحل الأفضل هو طلب الافصاح التام عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية التي تختارها الشركة للتعامل معه، إما ماهو مهم هو الافصاح عن الكيفية التي تضع فيها الشركة هيكل الحوافز للعاملين بها حتى تلغي احتمالات التضارب في المصالح. والشكل التالي يوضح دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

الشكل رقم(2-2): دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر:بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، نفس المرجع السابق، ص22.

ثانيا: علاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومات المحاسبية:

إن تطبيق الحوكمة الجيدة من نقطة البداية لأي مناقشة حول المعلومات المحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ماهي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات، لذ لابد من وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى مبدأ الافصاح والشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفر معلومات تتميز بالجودة[1].

فالتطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على أن جودة المعلومات المحاسبية احد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية المعلومات المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، بالتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية، وان تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، فتطبيق مبدأ الافصاح في الحوكمة تحقق

[1]-عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017-2018، ص: 101.

الشفافية ويجب أن يتفق هذا الافصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية، كذلك فان الأثر المباشر من تطبيق الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات، باعتبار هذه المعلومات هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلا من دورها عن عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلا أيضا.

وبالتالي فان العلاقة بين الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية هي علاقة وثيقة وترابطية حيث تعتبران وجهان لعملة واحدة كل منها يتأثر به، فمن جهة تعد مبادئ حوكمة الشركات كضوابط لتحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ومن جهة أخرى فان القرارات المتخذة وفق آليات حوكمة الشركات تقوم على المعلومات المحاسبية.[1]

المطلب الثالث: حوكمة الشركات والقوائم المالية

سنتناول في هذا المطلب علاقة حوكمة الشركات بالقوائم والتقارير المالية:[2]

أولا: حوكمة الشركات وعلاقتها بالقوائم المالية:

تتضح العلاقة بين حوكمة الشركات والقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي تم تناولها في الفصل الأول، لما في ذلك 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 تعتبر 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.

ثانيا: حوكمة الشركات وعلاقتها بالتقارير المالية:

يرتكز مفهوم حوكمة الشركات على قيم الشفافية، المساءلة ،المسؤولية والأنصاف وتعرف حوكمة الشركات عادة على أنها التعامل مع المشاكل الناشئة عن الفصل بين الملكية والسيطرة، وبمعنى أوسع، حوكمة الشركات التي

[1]-فلة حمدي، نجلاء نوبلي، مداخلة بعنوان **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالية والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012 بدون صفحة.

[2]-العابدي دلال، نفس المرجع السابق، ص ص: 124-125.

تضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات الخاصة بالفئات المؤثرة والمتأثرة بعمل الشركة وأصحاب المصالح وحاملي الأسهم، والتأكد من أن حقوقهم خاضعة للحماية ومطبقة عمليا على ارض الواقع حيث يحتاج نظام حوكمة المؤسسات إلى مستوى جيد من الافصاح والشفافية في عرض كل المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها المستفيدون من التقارير والقوائم المالية.

وهذا يرجع لأهمية التقارير المالية ودور الافصاح فيها، فالتقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط فالقوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وبذلك تعود وظيفة الافصاح المحاسبي احد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية.

إذ يعتمد الكثيرون على اتخذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المتقدمة من خلال التقارير المالية ويستخدم معلومات التقارير المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحليين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية.

المبحث الثاني: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

إن من بين الأسباب الهامة لحدوث انهيار من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية، ونقص الافصاح وعدم إظهار المعلومات المحاسبية الحقيقة مما افقدها الثقة والمصداقية وبالتالي فقدانها لجودتها، ونظرا لعلاقة الحوكمة بالمحاسبة، حيث أن لمبادئ وإجراءات الحوكمة دور كبير في تطوير مهنة المراجعة والمحاسبة، لهذا سعى الباحثون إلى تطبيق قواعد الحوكمة بتوظيف عدة آليات تساهم في تعزيز الثقة للمعلومات المحاسبية وتحقيق جودتها، وسوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى آليات حوكمة الشركات, ودور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات

تعني آليات حوكمة الشركات، الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي بين الإدارة وحملة الأسهم عموما وبين الأقلية والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم، حيث أشار التراث الأدبي لحوكمة الشركات إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق حوكمة الشركات بشكل يتلاءم ظروف المؤسسات وبيئة عملها، وكذلك نظام الحوكمة المطبق داخل البلد، ويمكن القول أن هناك شبه إجماع بين الباحثين في مجال حوكمة الشركات على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين داخلية وخارجية.

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن تصنيف هذه الآليات إلى:

1- المراجعة الداخلية: تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركة المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري.

الهدف منه هو إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة.

وتعرف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقيمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من اجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من المراقبة هدفه فحص وتقييم

فعالية ووسائل المراقبة الأخرى وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية[1].

2- مجلس الإدارة:

هو الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة، وهو مكلف بتمثيل المساهمين ويكفل للمستثمرين بأن رأس مال المستثمر يتم استخدامه بارشد الأساليب من قبل مديري المؤسسة، وبذلك يباشر المجلس وظيفة هامة من وظائف حوكمة الشركات لان المجلس جزاء لايتجزأ من الهيكل التنظيمي حيث يتربع على قيمة التدرج الهرمي للمؤسسة ويمكن اعتباره الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.[2]

كما يعتبر المجلس مسؤولا أمام المساهمين، وكوكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة، كما انه مسؤول مسؤولية جنائية، عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

ولكي يتمكن المجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين والميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحمل مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقرير مفصل للمجلس، بالتالي فالمجلس هو صاحب القرار النهائي، ويتحمل المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة، ومن أكثر اللجان شيوعا مايلي[3]:

2-1- لجنة المراجعة: تقوم بوظيفة إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ومنه فهي كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

2-2- لجنة المكافآت: تقوم بتوجيه النصح بخصوص مستويات المكافآت المناسبة للمديرين التنفيذيين وترتكز وظائفها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

2-3- لجنة التعيينات: يجب تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة.

---

[1]-رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص: 31.

[2]-العابدي دلال، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

[3]-محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص ص: 131-132.

3- لجنة المراجعة:

تعتبر لجنة المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا واستراليا وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المنهية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به مراقبة عمليات التقرير المالي الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية المراجعة.[1]

تعرف لجنة المراجعة على أنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من مديرين مستقلين غير تنفيذيين ذوي كفاءة وخبرة مالية، لا يقل عددها في الغالب عن ثلاثة أعضاء تساعد مجلس الإدارة على تنفيذ مهامه الإشرافية والرقابية فهي الدقيق الداخلي والخارجي ومراجعة القوائم المالية، والتاكن من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالمؤسسة ومدى تحقيق مبادئ المؤسسات ومتابعة الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات الحوكمة، كما تعتبر أداة رقابة للمساهمين في مراقبة الإدارة المسيرة للمؤسسة.[2]

وبناءا على ماسبق هناك العديد من الأسباب التي تقوم على وجوب إنشاء وتفعيل لجنة المراجعة:

- حماية الحقوق والقضاء على المصالح الشخصية وإظهار تقارير مالية ذات كفاءة وجودة عالية،

- الحاجة إلى نشر التقارير المالية بصفة دورية،

- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وزيادة عددهم يحتاجون إلى وجود التقارير والقوائم المالية تتطلب خبرة ودقة ومجهود كبير،

- حماية مصالح حملة الأسهم من خلال قيام اللجان بكشف أي أخطاء أو غش يضر حملة الأسهم.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالقرابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولودة لضغط هائل من اجل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومن بين هذه الآليات نجد:

---

[1]-مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرفية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلة 42، يوليو 2009، ص: 19.

[2]-عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في تدعيم وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، العدد السابع، جوان 2017، ص: 244.

1- المراجعة الخارجية:

وهي التي تتم بواسطة جهة خارجية مستقلة تماما عن المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا لإبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإضفاء المصداقية حتى تنال قبول مستعمليها وتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

ويمكن تعرفها على أنها عبارة عن وظيفة مستقلة للمؤسسة تتمثل مهمتها في التحقق من دقة الحسابات ونتائج التقارير المالية وبشكل أكثر تحديدا إذا أخذنا تعريف محافظي الحسابات التصديق على الانتظام والإخلاص والعدالة لعرض الحسابات والقوائم المالية.

وهناك عدة أسباب تجعل من البيانات والمعلومات المحاسبية المدققة ذات أهمية وهي:[2]

- تعارض المصالح، إذ أن هناك تضارب المصالح بين معدي المعلومات المحاسبية والمستفيدون منها، مثلا بين المالكين وإدارة المؤسسة.

-تمثل البيانات والمعلومات المحاسبية المنشورة المصدر الوحيد للجمهور من اجل اتخاذ القرارات الاستثمارية أو إعطاء قروض، لهذا ينظرون إلى رأي المراجع الخارجي فيما إذا كانت تلك البيانات والمعلومات قد أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما،

-عدم قدرة المستفيدون من الاطلاع على سجلات المؤسسة.

وللمراجع الخارجي علاقات مع عدة جهات وتتمثل فيما يلي:[3]

* الإدارة: وهي المسؤولة عن التخطيطي والرقابة على الأنشطة الاقتصادية، لهذا لابد أن يكون المراجع لديه حذر مهني، فعليه ربط المعلومات مع القرائن والأدلة وتقييمها بشكل موضوعي.

* مجلس الإدارة ولجنة المراجعة: من المعروف أن مجلس الإدارة مسؤول عن وضع سياسات المؤسسة ولصالح المساهمين، فإذا كل أعضاء مجلس الإدارة اغلبهم من الإداريين، فالعلاقة ستكون كما ذكرناها مع الإدارة أعلاه. إما إذا كان مجلس

[1]-صديقي مسعود، احمد نقاز، **المراجعة الداخلية**، مطبعة المزوار، الوادي، 2010، ص: 39.

[2]-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص ص: 27-28.

[3]-هادي التميمي، نفس المرجع السابق، ص ص: 28-30.

الإدارة يتكون من أعضاء خارجيين أو غير تنفيذيين أو ما يسمى بلجنة المراجعة فان العلاقة ستختلف، ولجنة المراجعة تتكون من أعضاء خارجيين غير تنفيذيين وهم واسطة بين المراجع الخارجي والراجع الداخلي للمؤسسة والإدارة، وهذه العلاقة تساند استقلالية المراجع الداخلة والخارجي وهذا من خلال:

- اقتراح تعيين المراجع الخارجي على الهيئة العامة للمساهمين،

- مناقشة برنامج المراجعة مع المراجع الخارجي،

- استلام المراسلات من المراجع الخارجي ومناقشته حول الأمور أو الصعوبات التي يواجهها مع الإدارة،

- مناقشة البيانات المالية للمراجع،

- يعين مدير المراجعة الداخلية، ويحدد راتبه وكذلك عزله.

* المراجعة الداخلية: عادة المراجع الخارجي لديه علاقة طيبة مع المراجعة الداخلية، ويوفر له مساعدة لإنجاز مراجعة البيانات المالية، وكذلك إدارة المؤسسة ربما تطلب من المراجع الخارجي دراسة وتقييم المراجعة الداخلية كعملية مفصلة عن تدقيق البيانات المالية، وعمل المراجعة الداخلية لايمكن أن تكون بديلا عن المراجعة الخارجية ولكنه مكمل له.

*المساهمون: المراجع الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة، وعلى المراجع الخارجي التحقق فيما إذا كانت الإدارة كفؤ في إدارة أموالهم.

المطلب الثاني: دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

نتناول في هذا المطلب دور الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات، وهذا كما يلي:

أولا: دور آليات الداخلية حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

تلعب الآليات الداخلية للحوكمة دورا مهما في المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، بداية من المراجعة الداخلية ولجان المراجعة وكذا مجلس الإدارة.

1- دور آليات المراجعة الداخلية:

اقتصرت المراجعة الداخلية في باد الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتسجيل الأخطاء إن وجدت، لكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق عملها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمدادا الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت

المراجعة الداخلية أداة تبادل المعلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطوير أصبح برنامج المراجعة الداخلية يتضمن تقويم نواحي النشاط الأخرى[1]. وبالتالي المراجعة الداخلية تشمل على عدة وظائف أهمها أدارة المخاطر وكذا تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية.

1-1- دور المراجعة الداخلية في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية:

للمراجعة الداخلية دور في المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعاليته وبالحث على تحسينه المستمر، وبالتالي يكمن دور التدقيق الداخلي في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال كونه احد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث:[2]

- يبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في المنشاة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة، إذ يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع ويعني التقييم والتأكد من أن كل جزء من نشاط المنشاة موضوع الرقابة،

- مراجعة العمليات تشمل وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم،

- مراجعة الأداء يعني هل الأداء كفئ وفعال،

- مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات،

- مراجعة الرقابة المالية والتي من خلالها تحقيق ثلاثة أهداف تتمثل في:

*حماية الأصول المالية للمشروعات،

*توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية،

*دقة البيانات المحاسبية والإحصائية،

*مراجعة إدارية أي مراجعة أداء الإدارة باعتباره العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية.

[1]-محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 207.

[2]-زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص ص: 87-88.

2-1- دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها: عبارة عن تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل واقل التكليف وذلك عن طريق، اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه، ويحدد وسائل مواجهته ثم اختيار انسب وسيلة للمواجهة.[1]

ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالمراجعة الداخلية تعتري احد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من اجل تقوية أنظمة إدارة المخاطر حيث أصبح احد الأنشطة التي يستعان بها من طرف المؤسسات من اجل تحسين وتقوية الكيفية التي تدير بها مخاطرها. ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في التعرف

على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك على الشكل التالي:[2]

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات محددة،

- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر،

- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة،

- تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعة في سبيل التحكم بالمخاطر التي يتم التعرف عليها والتأكد من صحة قياس هذه المخاطر،

- تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ ومعالجتها وإجراءات التصحيح المتخذة،

- رفع التقارير إلى مجلس الإدارة لتقيين كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وتقييم كافة الأنشطة والعاملين فيها ونقاط الضعف التي تعتريها، وأية انحرافات والسياسات والإجراءات الموضوعية على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل وكلما دعت الحاجة.

---

[1]-محمد إبراهيم نور، **إدارة المخاطر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 26.

