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

Université de Jijel
Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضـــوع

دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية – ولاية جيجل-

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

اعداد الطالبتين:
. أمينة بوحاريش
. بسمة بن عمر

إشراف الأستاذ:
فريد زعرات

أمام اللجنة المشكلة من:

أ.سعادة اليمين	جامعة جيجل	رئيسا
أ. فريد زعرات	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
أ. سمير دحمان بواعلي	جامعة جيجل	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

نتوجه بالشكر لله عز وجل على تيسره وتوفيقه لنا لانجاز هذا العمل المتواضع عملا بقوله تعالى"لان شكرتم لأزيدنكم."

كما لا يفوتنا التقدم بالشكر إلى الأستاذ" فريد زعرات" على كل ما منحني من توجيهات ومساعدات.

كما نتقدم بالشكر الجزيل والعظيم لأستاذنا الكريم " عمران بوريب" على كل ما قدم لنا من الدعم ولم يبخل علينا من زاده العلمي بشيء.

إضافة إلى كل الأساتذة الذين رافقونا خلال مشوارنا الدراسي خاصة أساتذة قسم العلوم التجارية.

دون أن ننسى كل من وقف إلى جانبنا في سبيل إنجاح هذا البحث ولو حتى ببسمة رسمت على الشفاه...

جزاكم الله خيرا

إهداء

إلى اللذين قال فيهما الرحمن...

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة، وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى الذي تعب ليريحني وعمل ليعلمني " **أبي العزيز**"

إلى التي كرست حياتها لأجل تربيتي وعلمتني الصبر " **أمي الغالية**"

وإلى جميع إخوتي رمز المحبة والإخاء

"**كريم، جمال الدين، عبد النور، مروان**"، وأختي الوحيدة "**خديجة**"

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى صديقاتي الغاليات

"**عتيقة، ليلى، نصيرة**"

وإلى التي شاركتني هذا العمل"**بسمة**"

إلى كل من أحبوني وأحببتهم وتمنوا لي الخير والنجاح أهدي عملي هذا.

أمينة

إهداء

الحمد لله فالق الأنوار، جاعل الليل والنهار ثم الصلاة

والسلام على سيدنا محمد المختار

صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل إلى سر النجاح والفلاح

إلى الذي رباني على الفضيلة والأخلاق وشملني بالعطف والحنان وكان لي ورع الأمان،أحتمي به من نائبات الزمان، الذي تحمل عبئ الحياة حتى لا أحس بالحرمان:

"أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره"

إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها، التي غمرتني بعطفها وأنارت لي درب حياتي بحبها:

"أمي الغالية حفظها الله ورعاها وأطال في عمرها"

إلى من شاركوني لحظات حياتي أخواتي الغاليات: سعيدة، شافية، نوال.

إلى إخوتي الأعزاء: علي، عمار، عبد الوحيد، عزيز، محمد.

إلى من كان لي سندي في الحياة وقاسمني تعب هذا العمل، إلى رفيق دربي ونور حياتي زوجي العزيز الغالي" **رياض** "

إلى أفراد عائلتي الجديدة: الأب أعمر، الأم سليمة، وإلى الإخوة والأخوات

إلى رفيقتي التي شاركتني في إنجاز هذا العمل *أمينة*

إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب وساعدني ولو بكلمة طيبة.

بسمة

الملخص:

تحاول هذه الدراسة توضيح دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تعد حوكمة الشركات أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية، وذلك من خلال التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة، وكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث تحقق هذه الآليات الشفافية في إعداد القوائم المالية، وبالتالي توفير الموثوقية في المعلومات المحاسبية المنتجة والموزعة، كما يلعب الإفصاح المحاسبي والشفافية دورا كبيرا في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، إذ أن الإبلاغ عن المعلومات ذات الأهمية القصوى بالنسبة لمستخدميها يحدث أثر إيجابي على الأسواق المالية وبالتالي على أداء الشركات.

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

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومة المحاسبية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية.

Résumé:

Cette étude a pour but de présenter le rôle de la gouvernance des entreprises dans l’amélioration de la qualité de l'information comptable. La gouvernance des entreprises est considérée comme un outil capable de donner un maximum d’informations avec une bonne qualité. Ceci à travers l’organisation administrative et professionnelle qui ’effectue à travers un conseil administratif, une commission d’ audite ainsi que par l’audite interne et l’audite externe. Ces mécanismes assurent la transparence lors de la préparation des états financières, et donc fournir la fiabilité de l'information comptable produite et distribuée. De plus la divulgation comptable joue un grand rôle dans l'engagement aux principes de gouvernance d'entreprise. La déclaration de l'information qui a une grande importance pour ses utilisateurs a un impact positif sur les marchés financiers et donc sur la performance des entreprises. L'étude est arrivée à trouver une relation étroite entre la gouvernance des entreprises et l'information comptable ainsi que son niveau de qualité, puisque les principes et les procédures de gouvernance jouent un grand rôle dans le développement de la profession comptable. Ceci, à son tour, reflète sur le niveau de la qualité de l'information comptable.

Mots clés:

gouvernance des entreprises, divulgation comptable, qualité de l'information comptable, conseil administratif, commission d’audite, l’audite interne, l’audite externe.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر.....	/
الإهداء.....	/
الملخص.....	/
فهرس المحتويات.....	I
قائمة الأشكال والجداول.....	v
المقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول: حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي	
تمهيد.....	**02**
I- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.....	**03**
I-1- نشأة وتطور حوكمة الشركات.....	**03**
I-2- مفهوم حوكمة الشركات	04
I-3- أهداف ومقومات حوكمة الشركات....	10
I-4- مبادئ حوكمة الشركات.....	12
II- الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات	14
II-1- نظام حوكمة الشركات.....	14
II-2- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.....	15
II-3- محددات حوكمة الشركات.....	16
II-4- تحديات تطبيق حوكمة الشركات.....	18
III– الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي	23
III-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي.....	23
III-2- مقومات وقواعد الإفصاح المحاسبي.....	25
III-3- أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي.....	28
III-4- العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي.....	31
خلاصة.....	33
الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات	

تمهيد.....	35
I- نظام المعلومات المحاسبي والرقابة عليه.....	36
I-1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبية.....	36
I-2- أهداف ومقومات نظام المعلومات المحاسبية.....	39
I-3- وظائف نظام المعلومات المحاسبي.....	41
I-4- الرقابة المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي.....	44
II- جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها.....	46
II-1- مفهوم المعلومات المحاسبية.....	47
II-2- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.....	51
II-3- معايير جودة المعلومات المحاسبية.....	55
II-4- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.....	57
III- حوكمة الشركات كآلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.....	59
III-1- علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.....	60
III-2- دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.....	61
III-3- انعكاسات حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية.....	68
خلاصة.....	70
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	
تمهيد.....	72
I- الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة.....	73
I-1- منهجية الدراسة.....	73
I-2- أساليب المعالجة الإحصائية.....	74
I-3- اختبار أداة الدراسة.....	76
II- التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.....	81
II-1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	81
II-2- توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	82
II-3- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.....	83

II-4- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	83
II-5- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	84
III- تحليل النتائج واختبار الفرضيات.....	85
III-1- اختبار التوزيع الطبيعي.....	85
III-2- تحليل فقرات الاستبانة.....	86
III-3- اختبار فرضيات الدراسة.....	97
III-4- اختبار الفروق لآراء عينة الدراسة تعزى للعوامل الشخصية.....	102
خلاصة.....	107
خاتمة عامة.....	109
قائمة المراجع.....	113
قائمة الملاحق.....	/

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-I	خصائص حوكمة الشركات	9
02-I	ركائز حوكمة الشركات	11
03-I	نظام حوكمة الشركات	15
04-I	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	16
05-I	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	18
01-II	يوضح مكونات نظام المعلومات المحاسبي	39
02-II	يوضح وظائف نظام المعلومات المحاسبي	43
03-II	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	52
04-II	يوضح دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية	69
01-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	82
02-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	83
03-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	83
04-III	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	84
05-III	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	85

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-III	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	73
02-III	توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي	74
03-III	جدول التوزيع لمقياس ليكارت الخماسي	75
04-III	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية)	76
05-III	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني(مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية)	77
06-III	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)	78
07-III	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	80
08-III	معامل الثبات (ألفا كرونباخ)	81
09-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	81
10-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	82
11-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	83
12-III	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	84
13-III	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	84
14-III	اختبار التوزيع الطبيعي	85
15-III	تحليل فقرات المحور الأول (مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية)	86
16-III	تحليل فقرات المحور الثاني (مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية)	88
17-III	تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الثالث (مدى مساهمة المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)	90

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
18-III	تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الثالث (مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)	92
19-III	تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الثالث (مدى مساهمة لجنة المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)	94
20-III	تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الثالث (مدى مساهمة مجلس الإدارة بأداء مهامه في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)	95
21-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى	98
22-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية	99
23-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	99
24-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	100
25-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	101
26-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	101
27-III	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة	102
28-III	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للجنس	103
29-III	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	103
30-III	نتائج اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة	104
31-III	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة	104
32-III	اختبار "post-hoc" لدراسة معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة	105
33-III	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي	106

مقدمة عامة

حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير في مختلف المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها دول شرق آسيا عام 1997م، وكذلك إفلاس شركة Enron لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي عام 2001 و Worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح (المساهمين، الدائنين، الموردين..)، فضلا عن افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية، بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة.

وقد نتج عن هذه الانهيارات فقدان الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها، وكذلك فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات، وبالتالي فقدان هذه المعلومات لأهم عنصر يميزها ألا وهو جودتها، فجودة المعلومات المحاسبية تتحدد بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ قرار معين، وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفاعلية أكثر.

وفي ظل هذا الواقع تعاظم الاهتمام نحو وضع مبادئ (قواعد) لإدارة الشركات، حيث أصدر مركز المشروعات الدولية تقريرا حول "حوكمة الشركات" حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية، وذلك لحماية المستثمرين والأطراف ذات العلاقة من التلاعب المالي والفساد الإداري، وتعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية المعلنة، التي يحتاج إليها مستخدموها وخاصة المستثمرون المتعاملون في سوق الأوراق المالية.

وحتى تضمن حوكمة الشركات التطبيق الجيد لمبادئها، يجب توفر مجموعة من الآليات والوسائل سواء كان ذلك داخل المؤسسة كمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، أو خارجها كالمراجعة الخارجية والأنظمة والقوانين التي تنظم عمل الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية، وهنا تبرز لنا أهمية حوكمة الشركات إذ تعتبر كآلية لتحقيق المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية.

1- الإشكالية:

تعتبر حوكمة الشركات من الظواهر الحديثة التي تعمل على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث يمكن لها أن تلعب دورا فعالا في مجال الإصلاح المالي والإداري للشركات

وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها، ومن أجل إظهار دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المفصح عنها من خلال مجموعة الأدوات واللجان المنبثقة عنها مثل لجنة المراجعة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام والإحاطة بكل جوانب الموضوع يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل يوجد إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل من أجل تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟
- ✓ هل تتوفر مقومات وقواعد الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية؟
- ✓ كيف تساهم آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ؟

2- الفرضيات:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات سنعتمد عليها في بحثنا، والتي سوف نقوم بتأكيدها أو نفيها أثناء الدراسة وتتمثل في:

- ✓ هناك إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- ✓ تتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- ✓ تساهم آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية الأخيرة أربع فرضيات فرعية كالتالي:

- المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

- لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

3- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة بأنها تعالج موضوعا مهما بحاجة إلى مزيد من الدراسة والبحث والاستقصاء، ويمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ حتمية الاهتمام بحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية لما لها من آثار إيجابية على جذب الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات.
- ✓ توضيح أهمية حوكمة الشركات كنظام هيكلي وبرنامج إجرائي لإحكام الرقابة على أداء الشركات، وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير والقوائم المالية.

4- أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ معرفة مدى مساهمة حوكمة الشركات في رفع جودة وعدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية.
- ✓ معرفة أثر جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات على جميع مستخدمي هذه المعلومات.
- ✓ التعرف على واقع حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ومدى التزامها بمبادئها.

5- أسباب اختيار الموضوع:

إن دوافع ومبررات اختيارنا لهذا الموضوع تعود إلى ما يلي:

- ✓ الميول الشخصي للموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصنا.
- ✓ أهمية الموضوع في حد ذاته، حيث تمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام أكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية.

- ✓ أهمية موضوع جودة المعلومة المحاسبية والذي أصبح يلقى اهتمامات متزايدة من طرف الجمعيات المهنية للمحاسبين والباحثين، هذا لما لجودة المعلومة المحاسبية من دور إيجابي على الاقتصاد الوطني.

6- منهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة، كما استخدمنا أسلوب دراسة حالة من خلال إعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة.

7- الدراسات السابقة:

- ❖ دراسة ماجد إسماعيل أبو حمام،" **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**" دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الفكرية والتعرف على الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات، والوقوف على دور الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية وتأثرهما بقواعد الحوكمة، والتعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المحاسبية، وأهم ما توصل إليه الباحث يتلخص في:

- ✓ تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي على تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها.
- ✓ المحافظة على استقلالية السوق المالي وضمان عدم التأثير على قراراته يساهم في تعزيز الثقة فيه، وبالتالي توفير المعلومات بشكل عادل ومتساو للجميع.

- ❖ دراسة عبد الرزاق حسن الشيخ،" **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السوق**" درا سة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

هدفت الدراسة إلى التعرف على القواعد والمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتعرف على انعكاسات هذه الأخيرة

في ظل تطبيق حوكمة الشركات على سعر السهم لزيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في هذه المعلومات.

وقد توصل الباحث إلى:

- ✓ تطبيق مبادئ الحوكمة يقلل من أثر عامل المعلومات المضللة على سعر السهم، إذ أن تطبيق الحوكمة يضمن الإفصاح، ونشر المعلومات للجميع وعدم احتكارها، يحافظ على استقرار سعر السهم.
- ✓ تعمل الهيئات الإشرافية والرقابية على إتباع أسلوب مهني لتنفيذ متطلبات الحوكمة، وذلك من حيث ضرورة توفر مستوى الشفافية و الكفاءة في التقارير المالية المنشورة.
- ✓ ضرورة قيام الشركات برفع مستوى الحوكمة لما لها من أثر كبير في الحد من درجة المخاطرة في السوق المالي، وتخفيف الأثر السلبي لحالة عدم الاستقرار الاقتصادي والتي تحد من رغبة المستثمر في الاستثمار.

❖ دراسة رياض زلاسي، "**إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**" دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات والاستفادة منها في تطوير جودة المعلومات المحاسبية، والتعرف على انعكاسات جودة المعلومة المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة الشركات على جميع الأطراف الطالبة لهاته المعلومات والتعرف على واقع الحوكمة في الشركة محل الدراسة، وقد توصل الباحث إلى:

- ✓ تكمن أهمية حوكمة الشركات في زيادة مصداقية ورفع الثقة في مخرجات النظام المحاسبي، خاصة في ظل تبني الجزائر نظام محاسبي مالي، الذي يهدف إلى رفع جودة وشفافية المعلومات المحاسبية والمالية وتطوير الإفصاح المحاسبي من أجل حماية المستثمرين والمقرضين.
- ✓ الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا لاهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي- أحد ركائز حوكمة الشركات- من خلال معايير محاسبية خاصة به.

- ✓ تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها وأهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة ، بحيث أن التكامل بين هذه الآليات يؤدي إلى خلق ثقة في المعلومات المحاسبية وتدعيم مصداقيتها.

❖ دراسة عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2009.

اهتمت هذه الدراسة بإبراز دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات وزيادة كفاءتها و مصداقيتها، وتبيين الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والتعرف على مختلف أدوارها التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات، ومن أهم ما توصل إليه الباحث:

- ✓ حوكمة الشركات تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- ✓ الدور الكبير الذي لعبه إصدار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على بيئة الأعمال، والذي انعكس على أداء المراجعة الداخلية، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية بما يضيف قيمة للشركة، والتي تؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات.

من خلال العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة في مجال الحوكمة وجودة المعلومة المحاسبية، يتضح أن معظم الدراسات ركزت على جوانب جزئية من حوكمة الشركات، مثل كفاءة السوق وجودة التقارير المالية، لكنها لم تتناول قواعد وآليات الحوكمة وتبيين مدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية.

لذلك تميزت هذه الدراسة عن غيرها بأنها ركزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية ومعايير جودتها في ظل حوكمة الشركات، والتطرق لأهم آليات حوكمة الشركات ومبادئها، والتي من شأنها إضفاء المصداقية والموثوقية على المعلومات المحاسبية، وبالتالي تحقيق جودتها.

8- أدوات البحث:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

❖ **المصادر الأولية:**

والمتمثلة في الاستبانة حيث تم توزيعها على عينة معتبرة من المؤسسات الاقتصادية لولاية جيجل لمعرفة رأي أفرادها حول بعض جوانب الموضوع.

❖ **المصادر الثانوية:**

والمتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، مذكرات التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع، بالإضافة إلى القوانين ومواقع الأنترنيت.

10- هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب التي يطرحها موضوع الدراسة، قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي يعكس توجه الدراسة.

الفصل الأول: والذي جاء تحت عنوان حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي تضمن ثلاث مباحث، حيث يتناول الجزء الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات، أما الجزء الثاني فيتضمن الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات، والجزء الثالث خصص للإفصاح المحاسبي باعتباره أحد أهم ركائز حوكمة الشركات.

الفصل الثاني: فتمحور حول جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات، حيث في الجزء الأول تم التطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي والرقابة عليه، أما الجزء الثاني تناول جودة المعلومة المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها، والجزء الثالث خصص لحوكمت الشركات كآلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الفصل الثالث: خصصنا هذا الفصل للدراسة الميدانية التي تتضمن تحليل واختبار فرضيات البحث من خلال إعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة، ثم تفريغها وتحليلها إحصائيا باستخدام البرنامج الإحصائي "spss"، وذلك للوقوف على مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الفصل الأول: حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي

تمهيد

I- الإطار الفكري لحوكمة الشركات

II- الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

III- الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

خلاصة

تمهيد:

أصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع الهامة التي تطبق في الشركات الخاصة والعامة على حد سواء، والذي ازدادت أهميته إثر حدوث الأزمات المالية المتكررة التي عانى منها الاقتصاد العالمي وتعثر بعض الشركات، مما أدى إلى فقدان الثقة في الأسواق المالية من طرف الكثير من المساهمين، ويرجع السبب إلى تحرير اقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير الأسواق المالية مما يترتب عنها انفصال الملكية عن الإدارة، كل هذه التغيرات والتفاعلات الاقتصادية عرضت الشركات للمنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأسمالية، مما نتج عنه سوء الإدارة وانتشار الفساد المالي نتيجة للممارسات الغير الشرعية، وبالتالي كان لابد من تفعيل أسلوب حوكمة الشركات، حيث يمكن للحوكمة الجيدة أن تلعب دورا فعالا في مجال الإصلاح المالي والإداري للشركات، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها الذي يعد الإفصاح المحاسبي أحد ركائزها،

وللإلمام أكثر بهذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وذلك من خلال التطرق إلى الإطار الفكري لحوكمة الشركات (المفهوم، أهداف، معايير) في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سنتناول فيه الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات (الأطراف الفاعلة، المحددات وتجارب بعض الدول)، بينما خصصنا المبحث الثالث لتبيان مفهوم الإفصاح المحاسبي، أهدافه أنواعه ومقوماته وأهم العوامل المؤثرة عليه.

I- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

لاقى موضوع الحوكمة اهتماما كبيرا في الآونة الأخيرة، فقد بدأ الاهتمام بوضع معايير ومحددات لهذا المفهوم في المجال المالي والمحاسبي، وباعتبار الشركات عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني وجب تنميتها والحفاظ عليها من الانهيار، وذلك من خلال ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها.

I-1 نشأة وتطور حوكمة الشركات.

إن التطور الذي طرأ على شكل الشركة وتعدد أصنافها خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، مما جعل هذا العامل السبب الرئيسي وراء ظهور نظرية الوكالة، إذ اقتضى أن توكل إدارتها إلى مديرين محترفين وهذا نتج عنه تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، وبالتالي زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، والحد من التلاعب المالي والإداري.[1]

ويعتبر الأمركيان "Bele et Means" أول من اهتم بمفهوم حوكمة الشركات، وكان ذلك سنة 1932، من خلال قيامهما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات، وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة، وإلزامية فرض الرقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين.[2]

وفي سنة 1976 قام كل من (Jenson) و(Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة.[3]

أما في سنة 1985 قامت خمس جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية ومن أهمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)* بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO)** والمعروفة باسم لجنة تريدواي، وبعد دراسة أجرتها لجنة تريدواي لتحديد العوامل المسببة التي يمكن أن تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية، وإجراءات الحد منها، حيث أصدرت في أكتوبر 1987 تقريرها النهائي، والمتمثل في تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالاحتيال والتضليل

---

(1) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 13،14.

(2) Brahim lakhlef, la Bonne Gouvernance, Dar Elkhaldounia, vieux – Alger, 2006, p 05.

(3) Jacques IGalens, Sebastien point, Vers une nouvell gouvernance des entreprises, dunod, paris, 2009, p 14.

* American Institute of Certified Public Accountants.

** the Committee Of Sposoring Organization.

في التقارير المالية (NCFFR) *، وتتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجلس إدارة الشركات، وفي المملكة المتحدة كان لبورصة لندن دور في تطوير حوكمة الشركات، حيث أصدرت لجنة كادبوري (Cadbury) والتي تم تشكيلها لوضع إطار لحوكمة الشركات بإسم (Cadbury best practice) سنة 1992 من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية.[1]

أما في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1999، أصدرت كل من بورصة نيويورك (NYSE) ** والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية(NASD) *** تقريرهما المعروف باسم " blue ribbon report"، والذي اهتم بفعالية دور لجان المراجعة بالشركات في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، كما قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)**** بوضع مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999، كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات، وفي تركيا المعهد التركي لحوكمة الشركات سنة 2002، وأصبح لحوكمة الشركات اهتمام كبير بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية في نهاية 2001، ومن أهم هذه الفضائح ما حدث لشركة (Enron) للطاقة، وشركة (Arther Anderson) التي دققت حساباتها، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة (WorldCom) للاتصالات وشركة (parmalat) الأوروبية للأغذية، وهذا لعدم تكرار ما حدث وذلك من خلال إرساء قواعد ومبادئ اتفق عليها في إطار الحوكمة للشركات.[2]

I-2 مفهوم حوكمة الشركات.

تشير معظم الأدبيات إلى عدم وجود تعريف موحد ومتفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين للمصطلح الإنجليزي (corporate gouvernance) في اللغة العربية، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو

* National Commission of Fraudulent Financial Reporting.

(1) رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010، ص: 04،05.

** New York Stock exchange.

*** National Association of Securities Dealers.

**** Organization for Economique Co- opération and Développement.

(2) عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة المدية، 2009، ص: 07،08.

الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي سنقوم بتعريف حوكمة الشركات وإبراز أهميتها وكذا أهم خصائصها.

I-2-1 تعريف حوكمة الشركات.

يمكن تعريف حوكمة الشركات لغة واصطلاحا كما يلي:

I-2-1-1 التعريف اللغوي.

في البداية يتعين القول بأنه لا يوجد مرادف محدد في اللغة العربية لمصطلح(corporate gouvernance)، لهذا طرح العلماء ورجال الفقه والقانون العديد من المصطلحات، يعد أهمها مصطلح الحوكمة،[1] وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من المعاني منها: [2]

I-2-1-1-1 الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛

I-2-1-1-2 الحكم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

I-2-1-1-3 الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛

I-2-1-1-4 التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

I-2-1-2 التعريف الاصطلاحي.

هناك عدة مفاهيم وتعاريف للحوكمة طبقا لما جاء في مقالات وكتابات الباحثين، وفيما يلي نستعرض بعض التعاريف لحوكمة الشركات:

* التعريف المقدم من طرف شركة التمويل الدولية (IFC)* بأنها: " مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسات، وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة– من المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء– وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة"؛[3]

---

[1] محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010 ، ص 15.

[2] كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، منشورات جامعة الأردن، 2011، ص 110.

* International finance corporation.

[3] حاكم محسن الربيعي وآخرون، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطر، دار اليازوري، عمان، 2011، ص 27.

* التعريف المقدم من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها: " مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين فيها، ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى"؛[1]

* التعريف المقدم في تقرير (Cadbury) عام 1992 كما يلي: " حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"؛[2]

* التعريف المقدم من طرف (Colon Charreaux) بأنها: " مجموعة الميكانيزمات التي تهدف إلى تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين، أي بعبارة أخرى تحكم قيادتهم المؤسسة وتعرف مجال سلطاتهم"؛[3]

* كما تعرف حوكمة الشركات بأنها: " الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة، (مثلا المساهمين..) لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة"؛[4]

* كما عرفت حوكمة الشركات أيضا بأنها :" مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين..) من ناحية أخرى"؛[5]

* كذلك عرفت بأنها: " الهياكل، الوظائف، المسؤوليات، العمليات، الممارسات والتقاليد المؤسسية التي تستخدمها الإدارة العليا للمؤسسة للتأكد من تحقيق رسالة المؤسسة"؛[6]

وقد خلص (Rohdes) إلى أن تعريف الحوكمة يمكن أن يشتمل على العناصر التالية:[7]

- التنسيق بين المنظمات الحكومية وتنظيمات قطاع الأعمال الخاص والمنظمات غير الحكومية؛
- عدم ثبات ووضوح الحدود بين أنشطة مختلف التنظيمات؛

---

(1) نفس المرجع.

