



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق
الموضوع:

دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل
حوكمة الشركات
- دراسة ميدانية -

إشراف الأستاذ الدكتور:
عزه الأزهر

إعداد الطالب:
زغوان سفيان

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
محمد الدينوري سالمي	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	رئيسا
عزه الأزهر	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
بلقاسم بن خليفة	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مناقشا
بشير زبيدي	أستاذ تعليم عالي	جامعة الوادي	مناقشا
الحاج عرابة	أستاذ تعليم عالي	جامعة ورقلة	مناقشا
عبد الله مايو	أستاذ تعليم عالي	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



يقول الله سبحانه وتعالى في محكم تنزيله "... يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير..."

سورة المجادلة الآية 11

يقول حماد الدين الأصفهاني في بعض ما كتبه:

«إني رأيت أنه لا كتب أحد كتاباً في يومه إلا قال في غده لو غير هذا
لكان حسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو
ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء
النقص على جملة البشر...»



إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من ربّنتني وأنارت دربي وأمانتني بالصلوات والدعوات، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي
الحبيبة

من عمل بك في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي
إلى أعم ما أملك ردينة ووزان

إلى جميع إخوتي وأخواتي كل باسمه

إلى جميع الأقارب

إلى كل من عمل معي بك بغية إتمام هذا العمل

شكر وعرفان

الحمد والشكر إلى من تخشى بذكره الكائنات وتنزل باسمه الأرض والسموات، الأول والآخر،
الظاهر والباطن، أحمدته حمد الشاكرين ولنعمه ذاكرين.

قال تعالى: **وَإِذْ تَأْذِنُ رِبُّكُمْ لِنِّ شُكْرِهِمْ لِأَزِيدَنكُمْ** صدق الله العظيم

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: { **من لا يشكر الناس لا يشكر الله** }.

فبالحمد نبدأ الكلام، وبالشكر نتوسط المقام

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد لانجاز هذا البحث
وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور حمزة الأزهر الذي لم يبخل عليا بتوجيهاته
وإرشاداته مع تمنياتي له بالمزيد من النجاح والتوفيق في حياته العلمية والعملية وهنا لا تكفي
الكلمات لوحدها لإيفائه حقه فأترك جزائه لله سبحانه وتعالى.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على إختيار المنهج الوصفي التحليلي بإعتباره منهجا مناسباً، وأستخدمت الإستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين والمهتمين بمجال المحاسبة داخل الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي يعزز من عملية الإفصاح والشفافية ويؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية وهو ما ينعكس إيجاباً على تطبيق وتفعيل حوكمة الشركات، كما خلصت أيضاً إلى أن الجزائر تحتاج للعديد من الخطوات الجدية حتى تصل إلى التطبيق الفعلي والجيد لحوكمة الشركات.

وإستناداً إلى نتائج الدراسة قدمت مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري لمواكبة تغيرات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، إضافة إلى ضرورة الإسراع بإنشاء معهد وطني لحوكمة الشركات يسهر على تطبيق ميثاق الحكم الراشد وتفعيل حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، حوكمة الشركات، جودة المعلومة المحاسبية، الإفصاح والشفافية.

Abstract:

This study aims to identify the role of adopting international accounting and Financial Reporting Standards in activating corporate governance, and to achieve the objectives of the study, the descriptive curriculum test was adopted as an appropriate approach, and the questionnaire was used as a tool to collect data from the study sample represented by a group of professionals, academics, and those interested in the field of accounting within Algeria

The study concluded many results, the most important of which is that the application of international accounting and Financial Reporting Standards enhances the disclosure and transparency process and leads to improving the quality of accounting information, which is reflected positively on the application and activation of corporate governance, and also concluded that Algeria needs many serious steps to reach the actual and good application of corporate governance.

Based on the results of the study, a set of recommendations were presented, the most important of which is the need to update the Algerian financial accounting system to keep pace with changes in international standards for accounting and financial reporting, in addition to the need to expedite the establishment of a national institute for corporate governance that oversees the implementation of the Charter of Good Governance and the activation of corporate governance.

Keywords: International Accounting and Financial Reporting Standards, corporate governance, accounting information quality, disclosure and transparency.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	إهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
I	فهرس المحتويات
VIII	فهرس الأشكال
IX	فهرس الجداول
X	قائمة الاختصارات
أ	مقدمة
الفصل الأول: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي
03	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الدولية
03	الفرع الأول: نشأة المحاسبة الدولية
05	الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الدولية
07	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة الدولية
07	الفرع الأول: أهمية المحاسبة الدولية
08	الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الدولية
09	المطلب الثالث: التوافق المحاسبي
09	الفرع الأول: مفهوم التوافق المحاسبي
11	الفرع الثاني: جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي
12	الفرع الثالث: مزايا ومعوقات تطبيق التوافق المحاسبي

14	المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية
14	المطلب الأول: التأصيل التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية
14	الفرع الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية
15	الفرع الثاني: أهم المحطات المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية الدولية
17	المطلب الثاني: المقارنة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة
17	الفرع الأول: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
18	الفرع الثاني: الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية
20	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية
20	الفرع الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
20	الفرع الثاني: المجموعة الاستشارية CG
21	الفرع الثالث: المجلس الاستشاري للمعايير SAC
21	الفرع الرابع: اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية IFRC
21	الفرع الخامس: جماعة العمل الاستراتيجي SWP
23	المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي
23	المطلب الأول: نشأة ومفهوم معايير المحاسبة الدولية
23	الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية
25	الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية
27	المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية
27	الفرع الأول: أهمية معايير المحاسبة الدولية
29	الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية
30	الفرع الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية
31	المطلب الثالث: مقومات معايير المحاسبة الدولية
31	الفرع الأول: أولوية المستثمر كمستخدم رئيسي للقوائم المالية
32	الفرع الثاني: الجوهر فوق الشكل (substance over form)
33	الفرع الثالث: مقياس القيمة العادلة

35	المطلب الرابع: مداخل وإجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية
35	الفرع الأول: مداخل إصدار معايير المحاسبة الدولية
35	الفرع الثاني: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية
41	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: حوكمة الشركات	
43	تمهيد
44	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
44	المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها
44	الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركة وتطورها
46	الفرع الثاني: أسباب ظهور حوكمة الشركات
49	المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها
49	الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات
51	الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات
53	المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وركائزها
53	الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها
56	الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها
59	المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات
59	المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات
59	الفرع الأول مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD
66	الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية
66	الفرع الثالث: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية
67	المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات ومقوماتها
67	الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات
70	الفرع الثاني: مقومات حوكمة الشركات

70	المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات
71	الفرع الأول: النموذج الأنجلوساكسوني
72	الفرع الثاني النموذج الياباني
72	الفرع الثالث: النموذج الألماني
72	الفرع الثالث: النموذج الهجين
75	المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة الشركات
75	المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في حوكمة الشركات
75	الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات
77	الفرع الثاني: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية
79	الفرع الثالث: تجربة فرنسا
81	المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في حوكمة الشركات
81	الفرع الأول: حوكمة الشركات في مصر
83	الفرع الثاني: حوكمة الشركات في الأردن
85	الفرع الثالث: تجارب عربية أخرى
86	المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية
87	الفرع الأول: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية
87	الفرع الثاني: مشاكل وتحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر
90	الفرع الثالث: آليات دعم الحوكمة في المؤسسات الجزائرية
92	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تعزيز الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية	
94	تمهيد
95	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي
95	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه
95	الفرع الأول: مفهوم الإفصاح

97	الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه
99	المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي وأنواعه
99	الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي
102	الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي
105	المبحث الثاني: الإفصاح في القوائم المالية ودوره في تحقيق حوكمة الشركات
105	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للقوائم المالية
105	الفرع الأول: مفهوم القوائم والتقارير المالية
111	الفرع الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي
112	الفرع الثالث: التفرقة بين التقارير والقوائم المالية
119	الفرع الثالث: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري
126	المطلب الثاني: الإفصاح في القوائم المالية ودوره في تحقيق حوكمة الشركات
126	الفرع الأول: الإفصاح وفق المعيار IAS 1 عرض القوائم المالية وحوكمة الشركات
127	الفرع الثاني: الإفصاح وفق المعيار IAS 07 قائمة التدفقات النقدية وحوكمة الشركات
128	الفرع الثالث: معيار التقرير المالي المرحلي IAS34 ودوره في تحقيق حوكمة الشركات
129	الفرع الرابع: الإفصاح وفق معيار الدفع على أساس السهم FRS2 ودوره في تعزيز حوكمة الشركات
130	المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات
130	الفرع الأول: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS8 وحوكمة الشركات
131	الفرع الثاني: الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة IAS24 ودوره في تعزيز حوكمة الشركات
131	الفرع الثالث: المعيارين IAS27 و IAS28 ودورهم في زيادة الإفصاح وإرساء حوكمة الشركات
133	المبحث الثالث: دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات
133	المطلب الأول: معايير جودة المعلومة المحاسبية.
133	الفرع الأول: المعلومات المحاسبية وأنواعها

136	الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية
140	المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
141	الفرع الأول: الخصائص الأساسية
145	الفرع الثاني: الخصائص الثانوية
145	المطلب الثالث: جودة المعلومة وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودورها في تحقيق حوكمة الشركات
146	الفرع الأول: المعيار IAS10 ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات.
146	الفرع الثاني: المعيار IAS29 ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتحقيق حوكمة الشركات
147	الفرع الثالث: المعيار ifrs13 ودوره في تحسين جودة المعلومة وتحقيق حوكمة الشركات
149	الفرع الرابع: المعيار IFRS 7 الأدوات المالية، الإفصاحات ومبادئ الحوكمة
150	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لدور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات	
152	تمهيد
153	المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة
153	المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة
153	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
153	الفرع الثاني: عينة الدراسة
154	الفرع الثالث: حدود الدراسة
154	المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة
154	الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات
155	الفرع الثاني: تقديم إستبيان الدراسة
156	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الإستبيان
156	المطلب الأول: اختبار الثبات لفقرات الإستبيان.

156	الفرع الأول: الصدق الظاهري
156	الفرع الثاني: قياس الثبات لفقرات الإستبيان بإستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Crounbach
157	المطلب الثاني: التحليل الوصفي للإستبيان
157	الفرع الأول: قياس مدى الموافقة لمحاول الإستبيان.
158	الفرع الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
163	المطلب الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة
164	الفرع الأول: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإفصاح
170	الفرع الثاني: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور جودة المعلومة المحاسبية
175	الفرع الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور واقع الحوكمة في الجزائر
185	المبحث الثالث: تحليل وإختبار الفرضيات
185	المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى
186	المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية
187	المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة
188	خلاصة الفصل
190	الخاتمة العامة
196	قائمة المراجع
212	الملاحق

فهرس الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد	1-1
22	الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة	2-1
48	عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات	1-2
52	خصائص حوكمة الشركات	2-2
54	أهمية حوكمة الشركات	3-2
58	الأطراف الفاعلة الرئيسية في تطبيق الحوكمة داخل الشركة	4-2
65	مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	5-2
69	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	6-2
118	القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية	1-3
132	دور المعايير الدولية IAS24،IAS27،IAS28 في إرساء حوكمة الشركات	2-3
148	علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات	3-3
159	توزيع أفراد العينة حسب للعمر	1-4
160	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي	2-4
161	توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة/المهنة	3-4
162	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للشهادة المهنية	4-4
163	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.	5-4

فهرس الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	نطاق إستخدام القيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية	34
2-1	قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) سنة 2021	37
3-1	قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى سنة 2021	38
1-2	مقارنة بين خصائص أهم النموذجين المنتشرين في مجال الحوكمة	73
1-3	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق البيان (SFAC) رقم (2) الصادر عن (FASB)	140
1-4	عدد الإستثمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل	153
2-4	إختبار ثبات فقرات الإستبيان بإستخدام معامل Alpha Cronbach	157
3-4	درجات سلم ليكارت الخماسي	157
4-4	المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لدرجات سلم ليكارت الخماسي	158
5-4	تصنيف أفراد العينة تبعا للعمر	158
6-4	تصنيف أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي	159
7-4	تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة/المهنة	160
8-4	تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للشهادة المهنية	161
9-4	تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.	162
10-4	تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإفصاح	164
11-4	تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور جودة المعلومة المحاسبية	170
12-4	تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور واقع الحوكمة في الجزائر	175
13-4	نتائج الإنحدار للفرضية الأولى	185
14-4	نتائج الإنحدار للفرضية الثانية	186
15-4	نتائج الإنحدار للفرضية الثالثة	187

قائمة الاختصارات

الاختصار	الإسم باللغة الأجنبية	الإسم باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
OECD	Organisation de Coopération et de Développement Economique	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
SIC	Standing Interpretations Committee	لجنة دائمة للتفسيرات
IAS	International Accounting Standards	لمعايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
CARE	Cercle d'Action et de Réflexion Autour de L'Entreprise	مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة
APAB	L'Association des Producteurs Algériens des Boissons	الاتحاد الجزائري لمنتجات المشروبات
GCGF	Global Corporate Governance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

مقدمة

ساهمت الثورة التكنولوجية والمعلوماتية التي عرفها العالم بشكل كبير في تشجيع التجارة العالمية وتوسيع حجم الاستثمارات، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية واتساع أعمالها، حتى أضحت العالم قرية واحدة وتلاشت فيه كل القيود والعوائق. ذلك الانتشار الكبير للشركات أدى إلى ظهور منافسة شرسة بينها جعل البعض منها يسلك طرق غير شرعية وغير قانونية وتصرفات غير أخلاقية للمديرين التنفيذيين وأعضاء مجالس الإدارة ومراجعي الحسابات ما نتج عنه سلسلة من الأزمات والإنهيارات مست كبرى الشركات العالمية، على غرار شركة انرون وشركة وورلد كوم وتعرض شركات دولية أخرى لصعوبات مالية كبيرة وانحيار اقتصاديات دول جنوب شرق آسيا.

الأزمات والإنهيارات السابقة جعلت العديد من الشركات على المستوى العالمي والإقليمي يواجهون أنظارتهم نحو مصطلح " الحوكمة "، هذا المصطلح القديم الجديد الذي يراه العديد من المختصين عبارة عن الحل الأمثل والأنجع لتجنب حدوث تلك الأزمات مرة أخرى. ومن الملاحظ أن انعكاسات هذا التحول في النظام الدولي تتعدى المجال الاقتصادي والمالي، وتمتد لكي تشمل كافة جوانب المجتمع وبناء عليه بدأ نظام جديد بالظهور مبني على السعي الحثيث نحو تبني ذلك المصطلح من خلال المؤسسات الدولية، مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، ولعل الإهتمام الذي يشهده العالم وحرصه على تعزيز مصطلح الحوكمة هو أكبر دليل على ارتفاع درجة الوعي بأهميته، خاصة وقد ثبت أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يقضي على الانحرافات والفساد ويضمن حد كبير من الشفافية والعدل.

إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات مرتبط بالعديد من العناصر والمحددات الداخلية منها والخارجية ولعل من أهم هذه المحددات نجد معايير المحاسبة، فالمعايير المحاسبية السليمة وحوكمة الشركات يشتركان في العديد من الأهداف والمميزات والمبادئ، ويكمل كل منهم الآخر.

الجزائر وسعيها منها للحاق بالركب كغيرها من الدول حاولت مجاراة هذه التغيرات والتقلبات فعملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانفتاح اقتصادها، وقامت بعدة اجراءات جدية وإصلاحات كتحرير التجارة الخارجية واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتبني نظام محاسبي مالي يتوافق والمعايير الدولية وفيها باحتياجات المستثمرين الأجانب خاصة فيما يتعلق بنوعية المعلومات المقدمة لتقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية من نظيرتها الدولية، وكذا اصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف الى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

وعلى هذا الأساس فإن الإشكال الجوهرى الذى نحاول الإجابة عليه يمكن صياغته على النحو التالى:

ما هو دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى فى تفعيل حوكمة الشركات؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسى إستعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى فى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات؟
- هل يساهم تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى فى تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات؟
- هل ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى فى تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات فى الجزائر؟

1- فرضيات البحث:

وكإجابة على التساؤلات السابقة نقترح الفرضيات التالية:

✓ الفرضية الأولى:

H_1 : يوجد للإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

H_0 : لا يوجد للإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

✓ الفرضية الثانية:

H_1 : يوجد لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

H_0 : لا يوجد لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

✓ الفرضية الثالثة:

H_1 : يوجد للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات فى الجزائر عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

H_0 : لا يوجد للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالى أثر فى تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات فى الجزائر عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

2- دوافع إختيار الموضوع:

- إظهار مدى مساهمة المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في توفير بيانات مالية أكثر وضوح ومصداقية.
- التوجه المتزايد نحو التوافق المحاسبي الدولي وحوكمة الشركات.
- الرغبة الشخصية في إزاحة الغموض الذي يكتنف هذا الموضوع والتعمق أكثر في موضوعي الحوكمة ومعايير المحاسبة الدولية.

3- حدود الموضوع:

- يتحدد إطار موضوع البحث بإقتصار الدراسة على تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر، وكيفية الإستفادة منها في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التركيز على مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة المعلومة المحاسبية.

4- أهمية الموضوع:

- تتبع أهمية الموضوع أولاً من أهمية العناصر المتعلقة به فحوكمة الشركات كآلية جديدة تجذب إهتمام الباحثين والمختصين في المجال الاقتصادي بالإضافة الى المعايير الدولية للمحاسبة وتغيراتها الدائمة من مواضيع الساعة.

ونظرا للتحويلات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والدخول في شراكة مع الإتحاد الأوروبي والمنظمة العربية للتجارة الحرة والمفاوضات للدخول للمنظمة العالمية للتجارة، وحاجة البيئة المحاسبية الجزائرية لمعايير قوية ودقيقة تضيف قيمة على العمل المحاسبي والمراجعة. كلها تعتبر عوامل تستدعي القيام بإصلاحات بما فيها الإصلاح المحاسبي والتوجه بشكل كامل نحو المعايير المحاسبة الدولية.

5- أهداف الموضوع:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة تقييم تطابق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للمحاسبة.
- تحديد دور النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة.
- التطرق لأهمية الإنتقال نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وقواعد الإفصاح الواردة فيها، بالنسبة لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

- محاولة دراسة وتوضيح أهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بالنسبة لحوكمة المؤسسات.

6- منهجية البحث:

بغية الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار الفرضيات، إستخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في معظم أجزاء الدراسة بإعتباره الأنسب لمثل هذا النوع من الدراسات بشكل عام والأكثر ملائمة لطبيعة موضوع بحثنا بشكل خاص.

أما عن الادوات المستخدمة في البحث فقد تم استخدام استمارة الاستبيان والتي وجهت لعينة الدراسة، كما تم استخدام برنامج "SPSS V25"، وبرنامج "Excel"، بغية دراسة وتحليل نتائج الإستبيان.

7- هيكل البحث:

بدءا بالمقدمة التي تتضمن جميع العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي، من التمهيد إلى الإشكالية ثم التساؤلات الفرعية، والفرضيات والمنهج المستخدم، وصولا إلى الخاتمة والتي تحتوي على أهم ما توصل اليه بحثنا بالإضافة الى بعض الإقتراحات والتوصيات، تم تقسيم البحث إلى أربع فصول ثلاثة نظرية وواحد تطبيقي.

الفصل الأول: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي تطرقنا فيه إلى ماهية المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي، وعرضنا فيه معايير المحاسبة الدولية، نشأتها ومفهومها وأهميتها وكذا مجلس معايير المحاسبة الدولية وإجراءات إعداد المعايير الدولية للمحاسبة.

الفصل الثاني: حوكمة الشركات تطرقنا فيه إلى التأصيل التاريخي لحوكمة الشركات من حيث إطارها المفاهيمي ونشأتها، أهميتها وأهدافها، ثم أساسيات وقواعد حوكمة الشركات كالمبادئ والمحددات مبادئها والأطراف المعنية بتطبيقها، بالإضافة إلى التجارب الدولية الرائدة في مجال الحوكمة وواقع تطبيقها في الجزائر.

الفصل الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية في تعزيز الإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية وتحقيق أحد مبادئ حوكمة الشركات تم فيه توضيح العلاقة بين الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية وارتباطه بحوكمة الشركات وصولا إلى الحديث عن دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية كمدخل لحوكمة الشركات، مروراً بطريقة الإفصاح عن القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية وتم فيه تحليل الإستبيان الموزع كأداة دراسة، بالإضافة إلى تحليل وإختبار الفرضيات.

8- الدراسات السابقة:

❖ مداني بن بلغيث: أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائرية البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر، 2004 تدور إشكالياتها حول مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي، أكد الباحث من خلالها على أن إصلاح النظام المحاسبي يجب أن يستند على المعايير الدولية للمحاسبة، مع إصلاح البنية المالية والتشريعية والجبائية، وقام الباحث بالإعتماد على استبيان موجه لعينة الدراسة المتمثلة في مختلف الفئات الفاعلة في الميدان المحاسبي، حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات أصبح أمرا ضروريا لضمان مواكبة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات التي تعرفها الجزائر خاصة والعالم عامة، مطالبا بعملية توحيد مخرجات النظام المحاسبي، مع ما يتماشى والقوانين العالمية للحصول على قوائم وتقارير مالية شفافة وصادقة وقابلة للمقارنة ومعلومات ذات جودة عالية.

❖ مصطفى عوادي: " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية " أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2014/2013 وقد هدفت الدراسة إلى الوقوف على التجربة الجزائرية في إصلاح المنظومة المحاسبية وتكييفها وفق المرجعية المحاسبية الدولية.

وخلصت هذه الدراسة، إلى أن الدولة الجزائرية بذلت جهودا متكاملة لإصلاح وتأهيل كل عناصر البيئة المالية والمحاسبية التي يمكن أن تتأثر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه وبالرغم من تلك الإصلاحات لا تزال هناك بعض النقائص، ويرجع ذلك إلى وجود العديد من المعوقات، خاصة ما يخص مستوى الإفصاح والشفافية التي تتميز به المؤسسات الجزائرية والذي لم يرتقي بعد لمستوى نظيراتها على المستوى الدولي.

وطالب الباحث بضرورة تطوير مهنة المحاسبة وفقا لمعايير المهنة المعمول بها دوليا من خلال إقامة اتفاقيات تعاونية مع دول لها تجربة كبيرة في المعايير المحاسبية والانضمام إلى المنظمات

الدولية المهمة بالمحاسبة، بالإضافة إلى ضرورة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتماشى مع المرجعية الدولية.

❖ **براضية حكيم: " أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية "** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2016/2015 هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الآثار الناتجة عن العمل بمعايير المحاسبة والمراجعة الإسلامية في مجال الحوكمة المصرفية، وتحليل معايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ومعرفة دورها في تفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية يؤدي إلى شفافية الإفصاح المحاسبي وإلى موثوقية ومصداقية القوائم المالية ويسهل عمل المؤسسات المالية الإسلامية باعتبارها تجد صعوبة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لخصوصية عملها، كما توصلت الباحثة إلى أن معايير المراجعة الإسلامية معايير عامة وليست مبنية في مجموعة مثل معايير المراجعة الدولية ولا تغطي كافة مجالات التدقيق، مما يجعل الكثير من المؤسسات المالية الإسلامية تطبق معايير المراجعة الدولية جنباً إلى جنب مع معايير المراجعة الإسلامية في بعض المجالات. وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بالمعايير الإسلامية وتطويرها بالاستفادة من تجربة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والعمل على توحيد الممارسات لتحقيق أكبر قدر من الشفافية والإفصاح الكافي وقابلية المقارنة والمصداقية وتسهيلاً لعمل المراجع بالمؤسسات المالية الإسلامية. كما طالبت الباحثة بضرورة تبني المؤسسات المالية الإسلامية معايير هيئة المحاسبة والمراجعة ومبادئ مجلس الخدمات المالية الإسلامية بصفة إلزامية. وإنشاء هيئة رقابة شرعية مركزية مهمتها تنظيم، تطوير وإصدار الفتوى ومتابعة عمل الهيئات الشرعية داخل كل مؤسسة مالية إسلامية من خلال الإشراف والرقابة.

❖ **محمد فيصل مايدة: " تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة "** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص : محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، هدفت الدراسة إلى التطرق لأثر النظام المحاسبي المالي على إعداد القوائم والتقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة الدوافع والأسباب التي دفعت مختلف الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية. وخلصت

الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يقدم معلومات محاسبية ومالية ملائمة وموثوق بها وتمتاز بالوضوح والشفافية، وتحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها.

وطالب الباحث بضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع مستجدات التحيينات الدورية للمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. كما نوه بوجود الاستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، والعمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات، والانضمام إلى مختلف الهيئات الدولية وضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتوسيع تشكيلته.

9- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أنها اهتمت بالمعايير الدولية للمحاسبة وعلى أهميتها في البيئة الجزائرية، في حين أن هذه الدراسة جاءت لبيان أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تعزيز الإفصاح والشفافية وتحقيق جودة المعلومة المحاسبية كمدخل لتفعيل حوكمة الشركات حسب رأي المختصين في مجال المحاسبة، إضافة الى كونها تعالج مدى توافق مستوى الإفصاح في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية وأثره في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية.

الفصل الأول

المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

المالي

تمهيد:

شهد الربع الأخير من القرن الماضي جهود كبيرة لتطوير علم المحاسبة والممارسات الخاصة به والتي تعد المصدر الأساسي للمعلومة لكافة مستخدمي المعلومات المالية والركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات، لذلك تركزت جهود معظم المنظمات والهيئات الحكومية منها والخاصة على ضبط الممارسات المحاسبية وفق ما هو مقبول ومتعارف عليه بين المحاسبين، وخاصة بعد ازدياد الحرص على الحصول على معلومات مالية تتحلى بخصائص لا يمكن الحصول عليها إلا إذا استندت في إعدادها على أساس علمي وهيكل نظري يوفر التبرير المنطقي والمقنع لها، لهذا كان صدور القرار الأوروبي رقم 1606 في جانفي 2002، الذي نص على تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر أهم حدث في هذا المجال لأنه أعتبر نقطة البدء في تحول عدة دول إلى نظرية التوافق والتوحيد المحاسبي.

ومن أجل إلقاء الضوء على المعايير الدولية للمحاسبة بمختلف جوانبها قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي

المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IAS/IFRS

المبحث الأول: المحاسبة الدولية والتوافق المحاسبي

لقد كان للانتعاش الاقتصادي المتسارع في كثير من دول العالم سواء المتقدمة أو النامية خلال الجزء الأخير من القرن العشرين، وزيادة معدلات التجارة الدولية وضخامة حجم الأعمال، انعكاساتها الظاهرة على بيئة الأعمال والتنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فقد امتد نشاط بعض الوحدات الاقتصادية ليتجاوز الحدود المحلية إلى مختلف أرجاء العالم، وأضحت تلك الوحدات تتصف بالدولية في ممارستها لأنشطتها الاقتصادية وتعرف حالياً بالشركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسيات والتي تمثل إحدى الظواهر البارزة في قطاع الأعمال خلال العقدین الأخيرین.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الدولية

مواكبة للتطورات والتغيرات المتلاحقة التي يشهدها العالم لم تقف المحاسبة جامدة، حيث ظهر نوع جديد للعمل المحاسبي ليساير ظهور تلك المنشآت الاقتصادية التي تجاوزت أنشطتها الاقتصادية والمالية حدودها الإقليمية، وأصبحت تتصف بالدولية، وذلك لتستفيد من مختلف المزايا النسبية المتوفرة في الأسواق الدولية، ويعرف هذا الفرع المحاسبي "بالمحاسبة الدولية"، أو المحاسبة المتعددة الجنسية.¹

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الدولية

حسب الأدب المحاسبي فإن نقطة التحول الأساسية لتطور المحاسبة كانت سنة 1972، حيث قبل هذا التاريخ كان الاهتمام بتطوير المحاسبة يعبر عليه فقط بعقد مجموعة من الاجتماعات والمؤتمرات الدولية والإقليمية، لتبادل الخبرات ووجهات النظر دون الوصول إلى إتفاق يفيد تقليص الفجوة الواضحة في الممارسات المحاسبية العالمية، والشيء الوحيد الذي يحسب لهذه الاجتماعات أنها " ساهمت في حل المشاكل المحاسبية الداخلية للدول، كما ساهمت في تصدير الأفكار والطرق المحاسبية من دولة إلى أخرى داخل الأقاليم المختلفة، هذه المؤتمرات والاجتماعات كانت أيضاً ضرورية لإدراك الاختلافات المحاسبية الواضحة بين الدول وأهمية العمل على تضييقها " .²

ويمكن التمييز بين فترتين أساسيتين في تاريخ المحاسبة الدولية وهما:

أ. **الفترة الأولى:** المرحلة ما قبل سنة 1972 والتي تميزت بان تطورات المحاسبة الدولية والاهتمامات بها كانت تهتم فقط من خلال عقد اجتماعات ومؤتمرات إقليمية بين المحاسبين لتبادل المعلومات والخبرات

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العلمي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998، ص 04.

² محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 22-23.

بين دول الإقليم الواحد، فلم تكن هناك أي جهود تذكر فيما يتعلق بتقليل هوة الاختلافات في الممارسات بين الدول، ومن بين أهم هذه المؤتمرات الدولية للمحاسبين نجد:¹

✓ **مؤتمر سانتلويس:** والذي عقد سنة 1940، والمؤتمرات اللاحقة له كل 4 سنوات في كل من أمستردام، نيويورك، لندن، برلين وباريس.

✓ **مؤتمر المحاسب الأمريكي: (AIC)**: عقد هذا المؤتمر الأول مرة في عام 1949، ومنذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات وأنشئت مجموعة من اللجان الفرعية اهتمت هذه الملتقيات بالمشاكل المحاسبية بـ (Western Hemisphere).

✓ **الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين (UFC):** تم تأسيسه في نوفمبر 1951، والذي يضم عضوية 12 جمعية محاسبية مهنية (من كل من النمسا، بلجيكا، فرنسا، ألمانيا الغربية، لوكسمبورج، هولندا والبرتغال، إسبانيا وسويسرا)، وعقدت المؤتمرات لاحقاً كل 3 سنوات تمحورت مواضيعها حول المشاكل المحاسبية بأوروبا.

✓ **اتحاد محاسبي اسيا والمحيط الهادي (CAPA):** وهو مؤتمر إقليمي عقد لأول مرة في عام 1957 في ميلو ليغته مؤتمرات كل 3 سنوات، وقد ركزت مواضيع هذه المؤتمرات حول مشاكل محاسبية معينة بدول اسيا والباسيفيك.

✓ **جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):** أسست في بداية الستينات لجنة تهتم بمواضيع المحاسبة الدولية.

✓ **المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين (AISG):** تأسست في عام 1966 تهتم بإجراء أبحاث على مواضيع محاسبية بثلاث دول هي المملكة المتحدة، كندا، والولايات المتحدة الأمريكية.

✓ **اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي (ICAC):** تأسست عام 1966 من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع منظمات مهنية متشابهة في كل من: كندا، المكسيك ومجموعة وكالات الإغاثة العالمية واللجنة الدولية للتعاون المحاسبي (ICAC) لعرض مساعدة الدول النامية في تطوير أنظمتها المحاسبية.

ب. الفترة الثانية: تبدأ من سنة 1972 حتى الآن وتعتبر المرحلة الأساسية والفارقة في تاريخ تطور المحاسبة الدولية، حيث إنتقل فيها الاهتمام بتطوير المحاسبة والممارسات المحاسبية، من عقد المؤتمرات

¹ محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص ص 21-22

والملتقيات إلى العمل الفعلي والبحث على الفروقات ومحاولة تقليص الفجوة وتجاوز الاختلافات العالمية وأهم ما يميز هذه المرحلة نجد: ¹

✓ المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة 1972: انعقد في سيدني بأستراليا، وأهم ما توصل إليه

تأسيس منطمتين مهمتين للعمل على إحصاء الاختلافات المحاسبية الدولية والعمل على إقترح الحلول من أجل معالجتها، وهاته المنظمات هي:

• لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنة 1976

• لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1977.

✓ إنتشار الشركات متعددة الجنسيات.

✓ تأسيس لجنة الأمم المتحدة لـ (Transnational Corporation) في سنة 1976.

✓ صدور أول سلسلة من التوجيهات المحاسبية للجمعية الاقتصادية الأوروبية (EEC): تهدف

هذه التوجيهات الى تكييف قوانين الدول لتقليص الفجوة بينهم والوصول إلى أبعد حد من التوافق

في تطبيق الممارسات المحاسبية. وأهم هذه التوجيهات التوجيه الرابع الذي اعتمد سنة 1978.

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الدولية:

أكبر مشكل ممكن أن يعترضه أي مصطلح في بداية ظهوره هو الإجماع على تعريف موحد له، وبالبحث في تاريخ الأدب المحاسبي يتضح أن مصطلح المحاسبة الدولية لاقى نفس ذلك المشكل، ولم يكن هناك إتفاق عام حول تعريفه، فتعددت التعاريف وإختلفت بإختلاف الرؤى، وذلك راجع إلى أن المحاسبة تختلف بإختلاف الدول لإرتباطها الوثيق وتأثرها بالقوانين والتشريعات المنظمة للأعمال داخل كل دولة ومن بين التعاريف المنتشرة نجد:

يعرف أمين السيد أحمد لطفي المحاسبة الدولية على أنها: " هي أحدث الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات الدولية او المتعددة الجنسيات".²

تعريف (Jennings): "بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا التي تحكم الممارسات العملية للمهنة".³

¹ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 23-24

² أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 9.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 15

ويرى Mueller أن المحاسبة الدولية هي: "الدراسة الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية فيما بينها" وبالتالي يمكن القول بأن المحاسبة الدولية هي: "أحد الفروع المحاسبية التي تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج به من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي"¹

أما Bowles فهو يرى بأنها "أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات متعددة الجنسيات"²

ويمكن تأكيد التباين في تعريفات ومفهوم المحاسبة الدولية من خلال تصنيف أربعة مفاهيم أو أبعاد رئيسية للمحاسبة الدولية، هذه المفاهيم هي:³ المفهوم التاريخي للمحاسبة، المفهوم العالمي للمحاسبة مفهوم المحاسبة المقارن أو المحاسبة الدولية والمفهوم العملي للمحاسبة.

يعبر المفهوم التاريخي للمحاسبة عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى، في حين يشتمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إلى أخرى.

ويقوم مفهوم المحاسبة المقارن على أن أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية، أما المفهوم العملي للمحاسبة الدولية فهو يعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية.

وهناك من اختزل أبعاد المحاسبة الدولية في ثلاثة مفاهيم عامة للمحاسبة الدولية هي:⁴ المحاسبة العالمية، محاسبة الفروع الأجنبية والمحاسبة المقارنة.

من التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها أحد فروع المحاسبة التي تهتم بتصويب وجهات النظر وتقريب الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول للوصول إلى مخرجات قابلة للتطبيق والمقارنة إقليمياً ودولياً.

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 6-7.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 10.

³ محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص 14-15.

⁴ Quershi, A.M, **Economic development, social justice and financial reporting**, pakistan's Experience with private enterprise, management international review, June, 1975, pp (71-81).

وبالتالي يمكن تعريف المحاسبة الدولية انطلاقاً من:

- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للقارات ما أدى بدوره إلى تشعب العلاقات وتداخلها بين الدول.

- محاولة تقليص الفجوة بين الممارسات المحاسبية الدولية.

- محاولة التوافق على معايير دولية تسمح بمقارنة نتائج العمل المحاسبي بين الدول.

- تتكون المحاسبة بصفة عامة من ثلاثة مواضيع أساسية هي:¹

• القياس المحاسبي يقصد به "عمليات تحديد وتبويب الأحداث والتعبير كميًا عن الأنشطة والمعاملات الاقتصادية".

• الإفصاح فيقصد به "عملية توصيل معلومات القياس المحاسبي لمستخدميها".

• المراجعة المحاسبية فيقصد بها "المراجعة العملية التي يقوم بها المراجعون لفحص واختبار سلامة النظم المالية والتحقق من القوائم المالية".

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة الدولية

التوجه الملفت للدول المتطورة وحتى النامية نحو الإعتراف بالمحاسبة الدولية والاهتمام المتزايد بها، يجعل المتابع يتساءل عن أهميتها وأهدافها والأسباب التي تقف وراء تطبيقها.

الفرع الأول: أهمية المحاسبة الدولية:²

الأكيد أن الزخم الكبير الذي تعرفه المحاسبة الدولية مؤخراً لا ينبع من فراغ، بل دليل قاطع على الأهمية التي تكتسبها والحاجة الملحة لها، ومن النقاط التي تجعلها بهذا القدر من الأهمية نجد:

- توفر المحاسبة الدولية معلومات مختلفة ومتنوعة من جهة وبسيطة من جهة أخرى تساعد مستخدميها على إتخاذ القرار المناسب برؤية أوسع من قبل.

- تعمل على تقليص الفجوة في الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة، والوصول إلى توافق محاسبي دولي لتسهيل عمل الشركات المتعددة الجنسيات وإنقال رؤوس الأموال، السلع والخدمات.