[2]-زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

2- دور لجنة الراجعة:

إن لجان المراجعة هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ويأتي دورها الرئيسي في التحقيق من كفاية التنفيذ وبفعالية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شانها تفعيل نظام الحوكمة وتطويرها بما يحقق أهداف الشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح بكفاءة عالية:[1]

2-1- فحص نظام الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي سمة من سمات المؤسسة، حيث تحدد وتنفذ تحت مسؤوليتها، وهي تشمل مجموعة من الوسائل، والسلوكيات والإجراءات التي تتناسب مع خصوصيات كل مؤسسة، فتساهم في السيطرة على أنشطتها، وفعالية عمليتها والاستخدام الكفء للموارد، وتمكينها من أن تأخذ في الحسبان المخاطر، كما تهدف إلى الامتثال للقوانين وحسن سير عمليات المؤسسة، وحماية أصولها وموثوقية المعلومات المالية، حيث تتوقف فعالية وموثوقية لكل المعلومات على مدى تمثيلها لعناصر القوائم المالية بصورة تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة، لذا ينبغي التركيز على نظام الرقابة الداخلية وتطويره، من خلال التقييم الدوري له من قبل المراجعين الداخلين واكتشاف مواطن الضعف والقوة فيه، وبالتالي فحص مواطن الضعف ليكتشف الاختلافات الناجمة عن المعالجة، أو المرتكبة من قبل المستخدمين في المؤسسة، فيقرر عليها ليكون راية مغري للواقع الفعلي للمؤسسة، لهذا جاءت لجنة المراجعة للقيام بتقييم مدى قوة وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتتمكن من تأهيله والقضاء على هذه الاختلافات، ويؤدي إلى الصورة الصادقة للمعلومات المالية.

2-2- تدعيم استقلالية المراجعين الخارجين: وهذا من خلال:

- المساهمة في انتقاء المراجعين الخارجين: حيث يقتضي تعيين المراجع الخارجي ضمان حقوق المساهمين باعتباره وكيلا عنهم لمزاولة الفحص والتحقيق والمصادقة على القوائم المالية، فتعيين المراجع الخارجي يرجع إلى:

*الخبرة المكتسبة والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفرق عمله والإتعاب المتوقعة،

*سمعة مكتب المراجعة الخارجية ومستوى تبني الأساليب الحديثة في الفحص من قبله،

*برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة مماثلتها لمستويات الأداء.

- الموافقة على الخدمات الاستشارية: حيث تقوم لجنة المراجعة في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها ولا يضر باستقلالية المراجع الخارجي.

[1]-عبد البسيط مداح، نفس المرجع السابق، ص: 107.

– فحص جوانب الاختلاف بين المراجع الخارجي والإدارة: وهذا من خلال اعتماد لجنة المراجعة على التقريب من وجهات النظر عند تحديد الاختلاف، دون المساس باستقلالية المراجع الخارجي من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول القضية محل الخلاف، كما تعمل لجنة المراجعة على حل الخلافات التي قد تنشا بين المراجع وإدارة المؤسسة بسبب تطبيق سياسات محاسبية تختلف عن السياسات التي طبقت في الفترات المالية السابقة.

2-3- العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعين الخارجين:

إن البحث عن إطار متكامل يضمن بث الثقة في المعلومات المالية المقدمة يتوقف على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية وعلى درجة الانسجام والتوافق مع لجنة المراجعة، فكلما اهتمت هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية كلما وفرت آلية رقابية للإدارة على العمليات التشغيلية وخلصت بذلك إلى معلومات تعكس الواقع الفعلي للعناصر المقرر عليها، ليتمكن في النهاية متخذ القرارات الإدارية في تحسين وضعية مسار العمليات المختلفة في المؤسسة، من اجل تحقيق ذلك ينبغي توافر الأتي:

– فحص برنامج المراجعة الداخلية والموافقة عليه،

– توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في المؤسسة،

– تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي،

– تدعيم استقلالية المراجع الداخلي،

– التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية.

2-4- فحص التقارير المالية:

يجب على لجنة المراجعة أن تفحص القوائم المالية السنوية، والمعلومات الفترية بحيث تتضمن مايلي:[1]

– فحص السياسات والممارسات المحاسبية بهدف التأكد من مسايرتها لتطور المعايير المهنية،

– تقييم القدرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية مثل المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة لدعاوي قضائية مرفوعة على المؤسسة،

– التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط،

[1]-زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

– فحص جميع التسويات الهامة التي يقترحها المراجع الخارجي وتحديدي أسبابها وأثرها على القوائم المال،

– فحص المعلومات الواردة بالتقرير السنوي للإدارة ومجلس الإدارة عن عمليات المؤسسة، والتأكد من أنها تتفق مع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية،

– التأكد من مدى كفاية وملائمة الافصاح في القوائم المالية.

3– دور مجلس الإدارة:

باعتبار المؤسسة كيان مركزي رابط للعقود بين مجموعة من الأطراف، وفي ظل البعد التعاقدي فان مجلس الإدارة يعتبر كآلية يسهم في تخفيض خسائر القيمة الناتجة عن تكاليف الوكالة، حيث تقاس فعالية مجلس الإدارة من خلال قدرته على تخفيض هذه التكاليف التي يتحملها المساهمين، وهذا بهدف حماية مصالح المساهمين وهو الهدف الذي يسعى نظام الحوكمة إلى تحقيقه.[1]

ثانيا: دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

يعد المراجع الخارجي احد أهم الآليات الخارجية للحوكمة والتي تلعب دورا مهما في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، باعتبار المراجع الخارجي هو الذي يوقع على صحة القوائم المالية المعدة من طرف الشركات وخلوها من الأخطاء والتحريفات ونتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده والمرفق بالقوائم المالية، فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدات الاقتصادية، كما انه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية[2]ويمكن توضيح دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية كما يلي:[3]

1– دور المراجعة الخارجية في التقليل من حدة الصراع بين حملة الأسهم والمسيرين: تبني العقود التي تنشا بين مختلف الأطراف على أساس مخرجات النظام المحاسبي، لذا سنقوم بتسليط الضوء على جانب منها والمتعلق بالحوافز

[1]-زلاسي رياض، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

[2]- هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية (واقع ورهنات وافاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر، 2010، ص: 19.

[3]-عبد الباسط مداح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 108-109.

التي يحصل عليها المسيرين نتيجة إدارتهم لشؤون الشركة، إذ نحصى هنا نوعين من الحوافز، نقدية يتم احتسابها على أساس نسبة مئوية من صافي الربح، وعلى هذا الأساس تقوم الإدارة باختيار بدائل للسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الربح بدلا من اختيار تلك البدائل التي تحقق أفضل مقابلة بين النفقات والإيرادات، فتعمل الإدارة في هذا الشأن بتغير الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات والمخزونات للوصول في النهاية إلى هدف تعظيم الربح، على حساب التلاعب في المبادئ المحاسبية، إما النوع الثاني من الحوافز فهو الذي يرتبط بالقيمة السوقية، وفي هذا الصدد تلجا الإدارة إلى عدة وسائل لكي ترفع من القيمة السوقية للمؤسسة منها إخفاء بعض المعلومات التي تسئ للمؤسسة مما يؤدي لعدم انخفاض قيمة أسهمها المتداولة في البورصة.

في إطار الذي سبق يعمل المراجع من خلال الإشارة في تقريره عن كل الممارسات التي تؤثر سلبا عن تمثيل عناصر القوائم المالية للمؤسسة للواقع الفعلي لها، ومن ثمة تقليل حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم والمسيرين بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وما هو مرسوم في الخطة العامة لمؤسسة، مما يسمح من التحديد السليم لحقوق هؤلاء المسيرين وبما يرضي حملة الأسهم، باعتبارهم يهدفون إلى إيجاد الحق الفعلي للمسيرين الذي يتناسب والنتائج المحققة فعلا.

2- دور المراجعة الخارجية في التقليل حدة الصراع بين حملة الأسهم والسندات: على الرغم من أن كلا من حاملي الأسهم وحاملي السندات يمدون المؤسسة بالأموال، إلا أن لكل منهما منفعة مختلفة عن الأخر، فحملة الأسهم يحصلون على نصيب من أرباح المؤسسة ولهم الحق في دخول مجلس الإدارة، إما حملة السندات فإنهم يحصلون على سندات ثابتة على أموالهم، كذلك يميل حملة الأسهم إلى استثمار أموالهم في المشاريع ذات المخاطر العالية والتي بدورها تدر عائدا كبيرا عليهم بعكس حملة السندات، الأمر الذي يترتب عليه مشاكل وكالة بين الطرفين.

عندما يكون للمؤسسة ديون طويلة الأجل اكبر من الأموال الخاصة، يكون لدى حملة الأسهم الدافع للقيام بالأنشطة الاستثمارية والإنتاجية التي تحقق مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة الخاصة لجنة السندات والدائنون وعليه يتم تحويل الثروة من خلال وسائل وأساليب تشمل رفع التوزيعات في شكل نقود سائلة.

تعمل المراجعة في هذا الإطار على فك الصراع السابق من خلال التأكد على استمرارية المؤسسة ومدى التقيد بكل السياسات المرسومة وإبداء الرأي الفني المحايد الذي يصور ربحية كل مشروع من مشاريع المؤسسة، لإعطاء الوقت الكافي لمختلف الأطراف لاتخاذ القرارات الممكنة كن تعظيم إيراداتهم ومن تدنية خسائرهم.

المبحث الثالث:حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية

تعتبر حوكمة الشركات بما تحمله من معاني الافصاح والشفافية عن المعومة المحاسبية لضمان حقوق المساهمين كآلية لرفع كفاءة السوق المالي وسنوضح ذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف ومتطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية

تلعب الأسواق المالية دورا مهما في تحقيق النمو الاقتصادي، كما إن وجود أسواق مالية ذات كفاءة عالية تمنح مزايا عديدة للاقتصاد في ظل توفر المعلومات عن جميع الأنشطة التي يتم التعامل بأوراقها المالية.

أولا: تعريف كفاءة الأسواق المالية:

✓ تعرف كفاءة السوق المالي على أنها السوق الذي يعكس فيه سعر السهم الذي تصدره مؤسسة ما كافة المعومات المتاحة، والتي تؤثر على القيمة السوقية للسهم وان كان الأمر كذلك فانه يمكن القول بأنه في ظل السوق الكفء تكون القيمة السوقية للسهم هي قيمة عادلة تعكس تمام القيمة المعنية التي يتولد عنها العائد".[1]

✓ أن تستجيب أسعار الأسهم في السوق المالي على وجه السرعة لكل معلومة جديدة تراه إلى المتعاملين فيه يكون من شانها تغيير نظرتهم في الشركة المصدرة للسهم، حيث في ظل الكفء يعكس سعر السهم توقعات المستثمرين بشان المكاسب المستقبلية وبشان المخاطر التي تتعرض لها هذه المكاسب".[2]

✓ كفاءة السوق المالي هي تلك السوق التي تكون فيها كافة المعلومات المتاحة والخاصة بكل أصل مالي مدمجة وبسرعة في سعر ذلك الأصل".[3]

ثانيا: متطلبات كفاءة السوق المالي:

لكي يتحقق كفاءة السوق المالي يجب أن تتوفر فيه خاصيتين أساسيتين وهما كما يلي:[4]

---

[1]-منير إبراهيم الهندي، **الأوراق المالية وأسواق رأس المال**، دار المعارف، الإسكندرية، 1999، ص: 489.

[2] بوكساني رشيد، **معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها**، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص: 106.

[3] عبد القادر عيادي، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**،أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013-2014، ص: 169.

[4]عبد الغفار حنفي، **أساسيات الاستثمار في سوق الأوراق المالية، أسهم، سندات، وثائق استثمار، خيارات، الدار الجامعية**، مصر، 2001، ص ص: 191-192.

1-كفاءة التسعير:أطلق على كفاءة التسعير بالكفاءة الخارجية ويقصد بها أن المعلومات الجديدة تصل إلى المتعاملين في السوق بسرعة وبدون فاصل زمني كبير بما يجعل أسعار الأسهم مرآة تعكس كافة المعلومات المتاحة، ليس هذا فقط بل أن المعلومات تصل إلى المتعاملين بدون أن يتكبدوا في سبيلها باهظة، بما يعني أن الفرصة متاحة للجميع للحصول على تلك المعلومات، وبهذا يصبح لجميع المتعاملين نفس الفرصة لتحقيق الأرباح.

2-كفاءة التشغيل:

يطلق على كفاءة التشغيل بالكفاءة الداخلية ويقصد بها قدرة السوق على خلق التوازن بين الطلب والعرض دون أن يتحمل المتعاملين فيه تكلفة عالية للسمسرة، وكما يبدو فانه كفاءة التسعير تعتمد على حد كبير على كفاءة التشغيل فلكي تعكس قيمة الورقة المالية المعلومات الواردة، ينبغي أن تكون التكاليف التي تكبدها المستثمرين لإتمام الصفقة عند حدها الأدنى، مما يجعلهم يبذلون الجهد للحصول على المعلومات الجديدة

وتوفر الخاصيتين السابقتين مرهون بتوافر مجموعة من الشروط أهمها ما يلي:[1]

2-1- أن يسود السوق المالي المنافسة الكاملة وهذا الشرط مرهون بتوفير عدد كبير من الباعة والمشترين، تتوفر لهم حرية الدخول والخروج إلى السوق، حتى تقل فرص نشوء الاحتكار؛

2-2- أن يوفر هذا السوق المالي خاصية السيولة المالية المتداولة فيه، وهذا الشرط هو في حقيقة الأمر نتيجة طبيعة لتوفر الشرط السابق، وبتوفر خاصية السيولة في سوق الأوراق المالية تتحقق الفرص أمام المستثمر لبيع أو شراء الأوراق المالية بالتكلفة المناسبة وفي الوقت والسرعة المناسبين؛

2-3- إن يتوفر السوق المالي على وسائل وقنوات اتصال فعالة توفر للمتعاملين فيه معلومات دقيقة حول السعر وحجم عمليات التبادل التي يتم فيه بالإضافة إلى مؤشرات عن العرض والكلب في الحاضر والمستقبل؛

2-4- توفر عنصر الافصاح والشفافية بقدر يجعل المعلومات عن أسعار الأوراق المالية المتداولة فيه وما يتم على هذه الأوراق من صفقات متاحة لجميع المتعاملين فيه ويشكل بعد عن عملية احتكار المعلومات؛

2-5- كما يشترط أن يكون السوق المالي والمتعاملين فيها محكومين من قبل لجنة تنظيم ومراقبة السوق المالي، ويشترط أن تكون هذه اللجنة محايدة.

[1]-محمد مطر، **إدارة الاستثمارات، الإطار النظري والتطبيقات**، مؤسسة العراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 1999، ص ص: 133-134.

المطلب الثاني: أثر جودة المعلومة المحاسبية على كفاءة السوق المالي

هناك تأثير مباشر وصريح لجودة المعلومة المحاسبية والمالية على كفاءة السوق المالي وسنوضح فيما يلي:[1]

هناك انعكاس واضح لجودة المعلومة المحاسبية والمالية على كفاءة السوق المالي سواء من جانب تأثيرها على المستثمرين في اتخاذ القرارات الملائمة مثل قرار الاحتفاظ بالأوراق، ومن جانب أخر فقد أشار بعض الباحثين بان المعلومات الموجودة في التقارير والقوائم المالية هي أهم المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة، مثل مخاطر معدل الفائدة، مخاطر السوق، ومخاطر السيولة، مخاطر سعر الصرف، مخاطر الإدارة، ومخاطر الأعمال والتنبؤ بها، كما إن اثر المعلومة المحاسبية والمالية في السوق المالي له شقان:

– الدوري التيسيري:

وذلك عن طريق إمداد المستثمرين بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة مستقبلا قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.