(2) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (القطاع العام والخاص والمصاريف، المفاهيم)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 11.

(3) عبد الحميد العيفة، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2013، ص 63.

(4) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 09.

(5) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.

(6) زهير عبد الكايد، الحكمانية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، 2003، ص 10.

(7) المرجع السابق، ص 12.

- ❖ استناد قواعد التعامل بين مختلف التنظيمات إلى التفاوض؛
- ❖ تمتع مختلف الأعضاء في هذه الشركات بدرجة عالية من الاستقلال.

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص التعريف التالي:

" حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها، حيث يكون في شكل مجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات التي تهدف إلى ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها".

I-2-2 خصائص حوكمة االشركات.

يمكن استخلاص الخصائص التي يجب أن تتوفر في حوكمة الشركات فيما يلي:

I-2-2-1 الانضباط:

إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، وذلك من خلال إيصال بيانات واضحة للجمهور، وتوجه الإدارة نحو تحقيق سعر عادل للسهم والتقرير السليم لحقوق الملكية، استخدام الديون في مشروعات هادفة وإقرار نتيجة حوكمة الشركات في التقرير السنوي؛[1]

I-2-2-2 الشفافية:

تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، حيث أن الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا والإفصاح العادل عن النتائج السنوية يعطي صورة واضحة وحقيقية للأحداث الاقتصادية، فالشفافية تقوم على التدفق الحر للمعلومات، وتتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات والمعلومات المرتبطة بهذه المصالح؛[2]

I-2-2-3 الاستقلالية:

عدم وجود تأثيرات غير لازمة وضغوط للعمل، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة العادلة للمساهمين من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وجود لجنة مكافأة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل، تدعيم وجود مراجعين مستقلين؛[3]

---

[1] أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي لدعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6- 7 ماي، 2012، ص 64.

[2] نفس المرجع.

[3] زينب مرزوق، فادية ماضي، تطبيقات الحوكمة المؤسساتية في البنوك الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013، ص 16.

I-2-2-4 المساءلة:

إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة، حيث تتطلب المساءلة وجود نظام لمراقبة وضبط أداء المسؤوليات من حيث النوعية والكفاءة، وذلك من خلال وضع آليات لمعاقبة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤولياتهم وسلطاتهم؛[1]

I-2-2-5 العدالة:

احترام حقوق كل المجموعات ذات المصلحة وذلك من خلال:[2]

- ✓ المعاملة العادلة لمساهمي الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية؛
- ✓ تمتع حملة الأسهم بحق دعوة الاحتجاجات العامة؛
- ✓ المكافأة العادلة لأعضاء مجلس الإدارة وتسهيل طرق أداء الأصوات؛
- ✓ إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم والمشاركة في تعيين المديرين وفي اتخاذ القرارات.

I-2-2-6 المسؤولية:

يجب احترام حقوق مختلف أصحاب المصلحة، ويتحقق ذلك من خلال:[3]

- ✓ قيام مجلس الإدارة بدور تنفيذي وإشرافي؛
- ✓ وجود أعضاء لمجلس الإدارة مستقلين باستثناء موظفي الاجتماعات الدورية الكاملة لمجلس الإدارة؛
- ✓ وجود لجنة تقارير للمراجعين الداخليين تقوم بالإشراف على أعمال المراجعة الداخلية.

I-2-2-7 المسؤولية الاجتماعية:

ويمكن أن تتحقق المسؤولية الاجتماعية من خلال:[4]

- ✓ وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛
- ✓ وجود سياسة توظيف عادلة وواضحة؛
- ✓ وجود سياسة واضحة لمسؤولية البيئة.

ويمكن توضيح هذه الخصائص في الشكل التالي:

---

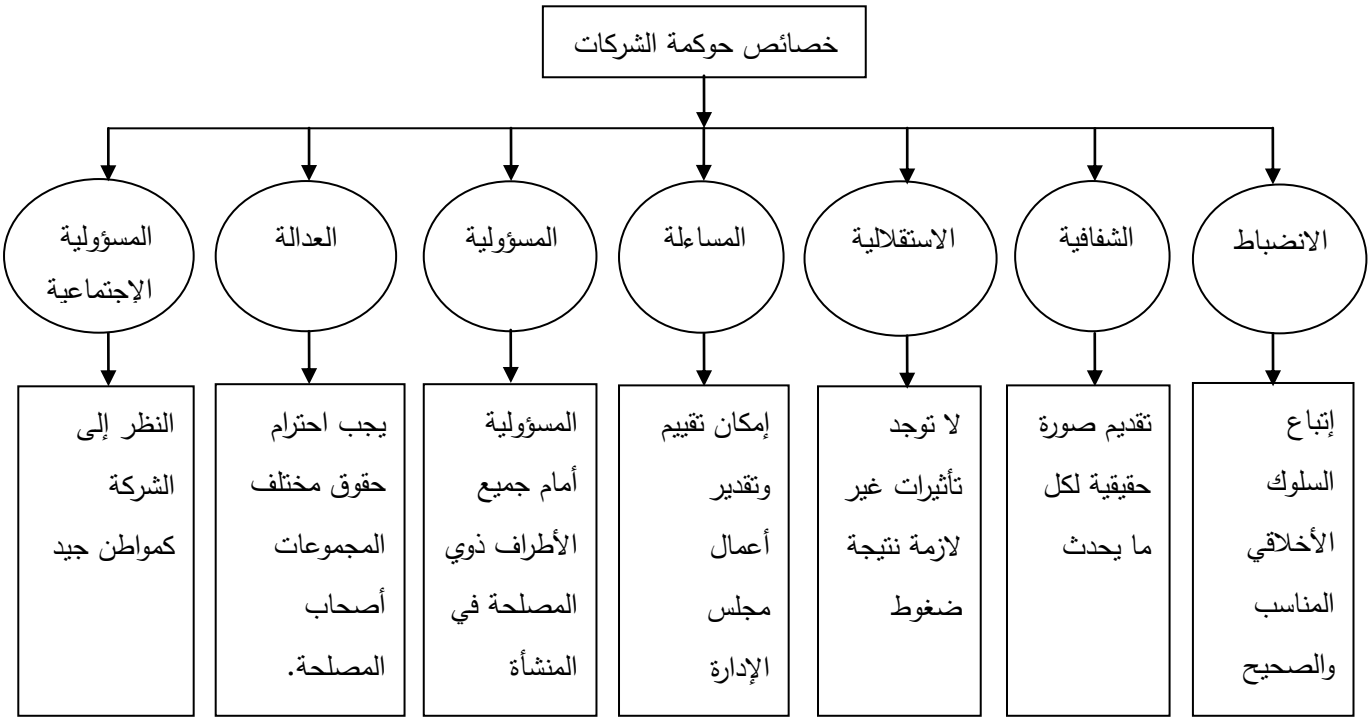
[1] سعيد علي الرشدي، الإدارة بالشفافية، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 21.

[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[3] عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية (مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة)، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 22.

[4] نفس المرجع.

الشكل رقم (I-01): يوضح خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (القطاع العام والخاص والمصارف– المفاهيم)، مرجع سبق ذكره، ص 25.

I-2-3 أهمية حوكمة الشركات:

يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات من خلال المزايا والمنافع التي تتميز بها: [1]

- ✓ تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- ✓ رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- ✓ جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشاريع الوطنية؛
- ✓ 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 بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛
- ✓ توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها؛

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص: 15، 16.

كما يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية: [1]

- ✓ تساعد في ضمان حقوق كافة المساهمين مثل: حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛
- ✓ الحصول على مجلس إدارة قوي يستطيع اختيار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين واللوائح الحاكمة وبطريقة أخلاقية؛
- ✓ الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة العليا ويساعد المساهمين على تحديد الأخطار المترتبة عن الاستثمار في هذه الشركات.

I-3 أهداف ومقومات حوكمة االشركات:

ويمكن تلخيص أهم أهداف ومقومات حوكمة الشركات فيما يلي:

I-3-1 أهداف حوكمة االشركات:

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام، ومنه فإن تطبيق قواعد وضوابط حوكمة الشركات يمكن من تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: [2]

- ✓ مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها؛
- ✓ حماية حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات؛
- ✓ حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم؛
- ✓ تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات؛
- ✓ تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات؛
- ✓ تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- ✓ تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات؛
- ✓ محاربة الفساد بكل صوره سواء كان الفساد ماليا أو محاسبيا أو إداريا، وهذا يحقق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛

---

[1] عبد الوهاب نصر علي شحاته وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 14.

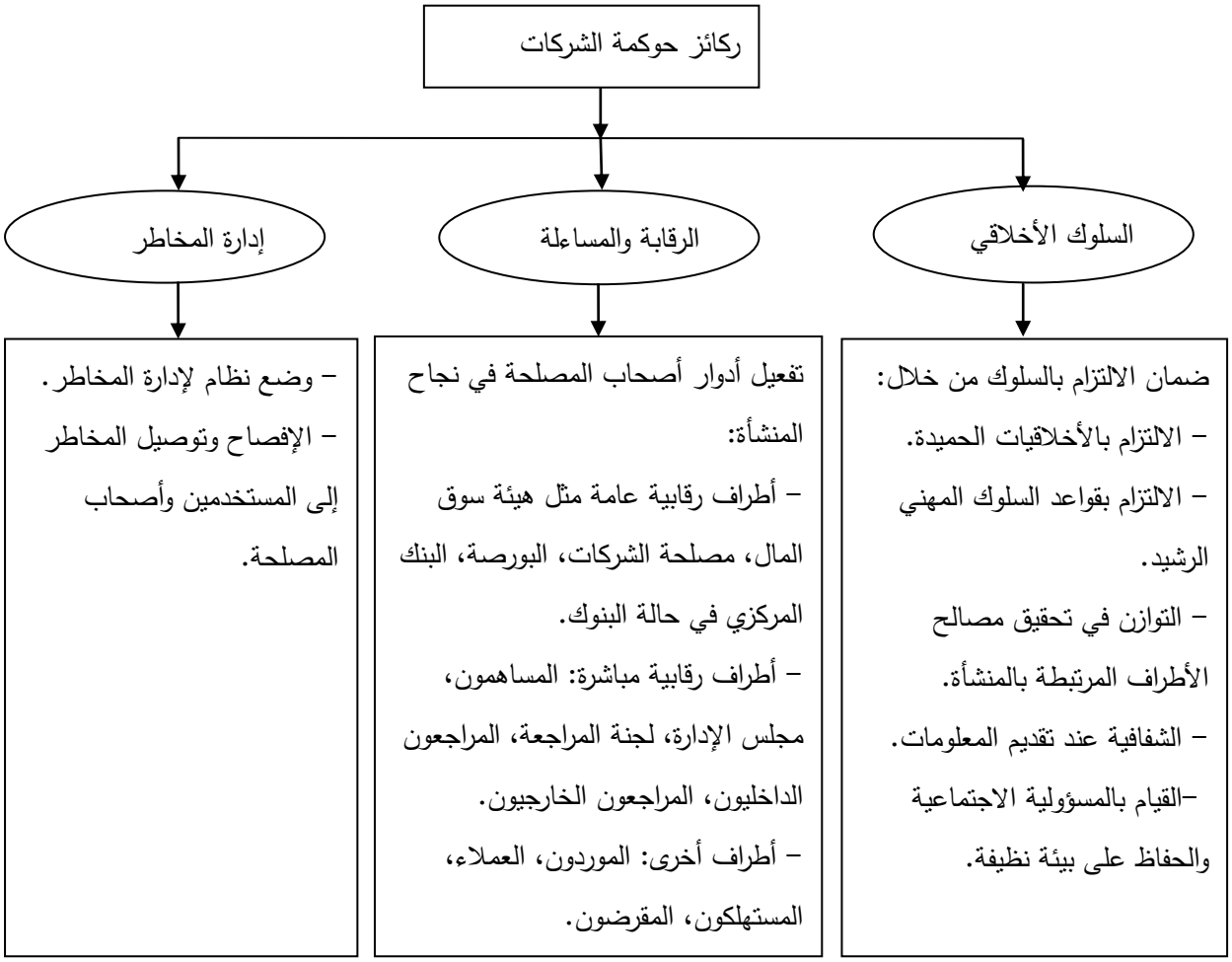
[2] أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2012، ص: 19، 20.

- ✓ العمل على ضمان تدقيق الأداء المالي بتكوين هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، وكذلك تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تكون لها مهام عديدة ورقابة مستقلة عن التنفيذ؛
- ✓ الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛
- ✓ تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها مما يؤدي لتنمية الاستثمارات الإنتاجية وصولا لتعظيم الأرباح وبعيدا عن الاحتكارات؛
- ✓ الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة؛

I-3-2 مقومات حوكمة الشركات:

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث مقومات (ركائز) أساسية والمتمثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-02): يوضح ركائز حوكمة االشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (القطاع العام والخاص والمصارف– المفاهيم)، مرجع سبق ذكره، ص 49.

I-4 مبادئ حوكمة الشركات.

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكل القواعد الأساسية للممارسة الإدارية الرشيدة، حيث حاولت العديد من المنظمات المهنية وضع مبادئ لحوكمة الشركات، إلا أن المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999، والتي تم إعادة صياغتها عام 2004، حازت على اهتمام عدة هيئات عالمية مثل: بورصة الأوراق المالية بنيويورك، بنك التسوية الدولي، لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون عالمي ومرونة كبيرة في التطبيق في ظل الظروف البيئية المتباينة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

I-4-1 وجود إطار فعال للحوكمة:

لابد من وجود إطار عام للحوكمة يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف مع ضمان الالتزام بكافة القوانين واللوائح، وضرورة أن تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والموضوعية باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح والشفافية لكافة الأطراف ذات المصلحة في الوقت المناسب؛ [1]

I-4-2 حماية حقوق المساهمين:

ويتحقق هذا المبدأ من خلال ممارسة الحق في تسجيل ونقل ملكية الأسهم، وحق اختيار أعضاء مجلس الإدارة، وحق التصويت في الجمعيات العامة، وحق الحصول على القوائم المالية وأي معلومات ذات أهمية في الوقت المناسب، وحق الحصول على عائد من الأرباح ومنح الأسهم؛ [2]

I-4-3 المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية والعادلة لجميع المساهمين، حيث تعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وكذلك حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حقهم في الإطار على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين، وللهيئة العامة لسوق المال الحق في وقف قرارات الجمعية العامة التي تصدر لصالح فئة معينة؛ [3]

---

[1] محمد بوطلاعة، حسين بن الطاهر، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي، 2012، ص 04.

[2] نفس المرجع.

[3] فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 12.

I-4-4 دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة السلطات:

يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة القانونية والتعويض عن أي انتهاك لهذه الحقوق، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح حملة السندات والعمال والموردين والبنوك والعملاء، وكذلك يجب احترام آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة. [1]

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ:[2]

- ✓ أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأييد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- ✓ ينبغي السماح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛
- ✓ حينما يشارك أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك؛
- ✓ حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

I-4-5 الإفصاح والشفافية:

يجب أن يتضمن إطار الحوكمة الإفصاح عن المعلومات الهامة وفي الوقت المناسب وبطريقة عادلة، والمتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وعن النسبة العظمى لملكية الأسهم، كذلك الإفصاح عن دور مراقب الحسابات وكل العناصر التي تمس الأداء الإداري وأسلوب ممارسة السلطة؛ [3]

I-4-6 مسؤولية مجالس الإدارة:

وتشمل مسؤوليات مجلس الإدارة: [4]

- ✓ هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضاءه ومهامه ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية؛

---

(1) نفس المرجع.

(2) رابح بوقره، هاجر غانم، الحوكمة المفهوم والأهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي، 2012، ص 16.

(3) محمد طارق يوسف وآخرون، حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007، ص 10.

(4) نفس المرجع.

- ✓ إلزام الشركات بتعيين أعضاء مجالس إدارة مستقلين أو غير تنفيذين في مجلس الإدارة؛
- ✓ إلزام الشركات بتشكيل لجنة للمراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛
- ✓ إلزام الشركات بالإفصاح عن هياكل الملكية والمساهمين الرئيسيين وتقرير مجلس الإدارة؛

إن الالتزام بكل هذه المبادئ في إدارة الشركات سيؤدي حتما لتطوير الأداء وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد بما يضمن زيادة ثقة المستثمرين وباقي المتعاملين الاقتصاديين بالشركة.

II- الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات:

إن عملية تطبيق حوكمة الشركات تعنى بعدة أطراف لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة بالشركة، فهي تعمل على التنسيق وحماية حقوقهم والتشديد على قيام كل طرف منهم بمهامه بكل شرعية وقانونية، ومن خلال هذا المحور سنتطرق إلى نظام حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقه، محدداته وتجارب بعض الدول.

II-1 نظام حوكمة الشركات:

يعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وتفعيل آليات السوق في الوقت نفسه، فهي تعمل على جذب الاستثمارات في أي دولة ولأي شركة فهي ترتبط بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي، مما يؤدي إلى تحقيق نتائج ملموسة تلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:[1]

II-1-1 مدخلات النظام:

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره من متطلبات سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية؛

II-1-2 نظام تشغيل الحوكمة:

ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها في تطوير أحكامها والارتقاء بها؛

II-1-3 مخرجات الحوكمة:

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة لتحقيق أهداف يسعى إليها الجميع، فهي مجموعة من المعايير المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية، فالحوكمة أداة تسمح بتحسين الجوانب الآلية

---

[1] محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص: 62، 63.

وحماية تفوق المساهمين وأصحاب المصالح – تحقيق الإفصاح والشفافية– تأكيد المعاملة المتساوية فيما بينها، تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة،

ومنه يمكن توضيح نظام حوكمة الشركات وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (I-03): يوضح نظام حوكمة الشركات

مدخلات النظام	معالجة النظام		مخرجات النظام
– متطلبات تشريعية – متطلبات إدارية – متطلبات اقتصادية	عناصر داخلية – مجلس إدارة – التدقيق الداخلي – لجنة التدقيق	عناصر خارجية – الهيئات المهنية – أسواق رأس المال – التدقيق الخارجي	– حماية حقوق المساهمين – حماية حقوق أصحاب المصالح – تحقيق الإفصاح والشفافية – تأكيد المعاملة المتساوية والعدالة – تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة
	حركة تفاعلية بين هذه الأطراف		

المصدر: عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص12.

II-2 الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

يوجد أربعة أطراف أساسية تؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وهذه الأطراف هي: [1]

II-2-1 المساهمين:

هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

II-2-2 مجلس الإدارة:

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم كذلك برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

II-2-3 الإدارة:

وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم تقارير الأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

---

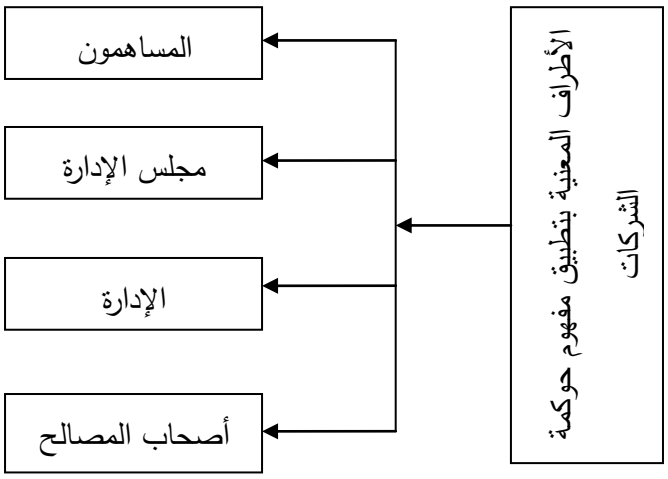
[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص: 16،17.

II-2-4 أصحاب المصالح:

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون مختلفة، فعلى سبيل المثال الدائنون يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرتها على الاستمرار.

ويمكن توضيح هذه الأطراف في الشكل التالي:

الشكل رقم (I-04): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سبق ذكره، ص 17.

II-3 محددات حوكمة الشركات.

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئها، إلا أن تطبيق هذا المفهوم تحده مجموعة من المحددات يمكن تقسيمها إلى محددات خارجية وأخرى داخلية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

II-3-1 المحددات االخارجية:

هذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات وقد تختلف من دولة إلى أخرى، وهي عبارة عن:[1]

[1] عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السوق، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 24.

- ❖ وجود نظام مالي جيد وكفء يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- ❖ كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة المعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والحرص على التطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛
- ❖ دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة؛
- ❖ القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس؛

وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد، التي تضمن حسن إدارة الشركة وتقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص .

II-3- 2 المحددات الداخلية:

تتمثل هذه المحددات فيما يلي: [1]

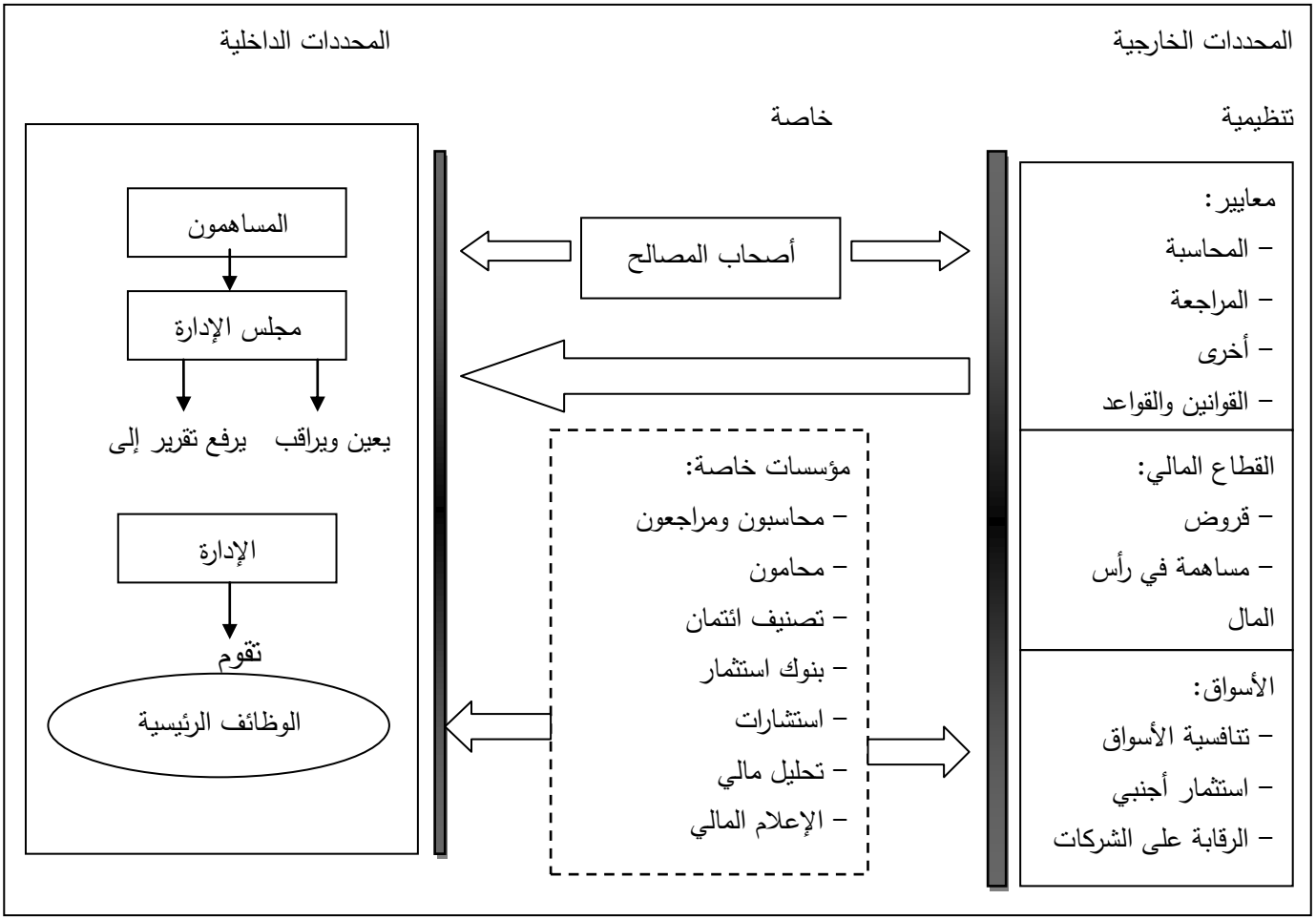
- ❖ القواعد والإجراءات التي تطبق داخل الشركات والتي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات، وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات؛
- ❖ العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها، ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات، ويعتمد إطار حوكمة الشركات أيضا على البنية القانونية والتنظيمية والمؤسسية، هذا بالإضافة إلى عوامل أخرى مثل أخلاقيات الأعمال ومدى إدراك الشركات للمصالح البيئية والاجتماعية للمجتمعات التي تعمل فيها الشركة، والتي يمكن أيضا أن يكون لها أثر على سمعتها ونجاحها في الأجل الطويل،

ويمكن توضيح المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات في الشكل التالي:

---

[1] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الشكل رقم(I-5): يوضح المحددات الداخلية واالخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس ، 15 -17 ديسمبر،2012، ص 17.