- تحاول الوصول إلى معايير محاسبية دولية تكون كلغة عالمية للعمل المحاسبي في جميع الدول، مهما اختلفت الظروف والعوامل البيئية.

- إيجاد الحلول المناسبة للمشكلات المحاسبية المعاصرة التي بدت تطفو على السطح منذ ظهور التكتلات الاقتصادية والشركات العابرة للقارات.

¹ فريدريك شوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004، ص 19-20

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 8-9

- السير بالعمل المحاسبي إلى مواكبة العولمة والتطور التكنولوجي وما يصاحبه من تغيرات وتقلبات.
- تركيز جهود اديبات مهنة المحاسبة نحو التوصل الى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسات المهنية تتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الاهتمام من جانب المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير النظم المحاسبية حتى تواكب المتغيرات والمتطلبات ذات الصلة بعصر العولمة.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الدولية:

تهدف المحاسبة الدولية إلى تحقيق جملة من الاهداف الرئيسية هي¹:

- 1-دراسة النظم المحاسبية في الدول المختلفة للتوصل الى النظام الاكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول.
 - 2-الوصول الى اسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية.
 - 3-تعريف المحاسبين والمهتمين في المحاسبة بأسباب اختلاف تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة.
 - 4-توفير المعلومات والبيانات المحاسبية المختلفة قدر المستطاع لتكون موحدة وملائمة.
 - 5-اظهار اسباب اختلاف المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية.
 - 6-المساعدة على معرفة مدى تأثير النظم المحاسبية المختلفة على تطوير اقتصاديات الشركات الدولية المختلفة او بلدان تلك الشركات.
- من هنا ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وللوصول إلى الهدف، تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق الآتي:
- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي.
 - إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة.
 - دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.
 - تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركة والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها.

¹ سعود جايد مشكور، المحاسبة الدولية، الميزان، العراق، الطبعة الثانية، 2014، ص 22.

- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية الجديدة.
- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.
- التنسيق بين المبادئ والتقارير المحاسبية المختلفة على المستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية، والمنظمات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية¹

المطلب الثالث: التوافق المحاسبي

سنة 1904 عقد المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين في سانت لويس في أمريكا، وكان بمثابة حجر الأساس نحو الإنطلاق في البحث عن سبل مقارنة وتقريب الممارسات المحاسبية في الدول الكبرى.

الفرع الأول: مفهوم التوافق المحاسبي

الكثير من المتتبعين للأدب المحاسبي والمحاسبة الدولية، يرى أنه من المهم جدا التفرقة بين مصطلحات التوحيد والمعايرة والتوافق، وتعريف كل منهم على حدى حتى لا يحدث تداخل بينهم. وفي محاولة لتجنب عملية الخلط وعدم التمييز بين المفاهيم الثلاثة (التوافق، المعايير، التوحيد)، يمكن تصنيف المراحل التي تعكسها هذه المفاهيم إلى ثلاثة مراحل، تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول التي تنتقل إلى اتجاه التوافق ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها، ثم تأتي المرحلة الثالثة وهي التوحيد.²

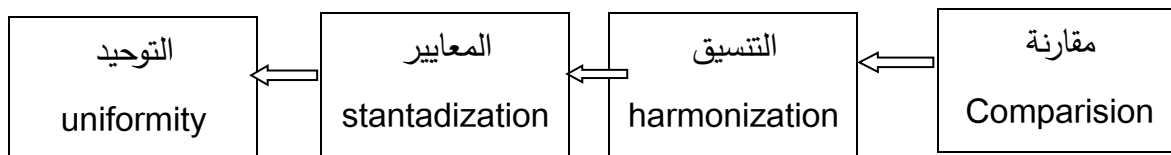
وقد ركزت أدبيات المحاسبة على التمييز بين تلك المفاهيم، حيث تم التركيز على ضرورة وضع معايير المحاسبة standardisation، باعتبار إذا كان في الإمكان وضع معيار محاسبي على مستوى بلد فلا بد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخر، ومن هنا جاء مفهوم المحاسبة الدولية، ونتيجة اختلاف الممارسات المحاسبية بين دول العالم دعا هذا الأمر إلى أهمية مفهوم التنسيق harmonisation، ولا شك أن تركيز أدبيات المحاسبة على النطاق الدولي على موضوع مقارنة الأنظمة المختلفة لبلدان العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة موحدة تعمل مع الأنظمة الأخرى، قد أدى إلى توحيد الأنظمة المحاسبية،³ ويوضح الشكل رقم (1-1) علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد:

¹ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله طلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 29.

² Samuls J.M and piper A.G, **international accounting** : A survey, croon helm , London et Sidney, 1985, p56.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 369

الشكل رقم (1-1): علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 370.

- التوافق (التناسق) المحاسبي Accounting Harmonization :

كل من المصطلحات التالية: التوافق، التناسق، التقارب تدل على نفس المعنى " تطبيق معايير محاسبة مختلفة في بيانات معينة بدلا من معيار واحد للجميع"، فهي عملية زيادة الإنسجام أو التناسق بين النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم، وبالتالي إحداث نوع من التقارب بين هذه النظم والسياسات المحاسبية المطبقة، أما تاي باركر فقد ذكر بأن " التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما.¹

كما يمكن القول أن التوافق هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال.² ويمكن أيضا تعريف التوافق المحاسبي على أنه عملية مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة، ومحاولة التقريب بينها وتقليل درجة الاختلاف عن طريق التخلي عن العمليات الخاصة، والتي يمكن تعويضها بعمليات أخرى تكون مقبولة في مختلف الدول، ومن هنا يمكن التأكيد على أن التوافق ليس معناه التوحيد بكل ما تحمله الكلمة من معنى، بل هو العمل على الوصول إلى معلومات وبيانات تكون مناسبة وسهلة الفهم في مختلف الدول.

- المعايير المحاسبية Accounting Standardization :

" تستخدم أدبيات المحاسبة مصطلح "المعايرة" وهو مشتق من "المعيار" الذي يعني في المجال المحاسبي المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمحاسبة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها، لذلك فإن المعايير المحاسبية هي محاولات للوصول إلى توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج المصرح به من قبل السلطة.³

¹ نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 35-36.

² ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 - 2003، ص 170.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 371.

-التوحيد المحاسبي Accounting Uniformity :

التوحيد هو المصطلح التي تحاول أو تعمل المنظمات والهيئات الدولية المهتمة بالمحاسبة الوصول إليه، وهو مرحلة أعلى بكثير من التوافق المحاسبي، بالرغم من ذلك باءت كل المحاولات بالفشل لحد الآن، لأن التوحيد بالمعنى الدقيق يعني فرض مجموعة من القوانين والإجراءات على جميع الدول، المختلفة من ناحية البيئة القانونية، الاجتماعية، السياسية وحتى الدينية.

ويشير مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، وهي حالة وجود درجة عالية من التجانس والتماثل التي تؤدي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي.¹

الفرع الثاني: جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

التطور السريع للتعاملات الاقتصادية الدولية التي تقوم بها الشركات الكبرى أدى إلى ظهور مشكلة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى، ولذلك تبذل الجهود حالياً في محاولة لإرساء معايير دولية للمحاسبة والمراجعة من خلال إنشاء هيئات خاصة وأخرى حكومية تهدف للوفاء بهذه الحاجات وسنعرض فيما يلي أربع تنظيمات:

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تعتبر هذه اللجنة من التنظيمات التطوعية التي تكونت سنة 1973 بمعرفة التنظيمات المحاسبية المهنية الرائدة في عدة دول مختلفة، وتركز هذه اللجنة على إصدار معايير محاسبة مالية تختص بمشاكل معينة، هذا وتتم صياغة هذه المعايير بالطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB".²

2- وكالة الأمم المتحدة المختصة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول (UNCTC) :

هي تنظيم شبه حكومي يتبع الأمم المتحدة ويمارس اختصاصه على المستوى العالمي، وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة من الخبراء تتكون من أعضاء الدول المنتمة لهذه المنظمة.

3- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD):

تتكون هذه المنظمة من تنظيمات حكومية تنتمي إلى "24" دولة و تأسست عام 1960 من معظم دول أوروبا الغربية و دول الكومنولث بالإضافة إلى اليابان و الولايات المتحدة الأمريكية، و هي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المتعلقة بالطاقة و تشجيع النمو الاقتصادي و التنمية في الدول

¹ نفس المرجع، ص 372.

² أبو الفتوح على فضالة، المحاسبة الدولية، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1996، ص 19.

الأعضاء، هذا وقد شكلت هذه المنظمة سنة 1975 " لجنة الإستثمار الدولي و التنظيمات متعددة الجنسيات " و تسعى هذه اللجنة إلى تقديم إرشادات تساعد على وضع معايير تحكم أنشطة التنظيمات متعددة الجنسيات و بصفة خاصة في مجال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنافسة، التمويل، العمالة، السياسات المحاسبية.. إلخ، وفي سنة 1978 أسس فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف تقديم إيضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية الواردة في القوائم المالية. ويمكن القول أن المنظمة تعمل على تطوير إطار نظري دولي موافق عليه كقاعدة لتحسين التوافق المحاسبي الدولي و معايير إعداد التقارير المالية.¹

4-الإتحاد الأوروبي: (EU)

أوجدت إتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957 بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي ليس لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية فإن المفوضية الأوروبية وهي الهيئة الحاكمة للإتحاد الأوروبي لها كامل القوة الملزمة للدول الأعضاء الإلتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة، هذه التوجيهات تغطي قانون الشركات و العديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة ومن أهم أعمالها التوجيه الرابع و السابع و الثامن، وفي نوفمبر 1995 إتبع الإتحاد اتجاها جديدا نحو التوافق المحاسبي يشار إليه بـ " إستراتيجية المحاسبة الجديدة "، والتي تمكن الشركات الأوروبية من التسجيل في أسواق المال العالمية، و كجزء من هذه الإستراتيجية قامت لجنة الاتصال بتحليل درجة إتفاق معايير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبية الأوروبية لتتوصل إلى نتيجة مفادها أن جوهر مجموعة معايير المحاسبة الدولية تتماشى مع التوجيهات الأوروبية.²

الفرع الثالث: مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي

أولا: مزايا التوافق: إن مزايا التوافق عديدة نذكر منها:

- المساعدة في عملية اتخاذ القرارات من طرف المساهمين والمستثمرين الخارجيين.
- زيادة التقارب بين المعلومات والمخرجات المحاسبية وجعلها قابلة للمقارنة.
- يوفر لغة محاسبية مشتركة إقليميا ودوليا ما يسهل عملية التواصل بين مختلف الشركات.
- يضفي مصداقية أكبر على المعلومات المحاسبية للشركات الكبرى.
- يختصر الوقت والجهد الذي يبذل في ترجمة وإعادة صياغة مخرجات الفروع المختلفة المنتشرة عبر أقطار العالم للشركات المتعددة الجنسيات:

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص 64-65. (بتصرف)

² فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 374-375. (بتصرف)

من هنا يمكن القول بأن التوافق الدولي في المعايير المحاسبية له ميزتان رئيسيتان:¹

الأولى: أن التوافق يساير التجارة الدولية والنمو الاقتصادي.

الثانية: أن كفاءة رأس المال العالمية سوف ترتفع من جراء تحقيق التوافق الدولي.

ثانيا: معوقات التوافق المحاسبي:

إن المطلع والمدرّك للعلاقة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك صعوبة أو الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص الانتقادات حول التوافق الدولي للمحاسبة فيما يلي:²

✓ الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول.

✓ تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة.

✓ ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

✓ الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها.

✓ غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق ذات درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي.

✓ التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.

✓ تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين.

✓ المعايير المحاسبية تصدر باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الانجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي.

✓ إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة. فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

¹ نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سابق، ص 35-36.

² مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وأفاق، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 7.

المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية

الطلب المتزايد والملح لتقريب الممارسات المحاسبية وتحقيق التوافق المحاسبي فرض وجود هيئة دولية خاصة ومستقلة، تهتم بوضع معايير يمكن تطبيقها في مختلف الدول، ومناقشة جميع التطورات المحاسبية أولاً بأول مسايرة التطور السريع في عالم المال والأعمال.

المطلب الأول: التأصيل التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية

من أجل تحديد مفهوم اللجنة المعايير الدولية للمحاسبة وتحديد مسؤولياتها وجب أولاً البحث عن أهم المراحل التي مرت بها وحيثيات نشأتها.

الفرع الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعود نشأة (IASC) إلى المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بأستراليا.¹ في هذا المؤتمر طلب من اللورد ينسون إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (ICAEW . AICPA . CICA) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 وفيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 / 6 / 1973 ، وقد اعتبرت بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

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

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً واسعاً بأهليتها وإلتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل

¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 20.
² محمد الشريف، رؤية مستقبلية حول المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية، مجلة الإدارة العامة، العدد 55، الرياض، سبتمبر 1997، ص ص 254-256. (بتصرف)

- الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين (والذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.
- وفي سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، وكان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.
 - وفي سنة 1998 أصبحت الصين في IFAC وانضمت إلى IASC كمراقب، وفي عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، وعندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضو من 112 بلد.
 - وفي سنة 1975 تم إصدار أول معيار (الذي ألغي عام 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية.

ومن ضمن أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية ما يلي:¹

- مناقشة التطورات العالمية والبحث في سبل مسايرة المحاسبة لتلك التطورات.
- تجميع أهم القوانين والمبادئ المحاسبية الدولية التي تتبناها معظم الدول.
- دراسة أهم القضايا والمشاكل المحاسبية والبحث على حلول منطقية لها.
- العمل على تقريب الممارسات المحاسبية المختلفة أكبر قدر ممكن.
- السهر على وضع معايير وقواعد موحدة عالميا.
- العمل على نشر المعايير المحاسبية والحث على التقيد بها.
- تشجيع الدول على قبول وتبني فكرة المعايير الموحدة لما فيها من مصلحة عامة وقابلية للمقارنة.
- تطوير مهنة المحاسبة ووضع أسس عالمية لها.

الفرع الثاني: أهم المحطات المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية الدولية

مرت اللجنة بالعديد من المراحل منذ نشأتها، وفيما يلي أهم تلك المراحل:²

- 1973 إنشاء لجنة IASC بمبادرة Henry Ben Son ويعتبر أول رئيس للجنة.
- 1974 طلبت كل من بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزيلندا، باكستان، زيمبابوي، الانضمام للجنة و تم تصنيف عضوية هذه الدول تحت اسم عضوية مشاركة (Associate Membeyhip).

¹ حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013/2012، ص 81.

² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS - IAS، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 32.

- 1976 قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى التعاون مع (IASB) وتمويل مشروع إصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك.
- 1977 تم إلغاء العضوية المشاركة وأصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة¹، وفي نفس السنة تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) وهو منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم.
- 1987 إنضمام المنظمات الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية التابعة للجنة الدولية وساهمت في تطوير مشروع مبدأ القابلية للمقارنة.
- 1988 إنضمام أول دولة عربية لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية وهي الأردن، كما انظم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) إلى عضوية المجموعة الاستشارية التابعة للجنة.
- 1989 أصدرت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية (FEE) إصدارا يشير إلى أن المصالح الأوروبية يخدمها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ويحث الدول الأوروبية على المزيد من المشاركة الفعالة في أنشطة لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- 1990 إنضمام منظمة الإتحاد الأوروبي إلى المجموعة الاستشارية وحصولها على مقعد في مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقب.
- 1995 تم التفاهم بين المنظمة الدولية للبورصات و (IASB) واتفق الجانبان على ضرورة استكمال مجموعة معايير المحاسبة بنهاية 1999، وأيدت منظمة الإتحاد الأوروبي هذا الاتفاق.
- 1997 كشفت اللجنة نشاطها فقد تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية وتشكيل لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) وكذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية.
- 1998 أصدرت بلجيكا وفرنسا وألمانيا قوانين وطنية تسمح للشركات الكبيرة استخدام المعايير الدولية، كما صدر أول ترجمة للغة غير الإنجليزية حيث تم ترجمتها إلى اللغة الألمانية.
- 2000 أعلنت لجنة بازل دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية (IAS)، كما قبلت منظمة البورصات (IOSCO) 30 معيار دولي، وكذلك صدور قانون أوروبي يلزم الشركات المقيدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه الأول من جانفي 2005.²

¹ هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي، صناعة معايير المحاسبة الدولية، التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية، مركز الدراسات والمعلومات مارس 2005، ص14.

² هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي، مرجع سابق، ص- ص: 15-19.

- 2001 تمت إعادة هيكلة (IASC) وتحولت إلى مجلس (IASB)، حيث اتفق على أن المعايير الصادرة قبل 2001 تحمل إسم المعايير المحاسبية الدولية (IAS) وتفسيراتها تسمى (SIC)، أما المعايير التي صدرت بعد 2001 تحمل إسم (IFRS) وتفسيراتها تسمى (IFRIC)، كما اتفق على تعميم المصطلح (IFRS) على كل المعايير (IAS - IFRS). وابتداء من 2001 أصبح المجلس (IASB) هيئة حرة مستقلة، غير حكومية لا تهدف إلى الربح تسهر على تحضير وتبني وتنتشر المعايير، تعديلها والغائها أحياناً.¹

- 2004 أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية منشور لتشجيع الشركات الأجنبية المقيدة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير الدولية بدلاً من تطبيق معاييرها الوطنية.²

- 2006 أمضى كل من (FASB) و (IASB) في 27 فيفري من هذه السنة اتفاقية يلتزم بموجبها الطرفان بالتعاون ما أمكن بينهما، وقد تم تحديد برنامج عمل مشترك للفترة 2006-2008 يهدف إلى الوصول إلى معايير محاسبية مشتركة ذات جودة عالية.

- 2009 في هذه السنة تم نشر IFRS Pour PME وهو معيار مستقل تم إصداره من طرف (IASB) وهو خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة³، كما تم في نفس السنة التطرق لمشروع الأدوات المالية: التصنيف والقياس، ويغطي تصنيف وقياس الأصول المالية.

المطلب الثاني: المقارنة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

يتشكل هذا المجلس من 14 عضواً (12 منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة. وبالتالي تم نشر الإرشادات التالية:

- يجب ألا يقل عن 5 أعضاء لديهم الخبرة لممارسة المراجعة.
- يجب ألا يقل عن 3 أعضاء لديهم الخبرة في إعداد القوائم المالية.
- يجب ألا يقل عن 3 أعضاء لديهم الخبرة كمستعملين للقوائم المالية.
- يجب أن يكون عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية.
- يجب أن يكون 7 من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير بهدف

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، الأوراق الزرقاء، 2010، ص 45.

² هيئة المحاسبة والمراجعة الدول مجلس التعاون الدول الخليج العربي، مرجع سابق، ص: 29

³ S. Gilbert Gelard, IFRS Pour PME, BAMAKO, JOAC, juillet 2010, p2.

تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية. وتكمن المسؤوليات الأساسية للمجلس في تطوير ونشر معايير التقرير المالي الدولي، ومذكرات العرض المبدئية، وقبول التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي ويطلق على معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن المجلس، معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) بدلا عن مصطلح معايير المحاسبة الدولية.¹ وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي:²

- التمثيل في اللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي.
- يعمل الأعضاء في اللجان بتفرغ كامل وليس جزئي.
- إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء.
- تشكيل مجلس استشاري للمعايير المحاسبية.
- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح.
- وضع دستور جديد.

الفرع الثاني: الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية

طرحنا عملية إعادة الهيكلة التي تمت على لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة تساؤلات من قبل الباحثين والمهتمين بالمعايير المحاسبية الدولية وما مدى جدوى هذه العملية خصوصا فيما يتعلق برفع جودة المعايير وزيادة قبولها عالميا، فبينما يرى البعض أن عملية إعادة الهيكلة أمرا حتميا كان لابد منه من أجل زيادة شفافية المعايير المنشورة وزيادة قبولها عالميا، يرى البعض الآخر أن هذه العملية هي اشتراط أمريكي حتى يتم التوافق بين المعايير الأمريكية GAAP والمعايير الدولية. وفيما يلي أهم الفروقات بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية. وهذا بهدف توضيح الغاية الحقيقية من عملية إعادة الهيكلة:³

1. الفروقات الشكلية: حيث يمكن تلخيصه فيما يلي:

أ. تغيير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية: فكلما لجنة تعني عموما هيئة مؤقتة تنتهي مهمتها بانتهاء عملها. غير أن عملية إعداد المعايير المحاسبية هي عملية مستمرة مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها منظمات الأعمال وهذه البيئة تتميز بالتطور والتغير المستمر.

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، 2006، ص 122-123

² أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 18.

³ يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2007، ص 371

- ب. تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية: زيادة حاجة مستخدمي المعلومات المالية للتفصيل في المعلومات، فرض توفير تقارير مفصلة عن الجانب المالي إضافة للجانب المحاسبي، وتفسيرات وتوضيحات تلبي متطلبات كل الأطراف وتسهل عليهم دراسة الوضعية المالية للشركة، أي أن معايير الإبلاغ المالي الدولية أشمل في معلوماتها من المعايير المحاسبية الدولية.
- ج. تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالية IFRIC: بعد أقل من سنة من تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولي تم إعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، من لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي IFRIC.

2. الفروقات التنظيمية

- أ. على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية، فليس لمجلس المعايير المحاسبية الدولية علاقة خاصة مع الإتحاد الدولي للمحاسبة، فالمجلس الجديد يسير من قبل مجموعة من الأمراء من مختلف المناطق، ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة، بالإضافة إلى عدم انتمائهم لأي هيئة مهنية.
- ب. على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC، فمجلس إدارة IASB مشكلة من أفراد مستقلين يتم تعيينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة وليس على أساس انتماءاتهم الجغرافية، بحيث يمثلون مختلف الهيئات أو المنظمات المحاسبية المحلية.
- ج. على عكس لجنة معايير المحاسبة الدولية، فالأعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية يعملون بشكل دائم وليس جزئي.

3. الفروقات العملية

- أ. على عكس مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارة IASB يجتمع غالباً كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين الإداريين والتجاربيين أعلى مما كانوا في لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- ب. أصبح هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم لنا معلومات تتميز بالشفافية وقابلة للمقارنة، تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للشركات على اتخاذ قراراتهم.
- ج. بعد ما كان الهدف في لجنة معايير المحاسبة الدولية هو إعداد معايير ذات قبول عالمي، ففي مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تشجيع تطبيق المعايير التي يتم إعدادها من قبل المجلس.

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

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو منظمة دولية للمعايير المحاسبية الدولية مقرها في لندن، ولد نتيجة تحول لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) سنة 2001، والتي أنشأت سنة 1973¹.

نشأ في 6 فيفري 2001، يتكون من 14 عضواً: الرئيس ونائب و 12 عضواً دائماً يتم تسميتهم من قبل (LES TRUSTEES) على أساس خبرتهم المحاسبية، بشرط أن يكون لخمس أعضاء على الأقل خبرة الإصدار، وثلاثة أعضاء من مستخدمي القوائم المالية، وواحد من الأكاديميين.² سبعة أعضاء من بين الإثنتا عشرة مكلفين بالربط والاتصال بالمنظمات الوطنية للتقييس، وذلك من أجل تسهيل تقارب التنظيمات مع معايير IASB. رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يختار من طرف (LES TRUSTEES) من بين الأعضاء الإثنتا عشرة الدائمين، نفس الإجراء بالنسبة لنائب الرئيس، أما أعضاء المجلس (IASB) يعينون لمدة 5 سنوات كأقصى حد، يمكن تجديدها مرة واحدة.

الفرع الثاني: المجموعة الاستشارية CG:

انشات في عام 1981 تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين ومراقبين من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية وتلتقي المجموعة الاستشارية دورياً لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة، وتلعب دوراً هاماً في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية وللحصول على قبول للمعايير الناتجة.³

وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS / IAS الجزء الأول، 2010، ص 4.

² Catherine maillet, anne le manh (2006) : normes comptables internationales ias / ifrs, p.14.

³ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 20

الفرع الثالث: المجلس الاستشاري للمعايير SAC:

أنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمين للقوائم المالية، حيث يعمل هذا المجلس الاستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم كذلك ب¹:

- مراجعة إستراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- تشجيع قبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة، ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهمة.
- البحث عن الحصول على تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات.

الفرع الرابع: اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية IFRIC:

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997، لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وعند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجنا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك. وفي سنة 2001، ناقش المجلس الاستشاري للمعايير مع المجلس اقتراحات بتعديل الإجراءات التشغيلية للجنة الدائمة للترجمة SIC، ونتج عن ذلك إعادة تشكيل SIC تحت اسم IFRIC، وتظم لجنة IFRIC 12 عضو لهم حق التصويت.²

الفرع الخامس: جماعة العمل الاستراتيجي SWP :

تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، إجراءات العمل وعلاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين، ويتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل.³

أكملت اللجنة برنامج عملها سنة 1998، وقد رأى مجلس اللجنة أنه من الضروري إجراء تعديلات هيكلية من أجل تكييف اللجنة مع التحديات الجديدة بفعالية، وأن إتمام برنامج عملها يعتبر اللحظة المناسبة لذلك. وبالفعل وافق مجلس اللجنة بالإجماع في مارس سنة 2000 على دستور جديد

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 396.

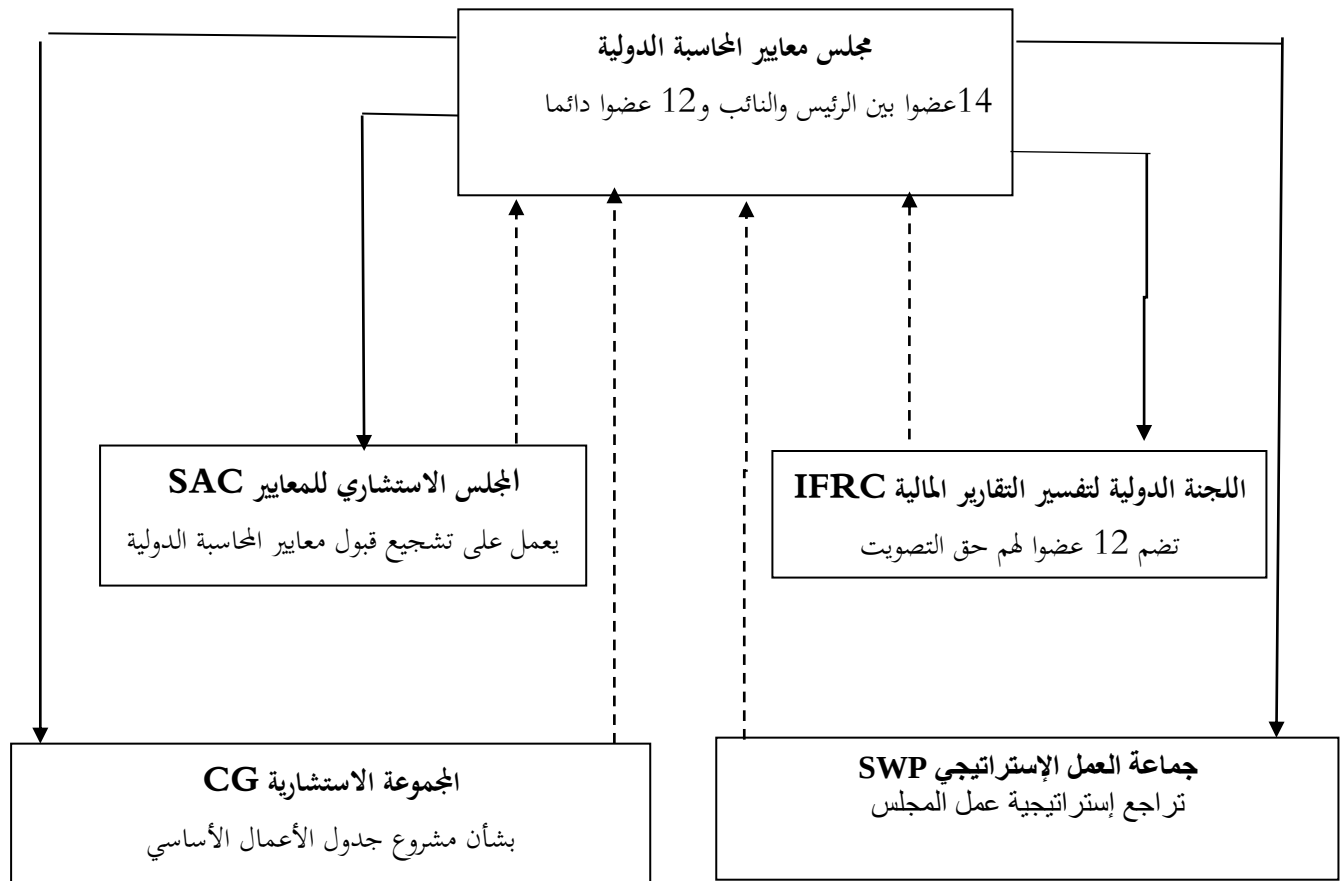
² محمد مطر، الإلتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، دراسة إستراتيجية، العدد 18، أبوظبي، الإمارات المتحدة، 1998، ص 105.

³ فردريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص. 365.

لإعادة هيكلتها بعد تشكيل فريق عمل قام بمراجعة عامة لإستراتيجيتها، وتوصل المجلس إلى ضرورة التركيز على القضايا التالية:¹

1. دخول IASC في شراكة مع واضعي المعايير في مختلف الدول.
 2. تحقيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة من قبل الدول والمنظمات.
 3. ضمان كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة واللجان الأساسية.
- بالإضافة إلى الهيئات السابقة هناك اللجنة الدائمة للترجمة التي تعد ترجمة للمعايير المحاسبية الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة وجماعة العمل الاستراتيجي التي تراجع هيكل IASC وإجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي المعايير المحاسبية القومية.²

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة



المصدر: ريتشارد شرويد وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، 2006، ص 127. (بتصرف)

¹ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير الدولية، مرجع سابق، ص 231.

² فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 369.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي

لقد ألزمت التطورات الاقتصادية الدولية الحاصلة في كافة الميادين إلى ضرورة وضع معايير محاسبية دولية، وذلك من أجل تنظيم الممارسة المحاسبية وتصنيف البيانات المالية بالإضافة إلى إصدار قوائم مالية تتميز بالشفافية وتنظيم عمليات الإفصاح المالي ووضع تقارير.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المعايير الدولية للمحاسبة

الفرع الأول: نشأة معايير المحاسبة الدولية

شاركت العديد من الأطراف والمنظمات والهيئات في وضع وتأسيس المعايير المحاسبية الدولية ومن أبرزها هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (EES) واعتمدت بصفة أساسية على المعايير المحاسبية التي يطلق عليها (AICPA) و (FASB) كما ساهم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في إعداد المعايير فقد عمل على إنشاء مجلس مبادئ المحاسبة، وقد شارك أيضا مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في وضع هذه المعايير وكان ذلك في سنة 1984، وشاركت أيضا منظمات أخرى أيضا في هذه العملية كمعهد المحاسبين الإداريين (IMA) ومعهد المديرين الماليين (FEI) وكذلك مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي (CASB) بالإضافة إلى مصلحة الضرائب الفدرالية (RIA). و لقد حققت المعايير المحاسبية الدولية تطور ملحوظ نتيجة جهود وعمل اللجان التي سهرت على تطويرها على المستوى الدولي حتى تلقى قبول لدى فئة معدي القوائم المالية ومستخدميها وذلك من خلال تقديم اقتراحات جديدة لتطوير الممارسة المحاسبية المالية¹.

بدأت محاولات وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي مع بدايات القرن الماضي، وبدأ عقد

المؤتمرات الدولية لذلك الغرض ويمكن تلخيص أهمها:²

➤ **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

➤ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926:** في أمستردام.

¹ فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2014، ص ص 68-69.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص. 104-106

- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929:** في نيويورك وقد قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:
 - الاستهلاك والمستثمر.
 - الاستهلاك وإعادة التقييم.
 - السنة التجارية أو الطبيعية.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933:** في لندن، وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها، بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزلندا وبعض الدول الإفريقية.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938:** في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952:** في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من الدول الكومنولث، والباقي من 22 دولة أخرى.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957:** في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضوا عن البلد المضيف هولندا.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962:** في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة، وقد قدم فيه 45 بحثا.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967:** في باريس.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972:** حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977:** في ميونيخ ألمانيا الاتحادية. وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982:** في المكسيك.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987:** في طوكيو.
- **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992:** في الولايات المتحدة، وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة، وحضره

نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية، برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكي AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين ILA.

➤ **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997:** في المكسيك.

➤ **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002:** في هونغ كونغ، حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة .

➤ **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006:** في اسطنبول وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

ولقد تم تبني المعايير المحاسبية الدولية في عديد الدول العربية كجمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية وغيرها من البلدان العربية، ولقد أولت هذه المعايير اهتمام كبير بالسياسيات المحاسبية الملائمة والتي تركز على مبادئ الحيطة والحذر وتغليب المضمون على الشكل.¹

أما الجزائر فتبنت المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام محاسبي مالي، وكان ذلك انطلاقا من 01 يناير 2010 حسب ما جاء في نص المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 " تعدل أحكام المادة 41 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي وتحرر كما يأتي: " المادة 41: يبدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون ابتداء من أول يناير سنة 2010.²

الفرع الثاني: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

ان كلمة المعيار (Norme) يعود أصلها الى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي: "أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة، وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس) " .

¹ فارس جميل الصوفي، مرجع سابق، ص ص 68-69.

² المادة 62، أمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42، سنة 2008، ص 19.

أما إصطلاحاً فقد ترادف إستعمال هذه الكلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة (Règle) النموذج أو المثال.¹

ويعني المعيار في اللغة العربية إلى النموذج المعد ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته. ولهذا تميل ادبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعايير المحاسبية (Standardisation Accounting) باعتباره نموذج يوضع لقياس على ضوئه وزن شيء أو طول أو درجة جودة، ويشير المعيار في المحاسبة إلى أنه يعد بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها، وقد يقصد بالمعيار المقياس والقاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله.²

ويعرف المعيار كذلك حسب (ISO- International Standards Organisation) على أنه: " وثيقة مصادق عليها ومُعترف بها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين." يعرف المعيار المحاسبي أيضاً حسب باركر Parker على أنه هو: ³ قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل تقوم بإعدادها هيئات مختصة بإعداد المعايير.

اما Littelton وهو محاسب، فهو يرى أن المعيار هو " أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".⁴

مما سبق يمكن تعريف المعايير المحاسبية على أنها: مجموعة الأسس والإجراءات والقواعد المحاسبية والمتفق على تطبيقها مسبقاً والتي تؤدي إلى قوائم وتقارير مالية قابلة للمقارنة.

وبذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
- استخدام طرق متباينة، وغير موحدة.
- عدم الإشارة إلى الطريقة المتبعة.
- إعداد قوائم مالية كيفية، وبالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الإستفادة منها من قبل المستفيدين الداخليين أو المستفيدين الخارجيين.

¹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 61.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 366.

³ بالرقى التجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، جامعة سطيف، 2005، ص: 81

⁴ أبو الفتوح على فضالة، مرجع سابق، ص 13.

- إختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للشركة الواحدة أو المؤسسات المختلفة.

- يصعب على المستفيد الخارجي أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.

- صعوبة إتخاذ قرار داخلي أو قرار خارجي من قبل المستفيدين.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: أهمية معايير المحاسبة الدولية:

لا شك ان غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي الى استخدام طرق محاسبية قد تكون سلبية، او قد تؤدي الى استخدام المؤسسة لطرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي الى اعداد قوائم مالية كيفية ونوعية مما قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين او الخارجيين، كما يؤدي غياب المعيار الى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة او المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة.² ومما سبق يتضح أن لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية العديد من الفوائد والمزايا، يمكن ذكر بعض هذه المزايا على النحو التالي:

1- التناسق والتناغم Harmonization:

ويعني ذلك قيام المنشآت بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، وما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمنشآت بصورة مماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.³

2- قابلية المقارنة:

تتطلب عملية اتخاذ القرارات والمفاضلة بين مجموعة من البدائل على قوائم معدة وفق أسس موحدة، وبما ان هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، فان المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي بموجبها تلك القوائم. والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية.⁴

¹ جودي محمد رمزي، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية - المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 54.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، مرجع سابق، ص 367.

³ Epstein, Barry J. Mirza Abbas Ali, IAS 2000, interpretation and application of international standards 2000, John Wiley et son, Inc, 2000, p02.

⁴ حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد النوري، دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 2011، ص 13

3- مواكبة متطلبات العولمة:

فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية، كل ذلك كان لابد أن تطل العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعتني بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيبة.¹

4- تلبية المتطلبات القانونية:

حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ولا تملك شركة تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون، لأن المنشأة باعتبارها نظاما مفتوحا يتفاعل مع من حوله، ولا يمكن أن يظل منعزلا، ولا خيار أمام المنشآت إلا تطبيق القوانين، علاوة على ما يمكن أن تتعرض له المنشأة من عقوبات نتيجة لعدم تطبيق ما تنص القوانين على تطبيقه.

5- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:

تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج إسمها على مستوى دولي، ولا يمكن للشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح بإدراج اسمها في هذه الأسواق، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج.²

6- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية:

إذ أن القوائم المالية التي تعد على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية على غرارها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي من المحاسبة والقوائم المالية، وهو تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 24.

² المرجع نفسه، ص 26.