– الدور التأشيري:

يحقق التوازن المطلوب بين الخواطر والعوائد ويحقق للمستثمرين الربحية المستهدفة ويحفظ السوق المالي التوازن بقدر الإمكان لذا نشير خنا إلى بعض الملاحظات:

– إن معظم الدراسات السابقة اهتمت بمكونات المعلومات المحاسبية والمالية مثل الإعلان عن توزيعات الأرباح ومقاييس الربحية ومقاييس التدفقات النقدية، مقاييس السيولة والمخاطر المالية وعلاقتها بالمتغيرات المختلفة مثل حجم التداول أو العائد المتوقع على الأوراق المالية أو أسعار الأوراق المالية؛

– إن هناك دراسات أخرى اهتمت بنوعية السياسة المحاسبية والمالية المستخدمة وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، مشيرة إلى النظريات المالية في المحاسبة والتي تعتمد على أن التقارير المالية هي المصدر الوحيد للمعلومات المتداولة في السوق المالي، بالإضافة إلى المرونة المعطاة لمديري الوحدات الاقتصادية في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة قد تؤدي إلى وجود معلومات محاسبية ومالية تعمل على تضليل السوق المالي؛

– إن دور المعلومة المحاسبية والمالية في التأثر على السوق المالي يعتمد على مستوى الكفاءة التي يتمتع بها هذا السوق، بالإضافة إلى نوعية هذه الكفاءة، كما إن أهم الأركان التي تركز هذه عليها كفاءة السوق المالي هو وجود نظام فعال للمعلومات المحاسبية،

[1]-صديقي مسعود، دريس خالد، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومة المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار**، الملتقى الدولي: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010، ص ص: 13-14

– قد يؤدي الجمود التفسيري للمعلومات المحاسبية سواء كان الجمود قوي المستوى أو ضعيف المستوى، إلى عدم القدرة على ادارك العلاقة الحقيقية بين المعلومات المحاسبية وسوق الأوراق المالية.

لذا فان النقاط السابقة قد تحد من دور المعلومات المحاسبية وتأثيرها سواء المباشر أو غير المباشر على تنشيط سوق الأوراق المالية وزيادة حركة التداول وأسعار الأسهم به، ما لم تتوفر في هذه المعلومات مستوى الجودة المطلوب، لذا أشار Barth إلى أهمية خاصية التوقيت الملائم عند الافصاح عن المعلومات المحاسبية وأثرها على أسعار الاستثمارات المالية، إن تأخر نشر المعلومات وعدم دقتها والتحيز في عرضها وعدم اعتمادها على مبادئ ومعايير محاسبية متفق عليها يحدث تأثير سلبي على سلوك المستثمر ويؤثر في درجة المخاطر التي يرغب في تحملها وفقا لظروفه. يضاف إلى ذلك أن القدرة التنبؤية للمعومات المحاسبية سواء السنوية أو الفترية لها دور فعال في التأثر على سلوك المستثمر في سوق الأوراق المالية.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات وسوق الأوراق المالية

إن أحد أهم دوافع الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو إعادة ثقة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية وذلك نتيجة الانهيارات وحالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية بها وما تتضمنه من أخطاء.

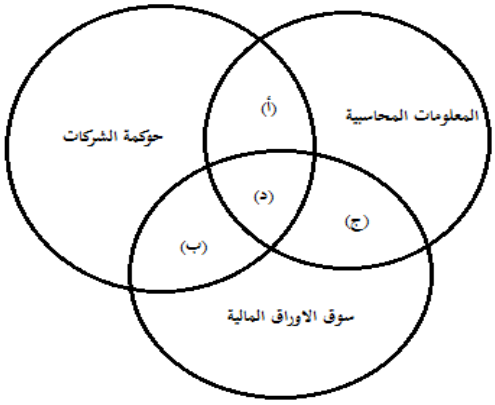
لذا فان أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها عملية حوكمة الشركات هو مبدأ الافصاح والشفافية وما يحمله من طياته من إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير عالية الجودة وان يتم توفرها للمستخدمين في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة.

يضاف إلى ذلك أن احد المعايير الأساسية لحوكمة الشركات هو دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات.

ولذلك يمكن القول أن هناك علاقة وارتباط بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية وسوق الأوراق المالية يمكن توضيحها بالشكل التالي:[1]

[1]-عبد القادر عيادي، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

الشكل رقم (3-2): العلاقة بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية وسوق الأوراق المالية



المصدر: عبد القادر العيادي، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

من الشكل أعلاه نلاحظ أن:

- تمثل المنطقة(أ) الدور المتبادل بين كل من حوكمة الشركات وبين المعلومات المحاسبية بصفة عامة بعيدا عن علاقتها بالسوق الأوراق المالية.

- تظهر المنطقة (ب) الأثر المتبادل بين تطبيق حوكمة الشركات وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية باستبعاد دور المعلومات، وهذا صعب التحقيق عمليا.

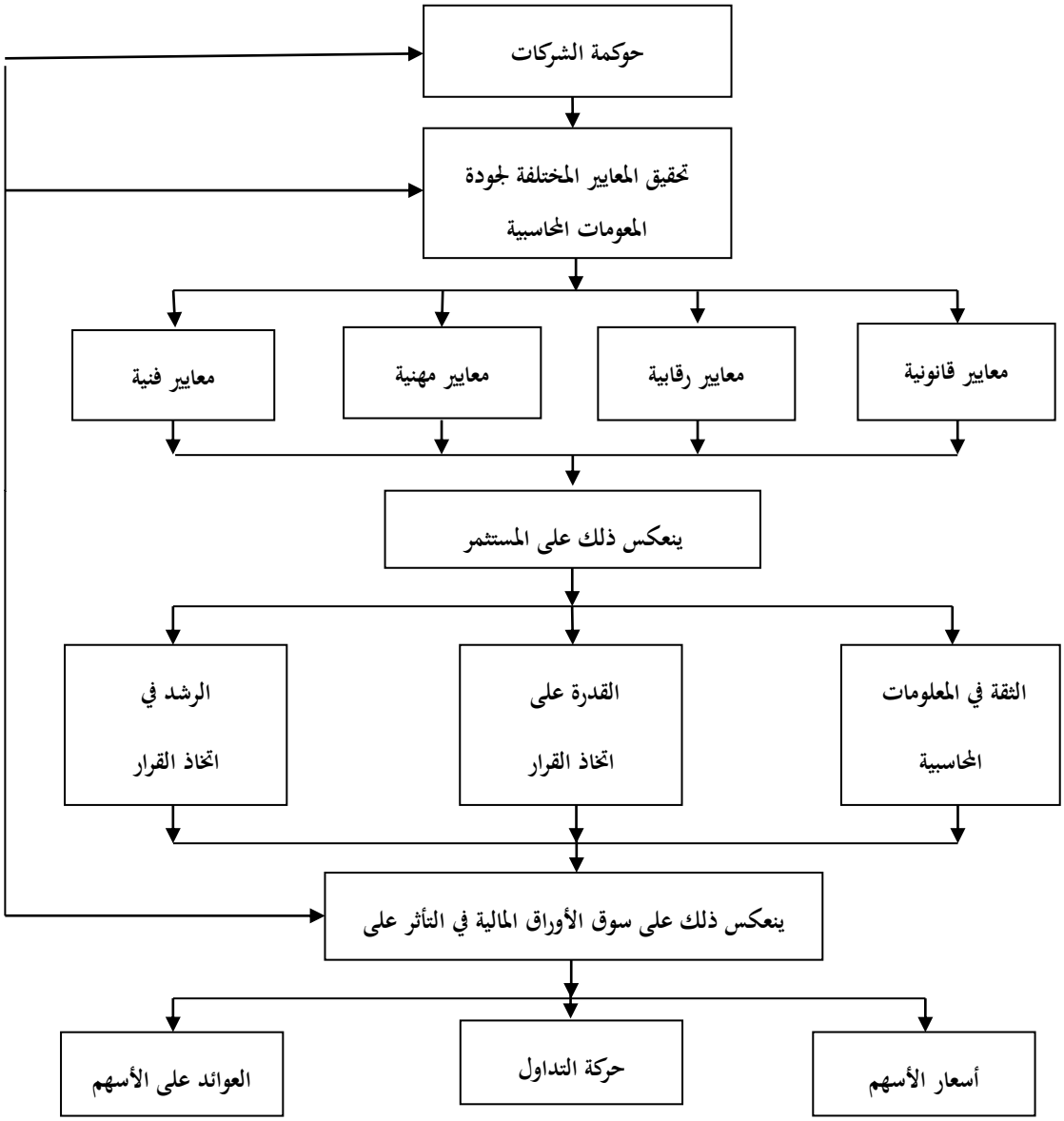
- تمثل المنطقة (ج) الأثر المتبادل بين المعلومات المحاسبية وسوق الأوراق المالية من خلال تأثير المعلومات على حركة التداول وأسعار الأسهم وغيرها من الأوراق المالية والعائد المحقق على هذه الأوراق، كما أن توفر جودة المعلومات المحاسبية يساعد في القضاء غلى سلبية هذه المعلومات في القيام بدورها تجاه تنشيط حركة سوق الأوراق المالية.

- تعتبر المنطقة (د) منطقة الأداء المتميز وتوازن المصالح، فهي تشكل أهم منطقة باعتبارها نقطة التقاء وترابط الثلاثة السابقة، أي البحث التطبيق الفعال لحوكمة الشركات الذي ينتج عنه توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية وبالتالي تنشيط سوق الأوراق المالية، أي أن وجود هذه المنطقة يعتبر أمرا ضروريا لأنه لا يتصور وجود وحدة اقتصادية تقوم بتطبيق حوكمة الشركات ولا ينتج عنها معلومات محاسبية ذات جودة عالية ولا يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على أسعار وحركة أوراقها المالية المتداولة في البورصة.

اتضح من الأجزاء السابقة الأثر الواضح للمعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية، كما اتضح أن توفر جودة المعلومات المحاسبية يساعد في القضاء على سلبية هذه المعلومات في القيام بدورها تجاه تنشيط حركة سوق الأوراق المالية، كما ظهر أن جودة المعلومات المحاسبية في غياب الحوكمة اقتصرت على توفير خصائص المعلومات المحاسبية، في

حين أن الالتزام بتطبيق الحوكمة أدى إلى شمول مفهوم جودة المعلومات بحيث أصبحت تتضمن مجموعة من المعايير المتعددة التي تسعى الحوكمة إلى توفيرها في هذه المعلومات، لذا فان تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل في ظل الحوكمة سوف ينعكس على الجوانب المختلفة لسوق الأوراق المالية وذلك كما يظهر بالشكل التالي:

الشكل رقم (4-2): أثر تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية



المصدر: صديقي مسعود، دريس خالد، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

من خلال الشكل أعلاه نشير إلى الملاحظات التالية:

– إن قدرة المعلومات المحاسبية في التأثير على حركة سوق الوراق المالية سواء بالإيجاب أو السلب – وكذلك بالنسبة لدورها التيسيري والتأثير مع تزايد تحقق جودة هذه المعلومات.

– إن من الدوافع الهامة والأساليب لظهور حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وإحكام الرقابة عليها، للارتقاء بمفهوم جودة هذه المعلومات من الجودة ذات المعيار الواحد إلى تحقيق الجودة ذات المتعددة مما يعني تحقيق المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل الثاني:

حولنا في هذا الفصل الوقوف على مدى علاقة حوكمة الشركات بالمعلومات المحاسبية ومخرجات النظام المحاسبي، وكذلك آلياتها ومساهمتها في تحقيق الشفافية وإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية للمؤسسات وتوفير معلومات ذات جودة عالية حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وذلك بتوفير الافصاح العادل والكافي لجميع مستخدمي القوائم المالية لزيادة تحسين جودة المراجعة من خلال الكشف عن الأعمال الغير الشرعية.

العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالمؤسسة، كذلك لها اثر مباشر في تحقيق كفاءة السوق المالي باعتباره أن أهم دوافع حوكمة الشركات هو إعادة ثقة المتعاملين في السوق المالي ومساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق أهدافهم.

الفصل الثالث

تمهيد الفصل الثالث:

لاستكمال الدراسة النظرية يستوجب علينا دراسة تطبيقية لموضوع حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، لذلك قمنا باختيار شركة اتصالات الجزائر لتكون ميدانا لهذه الدراسة.

كما تهدف هذه الدراسة إلى التحقيق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، والتي تشير إلى تطبيق حوكمة الشركات له تأثير ايجابي وفعال في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بمفهومها الشامل الذي يعتمد على معايير جديدة للجودة لم تهتم بها كثيرا من الدراسات السابقة، كذلك تتناول هذه الدراسة التطبيقية باختبار صحة أو خطا الفروض التي يقوم عليها البحث وذلك من خلال التعرف على أراء المتخصصين في هذا المجال، بالنسبة لمشكلة البحث.

ومن اجل الكشف عن شركة اتصالات الجزائر ومعرفة مدى تطبيقها للحوكمة للحصول على جودة المعلومات المحاسبية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر –فرع البويرة–

في ظل ثورة الاتصالات التي يشهدها العالم منذ سنوات، أدركت العديد من الدول أهمية التكنولوجيا الجديدة للاتصال في تطوير جميع القطاعات الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية والثقافية وغيرها لاعتماد على المعلومات، والجزائر تعتبر من الدول التي تسعى للاستفادة مما تتيحه هذه التكنولوجيا من إمكانيات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر وتعريفها

سنتطرق في هذا المطلب إلى تاريخ اتصالات الجزائر بالإضافة إلى التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر فرع البويرة[1].

أولا: تاريخ اتصالات الجزائر:

وعيا بالتحديات التي يفرضها التطور الحاصل في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999م بإصلاحات عميقة في البريد والموصلات، وقد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000م، بحيث جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد والمواصلات وكرس الفصل بين نشاطي التنظيم واستغلال وتسير الشبكات، وتطبيقا لهذا المبدأ، تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا وماليا ومتعاملين أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية والخدمات المالية متمثلة في مؤسسة "بريد الجزائر" وثانيهما بالاتصالات متمثلة في "اتصالات الجزائر".

في إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة ثم في شهر جوان 2001م بيع رخصة الإقامة واستغلال شبكة الهاتف النقال، واستمرار تنفيذ برنامج فتح السوق للمنافسة ليشمل فرع أخرى، حيث تم بيع رخصي تتعلق بشبكة الربط المحالي في المناطق الريفية، كما شمل فتح السوق كذلك الدراسات الدولية في 2003م، والربطة المحلي في المناطق الحضرية في 2005م، وذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية ولقواعد المنافسة، وفي نفس الوقت تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخير المتراكم.

نص القرار 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات، حيث تم بموجب هذا القرار بإنشاء مؤسسة بريد الجزائر، والتي كلفت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت في عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، إذ وبعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسيرها عن

[1] الموقع الالكتروني للمؤسسة،تاريخ الاطلاع: 2018/06/05، 14:30، http://www.algeriertelecom.dz

وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة ليصبح بعدها اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات.