II-4 تحديات تطبيق حوكمة الشركات.

عملت العديد من الشركات للدول على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ونظرا للاختلافات الاقتصادية والسياسية والثقافية للدول سوف نتناول تجارب بعض الدول التي تطبق الحوكمة.

II-4-1 تجارب الدول الغربية.

وتتمثل أهم تجارب الدول الغربية في تجربة الولايات المتحدة الأمريكية والتجربة الأوروبية.

II-4-1-1 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية أول الدول الرائدة في تطبيق نظام الحوكمة نتيجة الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات، من تعثر العديد من شركاتها ومن ثم ظهور تطبيقات حوكمة الشركات، الأمر الذي جعل الولايات المتحدة الأمريكية تقود حملة إصلاحية في هذا المجال، ولقد أدى تطور وكفاءة سوق المال الأمريكي ووجود هيئات رقابة فعالة تعمل على المراقبة والإشراف

على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل هيئة الأوراق المالية (SEC)*، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، حيث ظهر مفهوم حوكمة الشركات بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين. (1)

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية (NCFFR) والتابعة لهيئة الأوراق المالية (SEC) بإصدار تقريرها المسمى (treaduay commission)، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات، وفي سنة 1999 أصدر كل من بورصة نيويورك (NYSE) و الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) تقريرهما المعروف بإسم (blue ribbon report)، والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة في الشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات المراجعة اتجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية. (2)

II-4-1-2 التجربة الأوروبية.

ومن أهم التجارب الأوروبية التي طبقت حوكمة الشركات هي تجربة بريطانيا وتجربة فرنسا:(3)

II-4-1-2-1 التجربة البريطانية:

يوفر تطور حوكمة الشركات في بريطانيا تعبيرا مختصرا ملحوظا عن الموضوع، حيث تطور وتكيف بحيث يسير ببطء كجزء من ثقافة المفهوم السائد في لندن عن "منشآت الأعمال"، وقد أدت

---

*Securities and Exchange Commission.

(1) عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

(2) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 95، 96.

(3) خير الدين بن دادة، الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 16، 17.

المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية للحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية، مجلس التقارير المالية (FRC)* وجهات محاسبية أخرى، بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت هذه البداية لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد أسفر هذا عن صدور تقرير كادبوري، والذي يعتبر الآن من التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم، ويضم هذا التقرير 19 بند، وهي عبارة عن توجيهات الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة الشركات.

II-4-1-2-2 التجربة الفرنسية:

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

لقد كانت المشكلة المتعلقة بتقرير فينو هي أن الالتزام كان متروكا لاختيار الشركات تماما ولم يكن للبورصة أو لأي جهة تنظيمية أخرى ومتطلبات خاصة الإفصاح عما إذا كانت الشركة تطبق مبادئ فينو أم لا، وفي عام 1996 قام مجلس الشيوخ بالتحقيق ودراسة قواعد حوكمة الشركات، وترتب على هذه الدراسة صدور تقرير ماريني 1996 الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة من الموضوعات يرتبط بعضها بشؤون حوكمة الشركات.

II-4-2 التجربة العربية.

تزايد اهتمام الكثير من الدول العربية في الآونة الأخيرة بتطبيق مفهوم الحوكمة، وفيما يلي نذكر تجارب بعض الدول العربية منها: التجربة الجزائرية، المصرية والسعودية:

* Financial Reprting Council.

II-4-2-1 التجربة الجزائرية:

بذلت الجزائر جهود كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، وهذا من خلال سعيها على تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو، وكذلك تسهيل المعاملات الدولية، فحاولت الجزائر في السنوات الأخيرة تبني نظام محاسبي جيد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة، ومع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS).[1]

ففي شهر جويلية من سنة 2007 انعقد أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات تحت إشراف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وخلال هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد هذا الميثاق، والذي هو ثمرة لسلسلة من الأعمال التي قادها فريق من العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، وفي غضون هذه الحقبة الزمنية تمكن فريق العمل بعد سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة، بأن يقيس وبعمق حالة الاستعجال لتبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وكذا إدراجه ضمن السياق الدولي المتميز بالابتكار وتبادل الخبرات وفي هذا الشأن، فقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ضمن إصدارها لعام 2004، المراجع التي استلهم منها فريق العمل مع تحريه الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.[2]

II-4-2-2 التجربة المصرية:

في سنة 2001 قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، وشارك فيها عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين بإجراء دراسة لتقييم حوكمة الشركات في مصر وخلص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات، كما أشار إلى أن مبادىء الحوكمة متواجدة في عدد من القوانين ولوائحها التنفيذية ومن أهمها قانون سوق رأس المال 1992/95، قانون الشركات 1981/159، قانون الاستثمار 1997/8 وغيرها من القوانين التي ترتبط بحوكمة الشركات المصرية بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 والعمل على تنفيذها في أول جانفي 2007، وقد ساعد نشر

---

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في ذو القعدة 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007، ص30.

(2) ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، 11 مارس 2011، ص 13.

قواعد الحوكمة والإصلاح في مصر على التغلب على مشكلة القروض المصرفية المتعثرة، كما أدى الالتزام بتلك القواعد إلى انتعاش سوق المال وسوق الأوراق المالية وزيادتها، كما ساعدت بقوة على زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة بمصر سنة 2007 .[1]

II-4-2-3 المملكة العربية السعودية:

شهدت تحركا جادا من قبل الباحثين المهتمين لمحاولة شرح والتعرف على جوانب وكيفية تطبيق حوكمة الشركات في قطاع الأعمال السعودي وهذا من خلال:[2]

- عقدت الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة بجامعة الملك سعود خلال سنة 2003، وكان موضوعها الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركة السعودية وتناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات، ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة؛
- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة؛
- صدور قرار مجلس الوزراء رقم 235 بتاريخ 1425/08/20هـ، الذي نصت الفقرة الثانية منه على تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة الديون يرتبط رئيسها بالمسؤول الأول في الجهاز، وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال وترشيد استخداماته؛
- قامت مجلة المحاسبة وهي دورية ربع سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بشرح ومناقشة مفهوم (corporate gouvernance) من قبل أكاديميين مختصين في المحاسبة والمراجعة وتوضيح مدى حاجة البيئة السعودية لتطبيقه؛
- صدر عن مجلس هيئة السوق المالية قرار في 2006/11/12 الذي يقضي بالموافقة على لائحة حوكمة الشركات في المملكة السعودية، وقد روعي في إعداد اللائحة المبادئ المقررة من المنظمات الدولية، كما تم الاسترشاد بتجارب الدول وما أقرته من قوانين أو قواعد في مجال حوكمة الشركات.

وفي الأخير نشير إلى أن دور حوكمة الشركات لا يقتصر على وضع القواعد ومراقبة تنفيذها أو تطبيقها، ولكن يمتد ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين.

---

[1] رياض زلاسي، مرجع سبق ذكره، ص: 25، 26.

[2] نفس المرجع.

III- الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي.

يعد الإفصاح المحاسبي من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات إضافة إلى كونه مبدأ ومفهوم محاسبي مهم، فقد تعززت أهمية هذا المبدأ بظهور شركات المساهمة واتساع دورها في اقتصاديات الدول، مم جعل حكومات هذه الدول تقوم بإصدار تعليمات تنظم عملية الإفصاح في القوائم المالية لهذه الشركات، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين.

وسوف نتطرق في هذا المحور إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي والمقومات الأساسية له وقواعده، كما سنقدم أنواع الإفصاح وطرقه، والعوامل المؤثرة عليه.

III-1 مفهوم الإفصاح المحاسبي.

لقد تعددت وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك لاختلاف الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات وسنحاول في هذا الجزء تقديم مفهوم للإفصاح المحاسبي من خلال إبراز أهم تعاريفه، أهميته وأهدافه.

III-1-1 تعريف الإفصاح المحاسبي.

بما أنه لا يوجد مفهوم موحد لهذا المبدأ المحاسبي، فقد تعددت تعاريفه حيث:

* عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: " نشر الحقائق بدون إخفاء المعلومات الهامة التي تم نشرها أو توصيلها للمستخدمين، وذلك حتى تكون القوائم المالية كاملة وتعبر تعبيرا صادقا وكاملا عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي"؛ [1]

* وعرف على أنه: " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة؛[2]

* عرف كذلك بأنه: " بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، والإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها"؛ [3]

---

[1] يحيى قللي، محمد صالح هاشمي، مبادئ المحاسبة المالية، إيتراك للنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، السعودية، 2004، ص 19.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، السعودية، 2005، ص 587.

[3] محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة (قواعد الإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي)، الدار الجامعية، بيروت، 2000، ص 245.

* وعرف أيضا بأنه: " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".[1]

ومن خلال التعارف السابقة يمكن القول أن مفهوم الإفصاح المحاسبي يتمحور في الغرض الرئيسي له، وهو التعبير بوضوح من خلال تقديم المعلومات إلى المستخدمين وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء الشركة والتغيرات في الحالة المالية، إذ أن تطبيق مبدأ الإفصاح لا يعني بالضرورة الإفصاح عن كل شيء بقدر ما يجب أن يوفر هذا الإفصاح وضوحا وموضوعية في البيانات المفصح عنها، مم يساعد المستخدم على فهم وتفسير محتوى القوائم المالية.

III-1-2 أهمية الإفصاح المحاسبي:

يعمل الإفصاح المحاسبي على تزويد متخذي القرارات بالمعلومات الملائمة حيث يحقق المزايا التالية:

- ✓ تحديد الأسعار المناسبة للأسهم وتحقيق التوازن بين درجة المخاطرة لها والعائد الذي تحققه هذه الأسهم؛
- ✓ تخفيض درجة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، وبالتالي كبر سوق رأس المال متمثلا في زيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء والبيع وكذا زيادة حجم التعامل لهذه الأسهم؛[2]
- ✓ يعمل الإفصاح عن المعلومات وبصفة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها؛
- ✓ يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها؛
- ✓ يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل؛
- ✓ يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظم وكفء كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لكفاءة سوق المال؛

---

[1] رضوان حلوة حنان، نظرية المحاسبة، مديرية المطبوعات الجامعية والكتب، حلب، 1991، ص 211.

[2] كمال مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 14.

وعليه يعتبر الإفصاح أسلوب مثالي يصف تقديم المعلومات الضرورية التي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدمين لهذه المعلومات، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل. [1]

III-1-3 أهداف الإفصاح المحاسبي:

يهدف الإفصاح إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:[2]

- ✓ وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العامة؛
- ✓ وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر، مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- ✓ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ✓ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- ✓ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- ✓ مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

III-2 مقومات وقواعد الإفصاح المحاسبي:

يمكن إجمال مقومات وقواعد الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات دقة وفائدة في:

III-2-1 المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على مقومات هي كالتالي:

III-2-1-1 تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

إن مجال الإفصاح في القوائم المالية يظل قيد التطور، حيث لازالت تكتنفه العديد من المشاكل نتيجة لتوسيع قاعدة المستخدمين للقوائم المالية للشركات، فعدد المستخدمين ومطالبهم متزايدة ومتعددة ومن الصعب تحديدها،[3] حيث ورد في المعيار الدولي رقم (01) بأنه: " لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي كافة احتياجات المستخدمين من المعلومات، فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعا، وحيث أن توفير بيانات مالية تفي بحاجة المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب

---

[1] عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 25.

[2] المرجع السابق، ص: 25، 26.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 586.

للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية"؛ ولقد اختلفت الآراء حول تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية لذلك فقد استقر الرأي النهائي في عالم مهنة المحاسبة على أنه يتمثل في مجموعة الفئات التي تم استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين. [1]

III-2-1-2 تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

إن الغرض الأساسي من الإفصاح هو أن تحتوي القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة، لذلك لابد أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومة المحاسبية وخاصية الملائمة، حيث تعد هذه الخاصية من أهم المعايير التي تحكم كمية ونوعية المعلومات التي تظهر بالقوائم المالية لذلك يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله إذ أن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل. [2]

III-2-1-3 تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المحتواة في القوائم المالية الأساسية،المتمثلة في الميزانية العامة (قائمة المركز المالي)، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملاحظات والإيضاحات والملاحق المرفقة بالقوائم المالية، والتي تعد جزءا من هذه القوائم، حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم. [3]

III-2-1-4 تحديد أساليب وطبيعة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن البيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة – تقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها – عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي من شأنها أن تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومة المحاسبية، حيث يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات بطرق

---

[1] حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2010، ص: 50،51.

[2] عثمان زياد عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[3] حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

يسهل فهمها كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.[1]

III-2-1-5 توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية:

وليكون الإفصاح مفيدا فإنه بالإضافة إلى اشتراط أن تكون المعلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم، يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعدادها وعرضها وتقديمها لمستخدميها وتتناقص منفعة المعلومة ثم تزول إذا لم تأت في وقتها، لذلك حرصت قوانين الشركات في الدول المختلفة وتعليمات أسواق المال العالمية أن تلزم الشركات المدرجة في تلك الأسواق بأن تقوم بإعداد وعرض هذه المعلومات خلال فترة زمنية معقولة من تاريخ انتهاء السنة المالية أو الفترة المرحلية، وتزويد هيئة الأوراق المالية بنسخ من قوائمها المالية المرحلية الربع سنوية أو نصف سنوية بهدف توفير المعلومات الحديثة والمستمرة على فترات متقاربة للمتعاملين في الأسواق المالية.[2]

III-2-2 قواعد الإفصاح عن المعلومات:

يتطلب الإفصاح المحاسبي مراعاة مجموعة من القواعد والتي تتمثل في النقاط التالية: [3]

- ❖ الإفصاح عن السياسات المحاسبية والمتمثلة في المبادئ والأعراف والقواعد والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية، ولابد من أن تختار الإدارة من بين هذه البدائل السياسية المثلى التي تعرض وضعها المالي، ويجب على الإدارة مراعاة ما يلي:
  - ✓ الحيطة والحذر في قياس نتائج العمليات لدى إعداد البيانات المالية؛
  - ✓ مضمون الأحداث والعمليات المالية يجب مراعاته؛
  - ✓ مراعاة الأهمية النسبية؛
- ❖ يجب الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية، والتي تشمل الميزانية العامة وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى، وتصنف هذه المعلومات إلى ما يلي:
  - ✓ قواعد خاصة بالإفصاح العام عن معلومات لأسهم الشركة، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية العامة، الفترة المحاسبية التي تغطيها البيانات المالية؛

---

[1] المرجع السابق، ص 53.

[2] المرجع السابق، ص: 53، 54.

[3] السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 166، 167.

- ✓ قواعد خاصة بالإفصاح في الميزانية العامة لقواعد الإفصاح عن الأصول طويلة الأجل والأصول المتداولة والخصوم طويلة الأجل والخصوم قصيرة الأجل وحقوق المساهمين، وقائمة الدخل؛
- ❖ الإفصاح المطلوب توفيره وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، بالنسبة لبيان التغير في المركز المالي، قائمة الدخل والميزانية.

III-3 أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح المحاسبي مفهوم نسبي ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة، لكنه يتأرجح بين كفتي التكلفة والمنفعة المرجوة، فنلاحظ تفاوتا في تحديد المعنى الدقيق المقصود وذلك تبعا لظروف المنشأة، وهذا بدوره أبرز عدة أنواع للإفصاح، كما يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات.

III-3-1 أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي حسب الاعتبارات التالية:

III-3-1-1 من حيث درجة الإفصاح:

ويأخذ الإفصاح الشكلين التاليين: [1]

III-3-1-1-1 الإفصاح القانوني (الإجباري):

وهو ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى ما تقتضي به بعض التشريعات والقوانين، ويهدف هذا النوع من الإفصاح المحاسبي إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة؛

III-3-1-1-2 الإفصاح الاختياري (الإضافي):

يعد الإفصاح الإضافي محاولة جادة من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية، وذلك بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، وحتى لا يلجأوا إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة، ومن أمثلة هذا النوع من الإفصاح، الإفصاح عن كل من:

- ✓ التنبؤات المالية المستقبلية؛
- ✓ تحليل الأصول طويلة الأجل والمخزون؛
- ✓ خطط الإدارة بشأن توزيعات الأرباح؛

[1] محمد طارق يوسف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 14- 16.

✓ خطط الإنفاق الاستثماري.

III-3-1-2 من حيث نطاق الإفصاح:

ويأخذ هذا النوع من الإفصاح الأشكال التالية: [1]

III-3-1-2-1 الإفصاح الكامل:

يتطلب هذا النوع من الإفصاح أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين، بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.

III-3-1-2-2 الإفصاح الكافي:

يشير هذا النوع من الإفصاح إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي.

III-3-1-2-3 الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، حيث يمثل مطلبا أخلاقيا اعتاد مدقق الحسابات أن يعتمده عند إبداء رأي نظيف أو غير محتفظ بقوله "تعرض القوائم المالية بصورة عادلة – في كل الجوانب نسبيا– المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمنشأة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما".

أخيرا تجدر الإشارة إلى عدم وجود تعارض جوهري بين المفاهيم الثلاثة الخاصة بنطاق الإفصاح، فالإفصاح الشامل لابد أن يكون كافيا وعادلا، وتمثل هذه المفاهيم الثلاثة مفاهيم مقبولة عموما من مهنة المحاسبة. [2]

إلى جانب المفاهيم الثلاثة السابقة المقبولة عموما تعرض أدبيات المحاسبة أنواعا أخرى:

III-3-1-2- 4 الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ لا يهم الإفصاح عن المعلومة المالية بقدر ما يهم أن تكون تلك المعلومة ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.[3]

---

[1] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري، التطبيقات العملية)، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 218.

[2] العياشي زرزار، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 07– 08 ديسمبر 2010، ص 12.

[3] نفس المرجع.

III-3-1-2-5 الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، كالإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.[1]

III-3-1-2-6 الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لمستخدميها، والهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي والمستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات، لذلك يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.[2]

مما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي وشامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة لمستخدميها في الوقت المناسب.

III-3-2 الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي:

حتى تكون عملية الإفصاح منظمة هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية منها:

III-3-2-1 إعداد القوائم المالية وترتيبها:

يجب أن تظهر أكثر المعلومات أهمية وملائمة في صلب الجزء الرئيسي لواحدة أو أكثر من القوائم المالية إذا كان ذلك ممكنا، ويجب الإفصاح عن الأصول، والالتزامات والآثار الناتجة عن صافي الدخل وحقوق حملة الأسهم، وذلك بمجرد إمكانية قياس العمليات والتغيرات الأخرى بدرجة عالية من الدقة ويمكن الثقة فيها والاعتماد عليها، ولكن يمكن تغيير شكل وترتيب القائمة لعرض أشكال معينة من المعلومات لا تفصح عنها معلومات القوائم التقليدية.[3]

III-3-2-2 الملحوظات الهامشية:

يجب أن تهدف الملحوظات الهامشية في القوائم المالية إلى عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها بصورة كافية في صلب القائمة دون الإنقاص من وضوح القائمة، ويجب أن لا تستخدم

---

(1) نفس المرجع.

(2) يحي سعيدي، لخضر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011، ص 12.

(3) كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005، ص 783.

الملحوظات الهامشية كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم أو الوصف في القوائم المالية، كما يجب أن لا تتعارض أو تكرر معلومات القوائم. [1]

III-3-2-3 الملاحق (القوائم الملحقة والجداول):

وتشتمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، كقائمة التغير في المركز المالي وقائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المخزون السلعي وقائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها. [2]

III-3-2-4 تقرير المراجع:

يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والتي غالبا ما يغض المستخدم النظر إليها، يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. [3]

III-3-2-5 المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة:

ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس الإدارة في حالة الشركات المساهمة، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط المنشأة، والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة، ويمكن القول بأن القوائم الحالية الرسمية المزودة بالملحوظات الهامشية، والجداول والقوائم الملحقة وشهادة المراجع تكمل التقرير المالي للمحاسب.[4]

III-4 العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

يمكن القول أن هناك اتفاقا عاما بين كتاب المحاسبة أن الإفصاح عن القوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح والتي نذكر منها ما يلي: [5]

---

[1] المرجع السابق، ص 787.

[2] جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي 2012، ص 10.

[3] نفس المرجع.

[4] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، ج1،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 499.

[5] تركي محمود إبراهيم عبد السلام، تحليل التقارير المالية، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1955، ص 27.

III-4-1 عوامل بيئية:

تختلف القوائم المالية من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية، اجتماعية، سياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المنشأة، وذلك بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية وتحديد المسؤولية الاجتماعية لها.

III-4-2 عوامل تتعلق بالمعلومات:

تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات، وخاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة والتحقق، حيث أنها ليست إلا أداة مثل كل أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

III-4-3 عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

هناك مجموعة من العوامل التي ترتبط بالوحدة الاقتصادية منها حجم المنشأة، عدد المساهمين، صافي الربح، عمر المنشأة، حجم المديونية والمراجع الخارجي وغيرها، حيث أنها قد تؤثر في درجة الإفصاح في ظل فروض معينة.

III-4-4 عوامل لها علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة.

III-4-5 عوامل لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر بدرجات متفاوتة على الإفصاح مثل الجمعية الاقتصادية الأوروبية، منظمة الأمم المتحدة، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت تسمى بمجلس معايير المحاسبة الدولية.

خلاصة:

بعد ظهور مفهوم حوكمة الشركات نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة ، تطور هذا المفهوم وتعاظم الاهتمام به إثر حدوث الانهيارات والفضائح المالية التي هزت الاقتصاد العالمي، حيث دفع بالمنظمات الدولية إلى بذل العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، إذا أن هذه الأخيرة عبارة عن نظام يعتمد تطبيقه على مجموعة من المبادئ والخصائص، وذلك في إطار مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية، حيث يهدف هذا النظام إلى زيادة الثقة والشفافية والدقة والمصداقية في المعلومة المحاسبية، فالحوكمة الرشيدة تعني كفاءة أكثر للمؤسسات و بالتالي تؤدي إلى مستوى أعلى من النمو الاقتصادي ورفع الثقة في الاقتصاد الوطني،إلا أن تطبيقات حوكمة الشركات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمالها.

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي مبدأ أساسي لحوكمة الشركات لا غنى لها عنه، حيث أن تطبيق هذا المفهوم وفقا للمبادئ المحاسبية يحقق الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات والمتمثل في استرجاع الثقة في المعلومات المحاسبية، حيث أن جودة هذه المعلومات تبنى على مجموعة من المعايير التي يمكن الوصول إليها من خلال تطبيق قواعد حوكمة الشركات، هذا لما لها من أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وسنتعرض لهذا الأثر في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات

تمهيد

I- نظام المعلومات المحاسبي

II- جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها

III- حوكمة الشركات كآلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية

خلاصة

تمهيد:

إن أهم دوافع الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات هو إعادة ثقة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية، التي تأثرت بالانهيارات وحالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية، إذ أن تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات يؤدي إلى زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة، كما أن آليات حوكمة الشركات تؤثر على مهنة المحاسبة بصفة عامة، والتأكد من عدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها بصفة خاصة.

ومن أجل توضيح علاقة حوكمة المؤسسات بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية للمؤسسات، وكذلك مدى إسهامها في تحقيق معلومات محاسبية تتسم بالعدالة والمصداقية والموثوقية قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

I- نظام المعلومات المحاسبي والرقابة عليه.

II- جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها.

III- حوكمة الشركات كآلية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

I- نظام المعلومات المحاسبي والرقابة عليه:

يعتمد نجاح مشروعات الأعمال إلى حد بعيد على المعلومات المحاسبية، وتقوم المحاسبة بتوفير الأساس اللازم، من أجل خدمة أطراف عديدة مهتمة بالوحدة الاقتصادية ويتم ذلك من خلال نظام معلومات يتم تصميمه بما يتلاءم وظروف كل وحدة اقتصادية على حدى، سواء كانت فئات داخل المنشأة أو خارجها وذلك من أجل تمكينها من القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.

I-1 مفهوم نظام المعلومات المحاسبية:

حتى يمكن دراسة مفهوم نظام المعلومات المحاسبي وموقعه في الوحدة الاقتصادية ودوره في توفير المعلومات لمختلف الأطراف، لابد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا النظام.

I-1-1 تعريف النظام:

* يمكن تعريف مصطلح النظام على أنه: " مجموعة مترابطة ومتناسقة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، السجلات، الأموال..) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين، وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية. [1]

I-1-2 تعريف نظام المعلومات:

* ويعرف نظام المعلومات على أنه: " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأجزاء والعناصر والأعمال والموارد، التي تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات من أجل إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة للمهتمين".[2]

* كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية *(AAA) أنظمة المعلومات على أنها: "النشاطات التي تنطوي على تجميع وتشغيل وتصنيف البيانات، والتي تتم داخل المنظمة بصورة مستقلة على هيئة أنظمة فرعية تابعة لنظام شامل من أجل تحقيق أهداف معينة".[3]

I-1-3 تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

* عرف "MOSCORE" وآخرون سنة 1997م نظام المعلومات المحاسبي بأنه: " أحد عناصر المؤسسة وذلك بجمع وتصنيف ومعالجة وتحليل واتصال مالي موجه واتخاذ القرارات والمعلومات

---

[1] أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 13.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 129.