7- اتخاذ أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:

مثل أسعار الصرف، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

8- كلفة معالجة المعلومات المحاسبية:

ان توحيد الأسس لأعداد القوائم المالية ضروري لمتخذي القرارات، فاذا كانت القوائم المالية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس اعدادها، وهذا من شأنه ان يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.¹

9- الدعم المنطقي:

ان المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير الى نقاط النقاء المحاسبين، لانه لا بد من مجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل، فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وان كانوا يعملون في مؤسسات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.²

عموما فان أهمية المعايير المحاسبية تأتي من خلال:³

- تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة.
- إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم المالية.
- تحديد الطرق الملائمة للقياس.
- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية:

إن الغاية من إصدار المعايير المحاسبية هو تحقيق أهداف التقرير المالي من خلال اللجوء إلى أدوات ذات تكلفة إستخدام معقولة، حيث تتجسد من خلال تطبيق مبدأ التكلفة/المنفعة، وعلى العموم تسعى معايير المحاسبة إلى تحقيق أهداف عامة وأخرى إقتصادية:

أ - **الأهداف العامة:** تهدف معايير المحاسبة إلى تحقيق المساواة في تلبية احتياجات مختلف الأطراف المهمة بمخرجات النظام المحاسبي، فإذا كان هدف النشاط الإقتصادي هو تعظيم الربح، والمحاسبة هي الأداة الإخبارية عن هذا الربح، فإن المعايير تعمل على توجيه المحاسبة إلى عدم تفضيل مصالح بعض

¹ حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد النوري، مرجع سابق، ص 13

² المرجع أعلاه.

³ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، مرجع سابق، ص 366.

فئات المجتمع على حساب فئات أخرى، على الرغم أن درجة تحمل أعباء المعايير تكون بصورة متفاوتة بين القائمين على التطبيق المباشر للمعايير و إنتاج المعلومة المحاسبية (المؤسسة على وجه الخصوص) و بين المستفيدين من هذه المعلومة (مساهمين، مقرضين، أجهزة حكومية، موظفين...) ، إذن فإن وضع معيار محاسبي يعتبر إختيار جماعي، وبذلك يمكن إعتبار أن إختيار المعيار المحاسبي يكون بدلالة قدرته على تحقيق المنفعة للمجتمع بكل فئاته.

ب - الأهداف الاقتصادية: إن الهدف الأساسي للمحاسبة هو ترشيد القرارات الإقتصادية المتخذة، لذلك ينبغي أن يترتب على إعتداد المعايير في العمل المحاسبي آثار إقتصادية، لكن التقييم الدقيق للنتائج الإقتصادية لإستخدام المعايير المحاسبية غير ممكن، فعلى الرغم من تقدم سبل القياس في مختلف المجالات، فإنه لم تتاح أية وسيلة مباشرة يمكن بها قياس مدى بلوغ المعايير لأهدافها، أو التعرف على ما إذا قد بلغ العائد المتوقع منها حده الأقصى، و ترجع الصعوبة إلى قياس المنافع المترتبة عن إصدار معيار محاسبي غير متاح في جميع الأحوال، في حين أن قياس التكاليف الناجمة هو أسهل نسبياً.

الفرع الثالث: خصائص معايير المحاسبة الدولية

لكي يحقق المعيار الغرض منه في تنظيم السياسات المحاسبية يجب عليه أن يحقق التوازن بين أمرين:¹

- ✓ عدم إصدار معايير تؤدي إلى المبالغة في إنتاج المعلومات المحاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية مما يؤدي إلى صعوبة إعداد القوائم المالية وتلملل معديها وإضاعة وقت المستخدم في البحث عن المعلومات بين كم كبير منها قد لا يكون بعضها ذو أهمية، أو التقليل من إنتاج المعلومات المحاسبية، مما يؤدي إلى قوائم مالية غامضة تؤدي لاتخاذ قرارات خاطئة.

- ✓ دراسة احتمالات استفادة بعض فئات المجتمع من عملية التنظيم للسياسات المحاسبية عن طريق معايير المحاسبة الدولية على حساب البعض الآخر، وذلك نتيجة تحميل كل منتفع بالتكلفة الفعلية للمعلومات التي يستخدمها، وبالتالي يجب على معدي المعايير إصدار معايير تأخذ بعين الاعتبار مصالح الفئات المختلفة.

مع التأكيد على الموازنة بين التكلفة والعائد من إنتاج وتوصيل المعلومة، أما الخصائص التي يجب توفيرها في المعايير والتي تعد مقومات رئيسية لنجاح أي معيار هي:²

- ✓ **الملائمة (Relevancy):** يعني أن يتم تحقيق التلاؤم بين المعايير والهدف منها وهو توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستفيدين منها.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط 1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 117

² وائل بن علي الوابل، أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد الثاني، 1990، ص ص 343-344

- ✓ **القبول (Acceptability):** أي تحقيق القبول العام من قبل كل من مستخدميها والمستفيدين منها، وهذا يتطلب من المعايير أن تكون سهلة الفهم ومرنة وأن يتحقق الاتساق بينها.
- ✓ **التجانس (Consistency):** حيث يجب أن يتحقق التناسق بين المعايير التي يتم إصدارها في تواريخ مختلفة بحيث لا يكون بينها تعارض، وإن وجد هذا التعارض يجب العمل على معالجته بسرعة، وأن التناسق بين المعايير يستلزم وجود إطار فكري واضح ومتكامل.
- ✓ **المواءمة:** بمعنى أن تكون المعايير انعكاساً للظروف البيئية التي تطبق فيها وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على توفير الخصائص السابقة بالإضافة إلى التوازن المطلوب والمشار إليه سابقاً، وقد نجح بهذه المهمة، والدليل على انتشار استخدام معايير المحاسبة الدولية، فقد اشترطت 35 دولة في العالم استخدام معايير المحاسبة الدولية منطلقاً بها في إعداد معاييرها الوطنية.

المطلب الثالث: مقومات معايير المحاسبة الدولية

لقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعايير المحاسبية على أساس مراعاة مقومات أهمها تفضيل المستثمر كمستخدم رئيسي للقوائم المالية، التركيز على الميزانية بدل قائمة الدخل، الجوهر فوق الشكل والتوسع في استخدام مقياس القيمة العادلة.

الفرع الأول: أولوية المستثمر كمستخدم رئيسي للقوائم المالية:

تشير الوقائع إلى وجود تحول هام في الفكر المحاسبي فيما يتعلق بالمستفيد الأول من القوائم المالية، فقبل بداية ثلاثينات القرن العشرين كانت المعلومات المحاسبية توجه أساساً لخدمة الإدارة والدائنين، ولكن بعد الأزمة الاقتصادية الكبرى تحول الاهتمام إلى المستثمرين حيث جاءت الضغوط لهذا التحول من القطاع المالي والأسواق المالية وليس من المحاسبين في حد ذاتهم، وقد ترسخ هذا الاتجاه بفضل المعايير الدولية حيث اعتبرت ASB أن المستثمرين (الحاليين والمرتقبين) يجب أن يترأسوا قائمة مستخدمي القوائم المالية، وأن تكون لهم الأولوية عند إعداد ونشر هذه القوائم من حيث خصائص المعلومات التي تتضمنها، لذلك فمن الأولى تلبية إحتياجاتهم من غيرهم، وحسب الإطار المفاهيمي فإن تفضيل المستثمر ناشئ كذلك عن كثرة إحتياجاته من المعلومات وعن شمولها لإحتياجات باقي الفئات، فبينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات لذلك تسعى

لتلبية إحتياجات عامة، وحيث أن توفير قوائم مالية تفي باحتياجات المستثمرين مقدمي رأس المال فإنها سوف تفي كذلك بأغلب احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية¹.

ولقد تبنت (IASB) على غرار FASB مفهوم المستثمر الحضيف (الواعي) بدل مفهوم المستثمر العادي الذي ساد في أدبيات المحاسبة منذ بداية الثلاثينات وحتى بداية السبعينات من القرن الماضي، فهذا الأخير من جمهور المستثمرين الذي لا تتوفر لديه القدرة على الحكم على كفاية المؤسسة ولا يتمتع بثقافة محاسبية واقتصادية وقدرة تحليلية كافية، لذلك فهو يعتمد في إتخاذ قراراته على رأي مدقق الحسابات، أما مفهوم المستثمر الحضيف يركز على فائدة المعلومات في إتخاذ القرارات وعلى اتصافها بالملائمة والمصادقية، فهو في هذه الحالة يتمتع باستيعاب جيد ومعرفة وقدرة عالية على تحليل المعلومات وعلى الموازنة بين البدائل الإستثمارية².

الفرع الثاني: الجوهر فوق الشكل (substance over form)

يقتضي تطبيق المعايير الدولية تفضيل الواقع الإقتصادي على الظاهر القانوني وذلك في المعالجة المحاسبية للأحداث الإقتصادية، من أجل أن تمثل المعلومات تمثيلاً صادقاً للعمليات والأحداث التي يفترض أن تمثلها، حيث أن المعلومات عن جوهر العملية لا يتطابق دائماً مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني، لذلك عندما يقع تعارض بين المضمون الإقتصادي لإحدى العمليات مع الشكل القانوني الذي تأخذته تلك العملية فإنه على المحاسب أن يغلب المضمون الإقتصادي، على سبيل المثال يمكن أن تقوم المؤسسة ببيع أصل إلى طرف آخر مع وجود إتفاقات بينهما تضمن إستمرارية تمتع المؤسسة بالمنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل، ففي مثل هذه الظروف إعتبار العملية عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الذي وقع³.

الواقع أن تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني غير معمول به في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها إستناداً لإجراءات قانونية (البلدان المطبقة للنموذج المحاسبي الأوروبي مثلاً)، حيث أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة هو ملكية هذه العناصر. الأمر الذي قد يتعارض مع واقع المؤسسات التي تحصل على عناصر ذمتها (الإستثمارات) عن طريق قرض الإيجار، وبناءً عليه قد تقوم المؤسسة باستغلال تجهيزات مرتفعة التكلفة دون أن يكون لذلك أي أثر على ميزانيتها لأنه في هذه الحالة أقساط الكراء فقط هي التي تظهر في قائمة الدخل بينما تظهر كل المعلومات الأخرى المتعلقة

¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 87.

² رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 197-198.

³ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص 95.

بالإستثمارات التي تمت حيازتها قرض الإيجار في الملاحق، مثل القيمة الأصلية للتجهيزات، الأقساط المتبقية... وعلى العكس من ذلك فإن المعالجة المحاسبية المعتمدة في الدول الأنجلوسكسونية تقضي بتسجيل العناصر التي تمت حيازتها بواسطة قرض الإيجار ضمن عناصر الأصول في ميزانية المؤسسة الحائزة، و تسجيل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم، وهو ما يعكس بشكل جلي نتيجة تفضيل الجوهر فوق الشكل.¹

الفرع الثالث: مقياس القيمة العادلة:

لا خلاف أن أهم تغيير أحدثته المعايير الدولية في الفكر المحاسبي هو إدخال محاسبة القيمة العادلة، وهي ثورة محاسبية ألغت عددا من المفاهيم المحاسبية التقليدية، الغرض منها إعداد معلومات مفيدة وملائمة تعكس الوقائع الإقتصادية وتتنبأ بالمستقبل.²

وقد عرفت IASC القيمة العادلة كما يلي "هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين طرفين، يتوفر لدى كل منهما الرغبة في إتمام الصفقة وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة"، كما تبنت ما يعرف بالقيمة السوقية للقيمة العادلة، وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها، واعتبرت السوق النشطة هي السوق التي تكون فيها جميع العناصر متجانسة... وعلى العموم فإن القيمة العادلة هي المقياس الأكثر ملائمة لقياس الأصول والخصوم التي تتاجر فيها المؤسسة بنشاط والمحتفظ بها لغرض البيع، و لكن إذا كانت الإدارة تنوي الإحتفاظ بأصل أو تحمل إلتزام حتى حلول موعد إستحقاقه فيصبح المقياس الأكثر ملائمة هو ذلك المبني على المبلغ المدفوع أو المقبوض مبدئياً، بمعنى أن المقياس الأكثر ملائمة هو الذي يعكس نية الإدارة تجاه العنصر.³

¹ مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 44.

² نعيم سابا خوري، الفكر الإستراتيجي للإطار العام للمحاسبة، مجلة المدقق، العدد 71، الأردن، جويلية 2007، ص 5.

³ طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2003، ص ص 15-17.

جدول رقم (1-1): نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية

المعيار	نطاق استخدام القيمة العادلة
IAS 16: الأصول الثابتة	يترك المعيار الحرية للمؤسسة في الاختيار بين بديلين: التكلفة المهيكلية والقيمة العادلة، وحسب البديل الثاني تظهر الأصول بقيمتها العادلة ناقص مجمع الإهلاك اللاحق ناقص خسائر انخفاض القيمة.
IAS 20: المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	يجب الاعتراف بالمنح الحكومية شاملة المنح غير النقدية بالقيمة العادلة فقط في الحالات التي يوجد فيها تأكيد معقول بأن المؤسسة سوف تلتزم بالشروط المتعلقة بالمنحة وأن المنحة سوف يتم تسليمها للمؤسسة
IAS 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	يتم التقرير عن المعاملات بعملة أجنبية عند الاعتراف المبدئي بعملة التعامل بالتطبيق على مبالغ العملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري بين عملة التعامل والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة
IAS 28: المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة	يجب على المؤسسة تقديم إفصاح عن القيمة العادلة للإستثمارات في الشركات الزميلة والتي قد تم الإعلان عن عمليات تسعيرها
IAS 38: الأصول غير الملموسة	تظهر بتكلفتها عند الاعتراف المبدئي، أما القياس اللاحق فيمكن أن يتم باستخدام القيمة العادلة فقط إذا أمكن الرجوع إلى سوق نشطة
IAS 41: الزراعة	تظهر الأصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي وعند كل قياس لاحق بقيمتها العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع
IFRS 03: إندماج الأعمال	في تاريخ الإندماج، يقوم الدامج (المستحوذ) بتسجيل الأصول، الخصوم، الخصوم المحتملة للكيان الدامج (المستحوذ عليه) بالقيمة العادلة، وكذلك أي شهرة مكتسبة

Source : Sana Taboubi, l'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la révolution : le cas Tunisien, <http://www.memoireonline.com>

وعلى الرغم من المزايا التي تترتب عن استخدام القيمة العادلة في التقييم والمتمثلة عموماً في تدعيم قدرة المستثمرين على المقارنة بين مختلف البدائل من خلال العرض الدقيق للواقع الإقتصادي للمؤسسات، إلا أن القيم العادلة تعبر في كثير من الأحيان عن قيم سوقية، وبذلك تتأثر القيم بشكل مباشر بتقلبات الأسواق لا سيما على مستوى الأسواق المالية، هذا ما يصعب من مسألة التقييم ويضر بمصداقيته، ما دامت التغيرات في القيم تتضمن تطاير الأسعار خاصة أسعار الفائدة وأسعار الصرف الأجنبي¹.

¹ هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عناية، 21 و 22 نوفمبر 2007.

المطلب الرابع: مداخل وإجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية

الفرع الأول: مداخل اصدار معايير المحاسبة الدولية.

تختلف الدول في طريقة اصدار المعايير المحاسبية وفي من يقوم بإصدارها، وعموما توجد أربعة مداخل لاصدار معايير المحاسبة في دول العالم وهي:¹

1- المدخل السياسي البحت: ويعتمد هذا المدخل على التشريع في اصدار المعايير المحاسبية وهو

منتشر في القارة الأوروبية وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد هذا المدخل من حيث انه:

- اقل استجابة للاحتياجات المتغيرة كما ان تغيير القوانين يستغرق وقتا طويلا.
- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية، كما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات او المكونات.

2- المدخل المهني الخاص: بمقتضى هذا المدخل يتم اصدار المعايير عن طريق المحاسبين

المهنيين أنفسهم، وينتشر في الولايات المتحدة الامريكية، حيث يتميز هذا المدخل بإصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

3- المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص: طبقا لهذا المدخل نجد ان الذي يقوم بإصدار قوانين

المحاسبة هي منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظمة عامة، تقوم الحكومة بدعمها والالزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4- المدخل المختلط: وفقا لهذا المدخل، يقوم بإصدار المعايير المحاسبية خليط من القطاع العام

والقطاع الخاص بجانب مجموعة حكومية وغيرها، وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الاعمال يتكون من أعضاء من الجماعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

الفرع الثاني: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية:

يمكن توضيح إجراءات وضع المعايير المحاسبية فيما يلي:²

1. يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية الثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص 374-375 (بتصرف)

² محمد الشريف، مرجع سابق، ص ص 298-300. (بتصرف)

2. تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد تلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.
3. بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة العرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة الأربعة شهور عادة.
4. تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا..
5. تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنتشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر.
- يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض، يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى.¹
- بالنسبة لبعض المشروعات قد يتقدم المجلس مباشرة الى مسودة اعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ، وأحيانا في حالة عمل تغييرات هامة كنتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على المسودة العرض، ينشر مسودة العرض معدلة لتلقي التعليقات والملاحظات قبل اصدار المعيار المحاسبي الدولي.²

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص 132.

² فريديك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 367.

الجدول رقم (1-2): قائمة المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) حتى سنة 2021:

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار
IFRS 1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2008*
IFRS 2	الدفع على أساس الأسهم	2004
IFRS 3	اندماج الشركات	2008*
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة	2004
IFRS 6	الكشف عن الموارد المعدنية وتقييمها	2004
IFRS 7	الأدوات المالية، الإفصاحات	2005
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS 9	الأدوات المالية	2010
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	2011
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011
IFRS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	2014
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء	2014
IFRS 16	عقود الإيجار	2016
IFRS 17	عقود التأمين	2017

المصدر: [https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-](https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards)

[standards](https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards) (تم الإطلاع عليه يوم: 2021/10/01).

الجدول رقم (1-3): قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى سنة 2021:

الرقم	اسم المعيار	تاريخ الإصدار
IAS 1	عرض القوائم المالية	2007*
IAS 2	المخزون	2005*
IAS 3	القوائم المالية الموحدة حل محله في 1989 معيار المحاسبة الدولي 27 ومعيار المحاسبة الدولي 28	1976
IAS 4	محاسبة الإهلاك انسحبت عام 1999	
IAS 5	المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها في البيانات المالية حل محله معيار المحاسبة الدولي 1 اعتباراً من 1 يوليو 1998	1976
IAS 6	الرود المحاسبية على الأسعار المتغيرة حل محله المعيار المحاسبي الدولي رقم 15، الذي تم سحبه في ديسمبر 2003	
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1992
IAS 8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS 9	المحاسبة لأنشطة البحث والتطوير حل محله معيار المحاسبة الدولي 38 اعتباراً من 1 يوليو 1999	
IAS 10	الأحداث بعد فترة التقرير	2003
IAS 11	عقود الإنشاءات حل محلها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 اعتباراً من 1 يناير 2018	1993
IAS 12	ضرائب الدخل	1996*
IAS 13	عرض الأصول الجارية والخصوم المتداولة حل محله معيار المحاسبة الدولي 1 اعتباراً من 1 يوليو 1998	
IAS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	1997
IAS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء	2003
IAS 16	العقارات والآلات والمعدات	2003*

2003*	عقود الإيجار	IAS 17
1993*	الإيراد حل محلها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15 اعتبارًا من 1 يناير 2018	IAS 18
1998	منافع الموظف (1998) حل محله معيار المحاسبة الدولي 19 (2011) اعتبارًا من 1 يناير 2013	IAS 19
2011*	منافع الموظف (2011)	IAS 19
1983	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية	IAS 20
2003*	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
1998*	دمج الأعمال حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 اعتبارًا من 31 مارس 2004	IAS 22
2007*	تكاليف الاقتراض	IAS 23
2009*	الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة	IAS 24
	محاسبة الإستثمارات حل محله معيار المحاسبة الدولي 39 ومعيار المحاسبة الدولي 40 اعتبارًا من عام 2001	IAS 25
1987	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد	IAS 26
2011	القوائم المالية المنفصلة	IAS 27
2003	القوائم المالية الموحدة والمستقلة (2011) حلت محلها المعايير الدولية للتقارير المالية 10 و 12 و 27 (2011) اعتبارًا من 1 يناير 2013	IAS 27
2011	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة (2011)	IAS 28
2003	استثمارات في شركات زميلة حل محله معيار المحاسبة الدولي 28 (2011) والمعيار الدولي للتقارير المالية 12 اعتبارًا من 1 يناير 2013	IAS 28
1989	التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح	IAS 29
1990	الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة	IAS 30

	حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7 اعتبارًا من 1 يناير 2007	
2003 *	الحصص في المشروعات المشتركة حل محله المعيار الدولي للتقارير المالية 11 والمعيار الدولي للتقارير المالية 12 اعتبارًا من 1 يناير 2013	IAS 31
2003 *	الأدوات المالية: العرض	IAS 32
2003 *	ربحية السهم	IAS 33
1998	التقرير المالي الأولي	IAS 34
1998	العمليات المتوقعة حل محله المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 اعتبارًا من 1 يناير 2005	IAS 35
2004 *	الهبوط في قيمة الأصول	IAS 36
1998	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	IAS 37
2004 *	الأصول غير الملموسة	IAS 38
2003 *	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس حل محله المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 الذي يسري اعتبارًا من 1 يناير 2018 حيث يتم تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9	IAS 39
2003 *	العقارات الاستثمارية	IAS 40
2001 *	الزراعة	IAS 41

المصدر: <https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards>

(تم الإطلاع عليه يوم: 2021/10/01)

خلاصة الفصل:

أثمرت التقلبات الاقتصادية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة إلى العديد من التغييرات في الممارسات المحاسبية، وظهور عدة محاولات لتنسيق وتوحيد المبادئ المحاسبية، ما أدى إلى بروز المعايير المحاسبية الدولية إذ أن هذه المعايير وجدت لجعل التسجيلات المحاسبية أكثر واقعية، وتقليل فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي. لكن بالمقابل هناك تحديات كبرى تواجه عملية التوافق الدولي، بالرغم من الإرادة الواضحة من طرف الهيئات الدولية المهمة بعملية التوافق المحاسبي على تجاوز هذه التحديات والاستفادة أكثر من التوافق المحاسبي الدولي.

كما أن الدول التي ترغب في جلب الاستثمار الأجنبي إليها تعد المستفيد الأول من هذه العملية إذ أن التوافق المحاسبي يؤدي إلى توحيد المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية، وهذا ما يضيف على المعلومة المالية المصدقية والشفافية لكي تستفيد منها جميع الأطراف بأقصى قدر ممكن.

الفصل الثاني

مقدمة الشركات

تمهيد:

لقد أدى تعدد الانهيارات والفضائح المالية التي شهدتها كبريات المؤسسات إلى تكبد الكثير من المساهمين لخسائر مادية إضافة إلى فقدان ثقة المستثمرين والمساهمين، وذلك كنتيجة حتمية للتلاعب في التقارير والكشوفات المالية لهذه المؤسسات أو ما يعرف بالغش والفساد المالي والإداري، الأمر الذي دفع الجهات والهيئات المعنية على المستويين الإقليمي والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسة التي كانت وراء حدوث تلك الأزمات، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والمالية. والبحث عن ميكانيزمات أو حلول لوضع حد لهذا التلاعب في التقارير المالية مستقبلاً، وذلك لحماية مصالح المساهمين والمسيرين وجميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، والوصول إلى إعداد تقارير مالية ذات مصداقية، ومن أهم الآليات والميكانيزمات التي لاقت إهتمام كبير نجد حوكمة الشركات.

وفي هذا الإطار ولأجل الإلمام بموضوع الحوكمة من حيث المفاهيم والمبادئ والآليات، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات.

المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

أضحت حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة من المواضيع المهمة لمختلف الشركات والمنظمات المحلية والعالمية، خاصة بعد الهزات التي عانى منها الإقتصاد العالمي سابقاً، وقد أثبتت التجارب أن للحوكمة تأثير كبير في الحد من التلاعبات والفساد والوصول بالتقارير والقوائم المالية إلى حد كبير من الشفافية والمصادقية وهو ما تسعى له الشركات لتقادي الإنهيارات التي حدثت في الماضي.

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات وأسباب ظهورها

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات وتطورها:

تعود الجذور الأولى لظهور مصطلح حوكمة الشركات إلى عام (1776) عندما أكد آدم سميث في كتابه الشهير ثروة الأمم الحاجة إلى فصل الملكية عن الإدارة، ثم جاءت نظرية الوكالة "للأمريكيين" أدولف بيرل و"جاردنر مينز" في 1932م، عندما ركزا على ضرورة إيجاد حل لمشكلة تعارض المصالح. في 1985 قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COso) المعروفة باسم "لجنة تريديوي"، والتي أكدت تقريرها الصادر في 1987م على وضع حد للتلاعبات في إعداد القوائم المالية وضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية، وهو ما يعتبر بداية الاهتمام بحوكمة الشركات، كما اهتمت بريطانيا خلال نفس الفترة بالحوكمة من خلال تشكيل لجنة الجوانب المالية لحوكمة الشركات" المعروفة باسم "لجنة كادبوري" في 1991م، والتي صدر تقريرها في ديسمبر 1992 بعنوان: "الجوانب المالية لحوكمة الشركات".

في 1999 قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بوضع تعريف لحوكمة الشركات، وهو أول اعتراف دولي بالحوكمة وأهميتها"، وفي 2001 مست الانهيارات أكبر الشركات العالمية، أهمها فضيحة شركة الطاقة الأمريكية "أنرون Enron"، مما دفع بالسيناتور "بول ساربانيس" وعضو الكونغرس "مايك أوكسلي" في 2002 لاقتراح قانون سمي بقانون "ساربانيس أوكسلي" والذي أكد على أهمية الحوكمة"، وتبعهم في ذلك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمراجعة مبادئ الحوكمة في 2004، كما تم فرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية "IAS-IFRS" على جميع الشركات المدرجة في البورصة، كما وضعت لجنة بازل للرقابة المصرفية قواعد حوكمة خاصة بالمصارف في 1998 والتي تم تعديلها لاحقاً.¹

1 طبيل عبد السلام، بومدين يوسف، اتفاقية بازل III كآلية لتعزيز الحوكمة في المصارف الإسلامية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02 العدد 19- 2018، ص ص 95-96.

في أواسط التسعينيات تسارع انتشار مبادئ الحوكمة حيث تظهر لائحة صادرة عن المؤسسة الأوروبية للحوكمة ان 193 مجموعة مبادئ Codes صدرت بين 1992 و 2006 من بينها 180 على المستوى الوطني و 13 على المستوى الدولي. اعتبرت المؤسسة أن هناك دولا رائدة في مجال صياغة ونشر مبادئ الحوكمة منها المملكة المتحدة (18 مجموعة)، الولايات المتحدة (12 مجموعة)، استراليا وبلجيكا واسبانيا (7 مجموعات لكل دولة)، وفرنسا (6 مجموعات). تأتي الدول الأخرى وعددها 26 لتصينغ مبادئ مستنبطة من تلك المعتمدة في الدول الرائدة. استوحت معظم المبادئ الصادرة بين عامي 1992 و 2002 من المبادئ الانجلوساكسونية بينما اعتمدت العديد من الجهات لاحقا المبادئ الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي¹.

ويمكن تلخيص مراحل وتطور أبعاد الحوكمة فيما يلي:²

1- **مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932):** ومن هنا بدأ الاعتراف بعمق الفجوة بين الملاك وأصحاب المصالح.

2- **مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقة (1976-1995):** حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة، وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال بما يقلل احتمالات التعارض وأسباب الصراع بينهما.

3- **مرحلة بدء ظهور اصطلاح الحوكمة (1996-2000):** كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها، أو سوء الممارسات الإدارية بها، وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة التي يفترض أن تراعيها الشركات بالدول النامية ثم تبعتها إصدار المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادي والتنمية لمجموعة من المبادئ العامة للحوكمة.

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

1 عبير رياض تقي الدين، الحوكمة الرشيدة: ماهيتها، معاييرها الدولية، وخطوات القطاع المصرفي اللبناني لتعزيزها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الجامعة اللبنانية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2017، ص 357.

2 على الصادق احمد علي، فتح الرحمن الحسن منصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، المجلد 14، العدد 01، 2013، ص 138.

الفرع الثاني: أسباب ظهور حوكمة الشركات:

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات، وتبوءها صدارة الأحداث والقضايا المرتبطة باقتصاديات دول العالم المتقدمة والناشئة منها على حد سواء يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

1- الأحداث الدولية: خلال العقدين الماضيين وقعت العديد من الأحداث الدولية، وضعت قضية

حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركة، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997، كما انهارت شركات مثل شركة ENRON والتي تتبعها مكتب Arthur et Anderson لمراجعة الحسابات، ولقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والاجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والاشراف الفعال على شركات المساهمة، لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه بحوكمة الشركات.

2- العولمة: يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم إلى قرية

صغيرة، وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة، التي تمكن الفرد عموماً والمستثمر خصوصاً من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم وما يرافقها من اجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتداوله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة.

3- العوامل الاقتصادية: تتمثل هذه العوامل فيما تطمح اليه الحكومات الدول فيما يخص استقرار

أسواق رأس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصاد ممكنة وتنمية استثماراتها، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصاداتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة ما أمكن من المؤسسات والصناديق المالية الدولية.

1 دبله فاتح، حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.

4- **نظرية الوكالة:** يعتبر الفصل بين الملكية والادارة من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة ويعتبر كلا من (بيرل ومينز) أول من تناول هذا الموضوع 1932، في ندوة بعنوان الشركات الحديثة والملكية الخاصة"، حيث أشارت الندوة إلى أن المنظمة صارت ضخمة الحجم، وأن هذا سيؤدي إلى الانفصال بين الملكية والرقابة مما قد ينجر عنه ما يعرف بنظرية الوكالة التي تعني الخطر الناجم عن استخدام المديرين لاستراتيجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك وتخدم أغراضهم الخاصة.¹

بالإضافة إلى الأسباب الأساسية السابقة، هناك العديد من الدوافع الأخرى التي أدت إلى ظهور الحوكمة في الشركات نذكر منها:²

- تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة.
- توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت، بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمنشأة ومساهمتها.
- مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المنشآت بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس الإدارة والمساهمين الممثلين في الجمعية العمومية.
- مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصالح في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.
- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المنشأة.
- تشجيع المنشأة على استخدام الأمثل لمواردها بكفاءة السبل الممكنة.
- توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم وجود لبس أو غموض أو تداخل بين اختصاصات هذه الأطراف.
- تحقيق نوع من التكامل بين المنشأة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية والاجتماعية السائدة.
- توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية.

1 نجاتي ابراهيم عبد العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991، ص 89
2 بن درويش عدنان بن حيدر، حوكمة الشركات، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، القاهرة، 2007، ص ص 27-28.

إضافة إلى هذه الأسباب هناك دوافع أخرى لظاهرة حوكمة الشركات وذلك في ظل إفرازات اقتصاد المعرفة حيث عكست ظاهرة اقتصاد المعرفة مجموعة من الدوافع التي استوجبت الحاجة للعمل بقواعد دولية لحوكمة الشركات، ولعل أهم هذه الدوافع الآتي:¹

- التحول من اقتصاد الأصول البشرية إلى اقتصاد الأصول المعرفية.
- الاتجاه إلى العولمة وتحرير الأسواق المالية.
- التعامل بمفاهيم إعادة الهيكلة والخصخصة وإعادة الهندسة وتكنولوجيا المعلومات.
- التوجه نحو تطبيق فلسفة الإدارة الإستراتيجية والتطبيق والتقييم الاستراتيجي.
- التوجه نحو الإدارة بالمعرفة وإدارة المعرفة. اتساع دائرة الأسواق المالية والبورصات الدولية.
- التوجه نحو العمل بفلسفة الإدارة البيئية واتساع دائرة المسؤولية الاجتماعية للشركات.

ومما سبق يمكن تلخيص عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): عوامل الاهتمام بحوكمة الشركات



المصدر: بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر - بسكرة.

1 عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العثماني، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008، ص 27.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها:

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات:

من المؤكد ان هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانجليزية نجد لها معنى دقيق ومتقفا عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية. ولكن في مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية، تعكس ذات المعنى والدلالات التي تعكسها اللغة الانكليزية، وان أحد الأمثلة الحية على هذه المفاهيم هو مصطلح Governance. وعلى المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من مدلول.¹

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في اللغة العربية وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني. وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:²

- **الحكمة:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- **الحكم:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك
- **الاحتكام:** وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.

- **التحاکم:** طلبه للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية المتفق عليها هي: أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

إلا أنه رصدت عدة تراجم لهذا المصطلح وبالتالي عدة إستخدامات، ومن بين هذه التراجم نجد:

الحكم، الحكمانية، الحوكمة، الحاكمية والحكامة، والمحكومية، وإدارة الحكم، والحكم الاشتراكي، والحكم الموسع، القواعد الحاكمة، ونظام الحكم والإدارة، وأسلوب الإدارة، والإدارة النزيهة، والإدارة المجتمعية، وإدارة شؤون الدولة والمجتمع، واساليب سلطات الإدارة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة، والسلطة ومنظومة السلطات، والإدارة في المجتمع، وممارسة السلطة والحكم الراشد، والحكم الرشيد والحكم الصالح.

1 محمد عمر شقوف، عبد الحفيظ ميرة، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الإجتماعية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الإجتماعية - تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك - أربد - الأردن، 17-18 أفريل 2013، ص ص 107-108.

2 علاء فرحان طالب، إيمان شيجان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي المصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2011، ص 24.

ومما سبق ونظرا لتعدد المصطلحات فقد تعددت تعاريف الحوكمة ونذكر منها:

❖ **تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC):** " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.¹"

❖ **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE):** " مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة ومجلسها ومساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة كما أنها تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف المؤسسة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها".²

❖ **تعريف البنك الدولي (WB) 1992:** " الحكم الرشيد مرادف للتسيير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة الموجهة للدول والمؤسسات، والتي تشكل في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل والتي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات بطاقات المجتمع التي يزخر بها. لا بد من الربط بين الحكم الرشيد والتنمية التشاركية، وكذا حقوق الإنسان والديمقراطية، إضافة إلى تعيين وتعريف احترام القوانين وتسيير القطاع العام في محاربة الرشوة وتخفيض النفقات الفائضة والمبالغ فيها في المجال الإداري والعسكري.³

❖ **ويعرف الكاتب "Gabrielle O'Donovan" حوكمة الشركات،** بأنها السياسات الداخلية التي تشمل النظام والعمليات والأشخاص، والتي تخدم احتياجات المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، من خلال توجيه ومراقبة أنشطة إدارة الأعمال الجيدة مع الموضوعية والمساءلة والنزاهة. فالإدارة السليمة للشركات تعتمد على التزام السوق الخارجية والتشريعات، بالإضافة التي ثقافة صحية تشمل ضمانات للسياسات والعمليات.⁴

❖ **تعريف كادبوري:** أما السير أدريان كادبوري فيعرفها في تقريره الشهير تقرير كادبوري سنة 1992 ب: حوكمة الشركات هو النظام الذي تدار وتراقب به الشركات مجالس الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في الحوكمة هو انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه. إن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف. ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين

1 عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة شمال إفريقيا مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف، الجزائر، ص 76

2 علاء فرحان طالب - إيمان شبحان المشهداني، مرجع سابق، ص 21

3 عزوي أكرم، بوزيد سايح، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقلة، الجزائر 29 و30 نوفمبر 2011، ص 3.

4 مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، الحوكمة المؤسسية، ط 1، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2018، ص 45.

أثناء فترة ولايتهم لتأكد من أن مجالس الإدارة تلتزم بالقوانين واللوائح وتعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة¹.

أما في الجزائر فقد أطلق مصطلح الحكم الراشد على حوكمة الشركات وقد عرفه ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الصادر في مارس 2009 " يعتبر تلك العملية الإرادية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها"².

مما سبق يمكن إستنتاج تعريف شامل لحوكمة الشركات وهو أن: حوكمة الشركات هي السياسات والنظم والآليات التي تعمل على تسيير الشركات ومراقبة تسييرها، من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة بكل شفافية ومساواة.

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات:

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

✓ **الإفصاح والشفافية Transparence**: تتحقق بتقديم صورة واضحة وحقيقة عن كل ما يحدث، يتم ذلك من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، نشر التقرير السنوي في موعده، نشر التقارير المالية السنوية البيئية في الوقت المناسب، الإفصاح العادل عن النتائج السنوية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا وتحديث المعلومات على شبكة الانترنت.

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

✓ **المساءلة Acceountability**: بمعنى إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية ويتحقق ذلك من خلال ممارسة العمل بعناية ومسؤولية و الترفع عن المصالح الشخصية، التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤوليتهم ، التحقيق الفوري حالة إساءة

1 جون سولفيان. الدليل السابع لحوكمة الشركات مؤسسة التمويل الدولية. واشنطن 2009، ص 90.
2 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، النسخة العربية، الجزائر، 2009، ص 41.