فبعد أزيد من عامين وبعد دراسات قامت بها وزارة البريد وتكنولوجيا الإعلام والاتصال تبعت القرار 2000/03، أصبحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003م.

في 01جانفي 2003م، كانت الانطلاقة الرسمية لمجتمع اتصالات الجزائر، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسيرها على وزارة البريد ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم، فيه المنافسة شرسة والبقاء فيها للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

ثانيا: التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر –وحدة البويرة–:

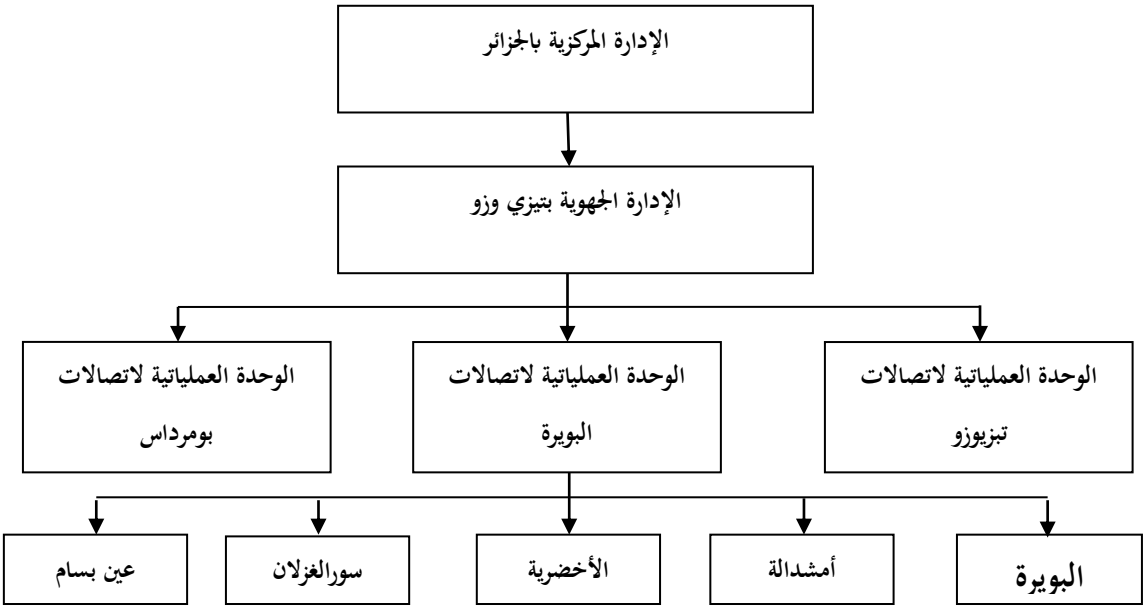
اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية حديثة النشأة تأسست بموجب القانون 03-2000 المؤرخ في 05 أوت 2000 المتعلق بإصلاح قطاع البريد والمواصلات وقد فوض هذا القانون لمؤسسة اتصالات الجزائر نظاما أساسيا للمؤسسة العمومية الاقتصادية مسمة ب "اتصالات الجزائر" مؤسسة ذات أسهم برأس مال قدره 50.000.000.000.000دج بدأت رسميا في نشاطها منذ 01جانفي 2003.

المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 05 الديار الخمس، المحمدية الجزائر 16130.

- رقم السجل التجاري رقم 02. ب 00180083
- التعريف الجبائي 000216299033049
- البند الضريبي 16293838021
- رقم التعريف الإحصائي 00021.62906569.36
- رقم الهاتف 283838 21 213
- الفاكس 3839 82 21 213

كما أن لاتصالات الجزائر So وحدة عملياتية، حيث 47 وحدة عملياتية للاتصالات ولائية +03 وحدات عملياتية لاتصالات بالجزائر، وتعتبر فرع اتصالات الجزائر لولاية البويرة ضمن شبكة التوزيع التابعة للإدارة المركزية للجزائر العاصمة والإدارة الجهوية لتيزي وزو كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-3): تنظيم الوحدات العملياتية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

يمثل الشكل رقم (3-1):تنظيم الوحدات العملياتية لمؤسسة اتصالات الجزائر حيث تشكل الإدارة المركزية قمة هذا الهيكل التنظيمي وتضم عدة إدارات جهوية منها الإدارة الجهوية بتيزي وزو والتي تضم بدورها ثلاث وحدات عملياتية وهي الوحدة العملياتية لاتصالات تيزي وزو ووحدة بومرداس ووحدة البويرة، كما تضم هذه الأخيرة على خمس وكالات تجارية وهي وكالأت: الاخضرية؛ سور الغزلان؛ امشدالة؛ عين بسام.

المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر (فرع البويرة)

يتكون الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة اتصالات الجزائر من 13 مديرية إقليمية،و50 وحدة عملياتية، متواجدة في كامل ولايات الوطن،ووكالات تجارية موزعة على الدوائر التابعة للوحدات العملياتية بكل ولاية،وفي هذا المطلب سنتناول شرح مختصر للهيكل التنظيمي[1]:

أولا: الرئيس المدير العام (pdG):http://www.algeriertelecom.dz

هو رئيس مجلس الإدارة ويعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة،حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة،ومن مهامه السهر على ما يلي :

[1]http://www.algeriertelecom.dz ;09:00; 06/06/2018 الموقع الالكتروني للمؤسسة، تاريخ الاطلاع:

1- الحفاظ على الحصص وتطوير ثقافة المنظمة في السوق وفي السوق التنافسية؛

2- السهر على تطبيق البرامج الموافق عليها والتنسيق بين المصالح؛

3- مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليها من المصالح المختلفة؛

4- النظر في الاقتراحات المقدمة من طرف المصالح،وكذلك المحافظة على السير الحسن والعادي في المؤسسة؛

تطوير قنوات التوزيع.

ثانيا :مدير المشروع: ويقوم بالمهام التالية:

1- التغذية الإعلامية العامة؛

2- تطبيق المهام الموكلة عند طلب الرئيس المدير العام،والتنسيق ما بين المديريات عبر المعلوماتية؛

3- الإطلاع على كل ما يخص الفواتير من تخليص أو عدم تخليص أو تعطلات.

ثالثا: المفتشية العامة:وهي تحت الرقابة المباشرة للمدير مكلفة ب:

1- قاعدة الأعمال السنوية؛

2- تنفيذ المهام المفاجئة للتفتيش الإقليمية،وتطبيق المخطط السنوي الجهوي بموافقة المدير العام .

رابعا : المفتشية المركزية: ومن مهامها مايلي:

1- رقابة السير القانوني أو غير القانوني لمهام ومصالح المنظمة،ورقابة الأهداف المسطرة واحترام مواعيدها؛

2- تشخيص وتحليل أي خلل في المنظمة وتقييم نوعية الخدمة للزبون.

خامسا :مديرية الوسائل العامة اليومية: وهي مكلفة ب:

1- المشاركة في إعداد المخططات السنوية للمنظمة؛

2- تسيير المشاريع،التطوير المضبوطة بالخصوص تحديد تقنيات التخطيط العملي،خلاصة العقود،التحقيق،استقبال المراجع،تأدية الخدمات وإرسالها إلى التشغيل تسيير المراكز الملحقة.

ويتكون من أربع مديرين هم على التوالي :

- ✓ مدير التسيير التجاري والتوعية؛
- ✓ مدير الصفقات التجاري الدولية؛
- ✓ مدير الحسابات الكبرى؛
- ✓ مدير الدراسات والبرمجة.

سادسا:مدير تجهيزات الربط: وهي تهتم بكل ما يخص أجهزة الاتصال من هواتف،أسلاك خاصة بالاتصال،جهاز الحاسوب .....

سابعا:مديرية التراسل:مهمتها التزويد بالأجهزة الخاصة بعملية المراسلات بين المنظمة والزبائن

ثامنا :مدير التسيير التقني لشبكة الاتصالات:وهي مكلفة ب:

1. المشاركة في إعداد المخططات السنوية ولعدة سنوات أخرى؛
2. مراقبة وتحليل سير الخدمات والبحث عن توسيع الشبكات؛
3. تسيير المراكز الوطنية وإعادة ربطها؛
4. تدعيم المديريات الإقليمية للاتصالات من اجل التدخلات الغير النمطية عن طريق الصيانة.

تاسعا:مديرية مشروع موارد الحاسوب: وهي مكلفة ب:

1. تحديد فرضيات لتطوير شبكة الاتصال؛
2. إعداد الدراسات قبل مشاريع البرامج العملي؛
3. متابعة مخططات الاستثمارات؛
4. تخطيط، تصميم والمساعدة في الصيانة وتطوير الأنظمة العامة فيها خاصة فيما يخص الإعلامالآليوالتسيير .

عاشرا: مديرية الطاقة والبيئة: وهي مكلفة بكل ما يخص الطاقة المستعملة من طرف المنظمة بالإضافةإلى دراسة المحيط العام لها .

إحدى عشر:مديرية الموارد البشرية:وهي مكلفة بالمهام التالية :

1. تعتبر العمود الفقري للمنظمة بحيث تقوم بإعداد الدراسات وإنشاء الإحصائيات ومتابعة مؤشرات التسيير؛
2. المشاركة في إعداد المخططات التنموية مع الأخذ بعين الاعتبار تسيير المال والكفاءات؛

3. إنشاء مخططات وبرامج التكوين وتنشيطها وفقا لوضعها العملي؛

4. تسيير أنظمة المكافآت والتحفيزات.

اثني عشر :مديرية الإدارة العامة والإمدادات:تقوم ب:

1. معالجة النصوص التنظيمية الأساسية لتنشيط أنظمة المنظمة؛

2. تسيير وحماية الذمم المالية وإعادة تسجيل عقود الملكية وإعادة الملفات العقارية؛

3. تهيئة المراكز وتسيير المراكز التابعة وتنشيط التسيير الإداري باستنتاج وفحص الصفقات.

ثلاثة عشر: مديرية المالية والمحاسبة: وهي مكلفة ب:

1. تقديم المساعدة للهياكل العملية وتنشيط السير المحاسبي والمالي للمؤسسة؛

2. تسيير الميزانية والجباية،وإعداد ووضع قواعد والإجراءات والسهر على تطبيقها.

أربعة عشر: الخطوط الثلاث المباشرة:وهي على التوالي:

1. **خط موبيليس:** وهو خط خاص بالهاتف النقال ؛

2. **خط اتصالات الجزائر للقمر الصناعي:** وهو الخط المباشر لاتصالات الجزائر مع المحطة الفضائية؛

3. **خط جواب** :وهو خط مباشر خاص بالممول الرئيسي لخدمات الانترنت لشركة اتصالات الجزائر بالإضافة إلى ثلاثة عشر مديرية التسيير التجاري والنوعية وكل مديرية إقليمية للاتصالات تشرف على مديريات عملية للاتصالات حيث توجد مديرية واحدة في كل ولاية،وكل مديرية عملية للاتصال تشرف على الوكالات التجارية للاتصالات (actel) ويختلف عدد الوكالات حسب الكثافة السكانية فمثلا مندوبية ولاية تيزي وزو تحتوي على ثلاث مديريات عملية وهي:

- ✓ بومرداس.
- ✓ تيزي وزو.
- ✓ البويرة والتي هي محل الدراسة .

المطلب الثالث :مهام وأهداف مديرية اتصالات الجزائر–وحدة البويرة–

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مهام وأهداف مديرية اتصالات الجزائر.

أولا: مهام اتصالات الجزائر –وحدة البويرة–

سوف نتطرق إلى مختلف المهام التي تقدمها مؤسسة اتصالات الجزائر بحيث تتكفل بتنمية المجتمع الإعلامي بالجزائر،وهي تنشط في سوق الهاتف الثابت والحلول الشبكية لتحويل المعطيات والصوت بالنسبة للمنظمات والخواص،حيث تعد اتصالات الجزائر الرائدة في قطاع الاتصالات بالجزائر لذا فهي تسهر على تقديم أحسن وأرقى الخدمات لزبائنها كما يلي [1]:

1. تتكفل بالخدمات الهاتفية ومختلف الإرسالات عبر الأقمار الصناعية،حيث توفر للغير خدمات إرسال المعلومات أو الحصول عليها « أصوات،صور،معطيات » عن طريق أي واسطة كهربائية أو راديو بصرية أوكهر ومنزلية كانت....وذلك بغية رفع تحديات معقدة ومتعددة؛
2. العمل على استقطاب الكفاءات والخبرات الضرورية من إطاراتومهندسين وتقنيين خاصة في مجال الاتصالات؛
3. زيادة عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل وصول خدمات الاتصال إلى عدد كبير من المواطنين خاصة في المناطق الريفية؛
4. تمويل مصالح الاتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية؛
5. تطوير واستثمار وتسيير الاتصالات الداخلية مع متعاملي شبكة الاتصالات؛
6. محاولة تصميم نظام معلوماتي متميز (gala) وفاءا للزبائن وذلك عن طريق:

- ✓ كل زبون له شباك وحيد على مستوى الوكالة التجارية لاتصالات الجزائر التي تحفظ طلب الزبون،ومعلومات خاصة بيه،عنوانه...
- ✓ إزالة تبادل الوثائق بين المصالح التقنية والوكالة التجارية؛
- ✓ السماح للزبائن بالاستشارة فيما يخص فواتيرهم عبر الانترنت.

يتمثل النشاط الرئيسي لمؤسسة اتصالات الجزائر في :

- ✓ تقدير حاجيات الزبائن وتلبيتها؛
- ✓ مردودية الهياكل القاعدية والمحافظة عليها لاسيما فيما يتعلق بصيانة أفضل؛

[1] وثائق مقدمة من طرف المديرية

- ✓ عرض خدمات ذات نوعية لايعاب عليها؛
- ✓ تحصيل الديون في اجلها المستحقة.

ثانيا: أهداف مديرية اتصالات الجزائر –وحدة البويرة–

دخلت مؤسسة اتصالات الجزائر عالم تكنولوجيا المعلومات بغية تحقيق الأهداف التالية:

1. الزيادة في عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل عملية المشاركة في مختلف خدمات الاتصال لأكبر عدد من المستعملين خاصة في المناطق الريفية؛
2. الزيادة من جودة ونوعية الخدمات المعروضة والتشكيلة المقدمة وجعلها أكثر منافسة في خدمات الاتصال؛
3. تنمية وتطوير شبكة وطنية للاتصالات وفعالية توصيلها بمختلف طرق الإعلام؛
4. المشاركة كممثل رئيسي في مجال فتح برامج تطوير لمؤسسة الإعلام في الجزائر؛
5. تطوير الخدمات الجديدة،البيع،الشراء،عبر الشبكة العنكبوتية وكذلك تطوير مراكز المعلومات والتوجيه؛
6. العمل على كسب سمعة حسنة والمحافظة عليها بالتخلي على أنماط التسيير التقليدية والتصرفات السلبية؛
7. التزويد بخدمات الاتصال عن بعد والتي تسمح بنقل وتبادل الأصوات والرسائل مكتوبة، المعطيات الرقمية.