* the American Accounting Association .

[3] نفس المرجع.

للجهات الخارجية (مثل المستثمرون، الدائنون، وكالات الضريبة)، والجهات الداخلية الإدارة (بشكل أولي)". [1]

* كما عرف أيضا بأنه: " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات الإدارية في المؤسسة، في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية، من مصادر خارج وداخل المؤسسة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة، وهذه المعلومات توجه إلى مستخدميها من داخل وخارج المؤسسة".[2]

من خلال ما سبق يمكن استخلاص خصائص نظام المعلومات المحاسبي والتي يمكن تصنيفها كما يلي: [3]

- ❖ من حيث الهدف: فإن نظام المعلومات المحاسبي يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتي تكون في المقام الأول ذات صبغة اقتصادية.
- ❖ من حيث العناصر: تشمل المحاسبة عناصر محددة وواضحة تماما تتمثل في صورة موارد بشرية (محاسبين) وموارد رأسمالية (حاسبات آلية).
- ❖ من حيث المكونات: تتضمن المحاسبة المكونات الرئيسية للنظام المحاسبي، والمتمثلة في المدخلات، (بيانات الأحداث الاقتصادية)، تشغيل (إجراءات تسجيل و تبويب البيانات) مخرجات(توصيل المعلومات إلى المستخدمين).

وتأسيسا على ما تقدم، يتضح أن المهمة الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي تتمثل في جمع وإدخال البيانات، ثم معالجتها لتحويلها إلى معلومات ذات الصلة مع احتياجات مختلف المستخدمين، وإذا تم تحديد هذه الاحتياجات بكفاءة ودقة أمكن إلى حد ما تحديد طبيعة وخصائص مخرجات النظام، ويقصد بذلك ضرورة توافر الاتساق والمواءمة بين مخرجات النظام واحتياجات مستخدمي تلك المخرجات. [4]

I-1-4 مكونات نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن حصر مكونات نظام المعلومات المحاسبي فيما يلي:[5]

---

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 96.

(2) أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص47.

(3) محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 14، 15.

(4) Georges Langlois, Micheline Friederich, Introduction à la comptabilité, 5 édition, éditions foucher, paris, 2009, p12.

(5) كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص: 51-55.

I-1-4-1 وحدة تجميع البيانات:

يقوم بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمشروع أو عن طريق التغذية العكسية بالملاحظة والتسجيل، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع الاقتصادية التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة، ويجب الحصول عليها وتسجيلها، ولطبيعة أهداف المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام.

I-1-4-2 وحدة تشغيل البيانات:

البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات المحاسبية قد يتم استخدامها في الحال إذا ما وجد أنها مفيدة لمتخذ القرار في لحظة تجميعها، ولكن في الغالب تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتكون معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات، وبالتالي فإنها ترسل أولا إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبي.

I-1-4-3 وحدة تخزين واسترجاع البيانات:

وتختص هذه الوحدة، بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها للاستخدام في المستقبل أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات.

I-1-4-4 وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات):

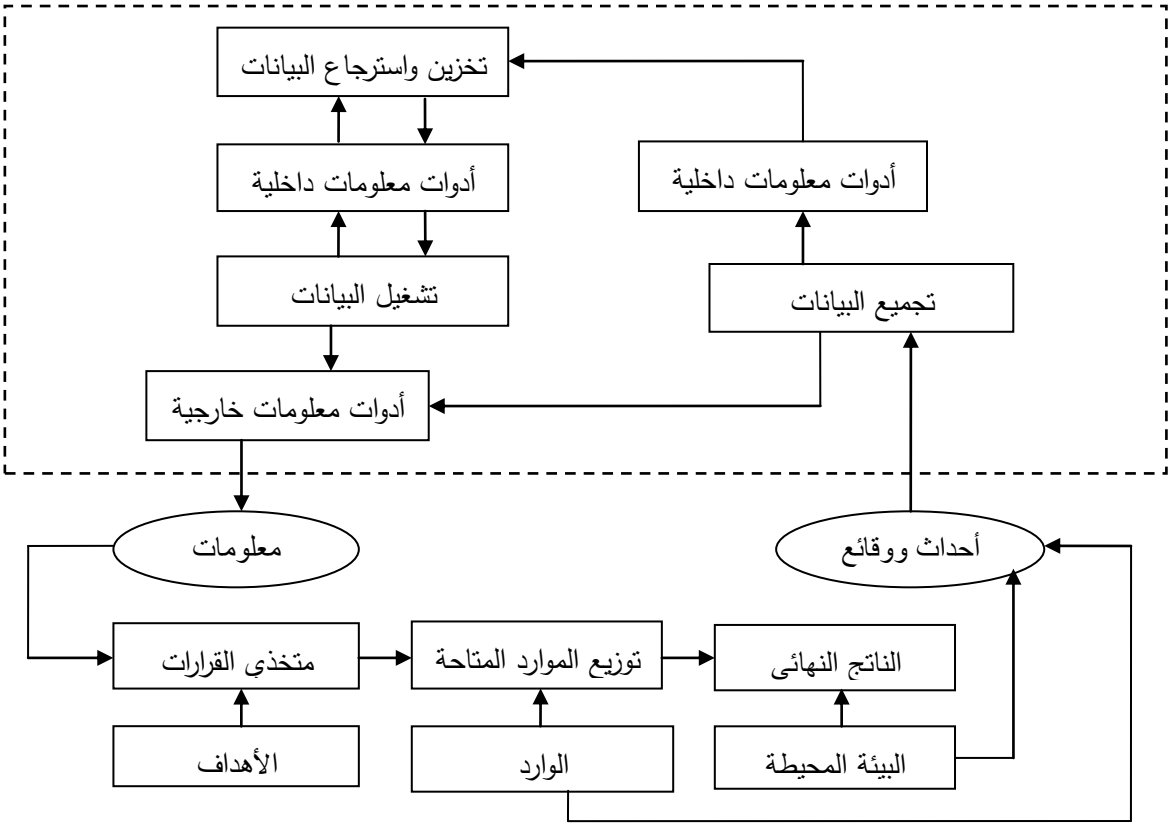
قنوات المعلومات هذه هي الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل النظام المحاسبي حتى تصل إلى متخذي القرارات الإدارية، وقد تكون قنوات الاتصال آلية أو يدوية.

I-1-4-5 دورة القرارات الإدارية:

القرارات الإدارية عادة ما تكون اختيار بين البدائل، ويقوم متخذ القرارات بمراجعة أهداف المشروع ومن ثم توزيع الموارد المتاحة لتحقيق هذا الهدف بالطريقة التي تؤدي إلى تحقيق أفضل نتائج ممكنة، وفي ضوء المحددات والقيود المفروضة قد تكون نتيجة القرارات الحالية أساسا لتقديم بيانات أو معلومات تفيد متخذي القرارات في الدورة التالية وهي فكرة التغذية العكسية.

والشكل الموالي يوضح مكونات نظام المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (II-1): يوضح مكونات نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

I-2 أهداف ومقومات نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن إجمال أهم أهداف ومقومات نظام المعلومات المحاسبي فيما يلي:

I-2-1 أهداف نظام المعلومات المحاسبية:

يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي في: [1]

- ✓ ربط الأهداف الرئيسية والفرعية في المؤسسة بوسائل وأدوات تحقيقها والتي تتمثل في التقارير المالية الدورية والموازنات التقديرية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة؛
- ✓ عرض وتحليل نتائج أعمال المؤسسة لكي يتمكن القائمون على إدارتها من تقييم أداء الأنشطة المختلفة بها؛

وبناء على ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبي بمكوناته من مستندات وسجلات يعتبر وسيلة لإنتاج المعلومات متمثلة في التقارير، وحتى تتحقق فعالية النظام المحاسبي المصمم لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط كذلك بالأهداف التالية: [2]

---

[1] هاشم أحمد عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 34، 35.

[2] المرجع السابق، ص 35.

- ✓ إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة؛
- ✓ تقديم التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة؛
- ✓ تقديم التقارير في الوقت المناسب؛
- ✓ تحقيق شروط الرقابة الداخلية اللازمة لحماية أصول المؤسسة ورفع كفاءة أدائها؛
- ✓ تحقيق التناسب بين تكلفة النظام وتكلفة إنتاج معلوماته مع الأهداف الطويلة؛
- ✓ توفير الدقة في الإعداد والنتائج في بياناته وتقاريره.

I-2-2 مقومات نظام المعلومات المحاسبي:

يمكن تلخيص مقومات نظام المعلومات المحاسبي في: [1]

I- 2- 2-1 الوحدة المحاسبية:

تمثل المنشأة (الوحدة الاقتصادية) التي يراد وضع نظام محاسبي لها وبيان شكلها القانوني (فردية، شركة تضامن، شركة مساهمة)، بالإضافة إلى تحديد مجال نشاطها حيث أن الحجم ونوع النشاط يؤثران على تصميم النظام المحاسبي.

I-2-2-2 الوثائق والمستندات:

وتتمثل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتواريخ حدوثها.

I-2-2-3 الدفاتر والسجلات:

وهي عبارة عن مجموعة الدفاتر والسجلات (دفتر يومية، ودفتر الأستاذ)، حيث يتم بهذه الدفاتر إثبات وتسجيل القيود وتبويبها، ومجموعة الدفاتر والسجلات تستخدم في حال استخدام المنشأة نظام محاسبي يدوي.

I-2-2-4 طريقة القيد المزدوج:

وهي طريقة القيد المستخدمة في تسجيل العمليات المالية في جميع المنشآت سواء كان النظام المحاسبي المستخدم يدوي أو آلي.

I-2-2- 5 أنظمة الضبط والرقابة:

وتحقق وظيفة الرقابة والضبط على البيانات هدفان رئيسيان هما:

- ✓ حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من الضياع.
- ✓ التأكد من حسن سير وتنفيذ الأعمال بدقة.

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص: 29-31.

وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات، مثل عملية الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب.

I-2-2-6 أفراد مؤهلين:

إن تنفيذ الأعمال والإجراءات المحاسبية يحتاج إلى وجود أفراد مؤهلين وقادرين على إدامة الدفاتر والسجلات، وتشغيل النظام بشكل يساعد على معالجة العمليات المالية وتوفير المعلومات وتوصيلها للجهات المستفيدة منها، وذلك تلبية لاحتياجات المستخدمين المختلفين (الداخليين والخارجيين).

I-2-2-7 الأجهزة والآلات.

I-3 وظائف نظام المعلومات المحاسبي:

إن الدور الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها لمستخدميها، وذلك من خلال مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة تتلخص في الوظائف الرئيسية التالية: [1]

I-3-1 تجميع بيانات العمليات بواسطة الوثائق الأصلية:

تشمل هذه المرحلة التي يطلق عليها عملية إدخال البيانات، الحصول على البيانات من نظام العمليات وتسجيل هذه البيانات في المستندات والوثائق الملائمة، وللتأكد من شمولية المستندات وكمالها، يقوم النظام المحاسبي باستلام المستندات الأساسية الناجمة عن نظام العمليات مثل الفاتورة أمر البيع وثيقة الشحن....إلخ.

وعبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات والمستندات، كما أن الرقابة والدقة الأفضل تتحقق عند استخدام نماذج خاصة للتسجيل تسمى الوثائق الأصلية مثل طلب الشراء لطلب البضاعة من الموردين، ويؤدي الترقيم المسبق لكل مستند أو وثيقة إلى تحسين الرقابة على مجموعة البيانات وتسهيل عملية إثبات تسجيل كل تلك العمليات وعدم إغفال أي منها، ويمكن أن يتم تحسين الدقة والكفاءة في تسجيل بيانات العمليات من خلال تصميم هذه الوثائق بشكل مناسب.

---

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، 2006، ص: 46- 50.

I-3-2 عمليات المعالجة:

يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي تم الحصول عليها:

- ✓ تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا مثل ملف فواتير المبيعات أو ملف أوامر الصرف...إلخ؛
- ✓ نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى مثل إعداد أمر الصرف الذي يتضمن نقل محتويات فاتورة الشراء وتقرير الاستلام وأمر الشراء إلى المستند الجديد أمر الصرف؛
- ✓ ترحيل محتوى الوثائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة، مثل ترحيل فواتير المبيعات الآجلة إلى حسابات المدينين ذات العلاقة وتسجيل العملية في اليومية وترحيل العملية إلى حسابات الأستاذ العام؛
- ✓ حساب أرصدة الحسابات ومجموع العمليات المسجلة في اليومية؛
- ✓ إجراء بعض عمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل إلى السجلات المختلفة، بعد استلام المستندات الأساسية من أنظمة العمليات تجرى عمليات فرز وتصنيف لهذه المستندات تمهيدا لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات.

I-3-3 توليد المعلومات:

وتتمثل في توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات وللمستفيدين الخارجيين ففي الأنظمة اليدوية يتم تأمين تلك المعلومات على شكل تقارير تصنف في فئتين رئيسيتين هما:

- ❖ القوائم المالية: يتضمن إعداد القوائم المالية سلسلة من العمليات تبدأ بإعداد ميزان المراجعة حيث يتم تصنيف أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام، وحالما يتم إعداد ميزان المراجعة وتدقيقه، يتم وضع قيود التسوية اللازمة ومن تم يتم إعداد ميزان المراجعة آخر وهو ميزان المراجعة المعدل لأنه يعكس آثار كل قيود التسوية، كما يتم اختبار ميزان المراجعة المعدل من أجل إثبات مساواة المبالغ الدائنة مع المدينة وإثبات دقة قيود التسوية، ويمكن الاستفادة من ميزان المراجعة المعدل في إعداد قائمة الدخل، ثم يتم إعداد قيود الإقفال لإغلاق كل حسابات الإيرادات والمصاريف، وتحويل مبلغ الدخل أو الخسارة الصافية إلى حساب حقوق الملكية المناسب ثم يتم إعداد الميزانية الختامية، وأخيرا قائمة التدفقات النقدية باستخدام المعلومات من قائمة الدخل والميزانية الختامية.

❖ التقارير الإدارية: يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي قادرا على تزويد الإداريين بالمعلومات التشغيلية التفصيلية حول أداء الشركة وغالبا ما يتم الاعتماد على كل من المقاييس المالية التقليدية والبيانات التشغيلية لتقدير الأداء الأنسب.

I-3-4 تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات:

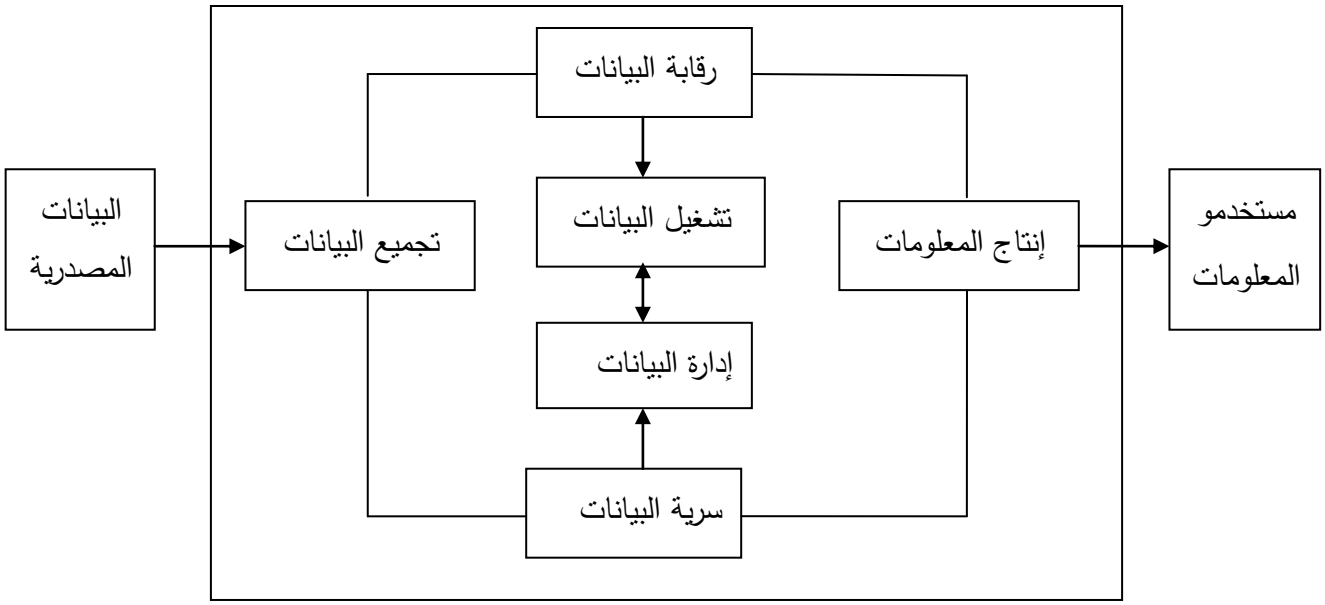
وتتمثل في توفير رقابة داخلية كافية لتحقيق ثلاث أصناف رئيسية هي:

- ✓ تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام؛
- ✓ تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ ودقيق كي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسات الإدارية؛
- ✓ حماية أصول المنشأة وبياناتها.

كما تستخدم المنظمة مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية فعالة على العمليات ضمن المنظمة وذلك بغية تحقيق الأهداف السابقة، كما تهدف الرقابة على البيانات إلى التأكد من حماية أصول المنظمة من المخاطر والتأكد من صحة البيانات المسجلة ودقتها، لذلك تشمل عمليات الرقابة على البيانات، الرقابة على المدخلات والمعالجة والمخرجات.

ويمكن توضيح وظائف نظام المعلومات المحاسبي في الشكل الموالي:

الشكل رقم (II- 2): يوضح وظائف نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 18.

I-4 الرقابة المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي:

إن أساليب الرقابة الداخلية تنقسم إلى مجموعتين وهما "أساليب الرقابة الإدارية" و"أساليب الرقابة المحاسبية"، وسيتم التركيز في هذا الجزء على إجراءات الرقابة المحاسبية، حيث تعتبر الرقابة المحاسبية خطة تنظيمية تشمل كل الوسائل والإجراءات التي تهتم أساسا وترتبط بالمحافظة على الأصول ودرجة الاعتماد على السجلات المحاسبية. [1]

I-4-1 إجراءات الرقابة المحاسبية في ظل التشغيل اليدوي للبيانات:

إن أهم ما ترتكز عليه الرقابة المحاسبية يدويا هي الأساس النظري للتفرقة بين اختبارات التطابق واختبارات التحقيق، فالأولى تترك مسارا من الدليل المستندي داخل المؤسسة ولكنها لا تشمل تنفيذ العمليات مثل الموافقة على بطاقة الوقت، التوقيع المزدوج على الشيكات، إلغاء فواتير الموردين، أما الثانية فهي إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلية التي تحتاج إلى فصل مناسب للواجبات أو وجود قيود محاسبية أو إجراءات أساسية مثل فحص قيود النقدية ووجود مستندات شحن مرقمة من قبل. [2]

كما تشمل اختبارات التطابق في ظل إجراءات الرقابة بالنظام اليدوي السؤال والملاحظة، أما اختبارات التحقق فتزود بدليل على صحة ومناسبة الأرصدة الموجودة بالقوائم المالية والعمليات التي تساند هذه الأرصدة مثل، تسوية أرصدة البنك والحصول على مصادقة مكتوبة لأرصدة حسابات المقبوضات من العميل مباشرة وفحص المستندات المؤيدة للإضافات على حسابات الأصول، ويتم كذلك يدويا ضمن اختبارات التحقق، والفحص والتحليل للمعلومات المالية، إذ يشمل دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات لتحديد التذبذبات التي لم تكن متوقعة، كما يمكن التزويد يدويا بالدليل على أن المبالغ وعملية الإفصاح بالقوائم المالية مقبولة، وذلك عن طريق اختبارات الهدف منها مقارنة المبالغ الموجود والمستندات مع معلومات أخرى وإعداد خطابات المصادقات المرسلة للعملاء والتي تحتوي أرصدة حسابات مقبوضات. [3]

I-4-2 إجراءات الرقابة المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني:

لتحقق الرقابة المحاسبية أهدافها في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ينبغي أن تتضمن الإجراءات الآتية: [4]

---

[1] نواف عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 170.

[2] ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 12.

[3] المرجع السابق، ص 17.

[4] ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 169– 184.

I-4-2-1 إجراءات الرقابة على إعداد البيانات:

وتهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسوب الإلكتروني، وذلك بالعمل على منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنيه خسائرها، ومن بين هذه الإجراءات:

- ✓ ترقيم المستندات الأصلية حيث يؤدي هذا الإجراء إلى تدنية احتمال تشغيل العمليات غير المصرح بها؛
- ✓ إجراء الفحص اليدوي للبيانات وذلك قبل تحويلها لقسم التشغيل الإلكتروني؛
- ✓ تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء والمخالفات في المستندات الأصلية وتصحيحها ويتكون سند المراجعة من نسخة يدوية.

I-4-2 إجراءات الرقابة على المدخلات:

توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي وطريقة الإدخال الفوري للبيانات، فالطريقة الأولى يتم جمع البيانات من المستندات الأصلية وتصحيحها ثم يتم إدخالها للحاسوب الإلكتروني في مجموعات، أما في ظل طريقة الإدخال الفوري فيتم إدخال البيانات بمجرد الانتهاء منها، وعموما تلعب إجراءات الرقابة على إعداد البيانات دورا هاما في منع أخطاء الحاسبات، أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها ومن أهم هذه الإجراءات:

- ✓ فحص بيانات المدخلات وذلك قبل إدخالها للحاسوب الإلكتروني للتحقق من دقتها وعدم تحريفها؛
- ✓ التحقق من صياغة المستندات الأصلية في صورة يمكن للحاسوب الإلكتروني قراءتها وذلك على أسطوانات وأشرطة ممغنطة وغيرها من وسائط التخزين؛
- ✓ التحقق من أن المستندات الأصلية التي وقعت بها أخطاء أو مخالفات قد تم إعادتها إلى القسم المستفيد وأنه قد تم تصححيها وإعادة تسليمها؛
- ✓ تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع العمليات المرفوضة لوجود أخطاء أو وقوع مخالفات بها وتصحيحها.

I-4-2-3 إجراءات الرقابة على تشغيل البيانات:

يعتبر التشغيل وظيفة داخلية يقوم بها الحاسوب الإلكتروني، وذلك وفقا لأوامر برامج التشغيل، ويتضمن التشغيل التحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء، وتوجد مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على عمليات التشغيل بهدف منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها والرقابة على تصحيحها ومن بين هذه الإجراءات:

- ✓ الفحص اليدوي لمخرجات نشاط التشغيل؛
- ✓ إجراءات تصحيح الأخطاء والمخالفات بحيث يتم ردها للقسم المستفيد ليقوم بتصحيحها وإعادة تسليمها للمشغل، ويتم تشغيلها مع مجموعة ثانية وتتم الرقابة على عملية التصحيح؛
- ✓ وجود فترات راحة تتوسط عملية التشغيل ويمكن من خلالها تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة التشغيل على أساس سليم.

I-4-2-4 إجراءات الرقابة على المخرجات:

قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن الحاسوب الإلكتروني من قراءته أو في صورة مطبوعة، ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها كالآتي:

- ✓ الفحص الدقيق لكافة المخرجات بغرض التحقق من مدى دقتها؛
- ✓ مقارنة سجلات عمليات التشغيل بسجلات عمليات المدخلات وذلك للتحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها؛
- ✓ وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادتها للتشغيل سواء في الأقسام المستفيدة أو في أقسام تشغيل البيانات؛
- ✓ وجود سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وتصحيحها.

II- جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها:

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليها أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أرادت التفوق فعليها أن تكون السباقة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص والمميزات والتي تعبر عن جودتها، وسنتعرض في هذا الجزء إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها، معاييرها والعوامل المؤثرة فيها.

II-1 مفهوم المعلومات المحاسبية:

يعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل، إذ أن هناك لبس في التمييز بين البيانات والمعلومات، لذلك لابد من تعريف هذين المفهومين قبل تعريف المعلومات المحاسبية والتعرف على تصنيفاتها ومستخدميها.

II-1-1 تعريف البيانات:

* يمكن تعريف البيانات على أنها: " عبارة عن الأعداد والأحرف والرموز، التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها لتتحول إلى نتائج".[1]

II-1-2 تعريف المعلومات:

* تعرف المعلومات بأنها: " البيانات التي تمت معالجتها لتصبح بشكل أكثر نفعا للمستقبل والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ قرارات مستقبلية".[2]

II-1-3 تعريف المعلومات المحاسبية:

* تعرف المعلومات المحاسبية بأنها:" كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا"؛ [3]

* كما عرفت بأنها: "عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار".[4]

II-1-4 تصنيف المعلومات المحاسبية:

يختلف تصنيف المعلومات المحاسبية وتبويبها تبعا لاعتبارات عديدة، حيث يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية كما يلي: [5]

II-1-4-1 من حيث دلالتها:

ويمكن أن تشمل معلومات تاريخية ومعلومات حالية ومعلومات مستقبلية، فالمعلومات التاريخية تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية، وتستخدم هذه الأخيرة في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة، وكذلك تستخدم لأغراض ضريبية، أما المعلومات الحالية فيتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق

---

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(2) محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 15.