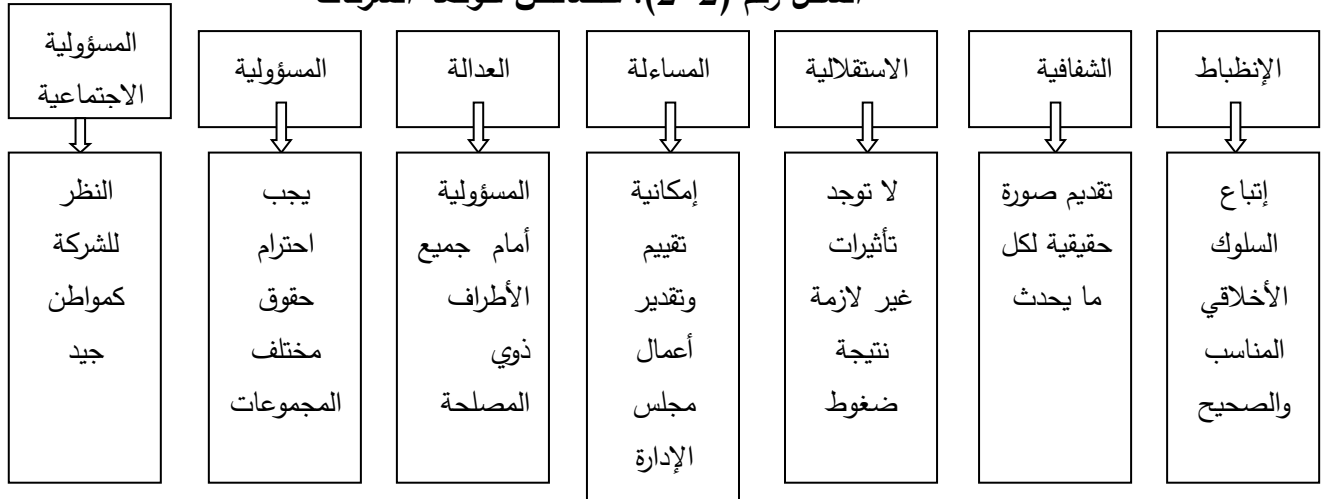
الإدارة العليا ووضع آليات تسمح بمعاينة الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة في حالة تجاوز مسؤوليتهم وسلطاتهم.

✓ **المسؤولية Responsabilité:** وتكون المسؤولية أمام جميع الأطراف من ذوي المصلحة في المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال: عدم قيام مجلس الإدارة بالإشراف بدور تنفيذي، وجود أعضاء المجلس الإدارة مستقلين ومن غير الموظفين، الاجتماعات الدولية والكاملة المجلس الإدارة، وجود لجنة مراجعة، ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله، بالإضافة لمراجعتها لتقارير المراجعين الداخليين والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية

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

✓ **المسؤولية الاجتماعية Social Responsabilité:** إي النظر للمؤسسة كمواطن صالح، ويتحقق ذلك من خلال: وجود سياسة واضحة تؤكد على التمسك بالسلوك الأخلاقي، وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة ووجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.¹

الشكل رقم (2-2): خصائص حوكمة الشركات



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

1 عطاء الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص ص 128-310.

المطلب الثالث: أهمية حوكمة الشركات وركازها

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

أولاً: أهمية حوكمة الشركات:

إن لحوكمة المؤسسات أهمية بالغة ويمكن أن تتجلى فيما يلي:¹

- ✓ ترسيخ القيم الديمقراطية والعدل والمساءلة والمسئولية والشفافية في الشركات، وتضمن نزاهة المعاملات، وبهذا تعزز سيادة القانون ضد الفساد، إذ تضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة وتمنع إساءة استخدام السلطة.
- ✓ تحديد العلاقة بين المستثمرين، ومجالس الإدارة، والمديرين وحملة الأسهم وغيرهم، وتهدف إلى زيادة قيمة استثمارات حملة الأسهم إلى أقصى درجة ممكنة على المدى الطويل، وذلك عن طريق تحسين أداء الشركات، وترشيد اتخاذ القرارات فيها.
- ✓ توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة المؤسسات ومحاسبتهم.
- ✓ محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
- ✓ تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.
- ✓ توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات على قدر المساواة بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح والعلاقات المرتبطة بمشاريع الشركة.
- ✓ توفير التمويل للمؤسسة: حيث تعتبر العلاقة بين حوكمة المؤسسات والتمويل علاقة تبادلية، بمعنى أنه إذا ما زاد التزام المؤسسات بممارسات الحوكمة الجيدة زادت فرصة المؤسسات في الحصول على التمويل والعكس صحيح، في حين أنه إذا ما وجدت مستويات متقدمة من البنية الأساسية لحوكمة المؤسسات فإن ذلك يعمل على زيادة آليات التمويل بما يدعم استقراره وتقدمه.²
- ✓ تجنب الانهيارات المالية واستقرار أسواق المال وجذب الاستثمارات الأجنبية: أدت الأزمات المالية إلى زيادة الاهتمام بحماية حقوق المستثمرين في الأسواق الانتقالية، وقد أرجع الكثير من الكتاب حدوث تلك الأزمات إلى ضعف ممارسات حوكمة المؤسسات في تلك الأسواق، كما أصبح

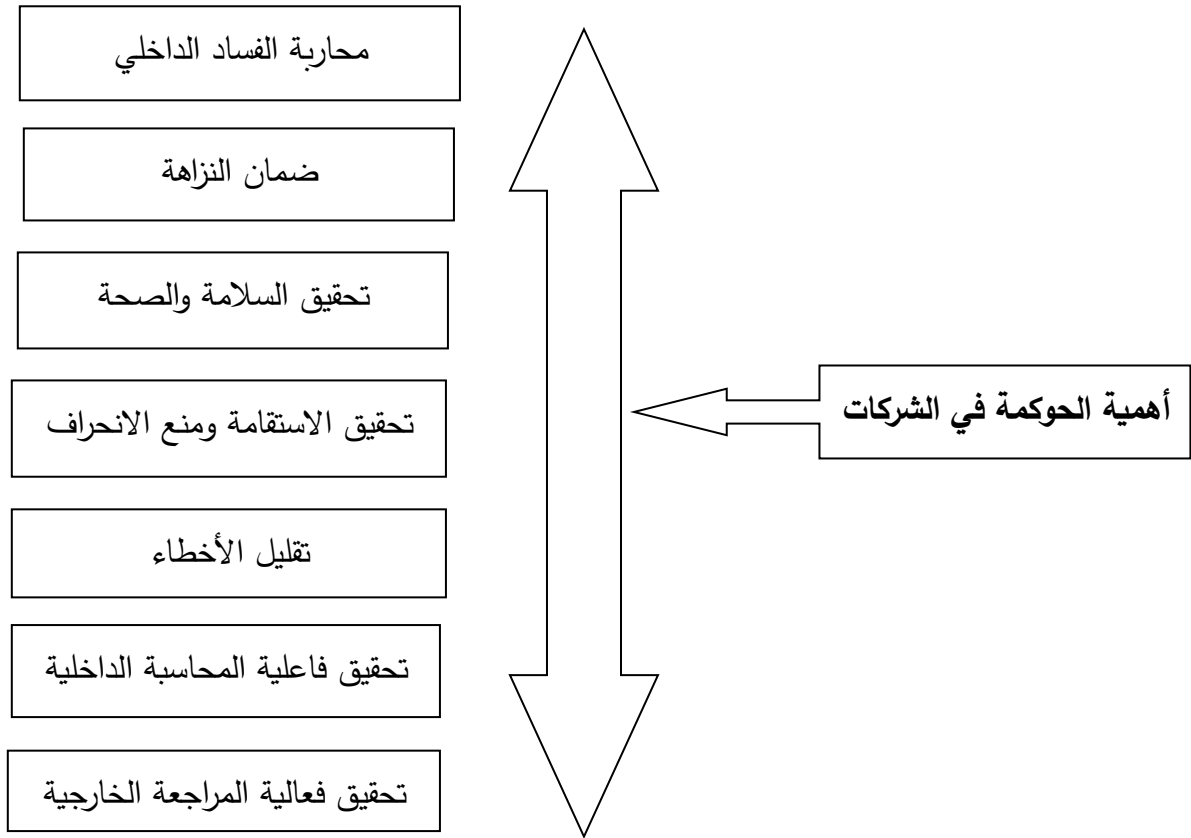
1 ياسين ضيف، سليم عمري، أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية، مداخلته الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 220.

2 أبو العطا نرمين، "حوكمة الشركات والتمويل مع التطبيق على سوق المال في مصر" دراسة غير منشورة، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2006، ص 37.

المستثمرين وخاصة المؤسسات الاستثمارية تطالب بالأدلة والبراهين على أن المؤسسات يتم إدارتها وفقا للممارسات السليمة للأعمال، وذلك قبل الالتزام بأي قدر من التمويل، فالحوكمة أصبحت أمر أساسي للمؤسسات المحلية وكفاءة الاقتصاديات لتنمو وتزدهر.¹

✓ تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات اللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك ضمان تحقيق الشركات لأهدافها، بشكل اقتصادي وقانوني سليم، خاصة ما يتصل بتنفيذ دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم والإطلاع بمسؤولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة على أداء الشركات وعلى أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين في الشركات، بما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف وهو ما يوضح أهمية الحوكمة، والتي يظهرها لنا الشكل التالي:²

الشكل رقم (2-3): شكل توضيحي لأهمية حوكمة الشركات:



المصدر: محسن أحمد الخضيرى، "حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر (القاهرة)، 2005، ص 58.

1 مصطفى قطب جاب الله نصر، "تقييم ممارسات حوكمة الشركات وأثرها على الأداء الاقتصادي، جامعة عين شمس، مصر، 2009، ص 13.
2 محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق، ص 57.

بالإضافة لما سبق يمكننا أن نوضح أهمية الحوكمة من خلال النقاط التالية:¹

- إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة.
- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضا وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس.
- إن تحسين أداء الشركات وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

للحوكمة العديد من الأهداف منها ما هو عام ويعني جميع المنظمات والشركات، ومنها ما هو خاص تضعه الشركات كل حسب حاجتها، لذلك تناول كثير من الباحثين أهداف حوكمة الشركات، وقد تناولها أحدهم وقال إنها تهدف إلى تحقيق ما يلي:²

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.
- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء المؤسسات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للشركة.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا.

1 أمينة جودي، ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 225-226.

2 ياسين ضيف، سليم عماري، مرجع سابق، ص 222.

- تعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

أولاً: ركائز حوكمة الشركات:

وتعتمد الحوكمة على ثلاثة ركائز يمكن تلخيصها كما يلي:¹

1- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال:

- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة.
- الشفافية عند تقديم المعلومات المالية.
- القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على البيئة.
- 2- الرقابة والمساءلة: ويكون ذلك من خلال:
 - تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة.
 - أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البنك المركزي في حالة البنوك.
 - أطراف رقابية مباشرة: المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدققين الداخليين والخارجيين.
 - أطراف أخرى: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقرضون.

3- إدارة المخاطر: ويكون ذلك من خلال:

- وضع نظام لإدارة المخاطر للتعرف على المخاطر التي تواجه الشركة وإدارتها.
- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة.

1 - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، المفاهيم - المبادئ - التجارب والمتطلبات، مرجع سابق، ص 49.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

تشترك أربع أطراف رئيسية في تطبيق الحوكمة السليمة للشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق قواعدها.¹

أ- **المساهمون:** هم في الحقيقة مجموعة من المستثمرين الذين قرروا استثمار أموالهم في نشاطات شركة ما، وبالتالي فإن مصلحتهم المباشرة تتمثل في الحصول على أعلى عوائد نقدية ممكنة للأسهم بالإضافة إلى إمكانية المحافظة على القيمة الحقيقية للأسهم أو مضاعفتها في السوق. وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ويمكن للمساهمين التصويت لتغيير لوائح الشركة أو رفض التغييرات حول الاندماج أو البيع، وعدا هذا لا يكون للمساهمين أي من حقوق تتمثل في اتخاذ قرارات مباشرة بالنسبة لإدارة نشاط الشركة.

ب- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح. ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.

كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، وقد بينت المبادئ العالمية للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:

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

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

ت - **الإدارة:** تعرف بعض الأدبيات الاقتصادية "الإدارة" على أنها مجموعة من الأفراد المرتبطين فيما بينهم بعلاقة وكالة محددة تتجدد سنويا من قبل المساهمين، ومجلس الإدارة بمقتضى عقد لوكالة اتخاذ ما يراه من قرارات تحقق أهداف الشركة. وهذا التعريف يطرح نقطتين:

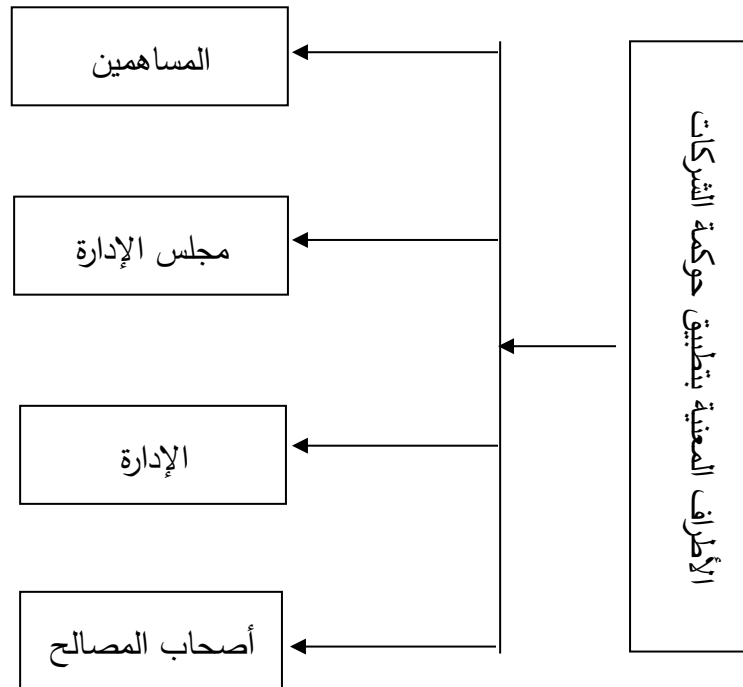
- الإدارة يتم تعيينها من قبل المساهمين

¹ محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009،

- رضا المساهم هو أساس بقاء الإدارة واستمرارها في العمل وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

ث - أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين. ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان إلا أنهم في مجموعهم يشكلون أطرافاً مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج، وبدونه لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالدائنون مثلاً هم الذين يقومون بتمويل الشركة في حين يقوم العمال والموظفين بالإنتاج.

الشكل رقم (2-4): الأطراف الفاعلة الرئيسية في تطبيق الحوكمة داخل الشركة:



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 20.

المبحث الثاني: الإطار العلمي لحوكمة الشركات

بعد ظهور حوكمة الشركات حاولت العديد من المنظمات أن تجعل لها نموذج موحد من خلال وضع العديد من المبادئ والآليات، إلا أن جميع المحاولات لم تصل لنتيجة ملموسة بسبب إختلاف وجهات النظر، وكذا الإختلاف الواضح بين البيئة التي تطبق فيها من دولة لدولة أخرى، وحتى من مؤسسة لمؤسسة أخرى، فتعددت المبادئ وتعددت المحددات والآليات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات:

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات مختلف القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، حيث صرحت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعدم وجود نموذج جيد وموحد لحوكمة الشركات، حيث أن المبادئ بطبيعتها تتطور وتتغير من خلال الإبداع والتطور في الشركات¹.

الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD):

أدت الحاجة إلى تطبيق مفهوم حوكمة الشركات إلى إيجاد مجموعة من المبادئ والقواعد التي تساعد على ذلك، ومن المؤسسات التي اهتمت بإصدار هذه المبادئ صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي قامت بإصدار مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999 وتم تعديلها سنة 2004، وكون أن هذه المبادئ تعتبر المرجع الأساسي للعديد من الممارسات المتعلقة بحوكمة الشركات سوف نقوم بعرضها في النقاط التالية حيث تتكون من ستة مبادئ أساسية هي:²

1- التحقق من وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: لكي يتم ضمان وضع إطار فعال الحوكمة

الشركات، فإن من الضروري وجود أساس قانوني و تنظيمي ومؤسسي فعلا يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ولكي يكون هناك ضمان الوجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:

1 طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم المبادئ التجارية - المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص 12.
2 بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص 10-15.

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية.
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة
- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

2- حفظ حقوق المساهمين:¹ يقوم هذا المبدأ على حماية الحقوق التي يتمتع بها المساهمون منها:

- ✓ الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة: التعديلات في النظام الأساسي، طرح أسهم، تعاملات مالية غير عادية.
- ✓ ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت.

- ✓ ينبغي السماح لأسواق الرقابة على المؤسسات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.
- ✓ يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية، التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

- ✓ يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على المؤسسات في أسواق رأس المال، وكذلك على التعديلات غير العادية مثل عمليات الإنتاج وبيع نسب كبيرة من أصول المؤسسة، بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين²: ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات

معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن

1 طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) - تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 53..

2 علاء فرحان طالب، إيمان شيجان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فقال عند انتهاك حقوقهم. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ، وهي:

- توفير حقوق التصويت المتساوية للمساهمين داخل كل فئة (حملة نفس طبقة الأسهم)، وإعطائهم الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة فئات الأسهم وعن حقوقهم في التصويت قبل شراء الأسهم، وينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من المساهمين، والتي تتأثر سلباً نتيجة للتغيير.
- أن يتم التصويت بواسطة فارزي الأصوات الأمناء أو المفوضين) أو المرشحين لهذا الغرض، بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي تكون بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تكون المصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.
- أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بالمعاملة المتساوية لكل المساهمين، وعلى الشركة أن تتجنب الصعوبات وزيادة تكاليف التصويت بدون مبرر.
- منع تداول الأسهم بالشكل الذي لا يتميز بالإفصاح والشفافية.
- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بالشركة الإفصاح لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أو بالنيابة عن طريق طرف ثالث أية مصالح مادية قد تمس بمصالح الشركة بطريقة مباشرة.

4- ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح:¹ في حوكمة الشركات يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل الدائنون والموردين والعملاء والعاملين بالشركة وكافة الجهات الحكومية، وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحققهم في إخطار مجلس الإدارة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أن يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة. وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الالتزام بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:

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

1 بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة المفهوم والأهمية، مرجع سابق، ص 10-15.

- ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- ينبغي السماح لأصحاب المصالح بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء للإعصار وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

5- الإفصاح والشفافية:¹

- ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة، ومن بينها الموقف المالي، الأداء والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة.
- أ. يجب أن يشمل الإفصاح، ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية:
- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
 - أهداف المؤسسة.
 - حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.
 - أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
 - عوامل المخاطرة المنظورة.
 - المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.
 - هياكل وسياسات حوكمة المؤسسات.
- ب. ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية. كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة
- ت. يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد تقديم القوائم المالية.

1 جون سوليفان وآخرون، ترجمة سمير كريم، "حوكمة المؤسسات في القرن الحادي والعشرين"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، ط 03، 2009، ص 150.

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

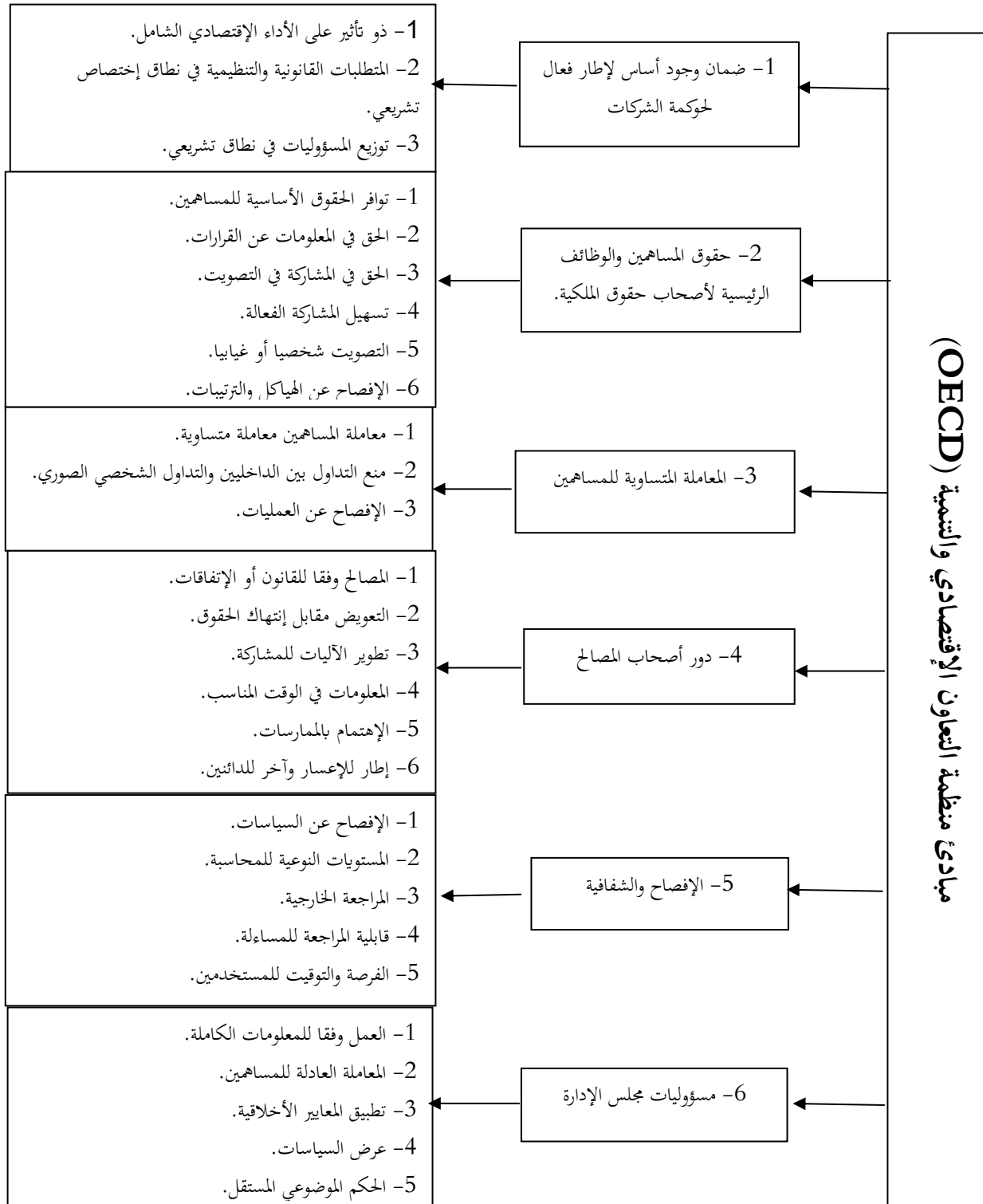
6- مسؤوليات مجلس الإدارة:¹

- يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساهمة من قبل المؤسسة والمساهمين.
- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة. كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.
- يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها:
 - ✓ مراجعة وتوجيه استراتيجية المؤسسة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية، وخطط النشاط. وأن يضع أهداف الأداء، وأن يتابع التنفيذ وأداء المؤسسة. كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ وبيع الأصول.
 - ✓ اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم، وأيضاً - إذا اقتضى الأمر - إحلالهم ومتابعة خطط التعاقب الوظيفي.
 - ✓ مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء الإدارة.
 - ✓ متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، والمساهمين. ومن بين تلك الصور إساءة استخدام أصول المؤسسة وإجراء تعاملات الأطراف ذوي الصلة.

1 طارق عبد العال حماد، "حوكمة المؤسسات (المفاهيم المبادئ التجارب) - تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سابق، ص 44 - 46.

- ✓ ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية، والالتزام بأحكام القوانين.
 - ✓ متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة.
 - ✓ الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.
 - يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون المؤسسة، وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية. حيث:
 - ✓ يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال عندما تكون هناك إمكانية التعارض المصالح.
 - ✓ كي يتحقق الاضطلاع بتلك المسؤوليات يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.
- ويمكن تلخيص مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 44.

الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

لجنة بازل والتي هي عبارة عن لجنة من هيئات الرقابة المصرفية نشأت سنة 1974 من قبل محافظي البنوك المركزية لمجموعة العشر دول الصناعية، وتعمل على وضع حد أدنى لكفاية رأس مال البنوك، بالإضافة إلى تحقيق منافسة عادلة بينها. وضعت في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية وأهم هذه التعليمات هي:¹

- أ. وضع موثيق شرف بين الشركات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة بين هذه الشركات.
- ب. وضع إستراتيجية للشركة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها.
- ت. تحديد وتوزيع المسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار بين أفراد المجلس.
- ث. إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة.
- ج. إيجاد صيغ وآليات تبيين نوع وشكل التعاون بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات.
- ح. إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين والإدارة العليا).
- خ. تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين والموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية.
- د. ضمان توفير وتدفق المعلومات المناسبة.

الفرع الثالث: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

نشأت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي سنة 1956، وتعمل على دفع عجلة التنمية الاقتصادية وتشجيع النمو في الدول النامية. وضعت في سنة 2003 توجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في الشركات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:²

- أ. الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- ب. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد.
- ت. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- ث. القيادة الجيدة.

1 مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العربي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي كلية الاقتصاد، دمشق، أيام 15-16 تشرين الأول، 2008، ص 6.

2 فؤاد شاكر، الحكم الراشد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان: الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، القاهرة، 2005، ص 4.

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات ومقوماتها

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات:

تتمثل في محددات داخلية كالقواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة، وأخرى خارجية تتمثل في مجموعة من العوامل التي تمثل البيئة الخارجية التي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية.

1-المحددات الداخلية:¹

تتمثل في الأسس والقواعد التي توضح طرق اتخاذ القرارات داخل الشركة وكيفية توزيع المهام والصلاحيات في الشركة وهذه الجهات ممثلة في مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكذلك الجمعية العامة للمساهمين، حيث يتم الفصل في مهام وصلاحيات كل طرف لكي لا تتعارض وتتداخل المصالح بين هؤلاء الأطراف ومن بين هذه المحددات ما يلي:

1-1- العقد التأسيسي ونظام تكوين الشركة:

النظام الأساسي هو الوثيقة الأساسية التي تعرف بالشركة وتصف طريقة تكوينها وتحدد اهدافها وتفصل هيكلها الإداري وتحوي القواعد الأساسية التي تحكمها، ويقنن علاقة الأعضاء بعضهم البعض، الأعضاء بالشركة، والشركة بغيرها من الشركات الأخرى، كما تضع فيه الشركة القواعد الهامة التي يرجو لها أن تتسم بالثبات في وثيقة النظام الأساسي، أما غيرها من قواعد وإجراءات وأوامر فيضعها في لوائحها.

1-2- الهيكل التنظيمي للشركة:

يعد الهيكل التنظيمي شكل يوضح كافة المصالح والمديرية للشركة والعلاقات التي تربط بين تلك المصالح والمديرية بعضها البعض وخطوط السلطة والمسؤولية التي تربط بين أجزاء الشركة، والمحدد للمستويات التي تتدرج عليها وللاتصالات التي ينبغي أن تتفاعل عن طريقها وللأنشطة التي تنهض بها والمسؤوليات والصلاحيات التي تعطى لها.

1-3- المراقبة الداخلية على أركان نظم المعلومات المحاسبية:

وتتضمن الرقابة على مدخلات النظام والرقابة على البيانات وعلى مخرجات النظام وهذا هدف تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي وتوجيهه إلى المسار الصحيح للوصول إلى الأهداف الرئيسية التي من أجلها تم تجسيد هذا النوع من الأنظمة.

1 بن عيشي بشير، يزيد نقرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الجزائر 2017، ص 71-76

2- المحددات الخارجية¹

تتجسد في مجموعة من العوامل التي تمثل البيئة الخارجية والتي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

2 - 1 - قطاع مصرفي منظم: خاصة وأن القطاع المصرفي يعتبر الحجر الأساس في جميع عمليات الشركات وهو الذي يلبي لتلك الشركات كافة أنواع السيولة.

2 - 2 - وجود أسواق تنافسية: التنافسية تعتبر أساس النمو لأنها هي من تفرض منطقتها على الشركات وجعلها تعمل على تحقيق الإنتاجية بكفاءة عالية لتضمن حصتها في السوق، وهنا يترتب على الحكومات أن تعمل على خلق القوانين واللوائح الهادفة إلى إنشاء بيئة اقتصادية تتسم بالوضوح والتنافسية.

2 - 3 - نظم ضريبية واضحة وشفافة: أكثر مشكل تواجهه الشركات هو عدم شفافية التقارير المالية والتعمد في إخفاء العديد من بنودها أو التلاعب بها والسبب الرئيسي هو التهرب الضريبي، ولذلك يجب إصلاح النظم الجبائية حتى تتميز بالوضوح والصرامة، والعمل على تقديم التسهيلات الضرورية للحد من التهرب والغش الضريبي.

2 - 4 - نظام قضائي: النظام القضائي الذي يعمل على المساواة والعدل، ويرتكز على الشفافية والإستقلالية يؤثر بشكل كبير في أداء المؤسسات خاصة في شقه المتعلق بالقوانين التجارية، وهذا ما ينعكس بالإيجاب على التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات.

2 - 5 - جهاز إعلامي: ليس من قبيل الصدفة أن يطلق على الصحافة مصطلح السلطة الرابعة، فالجهاز الإعلامي القوي والمستقل والذي يعمل بكل شفافية، له دور كبير في التأثير على أصحاب الشركات وكذا أصحاب المصالح، فهذا الجهاز يعمل على المراقبة وكذا توفير المعلومات والحد من التلاعبات.

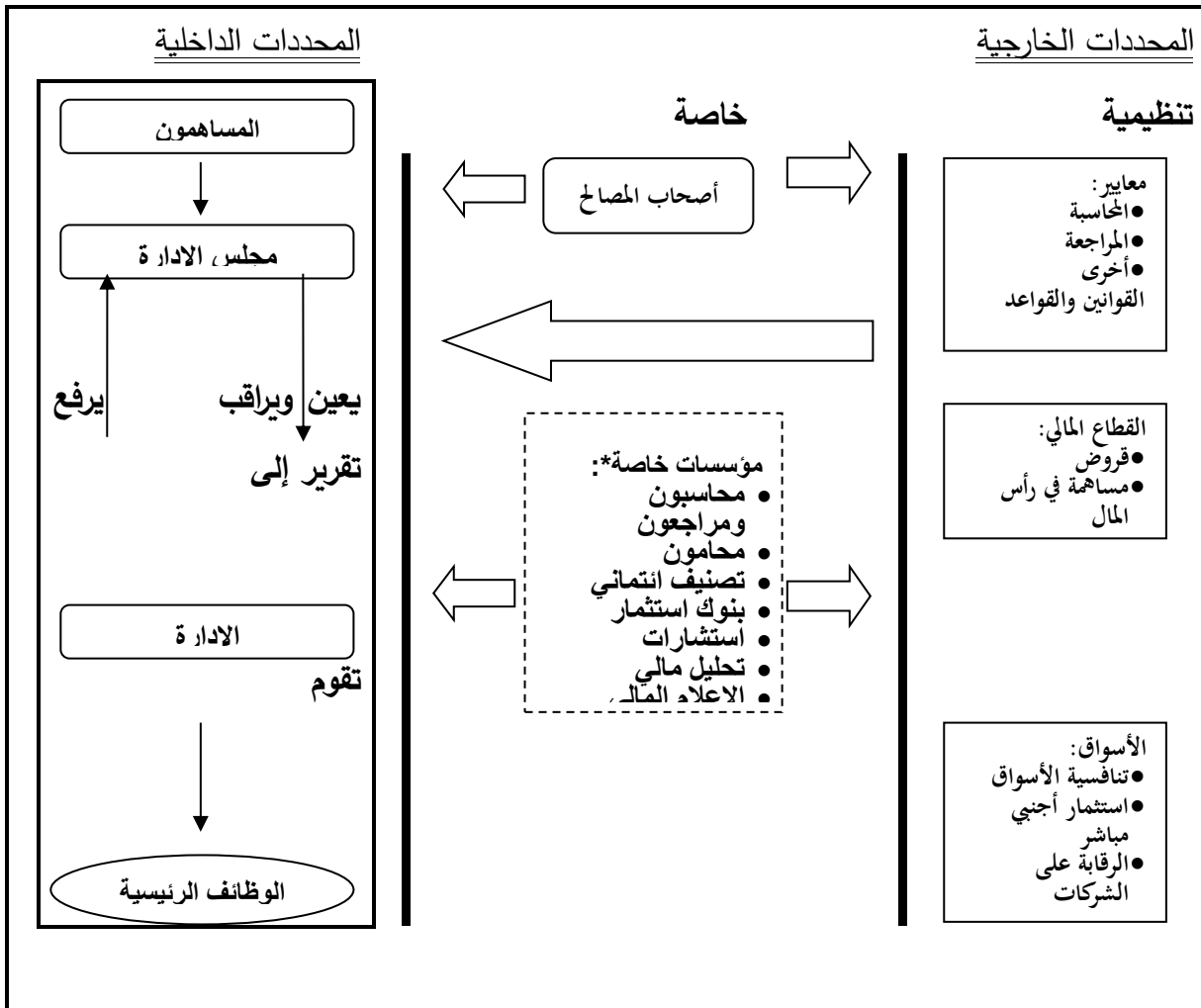
2 - 6 - تشريعات تضمن حقوق الملكية: تعتبر تشريعات حقوق الملكية من التشريعات الأساسية والأكثر أهمية في نظام حوكمة الشركات على اعتبار أن هذا النظام هو الذي ينشئ ويحمي حقوق الملكية الخاصة من خلال لوائحه ومعايير تحدد كيفية تبادل هذه الحقوق بأمان.

1 عيادي عبد القادر، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية- مع الإشارة لتجربة الجزائر-، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 08- ماي 2013، ص 157-158.

2 - 7 - قانون العقود: العمل على وضع قوانين خاصة بإبرام العقود يسمح بتنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب المصالح، وهو ما يحقق مطلباً من متطلبات تفعيل حوكمة الشركات. على اعتبار أن الحوكمة تبحث أساساً في تنظيم العلاقة بين تلك الأطراف.

2 - 8 - إستراتيجيات مناهضة للفساد: ويكون عن طريق تحديد النصوص القانونية والتنظيمية والتنسيق فيما بينها وتنفيذ مبادئ الشفافية الدولية، ويتطلب ذلك أن يتضمن الإطار القانوني للدولة. حماية للنشاط الاقتصادي بما يضمن الجدية في ضرب مظاهر الفساد والاستغلال

شكل رقم (2-6): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



* المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة إلى نمط تطبيقها في مصر. بنك الاستثمار القومي.

مصر. يونيو 2007 ص 05

الفرع الثاني: مقومات حوكمة الشركات:

تكمن مقومات حوكمة الشركات فيما:¹

1. **الإطار القانوني:** هو المسؤول عن تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانته الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحكومة، الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق اجراءات الحوكمة.

2. **الإطار المؤسسي:** وهو الاطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

3. **الإطار التنظيمي:** يتضمن عنصرين وهما النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحة عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات

هناك عدة نماذج لحوكمة المؤسسات تختلف باختلاف النظم المتبعة، فقد أشار Tricker إلى أنه حتي يمكن إجراء مقارنة لنموذج للحوكمة مطبق في دولة ما، فإنه ينبغي النظر إليه كمجموعة من النظم على كافة المستويات المختلفة لهذه الدولة والتي تتضمن الإطار القانوني والتنظيمي وتعليمات أسواق المال وحقوق المساهمين ومعايير المراجعة والمحاسبة المطبقة، وآليات العمل الذاتية الموضوعة من قبل المؤسسات ومجالس الإدارة مع الأخذ بعين الاعتبار جوانب التوقيت وكذا البيئة المحيطة عند تفسير النتائج أو التعريفات المتعلقة بمفهوم الحوكمة.²

وينبغي عند دراسة مفهوم الحوكمة لدى دولة معينة، أن يتم التعرض للبيئة التي يتم التطبيق فيها ولهذا فقد حدد Parrat Frédéric عدة نماذج للحوكمة، أهمها النماذج الموجهة للسوق والنماذج الموجهة للبنك وكذا

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، عمان، 2007، ص - ص 34 - 35.
² علي أحمد زين، "إطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر"، رسالة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2007، ص 53

النموذج المغلق والنموذج المفتوح وأخيرا النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الألماني الياباني.¹

ويمكن تلخيص أهم النماذج الموجودة علي النحو التالي:

الفرع الأول: النموذج الأنجلوساكسوني:

تعتبر كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية منشأ هذا النموذج ويسود أيضا كل من

كندا وأستراليا ومعظم دول رابطة الكمنويلث (Commonwealth) تتميز هذه البلدان وتشارك في

تشجيعها والترويج لقيام الأسواق المالية ووضع القيود القانونية على مؤسسات الوساطة المالية البنكية

والحد من مشاركتها رأسمال الشركات.²

ويسمى أيضا نموذج الحوكمة الموجه بالأسواق، نموذج المساهم، النموذج المشتت الملكية، والذي يتميز

بهيمنة السوق المالي في جذب رؤوس الأموال وتعيين المسيرين، حيث تحتل كفاءة هذه الأسواق محورا هاما

في هذا النموذج وبالتالي فالمسيرين يخشون من الإشارات السعريّة التي تبعثها.

ويتميز هذا النموذج بالميزات التالية:³

✓ رأس المال وحقوق التصويت مشتتة بين عدد كبير من المساهمين.

✓ غياب المساهمات المتقاطعة.

✓ سواق مالية جد متطورة وبها سيولة كبيرة.

✓ اعتماد الشركات على السوق في تدبير احتياجاتها التمويلية.

✓ مكافأة الإدارة ترتبط بالأداء ومقدار النجاح المحقق.