وعليه حاولت المؤسسة الاستحواذ على اكبر شريحة ممكنة من الزبائن بإدخال عروض جديدة عليهم نذكر من بينها:

- خدمة الانترنت ADSI؛
- خدمة الهاتف اللاسلكي WLL؛
- تطوير خدمة الانترنت من الوسائل التقليدية إلى التقنية الحديثة متعددة الخدمات misan؛
- خدمة الانترنت من الهاتف السلكي Idoom؛
- عرض احكيAHKI في الهاتف الثابت؛
- خدمة الانترنت اللاسلكيةG4 بسعة OKt،5Gبسعر3500دج،وبسعة 10GOKt بسعر 6500 دج.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سنستعرض في هذا المبحث إجراءات المنهجية المعتمدة في تطبيق الدراسة الميدانية المتمثلة في تحديد مجتمع الدراسة وعينتها وتحليل أسلوب جميع البيانات وأدوات التحليل الاقتصادي.

المطلب الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

أولا: منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث ظواهر وممارسات موجدة متاحة للدراسة كما هي دون تدخل في مجرياتها، كما نستطيع أن نتفاعل معها ونحللها بهدف دراسة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات في اتصالات الجزائر وفقا لمبدأ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ثانيا: تحديد مجتمع الدراسة:

تم تطبيق هذه الدراسة مؤسسة اتصالات الجزائر وقد تم اختيار هذه المؤسسة من بين المؤسسات لأسباب عدة نذكر في مقدمتها: معرفة مدى تحسين مستوى أداء العاملين وخدمة المؤسسة وإضافة إلى هذا تعد هذه المؤسسة من المؤسسات المساهمة في النشاط الاقتصادي على المستوى المحلي، ولهذا ارتأينا أن تكون هذه الدراسة على دراية العاملين بالحوكمة وأثرها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

ولقيود الوقت وحداثة الموضوع، قمنا بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات معنى ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثالثا:عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من السادة الموظفين والمراجعين ورؤساء المصالح، لذلك تم توزيع (50) استبيان لكل من المدراء والموظفين، حيث تم استرجاع (47) استبانة، وبعد الاطلاع عليها والتدقيق فيها تبين أن هناك استبيانات غير صالحة لأغراض التحليل الإحصائي وبهذا يكون عدد الاستبيانات التي تم اعتمادها لغاية التحليل الإحصائي (40) استبيان أي ما نسبته 80 بالمائة.

رابعا: طرق جمع البيانات: اعتمدنا في هذه الدراسة على:

– تصميم استبيان من اجل جمع البيانات من عينة الدراسة، حول اتجاهاتهم وإدراكهم لأهمية الحوكمة ومدى تحقيقها لجودة المعلومات المحاسبية.

خامسا: أداة الدراسة:

بناء على طبيعة البيانات التي يرد جمعها وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وجدنا أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي الاستبيان، وذلك لعدم توفر المعلومات الأساسية المرتبطة بالموضوع، إضافة إلى صعوبة الحصول عليها عن طريق المقابلات الشخصية والملاحظة. وبذلك قمنا باستخدام الأسلوب الإحصائي الذي يتناسب مع أهداف الدراسة، وذلك لاختيار الفرضيات، وصف العلاقة بين المتغير المستقل من جهة، والمتغير التابع من جهة أخرى، وذلك من خلال:

– استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.21 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، كما استخدام عدد من الأساليب الإحصائية، الوصفية، والاستدلالية التي تتناسب مع متغيرات الدراسة المختلفة على النحو الآتي:

* اختبار ثبات أداة الدراسة، من خلال قياس من الاعتمادية من خلال اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's coefficient Alpha) لقياس درجة الاتساق لفقرات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل.

* احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبيان إجابات أفراد عينة الدراسة واتجاهاتهم.

سادسا: أسلوب البيانات:

تم جمع البيانات اللازمة للدراسة من خلال أسلوب الاستقصاء حيث قمنا بتصميم استمارة بحث موجهة إلى عمال اتصالات الجزائر قصد التعرف على مدى تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، وهذا وفقا لنماذج المقترحة.

وفيما يتعلق بتصميم استمارة البحث، فقد تكونت من ثلاثة أجزاء وهي كالتالي: الخبرة العلمية والموقع

الجزء الأول: البيانات الشخصية

ويتعلق هذا الجزء بالبيانات الشخصية من الجنس والعمر والدرجة العلمية والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة العلمية، والموقع الوظيفي.

الجزء الثاني:

ويقوم على تحديد أهمية الحوكمة ومبادئها بالاظافة إلى مجلس الإدارة ومسؤولياته وذلك من خلال تسعة عبارات تعكس مستوى المعرفة بالحوكمة والمتمثلة في الجدول كالأتي:

الجدول رقم (1–3): مدى إلمام الموظفين في الشركات المساهمة لمفهوم الحوكمة

السؤال	الترميز
ماهي أهمية حوكمة الشركات في نظرك؟	Q1
ما نوع اللافصاح المطلوب منك؟ (ربع سنوي–سنوي) وما هو رأيك حول متطلبات هذا الافصاح؟	Q2
هل مسؤوليات مجلس الإدارة وموظفي الإدارة موضحة ومكتوبة؟	Q3
هل هناك مجلس الادراة وموظفي الإدارة واللجان الفرعية ذات الصلة؟	Q4
كم عدد أعضاء مجلس الإدارة؟	Q5
كم مدة تدوير مجلس الإدارة؟	Q6
كيف يتم الافصاح عن المعلومات العامة؟	Q7
هل الشركة تراجع اختصاص ومهمات المجلس واللجان الفرعية؟	Q8
هل تعتقد أن قوانين حوكمة الشركات حسنت الإدارة الداخلية للشركة؟	Q9

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الاستمارة (الملحق رقم 03)

الجزء الثالث: ويتعلق هذا الجزء، بتطبيق الحوكمة وانعكاسه على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال عشر (10) عبارات تعد بمثابة لأداء الحوكمة والمتمثلة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2-3): عبارة الاستبيان حول تطبيق الحوكمة وانعكاساته على المعلومات المحاسبية

السؤال	الترميز
التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ينعكس على الأداء الإداري والتشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.	Q10
تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة	Q11
تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية.	Q12
اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة وفي الرقابة على الأداء التشغيلي والمالي بالوحدة الاقتصادية بجاب تدعيم دور الأطراف الأخرى ذات العلاقة، يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية ويزيد من جودتها.	Q13
جودة المعلومات المحاسبية لا تقتصر على توفر خصائص هذه المعلومات بل تشمل أيضا مدى الالتزام بالقوانين واللوائح التي أعدت في ظلها هذه المعلومات، وكذلك أساليب الرقابة المطبقة والمعايير المستخدمة سواء كانت معايير محاسبة أو مراجعة.	Q14
تطبيق حوكمة الشركات قد يؤدي إلى وجود المعايير التالية أو جميعها –أو عدم وجودها- للحكم على جودة المعلومات المحاسبية، وهي: المعايير القانونية: والتي تعكس القوانين واللوائح المطبقة بالشركة	Q15.1
المعايير الرقابية: والتي تعكس الجهات والأساليب الرقابية القائمة.	Q15.2
المعايير المهنية: والتي تعكس مدى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.	Q15.3
المعايير الفنية: والتي تعكس مدى توفر خصائص المعلومات المحاسبية.	Q15.4
تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير السابقة يؤدي إلى مفهوم شامل لجودة هذه المعلومات يختلف عن مفهوم الجودة المستخدم حاليا.	Q16
جودة المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات أكثر تحققا من جودتها في الوحدات الاقتصادية الأخرى التي لا تطبق حوكمة الشركات.	Q17
هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات.	Q18
الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الاستثمار، يكون أكثر في الوحدات الاقتصادية تطبق حوكمة الشركات.	Q19

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الاستمارة(الملحق رقم 03)

نتائج الدراسة:

تم توزيع (50) استبيان على المدراء والموظفين (مجتمع الدراسة)، فقد تم استرجاع (47) استبانة، وبع الاطلاع عليها والتدقيق فيها، تبين أن هناك (07) استبيانات غير صالحة لأغراض التحليل الإحصائي وبهذا يكون عدد الاستبيانات التي تم اعتمادها لغاية التحليل الإحصائي بالنسبة للعينة (40) استبانة أي ما نسبته 80 بالمائة كما هو ملخص في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): رصد الاستبيانات المعتمدة للتحليل الإحصائي

الاستبيانات الموزعة والمستلمة	الاستبيانات الموزعة والمستلمة من المدراء والموظفين
الاستبيانات الموزعة	50
الاستبيانات المستلمة	47
الاستبيانات المستثناة	07
الاستبيانات المعتمدة للتحليل الإحصائي	40

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيانات المجمعة.

الجدول رقم (4-3): نتائج التحليل الإحصائي باستخدام التوزيعات التكرارية والتوزيعات النسبية

المحاور	ترميز العبارات	التوزيعات التكرارية		النسبة
		درجة الأهمية الأعلى تكرارا	عدد التكرارات	
الأول	Q3	نعم	31	77.5
	Q4	نعم	28	70
	Q5	10-15 سنة	16	70
	Q6	3 سنوات	16	40
	Q7	موقع الشركة	25	62.5
	Q8	نعم	31	77.5
	Q9	لا	19	47.5
الثاني	Q10	أوافق	23	57.5
	Q11	أوافق تماما	17	42.5
	Q12	أوافق	25	62.5
	Q13	أوافق	26	65
	Q14	أوافق تماما	22	55
	Q15.1	أوافق	29	72.5
	Q15.2	لا أوافق	24	60
	Q15.3	أوافق تماما	19	47.5
	Q15.4	أوفق	23	57.5
	Q16	أوافق	19	47.5
	Q17	أوافق	26	65
	Q18	لا أوافق	15	37.5
	Q19	أوافق	21	52.5

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على النتائج المجمعة.

اختبار كرونباخ ألفا:

بعد استخدام (كرونباخ ألفا) لقياس الاتساق الداخلي، بلغت قيمة ألفا بالنسبة لجميع فقرات استبانة المدراء والموظفين 68.40 بالمائة، ويلاحظ أن جميع فقرات ألفا اكبر من النسبة المقبولة مما يعكس ثبات أداة القياس، وهذا يمثل نسبة مقبولة لأغراض ثبات الاتساق الداخلي، كما هو مبين في الجدول رقم 6.

الجدول رقم (3-5): اختبار ألفا كرونباخ

الفا كرونباخ	عدد المتغيرات
0.684	20

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة ألفا أعلى من النسبة 60 بالمائة بالنسبة لاستبانة الدراسة وأبعاد متغيرات الدراسة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للبيانات

بغرض التعرف على البيانات الشخصية لإفراد عينة الدراسة، تناول الجزء الأول من الاستبيان بعض البيانات الشخصية لإفراد العينة وهي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي.

1- الجنس:

يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

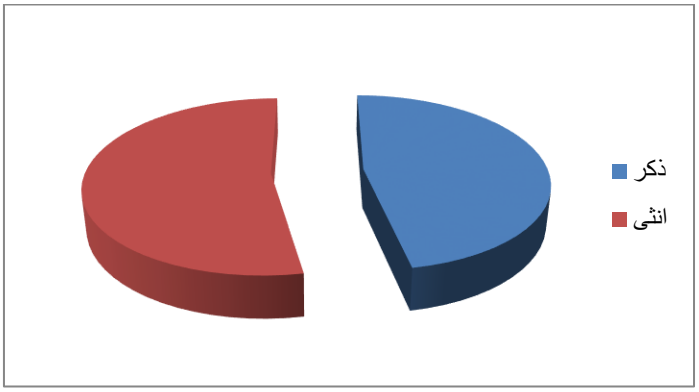
الجنس	التكرارات	النسبة المئوية%
ذكر	19	%47
أنثى	21	%53
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن نسبة الجنسين متقاربة حيث أن الإناث بلغ عددهم 21، أي بنسبة 53 بالمائة، في حين بلغ عدد الذكور 19، أي بنسبة 47 بالمائة.

ويمكن تمثيل نتائج الجدول السابق بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-3): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان

2- العمر: يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العينة حسب السن:

الجدول رقم (7-3): توزيع أفراد العينة حسب العمر.

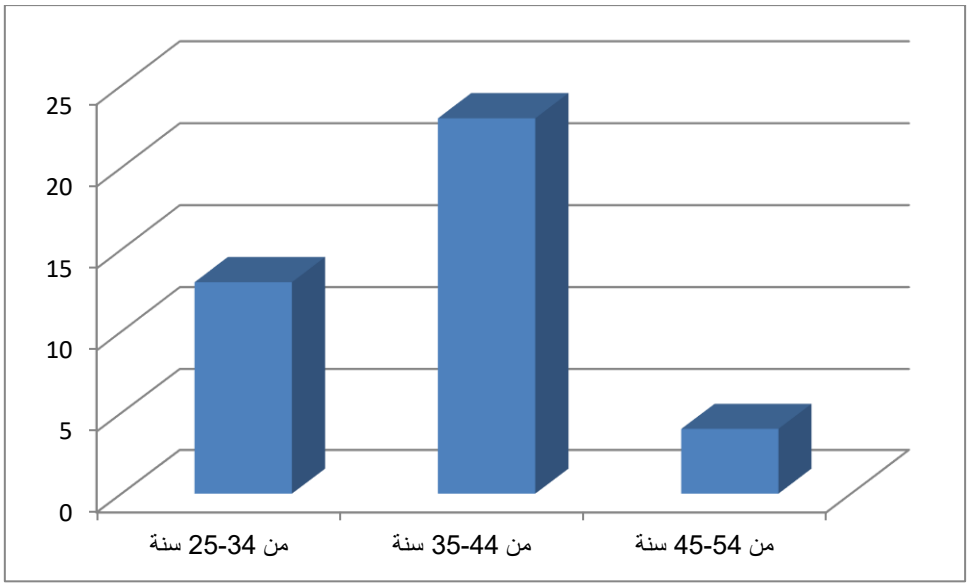
الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية%
من 25-34 سنة	13	%32.5
من 35-44 سنة	23	%57.5
من 45-54 سنة	04	%10
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن معظم أفراد العينة هم من الفئة العمرية 35-44 سنة، حيث بلغ عددهم 23 فردا وبنسبة 57.50 بالمائة، ثم تليها الفئة العمرية 25-34 سنة، والبالغ عددهم 13 فردا أي بنسبة 32.50 بالمائة، في حين لم يشكل الأشخاص الذين أعمارهم 45-54 سنة، والبالغ عددهم 04 أفراد أي بنسبة 10 بالمئة.