(3) زياد هاشم يحي، قاسم محسن الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل، 2003، ص 27.

(4) أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 08.

(5) أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص: 42- 45.

بالأنظمة التشغيلية للمنشأة، كما أن هناك معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها والتي تمثل معلومات مستقبلية.

II-1-4-2 من حيث مصدرها:

وتمثل معلومات داخلية ومعلومات خارجية، حيث تشمل المعلومات الداخلية التقارير والكشوف اليومية والموازنات التخطيطية وتقارير الأداء وكل ما يتعلق بالعمليات الاعتيادية للمنشأة، أما المعلومات الخارجية فيتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل العملاء والممولين والجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها، وتحتوي هذه المعلومات على مؤشرات تنبؤية تمكن مستخدميها من اتخاذ الاحتياطات اللازمة والتخطيط لمواجهة الأحداث قبل وقوعها.

II-1-4-3 من حيث توقيت الحصول عليها:

وتشمل معلومات فورية وأخرى غير فورية، فالأولى يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشر عند الحاجة إليها وتكون معدة ومجهزة مسبقا، أما الثانية فتكون غير متوفرة عند الحاجة إليها مما يتطلب وقتا أطول في إعدادها وتجهيزها وترتبط عادة بالقرارات الإستراتيجية للمنشأة.

II-1-4-4 من حيث درجة تكرارها:

وتنقسم إلى معلومات دورية وأخرى غير دورية، فالأولى يتم إعدادها وتقييمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة، أما الثانية فتستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة مثل دراسات الجدوى الاقتصادية.

II-1-4-5 من حيث ارتباطها بالعملية الإدارية:

وتشمل معلومات خاصة بالتخطيط، وهي المعلومات المالية والمحاسبية التي تساهم في دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها والمفاضلة بينها في صورة كمية ووصفية ومعلومات خاصة بالرقابة، وهي معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلي بالأداء المخطط وذلك من خلال اكتشاف الانحرافات وتحليلها، وإرسال التقارير حولها للمستويات الإدارية المعنية لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها، كذلك تشمل معلومات خاصة باتخاذ القرارات تتعلق بترشيد القرارات الإدارية من حيث تحديد البدائل المقترحة للقرار وتقييمها.

II-1-5 مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يمكن تقسيم الفئات التي لها مصلحة للحصول على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات إلى مستخدمين داخليين وخارجيين.

II-1-5-1 الأطراف الخارجية:

ويقصد بها الجهات من خارج المؤسسة التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المؤسسة وتشمل:

II-1-5-1-1 الملاك:

وهم أولئك الذين استثمروا الموارد الاقتصادية في المنشأة ولذلك يهمهم جدا أية معلومات عن أداء المنشأة، فهدفهم دائما هو تحقيق عائد سنوي مرتفع على هذه الاستثمارات. [1]

II-1-5-1-2 المستثمرون:

يهتم مقدمي رأس المال المخاطر ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، لذلك فإنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع. [2]

II-1-5-1-3 الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:

يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديدها إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. [3]

II-1-5-1-4 العملاء:

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها واعتمادا عليها. [4]

II-1-5-1-5 المقرضون:

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق. [5]

II-1-5-1-6 الجهات الحكومية والرقابية:

تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك صاحبة مصلحة في المنشأة ونجاحها ومعدلات أدائها الاقتصادي مرتفعة، لأن ذلك يضمن لهذه الجهات مقدرة المنشأة على سداد الضرائب بانتظام، كما أن جهات الرقابة الرسمية مثل هيئة سوق المال والبنك المركزي مصلحة في استقرار المنشأة وأدائها الاقتصادي المميز. [6]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 40.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 43.

[3] المرجع السابق، ص 44.

[4] نفس المرجع.

[5] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي ، ج1، مرجع سبق ذكره، ص44.

[6] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

II-1-5-1-7 اتحادات ونقابات العمال:

فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المنشأة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل. [1]

II-1-5-1-8 الجمهور:

تقدم المنشآت الاقتصادية من خلال قوائمها المالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمهم مثل: زيادة أرباحها وتنوع نشاطها، وتلك أمور يستطيع الجمهور ربطها بفرص العمل وأسعار وجودة منتجات المنشأة. [2]

II-1-5-2 الأطراف الداخلية:

وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط الشركة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

II-1-5-2-1 الإدارة:

يلعب النظام المحاسبي كنظام متكامل وشامل دورا كبيرا في إمداد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات اللازمة لتحقيق وظائفها والمتمثلة بصفة أساسية في التخطيط والتنظيم والرقابة. [3]

II-1-5-2-2 العاملون:

يهمهم الوقوف على مشروعهم ومدى ما حققه من نتائج تتمثل في عائد فترة مالية منصرمة لأن ما يعود عليه بالنفع يعود أيضا على العاملين، إذ يترتب على نجاح المشروع أن يحصل العاملون على مرتبات ومزايا، وجزء أعلى من الأرباح.[4]

II-2 مفهوم جودة المعلومة المحاسبية:

للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لمساعدة المستفيدين الخارجيين في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال، لابد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص و التي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها، وفيما يلي سيتم التطرق لتعريف جودة المعلومات المحاسبية وأهم خصائصها.

---

[1] رضوان حنان حلوة، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد، عمان، 2004، ص 28.

[2] عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

[3] فكري عبد الحميد العشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع والطباعة، جدة، 1983، ص 32.

[4] المرجع السابق، ص 33.

II-2-1 تعريف جودة المعلومة المحاسبية:

تتحدد الجودة من خلال مجموعة الخصائص والمميزات لمنتوج أو خدمة والتي تعطيه القدرة على تلبية الاحتياجات المعبرة عنها أو الضمنية،[1] وتتحدد جودة المعلومات المحاسبية بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ قرار معين، وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفاعلية أكثر. [2]

* ويقصد بجودة المعلومة المحاسبية:" تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو المعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة".[3]

* كما يقصد بها: " مصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها. [4]

وفي هذا الصدد حاولت عدة جهات محاسبية متخصصة تحديد ماهية خصائص وجودة المعلومات، ومن أفضل النتائج التي تم التوصل إليها كانت من قبل مجلس المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)* الذي اعتبر أن تحديد الأهداف القاعدة الأساسية التي يجب الاعتماد عليها في تقييم البدائل المحاسبية، لاختيار البديل ذي المعلومات الأكثر جودة وذلك لمساعدة المستخدمين (الخارجيين خاصة المستثمرين والدائنين) في ترشيد قراراتهم، فالمعلومات المحاسبية الجيدة، هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات الاقتصادية، وبعد تحديد المجلس (FASB) للأهداف أضاف لها تحديد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية في البيان رقم 1980/02 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" وحددها في الخصائص الأساسية المتمثلة في الملائمة، الموثوقية أو المصداقية. [5]

---

[1] عبد النبي الطائي وآخرون، الجودة الشاملة IQM والإيزو، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 29.

[2] عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص: 62، 63.

[3] سطم صالح حسين، صدام محمد محمود الحيالي، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 02، العدد 03، 2006، ص 137.

[4] ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي، وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص 54.

* Financial Accounting Standards Board.

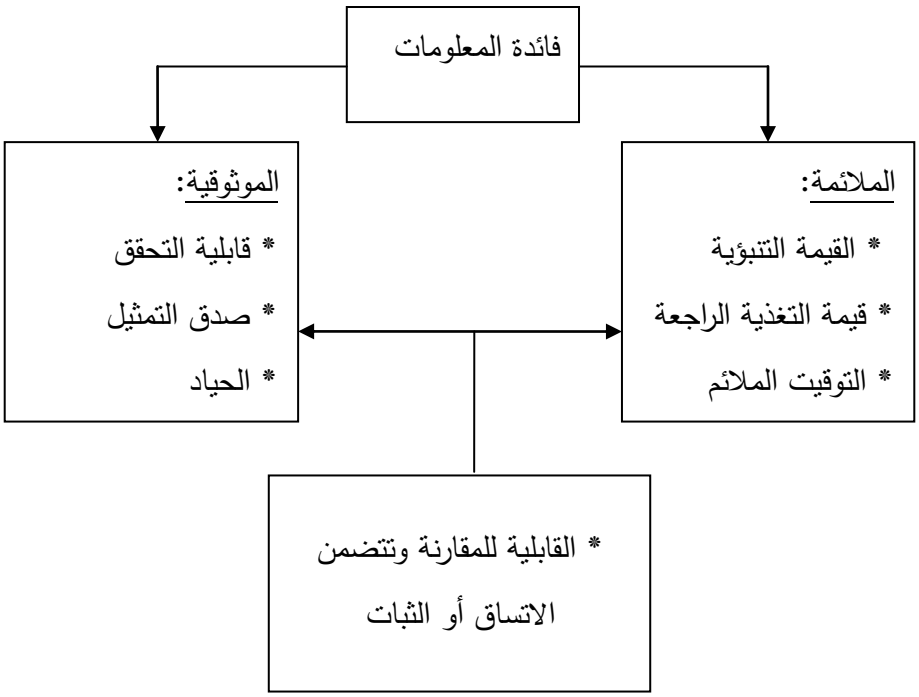
[5] نوي الحاج، مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 09، 2013، ص35.

ومن الأمور المهمة، أن مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات (الملائمة والموثوقية) بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات)، وتعتمد فائدة المعلومات لمتخذ القرار على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام، مثل طبيعة القرارات التي يواجهها وطبيعة النموذج القراري المستخدم، وطبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، ومقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة، والمقدرة على تحليل المعلومات، ومستوى الفهم والإدراك المتوفرة لدى متخذ القرار. [1]

II-2-2 خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات كما قدمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) باختصار في الشكل التالي:

الشكل رقم(II-3): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

II-2-2-1 الخصائص الرئيسية:

حتى تكون المعلومة المحاسبية مفيدة في تحقيق الغرض منها يجب أن تتميز بخاصيتين رئيسيتين:

[1] عصام فهد العربيد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 18.

II-2-2-1-1 الملاءمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية ذات صلة وارتباط بالقرار المزمع اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات، فالمعلومة غير المؤثرة ينبغي استبعادها لأنها قد تصبح مضللة لعدم الحاجة إليها في سياق قرار معين. [1]

ولكي تتحقق الملائمة يجب توافر الخصائص الثانوية التالية:

II-2-2-1-1-1 تميز المعلومات بقيمة تنبؤية:

يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية، حيث تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين كما يمكن للتقارير المرحلية القيام بهذا الدور. [2]

II-2-2-1-1-2 تميز المعلومات بالقدرة على التقييم الارتدادي:

تمتلك المعلومات الملائمة قيمة استرجاعية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية، وهذه الخاصية لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدة صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات. [3]

II-2-2-1-1-3 تميز المعلومات بالتزامن(التوقيت المناسب للمعلومات):

إن توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد المستخدم لها في اتخاذ القرار المناسب، فقد دعت المؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية الشركات إلى إصدار التقارير والقوائم المالية السنوية والربع سنوية والنصف سنوية لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات. [4]

II-2-2-1-2 الموثوقية (المصداقية):

إن من الشروط الأساسية لأي معلومة حتى تكون معلومة مفيدة إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ويعتمد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية يجب أن يتوفر فيها الميزات التالية: [5]

---

[1] رضوان حنان حلوة، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 200.

[3] محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 18.

[4] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 18.

[5] يونس عليان سليمان الشوبكي، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حلب، دمشق،2006، ص 133.

II-2-2-1-2-1 القابلية للتحقق:

تكون المعلومات قابلة للتحقق عندما تتفق آراء عدد من الأشخاص على أن القيم الواردة في القوائم المالية صحيحة.

II-2-2-1-2-2 الحياد (عدم التحيز):

وهو أن لا تكون المعلومات منحازة لصالح فئة ما أو غير صحيحة لتحقيق هدف معين لمعدي هذه المعلومات، أي يجب التركيز على عدم التحيز عند تطبيق المعايير المحاسبية لكي تخدم جميع فئات مستخدمي المعلومات على اختلاف اهتماماتهم.

II-2-2-1-2-3 التمثيل الصادق (الأمانة في إعداد التقارير):

إن الأمانة في إعداد التقارير المالية بما تحتويه من معلومات محاسبية تعني التوافق بين الأرقام المحاسبية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية للمشروع، والتي ينبغي قياسها محاسبيا بما يعزز الموثوقية في القوائم حتى تصبح محل ثقة مستخدمي هذه المعلومات.

II-2-2-2 الخصائص الثانوية:

إن تفاعل خاصيتي الملائمة والموثوقية ينتج عنه وجوب اتصاف المعلومات المحاسبية بالقابلية للمقارنة، وكذلك توفر خاصية الثبات، ويمكن توضيح مفهوم هاتين الخاصيتين على النحو التالي:

II-2-2-2-1 القابلية للمقارنة:

يقصد بقابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس الشركة، أو لشركة أخرى لنفس الفترة، حيث أن المقارنة تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى. [1]

II-2-2-2-2 الثبات:

يشير إلى تطبيق المنشأة نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث وذلك من فترة لأخرى، وعند حدوث تغيير في المعايير المحاسبية المستخدمة في ظل وجود أحوال تثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعتبر أفضل من السابقة، يتعين الإفصاح عن طبيعة ذلك وأثر ذلك التغير المحاسبي ومبررات إجرائه في الفترة التي حدث فيها ذلك التغير. [2]

---

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 26.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 16.

II-2-2-3 قيود استخدام الخصائص النوعية:

ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، وبالتالي يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبارات: [1]

II-2-2-3-1 الأهمية النسبية:

هي خاصية يعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية ونوعية أو خليط منها، وتدور الاعتبارات الكمية حول التساؤل: هل البند كبير لدرجة أنه يؤثر على اتخاذ القرار؟ ويحدد مقدار البند بصورة نسبية، أما الاعتبارات النوعية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يمكن اعتباره ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

II-2-2-3-2 التكلفة/ العائد:

ويعتبر هذا الاختبار قيدا رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها.

ويشار إلى ناحية هامة، وهي ضرورة تحقيق المواءمة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية، فتوفر جميع الخصائص السابقة الذكر في المعلومات المحاسبية يعد أمرا جيدا، ولكن الواقع يشير إلى احتمالات تعارض هذه الخصائص مع بعضها البعض، فغالبا ما يحدث تعارض بين خاصية الملائمة في المعلومات والثقة بها.

II-3 معايير جودة المعلومة المحاسبية:

إن المعلومة المحاسبية الجيدة تتميز بخصائص معينة تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، على أن تكون هذه المعلومات قابلة للقياس والمقارنة وتتلاءم مع مستخدمي المعلومات في حالة إدخال تغيرات جوهرية على الأنشطة القائمة وتحقق السرعة لنقل المعلومة وتوقيتها وأهميتها ودرجة مصداقيتها والوثوق بها، وتتحقق جودة المعلومات المحاسبية من خلال توافر المعايير التالية: [2]

II-3-1 معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية، وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 203.

[2] سهام موسى، فراح خالدي، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي 2012، ص: 14، 15.

مع توفر هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

II-3-2 معايير رقابية:

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

مما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دورا مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مم ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

II-3-3 معايير مهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مم أبرز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك من أجل الاطمئنان على استثماراتها، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير تتمتع بالنزاهة والأمانة.

مما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات، ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المنشأة.

II-3-4 معايير فنية:

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات، مم ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار، هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية المطلوبة.

مما سبق يتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة، ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقا بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا بمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات.

II-4 العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

إضافة إلى القيود التي تجابه التطبيق العملي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هناك مجموعة من العوامل من شأنها أن تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية، وتتمثل في:

II-4-1 عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية:

إن النظم المحاسبية تعمل في ظل تلك البيئات (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية)، وغيرها من الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، والتي لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية.

ويمكن تقسيم العوامل التي تتعلق بالبيئة المحاسبية كما يلي: [1]

II-4-1-1 عوامل اقتصادية:

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ففي ظل النظام الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل النظام الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية، كذلك نجد التضخم أحد العوامل الاقتصادية، ففي ظل ارتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا للتكلفة التاريخية غير ملائمة.

II-4-1-2 عوامل اجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت..، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع

---

[1] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص: 46- 48.

ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات في فترات مالية متقاربة، أما بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بالمركز المالي فقط.

II-4-1-3 عوامل قانونية:

وتتمثل أساسا في مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، التي تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى خضوعها للتشريعات القانونية مند بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات.

II-4-1-4 عوامل سياسية:

العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية، وذلك لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان، والتي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات.

II-4-1-5 عوامل ثقافية:

من أهم العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

II-4-2 عوامل تتعلق بإنتاج المعلومة المحاسبية:

هناك مجموعة من العوامل تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

II-4-2-1 المقومات المادية:

وتتضمن جميع المكونات المادية مثل: الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومات المحاسبية.

II-4-2-2 المقومات البشرية:

وتتمثل في مجموعة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

---

[1] سهام موسى، فراح خالدي، مرجع سبق ذكره، ص: 12، 13.

II-4-2-3 المقومات المالية:

وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

II-4-2-4 قاعدة البيانات:

وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

II-4-3 تقرير المراجع الخارجي:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها. [1]

III- حوكمة الشركات كآلية لتحسين جودة المعلومة المحاسبية:

من أهم دوافع الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات هو إعادة ثقة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية، التي تأثرت بالانهيارات التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة، والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وما تتضمنه من أخطاء، لدى سوف نشرح علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية ودور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، انعكاسات حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية التي تلبي احتياجات مختلف المستخدمين.

III-1 علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا في أو تأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة جليا فيما يلي: [2]

- ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية، ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال

---

[1] سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 49.

[2] رضا جاوحدو، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البولقي، 7- 8 ديسمبر 2010، ص 06.

الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف بشكل عادل ومتوازن هذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة؛

- ❖ يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن 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 إستراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة؛
- ❖ يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجعة وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

وبالتالي فإن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على أن جودة المعلومات المحاسبية أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية المعلومات المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي فإن هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية، وأن تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات، فبتطبيق مبدأ الإفصاح في الحوكمة تتحقق الشفافية، ويجب أن يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات، باعتبار هذه المعلومات 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 عن دورها في عملية التنبؤ باعتبارها مدخلا لتحليل القرار الاستثماري في البورصة، والتي تعتمد على فرض رئيسي مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي ومعدل التوزيعات ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن

المعلومات المحاسبية تؤثر في قرارات المستثمرين قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار. [1]

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

III-2 دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

إن الحوكمة الجيدة هي نقطة بداية لأي مناقشة حول جودة المعلومة المحاسبية، إذ أن الشفافية المالية والمحاسبية ما هي إلا جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات، لذا لابد من وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة للمعلومة المحاسبية، إضافة إلى مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفر معلومات تتميز بالجودة، من خلال ما يقدمه من تجنب لمشاكل التداول الداخلي للمعلومات وعدم تماثلها.

III-2-1 دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد أهم آليات الرقابة المساعدة على تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وحتى يمكن فهم دورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية يجب التطرق إلى مفهوم هذه الآلية ثم استخلاص دورها.

III-2-1-1 مفهوم المراجعة الداخلية:

* يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها: " نشاط مستقل وموضوعي، والذي يعطي ضمان للمؤسسة على درجة دقة العمليات، وإعطاء نصائح لأجل تحسين والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة، وهو يساعد هذه المؤسسة على تقييم الأهداف المتوقعة" [2]

* كما عرفها معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA)* بأنها: " نشاط تأكيدي استشاري وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتحكم.[3]

---

[1] عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص: 46، 47.

[2] Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, septième édition, eyrolle editors d'organisation, paris 2010, p 73.

* Institue of Internal Auditors.

[3] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص: 192، 193.

ويمكن تلخيص أهم أهداف المراجعة الداخلية فيما يلي:[1]

- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتم الاعتماد عليها كأساس لرسم السياسات؛
- ✓ المحافظة على أموال الشركة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
- ✓ إطلاع الهيئات المسؤولة بالشركة على مدى مسايرة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- ✓ التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات.
- ✓ مراجعة النظم الموضوعة في الشركة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط ،الإجراءات والقوانين التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- ✓ مراجعة أن العمليات أو البرامج تتماشى مع الأهداف الموضوعة؛

III-2-1-2 أثر المراجعة الداخلية على المعلومة المحاسبية:

يتمثل الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات فيما يلي:[2]

- ✓ وجود وظيفة مراجعة داخلية فاعلة يرفع من مستوى ثقة المستثمرين بقدرة الشركة على تحقيق الأهداف التي تخطط للوصول إليها؛
- ✓ يقوم المراجعون الداخليون عن طريق الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة للمعلومات، من خلال ضمان دقة نزاهة التقارير المالية التي ينشرها مجلس الإدارة؛
- ✓ يقوم المراجع الداخلي ضمن مهام عمله بالتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعال من ناحية التصميم ومن الناحية العملية، مما يجعل إدارة الشركة أكثر قدرة على تحقيق أهدافها ولديها قائمة بالمخاطر التي تعمل على إدارتها.
- ✓ تعمل إدارة المراجعة الداخلية بالتعاون مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على ضمان عمل أقسام الشركة بما يخدم مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصالح، والذين ليس لهم إطلاع مباشر على سير العمل بالشركة وإدارة المخاطر التي تمس مصالحهم.

---

[1] المرجع السابق، ص: 195، 196.

[2] المرجع السابق، ص 200.

من خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم في تحقيق مستوى كافي من الإفصاح، من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أي معلومات إضافية إلى مستخدمي المعلومات، وبالتالي تعتبر المراجعة الداخلية أداة رقابية فعالة تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

III-2-2 دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

أخذ مفهوم لجنة المراجعة أهمية كبيرة بعد الانهيارات المالية في بداية القرن الحالي نتيجة توسع الفساد المالي والإداري، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes- oxley في جويلية 2002، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجان مراجعة، وذلك نظرا للدور الهام الذي تلعبه في منع حدوث الانهيارات المالية في المستقبل.

III-2-2-1 مفهوم لجنة المراجعة:

* تعرف لجنة المراجعة بأنها: " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، تشمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الإفصاح في التقارير ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة".[1]

وتقوم لجنة المراجعة بمهام عديدة أهمها:[2]

- ✓ دراسة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة واعتمادها ونشرها؛
- ✓ دراسة نظام الرقابة الداخلي، والعمل على تحسينه وتطويره باستمرار؛
- ✓ مناقشة الأمور المتعلقة بتعيين المراجع الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط أهليته وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته؛
- ✓ العمل كوسيط بين المراجع الخارجي وبين مجلس الإدارة؛
- ✓ فحص خطة ونتائج المراجعة التي أعدها المراجع؛
- ✓ كما تتمثل المهمة الرئيسية للجنة المراجعة في ضمان المساعدة للحصول على جودة عالية للتقارير المالية، وذلك بتخفيض ممارسة إدارة الأرباح غير الشرعية عن طريق تقييم قدرة المراجع الخارجي واستقلاله، وبواسطة إجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين

---

[1] محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2007، ص10.

[2] سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، 2011، ص: 09، 10.

عن السياسات والمبادئ المحاسبية، حيث تعد لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية وخلوها من الأخطاء والانحرافات.

III-2-2-2 أثر لجنة المراجعة على مصداقية المعلومة المحاسبية:

تقوم لجنة المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية والحد من التلاعب والممارسات غير الشرعية نتيجة لما تقوم به من إشراف على إعداد التقارير المالية، وعلى تدعيم استقلالية ودور المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض إلى أن مجرد إعلان المنشأة عن تشكيل لجنة المراجعة فإن ذلك يلعب دورا محركا فيما يتعلق بأسهمها في سوق الأوراق المالية، حيث توصلت دراسة "Abbott Memell"، التي تناولت دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المنشورة بالقوائم المالية إلى أن الشركات التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة أسهمها في سوق الأوراق المالية. [1]

III-2-3 دور مجلس الإدارة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يمكن القول أن تعزيز المهمة الرقابية لمجلس الإدارة، واستقلالية أعضاءه وإشرافه الفعال على المديرين التنفيذيين بالشركة، يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات، وسيتم التعرض لذلك من خلال النقطتين التاليتين:

III-2-3-1 مفهوم مجلس الإدارة:

تتفاوت قوانين الدول فيما يتعلق بمهام مجالس الإدارة وخاصة الشركات المساهمة، وبشكل عام يمكن القول بأنه يتم انتخاب مجلس الإدارة من قبل حاملي الأسهم (الجمعية العامة)، للتوجيه وليس لإدارة شؤون المؤسسة، وتتكون عضوية مجلس الإدارة من عدد فردي من الأعضاء من داخل ومن خارج المؤسسة، ويعين مجلس الإدارة من بين أعضاءه رئيسا وعضوا منتدبا ويجوز أن يجمع شخص واحد بين مركز رئيس المجلس ومركز العضو المنتدب لإدارة المؤسسة وتسيير أمورها. [2]

---

[1] المرجع السابق، ص: 10، 11.

[2] نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية (تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 88.