✓ الهدف من النموذج هو الرفع من قيمة السهم.

✓ وجود عدد كبير من الشركات المدربة في البورصة (السوق المالي).

✓ وجود مخاطر تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين

✓ التشديد على شفافية المعلومات التي يتم نشرها في القوائم المالية للمؤسسات.

✓ مجلس إدارة أحادي أي أين تكون الوظائف الإدارية ووظائف الرقابة غير منفصلة.

فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيلة لحملة الأسهم ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم لذا

فإن مقياس نجاح الشركات في هذا النموذج هو مقدار الأرباح والعائد المحقق على الأموال المستثمرة.⁴

1 Parrat FREDERIC, "Le Gouvernement d'entreprise", (Paris: Ed Maxima, 1999), P 215.

2 عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات- الآليات ونظام التشغيل-، مجلة العلوم الإدارية والمالية جامعة فرحات عباس، الجزائر، المجلد 20، العدد 20، 2018، ص 82.

3 بلهادي عبد القادر، أثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2019/2018، ص 60.

4 مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، 2005، ص 14.

كما أن الميزة الجد مهمة في هذا النموذج أن الأطراف الفاعلة هم من يمتلكون قوة القرار ولهم الاستقلالية التامة في ذلك ونظام الحوكمة في هذا النموذج يعرف ثلاث مشاكل:

- ✓ المخاطرة: المنافسة الشديدة تدفع كل مسير نحو المخاطرة ومحاولة الحصول على قروض بنكية.
- ✓ السوق المراقب: الدولة المعدلة تلعب دورها كما ينبغي في السوق للمحافظة النظام السوقي.
- ✓ صرامة القوانين: تطبيق القوانين على كل من يتجاوز حدودها.

الفرع الثاني: النموذج الياباني:

يتميز هذا النظام بشبكة مساهمات متقاطعة ذات بعد شراكة مابين المؤسسات معرفة باسم Kirtsu كل مؤسسة من المجموعة لها حصة مساهمة في المؤسسة تنتمي إلى المجموعة. هذه الإستراتيجية وليدة فكر المسيرين اليابانيين بعد الأزمة التي عرفتتها اليابان بعد الحرب العالمية الثانية، هذا النموذج يحفز على:

- ✓ القضاء على المراقبة العقيمة.
- ✓ التسيير المفيد لأن هناك عدة أطراف مقرر.
- ✓ تطوير كل طرف منتمي إلى الشبكة.
- ✓ تحقيق أهداف المؤسسات المنتمية إلى الشبكة.

الفرع الثالث: النموذج الألماني:

النظام الألماني يركز على محكمة ومجلس مراقبة مكان مجلس إدارة، وفي هذا النموذج البنك هو المركز وله السلطة على مراقبة المؤسسات عكس النظام الأنجلوساكسوني، وأبعد من ذلك فالبنوك توجه سلوك المسيرين في الكثير من الأحيان فالمسير له قيد اتجاه البنوك العامة مع مؤسسته،

الفرع الرابع: النموذج الهجين (الوسيط):

موجود بين النموذج الموجه بالأسواق و النموذج الموجه بالشبكات وهو مطبق في معظم الدول الأوروبية مثل فرنسا وإيطاليا، يجمع هذا النموذج بين خصائص النموذجين السابقين.¹ ومن مميزاته:

- ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء محدود الاستخدام.
- آلية السوق للرقابة على المؤسسات آلية غير نشطة.
- هيكل الملكية بين المشتت و المركز.
- عدم وجود قيود قانونية لمساهمات البنوك في رأس المال المؤسسات.

1 بهاء الدين سمير علام، "أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية"، مركز المديرين المصري، القاهرة، 2009، ص 16.

• تأمين نسبة 39 بالمائة من التمويلات بواسطة السوق المالي.

• مساهمات متبادلة بين المؤسسات.

• أهم الأطراف الفاعلة في مجلس الإدارة هي المساهمون و العمال

الجدول رقم (2-1): مقارنة بين خصائص أهم النموذجين المنتشرين في مجال الحوكمة

النموذج الأول	النموذج الثاني	
• النموذج السوقي • النموذج المنتشر • الأنجلو-أمريكاني • نموذج المساهمين • نظام الخارجين	• النموذج الرقابي • النموذج المحدد • الأوربي-الياباني • نموذج أصحاب المصالح • نظام الداخلين	*المسميات المختلفة المتعارف عليها
• مساهمون منتشرون • مستثمرون رئيسيين • إنخفاض تملك عدد قليل من المساهمين لنسبة كبيرة من الأسهم في المنظمات التي يساهمون فيها	• مساهمون معدودون لهم سلطة قوية وكبيرة، مما يؤدي في بعض الأحيان إلى وجود صراع على الأهداف. • الإعتماد على التمويل العائلي، البنوك، الحكومة. • يوجد تركيز في نسبة كبيرة من الأسهم في يد عدد قليل من المساهمين مثل البنوك وشركات التأمين	* شكل المساهمين
• سوق رأس مال نشط وذو سيولة عالية	• سوق رأس المال في مرحلة التطوير وفي الوقت الحالي محدودة	* سيولة سوق رأس المال
• مجلس إدارة ذو إتجاه واحد • أغلبية الاعضاء غير التنفيذيين من الخارج	• مجلس الإدارة ذو إتجاهين، أعضاء مجلس الإدارة من الداخل ذو علاقة بالمساهمين	* شكل مجل الإدارة
• حوفز مرتبطة بالأداء	• الحوافز يتم تنظيمها من خلال المساهمين الرئيسيين، وتوجد علاقة قوية بين الإدارة ومساهميها	* الحوافز

● البنوك تلعب دورا حيويا من خلال تدخلها في الشؤون الداخلية للشركة التي تقوم بتمويلها	● طبقا لألية السوق، فالأسعار تعكس بصورة سريعة لقرارات الإدارة، مما يعني وجود حوافز قوية للإدارة لزيادة قيمة المساهمين	
● من مميزاتها أنها تحد من قدرة التأثيرات الخارجية لأسواق رأس المال الغير متوقعة، مما ينتج عنها وجود درجة من الإستقرار والإستقلالية لإدارة المنشأة، وهذا يسهل الحفاظ على العلاقات الطويلة المدى مع العمالة والموردين والعملاء.	● نظرا لإعتماد حوافز الإدارة على أسعار السوق كمقياس لتقييم الأداء، فهذا سيدفعها إلى إتخاذ قرارات قصيرة الأجل لزيادة سعر السهم دون النظر إلى التأثير البعيد المدى وهو ما يسمى تمهيد الدخل.	
	● الإدارة لها سلطة قوية مما يعطيها الحرية في إتخاذ القرارات التي تكون في بعض الأحيان لصالحها مما يدفعها أيضا إلى زيادة الإستثمار	
● إفصاح محدود	● إفصاح عال	* الإفصاح والتقارير
* عدم كفاية حقوق الأقلية	* المعاملة العادلة لجميع المساهمين.	* حقوق الأقلية
● في الحدود المعقولة من قبل المساهمين، والتدخل في الوقت المناسب لتصحيح أية إنحرافات	● طرق رقابية متعددة ناتجة عن الدخول والخروج للمساهمين الجدد في الأسواق المفتوحة، وهذا سيقود إلى الإزدواجية في المراقبة، ومن جهة أخرى تمثل تكلفة الرقابة إرتفاعا بالنسبة للمساهم، لذلك يواجه المساهم الذي لا يملك	* تكاليف الرقابة

	الأصوات الكافية صعوبة في المشاركة في إتخاذ القرارات الهامة	
● مفهوم المنظمة كمجتمع. ● نظام يبحث عن الأرباح لكافة الاتجاهات. ● كما أن للمنشأة فإن لها هدف إجتماعي. ● مصدر التمويل أساسي من الإقتراض. ● القيم الثقافية موجهة للمجتمع	● مفهوم المنشأة أنها مملوكة ومسيطر عليها من خلال المساهمين ● نظام يبحث عن الأرباح في إتجاه المساهمين ● مصدر التمويل الأساسي من زيادة حقوق الملكية ● القيم الثابتة موجه للفرد	* فلسفة النموذج وثقافته
القانون الروماني	القانون العام	* البيئة القانونية
ألمانيا، فرنسا، بلجيكا، النمسا	أمريكا، إنجلترا، أستراليا	* أمثلة للدول التي تطبق النموذج

المصدر: علي أحمد زين، "إطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر"،

رسالة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2007، ص 57

المبحث الثالث: تجارب دولية في حوكمة الشركات

النجاح الذي حققته حوكمة الشركات والمرونة التي تتميز بها جعلت العديد من الدول تعتمد عليها وتتبنها كحل من أجل القضاء على تعارض المصالح داخل المؤسسات، وكذا الوصول بالمخرجات المحاسبية إلى أقصى قدر ممكن من الشفافية والمصادقية، وتحقيق الأهداف المحققة بأقل جهد.

المطلب الأول: تجارب بعض الدول المتقدمة في حوكمة الشركات

الفرع الأول: تجربة المملكة المتحدة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

تعتبر المملكة المتحدة من أول الدول الرائدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات، نتيجة تعثر العديد من شركاتها في عقد الثمانينات بسبب المشاكل المترتبة عن إخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين، وبالتالي سوء في تطبيقات حوكمة الشركات، مما دفع المملكة المتحدة لقيادة حملة إصلاحية في هذا المجال، كما أن المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي أصدرت تشريع يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات الرشيدة لإدارة الشركات.¹

1 صلاح حسن، تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص 183

وقد أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها. وكانت هذه البداية لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد أسفر عن هذا صدور تقرير "كادبيري" (Cadbury Report) والذي يعتبر حتى الآن من أهم 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.¹

ومن أهم التوجيهات:²

- ✓ ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعالة على كل نواحي الشركة وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية.
- ✓ يجب أن يضمن مجلس الإدارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين.
- ✓ ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التقارير المالية.
- ✓ يجب الإفصاح من ناحية المديرين في تقريرهم عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة.
- ✓ يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء تنفيذيين بشكل يجعل هناك توازن في المسؤوليات.
- ✓ يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة وألا يكون الأعضاء للجنة أي أعمال أو إرتباطات أخرى تؤثر جوهريا على طبيعة عملهم الرقابي.
- ✓ يجب الإفصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه الأعضاء من مكافآت، وكذلك رئيس مجلس الإدارة.
- وفي أكتوبر 1993 ظهر "تقرير روتمان" Rutteran Report الذي أوصى أن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقريرها عرضا عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة للمحافظة على أصولها، وتلى هذا التقرير سنة 1995 تقرير آخر عرف با "تقرير جرينبيري" Greenbury Report، والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء

1 محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 47.

2 بن عواق شرف الدين أمين، تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 3، سكيكدة، الجزائر، جوان 2015، ص 148-149.

لجنة المكافآت، وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد حجم المكافآت على أن تتناسب قيمتها مع الأداء الخاص بالأعضاء، وفي سنة 1998 ظهر ما يعرف بـ "الكود الموحد" Combined Code، والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبحت هذه الوثيقة من ضمن متطلبات القيد في بورصة لندن الأوراق المالية، هذا وقد تم تعديل هذه الوثيقة سنة 2003 لتضم أفضل الممارسات لحوكمة الشركات، في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة سنة 2002.¹

الفرع الثاني: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ظهرت أول بوادر محاولة تبني مبادئ حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن العشرين على إثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض الشركات، وبرز الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بصورة واضحة عندما قام صندوق المعاشات العامة Cal PERS بتعريف حوكمة الشركات والقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.²

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في اعداد القوائم المالية (COS0) بإصدار تقريرها المسمى Treadway commissio 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 ادارات الشركات.

وفي سنة 1999 أصدر كل New York Stock Exchange (NYSE) و National Securities Dealers Association of (NASD) تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات 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 لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.³

في 31 جويلية لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون يسمى "قانون ساربنز - أكسلي" نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس). وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين

¹ كمال بوعظم، زايدي عبد السلام: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول: الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، 18 و19 نوفمبر 2009، ص 51

² محمد مصطفى سليمان: دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 95

³ محمد مصطفى سليمان: دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص 95

القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما أنه يقضي بوجود انشاء لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقريراً يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية، كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني للشركة تقريراً يسمى بتقرير فحص تأكيدات يتم استخدامه لإيضاح رأي المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المتقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة. كما يطلب القانون من هيئة سوق المال الأمريكية أن تطالب الشركات المساهمة الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد تبنت قواعد السلوك المهني وآداب مزاوله عمل المدراء التنفيذيين في الشركة والإفصاح عن القواعد التي تتبناها الشركة.¹

يتضمن قانون اوكللي جملة من الأهداف الداعية الى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الاتي:²

- ✓ الشفافية في تقديم المعلومات المالية، حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والاولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل الى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات او بيانات غير صحيحة، وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم اي بيانات او معلومات او مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة.
- ✓ التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها.
- ✓ دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات الطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج اعمالها.

- ✓ الاشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة.
- ✓ دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والأخذ بالآراء الواردة فيها.
- ✓ التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.

1 علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي: دور قانون (ساربينز-أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011، ص 8-9.

2 علي حسين الدوغجي، مرجع سابق، ص 17-18.

✓ اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض اجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

الفرع الثالث: تجربة فرنسا:

نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من التقارير المنشورة خلال الفترة 1995-2003 واستمدت هذه التقارير نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية، مثل قانون كادبوري cadbury سنة 1992، وقانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999، حيث اعتبرت تقاريرها إرشادية وليست إلزامية، ويمكن تلخيص أهم تلك التقارير فيما يلي¹:

1- تقرير فينو الأول Viénot سنة 1991: بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصور هذا التقرير تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFPE والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال للفرنسيين ONPE، ويسمى بـ "مجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة"²، وقد قسم هذا التقرير الى ثلاثة أقسام³:

1.1. القسم الأول: مهام وتعيين مجلس الإدارة:

- تتمثل أهم النصوص التنظيمية لهذا القسم في:
- لم يتطرق التقرير الى وجود مشاكل تنظيمية تتطلب إدراج بنود تشريعية او قانونية في ما يخص العلاقة بين مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
- من حيث العلاقة بين مجلس الإدارة والسوق المالي نص التقرير على ضرورة تحقيق الشفافية في السوق المالي وهذا مايجب على مجلس الإدارة ان يفصح عن رأيه حول الشروط والعمليات الخاصة بأسهم الشركة.
- أوصى التقرير بضرورة الفصل بين وظيفة الإدارة العامة ورئيس مجلس الإدارة.

2.1. القسم الثاني: مكونات مجلس الإدارة:

- من ضمن النصوص التي تضمنها مايلي:
- يجب ان يتضمن مجلس الإدارة للشركات المدرجة في البورصة على الأقل مديريتين مستقلتين، في

¹ باديس بوغرة، سمية بن عمورة، تجارب دولية في حوكمة الشركات، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 140.

² باديس بوغرة، سمية بن عمورة، مرجع سابق، ص 140.

³ أمين مخفي، أمانة فداوي، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة أيام 25-26 نوفمبر 2013، ص ص 210-212.

حين ان لجنة التعيينات تتكون من 3 إلى 5 أعضاء، وتضم الرئيس وعلى الأقل إداري مستقل، في حين ان لجنة المكافآت فيرى التقرير ان تضم على الأقل 3 إداريين ومن ضمنهم إداري واحد على الأقل مستقل.

- يتكفل المديرون التنفيذيون برعاية حقوق الأقلية من المساهمين أي ليس من الضروري أن يمثل هذه الفئات في مجلس الإدارة.

- عملية اختيار المديرين ضرورة ان يكون في كل مجلس لجنة ترشيحات خاصة ومسؤولة عن اختيار المديرين والموظفين وعملية استبدالهم، وعلى ان تحتوي هذه اللجنة من ثلاثة الى خمس أعضاء مع رئيس اللجنة كما يتواجد بها على الأقل مدير واحد ومستقل.

3.1. القسم الثالث: وظائف مجلس الإدارة:

- لم يلزم التقرير بعدد معين لاجتماعات مجلس الإدارة ولكن أوصى بوجود وجود تقرير رسمي مكتوب نهاية كل اجتماع.

- في حالة عدم وصول المعلومات الضرورية لأحد المدراء من حق هذا الأخير مطالبة المجلس بتزويده بتلك المعلومات وهذا دعماً للشفافية.

- من بين نصائح هذا التقرير هو إنشاء لجنة للعيينات، ولجنة للمكافآت، ولجنة الحسابات او المراجعة مع تأكيده على الدور الذي تلعبه هذه اللجان في ضمان سيرورة نشاط المجلس.

- في حالة وجود تضارب في المصالح من حق أي مدير إخطار ذلك.

2- تقرير ماريني Marini: ويتمحور حول إمكانية الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ووضع حدود لفرص تجديد الوكالة لدى المديرين، وإعطاء أهمية أكبر للدور الذي تلعبه لجان مجلس الإدارة.

3- تقرير فينو الثاني Viénot II سنة 1999: بإشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFPE وحركة المؤسسات الفرنسية MEDF ومن أهم أفكاره التي تضمنتها أقسامه ما يلي:

القسم الأول: الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام: ويتضمن الإفصاح عن المكافآت المديرين بالشركات المدرجة، الإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم فيها.

القسم الثاني: ويتمحور حول المديرين ونشاطات مجلس الإدارة، ونشاطات لجان المجلس، والإفصاح عن المعلومات المالية، كما يتناول توصيات واقتراحات على الجمعية العامة للمساهمين حول إمكانية زيادة رأس المال في فترة الاكتتاب العام، بالإضافة إلى التزام الشركات بتوصيات تقارير فينو الأول والثاني.

4- تقرير بوتون Bouton سنة 2002:

وجاء بعد سلسلة الانهيارات الكبرى للشركات الأمريكية ويضم ثلاثة أقسام، تضمن معايير تحسين ممارسات الحوكمة فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين، واستقلالية محافظي الحسابات، وضرورة تضمن التقارير السنوية كل الإجراءات الداخلية المتعلقة بتحديد والرقابة على الالتزامات خارج الميزانية وكل ما يتعلق بالإفصاح عن المعلومة المالية¹.

ويمكن تلخيص أهم توصيات التقرير في النقاط التالية:

✓ تحسين أداء إدارة الشركات وخاصة أداء لجنة المراجعة.

✓ ملائمة المعايير والممارسات المحاسبية.

✓ جودة المعلومات المالية والاتصال المالي.

✓ فعالية الرقابة الداخلية والخارجية (المراجعة الداخلية والخارجية).

✓ علاقات الشركة مع مختلف فئات المساهمين.

✓ دور واستقلالية مختلف الأطراف الفاعلة في سوق العمل (البنوك، المحللون الماليون)

5- تقرير الأمن المالي سنة 2003: بعد سلسلة الانهيارات المالية في كبرى الشركات الأمريكية والأوروبية، ظهرت أزمة عدم الثقة في جودة المعلومة المحاسبية والمالية الموجهة لخدمة المستثمرين، وتتمحور أهم نصوصه حول كيفية إعداد تقارير الرقابة الداخلية ومتضمناتها واهتمامها بالمعلومة المالية والشفافية والإفصاح عنها لتقادي التلاعب المحاسبي.

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول العربية في تطبيق حوكمة الشركات

الفرع الأول: حوكمة الشركات في مصر

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك، حيث وجدت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينيات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات، حيث أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز البحثية وشركات

¹ باديس بوغرة، سمية بن عمورة، مرجع سابق، ص 140

المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر وكان من أهم نتائج التقييم:¹

أ- أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ، حيث تنص مبادئ حوكمة الشركات وبورصات الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء. فمن أهم قوانين الداعمة لتطبيق مبادئ الحوكمة نذكر قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 وقانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992 وقانون الاستثمار رقم 08 لسنة 1997، وقانون التسوية والإبداع والحفظ المركزي رقم 93 لسنة 2000.

ب- لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في حوكمة الشركات في السوق المصرية بشكل عملي، وقد يرجع هذا إلى ضعف وعي المساهمين أو إدارة الشركات بتلك المعايير ومن ثم لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 07 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ. وهناك اثنان منها لا تطبق نهائيا في السوق المصرية.

وعلى مدى الأعوام الماضية بادرت مصر بتأكيد تطبيق القواعد الدولية لحوكمة الشركات في القطاعين الخاص والعام، فقد صدر في أكتوبر 2005 دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، حيث تتناول هذه المجموعة من القواعد مبادئ حوكمة شركات المساهمة في مصر كما صدر في جوان 2006 دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية، وصدر في نوفمبر 2006 مشروع القواعد المقترحة لحوكمة الشركات المعتمدة ببورستي القاهرة والإسكندرية.

وكما تفيد بعض المؤشرات بأن تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في الفترة من عام 2000 إلى بداية 2007، حيث ارتفع تقييم مصر في الالتزام بمبادئ الحوكمة إلى 80% في مارس 2003 مقارنة بنحو 62% في عام 2001، مما ترتب عليه تحسن في التقييم الإجمالي لمستوى هذه القواعد حيث ارتفع عدد المعايير التي تتسق تماما أو بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية من 40 معيارا في تقييم سبتمبر 2001 إلى 45 معيارا في تقييم مارس 2003.²

1 بن عواق شرف الدين أمين، مرجع سابق، ص 150-151.

2 بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سابق، ص 106.

الفرع الثاني: حوكمة الشركات في الأردن

لقد تزايد الاهتمام بقواعد وتطبيقات حوكمة الشركات مؤخراً في الأردن، وفي سياق هذا الاهتمام وبمبادرة من البنك الدولي فقد تم تشكيل فريق وطني من المستشارين لعمل دراسة التقييم ودراسة البيئة التشريعية في الأردن ومدى التزام الأطر القانونية والتنظيمية والرقابية للقوانين الأردنية بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم القواعد التي تضمن التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الأردن. حيث خلصت هذه الدراسة إلى أهم نقاط الضعف والقوة في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات في الأردن. وقد أشارت الدراسة في مجملها إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في الأردن متواجدة في العديد من القوانين ومن أهمها قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته وقانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002 وقانون البنوك رقم (28) لسنة 2000 وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم (73) لسنة 2003 وغيرها من القوانين والأنظمة التي ترتبط بحوكمة الشركات في الأردن سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.¹

وفي المؤتمر الخاص حول حوكمة الشركات الذي أُنْعِد في عمان يوم 14 فيفري 2005 ورعته هيئة الأوراق المالية تناول البنك الدولي حالة الحوكمة في الشركات الأردنية بالذات من حيث مقارنتها بالمستويات المعمول بها في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وبالوسط العالمي كانت النتائج كما يلي:²

- أن الأردن متفوق على المستوى العالمي في خمسة عشرة معياراً للبنك الدولي ومعادل لمنظمة الدول الصناعية في أحدها، إلا أن هناك مجالات لا تزال بحاجة إلى تطوير فيما يتعلق بقانون الشركات، وحقوق المساهمين، ومسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة.
- في مجال البيئة التنظيمية تم تحقيق تقدم واسع، وجرى تعزيز سلطة هيئة الأوراق المالية بموجب القانون الصادر في 2002، وبدأت الهيئة فعلاً بممارسة تلك السلطات لرفع مستوى الإفصاح.
- اقترح البنك الدولي وضع قانون لحوكمة الشركات، وتدريب المديرين وأعضاء مجالس الإدارة بشكل يحدد أدوارهم وواجباتهم، ويوضح مسؤولياتهم القانونية، وإيجاد معهد للإدارة العليا، وتنظيم تدقيق الحسابات.

¹ عمر مشهور حديثة الجازي، حوكمة الشركات في الأردن، -http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/hawkamat_alsherkat.pdf تاريخ النشر: 2011/07/17، تاريخ الإطلاع 2021/12/30.

² زايد علي عبد الخالق المنروع، حوكمة الشركات وأثرها على سياسة توزيع الأرباح دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، قسم إدارة الإدارة الأعمال، جامعة آل البيت المفرق، الأردن، 2009، ص 41-42.

أما مبادئ حوكمة الشركات في الأردن فهي مستوحاة من مبادئ حوكمة الشركات وفق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وكانت هذه المبادئ في ظل التشريعات الأردنية فقد صدرت هذه المبادئ غي آخر تعديل في منتصف 2004 تتمثل فيما يلي:¹

- **الإطار القانوني:** يتمثل في التشريعات المرتبطة بحوكمة الشركات في الأردن ومن بين هذه التشريعات قانون الشركات الأردنية وتعديلاته الصادر سنة 2002، قانون الأوراق المالية الصادر سنة 2002، الأنظمة والتعليمات الصادرة عن مؤسسات سوق رأس المال ومنها تعليمات افصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وتعديلاتها الصادرة سنة 2004، قانون المصارف الصادر سنة 2000، قانون مراقبة أعمال قطاع التأمينات الصادر سنة 1999.
- **حقوق المساهمين:** اهتمت مختلف التشريعات بحماية حقوق المساهمين، حيث يشير قانون الشركات الى أنه يحق لكل مساهم أن يطلع كل الوثائق والسجلات ومعرفة كل المعلومات عن الشركة.
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** حدد قانون الشركات الأردنية مسؤوليات مجلس الإدارة لشركات المساهمة وصلاحياته، كما حدد عدد أعضاء مجالس الإدارة ويتم انتخابهم من الهيئة العامة للشركة بطريقة سرية، ويقوم المجلس المنتخب بإدارة شؤون الشركة لمدة أربعة سنوات.
- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** يسعى قانون الشركات الأردنية الى ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين سواء كانوا أقلية المساهمين أو المساهمين بالأغلبية المطلقة.
- **دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات:** اهتم قانون الشركات الأردنية بحماية حقوق أصحاب المصالح المتمثلين في الدائنين وجهات أخرى (البنوك، الموردين، أصحاب القروض، العمال، أصحاب المصالح الأخرى)، ويعتبر الدائنين أهم أصحاب المصالح في الشركة.
- **الإفصاح والشفافية:** تطرقت مختلف التشريعات والقوانين في الأردن على الزامية الإفصاح عن المعلومات والشركات المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية ملزمة بإعداد تقرير سنوي يوضح فيه نتائج الأعمال السنوية وكذلك الإفصاح عن المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية وكذلك تقارير المراجعة الخارجية وتقرير مجلس الإدارة والتغييرات التي حدثت في مجلس الإدارة وكل المعلومات التي أثرت على وضع الشركة.

¹ علي عبد الجبار الحاج علي إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية للشركات المساهمة الأردنية في القطاع المصرفي والصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2010، ص 37-39.

الفرع الثالث: تجارب عربية أخرى

أولاً: الحوكمة في قطر¹

يلاحظ أنّ المشرع القطري لم ينظّم الحوكمة في قانون الشركات القديم الصادر بالقانون رقم 5 لسنة 2002 وتعديلاته، إلّا أنه تدارك هذا الفراغ التشريعي في قانون الشركات التجارية الجديد الصادر بالقانون رقم (11) لسنة 2015 حيث عرّفها في المادة الأولى منه على أنّها: "النظام الذي يتمّ من خلاله إدارة الشركات التجارية والتحكّم بها، وتحدد قواعد الحوكمة توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف أصحاب المصالح في الشركة، مثل مجلس الإدارة والمدراء والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وتوضح القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة".

وقد أوّلّى المشرع القطري أهمية بالغة لمسألة الحوكمة فقام بتنظيمها تشريعياً، ويتجلى هذا الأمر بدءاً في قانون هيئة قطر للأسواق المالية بموجب القانون رقم (14) لسنة 2007 بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم (33) لسنة 2015 بشأن هيئة قطر للأسواق المالية، حيث أشارت المادة (18) من القانون المشار إليه إلى اختصاص الهيئة في إعداد وإصدار النظم والقرارات المتعلقة بالحوكمة للشركات المدرجة في السوق المالي. كما نصّت المادة (07) من قانون مصرف قطر المركزي الصادر بالقانون رقم (13) لسنة 2012 على أن يتولّى المصرف وضع الضوابط والتعليمات والإرشادات الخاصة بحوكمة الشركات الخاضعة لإشرافه.

وعليه، فإنّ قانون الشركات الجديد يُعدّ بمثابة القواعد العامة لنظام الحوكمة، وفي الوقت ذاته أسند اختصاص إصدار القرارات المنظمة للحوكمة فيما يتعلّق بالمؤسسات المالية إلى محافظ مصرف قطر المركزي.

ثانياً: الحوكمة في لبنان²

أنشأت في لبنان جمعية وطنية تهتم بالحوكمة والتسيير الراشد وهي الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية. ولقوم بالترويج والمساندة الحوكمة الشركات تحت شعار شركات أفضل في القطاع الخاص اللبناني، وتمثل مختلف جمعيات الأعمال اللبنانية، ومنظمات المجتمع المدني، والجامعات الأكاديمية، والمؤسسات العامة ذات الصلة على أساس مبادئ (LCCTF) وتقوم خطة عمل اللجنة اللبنانية لحوكمة الشركات، على قواعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي تتناول الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين، ودور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، والإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة. ويعقد أعضاء اللجنة

1 محمد نادر أحمد مرعي، حوكمة الشركات العالمية في دولة قطر: التحديات والبدائل، قُدمت هذه الرسالة كأحد متطلبات كلية القانون للحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قطر، يونيو 2017، ص: 13-14.

2 مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، مرجع سابق، ص 170

البنانية أنه الإصلاح حوكمة الشركات والعمل على تقديمها، فإن من المهم بناء رأس المال البشري من خلال التعليم وتكوين المدراء.

ثالثاً: الحوكمة في المغرب:¹

من مظاهر اهتمام المغرب بحوكمة الشركات والتسيير الراشد إدخاله ضمن التكوين الجامعي مادة إلى منهج الدراسات العليا في جامعة الملك حسن الثاني عن حوكمة الشركات، ويناقش هذا المقرر الدراسي فكرة حوكمة الشركات، وأسس نظم حوكمة الشركات، والتحديات الخاصة بحوكمة الشركات التي تواجهها الاقتصاديات الصاعدة، وتتضمن الموضوعات الواردة في البرنامج بحقوق الملكية، والإدارة، ودور الجهات التنظيمية في حوكمة الشركات، ودور البنوك في حوكمة sarbanesOnley الشركات، واللوائح والتنظيمات مثل قانون الولايات المتحدة. وفي القسم الخاص بالاقتصادات الصاعدة، في المقرر الدراسي تركز المناقشات على بيئة حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وخاصة العوائق المؤسسية أمام ممارسة حوكمة الشركات في المغرب.

المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية

في شهر جويلية من سنة 2007، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات وقد شكل فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في الفهم الدقيق لمصطلح الحكم الراشد، خاصة من زاوية الممارسة في الواقع وسبل الحوكمة في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

وفي سنة 2009 أصدر ميثاق الحكم الراشد الذي جاء بمجموعة من المبادئ التي تعزز موضوع الحوكمة في الشركات، حيث كانت معظم المبادئ التي جاء بها الميثاق مستمدة من المبادئ الدولية لحوكمة الشركات لاسيما المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.²

ويعد مجتمع الأعمال الآخذ بمبادرة وضع مدونة الحوكمة، وهذا بتظافر جهود ثلاث مؤسسات وهي: مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة CARE، ومعهد رؤساء المؤسسات، والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات APAB، وقد تم وضع وتطوير المدونة بدعم من هيئة التمويل الدولية IFC، والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCCE، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حالياً بدعم التنفيذ.³

1 المرجع نفسه، نفس الصفحة

2 بن عيشي بشير، يزيد نقرارت، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، دار الكتب والوثائق القومية، الجزائر، 2017، ص ص 119-120.

3 سفير محمد، حيدوشي عاشور، دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو واستمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 01، العدد 02، 2017، ص 277.

الفرع الأول: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية:

يتكون ميثاق الحكم الراشد من جزئين هامين وملاحق:¹

1- **الجزء الأول:** جاء تحت عنوان "ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، حيث يتناول الظروف الدوافع التي أدت الى إصدار هذا الميثاق، وكذا المؤسسات المستهدفة به ومختلف المشاكل المتعلقة بالحوكمة في الجزائر.

2- **الجزء الثاني:** يمثل "المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة"، ويتطرق الى المقاييس

الأساسية التي تبنى عليها الحوكمة في المؤسسات وكما يعرض مايلي:

- الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقتهم المتبادلة.
 - علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين.
 - النوعية ونشر المعلومات والمتعلق أساسا بالمعلومات المالية والالتزامات القانونية.
 - انتقال ملكية المؤسسة وكل ما يصاحب ذلك من إجراءات قانونية او صراعات لابد من حلها.
- أما الجزء الخاص بالملاحق يضم أساسا أدوات ونصائح عملية للمؤسسات، إذ تعد كل المؤسسات الجزائرية معنية بتطبيق هذا الميثاق، إلا انه لا يطبق على المؤسسات، إذ تعد كل المؤسسات الجزائرية معنية بتطبيق هذا الميثاق، إلا انه لا يطبق على المؤسسات ذات رأس المال العمومي والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي، لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

الفرع الثاني: مشاكل وتحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

أولا: المشاكل التي تعيق تطبيق الحوكمة في الجزائر

هناك مجموعة من المشاكل التي تعيق تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر نذكر منها ما يلي:²

- ✓ **مشكلة تحسين العلاقة بين الشركات والبنوك التجارية:** حيث تجد العديد من الشركات صعوبة في الحصول على تمويل من البنوك، في حين البنوك ترفض منح القروض لهذه الشركات بسبب ضعف رأس مالها وحساباتها التي لا تعكس الوضع الحقيقي لها، ومن بين اهداف ميثاق

1 وسيلة سعود، حوكمة المؤسسات كاداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 54.

2 قورين حاج فويذر، الحوكمة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ودورها في تأهيل السوق المالية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص 28-29.

الحكم الراشد للمؤسسة ان تتصف حسابات الشركة بصحتها، وكذا زيادة شفافية الشركات للزبون البنكي، سواء على الصعيد التاريخي او التوقعي.

✓ **مشكلة جذب المستثمرين الخارجيين الى النواة الأولية للشركات التي غالبا ما تكون عائلية:** في الجزائر ليست هناك تجارب ناجحة في فتح راس المال، بالنظر الى الحذر الذي يبديه اقلية المساهمين اللذين يخشون فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير الشركات بالنظر للمساهمين الغالبين.

✓ **مشكلة إقامة علاقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية:** توسع مع الوقت علاقة الحذر لدى المؤسسات الجزائرية ومنها خاصة الإدارة الجبائية، واقتنع الكثير من رؤساء المؤسسات ضرورة وجود علاقة نزيهة وشفافة مع هذه الإدارة وعليه، يعد الجهد المبذول من اجل شفافية ونزاهة الحسابات، عنصرا أساسيا يسمح للمؤسسة من بناء مستقبلها بطريقة أكثر صفاء، مقابل إجراءات الدعم التي تتخذها السلطات العمومية في هذا الشأن.

✓ **مشكلة توضيح العلاقة بين المساهمين والمسيرين الغير مساهمين:** ان قبول المسيرين التنفيذيين الغير مساهمين وفضلا عن ذلك ليسوا أعضاء نواة العائلة المؤسسة، أدى لخلق وضعية جديدة في العديد من المؤسسات.

✓ **مشكلة توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:** تعاني العديد من المؤسسات من تمييع المسؤوليات او تركيزها المبالغ فيه، وتحمل هذه الوضعيات الى زرع بذور الازمات الداخلية والمنازعات، سواء الفريق التنفيذي او بين هذه الأخيرة والمساهمين على حد سواء (سواء شغلوا مناصب تنفيذية ام لا) ان تبني قواعد الحكم الراشد للمؤسسة سيسمح بتحديد أفضل للمسؤوليات التنفيذية، وخاصة بوضوح تنظيم ومخطط هيكلي وضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف.

ثانيا: التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق حوكمة الشركات:

يواجه تطبيق الحوكمة على ارض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهمها في مايلي:¹

✓ **الفساد:** عادت ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى

1 صباحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العلمية، جامعة الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص ص 13-14

جانب ذلك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، وزيادة سوء تخصيص الموارد.

✓ والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبق الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

✓ **الممارسات العملية والديمقراطية:** إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول ان تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فانها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها ان تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية والتي من اثارها الإيجابية:

- تعتبر الديمقراطية الية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا امام سعي أي طرف او اية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تطبيق نطاق الفساد والاثار السلبية الناجمة عنه.

- تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون اية ضغوط.

✓ **احترام سلطة القانون:** لا يمكن لأي شيء ان يكون فعالا الا اذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيده الا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب، والعقاب.....الخ.

✓ **انشاء علاقة سلمية بين أصحاب المصالح:** ان عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري ان يكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

الفرع الثالث: آليات دعم الحوكمة في المؤسسات الجزائرية:

من أجل تعزيز الحوكمة في الجزائر والإستفادة من مزاياها المختلفة، لا بد من اتخاذ مجموعة من الآليات والإجراءات، نورد أهمها فيما يلي¹ :

- وضع إطار قانوني فعال يحدد بوضوح حقوق وواجبات مجلس الإدارة، المساهمين والأطراف الأخرى.
- دعم الجهود الرامية إلى زرع ثقافة الحوكمة، عن طريق الاستعانة بخدمات الجمعيات المهنية والقطاعية.
- تطبيق آليات رقابية وإشرافية فعالة وملائمة تشجع على تبني أحسن الممارسات في مجال الحوكمة.
- تعزيز قدرات المؤسسات على تبني الحوكمة من خلال برامج التدريب المناسبة لمختلف المستويات (المدراء، الإدارة العليا، هيئات الرقابة...) من أجل تحسين أداء وإدارة المؤسسات.