ويمكن تمثيل نتائج الجدول السابق بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيان

3- المؤهل العلمي: يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (8-3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

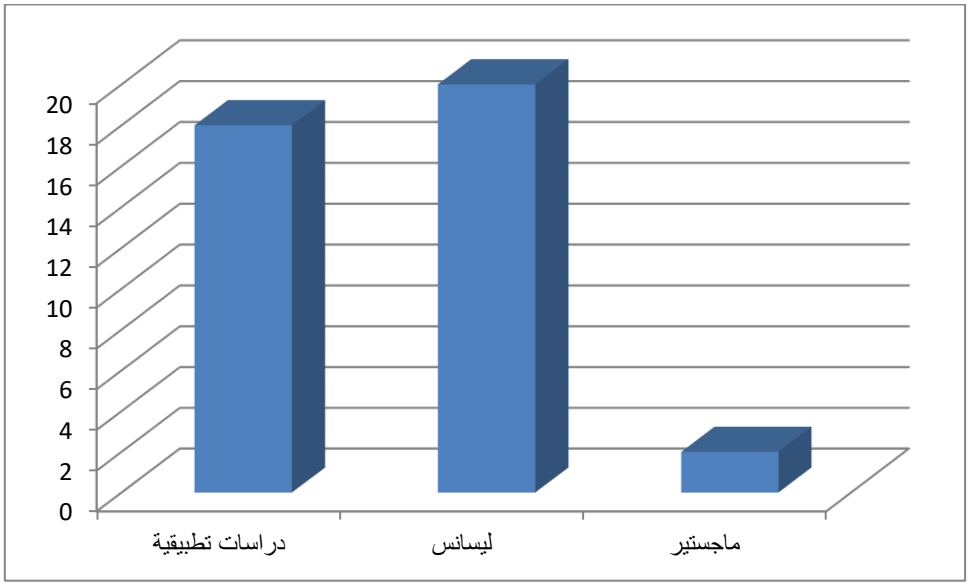
المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
دراسات تطبيقية	18	%45
ليسانس	20	%40
ماجستير	02	%05
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يلاحظ من الجدول العلا هان غالبية أفراد العينة هم من ذوي الشهادات العليا والمتمثلة في الليسانس والدراسات التطبيقية، والبالغ عددهم (18-20) فردا على الترتيب وبنسبة 45-50 بالمائة على الترتيب، يليهم أصحاب ماجستير (02) فرد بنسبة 05 بالمائة.

ويمكن تمثيل الجدول السابق بالشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): المؤهل العلمي لأفراد العينة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيان

4- سنوات الخبرة: يوضح الجدول أدناه، توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

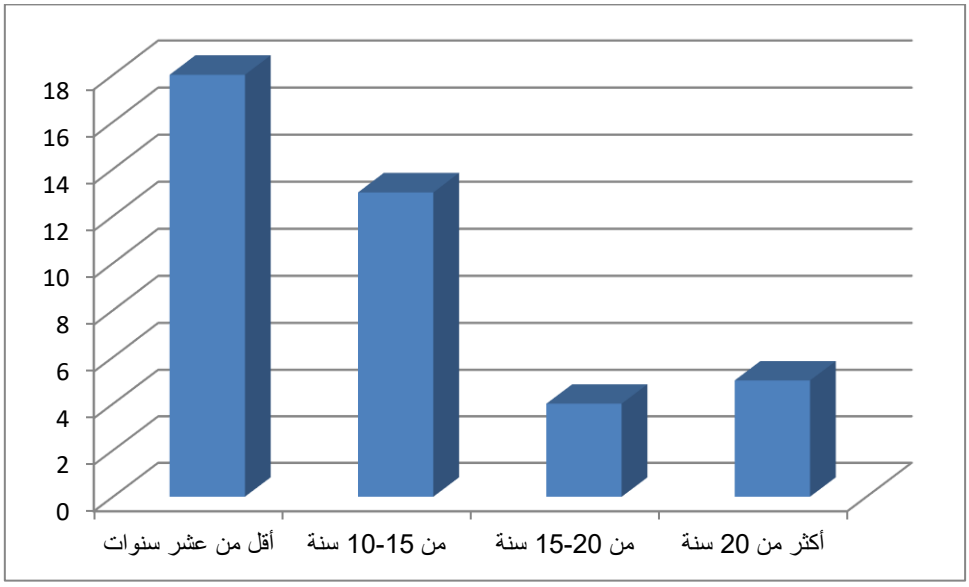
جدول رقم(3-9): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من عشر سنوات	18	%45
من 10-15 سنة	13	%32.5
من 15-20 سنة	4	%10
أكثر من 20 سنة	5	%12.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يلاحظ من الجدول أعلاه، أن نسبة عالية من أفراد العينة هم من العمال الذين تقل سنوات خدمتهم عن 10 سنوات، حيث بلغ 18 فردا، بنسبة 45 بالمائة، بينما بلغ عدد العمال من أفراد العينة الذين تزيد سنوات خدمتهم عن 10 سنوات وتقل عن 15 سنة 13 فرد بنسبة 32.5 بالمائة، في حين بلغ عدد العمال من أفراد العينة الذين تزيد سنوات خدمتهم عن 15 و 20 سنة، 4 و5 أفراد وبنسبة 10 و12.5 بالمائة على التوالي.

الشكل رقم (4-3): عدد سنوات الخبرة العلمية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيان

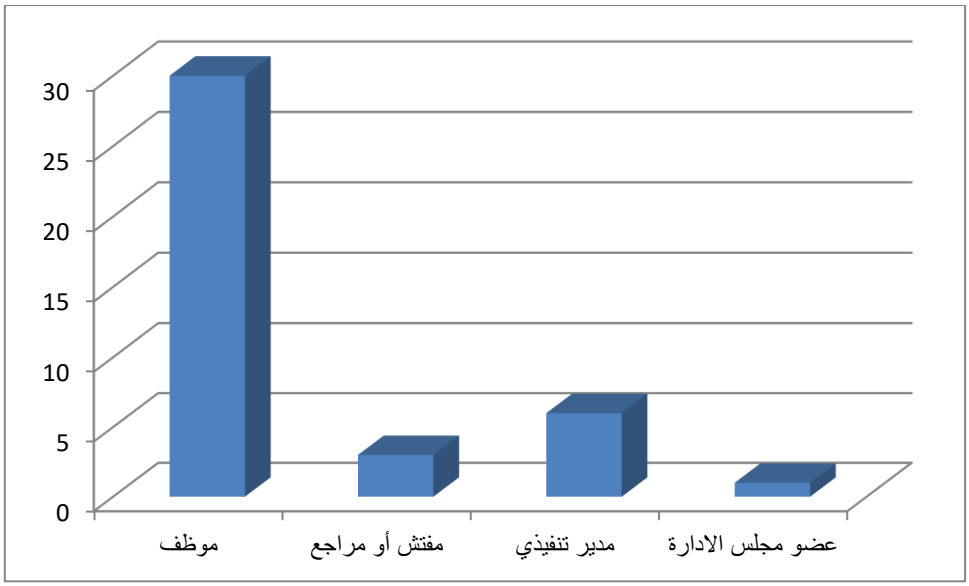
5- الموقع الوظيفي: يبين جدول أدناه أن 205 بالمائة من مجتمع الدراسة الموقع الوظيفي لهم "عضو مجلس الإدارة"، و15 بالمائة من مجتمع الدراسة الموقع الوظيفي لهم "مدير تنفيذي"، و7.5 بالمائة من مجتمع الدراسة الموقع الوظيفي لهم "مراجع أو مفتش داخلي"، و75 بالمائة من مجتمع الدراسة الموقع الوظيفي لهم موظف ويعود ظهور النسب بهذه الصورة إلى أن الدراسة تتحدث عن الحوكمة وعليه فان مجتمع الدراسة المستهدف يتكون من الفئات المذكورة أعلاه.

الجدول رقم (10-3): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الموقع الوظيفي.

الموقع الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
موظف	30	%75
مفتش أو مراجع	03	%7.5
مدير تنفيذي	06	%15
عضو مجلس الإدارة	01	%2.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

الشكل رقم (5-3): توزيع أفراد العينة حسب الموقع الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج الاستبيان

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

فرضيات الدراسة: إن الفرضيات الموضوعية لهذه الدراسة هي كالتالي:

1-إن الموظفون (مجتمع الدراسة) على دراية تامة بأحكام حوكمة الشركات ومبادئها.

2- إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتيح جودة على المعلومات المحاسبية.

اختبار الفرضية الأولى:

H_0: موظفو اتصالات الجزائر لديهم معرفة لمفهوم الحوكمة ومبادئها.

H_1: ليست لموظفو اتصالات الجزائر معرفة لمفهوم الحوكمة ومبادئها.

الجدول رقم (11-3): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.

العبارة	القيم الصحيحة	القيم المفقودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Q3	40	0	1.300	0.60764
Q4	40	0	1.300	0.46410
Q5	40	0	2.125	0.82236
Q6	40	0	2.6250	0.86787
Q7	40	0	2.8000	0.64847
Q8	40	0	1.2750	0.55412
Q9	40	0	2.4750	0.55412
المتوسط			1.985714	0.645526

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

والجدول الموالي يوضح نتائج اختيار الفرضية الأولى.

الجدول رقم (12-3): نتائج اختبار الفرضية الأولى.

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطا المعياري للمتوسط	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية df	احتمال t المحسوبة	مستوى المعنوية للمستخدم	نتيجة الاختيار
40	1.985714	0.645526	0.124155	1.615385	39	0.000	%5	رفض فرضية العدم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- إن المتوسط الحسابي المتحصل عليه محل الدراسة منخفض لأنه يقل عن (2.5).

- احتمال t المحسوب يساوي (0)، وهو اقل من مستوى المعنوية المستخدم (0.05).

وهذا يعني وجود فروق معنوية سالبة، وبالتالي يتم فرضية العدم، وقبول الفرضية البديلة المصاغة على النحو التالي:

ليست لموظفو اتصالات الجزائر معرفة لمفهوم الحوكمة ومبادئها.

ويدل هذا على أن:

- عدم تطبيق الشركة محل الدراسة لحوكمة الشركات رغم إدراجها في بورصة الجزائر.

- وجود هياكل تنظيمية غير مواتية لتطبيق حوكمة الشركات.

- عدم معرفة هيئات الإدارة بحوكمة الشركات ومبادئها وتطبيقها.

- دورات تكوينية خالية من لحوكمة رغم أهمية هذه الأخيرة في إكساب العاملين معارف حول السلوك الرشيد والرفع من مستوى أداء الوحدة الاقتصادية.

اختبار الفرضية الثانية:

H_0: التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتيح جودة المعلومات المحاسبية.

H_1: إن تطبيق الحوكمة ليس له تأثير على جودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (13-3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

	القيم الصحيحة	القيم المفقودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Q10	40	0	1.5250	0.71567
Q11	40	0	1.7750	0.80024
Q12	40	0	1.5500	0.84580
Q13	40	0	1.4500	0.67748
Q14	40	0	1.5500	0.71432
Q15.1	40	0	1.3250	0.57233
Q15.2	40	0	1.5250	0.75064
Q15.3	40	0	1.6500	0.73554
Q15.4	40	0	1.5500	0.78283
Q16	40	0	1.8250	0.98417
Q17	40	0	1.5250	0.81610
Q18	40	0	2.0500	0.95943
Q19	40	0	1.7000	0.85335
المجموع			1.615385	0.785223

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

والجدول الموالي يوضح نتائج الفرضية الثانية:

الجدول رقم (14-3): نتائج اختبار الفرضية الثانية.

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطا المعياري للمتوسط	قيمةt المحسوبة	درجات الحرية df	احتمالt المحسوبة	مستوى معنوية المستخدم	نتيجة الاحتبار
40	1.615385	0.785223	2.5985	18.5495	39	0.000	%5	رفض فرضية العدم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- إن المتوسط الحسابي المتحصل عليه محل الدراسة منخفض لأنه يقل عن (2.5).

- احتمال t المحسوبة تساوي (0)، وهو اقل من مستوى معنوية المستخدم (0.05).

وهذا يعني وجود فروق معنوية سالبة، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم، وقبول فرضية البديلة المصاغة غلى النحو التالي:

ويدل على أن تطبيق الحوكمة ليس له تأثير على جودة المعلومة المحاسبية.

ويدل على هذا أن:

- نقص المطالبة بالرقابة على التقارير المالية والمراجعة منم طرف المساهمين وذلك لان الدولة المساهم الوحيد.

- عدم تطبيق الشركة لمبادئ الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على زيادة الافصاح المحاسبي وبإشكال مختلفة سواء بتقديم قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية.

- إهمال التركيز على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الموجهة للمستخدمين.

- صعوبة التنبؤ بمستقبل الشركة بالاعتماد على النتائج الماضية وذلك راجع إلى محدودية التعاملات المالية لحجم الأوراق المالية بالتالي ندرة التداول وعدم القدرة على القيام بتنبؤات المالية، وهذا راجع لقلة النشاط بالسوق المالي.

نتائج الدراسة:

الجدول رقم (15-3): نتائج الدراسة التطبيقية لكل المحاور.

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	الخطأ المعياري المتوسط
المحور الأول	1.615385	0.785223	18.5495	2.5985
المحور الثاني	1.985714	0.645526	1.615385	0.124155

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج التحليل الإحصائي باستعمال برنامج spss.21

يتضح من الجدول أعلاه أن:

- الوحدة الاقتصادية محل الدراسة لا تطبق حوكمة الشركات.

- عدم دراية الإطارات والهيئات الإدارية بحوكمة الشركات، مبادئها وايجابياتها التي تسعى إلى تحقيق الأفضل.

- انعدام المنافسة وهيمنة الشركة على قطاع الاتصالات مما يجعل رغبة الشركة في التطور على مستوى الإداري والتنظيمي ضئيلة.

- سيطرة الدولة على نسبة كبيرة من رأسمال الشركة، مما لا يفتح المجال لتداول الأوراق المالية للشركة بالنسبة للمستثمرين. هذا من شأنه أن يمنع تأسيس نظام حوكمة بالشركة.

- انعدام الدورات التكوينية في مجالات حوكمة الشركات وذلك راجع لنتائج سابقة الذكر.

- عدم مراعاة جودة على المعلومات المحاسبية كون أن الدولة المستخدم هو لدولة.

ملاحظة:لقد تمركزت معظم الأجوبة على السؤال على السؤالين Q1 وQ2 من المحور الأول:

بالنسبة Q1 :

- أهمية حوكمة الشركات تتجلى في تسيير المؤسسة وتحديد القوانين والقواعد بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح.

- تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة.

إما بالنسبة ل Q2 فمعظم الإجابات كانت أن الافصاح كان ربع سنوي

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال هذا الفصل التطبيقي حاولنا دراسة حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية لاتصالات الجزائر، وذلك بعد تقديم اتصالات الجزائر محل الدراسة، ثم التطرق إلى واقع في اتصالات الجزائر في ظل حوكمة الشركات ليتبين في الأخيرة أن اتصالات الجزائر ليست من الوحدات الاقتصادية التي تطبق الحوكمة رغم أهمية هذه الأخيرة. علما أن اتصالات الجزائر من شركات الأولى التي دخلت بورصة الجزائر.