ولقد وفرت مبادئ حوكمة الشركات عدد من الإرشادات لبناء هيكل ملائم لمجلس الإدارة يمكن من خلاله ضمان الاستقلالية في عمله ومن أهمها: [1]

- ✓ وجود عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة لكي يصبح المجلس قادرا على ممارسة أعماله في الرقابة والإشراف بشكل مستقل؛
- ✓ إنشاء ثلاث لجان والمتمثلة في لجنة المراجعة لمساعدة المجلس في ضمان صحة البيانات المالية، ولجنة الأجور والمكافآت لمساعدة المجلس في تحديد مستويات المكافآت للمدراء التنفيذيين، لجنة التعيينات للموافقة على المرشحين للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة؛
- ✓ تطبيق معايير جديدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة في ضوء المهارات والتأهيل العلمي والخبرات الواجب توفرها في أعضاء مجلس الإدارة، وتطبيق المعايير والصفات الاسترشادية عن مؤسسة التمويل الدولية (IFC) ؛
- ✓ فصل مكاتب رؤساء مجلس الإدارة عن مكاتب أعضاءها واستحداث منصب تحت مسمى عضو مشرف (من الأعضاء المستقلين) على أن يطلع هذا العضو على كافة المعلومات المتدفقة من وإلى مجلس الإدارة.

III-2-3-2 أثر مجلس الإدارة على مصداقية المعلومة المحاسبية:

تلعب حوكمة الشركات دورا هاما في تفعيل مجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بمسؤولياته المالية ومناقشة التقارير المالية قبل اعتمادها مما يزيد من مصداقية وعدالة تلك التقارير من خلال ما يلي: [2]

- ✓ التزام مجلس الإدارة بالتشريعات والقوانين، وضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وحسن الرقابة عليها، وإدارة المخاطر؛
- ✓ توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة مراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المنافسة وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات بمجلس الإدارة؛
- ✓ الفصل بين وظيفتي كل من مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (العضو المنتدب) في شركات المساهمة؛

---

[1] أحمد جميل، محمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي 2012، ص: 11، 12.

[2] المرجع السابق، ص13.

- ✓ العمل على إيجاد تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع الشركة وإعطائهم الصلاحيات اللازمة والكافية لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي؛
- ✓ إصدار تشريعات بعقوبات وجزاءات مشددة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفات مالية أو إدارية أو تعمد تقديم معلومات مضللة للمستخدمين؛
- ✓ تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

III-2-4 دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

في ظل تعدد الأطراف ذات المصالح أحيانا، ينبغي تزويد هذه الأطراف بالمعلومات اللازمة حول نشاطات ونتائج الشركة، ولتنال هذه المعلومات مصداقية لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك، ولذلك لابد أن تخضع للتدقيق.

III-2-4-1 مفهوم التدقيق الخارجي (المراجعة الخارجية):

لقد تعددت تعاريف المراجعة الخارجية ويمكن تعريفها بأنها:

"عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعة وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين، وذلك من أجل الوصول إلى التقرير حول عدالة تصوير الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن الشركة." [1]

للمراجعة الخارجية خصائص تميزها عن باقي الأدوات الرقابية الأخرى، نذكر منها: [2]

- ✓ المراجعة عملية منتظمة حيث أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق ممثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة.
- ✓ ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛
- ✓ تشتمل المراجعة الخارجية على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي؛
- ✓ إيصال نتائج الفحص والدراسة للأطراف المعنية.

---

[1] Heuri Bougiun, Jean chrles Becour, audit opérationnelle, édition economica, paris, 1996, p 12.

[2] محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 7، 8.

III-2-4-2 أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية:

تعمل المراجعة الخارجية على إخفاء عجز الآليات الأخرى لحوكمة الشركات، وذلك بقيامها بعدة أدوار أهمها: [1]

- ✓ المراجعة الخارجية تساهم في تحسين العلاقة الموجودة بين الشركة والأسواق الخارجية من خلال الزيادة في مصداقية المعلومات المنتجة من طرف إدارة الشركة والموجهة إلى هذه الأسواق؛
- ✓ فيما يخص التقارير المالية تلعب المراجعة الخارجية دورا مهما وذلك في حالة ما إذا كان هناك تلاعب فيها، ومن خلال المصادقة من طرف المراجع الخارجي ومنحه الثقة فيها؛
- ✓ إجراءات الحصول على المعلومات من طرف المساهمين حول قدرة الإدارة على التسيير بطريقة وأداء فعال، حيث أن رأي المراجع حول نوعية تحضير الحسابات مهم، فمن خلاله يضمن بأن المعلومات المحاسبية عادلة ومنظمة وواضحة.
- ✓ يلعب المراجع الخارجي دورا حيويا من خلال إبداء رأيه حول التقرير المقدم من طرف الإدارة، بضمانه أن ما هو موصوف من طرف المسيرين مطابق للواقع فيما يخص إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تحديد سلطة المسيرين بما يوافق مصلحة الأطراف المختلفة ذات الصلة بالشركة باعتبارها آلية ملزمة للمسير في التسيير بما يطابق الأطراف أصحاب المصالح.

مما سبق يمكن القول أن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين جودة المعلومة في القوائم المالية للشركات، التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة، وذلك لما يقوم به المراجع الخارجي من تخطيط مناسب ووضع برامج التدقيق الملائمة والإشراف على تنفيذها، وجمع أدلة الإثبات لتقليل مخاطر التدقيق في عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية.

III-3 انعكاسات حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية:

يشجع وجود نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في السوق، ويعتبر أمرا رئيسيا لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية أداة قوية للتأكيد على سلوك الشركات وحماية حقوق المستثمرين، حيث يمكن للنظام

---

[1] محمد براق، عمر قمان، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الإفصاح الكافي عن المعلومات في الوقت المناسب أن يساهم في اجتذاب رأس المال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، هذا وتظهر أهمية الإفصاح وجودة التقارير المالية، من خلال ازدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فالإفصاح يعد شرطا أساسيا لتأسيس الأسواق المالية والتي غالبا ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المدرجة في السوق المالي بإتباع إجراءات وقوانين وقواعد أساسية تحددها المهنة، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين والمساهمين وبذلك تكون هذه المعلومات ذات قيمة وجودة ومنفعة لجميع مستخدميها. [1]

وبناء على ما تقدم أصبح لا مناص من التفكير في تطوير الأساليب والقواعد التي تضمن ليس فقط سلامة وكفاءة الأداء المالي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية، بل العمل على إيجاد نظام يوفر معلومات تساعد على التنبؤ بالمستقبل الاقتصادي والمالي بما يساهم دعم المستثمرين ومتخذي القرار على تحسين جودة قراراتهم، حيث تطرق العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء وأعضاء هيئة التدريس إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والنظامية والاجتماعية الهادفة إلى صالح المجتمع ككل. [2]

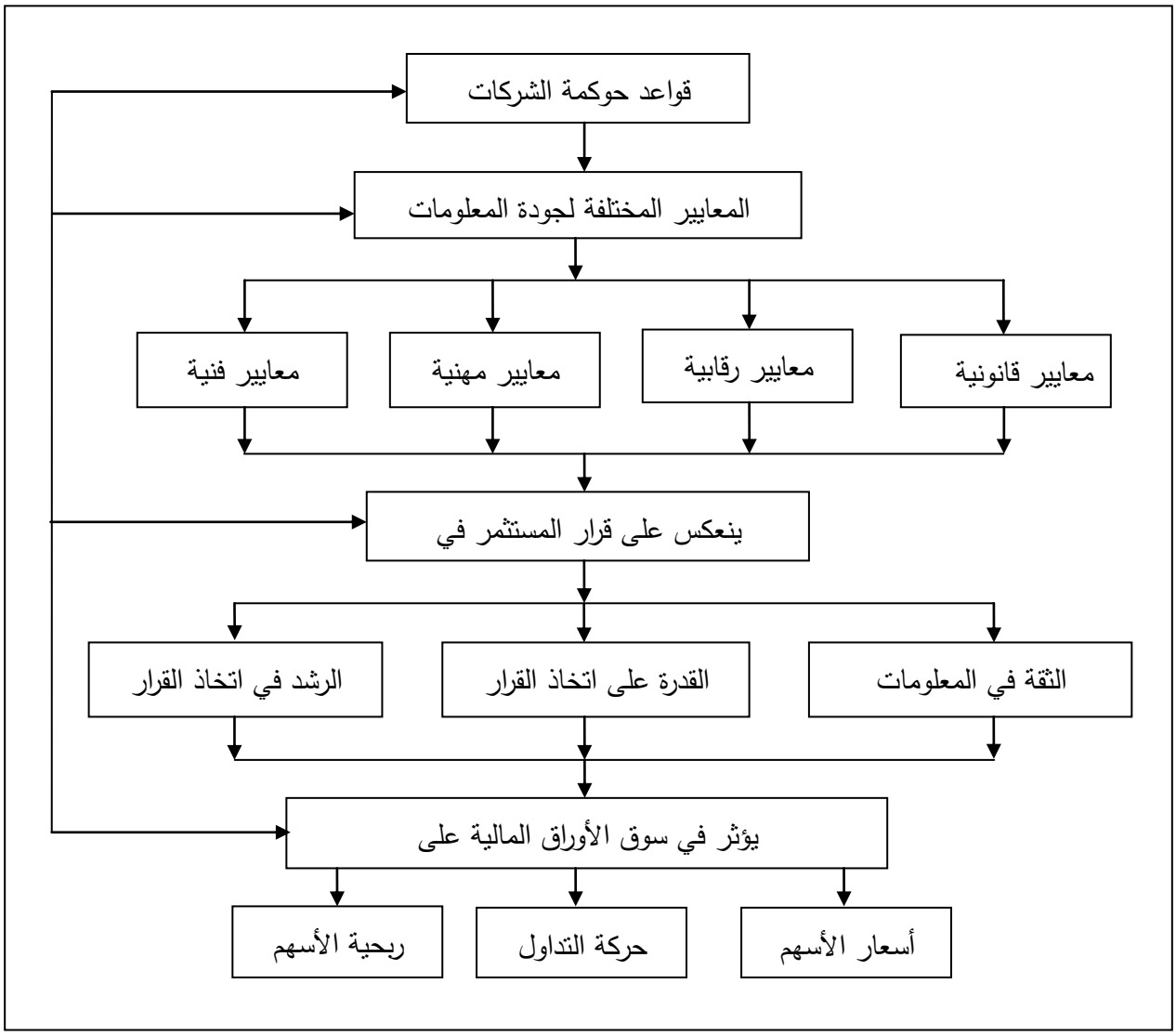
ويمكن توضيح انعكاسات حوكمة الشركات على جودة المعلومات من خلال الشكل الموالي:

---

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية دراسة تطبيقية، ورقة عمل، ندوة السوق المالية السعودية، نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد (13– 14) نوفمبر، 2007، ص07.

[2] عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 47.

الشكل رقم (II-4): يوضح دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على السوق المالي



المصدر: عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 47.

خلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن هناك ارتباطا وثيقا بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على اعتبار أن هذا العامل يمثل أحد المحددات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية، حيث نخلص إلى ضرورة توفر الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق المساهمين، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية والمالية، خاصة فيما يتعلق بالمراجعة والتدقيق، لأنها تحقق الشفافية في إعداد القوائم المالية، وبالتالي توفير الموثوقية في المعلومات المحاسبية المنتجة والموزعة، كما يلعب الإفصاح المحاسبي والشفافية أهمية كبيرة في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، إذ أن الإبلاغ عن المعلومات ذات الأهمية القصوى بالنسبة لمستخدميها، يحدث أثر إيجابي على الأسواق المالية وبالتالي على أداء الشركات.

وبالتالي فإن ما يتحقق من التطبيق الفعلي والفعال لحوكمة الشركات هو إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة، تعتمد من قبل أطراف متعددة ومختلفة تربطها مصالح بالشركة.

فمن خلال المعلومات المحاسبية المنتجة والمفصح عنها، والتي تتميز بالملاءمة والمصداقية، يمكن للأطراف ذات العلاقة بالشركة المحافظة على مصالحهم وحماية حقوقهم من التلاعب والضياع، كما تضمن المعلومات المحاسبية ذات الجودة تولد الثقة في الإدارة وفي الممارسات الإدارية، وهذا ما يدعم المركز التنافسي للشركة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لتحليل واختبار الفرضيات

تمهيد

I- الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

II- التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

III- تحليل النتائج واختبار الفرضيات

خلاصة

تمهيد:

يتناول هذا الفصل وصفا لمنهج الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة، حيث تم توجيه الاستبانة إلى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل لدراستها.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح مراحل الدراسة الميدانية، حيث سنتطرق من خلاله إلى:

I- الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة.

II- التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

III- تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

I- الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة:

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

I-1 منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة وموضوع محدد في البحث، حيث يتناول أحداث وظواهر وممارسات متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها والتفاعل معها، وبغرض التعرف إلى أي مدى تساهم حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

I-1-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في أفراد المؤسسات الاقتصادية الموجودة على مستوى ولاية جيجل وبالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبوق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بإعداد وتوزيع (40) استمارة على مستوى 20 مؤسسة اقتصادية **(أنظر الملحق رقم 01)**، حيث اعتمدنا طريقة التسليم المباشر، وبعدها قمنا باستبعاد (05) استمارات نظرا لعدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة، وبذلك تشكلت عينة الدراسة من (35) إستبانة أي بنسبة 87%، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم(III-01): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبانات المسترجعة	35	87.5%
الاستبانات المستبعدة	05	12.5%
الاستبانات الكلية	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين.

I-1-2 أداة الدراسة:

بغرض جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، تم استخدام الاستبانة **(أنظر الملحق رقم 02)** باعتبارها أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة

نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين:

- **القسم الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويشمل الجنس، العمر الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.
- **القسم الثاني:** يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتم تقسيمه لثلاثة محاور كالتالي:

✓ **المحور الأول:** يناقش مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية، ويتكون من (08) فقرات.

✓ **المحور الثاني:** يناقش مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ويتكون من(09) فقرات.

✓ **المحور الثالث:** يناقش مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ويتكون من(30) فقرة.

وقد صممت الاستبانة وفقا لمقياس ليكارت (LIKERT) الخماسي والموزعة كما يلي:

الجدول رقم (III-02): توزيع درجات عبارات المحاور لمقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين.

I-2 أساليب المعالجة الإحصائية:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Statistical package force social sciences(SPSS)**، وسوف يتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

✓ المدى: لتحديد طول خلايا (فئات) مقياس ليكارت الخماسي المستخدمة في المحاور، تم حساب المدى بين أكبر و أصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت الخماسي (5-1= 4)، حيث تمثل 4 عدد الفئات (من 1 إلى 2 تمثل الفئة الأولى، من 2 إلى3 تمثل الفئة الثانية، ومن 3 إلى 4 تمثل الفئة الثالثة، من 4 إلى 5 تمثل الفئة الرابعة)، بينما تمثل 5 عدد الدرجات ويحسب طول الفئة من خلال تقسيم عدد الفئات على عدد الدرجات (4 / 5=0.8)، وبعد ذلك

يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (+1)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول خلية أو فئة (1.8=1+0.8)، وهكذا يصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-III): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	]1.80-1]	]2.6-1.80]	]3.40-2.6]	]4.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

- ✓ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.
- ✓ الانحراف المعياري: يعتبر من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة ومن أقواها حساسية وأثرها شيوعا، والفكرة الأساسية له هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية، وعند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من تلك الإشارات بطريقة أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni\,(xi - \bar{x})^2}{\mathrm{N}}}$$

- ✓ اختبار ألفا كرونباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- ✓ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coeffient**) استخدم هذا المعامل لمعرفة مدى ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبانة مع الدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه الاتساق الداخلي لأداة الدراسة أو الصدق البنائي لها، كما يستخدم لمعرفة مدى ارتباط المحاور.
- ✓ اختبار **T** في حالة عينة واحدة (**T-Test**): لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 03 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
- ✓ اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد **One Way Analysis of A NOVA (variance)** لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات.

- ✓ اختبار **T(T-Test)** للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين للإجابة.
- ✓ اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع البيانات هل تتبع توزيع طبيعي أو لا.

I-3 اختبار أداة الدراسة:

I-3-1 صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ماوضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما:

I-3-1-1 صدق المحكمين:

تم عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من (06) أعضاء من الهيئة التدريسية في كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، متخصصين في المحاسبة والإحصاء والتسيير..**(أنظر الملحق رقم 03)**، وقد تم إجراء التصحيحات والتعديلات اللازمة بناءا على مقترحاتهم عند التصميم النهائي للاستبانة.

I-3-1-2 صدق الاتساق الداخلي:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأهداف الدراسة، تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة البالغة (35) وذلك بحساب معاملات الارتباط **(أنظر الملحق رقم 04)** بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابع له كالتالي:

- ❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم (III-04): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
01	توجد تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.	0.465	0.005
02	تقوم الشركات بالإفصاح حسب الإمكان للحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.	0.429	0.010

03	تعمل إدارة الشركة على رفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها.	0.553	0.001
04	تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية لحوكمة الشركات مع قوانين الشركات المعمول بها.	0.590	0.000
05	تقوم الهيئات الإشرافية والرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة.	0.700	0.000
06	يوجد هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات يساهم في تطوير الحوكمة .	0.725	0.000
07	تكفل قوانين الشركات المطبقة في الجزائر للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.	0.758	0.000
08	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات.	0.591	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن كل القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الأول (مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.429 و0.758، مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي:

الجدول رقم(III-05): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني(مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية كجزء مستقل في البيانات المالية للشركة.	0.653	0.000
02	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.	0.659	0.000
03	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.	0.697	0.000
04	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.	0.628	0.000
05	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم		

	بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	0.489	0.003
06	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة.	0.414	0.013
07	يتم الإفصاح عن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.	0.582	0.000
08	الإفصاح عن طبيعة المعلومات المحاسبية حسب أهميتها النسبية لمستخدميها.	0.593	0.000
09	الإفصاح عن التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لأحداث ومعاملات المؤسسة.	0.644	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثاني (مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية) هي قيم موجبة تتراوح بين0.414 و0.697، مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.**

يوضح الجدول الموالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، حيث تعبر القيم الموجودة عن معامل الاتساق الداخلي.

الجدول رقم(III-06):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الفرع الأول: مدى مساهمة المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.			
01	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات التي يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.	0.700	0.000
02	يقوم المراجع الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.	0.685	0.000
03	يقوم المراجع الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملائمتها لاتخاذ القرارات.	0.582	0.000
04	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعه لجهة الاختصاص دوريا.	0.432	0.010
05	يقدم المراجع الداخلي تقريرا دوريا إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات.	0.383	0.023

06	يتأكد المراجع الداخلي من أن العمليات أو البرامج تتماشى مع الأهداف الموضوعة.	0.732	0.000
07	يقوم المراجع الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.	0.483	0.003
08	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.	0.495	0.002
الفرع الثاني: مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.			
01	تعيين مراجع حسابات ذو تأهيل علمي وخبرة مهنية يعتبر عامل مهم للحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية.	0.350	0.039
02	التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يجعله قادرا على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة، دقيقة وفي الوقت المناسب.	0.421	0.012
03	يطلع المراجع الخارجي على جميع الدفاتر والمعلومات و الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .	0.288	0.094
04	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني محايد حول طريقة تحضير الحسابات بما يضمن عدالة ووضوح المعلومات المحاسبية.	0.434	0.090
05	يقدم المراجع الخارجي تقرير إلى لجنة المراجعة أو الجمعية العامة حول مدى التزام الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة	0.342	0.044
06	يكون المراجع الخارجي محايدا ومستقلا في الحقيقة وفي المظهر، مما يعطي مصداقية للقوائم المالية .	0.557	0.061
الفرع الثالث: مدى مساهمة لجنة المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.			
01	تقوم لجنة المراجعة بدراسة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة واعتمادها ونشرها.	0.511	0.002
02	تعمل لجنة المراجعة على دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بشكل دوري.	0.414	0.013
03	تقوم لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلي والتحقق من مدى كفاءته.	0.472	0.004
04	تشرف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.	0.527	0.001
05	تقوم لجنة المراجعة بتعيين المراجع الخارجي وفحص خطة ونتائج المراجعة.	0.772	0.000
06	تقوم لجنة المراجعة بمتابعة وفحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.	0.510	0.002
07	تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.	0.390	0.021
08	تقوم لجنة المراجعة بإجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية.	0.486	0.003
الفرع الرابع: مدى مساهمة مجلس الإدارة بأداء مهامه في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.			

01	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	0.573	0.003
02	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.	0.399	0.000
03	هناك فصل بين وظيفتي كل من مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة.	0.443	0.018
04	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.	0.392	0.008
05	يعمل مجلس الإدارة على ضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات.	0.390	0.020
06	يوفر مجلس الإدارة الدعم لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المناقشة.	0.652	0.020
07	يقوم مجلس الإدارة بمناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.	0.315	0.065
08	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	0.628	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن أغلب القيم الاحتمالية أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أن معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الثاني(مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية) هي قيم موجبة تتراوح بين 0.521 و0.764، مما يدل أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول التالي يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة:

الجدول رقم(III-07): صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية	0.775	0.000
الثاني	مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية	0.801	0.000

الثالث	مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية	0.952	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

I-3-2 ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة، وللتحقق من ثبات الاستبانة تم قياس معامل الثبات "ألفا كرونباخ" **(أنظر الملحق رقم 05)**، ويوضح الجدول الموالي معاملات الثبات الخاصة بكل محور والمعامل الخاص بجميع المحاور:

الجدول رقم (III-08): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.	08	0.760
الثاني	مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.	09	0.773
الثالث	مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	30	0.887
جميع المحاور		47	0.921

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل المحاور تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة 0.6، وبهذا نكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة وأنها قابلة للتوزيع في صورتها النهائية.

II- التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة:

يتضمن الجزء الأول من الاستبانة بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة **(أنظر الملحق رقم 06)**، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

II-1 توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

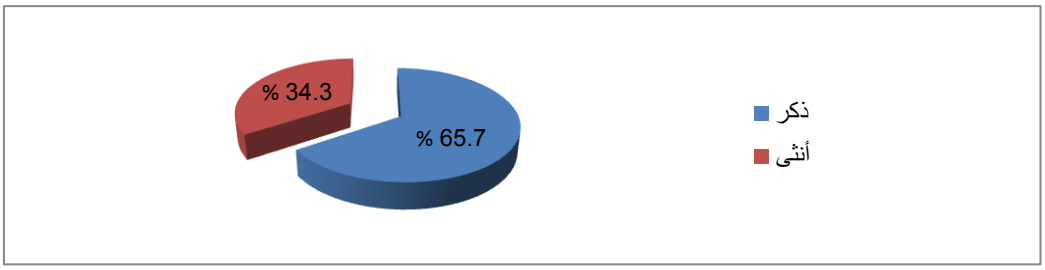
الجدول رقم (III-09): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
ذكر	23	65.7
أنثى	12	34.3
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن نسبة الذكور أعلى من نسبة الإناث من مجموع أفراد العينة، حيث بلغ عدد الذكور 23 أي ما يعادل 65.7%، في حين بلغ عدد الإناث 12 أي ما يعادل 34.3%، وهذا يدل على تفوق جنس الذكور في المؤسسات محل الدراسة.

الشكل رقم(III-01): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **Excel**.

II-2 توزيع أفراد العينة حسب العمر:

يبين الجدول أدناه توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر:

الجدول رقم(III-10): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 35 سنة	14	40
من 35 سنة إلى 40 سنة	9	25.7
من 41 سنة إلى 45 سنة	5	14.3
أكبر من 45 سنة	7	20
المجموع	35	100

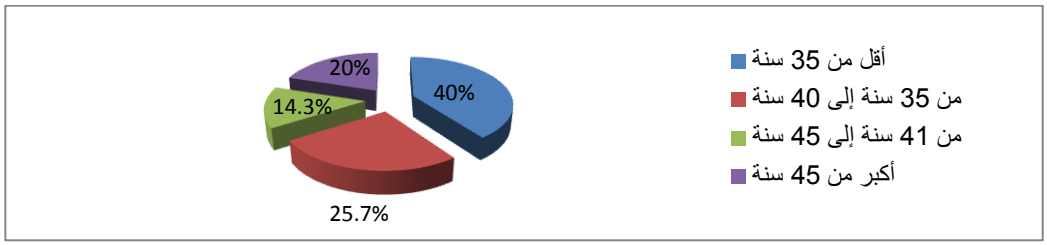
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال أقل من 35 سنة، بتكرار مقداره 14 فرد ونسبة مئوية 40%، تليها الفئة التي تنتمي إلى المجال [35سنة– 40 سنة] بتكرار مقداره 9 أفراد ونسبة مئوية 25.7%، ثم الفئة العمرية الأكبر من 45

سنة بتكرار 7 أفراد ونسبة مئوية 20%، آخر مرتبة كانت للفئة العمرية التي تنتمي إلى المجال [41 سنة- 40 سنة] بعدد أفراد يساوي 5 ونسبة 14.3%.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(III-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **Excel**.

II-3 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

تم توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة إلى أربع فئات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-11): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

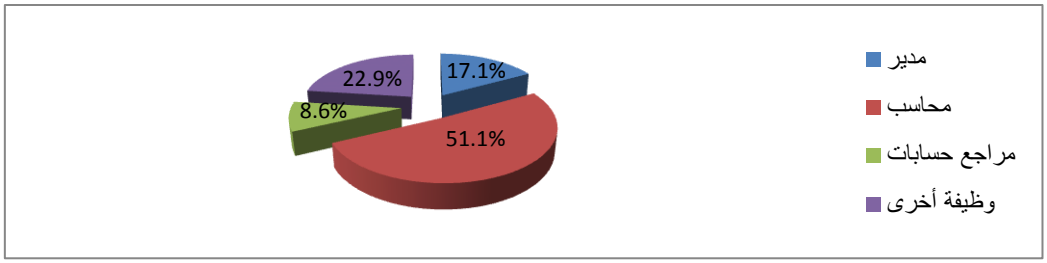
الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية%
مدير	6	17.1
محاسب	18	51.1
مراجع حسابات	3	8.6
وظيفة أخرى	8	22.9
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**.

نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة يمارسون وظيفة محاسب بتكرار مقداره 18 فرد ونسبة مئوية 51.1%، ومدير بتكرار 6 أفراد بنسبة مئوية 17.1%، وتعود نسبة 8.6 % إلى مراجع حسابات بتكرار 3 أفراد، أي أن 60.1% من أفراد العينة مدركين لموضوع الدراسة، مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة، أما ما نسبته 22.9% من أفراد العينة وظيفة أخرى بتكرار 8 أفراد.

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

الشكل رقم(III-03): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **Excel**.

II-4 توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

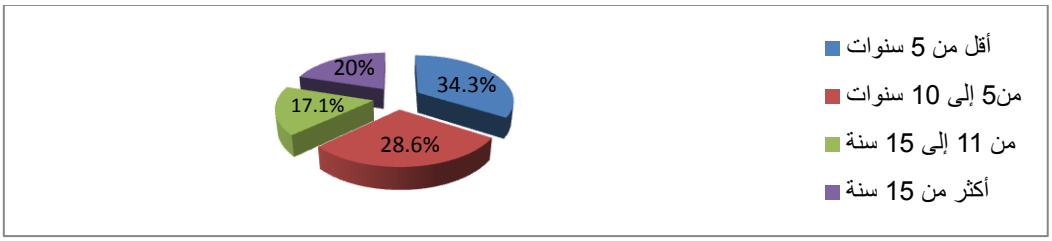
الجدول رقم (III-12): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	12	34.3
من5 إلى 10 سنوات	10	28.6
من 11 إلى 15 سنة	6	17.1
أكثر من 15 سنة	7	20
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبتن الاعتماد على نتائج **spss**.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات والبالغ عددهم 12 فردا أي ما نسبته 34.3% من مفردات العينة تأخذ الترتيب الأول بالنسبة للفئات الأخرى، إلا أن 37.1% من أفراد العينة يملكون خبرة واسعة في مجال عملهم و28.6% منهم لديهم خبرة متوسطة، وبالتالي قدرة العينة في الإجابة بموضوعية في مجال تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية.

الشكل رقم(III-04): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **Excel**.

II-5 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

تم توزيع أفراد العينة حسب الشهادة المهنية إلى أربعة فئات كما هو موضح في الجدول:

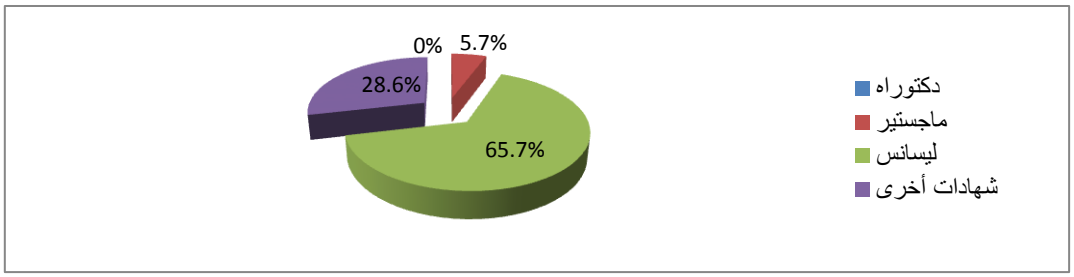
الجدول رقم (III-13): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية%
دكتوراه	0	0
ماجستير	2	5.7
ليسانس	23	65.7
شهادات أخرى	10	28.6
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على **نتائج spss.**

نلاحظ من الجدول أن الفئة الغالبة هي الفئة ذات مستوى جامعي والحاصلين على شهادة ليسانس، والبالغ عددهم 23 فرد بنسبة 65.7% ثم تليها فئة الحاصلين على شهادات أخرى والبالغ عددهم 10 أفراد بنسبة 28.6% في حين بلغ عدد أفراد العينة الحاصلين على شهادة الماجستير 2 فرد بنسبة 5.7 %، وبالتالي نسبة الحاصلين على شهادة ذات مستوى جامعي تبلغ 80.4%، وهذا يعني أن المستجوبين لديهم مؤهلات مناسبة للإجابة على الاستبانة، وهذا يدل على أهمية التأهيل العلمي لتطبيق الجانب الأكاديمي على الواقع العلمي للوصول إلى نتائج مرضية في إدراك أثر الحوكمة على جودة المعلومة المحاسبية.

الشكل رقم (III-05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نتائج **Excel.**

III- تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

III-1 اختبار التوزيع الطبيعي:

تشترط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعيا للبيانات وسنستعرض اختبار (**اختبار كولمجروف–سمرنوف** "**sample k-s**") لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا (**أنظر**

الملحق رقم 07)، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

ويوضح الجدول رقم (14) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم(III-14):اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	العنوان	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.	0.112	0.200
2	مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.	0.146	0.56
3	مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.	0.097	0.200
جميع المحاور		**0.115**	**0.200**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss** .

III-2 تحليل فقرات الاستبانة:

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة " one sample ‘t’ test" **(أنظر الملحق رقم 08)**، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

III-2-1 تحليل فقرات المحور الأول: مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

تم تحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي3 أم لا، وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، والنتائج موضحة كما يلي في الجدول رقم (15).

الجدول رقم(III-15): تحليل فقرات المحور الأول (مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	توجد تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.	4.09	0.702	9.153	0.000
02	تقوم الشركات بالإفصاح حسب الإمكان للحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.	3.83	0.618	7.936	0.000
03	تعمل إدارة الشركة على رفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها.	4.03	0.785	7.748	0.000
04	تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية لحوكمة الشركات مع قوانين الشركات المعمول بها.	3.94	0.725	7.691	0.000
05	تقوم الهيئات الإشرافية والرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة.	3.71	0.926	4.564	0.000
06	يوجد هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات يساهم في تطوير الحوكمة .	3.74	0.980	4.482	0.000
07	تكفل قوانين الشركات المطبقة في الجزائر للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.	3.49	1.040	2.764	0.009
08	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات.	3.57	0.930	4.574	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss**.

ويتم فيما يلي تحليل نتائج معطيات الجدول:

الفقرة رقم01: بملاحظة المتوسط الحسابي للفقرة نجد أنه يساوي4.09، وبلغت قيمة t المحسوبة 9.153 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما تشير القيمة الاحتمالية إلى 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه توجد تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات.

الفقرة رقم02: نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.83، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.936 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الشركات تقوم بالإفصاح حسب الإمكان للحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.

الفقرة رقم03: نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.03، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.748 وهي أكبر من قيمة t الجدولية البالغة 2.03، وتساوي القيمة الاحتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن إدارة الشركة تعمل على رفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها.

الفقرة رقم04: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.94، وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 7.691 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن المتطلبات القانونية والرقابية لحوكمة الشركات تتوافق مع قوانين الشركات المعمول بها.

الفقرة رقم05: نلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي تساوي 3.71، كما بلغت قيمة t المحسوبة لهذه الفقرة 4.564 وبمقارنتها مع قيمة t الجدولية التي تساوي 2.03، نجد أن قيمة t المحسوبة للفقرة أكبر من قيمة t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، وهذا يعني أن الهيئات الإشرافية والرقابية في الشركة تقوم بواجبها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة.

الفقرة رقم06: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.74، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.482 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه يوجد هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات يساهم في تطوير الحوكمة .

الفقرة رقم07: يساوي المتوسط الحسابي للفقرة 3.49، وقيمة t المحسوبة لهذه الفقرة تساوي 2.764 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.009 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن قوانين الشركات المطبقة في الجزائر تكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.

الفقرة رقم08: المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.57، وقيمة tالمحسوبة تساوي 4.574 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يدل على أنه يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات.

III-2-2 تحليل فقرات المحور الثاني: مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار Tو المتوسط الحسابي الخاصة بفقرات المحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم(III-06):تحليل فقرات المحور الثاني (مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	يتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية كجزء مستقل في البيانات المالية للشركة.	3.63	1.060	3.510	0.001
02	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.	3.40	1.035	2.287	0.029
03	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.	3.51	1.011	3.010	0.005
04	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.	3.26	1.067	1.426	0.163
05	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	3.54	0.950	3.381	0.002
06	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة.	4.03	0.785	7.748	0.000
07	يتم الإفصاح عن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.	3.60	0.812	4.373	0.000
08	الإفصاح عن طبيعة المعلومات المحاسبية حسب أهميتها النسبية لمستخدميها.	4.00	0.804	7.355	0.000
09	الإفصاح عن التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لأحداث ومعاملات المؤسسة.	3.83	0.785	6.242	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج **spss.**

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن:

الفقرة رقم01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.510 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل

من 0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية كجزء مستقل في البيانات المالية للشركة.

الفقرة رقم02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.40، وقيمة t المحسوبة تساوي 2.287 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.029 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.

الفقرة رقم03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.51 وقيمة t المحسوبة تساوي3.010 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.

الفقرة رقم04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.26، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.426 وهي أكبر أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.163 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي تم رفض الفقرة، مما يدل على أنه لا يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.

الفقرة رقم05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.54، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.381 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.

الفقرة رقم06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03، وقيمة t المحسوبة تساوي 7.748 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة.

الفقرة رقم07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.60، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.373 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.

الفقرة رقم09: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.83، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.242 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أنه يتم الإفصاح عن التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لأحداث ومعاملات المؤسسة.

III-2-3 تحليل فقرات المحور الثالث: مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لتحليل فقرات الفرع الأول من المحور الثالث:

الجدول رقم(III-17): تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الثالث :(مدى مساهمة المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات التي يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.	4.20	0.833	8.521	0.000
02	يقوم المراجع الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.	3.91	0.612	8.835	0.000
03	يقوم المراجع الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملائمتها لاتخاذ القرارات.	3.63	0.942	3.948	0.000
04	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعه لجهة الاختصاص دوريا.	4.03	0.891	6.832	0.000
05	يقدم المراجع الداخلي تقريرا دوريا إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات.	3.49	0.919	3.125	0.004
06	يتأكد المراجع الداخلي من أن العمليات أو البرامج تتماشى مع الأهداف الموضوعة.	3.94	0.684	8.160	0.000
07	يقوم المراجع الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.	3.57	0.778	4.346	0.000
08	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.	3.91	0.887	6.099	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss**.

ويتم فيما يلي تحليل فقرات الجدول رقم (17):

الفقرة رقم01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.20، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.521 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات التي يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.

الفقرة رقم02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.91، بينما قيمة t المحسوبة تساوي 8.835 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.

الفقرة رقم03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.63، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.948 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يدل على أن المراجع الداخلي يقوم باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملائمتها لاتخاذ القرارات.

الفقرة رقم04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.03، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.832 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعه لجهة الاختصاص دوريا.

الفقرة رقم05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.49، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.125 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.004 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يقدم تقريرا دوريا إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات.

الفقرة رقم06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.94، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.160 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يتأكد من أن العمليات أو البرامج تتماشى مع الأهداف الموضوعة.

الفقرة رقم07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.346 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.

الفقرة رقم08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.91، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.099 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الداخلي يقوم بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T لتحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الثالث:

الجدول رقم(III-18): تحليل فقرات الفرع الثاني من المحور الثالث :(مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	تعيين مراجع حسابات ذو تأهيل علمي وخبرة مهنية يعطي مصداقية المعلومات المالية.	4.23	0.770	9.436	0.000
02	التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يجعله قادرا على توفير المعلومات الضرورية بصورة ة دقيقة وفي الوقت المناسب.	4.23	0.598	12.148	0.000
03	يطلع المراجع الخارجي على جميع الدفاتر والمعلومات و الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .	4.31	0.676	11.500	0.000
04	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني محايد حول طريقة تحضير الحسابات بما يضمن عدالة ووضوح المعلومات المحاسبية.	4.26	0.611	12.176	0.000
05	يقدم المراجع الخارجي تقرير إلى لجنة المراجعة أو الجمعية العامة حول مدى التزام الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة.	4.17	0.707	9.809	0.000
06	يكون المراجع الخارجي محايدا ومستقلا في الحقيقة وفي المظهر مم يعطي مصداقية للقوائم المالية .	4.17	0.747	9.278	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

ويتم فيما يلي تحليل فقرات الجدول رقم (18):

الفقرة رقم01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.23، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.436 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن تعيين مراجع حسابات ذو تأهيل علمي وخبرة مهنية يعتبر عامل مهم للحكم على مصداقية المعلومات المالية.

الفقرة رقم02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.23، بينما قيمة t المحسوبة تساوي 12.148 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الخارجي يلتزم بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني مما يجعله قادرا على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة، دقيقة وفي الوقت المناسب.

الفقرة رقم03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي4.31،وقيمة t المحسوبة تساوي 11.50 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الخارجي يطلع على جميع الدفاتر والمعلومات والإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية.

الفقرة رقم04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.26، وقيمة t المحسوبة تساوي 12.176 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الخارجي يقوم بإبداء رأي فني محايد حول طريقة تحضير الحسابات بما يضمن عدالة ووضوح المعلومات المحاسبية.

الفقرة رقم05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.809 وهي أكبر من قيمة t الجدولية و التي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المراجع الخارجي يقدم تقرير إلى لجنة المراجعة أو الجمعية العامة حول مدى التزام الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة.

الفقرة رقم06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.17، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.278 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن كون المراجع الخارجي محايدا ومستقلا في الحقيقة وفي المظهر يعطي مصداقية للقوائم المالية.

الجدول رقم(III-19): تحليل فقرات الفرع الثالث من المحور الثالث:(مدى مساهمة لجنة المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	تقوم لجنة المراجعة بدراسة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة واعتمادها ونشرها.	3.97	0.618	9.304	0.000
02	تعمل لجنة المراجعة على دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بشكل دوري.	3.69	0.758	5.351	0.000
03	تقوم لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلي والتحقق من مدى كفاءته.	3.71	0.750	5.632	0.000
04	تشرف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.	3.46	1.039	2.604	0.014
05	تقوم لجنة المراجعة بتعيين المراجع الخارجي وفحص خطة ونتائج المراجعة.	3.57	0.815	4.149	0.000

06	تقوم لجنة المراجعة بمتابعة وفحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.	3.66	0.684	5.688	0.000
07	تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.	3.51	0.951	3.200	0.003
08	تقوم لجنة المراجعة بإجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية.	3.57	1.065	3.174	0.003

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss**.

ويتم فيما يلي تحليل فقرات الجدول رقم(19):

الفقرة رقم01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.304 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن لجنة المراجعة تقوم بدراسة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة واعتمادها ونشرها.

الفقرة رقم02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.69، بينما قيمة t المحسوبة تساوي 5.351 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن لجنة المراجعة تعمل على دراسة السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة بشكل دوري.

الفقرة رقم03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.71، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.632 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا مما يدل على أن لجنة المراجعة تقوم بفحص نظام الرقابة الداخلي والتحقق من مدى كفاءته.

الفقرة رقم04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.46، وقيمة t المحسوبة تساوي 2.604 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.014 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن لجنة المراجعة تشرف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.

الفقرة رقم05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.57، وقيمة t المحسوبة تساوي 4.149 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن لجنة المراجعة تقوم بتعيين المراجع الخارجي وفحص خطة ونتائج المراجعة.

الفقرة رقم06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.66، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.688 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن لجنة المراجعة تقوم بمتابعة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.

الفقرة رقم07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.51، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.20 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن لجنة المراجعة تعمل كحلقة وصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.

الفقرة رقم08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.51، وقيمة t المحسوبة تساوي 3.20 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.003 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن لجنة المراجعة تقوم بإجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية.

الجدول رقم(III-20): تحليل فقرات الفرع الرابع من المحور الثالث:(مدى مساهمة مجلس الإدارة بأداء مهامه في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	القيمة الإحتمالية
01	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	4.11	0.676	9.750	0.000
02	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.	3.97	0.747	7.694	0.000
03	هناك فصل بين وظيفتي كل من مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة.	3.97	0.923	6.226	0.000
04	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.	3.66	0.684	5.688	0.000
05	يعمل مجلس الإدارة على ضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات.	4.03	0.707	8.613	0.000
06	يوفر مجلس الإدارة الدعم لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المناقشة.	3.80	0.719	6.578	0.000
07	يقوم مجلس الإدارة بمناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.	3.29	1.017	1.663	0.106
08	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	3.89	0.900	5.822	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss**.

ويتم فيما يلي تحليل فقرات الجدول رقم(20):

الفقرة رقم01: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.11، وقيمة t المحسوبة تساوي 9.750 وهي أكبر من t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مجلس الإدارة يعمل ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.

الفقرة رقم02: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97، بينما قيمة t المحسوبة تساوي 7.694 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين والتشريعات مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.

الفقرة رقم03: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.97، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.226 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا يدل على أن هناك فصل بين وظيفتي كل من مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة.

الفقرة رقم04: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.66، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.688 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مجلس الإدارة يعمل على ضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات.

الفقرة رقم05: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 4.03، وقيمة t المحسوبة تساوي 8.613 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مجلس الإدارة يعمل على ضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وحسن الرقابة عليها.

الفقرة رقم06: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.80، وقيمة t المحسوبة تساوي 6.578 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من0.05، مما يدل على أن مجلس الإدارة يوفر الدعم لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المناقشة.

الفقرة رقم07: قيمة المتوسط الحسابي تساوي3.27، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.663 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.106 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي تم رفض الفقرة، مما يدل على أن مجلس الإدارة لا يقوم بمناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

الفقرة رقم08: قيمة المتوسط الحسابي تساوي 3.89، وقيمة t المحسوبة تساوي 5.822 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن مجلس الإدارة يراعي المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.

III-3 اختبار فرضيات الدراسة:

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة **(أنظر الملحق رقم09)**، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- ❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H_1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.
- ❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).
- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

III-3-1 اختبار الفرضية الأولى: يتوفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل .

H_0: ليس هناك إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل .

H_1: هناك إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل .

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (III-21): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	9.377	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss** .

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة t المحسوبة تساوي 9.377 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضيةH_1، أي أنه: "هناك إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل" .

III-3-2 اختبار الفرضية الثانية: تتوفر مقومات للإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل:

تنص الفرضية H_0 على: "لا تتوفر مقومات للإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل" .

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: "تتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل" .

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبارT للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (III-22):نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمةt المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	6.872	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.872 بينما قيمة t الجدولية تساوي 2.03، وبالتالي قيمة t المحسوبة أكبر قيمة من t الجدولية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 أي أنه:" تتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

III-3-3 اختبار الفرضية الثالثة: يساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية أربع فرضيات فرعية:

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الأولى: المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.**

تنص الفرضية H_0 على:" المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات لا تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: "المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

ويمثل الجدول الموالي نتائج اختبار T الخاص بمتوسط الفرع الأول للمحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (III-23): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الإحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	8.504	2.03	0.000	قبول
		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 8.504 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي الفرضية H_1 مقبولة، أي أنه: " المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثانية: المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.**

تنص الفرضية H_0 على:" المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات لا تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: " المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

يمثل الجدول الموالي نتائج اختبار T الخاص بمتوسط الفرع الثاني للمحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (III-24): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	15.302	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 15.302 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي الفرضية H_1 مقبولة، أي أنه: " المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.**

تنص الفرضية H_0 على:" لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات لا تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: " لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

ويمثل الجدول الموالي نتائج اختبارT الخاص بمتوسط الفرع الثالث للمحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (III-25): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	6.946	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.946 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي الفرضية H_1 مقبولة، أي أنه: " لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

✓ **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.**

تنص الفرضية H_0 على: " مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات لا يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: " مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

ويمثل الجدول الموالي نتائج اختبار T الخاص بمتوسط الفرع الرابع للمحور الثالث من الاستبانة:

الجدول رقم (III-26): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H_1	10.559	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 10.559 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي الفرضية H_1 مقبولة، أي أن: "مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي تم إثبات الفرضيات الفرعية للمحور الثالث، وفيما يلي سنقوم بإثبات الفرضية الرئيسية للمحور الثالث، حيث:

تنص الفرضية H_0 على:"لا يساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

وبالتالي فإن H_1 تنص أنه: " يساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

يمثل الجدول الموالي نتائج اختبار T الخاص بمتوسط المحور الثالث من استبانة:

الجدول رقم (III-27): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية-sig) t)	القرار
H_1	13.179	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:$\alpha = 0.05$				DF=N-1=34

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 13.179 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبالتالي الفرضية H_1 مقبولة أي أنه: " يساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ".

III-4 اختبار الفروق لآراء عينة الدراسة تعزى للعوامل الشخصية:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA** (**أنظر الملحق رقم10**) لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل " تعزى إلى العوامل الديموغرافية عند مستوى دلالة $\alpha= 0.05$.

III-4-1 اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس:

يوضح الجدول رقم (28) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم (III-28): نتائج اختبار t للفروق بين آراء المبحوثين حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للجنس

	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
جميع المحاور	ذكر	23	3.8242	0.33856	0.277	0.783
	أنثى	12	3.7855	0.7855		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.783، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

III-4-2 اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر:

يوضح الجدول رقم (29) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم(III-29): تحليل التباين الأحادي"One Way A NOVA " حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للعمر

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.912	3	0.304	2.251	0.102
	بين المجموعات	4.188	31	0.135		
	المجموع	5.101	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.102، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

III-4-3 اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة:

يوضح الجدول رقم (30) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (III-30): نتائج اختبار الفروق "One Way A NOVA " حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للوظيفة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.080	3	0.027	0.164	0.920
	بين المجموعات	5.021	31	0.162		
	المجموع	5.101	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.920، وهي أكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

III-4-4 اختبار الفروق بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (31) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم(III-31): تحليل التباين الأحادي "One Way A NOVA "حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى عدد سنوات الخبرة

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	1.260	3	0.420	3.388	0.030
	بين المجموعات	3.841	31	0.124		
	المجموع	5.101	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.030، وهي أصغر من 0.05، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في خبرة أفراد العينة تؤثر على نتائج الدراسة.

الجدول رقم(III-32): اختبار"post-hoc" لدراسة معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

البيان	أقل من 5 سنوات		من 5 إلى 10 سنوات		من 11 إلى 15 سنة		أكثر من 15 سنة	
	متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية	متوسط الفرق	القيمة الإحتمالية
أقل من 5 سنوات	–	–	–	–	–	–	–	–
من 5 إلى 10 سنوات	-0.46277	0.004	–	–	–	–	–	–
من 11 إلى 15 سنة	-0.34929	0.056	0.11348	0.537	–	–	–	–
أكثر من 15 سنة	-0.24848	0.148	0.21429	0.226	0.24848	0.148	–	–

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

يتضح من الجدول السابق أن هناك اختلاف معنوي في إجابات المستجوبين حول "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية " يعزى إلى الخبرة المهنية كما يلي:

- ✓ بين المجال "أقل من 5 سنوات" و "من 5 إلى 10 سنوات" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.004 وهو أصغر من 0.05 .

يتضح من الجدول السابق أنه ليس هناك اختلاف معنوي في إجابات المستجوبين حول "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية " يعزى إلى الخبرة المهنية حيث:

- ✓ بين المجال "أقل من 5 سنوات" و "من 11 إلى 15 سنوات" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.056 وهو أكبر من 0.05.
- ✓ بين المجال "أقل من 5 سنوات" و "أكثر من 15سنة" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.148 وهو أكبر من 0.05.
- ✓ بين المجال "من 5 إلى 10 سنوات" و "من 11 إلى 15 سنوات" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.537 وهو أكبر من 0.05.
- ✓ بين المجال "من 5 إلى 10 سنوات" و "أكثر من 15سنة" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.226 وهو أكبر من 0.05.
- ✓ بين المجال "من 11 إلى 15 سنوات" و "أكثر من 15سنة" لأن مستوى المعنوية يساوي 0.148 وهو أكبر من 0.05.

❖ **اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:**

يوضح الجدول رقم (33) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم(III-33): تحليل التباين الأحادي "One Way Anova " حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للمؤهل العلمي

	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	داخل المجموعات	0.151	2	0.075	0.487	0.619
	بين المجموعات	4.950	32	0.155		
	المجموع	5.101	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **spss.**

يتبين من خلال الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.619، وهي أكبر من 0.05، وهذا يعني أن المستوى الدراسي لأفراد مجتمع الدراسة لا يشكل فروق ذات دلالة إحصائية على نتائج الدراسة.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تدعيما للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانيا، حيث قمنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل ، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعة، حيث تم إثبات:

- ✓ هناك إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- ✓ تتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.
- ✓ تساهم آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية أربع فرضيات فرعية:

– المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

– المراجعة الخارجية كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

– لجنة المراجعة كآلية لحوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

– مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل.