- **ضرورة تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي:** لا بد من تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية نظرا لأهميتها القصوى في عملية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية

- **ضرورة تحديث النظام المصرفي :** يعد وجود نظام مصرفي سليم أحد الأركان الأساسية لسلامة عمل سوق الأوراق المالية، وقطاع المؤسسات، لأن المصارف هي الرافد الرئيسي لتمويل المؤسسات، فهي بالتالي مسؤولة بحكم النشاط التمويلي عن مراقبة المؤسسات لتطبيق مفاهيم ومبادئ الحوكمة حفاظا على حقوقها باسترجاع أموالها، كما تعد المصارف أحد أهم المؤسسات التي تسهم في بناء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات، ونجد أن اهتمام المصارف بقضايا الحوكمة وتوفير الممارسات السليمة لها عند اتخاذ القرار بمنح الائتمان للعملاء هو المدخل الرئيسي لتحفيز الشركات على تبني مبادئ الحوكمة.

- **ضرورة إنشاء معهد جزائري لحوكمة الشركات:** ترقية الحوكمة في الجزائر تتطلب إضافة إلى عملية النشر الواسع للميثاق، ضرورة وضع جهاز مرافقة يتمثل في إنشاء معهد يتكفل بما يلي:

* تشكيل مجموعات عمل تقوم باقتراح التعديلات على الميثاق حسب السياق الاقتصادي الجزائري.
* تنظيم لقاءات تحسيسية وتكوينية حول الحوكمة لفائدة المؤسسات خصوصا فئة المديرين.
* تطوير علاقات التعاون مع الهيئات الدولية بهدف تبادل الخبرات والتجارب حول الحوكمة

* لا بد على الجماعات المحلية أن تعمل على نشر وزيادة الوعي في القطاعين العام والخاص حول فوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها، والعمل على توسيع نطاق قبولها.

1 صالح بوعلام، دور أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، ص 283-284.

ضرورة وجود مجالس إدارة فعالة في المؤسسات: تتولى الإشراف على إدارة أعمال. الإدارات التنفيذية، وتعمل على تحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، إضافة إلى ضرورة تحمل المؤسسات لمسؤولياتها الاجتماعية وذلك لإرساء الثقة والشفافية بين مختلف الأطراف.

ضرورة تفعيل دور الأكاديميين لدعم التطبيق السليم للحوكمة: وهذا ما يقتضي ضرورة تطوير البرامج الجامعية في مجال الحوكمة من أجل مسايرة الإصدارات المهنية الجديدة، وتحديث مقررات تخصصات إدارة الأعمال، المحاسبة والمالية، المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى الاهتمام بالتدريب المهني لطلبة هذه التخصصات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورشات العمل والندوات والأيام الدراسية، وهو ما يكفل حصول المؤسسات على مورد بشري مكون ومؤهل كما يجب من الجامعة.

خلاصة الفصل:

أصبحت حوكمة الشركات ذات أهمية متزايدة في العديد من الاقتصادات العالمية، المتقدمة والناشئة على حد سواء، خاصة في السنوات الأخيرة بسبب الأزمات المالية التي حدثت سابقا. والدافع الرئيسي وراء هذا الاهتمام هو التلاعب بالبيانات المالية والمحاسبية والاستخدام غير المعقول لأساليب وطرق المحاسبة غير الأخلاقية أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، مما يؤدي إلى حرمان المساهمين وأصحاب المصلحة وجميع الأطراف المعنية من أبسط حقوقهم والمتمثلة في المسائلة والشفافية والمساواة.

ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من الاهتمام المتزايد بالمصطلح في الأوساط الأكاديمية والمنظمات المهنية المحلية منها والدولية، إلا أنه ولحد الآن لا يوجد إجماع أو إتفاق على تعريفها أو حتى طريقة تطبيقها، بسبب إرتباطها بالعديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية، وحتى السياسية. الجزائر كغيرها من الدول انتهجت منهج تطبيق حوكمة الشركات رغبة منها في مسايرة الأحداث المتسارعة في مجال المال والأعمال ومحاولة منها للإنتفاخ على العالم الخارجي، حيث قامت بسن قانون الحكم الراشد كخطوة أولى، وتبنت معايير المحاسبة الدولية في نظامها المحاسبي كآلية من آليات تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثالث

دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في
تعزيز الإفصاح وتحسين جودة المعلومة المحاسبية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نظام لتنظيم المعلومات وتنظيمها وتسجيلها وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسات إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح بصورة صادقة، مترجمة بشكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المنشآت الاقتصادية من أحداث متتالية، ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين، لدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

تبنى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للإفصاح والشفافية كمبدأ أساسي من مبادئ حوكمة الشركات جعلت هذا المصطلح يحظى باهتمام كبير في الدوائر المحاسبية، فتجد أن معظم معايير المحاسبة الدولية أو المحلية استهلت بصورة أو بأخرى بمعيار يمس عملية الإفصاح أو يؤكد على جودة المعلومة المحاسبية.

النظام المحاسبي المالي الجزائري كذلك أولى أهمية كبيرة للإفصاح محاولا مسايرة المعايير الدولية وتحقيقا لمتطلبات حوكمة الشركات، ولإلزام بالمصطلحات السابقة فقد قسم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح في القوائم المالية ودوره في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

المبحث الثالث: دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق جودة المعلومة وتفعيل حوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

إن مخرجات النظام المحاسبي من معلومات في شكل قوائم وتقارير مالية لا يمكن الإستفادة منها إلا إذا توفرت فيها العديد من المزايا، ولعل أهم هذه المزايا العرض الصحيح لتلك المعلومات وبطريقة تسهل لمستخدميها دراستها ومقارنتها، ومن هنا جاءت فكرة وضع شروط ومعايير لعملية العرض والإفصاح.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية ستينات القرن العشرين عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام لمسك الدفاتر غايته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات، ومن ناحية أخرى تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية ما زاد من أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بصفتها مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية.¹

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح

في ظل عالم سريع ومتغير ومتشابه للعلاقات ومتأثر بمحيطه الخارجي ومتزايد للحاجيات، فإنه من واجب النظام المحاسبي ان يساير تلك التحولات الحاصلة، وأن يطور أساليب عمله الى المستوى الذي يعمل على تلبية حاجات جميع الأطراف بدقة وبكل شفافية، غير أن ذلك لا يكون إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي، والذي ينظر إليه بكونه "الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية بعد تحليلها سواء أكان التحليل مالي ساكن بواسطة النسب المالية أو تحليل مالي ديناميكي باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية".²

ويختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدقي الحسابات، كما أن وجهة نظرهما معا قد لا ترضي المستثمرين والمساهمين المستخدمين لها، وقد لا تتفق وجهة نظر كل هؤلاء مع رأي الجهات الرقابية والإشرافية الرسمية وشبه الرسمية مثل البنوك المركزية والمجامع المهنية المتخصصة،³ فكل جهة تضع المفهوم حسب وجهة نظرها، وحسب حاجتها.

¹ محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008. ص 340-341.

² بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، 2015، ص 103.

³ مصطفى جاموس، قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في سوريا، مجلة جامعة دمشق، المجلد الأول، العدد الأول، 1996، ص 242.

أما لغة الإفصاح «يعني البيان أي بمعنى إظهار المعلومة أو الشيء المراد بيانه للطرف أو الأطراف الأخرى بكل وضوح وشفافية أي دون التباس أو غموض حتى يتسنى للأطراف الأخرى الفهم له¹.

عرف الإفصاح بأنه "هو جعل التقارير المالية تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة².

كما يعرف كذلك بأنه "إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع³.

مما سبق يمكن تعريف الإفصاح على أنه: هو العمل على عرض جميع عناصر المؤسسة في قوائم وتقارير مالية شفافة، تعكس صورة صادقة وحقيقية لوضعية المؤسسة وتلبي رغبات جميع الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات.

ومن خلال التعاريف السابقة للإفصاح فإنه يمكن تحديد بعض الخصائص التي تميز الإفصاح المحاسبي⁴:

- ✓ يقدم الإفصاح المحاسبي معلومات وبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وحيث مصدرها الأساسي هو نظام المعلومات المحاسبي، كما يقدم معلومات أخرى كيفية، في شكل إيضاحات.
- ✓ إختلاف درجات الدقة والموضوعية في البيانات الكمية ومرد ذلك الى إختلاف عمليات المعالجة لتلك البيانات.
- ✓ صعوبة التقييم والقياس للمعلومات غير الكمية.
- ✓ إن التطور الحاصل في ميدان الإفصاح قد تجاوز المتطلبات التقليدية الى تقديم معلومات أخرى مثل الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية.
- ✓ إختلاف الطرق يصعب من عمل المقارنة ويضيفي الغموض على البيانات المعروضة، وهو ما يفرض التفصيل والتعمق في مخرجات النظم المحاسبية.

¹ وسام نعمة حسين، مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011، ص 166.

² محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل، عمان، 2004، ص 336.

³ طارق عبدالعال حماد، التقارير المالية - أساس للإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 53.

⁴ صديقي مسعود، صديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 77.

- كما حددت معايير المحاسبة الدولية العديد من الخصائص للإفصاح المحاسبي ومنها:¹
- ✓ أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدمي هذه البيانات أو المعلومات المفصح عنها، على أن يمتلك الإفصاح المحاسبي هذه الخاصية لما تكون المعلومات المفصح عنها على درجة عالية من المصدقية أي خالية من الأخطاء الجوهرية وتوفر عنصر الحياد.
 - ✓ أن يتميز الإفصاح بملائمة المعلومات المفصح عنها.
 - ✓ قابلية مقارنة معلومات الإفصاح الحالي مع نفس الإفصاح السابق وكذلك مع جهات أخرى لنفس النشاط أو القطاع.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي وأهدافه

أولاً: أهمية الإفصاح المحاسبي.

- المبادئ التي يعتمد عليها الإفصاح كالشفافية والمصدقية وقابلية المقارنة، جعلت من المعلومات المفصح عنها تتميز بالعديد من المزايا، وتتسم بقدر كبير من الأهمية لدى مستخدمي المعلومات والبيانات المالية، ويمكن حصر بعض مزايا الإفصاح فيما يلي:²
- ✓ يعمل الإفصاح الدوري على تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات مما يصعب على الأطراف داخل المؤسسة من استغلال ذلك لتحقيق مكاسب غير شرعية وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري.
 - ✓ يساعد الإفصاح مستخدمي المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المناسبة والرشيده، وفي الوقت المناسب ما يسمح لهم إستغلال الموارد الاقتصادية بأمتثلية.
 - ✓ يقلل الإفصاح المحاسبي من نسبة المخاطرة، ويعطي مستخدمي القوائم المالية وحتى الأطراف الأخرى هامش أمان وحرية في إتخاذ القرارات، بالنظر للمعلومات المتوفرة والتي تتميز بالشفافية والشمولية والموثوقية.
 - ✓ يساعد الإفصاح على مراقبة تطبيق سياسات المؤسسة، وإعادة ترتيب الأولويات إنطلاقاً من المعلومات النوعية المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية.
 - ✓ كما يعد الإفصاح المحاسبي أسلوباً أمثل لأجل تقليل درجة الاعتماد على المعلومات الداخلية وتقليل عدم تماثل المعلومات المفصح عنها لمستخدميها.

¹ بلعوز حسين، لقلبي الأضر، أثر الإفصاح المحاسبي على إتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 121.

² بن عيشي عمار، ددوري لحسن، الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة-الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 4، 2017، ص 52.

كذلك تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية فيما يلي¹:

- تعد القوائم والتقارير المالية المصدر الأساسي والمهم أمام مستخدميها للحصول على المعلومات الكافية حول المؤسسة ومنه حتى تكون هذه القوائم ذات قبول عام وتحظى بالثقة فلا بد من عرضها بصورة منتظمة ودورية.
 - إن المراجعة الخارجية للقوائم المالية من طرف مراجع أو مراجعين خارجيين محايدتين قد ساهم في ظهور مفهوم الإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة أهمية هذه القوائم والتقارير.
 - إن الحاجة إلى التمويل عن طريق المؤسسات الاقتصادية قد ألزم المؤسسات شرطا أساسيا وهو ضرورة الإفصاح المحاسبي حيث أصبح يعد أساسيا لكل تأسيس وإدارة الأداء المالي الكفاء.
 - زيادة منفعة المعلومة المالية من خلال تدني وتخفيض درجة المخاطرة المالية.
- نخلص من ذلك إلى أن الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق كثيرا من المزايا للمستثمرين والدائنين وإدارة المشروع وغيرهم من المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمة²، ويهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما ينعكس بالتالي على زيادة درجة الثقة، ويختص بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملية الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي.

يهدف الإفصاح المحاسبي القائم على الشفافية في القوائم المالية إلى تحقيق جملة من الأهداف تعود بالفائدة على مستخدمي هذه القوائم من جهة، وعلى المؤسسة من جهة أخرى، وعليه يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تحقيق مايلي³:

- ✓ توضيح المعلومات للممولين مثل المساهمين والمقرضين سواء في الحاضر أو المستقبل وذلك بهدف ترشيد قرارات التخصيص لهذه الموارد المالية بين الشركات.
- ✓ التفسير الكافي للبيانات المالية إلى مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ رفع جانب الغموض واللبس وتجنب التضليل أثناء عرض البيانات لأجل مساعدة متخذي القرار على صناعة واتخاذ قرارات رشيدة.

¹ فارس بن بدير وآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عند السياسات المحاسبية في الجزائر - دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 2، العدد 2، 2016، ص 226.

² محمد عبد السلام، علاقة الربط بين نظرية الاتصالات ومبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة، مجلة الإدارة، العدد الرابع، أبريل 1984، ص 51-59.

³ مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، منظور إداري محاسبي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 87.

بالإضافة لما سبق يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل¹:

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانبة العمومية.
- وصف العناصر 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 والإحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- لتقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على إستثماراتهم

المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي وأنواعه

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي.

تعد مقومات الإفصاح المحاسبي بمثابة الركائز الأساسية التي يستند إليها الإفصاح المحاسبي لتوصيل المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية الى مستخدميها سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تعد بمثابة قاعدة بيانات مالية عند اتخاذ القرارات، لذلك فان الإفصاح الجيد يرتكز على المقومات الرئيسية التالية:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتنوع الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وبالمقابل كذلك تختلف طرق استخدام هذه المعلومات، حيث نجد من يستخدم هذه المعلومات بصورة مباشرة ومنهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة وأمثلة المستخدمين للمعلومات المحاسبية نجد الملاك، سواء الحاليين أو المستقبليين، الدائنون، ومحليي القوائم المالية وكذلك الموظفين والجهات الحكومية، وغيرهم، لذلك يجب عرض القوائم المالية وإعدادها في ظل وجود فرضية أساسية وهي تنوع المستويات واختلاف الكفاءة في عملية تفسير وتحليل المعلومات المحاسبية.²

¹ أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، نظرية محاسبية، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2009، ص2.

² حسين جميل غافل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 1، 2017، ص 362.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

ذلك أن تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة في المعلومة المحاسبية كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدم هذه المعلومة مما يمنحه قدرة وقاعدة بيانية للتوقع والمساعدة في اتخاذ القرارات، ورغم أن البيانات المحاسبية تعد غير كافية لتلبية حاجيات هؤلاء المستخدمين، إلا أنه قاسم مشترك بين هؤلاء المستخدمين، فالمعلومات المالية التي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال عند القيام باستثماراتهم سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين، كما أن مسؤولية الإعداد والعرض لهذه القوائم تقع على عاتق الإدارة مع الاهتمام الأولي والأساسي بمحتوى البيانات لهذه القوائم.¹

ويمكن تحديد الغرض الأساسي من المعلومات المحاسبية في عملية صنع القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية، ومن الأمثلة على ذلك:²

- تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ باستثمار في حقوق الملكية أو بيعه.
- تقييم مدى قيام الإدارة بمسئولياتها.
- تقييم قدرة المنشأة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها.
- تقييم الأمان المتوفر للأموال التي أقرضت للمنشأة.
- تحديد السياسات الضريبية.
- تنظيم نشاطات المنشأة.
- إعداد واستخدام إحصائيات الدخل القومي.

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

من المعروف أن الهدف الرئيسي من الإفصاح هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم الإفصاح عنها، وعند تحديد كمية المعلومات المحاسبية التي يجب نشرها وعرضها بالقوائم المالية، فإن المحاسبين يتبعون الممارسة العامة (العرف المحاسبي) أخذين بعين الاعتبار المتطلبات القانونية.

¹ بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، مرجع سابق، ص 105.

² أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2000، ص 34

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها في:¹

✓ **معلومات كمية (مالية):** يمكن تحديد أربع مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين.

✓ **المعلومات غير الكمية (غير المالية):** يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالأرقام (المبالغ النقدية) الظاهرة في القوائم المالية إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة.

ولا بد من الإشارة إلى أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها سواء في صلب القوائم المالية أو كملاحظات وإيضاحات خارج القوائم المالية تخضع لمجموعة من المبادئ والافتراضات التي تشكل قيوداً على نوعية وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الوصول إلى إفصاح مناسب لا يكون إلا من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تتميز بدرجة عالية من الفهم، مع ضمان منطقية المعلومة بحيث تكون خالية من كل تضليل، مع ضرورة التركيز على الأمور التي تكون جوهرية وواضحة لأجل تسهيل عملية الاطلاع، وبالرغم من تطور وتعدد الأساليب تبقى القوائم المالية هي الأنسب إضافة إلى الملحقات والإيضاحات المرفقة بها لأجل الضمان والوصول إلى فهم كامل وإيضاح كاف إلى مستخدمي القوائم المالية.²

وبشكل عام يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم في صلب القوائم المالية، أما المعلومات الأخرى وخصوصاً التفاصيل فيتم الإفصاح عنها إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بالقوائم أو في جداول مكملة أو كشوف تلحق بها، كما يتطلب الأمر أحياناً الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها في أماكن متعددة في البيانات المالية إذا كانت مهمة.³

¹ ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير تخصص محاسبة، جامعة محمد حيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2013، ص 91

² صديقي مسعود، صديقي فؤاد، مرجع سابق، ص 79.

³ محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين، الأردن، 1996، ص 380

5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يتطلب الإفصاح الأنسب عرض البيانات المحاسبية سنوياً على أقل تقدير، كما يجب الإفصاح عن السبب الباعث لذلك في حالة ما إذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة أقصر أو تزيد عن سنة مالية، ومع ذلك فإن الأعراف المحاسبية تقضي بضرورة قيام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالسنة المالية فور انتهاء الدورة المالية ودون تأخير مبرر، وفي هذا الصدد فقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية على عامل الوقت إذ أوصى بضرورة إيصال المعلومات المالية إلى مستخدميها في الوقت المناسب ليتسنى لهم اتخاذ القرارات المناسبة.¹

كما أن إصدار التقارير المالية السنوية في وقتها المناسب ضرورة تؤكد عليها مهنة المحاسبة والتشريعات المالية. حيث أن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) أعلنت أن توقيت التقارير هو عنصر حيوي من عناصر الإفصاح المناسب.²

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور في الفكر المحاسبي يظهر اتجاهاً متزايداً نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي جميع المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح، لذلك لا بدّ من الأخذ بعين الاعتبار الهدف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها.³

لذلك يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعاً للأهداف من خلال ما يلي:

1- من حيث كمية المعلومات المفصّل عنها:

✓ الإفصاح التام: هو الإفصاح الذي يفرض على المؤسسة عرض جميع المعلومات والبيانات مهما كانت درجة أهميتها، بكل شفافية ومصداقية في تقارير دورية، تتميز بالوضوح وقابلية المقارنة حتى يسهل على مستخدمي هذه المعلومات والبيانات المالية قرائتها والاستفادة منها في إتخاذ مختلف القرارات.

¹ فارس بن يدير وآخرون، مرجع سابق، ص 228.

² عبد الحي مرعي، محمد الصبان، محمد الفيومي، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، 1988 ص. 159

³ لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم مكية، "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية (على الخط)، 2010، المجلد 29، العدد 01.

✓ **الإفصاح الكامل:** يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.¹

✓ **الإفصاح الكافي:** يشمل هذا النوع تحديد الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية، مع الإشارة إلى أن هذا الحد الأدنى المطلوب غير محدد بشكل دقيق فهو يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى لكونه يؤثر بالدرجة الأولى تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار زيادة على ذلك فهو يتبع خبرة الشخص المستفيد للالتزام واتخاذ جميع التدابير اللازمة لأجل ضمان الإفصاح.²

✓ **الإفصاح العادل:** هذا النوع من الإفصاح يهتم بالإحتياجات المختلفة لجميع مستخدمي المعلومات والبيانات المالية بصورة منفصلة كل جهة على حدى، حيث يركز في طياته على عرض قوائم وتقارير مالية تضمن الإستفادة المتوازنة منها، وعدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

✓ **الإفصاح التفاضلي:** بموجب هذا النوع من الإفصاح يتم التركيز على القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على عملية التفاضل أو التفاوت بين فقرات تلك القوائم وهذا بعد إجراء عملية المقارنة بين هذه الفقرات وذلك لغرض توضيح تلك التغيرات الجوهرية ومنه توضيح الاتجاه العام لتلك التغيرات.

كما يعتمد هذا النوع من الإفصاح على التقارير السنوية المختصرة بداعي أن بعض المساهمين هم بحاجة إلى إفصاح شامل، غير أن الكثير منهم لا يحتاجون إلا معلومات مالية ملخصة وذات تحليل أقل.³

¹ لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم مكية، مرجع سابق، ص 21.
² خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 2، 2017، ص 46.
³ عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110، ص 217.

2- من حيث الإلزامية:

يقسم الإفصاح المحاسبي من حيث الإلزامية الى إفصاح إجباري، وإفصاح اختياري:

✓ الإفصاح الإجباري: يتمثل في إفصاح المؤسسة فقط على المعلومات التي تفرضها الجهات الرقابية، وسوق الأوراق المالية وكذا المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، بشكل يحقق منافع للمؤسسة ويجنبها مخالفة القوانين والتشريعات الخاصة بهذا المجال.

✓ الإفصاح الاختياري: وهو الإفصاح عن معلومات إضافية على الإفصاح الإجباري حيث تقوم المؤسسة بعرض معلومات أخرى محاولة منها تحقيق منافع إقتصادية مستقبلية، كجذب مستثمرين جدد أو تلبية رغبات مستخدميها الدائمين.

3- من حيث المحتوى الإعلامي:

يقسم الإفصاح المحاسبي من حيث المحتوى الإعلامي الى إفصاح تقليدي وآخر إعلامي أو تثقيفي.

✓ الإفصاح التقليدي: ويطلق عليه بالإفصاح الوقائي ويهدف أساسا الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية وكما يتطلب درجة عالية من الموضوعية، حتى لو تم استثناء بعض المعلومات التي قد تكون ملائمة ولكنها من المحتمل ان تكون مربكة ويسيء استخدامها، هذا ويتضمن الإفصاح التقليدي الإفصاح عن السياسات والتطبيقات المحاسبية وتغييراتها، كما يشمل الإفصاح عن طبيعة الوحدة المحاسبية والتغيرات التي تجري عليها مثل الاندماج بين الشركات والذي يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة وجديدة، كما يتضمن كذلك الإفصاح عند المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية الكبيرة.¹

✓ الإفصاح الإعلامي(التثقيفي): هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.²

¹ نادية سامي خضر، دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد 4، العدد 24، 2008، ص 173.

² ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السادس، المجلد الأول، 2013، ص 88

4- من حيث وقت الالتزام:

يقسم الإفصاح من حيث وقت الالتزام الى إفصاح دوري وإفصاح طارئ أو مايعرف بالإفصاح الفوري.

✓ **الإفصاح الدوري:** يتمثل الإفصاح الدوري بالإفصاح المالي الذي يتم في كل فترة زمنية معينة،

بحيث يعد الإفصاح السنوي بمثابة مرجع مالي هام للمستثمر لكي يتسنى له اتخاذ قراره السليم

بعد دراسته ومقارنته مع السنوات السابقة، وفي المقابل يظهر الإفصاح النصف السنوي كإفصاح

ضروري لإظهار تطور أعمال الشركة منذ آخر إفصاح سنوي لها.¹

✓ **الإفصاح الفوري:** وهو الإفصاح الاستثنائي والذي تفصح فيه المؤسسة عن المعلومات والقرارات

الطارئة والمهمة المتعلقة خصوصاً بأوراقها المالية المتداولة، وبالتالي ضرورة الإفصاح الفوري

كلما حدثت أحداث جوهرية لمصدر الأوراق المالية.

المبحث الثاني: الإفصاح في القوائم المالية ودوره في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

من أجل الإلمام بجميع العناصر والإفصاح عنها بشكل شفاف وصادق وضعت العديد من

الشروط والمعايير والمتطلبات الواجب توفرها أثناء إعداد القوائم والتقارير المالية، وحتى عند عرضها على

المستخدمين والأطراف ذوي العلاقة.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للقوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم القوائم والتقارير المالية

عند التطرق إلى التعريف والعناصر الواجبة توفرها في كل من القوائم والتقارير المالية كان لابد

من التفرقة بينهما حتى لا يكون هناك خلط بينهما، وتحديد شروط كل منهما.

أولاً: التقارير المالية:

1- تعريف التقارير المالية: التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك

الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة التي يتم إستخراجها من

النظام المحاسبي، مثل موارد المؤسسة والالتزامات والمكاسب.... إلخ، وقد تقوم الإدارة بتوصيل

المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية

الرسمية، وذلك لأن الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية، أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة

للأطراف الخارجية، وقد تقوم الإدارة بتحليلها إختيارياً وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن

¹ محمد قرباش، همام القوصي، الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقاً للتشريع السوري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 4، 2011، ص ص 254-255.

طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية للمؤسسة قد تشمل معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي لأعمال المؤسسة، ويوضح ما سبق أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية.¹ إن التقارير المالية الصادرة من مختلف المؤسسات تعتبر وثائق إعلامية حاملة لبيانات يتم استعمالها أو للإطلاع عليها من طرف عدة مستعملين تم إيجازهم في ثمانية أصناف وهم: مستثمرون، مقرضون، دولة، عمال، موردين، إدارة، منافسون، وآخرون، هذا وقد نظيف المحللون والمستشارون (مكاتب الدراسة) الذين لهم دور كبير في توجيه أصحاب رؤوس الأموال ونصحهم ومدّهم بخبايا عالم المال والأعمال.²

2- أهداف التقارير المالية:

بالنسبة للأهداف الخاصة بالتقارير المالية فإنها ليست مقصورة على القوائم المالية فقط، حيث تبين أهداف التقارير المالية أن:³

✓ التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية عن الأعمال والأحداث الاقتصادية ويتوافر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابة معقولة

✓ يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات من أجل مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين في تقدير مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالمتحصلات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو المتحصلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض، ولأن التدفقات النقدية الخاصة بالمستثمرين والدائنين ترتبط بالتدفقات النقدية للمؤسسة، لذلك فإن التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات اللازمة من أجل مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم على تقدير مبالغ وتوقعات التدفقات النقدية الداخلية الصافية للمؤسسة وعدم التأكد المرتبط بها.

¹ سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص 24-25.

² على رحال، التقارير المالية: أي محتوى للمعلومات؟، العدد الأول، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، جوان 2017، ص 2.

³ طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 32-33.

- ✓ يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات اللازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها، وكذلك انعكاسات المعاملات والأحداث والظروف التي تغير المصادر والمطالبات المرتبطة بها.
- ✓ يستخدم المستثمرون والدائنون التقارير المالية بشكل واسع، ولكن الأمر لا يقتصر عليهم ولكن يمتد إلى الناصحين والمستشارين الذين يعملون معهم.
- ✓ بالرغم من أن قرارات الاستثمار والائتمان تعكس توقعات المستثمرين والدائنين عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن تلك التوقعات تعتمد بشكل عام أو على الأقل بشكل جزئي على تقييم الأداء السابق للمؤسسة.
- ✓ تقدم التقارير المالية معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبنية حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وكذلك الوضع المالي للمؤسسة
- ✓ من المتوقع للتقارير المالية أن تقدم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة أثناء فترة معينة وأيضا عن كيفية قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها تجاه الملاك.
- ✓ تعرف الإدارة الكثير عن المؤسسة من واقع معاشيتها اليومية، وما تعلمه الإدارة أكثر مما يعلمه المستثمرون والدائنين والمستخدمين الخارجيين الآخرين، ولذلك فإن الإدارة تستطيع أن تزيد من منفعة المعلومات المالية عن طريق تحديد الأحداث والظروف وشرح تأثيراتها المالية على المؤسسة.

3- أنواع التقارير المالية:

إن أهم التقارير المالية التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة هي:¹

- 1- القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية، كما تعتبر ذات فائدة لإدارة المؤسسة، لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في إستغلال كمية الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها، ومن ناحية أخرى فإن القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المحاسبية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة، وتلخص القوائم المالية عمليات المؤسسة عن فترة زمنية محددة عادة شهر أو سنة، كما تظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها، إضافة إلى نتائج الأعمال التي أدت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي.

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص 57.

2- **التصريحات الجبائية:** يتطلب القانون الجبائي الجزائري من مختلف أنواع المؤسسات موافاة المصالح الجبائية في مواعيد محددة بتصريحات جبائية، ومن الطبيعي أن معظم المعلومات اللازمة لإعداد هذه التصريحات يوفرها نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن القانون الجبائي يلزم بعض المؤسسات بالإبلاغ عن الأرباح والأرباح المدفوعة للأشخاص الخاضعين للضرائب وذلك لإحكام عملية حصر الخاضعين للضريبة، ويوفر نظام المعلومات المحاسبي هذه المعلومات أيضا.

3- **التقارير الإدارية:** تحتاج إدارة المؤسسة بالإضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية لمساعدتها في تخطيط ورقابة العمليات اليومية للمؤسسة، كما تحتاج الإدارة أيضا إلى معلومات مالية لمساعدتها في بناء الخطط طويلة الأجل وإتخاذ القرارات الرئيسية مثل القرارات المتعلقة بإضافة منتج جديد إلى تشكيلة المنتجات القائمة أو فتح سوق جديد أو غير ذلك من القرارات.

ثانيا: القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية التي يقوم نظام المعلومات المحاسبية بإعدادها بمثابة المصدر الرئيسي للمعلومات التي تهتم بها جميع الجهات والفئات التي يهتمها أمر المؤسسة حيث تحتوي تلك التقارير والقوائم المالية على العديد من المعلومات الرئيسية عن نتيجة نشاط المؤسسة من صافي الربح أو صافي الخسارة عن فترة زمنية معينة، وكذلك مركزه المالي وغيرها من الأمور المالية.

1- **مفهوم القوائم المالية:** تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها إقتباس للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في إتخاذ القرارات المالية.¹

تعرف القوائم المالية " بأنها مجموعة من البيانات المالية الأساسية التي تصدرها المؤسسة وذلك بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، وعلى أساس منطقي بصورة منسقة".²

¹ خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 93.

² أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 3.

" مجموعة القوائم التي تصدرها المؤسسة في نهاية العام والمتعلقة بتحديد هذفي المؤسسة في تحديد نتائج الأعمال عن سنة معينة تنتهي في تاريخ معين، ومراكز الأموال بذلك التاريخ، فهي وثائق تاريخية مساعدة ومفيدة، تستغل لمعرفة الربحية والملاءمة المالية للمؤسسة".¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن القوائم المالية هي مخرجات نظم محاسبية معدة لهذا الغرض من خلالها يتم إعطاء صورة مفصلة لوضعية المؤسسة من خلال تبيان مركزها المالي وموجوداتها بالإضافة لتحديد أرباحها المحققة، هذه القوائم المتعارف عليها عند إعدادها أن تكون في نهاية فترة معينة تحدد من قبل الجهة التي تحتاجها.

2- أهداف القوائم المالية:

إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها تنشأ من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم والذين تنقصهم سلطة عرض المعلومات التي يحتاجونها على المؤسسة وانطلاقاً من تحديد أهم أهداف القوائم المالية".²

- عرض الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصاً الموارد الاقتصادية وكذلك الالتزامات وآثار العمليات والأحداث القابلة لتغيير الموارد والالتزامات وتعكس أدائها.
- تبين طرق المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال وتمويل الاستثمارات واتجاه عوامل أخرى التي من شأنها أن تؤثر على السيولة وقدرة المؤسسة على الوفاء.
- تقديم معلومات عن درجة وطرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين ومنه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساساً من طرف الميزانية، أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة، وفيما يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قائمة التدفقات للخزينة، إضافة إلى معلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذه المعلومات تشمل مايلي:
- الأهداف المالية لأنشطة المؤسسة.
- الأنشطة المتعلقة بتسيير الموارد البشرية.
- أثر أنشطة المؤسسة على محيطها البيئي وكذلك على التزاماتها بضمان حماية المحيط.
- التكنولوجيا المستعملة ودرجة اعتماد التجديدات التكنولوجية في ميدان الإنتاج والتسيير.³

¹ William H, Webster, **Accounting for Managers**, Mc Graw-Hil Companies, New Yourk, USA, 2004, p 76

² حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 273.

³ ز غدار أحمد، سفير محمد، **مقومات عرض الأعمال في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/ARRS)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 3.

3- خصائص القوائم المالية:

الخصائص النوعية للقوائم المالية هي الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة لمستخدمي هذه القوائم وهي:

3-1- القابلية للفهم: "إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين" الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات، وعلى كل حال فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹

3-2- الملائمة: لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون مؤثرة في القرار، أما إذا كانت غير مؤثرة فتعتبر هذه المعلومات غير ملائمة لهذا القرار، وتتأثر ملائمة بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تعتبر طبيعة المعلومات لوحدها كافية لتحديد ملائمتها، وفي حالات أخرى يكون لطبيعة ومادية المعلومات لأهمية لتحديد ملائمتها، فالأهمية النسبية هي إعطاء أهمية وتركيز كبير للعناصر التي يكون تأثيرها كبير عند إتخاذ القرار ودرجة أقل من الأهمية والتركيز للعناصر من قبل المحاسب أثناء قيامه بأعماله اليومية أو الدورية لإعداد القوائم المالية لكن هذا لا يعني إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة لأنه لا بد من إعطاء العمليات المالية والإفصاح عنها مهما كان حجمها ونوعها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل والقياس لكي تكون نتيجة النشاط معبرة عن الحقيقة ، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية.²

3-3- الموثوقية: (المصدقية): تكون المعلومات صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويتفق فيها مستخدموها وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية لذلك، وتكون صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:³

3-4- قابلية المقارنة: وتعني قابلية المقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات أخرى سابقة للمنشأة ذاتها، وذلك لتقييم مركزها المالي وأدائها كما يجب أن يكون

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص88.

² هينري فان جريوتنج، معايير التقارير الدولية، ترجمة: طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص6.

³ ساعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2010، ص10.

باستطاعتهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبة والأداء والتغيرات في المركز المالي.¹

ثالثاً: التفرقة بين التقارير والقوائم المالية:

قد يصعب إيجاد حد فاصل بين القوائم المالية و التقارير المالية، حيث يمثل كلا منهما مخرجات للنظام المحاسبي، فضلاً عن أن كليهما يعد وسيلة من وسائل توصيل المعلومات للمستفيدين منها، هذا من ناحية، كما أنه من الناحية الأخرى هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية قد تحتاج إلى معلومات تفصيلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية وهو الأمر الذي يعني أن التقارير المالية مكملة للقوائم المالية و مفصلة للمعلومات الواردة بها، و في هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن القوائم المالية تعتبر عصب التقارير المالية و هي تحتوى على معلومات يراد توصيلها للمستفيدين من خارج المؤسسة، و إن القوائم المالية بالرغم من أنها تمثل المكون الرئيسي والفاعل في التقارير المالية، إلا أن التقارير المالية بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوى على كثير من المعلومات المالية وغير المالية و التي لا توجد بالقوائم المالية مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمؤسسة و العوامل الاقتصادية أو السياسية التي قد تؤثر فيه مستقبلاً، كما تحتوى التقارير المالية أيضاً على تقرير مجلس الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية و تقرير مراقب الحسابات، أخيراً يجب ذكر أن القوائم المالية يتم مراجعتها تحت مسؤولية مراجع خارجي مستقل، بخلاف محتويات القوائم المالية الأخرى التي تعد بمعرفة الإدارة و تحت مسؤوليتها.²

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن التقارير المالية مفهوم أوسع من القوائم المالية هذه الأخيرة التي تعتبر جزء من التقارير المالية.

الفرع الثاني: القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي

لقد وضع المعيار (IAS01) تقديم القوائم المالية لرفع وتحسين نوعية القوائم المالية المنشورة

بالنسبة لجميع المؤسسات التي تطبق المعايير الدولية (IASI/FRS) وقد حدد هذا المعيار الدولي مكونات القوائم المالية بصفة عامة تاركاً المرونة الكافية لمعديها لتكيف هذه القوائم مع حاجيات المؤسسة، ويتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في لب القوائم المالية، هذا وقد نص المعيار IAS01 على أن القوائم المالية للمؤسسة تتمثل في:³

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 82.

² محمد سامي راضي، تحليل التقارير المالية: محاسبي- مالي- انتمائي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016، ص ص 13-14.