وذلك راجع لأسباب عديدة مثل ملكيتها وحيدة ترجع

للدولة مما لا يفتح المجال للمساهمين نحو التغيير والمطالبة بالأفضل كجودة المعلومات المحاسبية وتبين الأداء المالي الحقيقي للشركة. بالإضافة إلى انعدام الميزة التنافسية وذلك راجع إلى أن اتصالات الجزائر العميل الوحيد في الجزائر بالإضافة إلى انه ليست لموظفي اتصالات الجزائر معرفة لمفهوم الحوكمة ومبادئها كون الشركة محل الدراسة لا تطبق الحوكمة.

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبي-دراسة حالة الجزائر-معالجة إشكالية البحث التي تدور حول كيف يمكن لحوكمة الشركات أن تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية؟ من خلال الفصول الثلاثة لهذه المذكرة بشقيها النظري و التطبيقي لأجل التمكن من معالجة مختلف جوانب الموضوع .

تطرقنا في الفصل الأول إلى ماهية الحوكمة وأهميتها وأهدافها ومبادئها والعوامل التي ساهمت في ظهورها بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية وجودتها، الافصاح المحاسبي ومقوماته وأنواعه والعوامل المؤثرة عليه، وكذا دور المعايير المحاسبية من خلال التطرق للمعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وإسهاماتها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

أما في الفصل الثاني تطرقنا إلى الحوكمة الشركات كآلية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى تعريف ومتطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية والعلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية.

وفي الفصل الأخير قمنا بإبراز واقع شركة اتصالات الجزائر ومدى التزامها بمبادئ الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية للشركة.

وهذا انطلاقا من أهمية موضوع حوكمة الشركات التي أصبحت تعد أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية، بحيث تعتمد على مجموعة من الأدوات من شأنها توفير هذه الخاصية، كما أصبح تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة شعارا يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل مصداقية القرارات المتخذة مما يزيد من فعاليتها ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات المؤسسات في الالتزام المهني لقواعد تحسين الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد للاستثمارات المحلية و الخارجية وقدرته التنافسية.

نتائج اختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية البحث، فقد تم التوصل الى النتائج من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية كما يلي:

الفرضية الأولى: تمثل حوكمة الشركات مجموعة القواعد و القوانين و النظم التي تحكم و تنظم العلاقة بين مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة و محيطها الاقتصادي و الاجتماعي و التي تهدف إلى تفعيل مختلف مستويات الأداء في المؤسسة، من خلال الالتزام بمجموعة من المبادئ و الآليات التي نصت عليها مختلف الهيات الدولية، ولا يتوقف تطبيق حوكمة الشركات على مجموعة القواعد والقوانين والنظم بل يتعداه إلى الجوانب الأخلاقية للأشخاص ذوي العلاقة من مجلس الإدارة والموظفين والمساهمين والدائنين.

الفرضية الثانية: يمكن القول بان هناك ارتباطا وثيقا بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، لأنها تحقق الشفافية في إعداد القوائم المالية، وبالتالي توفير الموثوقية في المعلومات المحاسبية المنتجة والموزعة، وبحيث أن مبادئ إجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومة المحاسبية.

وتعمل حوكمة الشركات على تحقيق مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها وأهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة، فمن خلال الشق النظري تحققت هذه الفرضية وذلك لان مجموع الآليات من مراجعة داخلية ومراجعة خارجية ولجنة المراجعة ومجلس الإدارة كلها تعمل على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية خاصة في ظل الالتزام بمبادئ الحوكمة و إجراءاتها.

الفرضية الثالثة: فمن خلال الفصل التطبيقي نجد أن هذه الفرضية لم تتحقق إذ تبين بأن شركة اتصالات الجزائر لا تسعى إلى التطبيق والالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وهذا لعدم إضفاء المصداقية والشفافية لدى الأطراف ذات العلاقة مع الشركة ورعاية مصالحهم، و هذا لا ينعكس كذلك على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية لشركة اتصالات الجزائر وهذا من خلال إفصاح الشركة عن المعلومات المحاسبية والمالية من خلال عدة قنوات. وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالسلب.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بحوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية وجودتها، فقد خلصت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج يمكن سردها كما يلي:

-تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

-انعدام المنافسة وهيمنة الشركة على قطاع الاتصالات مما يجعل رغبة الشركة في التطور على المستوى الإداري والتنظيمي ضئيلة.

-القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الافصاح والشفافية والانضباط والعدالة.

-يعتبر الافصاح والشفافية الركيزة الأساسية لاكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، وكشف تجاوزات الشركات في التلاعب لمصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة بحيث يؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى اخذ الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية.

-تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها وأهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة تعمل على:

*العمل على رفع درجة الجودة في المعلومات المفصح عنها من خلال ما تقدمه المراجعة من خدمات.

*تقوم برفع درجة الثقة في المعلومات من خلال تقرير المراجع الخارجي.

*كما أن المراجعة الداخلية لها دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية مما يساعد على تدفق المعلومات بشكل يسمح بعملية التدقيق.

كما توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

-عدم دراية الإطارات والهيئات الإدارية بحوكمة الشركات، مبادئها و ايجابياتها حيث تسعى إلى تحقيق الأفضل.

-انعدام المنافسة وهيمنة الشركة على قطاع الاتصالات مما يجعل رغبة الشركة في التطور على المستوى الإداري والتنظيمي ضئيلة.

-سيطرة الدولة على نسبة كبيرة من رأسمال الشركة مما لا يفتح المجال لتداول الأوراق المالية للشركة بالنسبة للمستثمرين هذا من شأنه أن يمنع تأسيس نظام حوكمة بالشركة.

-عدم مراعاة جودة على المعلومات المحاسبية كون أن المستخدم هو الدولة.

التوصيات:

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها توصلنا إلى بعض الاقتراحات التي من شانها في إرساء مبادئ حوكمة الشكات في الجزائر وكذا تفعيل أطرافها إذ لا بد من:

-ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، و العمل على توفير الإطار المؤسسي و القانوني كبيئة مناسبة.

-العمل على زيادة مستوى الافصاح و الشفافية في التقارير المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين و المستثمرين الأمن والأمان لأموالهم.

-ضرورة الاعتماد على المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية والذي يعتبر أداة للعلاقة بين حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات.

-تدعيم مجلس الإدارة بالأعضاء المستقلين والأعضاء غير التنفيذيين هذا ما يجعل عملية اتخاذ القرار والرقابة تتمتع باستقلالية و مصداقية أكثر.

-لابد من نشر ثقافة الحوكمة لدى أصحاب الشركات وأعضاء مجلس الإدارة والموظفين من خلال عقد ندوات ومؤتمرات تشيد بدور مبادئ الحوكمة في تفعيل أداء الشركات و القوانين و التشريعات المنظمة لها.

-ضرورة إعداد المزيد من الدراسات والرسائل العلمية في مجال حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومات.

آفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة موضوع دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،و نظرا لحداثة الموضوع في الجزائر فقد حاولنا بدراسة تطبيقية على إحدى الشركات الجزائرية ، و عليه يمكن اقتراح المواضيع المهمة و التي يمكن دراستها مستقبلا و منها:

-دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية.

-دور آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء.

-إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و تفعيل السوق المالية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- أمين السيد احمد لطفي،**المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

2-السيد احمد لطفي، **التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة**، دار الجامعة، الإسكندرية، 2005.

3- السيد عطا الله السيد، **نظام المعلومات المحاسبي**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

4- النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

5-حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2011.

6- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، ،الأردن، 2008.

7-رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المحاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006.

8-رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

9-رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

10- سالم بن سالم حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطة عمان**، دار أسامة، الأردن ، 2010.

12- سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 11.2011

12- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

13- صلاح الدين حسين السيسي، **الرقابة على أعمال البنوك ومنظمات الأعمال تقييم أداء البنوك والمخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكاتب الحديث، مصر، 2011.

14-صديقي مسعود، احمد نقاز، **المراجعة الداخلية**، مطبعة المزوار، الوادي، 2010.

15- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصاريف)**،الطبعة الثانية، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008.

16- طارق عبد العال حماد،**دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوقفة معها ج1**، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008 .

17- -عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت،1990 .

18- عدنان بن حيدر درويش، **الحوكمة ومجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.

19- عطية هاشم احمد، **نظام المعلومات المحاسبي**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

20-عبد الغفار حنفي، **أساسيات الاستثمار في سوق الأوراق المالية، أسهم، سندات، وثائق استثمار، خيارات، الدار الجامعية**، مصر، 2001.

21-عبد الناصر إبراهيم نور ،إيهاب نظمي إبراهيم، **المحاسبة المتوسطة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

22-عبد الوهاب ناصر علي، **موسوعة المراجعة الداخلية الحديثة ج3**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

23 - فؤاد السيد ملجي وآخرون، **معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري والتطبيق المحاسبي)**، دار التعليم الجامعي ،الإسكندرية، 2005.

24- كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

25-كمال خليفة أبو زيد وآخرون، **دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**، الإسكندرية، 2006.

26-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2014.

27 - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.

28-حمود إبراهيم تركي، **تحليل التقارير المالية**، مطابع جامعة تملك مسعود، السعودية، الطبعة2، 1995

29- محمد إبراهيم نور، **إدارة المخاطر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

30- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، دار الجامعة، مصر، الطبعة الثانية، 2009.

31 - محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، مصر، 2008.

32- مصطفى يوسف الكافي،**الأزمة المالية الاقتصادي العالمية وحوكمة الشركات**، مكتب المجتمع العربي، 2013.

33- محمد مطر، **إدارة الاستثمارات، الإطار النظري والتطبيقات**، مؤسسة العراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 1999.

34- منير إبراهيم الهندي، **الأوراق المالية وأسواق رأس المال**، دار المعارف، الإسكندرية، 1999.

35 – مؤيد محمد الفضل وآخرون، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

36- مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2009.

37- نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، **إدارة الجودة للتميز والريادة مفاهيم وأسس وتطبيقاتها**، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

38- نعيم دهمش وآخرون، **مبادئ المحاسبة**، نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الطبعة الثالثة، 2007.

39-هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

40- هادي رضا صفار، **مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعلمية في القياس المحاسب)**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

المجلات العلمية:

41-بوكساني رشيد، **معوقات أسواق الأوراق المالية العربية وسبل تفعيلها**، أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

42- سيروان كريم عيسى وآخرون، **دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كوردستان**، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 3، العدد 2، حزيران 2017، العراق.

43-عبد الرحمان محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة المعومات المحاسبية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن ديسمبر 2017.

44- عبد الرحمان محمد رشوان، محمد غانم أبو مصطفى، **اثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة الإفصاح الالكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية والإدارية، العدد السابع، جوان 2017.

45-عناني عبد الله، **دور لجنة التدقيق في تدعيم وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، العدد السابع، جوان 2017.

46-مجدي أحمد الجعيرى، **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبة الدولية** ، دراسة ميدانية علي الشركة سعودية للصناعات الأساسية (سايك) شركة مساهمة سعودية- مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2009.

47-مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرفية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلة 42، يوليو 2009.

48-محمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية،** دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الخامسة والعشرون، العدد الأول، جامعة الزقاق منها، 2005.

أطروحات الدكتوراه:

49-العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية،** رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

50- لندة قداري، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية،** مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد جمعة لخضر بالوادي، 2014-2015.

51-زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،** مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009-2010.

52-عبد الباسط مداح، **أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017

53-عبد القادر عيادي، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية،** أطروحة مقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013-2014

54-ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات،** مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2009.

58-هلالي فوزية، عمران خديجة، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الماليSCF،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم اقتصادية تخصص محاسبة وجباية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015-2016.

المؤتمرات والملتقيات العلمية:

59-أشرف حنا ميخائيل، **أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات،** المؤتمر العلمي الخامس وأبعادها الإدارية والمحاسبية والاقتصادية، الإسكندرية، 8-10 سبتمبر 2005.

60-بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، **حوكم الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظريو الوكالة،** مداخلة بالمتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، بليدة، يومي 18-19 ماي 2011.

61-جاحدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية(واقع، رهانات وأفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010.

62-صديقي مسعود، دريس خالد، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومة المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار**، الملتقى الدولي: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات، وأفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010.

63- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي (SCF) على السياسات الإفصاح بالجزائر**، مداخلة بالملتقى الوطني واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، يومي 5-2013/05/6.

64-غانم هاجر، بوقرة رابح، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة بالملتقى الوطني حول الحوكمة المفهوم والأهمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.

65-فلة حمدي، نجلاء نوبلي، مداخلة بعنوان **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالية والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012 .

66- قورين حاج قويدر، **الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديدة ودورها في النهوض بالسوق المالي**، مداخلة بالملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وأفاق جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، يومي 7-8 ديسمبر 2010.

67-كيحلي سلمى، كروش عائشة، مدخلة بملتقى بعنوان **اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي**، حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

68-هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية (واقع ورهنات وأفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر، 2010، ص 19.

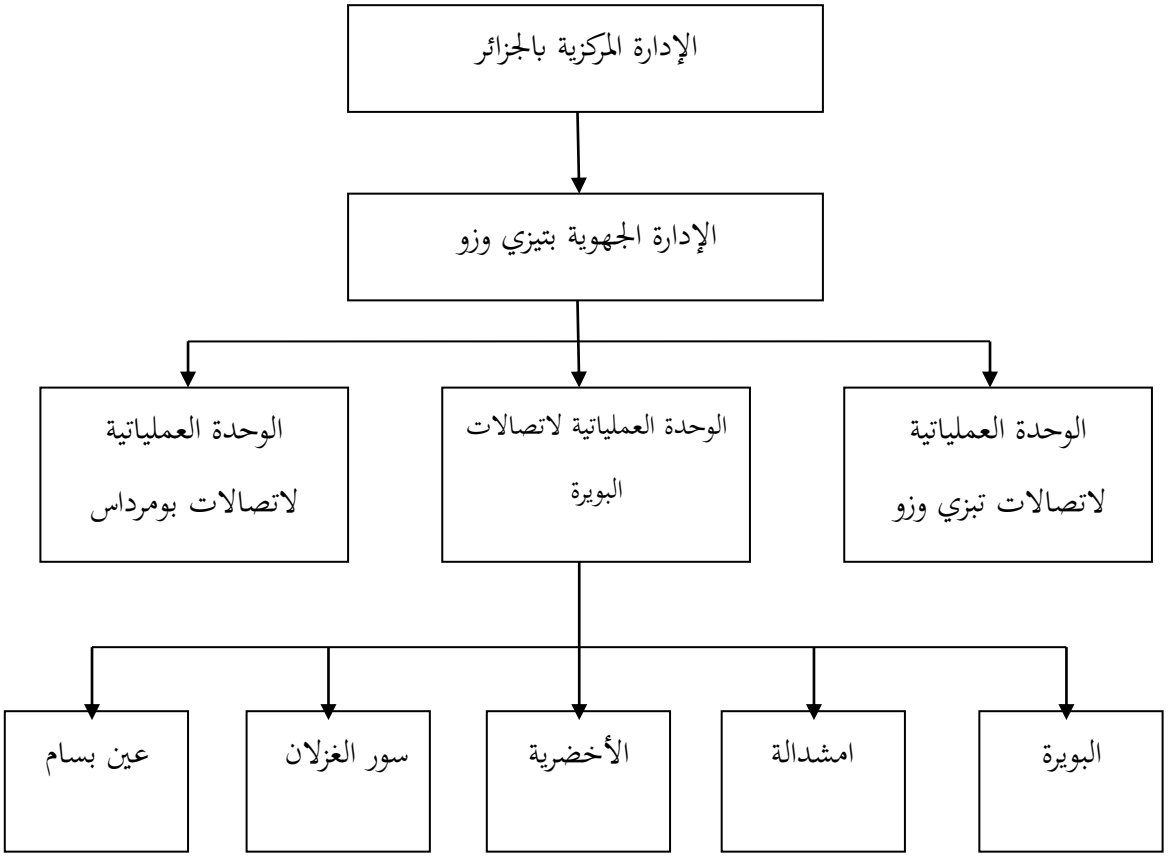
المواقع الإلكترونية:

1-http ://www.focusifrs.com/menu-gauche/iasb/structure-de le iasb, date de consultation..