خاتمة عامة

أصبحت حوكمة الشركات وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركات في الالتزام المهني بقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة، ووجود إجراءات للحد من الفساد المالي والإداري، وهذا ما تبرزه العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فهذه الأخيرة هي التي تسمح بممارسة الرقابة على الأداء وتحقيق التواصل بين مختلف الأطراف ذات العلاقة في الشركات.

وفي هذا الإطار حاولنا من خلال دراستنا لموضوع "دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" معالجة إشكالية البحث، والتي تتمحور حول مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية لهذا البحث.

1- نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي تمت على مستوى المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل، فقد تم الوصول إلى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية فيما يلي:

❖ **نتائج الدراسة النظرية:**

من خلال دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة لحوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية خلصت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج يمكن سردها كما يلي:

- ✓ تعد حوكمة الشركات نظام فعال يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري، يعتمد تطبيقه على مجموعة من المبادئ والخصائص، وذلك في إطار مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية، حيث يهدف هذا النظام إلى زيادة الثقة والشفافية والدقة والمصداقية في المعلومة المحاسبية؛
- ✓ إن تطبيقات حوكمة الشركات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمالها؛
- ✓ هناك تأثير متبادل بين الإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات، إذ يعد الإفصاح من أهم مبادئ حوكمة الشركات و أحد أهم الآليات لتطبيق الحوكمة، وفي الوقت نفسه فإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي و بالتالي تحقيق الشفافية؛
- ✓ التكامل بين مختلف آليات حوكمة الشركات يؤدي إلى خلق ثقة في المعلومات المحاسبية وتدعيم مصداقيتها؛

❖ **نتائج الدراسة التطبيقية:**

من خلال دراستنا الميدانية استخلصنا النتائج التالية:

✓ يوجد إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات مطبق لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث هناك التزام بكافة القوانين واللوائح، كما تتسم الجهات الإشرافية بالنزاهة والموضوعية من خلال اتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لتحقيق الإفصاح والشفافية لكافة الأطراف ذات المصلحة، إلا أن الأمر لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق؛

✓ تتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة، كما يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار قوته، إلا أن عملية الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية لا تحقق عنصر الشفافية وهذا يؤثر على قرارات المستثمرين والمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وبالتالي يجب العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح؛

✓ تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، من خلال توفر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة، وكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث:

- يضمن مجلس الإدارة سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات، حيث يعمل ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة؛
- للجان المراجعة دور حيوي يضمن جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، لما تقوم به للإشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة؛
- يعمل المراجع الداخلي على التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية ويقدم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر؛
- للمراجع الخارجي دور فعال في تحسين جودة المعلومة المحاسبية لما يقوم به من إبداء رأي فني محايد حول طريقة تحضير الحسابات بما يضمن عدالة ووضوح المعلومات المحاسبية.

2- الاقتراحات:

على ضوء النتائج المتوصل إليها، تم تقديم بعض الاقتراحات التي من الممكن أن تساعد في إيجاد أسلوب حوكمة جيد يدعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، وتتمثل فيما يلي:

- ✓ العمل على تعزيز ثقافة ممارسة الحوكمة من خلال عقد البرامج التدريبية التي تعكس مفاهيم وثقافة تطبيقات الحوكمة؛
- ✓ ضرورة إقامة دورات تكوينية لتنمية الكفاءات والمهارات للجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية و إتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء المساهمين والمستثمرين الأمن والأمان لأموالهم؛
- ✓ ضرورة إلزام مجالس إدارة الشركات إنشاء لجان المراجعة، والعمل على تفعيل الدور المنوط بها لما لها من دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ العمل على تطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها؛
- ✓ ضرورة إدخال موضوع حوكمة الشركات ضمن المناهج الدراسية للتعليم العالي لأقسام المحاسبة والمراجعة والعلوم المالية للجامعات الجزائرية، وذلك لتكوين الخرجين من هذه الأقسام وإدراكهم لأهميته وضمان مساهمتهم الفاعلة في تطبيقه في المؤسسات الجزائرية مستقبلا.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

2- أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

3- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

4- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

5- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

6- تركي محمود إبراهيم عبد السلام، تحليل التقارير المالية، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1955.

7- ثناء علي القباني، الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي والإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

8- ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

9- حاكم محسن الربيعي وآخرون، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطر، دار اليازوري، عمان، 2011.

10- حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

11- رضوان حنان حلوة ، النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)، دار وائل للنشر، عمان، 2003.

12- رضوان حنان حلوة ، مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري، التطبيقات العملية)، دار وائل للنشر، عمان، 2005.

13- رضوان حنان حلوة ، نظرية المحاسبة، مديرية المطبوعات الجامعية والكتب، حلب، 1991.

14- رضوان حنان حلوة، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد، عمان، 2004.

15- رضوان حنان حلوة، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

16- زهير عبد الكايد، الحكمانية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، عمان، 2003.

17- زياد هاشم يحي، قاسم محسن الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، الموصل، 2003.

18- سعيد علي الرشدي، الإدارة بالشفافية، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

19- سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

20- السيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

21- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (القطاع العام والخاص والمصاريف، المفاهيم)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

22- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدرا الجامعية، الإسكندرية، 2005.

23- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

24- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، 2006.

25- عبد النبي الطائي وآخرون، الجودة الشاملة IQM والإيزو، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

26- عبد الوهاب نصر علي شحاته وآخرون، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2008.

27- عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

28- عصام فهد العربيد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

29- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية (مدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة)، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.

30- فكري عبد الحميد العشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع والطباعة، جدة، 1983.

31- كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.

32- كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، ط4، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2005.

33- كمال مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

34- محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.

35- محمد إبراهيم موسى، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.

36- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية، إيتراك للنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، السعودية، 2005.

37- محمد سمير الصبان، المحاسبة المتوسطة (قواعد الإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي)، الدار الجامعية، بيروت، 2000.

38- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التدقيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

39- محمد طارق يوسف وآخرون، حوكمة الشركات وأسواق رأس المال العربية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007.

40- محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

41- محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.

42- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

43- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

44- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

45- محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

46- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية (مدخل نظري وتطبيقي)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

47- نبيل محمد مرسي، الإدارة الإستراتيجية (تكوين وتنفيذ إستراتيجيات التنافس)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

48- نواف عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009.

49- هاشم أحمد عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

50- يحيى قللي، محمد صالح هاشمي، مبادئ المحاسبة المالية، إيتراك للنشر والتوزيع، المملكة المتحدة، السعودية، 2004.

❖ **المجلات:**

51- سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، 2011.

52- سطم صالح حسين، صدام محمد محمود الحيالي، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 02، العدد 03، 2006.

53- كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، منشورات جامعة الأردن، 2011.

54- نوي الحاج، مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 09، 2013.

55- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

❖ **المذكرات:**

56- أحمد طلحة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي، الأغواط ، 2012.

57- أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

58- خير الدين بن دادة، الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

59- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتحليل المالي، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2010.

60- رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

61- زينب مرزوق، فادية ماضي، تطبيقات الحوكمة المؤسساتية في البنوك الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة جيجل، الجزائر، 2013.

62- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

63- عبد الحميد العيفة، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2013.

64- عبد الرزاق حسين الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السوق، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

65- عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

66- عثمان مداحي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

67- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير،جامعة المدية، 2009.

68- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

69- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

70- يونس عليان سليمان الشوبكي، أثر المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حلب، 2006.

❖ **المؤتمرات والملتقيات:**

71- أحمد جميل، محمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي 2012.

72- أحمد قايد نور الدين، دور التدقيق الاجتماعي لدعم حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي، 2012.

73- جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي 2012.

74- رابح بوقره، هاجر غانم، الحوكمة المفهوم والأهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06- 07 ماي، 2012.

75 - رضا جاوحدو، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البولقي، 7- 8 ديسمبر 2010.

76- زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 07–08 ديسمبر 2010.

77- سهام موسى، فراح خالدي، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2012.

78- محمد براق، عمر قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي 2007.

79- محمد بوطلاعة، حسين بن الطاهر، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 06-07 ماي، 2012.

80- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس ، 15-17 ديسمبر، 2012.

81- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011.

❖ **الندوات:**

82- محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية دراسة تطبيقية، ورقة عمل، ندوة السوق المالية السعودية، نظرة مستقبلية، جامعة الملك خالد (13- 14) نوفمبر، 2007.

❖ **القوانين:**

83- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في ذو القعدة 1428 هـ الموافق ل 25 نوفمبر 2007.

84- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر،11 مارس 2011.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

85-Heuri Bougiun, Jean chrles Becour, audit opérationnelle, édition economica, paris, 1996.

86- Jacques renard, théorie et pratique de l'audit interne, septième édition, eyrolle editors d'organisation, paris, 2010.

87-Brahim lakhlef, la Bonne Gouvernance, Dar Elkhaldounia, vieux – Alger, 2006.

88-Georges Langlois, Micheline Friederich, Introduction à la comptabilité, 5 édition, éditions foucher, paris, 2009.

89-Jacques IGalens, Sebastien point, Vers une nouvell gouvernance des entreprises, dunod, paris, 2009 .

الملاحق

الملحق رقم 01

المؤسسات الاقتصادية	العينة	الاستبانات المستردة
الشركة الوطنية للكهرباء والغاز	03	03
الشركة الوطنية لتوليد الكهرباء	03	03
الشركة الوطنية للمياه	02	02
الشركة الإفريقية للزجاج	04	03
شركة الخزف الصحي	03	03
مؤسسة مذبغة جيجل	03	03
المؤسسة الإنتاجية للفلين	01	01
مؤسسة إجيلي للحليب	02	02
شركة التضامن للإنتاج الصناعي للبلاط	02	02
شركة مطاحن جن جن	01	01
شركة مطاحن المنارة	01	01
شركة إنتاج العصير والمصبرات	02	01
مؤسسة صناعة وتحويل الرخام	02	01
مؤسسة المخازن العامة للصومام	02	01
البنك الوطني الجزائري BNA	02	01
بنك الجزائر الخارجي BEA	02	02
بنك سوسيتي جنرال الجزائر Société Générale Alger	01	01
بنك التنمية المحليةBDL	02	02
بنك الخليج	01	01
شركة الاتصالات Algérie télécom	01	01

الملحق رقم: (02)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستبيان البحث

تحية طيبة :

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع **"دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية"** نلتمس منكم الإجابة على هذا الاستبيان حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجابتكم، علما بأن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الطالبتان:

- **بوحاريش أمينة.**
- **بن عمر بسمة.**

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة(x) في الخانة المناسبة:

القسم الأول: معلومات عامة.

1-الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر:

أقل من35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐

من 41 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سن ☐

3-الوظيفة:

مدير ☐ محاسب ☐

مراجع حسابات ☐ وظيفة أخرى ☐

4-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5-المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى(مهنية) ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى توفر إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	توجد تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور في الشركات					
02	تقوم الشركات بالإفصاح حسب الإمكان للحصول على معلومات بصفة دورية ومنتظمة.					
03	تعمل إدارة الشركة على رفع مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها.					
04	تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية لحوكمة الشركات مع قوانين الشركات المعمول بها.					
05	تقوم الهيئات الإشرافية والرقابية في الشركة بواجبها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة.					
06	يوجد هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وتحديد للمسؤوليات يساهم في تطوير الحوكمة .					
07	تكفل قوانين الشركات المطبقة في الجزائر للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.					
08	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات.					

المحور الثاني: مدى توفر مقومات الإفصاح المحاسبي والشفافية لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم الإفصاح عن التغيرات في حقوق الملكية كجزء مستقل في البيانات المالية للشركة.					
02	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكيفية اختيارهم.					
03	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.					
05	يتم الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.					
06	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.					
07	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة.					
08	يتم الإفصاح عن الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.					
09	الإفصاح عن طبيعة المعلومات المحاسبية حسب أهميتها النسبية لمستخدميها.					
10	الإفصاح عن التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لأحداث ومعاملات المؤسسة.					

المحور الثالث: مساهمة آليات حوكمة الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: مدى مساهمة المراجع الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات التي يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.					
02	يقوم المراجع الداخلي بتدقيق النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي الذين وضعتهما الإدارة.					
03	يقوم المراجع الداخلي باختبار المعلومات المالية والتشغيلية وتقييم مدى ملائمتها لاتخاذ القرارات.					
04	يقوم المراجع الداخلي بإعداد تقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ورفعه لجهة الاختصاص دوريا.					
05	يقدم المراجع الداخلي تقريرا دوريا إلى مجلس الإدارة عن مدى التزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات.					
06	يتأكد المراجع الداخلي من أن العمليات أو البرامج تتماشى مع الأهداف الموضوعة.					
07	يقوم المراجع الداخلي بتقديم الدعم الفعال والمشاركة في عمليات إدارة المخاطر.					
08	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية موثقة ومطبقة.					

الفرع الثاني: مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعيين مراجع حسابات ذو تأهيل علمي وخبرة مهنية يعتبر عامل مهم للحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية.					
02	التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يجعله قادرا على توفير المعلومات الضرورية بصورة صحيحة، دقيقة وفي الوقت المناسب.					
03	يطلع المراجع الخارجي على جميع الدفاتر والمعلومات و الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .					
04	يقوم المراجع الخارجي بإبداء رأي فني محايد حول طريقة تحضير الحسابات بما يضمن عدالة ووضوح المعلومات المحاسبية.					
05	يقدم المراجع الخارجي تقرير إلى لجنة المراجعة أو الجمعية العامة حول مدى التزام الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة					
06	يكون المراجع الخارجي محايدا ومستقلا في الحقيقة وفي المظهر، مما يعطي مصداقية للقوائم المالية .					

الفرع الثالث: مدى مساهمة لجنة المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقوم لجنة المراجعة بدراسة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة واعتمادها ونشرها.					

02	تعمل لجنة المراجعة على دراسة السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة بشكل دوري.					
03	تقوم لجنة المراجعة بفحص نظام الرقابة الداخلي والتحقق من مدى كفاءته.					
04	تشرف لجنة المراجعة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية.					
05	تقوم لجنة المراجعة بتعيين المراجع الخارجي وفحص خطة ونتائج المراجعة.					
06	تقوم لجنة المراجعة بمتابعة وفحص مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.					
07	تعمل لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجع الداخلي ومجلس الإدارة.					
08	تقوم لجنة المراجعة بإجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية.					

الفرع الرابع: مدى مساهمة مجلس الإدارة بأداء مهامه في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.					
02	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.					
03	هناك فصل بين وظيفتي كل من مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركة.					

04	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.					
05	يعمل مجلس الإدارة على ضمان سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية.					
06	يوفر مجلس الإدارة الدعم لكل من لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي في اجتماعات المناقشة.					
07	يقوم مجلس الإدارة بمناقشة الأمور والمواضيع الأخلاقية وتطوير الإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.					
08	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.					

الملحق رقم (03)

قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

رقم	الاسم	التخصص
01	عمران بوريب	محاسبة
02	فيصل قميحة	محاسبة
03	سليمان بن بخمة	محاسبة
04	هشام بورمة	إحصاء
05	جمال قدام	تسيير
06	خالد ليتيم	تسويق

الملحق رقم(04): الصدق الداخلي لفقرات المحاور(معامل الإرتباط ومستوى الدلالة)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
TOTAL1	Corrélation de Pearson	,465**	,429*	,553**	,590**	,700**	,725**	,758**	,591**
	Sig. (bilatérale)	,005	,010	,001	,000	,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9
TOTAL 2	Corrélation de Pearson	,653**	,659**	,697**	,628**	,489**	,414*	,582**	,593**	,644**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,003	,013	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	C21	C22	C23	C24	C25	C26	C31
TOTAL3 Corrélation de Pearson	,700**	,685**	,582**	,432**	,383*	,732**	,483**	,495**	,350*	,421*	,288	,434**	,342*	,557**	,511**
Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,010	,023	,000	,003	,002	,039	,012	,094	,009	,044	,001	,002
N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

C32	C33	C34	C35	C36	C37	C38	C41	C42	C43	C44	C45	C46	C47	C48
,414*	,472**	,527**	,772**	,510**	,390*	,486**	,573**	,399*	,443**	,392*	,390*	,652**	,315	,628**
,013	,004	,001	,000	,002	,021	,003	,000	,018	,008	,020	,020	,000	,065	,000
35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

		TOTAL1	TOTAL2	TOTAL3
TOTAL	Corrélation de Pearson	,775**	,801**	,952**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000
	N	35	35	35

الملحق رقم(05): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)

معامل الثبات ألفا كرومباخ للمحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,760	8

معامل الثبات ألفا كرومباخ للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,773	9

معامل الثبات ألفا كرومباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	30

معامل الثبات ألفا كرومباخ لجميع المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,921	47

الملحق رقم (06):الخصائص الشخصية

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	23	65,7	65,7	65,7
	أنثى	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 35 من اقل	14	40,0	40,0	40,0
	سنة 40 إلى 35 من	9	25,7	25,7	65,7
	سنة 45 إلى 41 من	5	14,3	14,3	80,0
	سنة 45 من اكبر	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير	6	17,1	17,1	17,1
	محاسب	18	51,4	51,4	68,6
	حسابات مراجع	3	8,6	8,6	77,1
	أخرى وظيفة	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	12	34,3	34,3	34,3
	سنوات 10 إلى 5 من	10	28,6	28,6	62,9
	سنة 15 إلى 11 من	6	17,1	17,1	80,0
	سنة15 من أكثر	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماجستير	2	5,7	5,7	5,7
	ليسانس	23	65,7	65,7	71,4
	أخرى شهلدة	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL1	,112	35	,200*	,947	35	,091
TOTAL2	,146	35	,056	,922	35	,016
TOTAL3	,097	35	,200*	,970	35	,455
TOTAL	,115	35	,200*	,948	35	,099

.Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

Correction de signification de Lilliefors[a]

الملحق رقم(08): نتائج اختبارt

نتائج اختبارt للمحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	35	4,09	,702	,119
A2	35	3,83	,618	,104
A3	35	4,03	,785	,133
A4	35	3,94	,725	,123
A5	35	3,71	,926	,156
A6	35	3,74	,980	,166
A7	35	3,49	1,040	,176
A8	35	3,57	,739	,125

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	3,510	34	,001	,629	,26	,99
B2	2,287	34	,029	,400	,04	,76
B3	3,010	34	,005	,514	,17	,86
B4	1,426	34	,163	,257	-,11	,62
B5	3,381	34	,002	,543	,22	,87
B6	7,748	34	,000	1,029	,76	1,30
B7	4,373	34	,000	,600	,32	,88
B8	7,355	34	,000	1,000	,72	1,28
B9	6,242	34	,000	,829	,56	1,10

نتائج اختبارt للمحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	35	3,63	1,060	,179
B2	35	3,40	1,035	,175
B3	35	3,51	1,011	,171
B4	35	3,26	1,067	,180
B5	35	3,54	,950	,161
B6	35	4,03	,785	,133
B7	35	3,60	,812	,137
B8	35	4,00	,804	,136
B9	35	3,83	,785	,133

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	3,510	34	,001	,629	,26	,99
B2	2,287	34	,029	,400	,04	,76
B3	3,010	34	,005	,514	,17	,86
B4	1,426	34	,163	,257	-,11	,62
B5	3,381	34	,002	,543	,22	,87
B6	7,748	34	,000	1,029	,76	1,30
B7	4,373	34	,000	,600	,32	,88
B8	7,355	34	,000	1,000	,72	1,28
B9	6,242	34	,000	,829	,56	1,10

نتائج اختبار t للمحور الثالث

نتائج اختبار t للفرع الأول للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C11	35	4,20	,833	,141
C12	35	3,91	,612	,103
C13	35	3,63	,942	,159
C14	35	4,03	,891	,151
C15	35	3,49	,919	,155
C16	35	3,94	,684	,116
C17	35	3,57	,778	,131
C18	35	3,91	,887	,150

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C11	8,521	34	,000	1,200	,91	1,49
C12	8,835	34	,000	,914	,70	1,12
C13	3,948	34	,000	,629	,30	,95
C14	6,832	34	,000	1,029	,72	1,33
C15	3,125	34	,004	,486	,17	,80
C16	8,160	34	,000	,943	,71	1,18
C17	4,346	34	,000	,571	,30	,84
C18	6,099	34	,000	,914	,61	1,22

نتائج اختبار t للفرع الثاني للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C21	35	4,23	,770	,130
C22	35	4,23	,598	,101
C23	35	4,31	,676	,114
C24	35	4,26	,611	,103
C25	35	4,17	,707	,119
C26	35	4,17	,747	,126

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C21	9,436	34	,000	1,229	,96	1,49
C22	12,148	34	,000	1,229	1,02	1,43
C23	11,500	34	,000	1,314	1,08	1,55
C24	12,176	34	,000	1,257	1,05	1,47
C25	9,809	34	,000	1,171	,93	1,41
C26	9,278	34	,000	1,171	,91	1,43

نتائج اختبار t للفرع الثالث للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C31	35	3,97	,618	,104
C32	35	3,69	,758	,128
C33	35	3,71	,750	,127
C34	35	3,46	1,039	,176
C35	35	3,57	,815	,138
C36	35	3,66	,684	,116
C37	35	3,51	,951	,161
C38	35	3,57	1,065	,180

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C31	9,304	34	,000	,971	,76	1,18
C32	5,351	34	,000	,686	,43	,95
C33	5,632	34	,000	,714	,46	,97
C34	2,604	34	,014	,457	,10	,81
C35	4,149	34	,000	,571	,29	,85
C36	5,688	34	,000	,657	,42	,89
C37	3,200	34	,003	,514	,19	,84
C38	3,174	34	,003	,571	,21	,94

نتائج اختبار t للفرع الرابع للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C41	35	4,11	,676	,114
C42	35	3,97	,747	,126
C43	35	3,97	,923	,156
C44	35	3,66	,684	,116
C45	35	4,03	,707	,119
C46	35	3,80	,719	,122
C47	35	3,29	1,017	,172
C48	35	3,89	,900	,152

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C41	9,750	34	,000	1,114	,88	1,35
C42	7,694	34	,000	,971	,71	1,23
C43	6,226	34	,000	,971	,65	1,29
C44	5,688	34	,000	,657	,42	,89
C45	8,613	34	,000	1,029	,79	1,27
C46	6,578	34	,000	,800	,55	1,05
C47	1,663	34	,106	,286	-,06	,63
C48	5,822	34	,000	,886	,58	1,19

الملحق رقم(09): إختبار الفرضيات

نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضيات الرئيسية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL1	35	3,8000	,50476	,08532
TOTAL2	35	3,6444	,55477	,09377
TOTAL3	35	3,8638	,38775	,06554

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL1	9,377	34	,000	,80000	,6266	,9734
TOTAL2	6,872	34	,000	,64444	,4539	,8350
TOTAL3	13,179	34	,000	,86381	,7306	,9970

نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الثالثة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL31	35	3,8357	,58140	,09827
TOTAL32	35	4,2286	,47501	,08029
TOTAL33	35	3,6429	,54751	,09255
TOTAL34	35	3,8393	,47023	,07948

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
TOTAL31	8,504	34	,000	,83571	,6360	1,0354
TOTAL32	15,302	34	,000	1,22857	1,0654	1,3917
TOTAL33	6,946	34	,000	,64286	,4548	,8309
TOTAL34	10,559	34	,000	,83929	,6778	1,0008

الملحق رقم(10): نتائج اختبار معنوية الفروق حول دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية يعزى للخصائص الشخصية

نتائج اختبار t لفروق المبحوثين لمتغير للجنس

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	ذكر	23	3,8242	,33856	,07059
	أنثى	12	3,7855	,48309	,13946

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	2,796	,104	,277	33	,783	,03878	,13984	-,24573	,32328
	Hypothèse de variances inégales			,248	16,808	,807	,03878	,15631	-,29129	,36884

تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,912	3	,304	2,251	,102
Intra-groupes	4,188	31	,135		
Total	5,101	34			

تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,080	3	,027	,164	,920
Intra-groupes	5,021	31	,162		
Total	5,101	34			

تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,260	3	,420	3,388	,030
Intra-groupes	3,841	31	,124		
Total	5,101	34			

اختبار "post-hoc" لدراسة معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

Comparaisons multiples

Variable dépendante: TOTAL

LSD

الخبرة (I)	الخبرة (J)	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
سنوات 5 من أقل	سنوات 10 إلى 5 من	-,46277*	,15072	,004	-,7702	-,1554
	سنة 15 إلى 11 من	-,34929	,17600	,056	-,7083	,0097
	سنة15 من أكثر	-,24848	,16741	,148	-,5899	,0930
سنوات 10 إلى 5 من	سنوات 5 من أقل	,46277*	,15072	,004	,1554	,7702
	سنة 15 إلى 11 من	,11348	,18178	,537	-,2573	,4842
	سنة15 من أكثر	,21429	,17347	,226	-,1395	,5681
سنة 15 إلى 11 من	سنوات 5 من أقل	,34929	,17600	,056	-,0097	,7083
	سنوات 10 إلى 5 من	-,11348	,18178	,537	-,4842	,2573
	سنة15 من أكثر	,10081	,19584	,610	-,2986	,5002
سنة15 من أكثر	سنوات 5 من أقل	,24848	,16741	,148	-,0930	,5899
	سنوات 10 إلى 5 من	-,21429	,17347	,226	-,5681	,1395
	سنة 15 إلى 11 من	-,10081	,19584	,610	-,5002	,2986

تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,151	2	,075	,487	,619
Intra-groupes	4,950	32	,155		
Total	5,101	34			