³ Hennie V.GREUNING, "Normes comptables internationales - guide pratique", (France :Ed CNCC , 2000) , p 10

-الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الطرق المحاسبية والملاحظات التفسيرية.

كما أكد هذا المعيار أنه عند تحضير القوائم المالية يجب الأخذ في الحسبان ما يلي:

(الصور الصادقة، التوافق مع المعايير الدولية، الطرق المحاسبية، مبدأ الاستمرارية، مبدأ محاسبة الالتزامات، التناسق في العرض، الأهمية النسبية في الجمع، المقاصة، المعلومات المقارنة).
أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية):

ووفقاً للمعيار الدولي رقم 1: تعد الميزانية العمومية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للمنشأة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها.¹ تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:²

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات.

- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة من خلال مقارنة إلتزامات بحقوق ملكيتها وفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المنشأة لالتزاماتها.

- التعرف على مدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة.

- التعرف على مدى اعتماد المنشأة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.

- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.

- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها.

- بيان مدى إلتزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

- الوقوف على إستمرارية المنشأة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.

- معرفة سياسات الشركة تجاه إستثماراتها المالية.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 111.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 113.

1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية: يجب أن تعرض مبالغ البنود التالية في صلب الميزانية كحد أدنى¹:

- * الأصول الثابتة.
- * الاستثمارات العقارية.
- * الأصول غير ملموسة.
- * الأصول المالية (بخلاف المبالغ الموضحة أعلاه).
- * الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- * الأصول البيولوجية.
- * المخزون.
- * العملاء والمدينون المتنوعون.
- * النقدية وما في حكمها.
- * الموردين والدائنون المتنوعون.
- * الأصول والالتزامات الضريبية وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.
- * المخصصات.
- * الالتزامات المالية.
- * الضرائب المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك المعيار محاسبي دولي رقم (12) ضرائب الدخل.
- * حقوق الأقلية المدرجة ضمن حقوق الملكية.
- * رأس المال المصدر والاحتياطات المتعلقة بمساهمي شركة الأم.

2- المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات: يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية أو في إيضاحات الميزانية عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة، ويجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسب حسب طبيعته، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة ويجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:²

1-2- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

¹ الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة المصرية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 56.
² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار الثقافة، ط1، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 115.

- عدد الأسهم المصرح بها.
 - عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
 - القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
 - مطابقة لعدد الأسهم غير المعدودة في بداية ونهاية السنة.
 - الحقوق والأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
 - أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شريكاتها الزميلة.
 - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.
 - 2-2- وصف لطبيعة وغرض لكل احتياطي ضمن حقوق المالكين.
 - 2-3- مبلغ أرباح الأسهم الموزعة أو المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.
 - 2-4- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.
- يجب على المنشأة التي هي بدون رأس مال مساهم مثل شركات الأشخاص الإفصاح عن المعلومات المعادلة للمعلومات المطلوب إعدادها طبقاً للفقرة 76 (أ) مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.
- 3- الإفصاحات التكميلية¹ :** بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية للقياس والتي تواجه القيمة الظاهرة في الميزانية، فإنه توجد مبادئ الإفصاح المحاسبي ضرورية لجعل القوائم المالية غير مضللة بسبب إغفالها، وفيما يلي خمسة أساليب وهي:
- 3-1- التفسيرات والشروح الموضوعية بين أقواس (parenthetical xplanation) :** يتم الإفصاح عن المعلومات التكميلية من خلال التفسيرات المذكورة بين أقواس عقب بنود الميزانية المناسبة وتختلف التفسيرات المذكورة بين أقواس عن الهوامش والجداول المؤيدة على أنها تقدم الإفصاح في صلب الميزانية أو القائمة المالية
- 3-2- إفصاحات أخرى**
- * **إفصاحات الأطراف ذو العلاقات:** في القوائم المالية يجب أن يتم الإفصاح عن المعاملات الهامة بين الأطراف ذوي العلاقات والمعيار المحاسبي الدولي رقم 24 يعرفها « تحويل الموارد والالتزامات بين

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص 138.

أطراف مرتبطة ببعضها بغض النظر عما إذا كان السعر يمثل عبئاً « والطرف ذو العلاقة يعني أي طرف يتحكم أو يستطيع أن يؤثر على القرارات المالية أو التشغيلية للشركة لدرجة تحول دون تحقيق الشركة لمصالحها بالكامل.

* **الإفصاح عن المبالغ المقارنة للفترة السابقة:** ينص المعيار الدولي (1) على أن القوائم المالية يجب أن تتضمن أرقام مناظرة للفترة السابقة والكثير من المؤسسات تتضمن تقاريرها السنوية ملخصات لمدة 05 أو 10 سنوات وذلك من أجل زيادة منفعة القوائم المالية وكذلك تسمح لمحلي القوائم المالية بمعرفة الداء الفعلي للمنشأة.

* **الإفصاح عن الأحداث اللاحقة:** تحمل الميزانية تاريخ آخر يوم في السنة المالية إلا أنه قد تنقضي فترة من الزمن قبل أن يتم إعداد وإصدار هذه القوائم فعلياً وخلال هذه الفترة يمكن أن تحدث أحداث هامة تؤثر على الوضعية المالية للمنشأة.

* **الإفصاح عن الظروف الطارئة:** يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والظروف الطارئة بأنه ظرف أو موقف لا تتأكد نتيجته النهائية، سواء كان مكسب أو خسارة في تاريخ إعداد الميزانية إلا بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر في المستقبل وهذا الحدث أو الأحداث غير مؤكدة، وإزالة عدم التأكد قد يؤكد ملك أصل ما، أو انخفاض التزام، أو تلف أصل.

ثانياً: قائمة الدخل:

تعتبر قائمة الدخل من القوائم التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، إذ تقوم بتحقيق الميزات التالية:¹

- التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل.
- معرفة ربحية السهم الواحد.
- معرفة إمكانية توزيع أرباح الملاك.
- تحديد أسعار الأسهم من خلال معرفة نتيجة قائمة الدخل.
- التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.
- احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص: 120-121.

ثالثاً: قائمة حقوق الملكية (قائمة تغيرات الأموال الخاصة):

" هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقص الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضاً تنتج من أي استثمارات اضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة.¹

وتقدم هذه القائمة بعض المعلومات عن النقاط التالية:²

- التغيرات التي طرأت على النواحي المالية للمؤسسة والتي عجزت قائمة المركز المالي عن اظهارها.
- جوانب الضعف والقوة في المؤسسة خاصة المتعلقة برأس المال العامل لأن ذلك هام للمقرضين والدائنين.

- مستوى الربحية باعتبارها مصدراً للأموال.

- وسيلة مساعدة في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالصعوبات التي قد تواجهها المؤسسة من الناحية المالية.
- يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي يتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.

رابعاً: قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) :

جدول تدفقات الخزينة هو تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة. ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية (الإدارة العليا) تتخذ على ضوءها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.³ إذ تحقق هذه القائمة الميزات التالية:⁴

- معرفة المركز النقدي للمنشأة.
- معرفة قدرة المنشأة على تسديد التزاماتها من خلال السيولة المتوفرة.
- التفرقة بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية.
- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل.
- التعرف على النقدية الغير المتاحة للاستخدام في المنشأة.

¹ أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 39.

² عبد الناصر ابراهيم نور الدين، أصول المحاسبة المالية، الطبعة 3 الجزء 2 دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 290.

³ يوسف قريشي وإلياس بن ساسي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 204.

⁴ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 129.

-مقارنة المراكز النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة.

-التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.

خامسا: الملاحظات:

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم هذه القوائم، وبدون وجود هذه الملاحظات، تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية. ويمكن عرض هذه الملاحظات بأحد الأساليب التالية: التفسيرات بين الأقواس، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية، الحسابات الطبيعية المتعارضة، حسابات التقييم، السياسات المحاسبية.¹

- التفسيرات بين أقواس: مثل قرض السندات (القيمة الإسمية للسند 100 دج بفائدة 50 %) أو وحدة قياس دينار، دولار، ... إلخ.

- الملاحظات الهامشية: " تهدف إلى عرض المعلومات التي يمكن عرضها بصورة كافية في صلب القائمة دون النقص من وضوح القائمة، فيجب ألا تستخدم هذه الملاحظات الهامشية كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم أو الوصف في القوائم المالية، كما يجب تكرار معلومات القوائم"²

- الجداول الإضافية: يمكن أن توفر الجداول الإضافية في التقارير المالية الإضافية الحالية يمكن أن تكون مفيدة للمستخدمين، وتتضمن هذه الجداول معلومات مثل تسجيل الأداء عن خمس سنوات للمؤسسة، مثل جدول الممتلكات، المنشآت، المعدات الذي يبين تكاليفها التاريخية وإهلاكها ومجمعات إهلاكها، وقيمتها الدفترية، وجدول يوضح تحليل المصروفات العمومية والإدارية.³

1- المعلومات التي يفصح عنها في قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

توجد ثلاث أنواع أساسية من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، تتمثل هذه الأنواع في:

النوع الأول: ويقدم هذا النوع الإيضاحات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة مثل: الإعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، تقييم الإستثمارات المالية.

النوع الثاني: ويقدم هذا النوع أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود تحتاج فهمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتم إظهاره في صلب القوائم المالية نفسها.

النوع الثالث: يقدم إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 144.

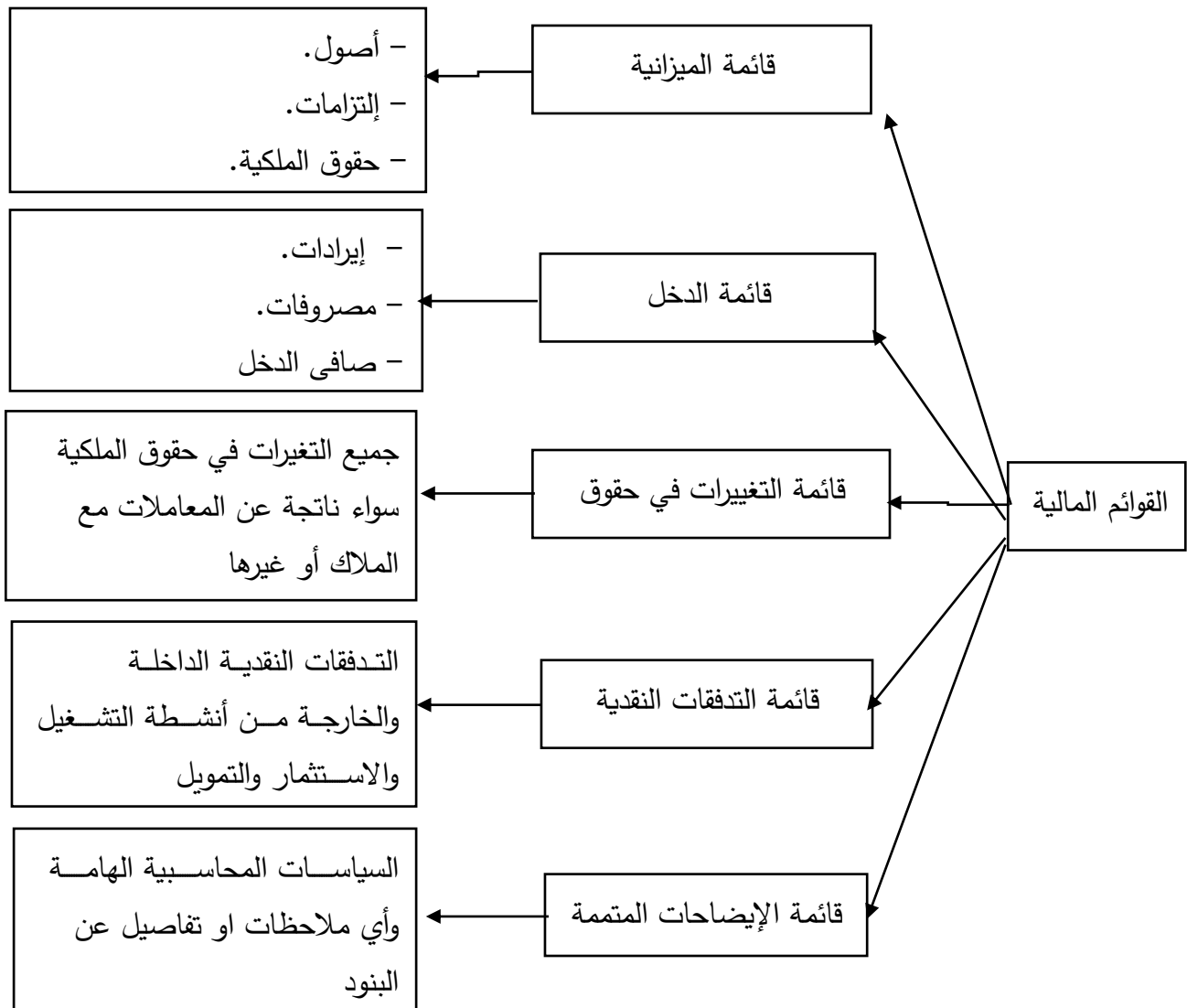
² الدون. س. هنريكس، مرجع سابق، ص 787.

³ هيني فان جريونتج، مرجع سابق، ص 32.

2- الإيضاحات الأخرى: يتطلب الإفصاح عن ما يلي إذا لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية:

- * بلد ومقر المؤسسة، وعنوان مكتب المؤسسة المسجل أو مكان الأعمال الرئيسية.
- * إسم المؤسسة الأم أو الإسم المحتمل لها إذا كانت جزء من المجموعة، وصف لعمليات المؤسسة ونشاطاتها الرئيسية، بيانات عما تعتبره المؤسسة رأس مال.
- * فيما إذا التزمت المؤسسة بأي متطلبات لرأس المال، إذا لم تلتزم يتم الإفصاح عن نتائج عدم الإلتزام.
- * الإفصاح عن التوزيعات، الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، المعلومات المقارنة.¹

الشكل رقم (3-1): القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية



المصدر: طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006،

ص 53.

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 146.

يمكن التعبير عن الهدف الأساسي لكل قائمة مالية على حدة كما يلي:¹

- 1- قائمة الدخل أو نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، و تعتمد أساسا لتقييم الربحية و المقدرة الكسبية للمؤسسة عن فترة مالية انقضت و التنبؤ بنتائج فترة مالية تالية.
- 2- قائمة حقوق الملكية توضح مكونات استثمارات الملاك و الشركاء أو المساهمين ومصادر التغيرات في حقوقهم.

3- قائمة المركز المالي مقارنة مع قوائم المركز المالي لسنوات سابقة تساعد في تقييم وتأكد نتائج وضع السيولة واليسر المالي بالترابط مع قائمة التدفقات النقدية.

4- قائمة التدفقات النقدية و تقدم معلومات عن حركة المقبوضات و المدفوعات خلال الدورة (مثلا خلال السنة)، أي تساعد في تقييم التدفقات النقدية عن فترة مالية انقضت و التنبؤ بتدفقات فترة مالية تالية

الفرع الثالث: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

أولاً: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي: بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC. وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون فإن (المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية).²

وبالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه يشمل الفئات التالية:³

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي. كما يمكن للكيانات الصغيرة جدا التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد القانوني أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

¹ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البداوي، مبادئ المحاسبة المالية - القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 19-22.

² المادة 3 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر، ص 3.

³ المرجع أعلاه.

أما مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي الجديد هم:

- المسيرين.
- أعضاء الإدارة والهيكل الداخلية للمؤسسة.
- أصحاب رؤوس الأموال (مساهمين، بنوك...).
- الإدارة الضريبية.
- موردين، زبائن وعمال.
- التأمين والجمهور.

2- مبادئ النظام المحاسبي المالي: يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة ولا سيما¹:

* **مبدأ محاسبة الإستهقاق:** ومن هذا المبدأ المحاسبي وبغض النظر عن بعض الكيانات الصغيرة فإن العمليات المحاسبية تسجل وقت التعاقد وليس وقت التدفقات النقدية، أي تسجل وقت التعهد فقد تتم الصفقة بوثيقة دون أي قبض مادي ويترتب عليها قيود محاسبية.

* **مبدأ مواصلة الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

* **مبدأ الدورية:** ويقصد بهذا المبدأ أن المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من إثني عشر شهرا تمثل السنة المالية.

* **مبدأ إستقلالية الدورات المالية:** يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة الأخرى.

* **مبدأ إستقلالية الذمة المالية:** هذا المبدأ يكرس فكرة أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها والمحاسبة المالية عادة تقوم على الفصل بين أصول وخصوم وأعباء وإيرادات المؤسسة كوحدة إقتصادية وقانونية قائمة بذاتها منفصلة عن الذمة المالية الخاصة بالمساهمين أو الشركاء فيها.

* **مبدأ وحدة العملة النقدية:** ومن خلال هذا المبدأ يفرض على أي محاسبة تقوم داخل التراب الوطني الجزائري يجب أن تكون مقيمة بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري وحتى إن فرضنا أن هناك صفقات تمت بعملة أخرى فيتم تحويلها إلى الدينار الجزائري إحتراما لمبدأ الكلفة التاريخية ويجب الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.

* **مبدأ الأهمية النسبية:** وهذا المبدأ يعطي الأهمية البالغة للمعلومة التي تأثر في أحكام الغير أصحاب المصلحة في الإطلاع على القوائم المالية للمؤسسة وعليه فإن هذا المبدأ يعطي الأهمية للمعلومات المفيدة والمؤثرة كما ذكرنا سابقا بينما المبالغ التي تعطي دلالة فيمكن تجميعها مع مبالغ أخرى.

¹ لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 5.

* **التكلفة التاريخية:** والمقصود بهذا المبدأ التقييمات المتعلقة بالعمليات المالية يجب أن تكون بمبالغ الصفة تاريخ حدوثها وليس بمبالغ معاد تقييمها لسبب أو لآخر فهذا تفقد المحاسبة مصدقيتها من الوضوح والدقة.

* **مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية:** وهو مبدأ يهدف إلى تكريس إستقلالية السنوات المالية حيث يجب أن تكون الميزانية الختامية للسنة الماضية هي نفسها الميزانية الإفتتاحية للسنة الحالية.

* **مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الجانب القانوني:** تسجل القوائم المالية للمؤسسة حسب طبيعتها وحسب الواقع الإقتصادي وليس لجانبها القانوني.

* **مبدأ عدم المقاصة:** حتى تكون القوائم المالية واضحة وصادقة يجب تسجيل كل العمليات التي تمت بصورة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونا كما هو الشأن لـ tva.

* **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** نظرا لأن المعلومات المحاسبية التي تكون في القوائم المالية المالية والتي يجب أن تتسم بالدقة والوضوح وللتين لا تكونان إلا بثبات الطرق المحاسبية فلو تمت المحاسبة بعدة طرق سواء في نفس الدورة أو بين دورة وأخرى لا يمكن إستغلال المعلومات الموجودة بالقوائم المالية على الوجهة المطلوبة لأن عدم ثبات القواعد التي بنيت عليها المحاسبة سواء في التقييم أو أشياء أخرى.

3- أهمية النظام المحاسبي المالي: يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف إحتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف إلى:¹

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الإهلاكات، كيفية معالجة المؤونات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المالي، إلا أننا نضع الملاحظات التالية:²

- تترجم المعايير المحاسبية الدولية قوة إقتصاديات الدول المتقدمة وإحتياجات شركات متعددة الجنسيات، لذلك يجب مراعاة خصوصية الإقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95 % من

¹ شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008، ص 65.

² مداني بن بلغيت، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة ورقلة، 2002، ص 57.

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني استراتيجية تكييف هذه المعايير.

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تلبية حاجيات المستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية، وكذا إستقلالية القانون الجبائي، بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

- يتطلب من المهنيين المحاسبين بذل مجهودات ضخمة قصد إستيعاب النظام الجديد، خاصة في مجال الإفصاح والقياس.

- تكلفة العبور إلى النظام الجديد على مستوى جميع القطاعات المعنية يترجم وضع الأحكام المحاسبية في جوانب المالية تكلفة زائدة.¹

ثانيا: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

1- الميزانية: حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه " تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر غير الجارية، حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة استحقاقيتها بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.²

✓ الأصول الجارية: تتمثل في كل الأصول التي يتوقع بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال الدورة الاستغلالية أو أقل من 12 شهر ابتداء من السنة المالية.

✓ الأصول غير الجارية: هي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإن ما للاستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقاتها الإنتاجية.

✓ أصول أخرى: هي أصول لا يمكن تصنيفها لا ضمن الأصول المتداولة ولا ضمن الأصول غير المتداولة كالضرائب المدفوعة مقدما والمصاريف المدفوعة مسبقا.

✓ الخصوم الجارية: هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

✓ الخصوم غير الجارية: هي الالتزامات التي تتطلب استخدام الأصول الجارية خلال الدورة التشغيلية لسدادها.

¹ عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص 214.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156.

✓ الخصوم الأخرى: هي حقوق على المؤسسة ولكنها لا تتوافق مع تعريف الخصوم مثل ضرائب الدخل المستحقة.

✓ رأس المال الخاص: تمثل حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة، أو الأموال الخاصة، فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.

2- حساب النتائج: إن قائمة الدخل ذات أهمية كبرى بالنسبة لكل محل على مستوى المؤسسة أو على مستوى الإقتصاد الوطني، وعادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة، وتحديد قيمة الإستثمارات والديون.

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).¹

وكما هو الشأن بالنسبة لبقية الكشوف فإن حساب النتائج يضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصداره خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن يكون متميزا عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن يقوم بنشرها ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:²

* تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.

* طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

* تاريخ الإقفال.

* العملة التي يقدم بها.

ويتم تبيان أيضا بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان.

* عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

* الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

* اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

* معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

حقوق الملكية الناتجة عن كل المعاملات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر في المنشأة خلال الفترة ما عدا تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة الملاك.

¹ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص24.

² أوسريز منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج، ملئقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية. جامعة سعد دحلب، البليدة، ص1.

3- قائمة تدفقات الخزينة: يقدم جدول تدفقات الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء

السنة المالية حسب مصادرها إلى ثلاث مجموعات رئيسية:¹

* التدفقات التي تولدها أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).

* تدفقات الخزينة المرتبطة بالاستثمار أو التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات تسديد أموال من أجل اقتناء استثمار وتحصيل للأموال عن طريق التنازل عن أصل طويل الأجل).

* التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون ناجمة عن تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

هناك طريقتين في عرض جدول التدفقات:²

• **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة المباشرة:** إن الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري تركز على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردين، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق صافي للخزينة ثم تقريب ومقارنة هذا التدفق الصافي مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

• **جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة:** إن الطريقة غير المباشرة في تقديم جدول تدفقات الخزينة المحدد من قبل المشرع الجزائري تركز على تصحيح وتسوية النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

_ أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (الاهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...).

_ التفاوتات أو التسويات (الضرائب مؤجلة).

_ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة) وهذه التدفقات تقدم كل على حدى.

4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: لقد إعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الذي إعتبره جدول من الملاحق، وهذا

¹ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص26.

² المرجع نفسه، نفس الصفحة

إعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة.¹

ومنه يمكن عرض وتقديم أهم العناصر التي يتضمنها هذا الجدول:²

- النتيجة الصافية.
- حركة رأس المال (زيادة، نقصان)
- مكافآت رأس المال (توزيع الحصص).
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال.
- تغيرات في الطرائق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشرة على رأس المال.

ثالثاً: ملحق القوائم المالية

تشتمل قائمة الملاحظات معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية:³

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد الكشف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها جديرة بالتفسير والتبرير).
- إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم، الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

كما يشتمل الملحق على المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية متى كانت هامة:

- 1- مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، وكل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها وتبريرها.
- 2- بيان أنماط التقييم والمطابقة على مختلف أبواب البيانات المالية.
- 3- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.
- 4- تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة أو عمليات إعادة الترتيب والتعديل للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة.

¹ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 26.

² شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 81.

³ قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 يوليو 2008، مرجع سابق، ص 27.

5- التأثير في نتيجة التدابير الإعفاية الممارسة من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية.

6- بيان ما يحتمل وقوعه من أخطاء هامة مصححة خلال السنة المالية من حيث طبيعتها، تأثيرها في حسابات السنة المالية، وطريقة الإدراج في الحسابات، وإعادة معالجة المعلومات القابلة للمقارنة والخاصة بالسنة المالية السابقة (حساب الفاتورة).

المطلب الثاني: الإفصاح في القوائم المالية ودوره في تحقيق حوكمة الشركات

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الشركة، فمن خلالها يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للشركة وما حققته من نتائج، فالقوائم المالية تمثل الناتج النهائي للعملية المحاسبية، ونتيجة للمتغيرات السريعة في بيئة الأعمال وأثر ذلك على الشركات عبر العالم بأسره والمنافسة الدولية فقد استجابت الشركات لتحسين الجودة والنزاهة في إعداد القوائم المالية كونها الأساس في اتخاذ القرارات السليمة.

الفرع الأول: الإفصاح وفق المعيار IAS 1 عرض القوائم المالية وحوكمة الشركات:

إن هذا المعيار مصمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة: وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية بما في ذلك البنوك والمؤسسات المالية المشابهة وقد صمم الحد الأدنى من المكونات بمرونة كافية بحيث يمكن تكيفها حتى تستطيع أي مؤسسة استخدامها، إما البنوك والمؤسسات المالية المشابهة فيجب أن تكون قادرة على تقديم قوائمها المالية وفقاً لهذا المعيار.¹

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالشركة للفترة السابقة والبيانات المالية للشركات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكليها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.²

يحتوي المعيار المحاسبي IAS01 عرض القوائم المالية بنوداً تتضمن إشارة واضحة إلى الأهداف المشتركة بين معايير المحاسبة الدولية وبين مبادئ حوكمة الشركات حيث ينص المعيار على تحميل مجلس الإدارة مسؤولية إعداد وتقديم قوائمها المالية، كما يشجع إدارة الشركة على تقديم مراجعة مالية خارج القوائم المالية تبين وتوضح الملامح الرئيسية للأداء المالي والمركز المالي للشركة، وهو صلب ما

¹ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التدبير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2005/2006 ص 51

² حسين القاضي، مأمون حمدان، معايير المحاسبة الدولية، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص 147.

تسعى إليه مبادئ حوكمة الشركات من خلال إرساء آليات الحوكمة التي من بينها لجان المراجعة. كما يشجع على تقديم مختلف المعلومات الإضافية إذا قدرت الإدارة أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية وبالتالي هو تحقيق لمبدأ أساسي لحوكمة الشركات وهو الإفصاح والشفافية. وينص المعيار على أنه في الحالات التي تتوصل فيها الإدارة إلى أن الامتثال لمطلب في أحد المعايير سيكون مضللاً، يكون من الضروري تبعاً لذلك مخالفة ذلك المتطلب من أجل تحقيق عرض عادل، ويجب على الشركة الإفصاح عن ذلك وعلى أن الإدارة امتثلت في كافة النواحي لمعايير المحاسبة الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق العرض الصادق والعادل، وفي حالة عدم وجود معيار محاسبة دولي أو تفسير للجنة التفسيرات الدائمة يجب على الإدارة استخدام حكمها لتطوير سياسة محاسبية أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية للشركة، وهذا بهدف التمثيل بشكل صحيح نتائج الشركة ومركزها المالي وهو بالتالي إشارة واضحة لتحقيق مبدأ حوكمة الشركات المتعلق بحماية حقوق المساهمين وما يحتويه من توصيات في هذا الشأن¹.

وبهدف حماية حقوق المساهمين ومختلف الأطراف أصحاب المصلحة والمعاملة المتساوية لهم التي تسعى لها حوكمة الشركات، نص المعيار IAS01 في الفقرة 74 منه على أنه يجب على الشركة أن تفصح عن عدد الأسهم المصرح بها، والقيمة الاسمية لكل سهم والحقوق والأفضليات وكذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال ومبلغ أرباح الأسهم الموزعة، والمقترحة، أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية ومبلغ أية أرباح أسهم متراكمة لم يتم الاعتراف بها، إضافة إلى المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين وهو نفسه ما يسعى إليه محتوى المبدأ الثاني لحوكمة الشركات.

الفرع الثاني: الإفصاح وفق المعيار IAS 07 قائمة التدفقات النقدية وحوكمة الشركات

يهدف المعيار IAS 07 قائمة التدفقات النقدية إلى الإفصاح وتوفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية حول التغيرات الحاصلة في النقدية وما يعادلها للمؤسسة بواسطة قائمة تدفقات الخزينة الذي يصفها بدوره إلى ثلاث دورات رئيسية هي:²

- قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات وسداد التوزيعات.
- تفسير التباعد الزمني بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

¹ IAS01, Article, (06-08-09)

² نعيم دهمش، المعيار المحاسبي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني/شباط، 1996، ص 18.

وينص المعيار IAS07 على أنه يجب على الشركة في حالة شراء أو التخلص من شركة تابعة أن تقوم الإدارة بالإفصاح عن مقدار النقدية، أو النقدية المعادلة بالشركة التابعة التي تم شرائها أو التخلص منها، وعلى الشركة أن تفصح مع تدعيم ذلك بإيضاحات من الإدارة عن أية مبالغ نقد، أو نقد معادل تحتفظ بها الشركة التابعة وتكون غير متاحة للاستخدام بواسطة المجموعة، وهذا يعتبر تكريساً لمبدأ الإفصاح والشفافية الداعية إليه حوكمة الشركات.

الفرع الثالث: معيار التقرير المالي المرحلي IAS34 ودوره في تحقيق حوكمة الشركات

إن توصيف الواقع الحقيقي للعمليات التي تقوم بها الشركة ووضع مختلف المستخدمين للمعلومات في الصورة، بإمدادهم بأخر المستجدات المتعلقة بالشركة تستلزم إرساء مبادئ للإفصاح تكون دقيقة ووقتية، حيث يستدعى هذا القيام بالإفصاح الدوري لفترات أقل من سنة والقيام بتحديثات دورية للقوائم المالية وهو ما يعالجه المعيار IAS34 التقرير المالي الأولي.

يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الشركات التي يتم تداول أسهمها في الأسواق المالية أن تقدم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ القياس والإفصاح للمجلس، حيث أفردت لذلك معياراً محاسبياً خاصاً هو المعيار IAS34 القوائم المالية المرحلية

تتمثل القوائم المرحلية في القوائم التي يتم إعدادها لفترات أقل من سنة وتحتوي على مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية للشركة وهدف هذه القوائم هو إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمزيد من المعلومات في أوقات متقاربة لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض، إضافة إلى معلومات متعلقة بالجوانب العملية والموسمية.

من خلال تطرقنا إلى المعيار IAS34 الخاص بالإفصاح عن القوائم المالية المرحلية، الذي يفترض في مضمونه أن أي شخص يقرأ التقرير المرحلي للشركة ستوفر له إمكانية الوصول إلى آخر المستجدات من المعلومات حول كل ما يتعلق بالشركة، من خلال عرض مختصر لمجمل القوائم المالية بما فيها الإيضاحات التي تفسر الأحداث والتغيرات التي تعتبر هامة لفهم التغيرات في المركز المالي وفي أداء الشركة منذ تاريخ آخر تقرير سنوي. وتقديم الإرشادات حول تطبيق المبادئ الأساسية للاعتراف والقياس في تواريخ مرحلية لمختلف أنواع الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف. وهذا يتماشى كلياً مع مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بهذا الشأن حيث أن المبدأ الخامس الخاص بالإفصاح والشفافية يوصي

بالتوسع في إشباع حاجات مختلف الأطراف أصحاب المصلحة من المعلومات، بل ويرشد إلى الإقدام على توفير الإفصاح بصفة دورية وهذا كل نصف أو ربع سنة.¹

الفرع الرابع: الإفصاح وفق معيار الدفع على أساس السهم IFRS2 ودوره في تعزيز حوكمة الشركات
إن غياب معلومات محددة وشفافة في القوائم المالية السنوية التي يتم الإفصاح عنها من طرف الشركة للمعاملات التي تتم على أساس خيارات الأسهم، يفتح الباب واسعا أمام التلاعب من قبل المدراء التنفيذيين في أموال الشركة لصالحهم على حساب المساهمين، ولهذا يعتقد كثير من الإقتصاديين أن المسيرين لهم ميزة على حساب المساهمين، بإعتبار أن المسيرين يتحكمون في المعلومات ولهم معطيات أكثر عند اتخاذ القرارات على عكس المساهمين، فجاء المعيار IFRS02 ليتمكن المساهمين من المعلومات اللازمة ويقلص من هذه الميزة التي يتمتع بها المسيرين على حساب المساهمين، وهو صلب ما تسعى إليه حوكمة الشركات.

معيار الدفع على أساس الأسهم IFRS 2 هو عملية يتم اتباعها عندما تستلم المنشأة خدمات أو بضاعة مقابل أدوات ملكية، أو تحمل التزام على أساس سعر أسهم المنشأة، أو أدوات الملكية الأخرى للمنشأة. ويتطلب أن تعترف المنشأة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم (مثل الأسهم الممنوحة أو خيارات الأسهم أو حقوق ارتفاع قيمة الأسهم) في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي يتم تسويتها نقدًا أو بإصدار أسهم، أو أدوات حقوق الملكية للكيان. كما يتوجب على الشركة إعلام مستخدمي القوائم المالية بصورة واضحة عن كيفية تحديد القيمة العادلة للخدمات المتلقاة أو القيمة العادلة لخيارات الأسهم خلال الفترة المالية، والإفصاح عن أية تعديلات تمكن المستخدمين من فهم أثر المعاملات القائمة على أساس خيارات الأسهم على صافي المركز المالي وأداء الشركة.²

نظام خيارات الأسهم تم إقتراحه من المحللين الماليين، وهذا لإيجاد تنظيم جديد للشركة لتلبية تدفق الإستثمارات، وقد أدخلت هذه التغييرات مجموعة من التدابير التي تم وصفها آنذاك من المحللين بـ "حوكمة الشركات"، التي تنطوي على نقل السلطة من أيدي المسيرين إلى المساهمين.³

فالمعيار المحاسبي IFRS2 يلزم الشركات التي تطبقه بالإفصاح عن كم معتبر من المعلومات لاسيما النموذج أو الأسلوب الذي إستخدم في عملية تقييم خيارات الأسهم فهذه المعلومات تضفي الشفافية على القوائم المالية وتحمي المساهمين من أشكال الاستغلال والتلاعب. إضافة إلى ذلك فإن هذه المعلومات

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات OECD، 2004، ص 41

² IFRS 02, Articles, (45-47)

³ GERALDINE, B, YVES, M, *Rémunération des dirigeants et gouvernance des entreprises : Le cas des entreprises françaises cotées*, étude a L'Université de Strasbourg, pp: 7-8.

المعلومات التي تحتاجها لجنة المكافآت، فالمعيار IFRS02 يساعد اللجنة في القيام بمسؤوليتها في إعتداد الخطط الخاصة بالحوافز التي يتحصل عليها كبار المسيرين وتقييم أدائهم فيما إذا كان يتماشى مع خطط الحوافز المقررة، وهذا يهدف لحماية مختلف الأطراف أصحاب العلاقة وعلى رأسهم المساهمين.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات
إن وجود نظام إفصاح قوى يشجع على الشفافية الحقيقية، أحد الملامح المحورية للإشراف على الشركات، والذي يعتبر أمراً رئيساً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم، فحسب المبدأ الخامس من مبادئ الحوكمة المتعلق بالإفصاح والشفافية الذي يؤكد على أن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين ويساعد على اجتذاب رأس المال والمحافظة على ثقة الشركة في الأسواق المالية، كما أن فشل الحوكمة مرتبط في الغالب بالفشل في الإفصاح عن الصورة الصادقة والحقيقية.¹

الفرع الأول: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS8 وحوكمة الشركات
من ضمن معايير المحاسبة الدولية نجد المعيار IAS08 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الخاص بإقرار المعالجات المحاسبية اللازمة في حالة ما إذا كان هناك تغيير في الطرق أو التقديرات المحاسبية أو تصحيح الأخطاء الجوهرية التي حدثت لسبب أو لآخر، وتحديد انعكاس هذه الممارسات على الفترات السابقة الحالية واللاحقة، وينص هذا المعيار المحاسبي على أنه يجب أن يطبق التغيير في الطرق المحاسبية بأثر رجعي، إلا إذا كانت قيمة التعديل الناتج يعود لفترات سابقة غير قابلة للتحديد بشكل معقول والتعديل الناتج عن ذلك يتم معالجته على أنه تعديل لرصيد حساب المرحل من جديد. ويؤدي التطبيق بأثر رجعي للطرق المحاسبية الجديدة الجاري تطبيقها على العمليات كما لو كان قد تم تطبيقها دائماً، ولذلك تطبق الطرق المحاسبية على الأحداث والعمليات منذ بدء ظهور هذه البنود، ويتعين تطبيق الطريقة المحاسبية الجديدة على الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير.²

مما سبق نجد أن الهدف هو تحقيق الإفصاح الذي يوفر المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لا سيما المستثمرين الحاليين والمحتملين، فهذا المعيار في مضمونه يرسخ مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات المتمثل في الإفصاح والشفافية، وهذا الأخير ما تنادي به الحوكمة من خلال كافة مبادئها، فينبثق عنها آليا الثقة بين منتج المعلومة المالية ومستخدميها، فإذا تحقق هذا نكون قد أرسينا مبدأ محاسبي مهم وكرسنا ممارسات محاسبية مشجعة لإرساء قواعد حوكمة الشركات.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص: 45

² IAS08, Article, (44).