2- http://www.algeriertelecom.dz

الملاحق

الوحدة العملياتية لاتصالات الجزائر



الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محند أولحاج –البويرة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاستبيان

السادة المحترمة: السلام عليكم

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البويرة، تضع بين أيديكم والمندرجة تحت عنوان

"حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية".

ونرجو منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة، وذلك بوضع الإشارة (X) في المربع المناسب لإجاباتكم، علما أن كافة البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تعامل بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلو منا خالص الشكر والامتنان على مساهمتكم القيمة في انجاز هذه البحث.

من إعداد الطالبتين : **تحت إشراف الدكتور:**

يونسي حسيبة مداحي محمد

مرزوق مماس

أولا: البيانات الشخصية:

1. الجنس

أ. ذكر ☐ **ب. أنثى** ☐

2. العمر

أ. 34-35 سنة ☐ **ب.** 44-35 سنة ☐ **ج.** 54-45 سنة ☐

د. 55سنة فأكثر ☐

2. المستوى العلمي:

أ. ليسانس ☐ **ب.** أقل من ليسانس ☐ **ج.** ماجستير ☐

د. دكتوراه ☐

3.التخصص العلمي:

أ. إدارة أعمال ☐ **ب.** محاسبة أخرى ☐ **ج.** اقتصاد ☐

د. أخرى ☐

4. سنوات الخبرة:

أ. أقل من 10 سنوات ☐ **ب.** من 10 سنوات إلى 15 سنوات ☐

ج. من 15 إلى 20 سنة ☐ **د.** أكثر من 20 سنة ☐

5. الموقع الوظيفي:

أ. عضو مجلس الإدارة ☐ **ب.** مدير تنفيذي ☐ **ج.** مراجع أو مفتش دخلي ☐

د. مراجع خارجي ☐

6. ما نوع الشركة:

أ. خاصة ☐ **ب.** شركة مساهمة ☐ **ج.** شركة حكومية ☐

قائمة الاستبيان

01	ماهي أهمية حوكمة الشركات في نظرك؟													
	.....													
02	ما نوع الافصاح المطلوب منك؟ (ربع سنوي–سنوي) وما هو رأيك حول متطلبات هذا الافصاح؟													
	.....													
03	هل مسؤوليات مجلس الإدارة وموظفي الإدارة موضحة ومكتوبة؟													
		نعم					لا							
04	هل هناك أهداف واضحة لكل من مجلس الإدارة واللجان الفرعية ذات الصلة؟													
		نعم					لا							
05	كم عدد أعضاء مجلس الإدارة؟													
		7–5		10–7		15–10								
06	كم مدة تدوير مجلس الإدارة؟													
		كل سنة		كل سنتين		كل 03 سنوات		أكثر						
07	كيف يتم الافصاح عن المعلومات العمة؟													
		نشرات الأخبار		الجرائد اليومية		موقع الشركة		غيرها						
		عن طريق الاميلات الالكترونية												
08	هل الشركة تراجع اختصاص ومهمات المجلس واللجان الفرعية؟													
		نعم		لا										
09	هل تعتقد أن قوانين حوكمة الشركات حسنت الإدارة الداخلية للشركة؟													
		نعم		إلى حد ما		لا								
10	التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ينعكس على الأداء الإداري والتشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية													
		أوافق		أوافق تماما		لا أوفق		لا أوفق مطلقا						
11	تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة													
		أوافق		أوافق تماما		لا أوفق		لا أوفق مطلقا						

12	تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية								
		أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا	

13	اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة وفي الرقابة على الأداء التشغيلي والمالي بالوحدة الاقتصادية بجانب تدعيم دور الأطراف الأخرى ذات العلاقة، يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية ويزيد جودتها								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
14	جودة المعلومات المحاسبية لا تقتصر على توفر خصائص هذه المعلومات بل تشمل أيضا الالتزام بالقوانين واللوائح التي أعدت في ظلها هذه المعلومات، وكذلك أساليب الرقابة المطبقة والمعايير المستخدمة سواء كانت معايير محاسبة أو مراجعة								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
15	تطبيق حوكمة الشركات قد يؤدي إلى احد المعايير التالية أو جميعها–أو عدم وجودها– للحكم على جودة المعلومات المحاسبية، وهي:								
	المعايير القانونية: والتي تعكس القوانين واللوائح المطبقة بالشركة								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلق		
	المعايير الرقابية: والتي تعكس الجهات والأساليب الرقابية القائمة								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلق		
	المعايير المهنية: والتي تعكس مدى توفر تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
	المعايير الفنية: والتي تعكس مدى توفر خصائص المعلومات المحاسبية								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
	كل ماسبق								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
	ليس شيئا مما سبق								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
16	تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير السابقة يؤدي إلى وجود مفهوم شامل لجودة هذه المعلومات يختلف عن مفهوم الجودة المستخدم حاليا								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
17	جودة المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات أكثر تحققا من جودتها في الوحدات الاقتصادية الأخرى التي لا تطبق حوكمة الشركات								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق مطلقا		
18	هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق		
19	الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات الاستثمار، يكون أكثر في الوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات								
	أوافق		أوافق تماما		لا أوافق		لا أوافق		

ألفا كرونباخ:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclus [a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,684	20

البيانات:

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	ذكر	19	47,5	47,5	47,5
	أنثى	21	52,5	52,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	34-25 سنة	13	32,5	32,5	32,5
	44-35 سنة	23	57,5	57,5	90,5
	54-45 سنة	4	10,0	10,5	100,0
	Total	40	100.0	100,0	

الدرجة العلمية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	دراسات تطبيقية	18	45,0	45,0	45,0
	ليسانس	20	50,0	50,0	95,0
	ماجستير	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التخصص العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	إدارة أعمال	11	27,5	27,5	27,5
	محاسبة	10	25,0	25,0	52,5
	اقتصاد	6	15,0	15,0	67,5
	أخرى	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100 ,0	100 ,0	

عدد سنوات الخبرة في العمل المصرفي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	اقل من خمس سنوات	18	45,0	45,2	45,0
	5-10 سنة	13	32,5	32,5	77,5
	10-15 سنة	4	10,0	10,0	87,5
	15 سنة فأكثر	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الموقع الوظيفي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	عضو مجلس الإدارة	6	15,0	15,0	15,0
	مدير تنفيذي	1	2,5	2,5	17,5
	مراجع أو مفتش	3	7,5	7,5	25,0
	موظف	30	75,0	75,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

هل مسؤوليات مجلس الإدارة وموظفي الإدارة موضحة ومكتوبة؟

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	نعم	31	77,5	77,5	77 ,5
	لا	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

هل هناك أهداف واضحة لكل من مجلس الإدارة و اللجان الفرعية ذات الصلة ؟

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	نعم	28	70,0	70,0	70,0
	لا	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

كم عدد أعضاء مجلس الإدارة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	5-7	11	27 ,5	27 ,5	27,5
	7-10	13	32,5	32,5	60,0
	10-15	16	40,0	40,0	100 ,0
	Total	40	100,0	100,0	

كم مدة تدوير مجلس الإدارة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	1	3	7,5	7,5	7,5
	2	16	40,0	40,0	47,5
	3	14	35,0	35,0	82,5
	+3	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

كيف يتم الإفصاح عن المعلومات العامة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	نشرات الأخبار	2	5,0	5,0	5,0
	الجرائد اليومية	7	17,5	17,5	22,5
	موقع الشركة	25	62,5	62,5	85,0
	غيرها	3	7,5	7,5	92,0
	عن طريق الايميلات الالكترونية	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:

Statistiques

		Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9
N	Valide	40	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,3000	1,3000	2,1250	2,6250	2,8000	1,2750	1,4750
Ecart-type		,60764	,46410	,82236	,86787	,64847	,55412	,55412

اختبار الفرضية الأولى:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q3	40	1,2250	,42290	,06687
Q4	40	1,3000	,46410	,07338
Q5	40	2,1250	,82236	,13003
Q6	40	2,6250	,86787	,13722
Q7	40	2,9500	,87560	,13844
Q8	40	1,2250	,42290	,06687
Q9	40	1,6250	,66747	,10554

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la Différence	
					Inférieure	Supérieure
Q3	18,320	39	,000	1,22500	1,0897	1,3603
Q4	17,716	39	,000	1,30000	1,1516	1,4484
Q5	16,343	39	,000	2,12500	1,8620	2,3880
Q6	19,129	39	,000	2,62500	2,3474	2,9026
Q7	21,308	39	,000	2,95000	2,6700	3,2300
Q8	18,320	39	,000	1,22500	1,0897	1,3603
Q9	15,398	39	,000	1,62500	1,4115	1,8385

المحور الثاني:

هل الشركة تراجع اختصاص ومهمات المجلس واللجان المراجعة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	نعم	31	77,5	77,5	77 ,5
	لا	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

هل تعتقد أن قوانين حوكمة الشركات حسنت الإدارة الداخلية للشركة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	نعم	19	47,5	47,5	47,5
	إلى حد ما	17	42,5	42,5	90,0
	لا	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ينعكس على الأداء الإداري والتشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	23	57,5	57,5	57 ,5
	أوافق تماما	14	35,0	35,0	92,5
	لا أوافق	2	5,0	5,0	97,5
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تطبيق حوكمة الشركات يؤثر بشكل مباشر على التقارير والقوائم المالية وعلى عملية المراجعة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	17	42,5	42,5	42,5
	أوافق تماما	16	40,0	40,0	82,5
	لا أوافق	6	15,0	15,0	97,5
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	25	62,5	62,5	62,5
	أوافق تماما	10	25,0	25,0	87,5
	لا أوافق	3	7,5	7,5	95,0
	لا أوافق مطلقا	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دور المساهمين

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	26	65,0	65,0	65 ,0
	أوافق تماما	10	25,0	25,0	90,0
	لا أوافق	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

جودة المعلومات المحاسبية لا تقتصر على توفر خصائص

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	22	55,0	55,0	55,0
	أوافق تماما	15	37,5	37,5	92,5
	لا أوافق	2	5,0	5,0	97,5
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المعايير القانونية : والتي تعكس القوانين واللوائح المطبقة بالشركة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	29	72,5	72,5	72,5
	أوافق تماما	9	22,5	22,5	95,0
	لا أوافق	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المعايير الرقابية: والتي تعكس الجهات والأساليب الرقابية القائمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	24	60,0	60,0	60 ,0
	أوافق تماما	12	30,0	30,0	90,0
	لا أوافق	3	7,5	7,5	97,0
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المعايير المهنية: والتي تعكس مدى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	19	47,5	47,5	47,5
	أوافق تماما	17	42,5	42,5	90,0
	لا أوافق	3	7,5	7,5	97,5
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المعايير الفنية : والتي تعكس مدي توفر خصائص المعلومات المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	23	57,5	57,5	57,5
	أوافق تماما	14	35,0	35,0	92,5
	لا أوافق	1	2,5	2,5	95,0
	لا أوافق مطلقا	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير السابقة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	19	47,5	47,5	47,5
	أوافق تماما	13	32,5	32,5	80,0
	لا أوافق	4	10,0	10,0	90,0
	لا أوافق مطلقا	4	10 ,0	10 ,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

جودة المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	26	65,0	65,0	65,0
	أوافق تماما	8	20,0	20,0	85,0
	لا أوافق	5	12,5	12,5	97,0
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

هناك إقبال من المستثمرين على الاستثمار على الوحدات الاقتصادية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	15	37,5	37,5	37,5
	أوافق تماما	10	25,0	25,0	32,5
	لا أوافق	13	32,5	32,5	95,0
	لا أوافق مطلقا	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage Cumulé
Valide	أوافق	21	52,5	52,5	52,5
	أوافق تماما	11	27,5	27,5	80,0
	لا أوافق	7	17,5	17,5	97,5
	لا أوافق مطلقا	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري

Statistiques

	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15.1	Q15.2	Q15.3	Q15.4	Q16	Q17	Q18	Q19
N Valide	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	1,5250	1,7750	1,5500	1,4500	1,5500	1,3250	1,5250	1,6500	1,5500	1,8250	1,5250	2,0500	1,7000
Ecart-type	,71567	,80024	,84580	,67748	,71432	,57233	,75064	,73554	,78283	,98417	,82610	,95943	,85335

اختبار الفرضية الثانية:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Q10	40	1,5250	,71567	,11316
Q11	40	1,7750	,80024	,12653
Q12	40	1,5500	,84580	,13373
Q13	40	1,4500	,67748	,10712
Q14	40	1,5500	,71432	,11294
Q15.1	40	1,3250	,57233	,09049
Q15.2	40	1,5250	,75064	,11869
Q15.3	40	1,6500	,73554	,11630
Q15.4	40	1,5500	,78283	,12378
Q16	40	1,8250	,98417	,15561
Q17	40	1,5250	,81610	,12904
Q18	40	2,0500	,95943	,15170
Q19	40	1,7000	,85335	,13493

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de La Différence	
					Inférieure	Supérieure
Q10	13,477	39	,000	1,52500	1,2961	1,7539
Q11	14,028	39	,000	1,77500	1,5191	2,0309
Q12	11,590	39	,000	1,55000	1,2795	1,8205
Q13	13,536	39	,000	1,45000	1,2333	1,6667
Q14	13,724	39	,000	1,55000	1,3215	1,7785
Q15.1	14,642	39	,000	1,32500	1,1420	1,5080
Q15.2	12,849	39	,000	1,52500	1,2849	1,7651
Q15.3	14,187	39	,000	1,65000	1,4148	1,8852
Q15.4	12,523	39	,000	1,55000	1,2996	1,8004
Q16	11,728	39	,000	1,82500	1 ,5102	2,1398
Q17	11,818	39	,000	1,52500	1,2640	1,7860
Q18	13,514	39	,000	2,05000	1,7432	2,3568
Q19	12,599	39	,000	1,70000	1,4271	1,9729