الفرع الثاني: الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة IAS24 ودوره في تعزيز حوكمة الشركات

إن ممارسة أي تأثير هام على الشركة من أي طرف وبأي وسيلة تمكنه من التأثير على السياسات المالية والتشغيلية للشركة سواء عن طريق الاستثمار في شركات تابعة أو شركات زميلة، يمثل موضوع للإفصاح عنه حسب معايير المحاسبة الدولية، وهو كذلك ما تنادي به مبادئ حوكمة الشركات لاسيما فيما تعلق بحماية حقوق الأقلية من المساهمين والدور الهام الذي توليه لأصحاب المصالح في حوكمة الشركات. وحسب المعيار IAS24 الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة وهم الأطراف القادرين على التحكم بالطرف الآخر وممارسة تأثير هام عليه في صنع القرارات المالية والتشغيلية، فيجب على الشركة الإفصاح عن هذه الأطراف.¹

الفرع الثالث: المعيارين IAS27 و IAS28 ودورهم في زيادة الإفصاح وإرساء حوكمة الشركات

يتناول معيار المحاسبة الدولي IAS27 إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة الأم التي تسيطر على شركات تابعة، أو لديها شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، ويشار هنا إلى أن القوائم المالية المنفصلة تشمل القوائم التي تعرض الى جانب القوائم المالية الموحدة للشركة الأم أو القوائم التي تصدر عن المستثمر في شركة زميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتركة والتي يتم بموجبها المحاسبة عن تلك الاستثمارات بطريقة حقوق الملكية. وينص المعيار المحاسبي الدولي IAS27 القوائم المالية المنفصلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة على إلزامية عرض حقوق الأقلية بقائمة الميزانية الموحدة بشكل منفصل عن الخصوم وحقوق المساهمين للشركة القابضة، كما يجب أيضا عرض أنصبة الأقلية في ربح المجموعة بشكل منفصل.²

يستدعي الوفاء باحتياجات مختلف الأطراف أصحاب العلاقة بالشركة من المعلومات القيام بالإفصاح عن مختلف العمليات التي تتم من قبل الشركة مع الشركات الزميلة، لذلك يجب المحاسبة على الاستثمار في الشركات الزميلة بالقوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة حقوق الملكية إلا إذا كان شراء تلك الاستثمارات والاحتفاظ بها قد يتم بنية التخلص منها في المستقبل القريب. ويوصى المعيار IAS28 الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة بالإفصاح عن قائمة بأسماء وتوصيف للشركات الزميلة الهامة نسبيا وحصة المستثمر في ملكية كل منها، وكذلك حصته في أسهم التصويت إذا كانت غير مساوية

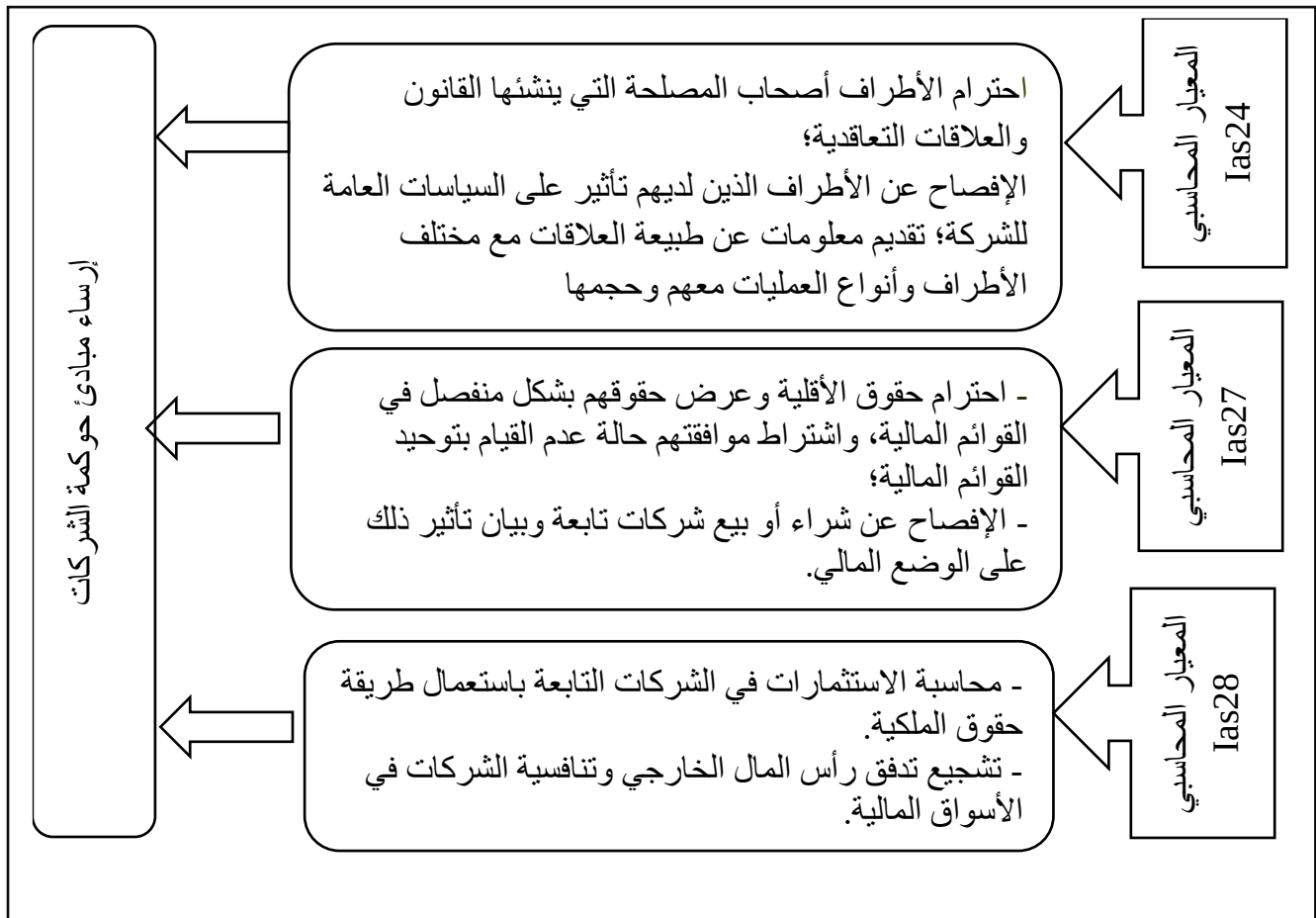
¹ IAS24, Article, (03).

² IAS27, Article, (12).

لحصته في الملكية بأي من تلك الشركات وبالتالي فإن تطبيق هذه المعايير في الواقع يؤدي بسلاسة إلى إرساء مبادئ حوكمة الشركات¹

حسب المبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات الخاص بحماية حقوق المساهمين، أن تقوم بالصياغة الواضحة للإجراءات والقواعد التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال وبيع نسب كبيرة من أصول الشركة،² التي تستوجب عرض المعلومات الكافية التي من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة، وهذا ما يؤكد المعيارين IAS27 وIAS28 من خلال الاهتمام بمختلف الأطراف أصحاب العلاقة وهذا من خلال تحديد طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة. ويلخص الشكل التالي أهم ما تم التطرق إليه في العرض السابق.

الشكل رقم (3-2): دور المعايير الدولية IAS24،IAS27،IAS28 في إرساء حوكمة الشركات



المصدر: محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات – دراسة ميدانية للجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التدبير، جامعة الجزائر، 2015/2014، ص 205.

¹ IAS28, Article, (06).

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص 22

المبحث الثالث: دور المعايير الدولية للمحاسبة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات

من أهم الأهداف الأساسية التي تسعى لها لجنة المعايير الدولية للمحاسبة هي إصدار معايير محاسبية ترفع من جودة المعلومة المحاسبية، من خلال فرض العديد من الشروط الواجب توافرها في المعلومة حتى تكون صادقة ويعترف بها ويمكن لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الأخذ بها عند اتخاذ قراراتهم الإستثمارية المناسبة.

المطلب الأول: معايير جودة المعلومة المحاسبية.

إن المعلومات تختلف باختلاف مصدرها، وعلى هذا الأساس يمكن تصنيف المعلومات إلى عدة أصناف حسب المعيار المعتمد عليه في التصنيف.

الفرع الأول: المعلومات المحاسبية وأنواعها

أولاً: المعلومة المحاسبية:

يعتمد نجاح أي شركة على أهمية القرارات التي تتخذها والتي لا يمكن أن تكون صائبة إلا بتوفر المعلومات المحاسبية الملائمة، وفي مجال مهنة المحاسبة نجد أن مصطلح المعلومات المحاسبية أصبح متداول بشكل واضح وكبير وهذا ما أدى إلى ظهور العديد من التعاريف.

قبل التطرق لتعريف المعلومات المحاسبية لا بد من معرفة ماهية البيانات المحاسبية فهناك أمثلة كثيرة على البيانات في الحياة العملية منها أرقام الإنتاج، أرقام المبيعات، أرقام المخزون، الإحصاءات المختلفة (أرقاماً وخرائطاً ورسوماً بيانية)، وتمثل الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية الأساس في الحصول على البيانات المحاسبية التي يمكن أن تصنف تبعاً لتلك الأحداث إلى الصنفين الآتيين¹:

- 1- بيانات مالية: وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ويتبعها أثراً مالياً بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وهي تشمل كافة الأحداث الرئيسية الآتية:
 - 1-1- الأحداث التمويلية المتعلقة بكيفية الحصول على الأموال اللازمة لممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الاقتصادي، سواء من قبل أصحاب الملكية أو عن طريق الإقتراض (قصير أو طويل الأجل).
 - 1-2- الأحداث الرأسمالية المتعلقة بكيفية الحصول على الموجودات الثابتة ومجالات التصرف بها.
 - 1-3- الأحداث الإيرادية، المتعلقة بكيفية تحقيق أرباح العمليات الجارية (أرباح النشاط الجاري).
- 2- بيانات غير مالية: وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ولا

¹ محسن قاسم، زياد هاشم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعية، الموصل، العراق، 2003، ص 27.

يتبعها أثراً مالياً، وهي على نوعين:

1-2- بيانات كمية: وهي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية، مثل أعداد العاملين، عدد ساعات العمل، عدد الأسهم، عدد الوحدات المباعة، عدد الوحدات المشتراة، عدد الفروع، عدد إلخ.

2-2- بيانات غير كمية: وهي تلك البيانات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية فيتم التعبير عنها بصورة وصفية نظراً لصعوبة قياسها بصورة كمية ومن أمثلتها مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين، أذواق المستهلكين.... إلخ.

المعلومات المحاسبية بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الإتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون مفيدة في إتخاذ القرارات¹.

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.²

وكذلك هي " البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لتكون ذات منفعة لمتخذي القرار".³

أما مجلس المحاسبة الأمريكي عرف المعلومات المحاسبية على أنها: "نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين، وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات جيداً ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة".⁴

يمكن القول أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم تحويلها للخروج بالمنتج النهائي عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخصائص حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف ذات الصلة.

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة، مجملة فيما يلي:

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

² عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي: الجزء الأولي إطار التاريخي للمحاسبة، ط 1، عمان، 2002، ص 1.

³ أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 8.

⁴ حسين قاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007، ص 128.

- النمو في حجم الشركة: يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.
- ازدياد قنوات الإتصال في الشركة: ما يتطلب توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية.
- تعدد أهداف الوحدة الإقتصادية: ويتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
- التأثر بالبيئة الخارجية: تتأثر الشركة بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة وهذا يتطلب قدرا كبيرا من المعلومات.

ثانيا: أنواع المعلومات المحاسبية:

يختلف تصنيف المعلومات المحاسبية باختلاف المعيار الذي صنفت على أساسه، ويمكن تبويب أنواع المعلومات المحاسبية كما يلي¹:

- 1- معلومات تاريخية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية الناتجة عن مختلف العمليات الاقتصادية لتحديد وقياس نتيجة النشاط (ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي، ويلاحظ على هذه المعلومات أنها فعلية لأن العمليات تسجل بعد وقوعها كما أنها تركز على الاستخدام الخارجي أكثر، وتفيد الإدارة في عملية المقارنة بين فترة وأخرى وكذلك في كشف الانحرافات عن طريق مقارنتها بالمعلومات التخطيطية. ورغم أهميتها إلا أنها تأتي متأخرة بالنسبة لمتخذ القرار لذا على المحاسب الإعلام عنها مسبقا لتصبح أكثر فائدة.
- 2- معلومات عن التخطيط والرقابة:** وهي معلومات تختص بتوجيه الاهتمام إلى مجالات وفرص تحسين الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث تبرز الموازنات الوضع المالي للمؤسسة مستقبلا كما تستخدم في الرقابة وتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات، ويقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات كل من:
 - نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل.
 - نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التقديرية.
 - نظام الرقابة الداخلية.
- 3- معلومات لحل المشكلات:** وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية، وعادة ما تستخدم في التخطيط طويل الأجل مثل قرار التصنيع اقتناء استثمارات جديدة وغيرها من القرارات.

¹ سعد محمود الكواز، أحمد حميد العابدي، الجدوى الاقتصادية لنظم المعلومات، المؤتمر العلمي الرابع، إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلاديلفيا، الأردن يومي 15-16 مارس 2005.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب البديلة وترتيباً لما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية¹.

ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (fasb) إلى إصدار البيان رقم (02) سنة 1980 " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالمياً في إعداد القوائم والتقارير المالية².

أولاً: معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية:

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو التالي³:

1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي عدم التأكد، لذا فإنه غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

2-1- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

¹ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 71
² عطا الله وارد خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية "المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008، ص 105.

³ عبد الناصر نور، الفضل مؤيد، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002، ص ص 305-306.

2-2- المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

2-3- المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

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

4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية، أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.

5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

وفي الأخير يمكن القول أن توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فإن هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

6- المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية:²

6-1- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملاءمة والموثوقية). إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملاءمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملاءمة، فأرقام التكلفة التاريخية

¹ أسعد سمير مرشد، مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988، ص 212.

² أحمد المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة، جامعة مؤتة، المجلد، العدد 13، 2007، ص 253.

تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز ، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة، لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا -أو تمثيلا للواقع الفعلي.

6-2- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية: كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية. كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب الدقة.

6-3- ليست كل المعلومات الملاءمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة: لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، ويعد البند مفيداً إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

6-4- كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

6-5- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه مستخدميها صعوبة فهمها وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه: على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب. لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

ثانياً: معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية:

تتحقق جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تتمتع بهذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعود في ضل مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها وتتمثل هذه المعايير في:¹

¹ جمعة هوام، ونوال لعشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، أم البواقي، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، 2010.

● **معايير قانونية:** تسعى العديد من الهيئات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق الالتزام بها من خلال من تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه الهيئات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

● **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأن أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف 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 الرقابة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة ، وتقييم المخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة. نستنتج أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما ينطبق على المراجعة باعتبارها أداة من أدوات الرقابة.

● **معايير مهنية:** تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير محاسبية والمراجعة لضوابط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. مما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع متطلبات المراجعة وزيادة ثقة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، وأن النزاهة والأمانة لا تتحقق إلا بتوفر الخاصيتين في كل من معدي ومراجعي المعلومة المحاسبية

● **معايير فنية:** إن توفير معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومة مما يعكس بدوره على جودة القوائم المالية، ويزود ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية 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 بالإدارة ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباط وثيقا بالحصول على معلومات ذات جودة.

المطلب الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

يقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب البديلة وترتيبها لما سبق يمكن القول أن الهدف الرئيسي من تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو إستخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية¹. وقد أشار FASB إلى أن " الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) هما الملاءمة والمصادقية (الموثوقية)، مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها"².

الجدول رقم (3-1): يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق البيان (SFAC) رقم (2)

الصادر عن (FASB)

هدف المعلومة	إتخاذ القرار
المحدد العام	المنفعة < التكلفة
مستخدموا المعلومات المحاسبية	متخذوا القرار
خصائص مستخدموا المعلومات المحاسبية	القابلية للفهم
الخصائص الأساسية (الرئيسية) وعناصرها	الملاءمة: القيمة التنبؤية، القيمة الارتدادية (العكسية)، التوقيت الجيد (المناسب)، الموثوقية: التحقق، الحياد، الدقة (الصدق)
الخصائص الثانوية	القابلية للمقارنة – الاتساق (الثبات)

Source: Thomas G. Evans, Accounting theory: Contemporary Accounting Issues, Thomson South-western, U.S.A, 2003, P 150

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 71.

² دونالد كيسو، جيرى وايجنت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003-2005، ص 69.

وقد أوضح IAS01 أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وأن توافرها على عناصر الملائمة والمصدقية والقابلية للمقارنة لا يتحقق إلا من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على ملائمتها لظروف المؤسسة التي تؤدي إلى عرض مركزها المالي بعدالة.¹

الفرع الأول: الخصائص الأساسية

أولاً: عنصر الملائمة

وهو أول عنصر وجب توفره في المعلومات المالية بحيث يهتم هذا العنصر بالإفصاح عن معلومات يجب أن يستفيد منها جميع الأطراف كل حسب حاجته.

والمعلومات الملائمة هي: "تلك المعلومات التي تحمل على الأقل ثلاثة أبعاد وهي التأثير في الأهداف وتسمى الملائمة للأهداف، والتأثير في الفهم وتسمى بالملائمة الدلالية، والتأثير في إتخاذ القرارات وتسمى الملائمة للقرارات."²

فالمعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من :³

-تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.

-تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

-تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل و تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.

-تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

وتتحقق الملائمة حسب الإطار المفاهيمي الصادر عن IASC من خلال قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تفهم محتويات القوائم المالية حيث تشير إلى درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن المستثمرين من تفهم وإدراك محتواها، و يمكن التعبير عن ذلك بالقدرة على التوصيل بدرجة مقبولة من الجهد وتزداد قدرة المستخدم على تفهمها إذا كانت معروضة بشكل بسيط و تتمشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها مع باقي المعلومات، و ترتبط القابلية للفهم بشكل

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 67-68.

² إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، العدد الثلاثون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص 290.

³ مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 209.

التقارير و طريقة عرض المعلومات بها والمصطلحات الواردة فيها و أسلوب كتابة تلك التقارير من حيث سهولة قراءتها واستطاعة المستثمرين على فهمها واستيعابها¹.

مما سبق ولأجل تحقق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر على الخصائص الفرعية التالية:²

1. التوقيت المناسب: أي توصيل المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب الذي يمكنهم

من تحقيق أكبر فائدة مرجوة من هذه المعلومات، إذ أنه توجد علاقة وثيقة بين الملاءمة والتوقيت المناسب، إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة والمعلومات الملاءمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعد دليلاً واضحاً على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي.

أي أنه عند إعداد المعلومات المحاسبية المراد إستعمالها لغرض معين لابد أن يتم ضبط إعدادها في وقت محدد يكون مناسب للجهات المستعملة للمعلومات، مثل القوائم والتقارير المالية يتم إعدادها في نهاية السنة لأنه في تلك الفترة يتم تحديد قيمة المؤسسة التي حققتها خلال تلك السنة بغرض جذب أكبر قدر من المساهمين الجدد الذين يسعون في بداية كل سنة لتوجيه مساهماتهم للمؤسسات التي قامت بالإفصاح عن قوائمها في الوقت المناسب.

وأيضاً المقصود بخاصية التوقيت المناسب أو الملائم توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في مستخدميها، ويتحقق ذلك في ضوء الآتي:

- السرعة في تقديم المعلومات مع درجة دقة أفضل من درجة دقة عالية مع التأخير، حيث تفقد المعلومات قيمتها إن لم تقدم عند الحاجة إليها.

- تقديم المعلومات العادية في الوقت المحدد لذلك، أما المعلومات عن الأحداث الهامة والطارئة

فيجب أن تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وإن أدى ذلك إلى عدم إتباع

الدورة المعتادة للتقرير

2. القدرة التنبؤية: إذ أن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف

الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية و قريبة من الواقع فأنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، مرجع سابق، ص 67-68.
² نمر عبد الحميد السليحات، منذر بركان النمر، قياس كفاءة و فاعلية النظم المحاسبية في شركات النفط الكويتية (دراسة مقارنة)، العدد الخامس، مجلة دنانير، الجامعة العراقية، العراق، 2014، ص 237-238.

لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات و مواضعها و أسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

وتكتسي المعلومات المحاسبية صفة القدرة التنبؤية من أنها تنتج في نظام يقوم بمعالجة بيانات ذات صبغة واقعية بأساليب منطقية لا تعمل على تحريفها، هذا ما يجعلها معلومات واقعية أكثر تعبر عن الحدث المراد العمل عليه في ظروف محيطية تؤثر و تتأثر به، هذا ما يجعلها مرنة للتنبؤ المستقبلي لنفس الحدث بتطوير التنبؤات السابقة عن طريق تعديلها أو إلغائها أو بناء تنبؤات جديدة من شأنها التأثير في مستخدم المعلومات (متخذ القرار).

ويمكن القول أن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية هي الخاصية التي تعمل على التوجيه الجيد والصحيح لسياسات العمل داخل المؤسسة وخارجها بدءا من عملية إتخاذ القرارات اللازمة ذات البعد الإستراتيجي كقرار الإستمرار في النشاط، إلى غاية القرارات ذات البعد التشغيلي مثل نظام التسعير للوحدات المنتجة مستقبلا.

3. التغذية العكسية: أو ما يعرف بالتغذية الراجعة أو الإرتدادية وتعتبر من مكونات أي نظام للمعلومات، كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي، وذلك لما تمثله من أهمية على إستمرار وتطور المؤسسة، فكلما توفرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الإرتدادية أسهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، و كلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة بإستمرار، أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، وكلما زادت من ملائمة المعلومات لإتخاذ القرارات بشكل خاص.

إن توفر عنصر التغذية العكسية في أي نظام يعتبر ضرورة لا بد منها، فهي تعمل كآلية لإعادة تدوير المعلومات الغير مفيدة أو المعلومات التي تم إستهلاكها من خلال إعتبار ما كان معلومة محاسبية تامة الصنع أصبحت مجرد بيان مرتد، وهذا العنصر يعد كخاصية للمعلومات المحاسبية فهو يعطيها مرونة أكثر للعمل المراد منها كونه في حالة عدم قابليتها للعمل بها في هذه الفترة فأنه بمجرد إعادة تعديلها وفق هدف معين ستكون أكثر فاعلية.

فقيمة التغذية الراجعة من المعلومة تعبر عن المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تصويب توقعاته السابقة أو تعديلها.¹

¹ محمد مطر، نظرية المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 314.

ثانياً: عنصر المصادقية

لتكون المعلومات المحاسبية موثوقة وذات مصداقية جيدة يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية¹:

1- خاصية قابلية التحقق: بمعنى أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها، ويقصد بهذا المفهوم وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس فأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج. ويقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر، مستقل عن الشخص الأول، بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها.

2- خاصية الحياد: أو عدم التحيز أي عدم التأثير على المعلومات وعدم تهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تخدم مستخدم دون آخر. والإبتعاد عن التحيز والتأثير على متخذي القرارات في اتجاه معين أو محاولة الوصول إلى نتيجة محددة سلفاً، وبالنسبة لأهداف التقارير المالية فأنها توفر معلومات متنوعة وكثير للمستخدمين الذين يكون لديهم إهتمامات متنوعة ولن يكون من المتوقع لنتيجة محددة مسبقاً أن تناسب كل الإهتمامات.

3- خاصية الصدق في التعبير: ويقصد بها وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد شك. أي أنه لتكون المعلومات المحاسبية ذات درجة من الموثوقية، فإنه يجب على هذه المعلومات أن تمثل بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، أو تعبر عنها.

وقد أشارت العديد من معايير IAS/IFRS إلى عنصر الموثوقية، حيث يعد أحد المبادئ الأساسية عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها، وفي حالة عدم توفر متطلب محدد من المتطلبات الخاصة بكل معيار أو تفسير صادر عن اللجنة فإن المؤسسة تقوم بتطوير سياسات حيث:²

- تكون مناسبة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات.

- تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي، تعكس

الناحية الاقتصادية للأحداث و ليس فقط شكلها القانوني، أن تكون محايدة وليست متحيزة وأن تكون كاملة من كافة الجوانب المالية.

¹ محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص 333.

² طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ص 229.

الفرع الثاني: الخصائص الثانوية:

أولاً: الثبات: ويعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى وإذا ما تم أي تغيير فيجب الإشارة إلى ذلك لكي يؤخذ بعين الاعتبار من طرف مستخدمي المعلومات.

ثانياً: القابلية للمقارنة: أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة بينها وبين مؤسسات أخرى.¹ ولكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية²:

- *سهولة العرض واستخدام أسلوب واحد في القياس والالتزام بذلك من فترة مالية إلى أخرى.
- *الالتزام بسياسة محاسبية ثابتة ولا يعني الثبات في الطريقة المتبعة فقط إنما أيضاً الثبات في تفسير الطريقة المتبعة.

ثالثاً: القابلية للفهم: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير قابلة للفهم لمستخدميها، ولفهم أحسن للمعلومات المحاسبية يجب إتباع الإجراءات التالية:³

- تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمستخدمي القوائم المالية وليس فقط المحاسبين.
- الاستعانة بعناوين واضحة مال عنى سهولة الفهم.
- وضع البيانات المترابطة مقابل بعضها البعض.
- تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدم هذه القوائم في معرفتها.

المطلب الثالث: جودة المعلومة وفق المعايير الدولية للمحاسبة ودورها في تحقيق حوكمة الشركات

تساعد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية على اجتذاب رؤوس الأموال والحفاظ على حقوق المساهمين وزيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، كما أنها تعد من أهم ركائز حوكمة الشركات من خلال الاعتماد على هذه المعلومات في ممارسة الرقابة على مختلف الجوانب المالية لأداء الشركات وزيادة الثقة فيها وتحقيق التواصل مع الأطراف المختلفة للشركة، وهو ما يمكن للمساهمين من ممارسة حقوقهم، لذلك يمكن القول بأن هناك علاقة قوية بين كل من حوكمة الشركات ونوعية المعلومة المحاسبية والمالية حيث يعتبران وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به فمن جهة تعد مبادئ حوكمة الشركات

¹ سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 108

² خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص 35

³ سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 112.

كضوابط لتحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية ومن جهة أخرى فإن القرارات المتخذة وفق آليات حوكمة الشركات تقوم على المعلومات المحاسبية والمالية

الفرع الأول: المعيار IAS10 ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات.

فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي عالجها المعيار IAS10، فوجود فترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية، قد تتخللها أحداث من شأنها أن تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرارية. ومنه فإن عدم تعديل بنود القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة من شأنه أن يعرض الشركة إلى مجموعة من الالتزامات والخسائر منها دفع ضرائب على أرباح وهمية أو توزيع أرباح وهمية، مما يتسبب في تآكل رأس مال الشركة.¹

أوجبت المعايير المحاسبية الدولية الإفصاح عن الأحداث المادية ذات التأثير الجوهرى على مصداقية القوائم المالية. هذا كله يعمل على تحسين الإفصاح السليم وأساليب عرض المعلومات المالية، حيث أن القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة توفر معلومات تتميز بدرجة عالية من الموثوقية والملائمة، فهذه المعلومات لها القدرة على إحداث تغيير كبير على نتائج المركز المالي للشركة مما لو كانت عليه في ضوء المعلومات المتاحة في تاريخ الميزانية، كما تساهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة بمساعدة الإدارة باتخاذ القرارات المهمة والرشيذة ومنه تحصل الإدارة على رضا المساهمين وثقتهم وهو صلب ما تسعى إليه مبادئ حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: المعيار IAS29 ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتحقيق حوكمة الشركات

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار IAS29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع، يعالج فيه الآثار المرتقبة على الخصائص النوعية للمعلومات المالية الناتجة عن التضخم، إذ يعتبر نص المعيار أن التقرير عن نتائج العمليات والمراكز المالية في اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة النظر فيها أمر غير مفيد فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً، ولا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، بل يُعَدُّ الأمر خاضعاً للاجتهاد الشخصي، ويعطي بعض المؤشرات حول التضخم، وينص المعيار المحاسبي IAS29 كذلك

¹ عباس حميدي، الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، العراق، 2009، ص 5

على أنه في حالة ما إذا لم يتوفر مؤشر أسعار عام للفترة التي يتطلب هذا المعيار إعادة بيان الأصول فيها، في مثل هذه الحالات النادرة قد يكون من الضروري على سبيل المثال استخدام التقدير على أساس التغيرات في معدلات أسعار الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية المستقرة نسبياً.

إن الإفصاحات المطلوبة في المعيار IAS29 من أجل توضيح أساس التعامل من آثار التضخم في القوائم المالية، وبيان حقيقة أن القوائم المالية والأرقام المقابلة لها للفترة السابقة قد تم إعادة تعديلها استجابة للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، من خلال تعديل التكلفة التاريخية لها عند الاعتراف الأولي بما يواكب التغيرات التي حدثت في المستوى العام للأسعار والقصد منه توفير معلومات ضرورية لفهم هذا الأساس والمبالغ الناتجة، فهذا الاتجاه في عرض المعلومات يرسخ مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات لأنه يسعى إلى تجنب تضليل المستثمر، وهذا من خلال محافظة الشركات على علاقاتها الوثيقة مع المستثمرين والمعاملة المتساوية لهم والمشاركين في السوق، وبالتالي يجب بذل عناية خاصة لعدم انتهاك هذا المبدأ، فالتغاضي عن الاعتراف بآثار التضخم على القوائم المالية، من شأنه يؤدي إلى التلاعب بالبنود الظاهرة في القوائم المالية، ومن ثمة التأثير على سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة وبالتالي الاتجاه إلى إرساء إطار فعال لممارسة الحوكمة داخل الشركة.

الفرع الثالث: المعيار ifrs13 ودوره في تحسين جودة المعلومة وتحقيق حوكمة الشركات

بالرغم من إقرار لجنة IASC بوجود العديد من الأسس الصالحة للإستخدام في القياس والقدرة على توفير معلومات على درجات متفاوتة من الملائمة والموثوقية، إلا أنه وفي السنوات الأخيرة توجهت كل حججها للدفاع عن القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي. ولهذا جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS13 القيمة العادلة، وزادت أهمية هذا المعيار مع التوجه المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة، وقد جاء المعيار لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة. وتحقيق خاصية مهمة جداً من خصائص المعلومة المحاسبية وهي قابلية المعلومات للمقارنة.¹

إن تبني القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يسمح بتوفير معلومات محاسبية ومالية مطابقة للواقع الاقتصادي وذات خصائص نوعية، ومتى كان هناك توافر بالقدر الكافي للخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية والمالية كلما كان الحكم على درجة الجودة بها عالياً، وبالشكل الذي ينعكس على

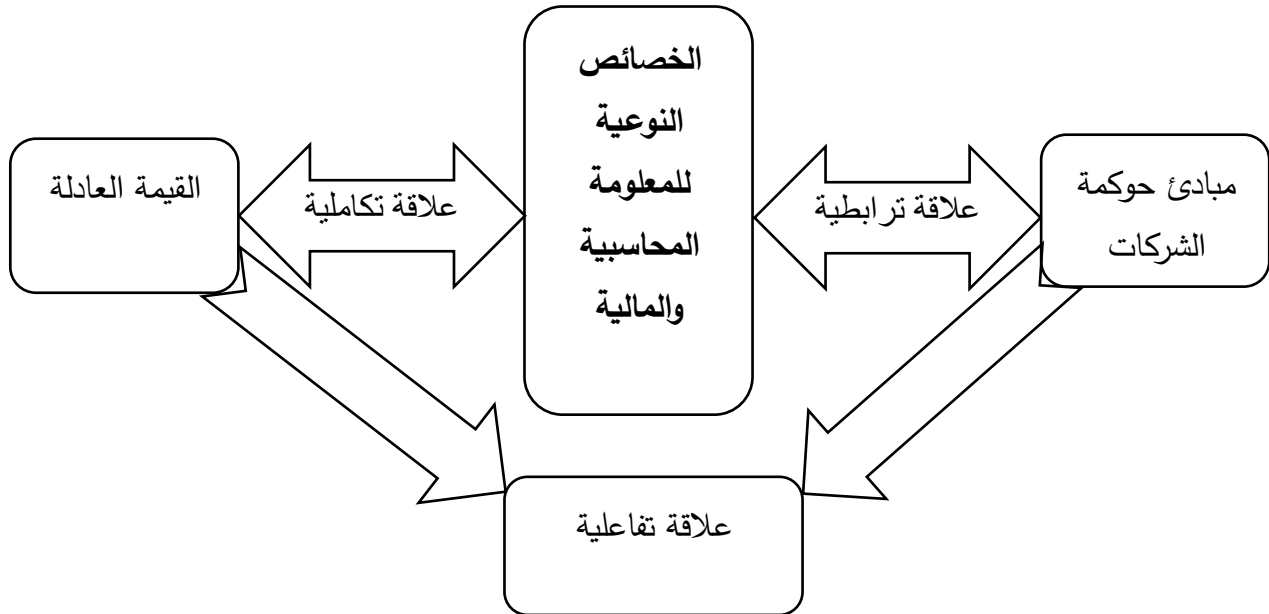
¹ محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2020، ص 823 - 825

عملية اتخاذ القرار الاقتصادي. فاعتماد القيمة العادلة يساهم في الارتقاء بالإبلاغ المالي وزيادة الإفصاح والشفافية، من خلال جعل المعلومات أكثر ملاءمة وموضوعية لمتخذي القرارات.

مما سبق نستنتج أن العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومة المحاسبية والمالية هي علاقة تكاملية باعتبار القياس وفق معيار القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية والمالية؛ أي القيمة العادلة تقوم بتكامل مع المعلومة المحاسبية لتحقيق خصائصها النوعية وإضفاء الجودة عليها.

إن العلاقة بين حوكمة الشركات والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية التي أتينا بذكرها سابقا أثمرت على علاقة بين حوكمة الشركات والقيمة العادلة حيث تعتبر المعلومة المحاسبية والمالية كوسيط لهته العلاقة، هذه الأخيرة التي يمكن القول بأنها علاقة تفاعلية ذلك لأن كل ما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كل ما أثر ذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية وبالتالي التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات.¹

الشكل رقم (3-3): علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات



المصدر: فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 6 و 7 ماي 2012، ص 11.

¹ فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 6 و 7 ماي 2012، ص 12.

الفرع الرابع: المعيار IFRS 7 الأدوات المالية، الإفصاحات ومبادئ الحوكمة

يتناول هذا المعيار الإفصاح عن الأدوات المالية للوحدة، ويتم الإفصاح في هذا المعيار عن الآتي: أي عقد ينتج عنه أصل مالي لوحدة ما، والتزامات مالية أو أداة حقوق ملكية لوحدة أخرى.

يهدف هذا المعيار إلى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية وطبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية في القوائم المالية ويحتوي هذا المعيار على متطلبات عرض الأدوات المالية، ويحدد المعلومات الخاصة بها التي يجب الإفصاح عنها وتطبيق متطلبات الإفصاح على تصنيف الأدوات المالية ما بين أصول مالية والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية، وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد وتوزيعات أرباح وخسائر، ويتم في هذا المعيار توفير المزيد من الشفافية لمستخدمي البيانات المالية بخصوص تعرض للمخاطر وكيفية إدارتها.¹

حيث يدعم هذا المعيار حماية حقوق المساهمين في الشركة وهو من مبادئ حوكمة الشركات من خلال إطلاعهم على كافة التفاصيل حول الأدوات المالية التي تمثل وسيلة إثبات ملكيتهم في الشركة.² بالإضافة إلى هذا فإن ملكية سهم تعطي الحق في الحصول على معلومات عن الشركة والحق في التأثير في الشركة. فهذا المعيار يدعم هذا المبدأ ويحقق ما يرمى إليه.

ينص المعيار IFRS07 على أهمية الإفصاح عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة والمتعلقة بالتعامل بالأدوات المالية وإحتراز الإدارة والياتها في تسيير تلك المخاطر، فتسمح هذه المعلومات في تحسين فهم مختلف الأطراف أصحاب العلاقة وفي مقدمتهم المساهمين سواء كانوا حاليين أو محتملين لسياسات الشركة، ومعرفة أكثر تمكنهم من تقييم أدائها، لاسيما من خلال المعرفة الدقيقة لكيفية الاعتراف الأولي للأدوات المالية وعملية تقييمها اللاحق. حيث يجب تشخيص بكل دقة لهذه العمليات وعرضها في القوائم المالية لأجل تدعيم الشفافية والإفصاح الذي تنادي بهما مبادئ حوكمة الشركات، إن الأدوات المالية سواء كانت أصول مالية أو مطلوبات مالية تمثل مادة مهمة للإفصاح عن كل ما يحيط بها سواء تصنيفاتها، تقييمها، إلغائها والمخاطر التي من الممكن أن تتجر نتيجة التعامل بها، كل هذا تم الإحاطة به إلى حد بعيد في المعيار IFRS07 والذي يصب في مجال الأهداف التي تسعى وتنادي بها مبادئ حوكمة الشركات.

¹ محمد إبراهيم علي، يلمى منصور سعد، القوائم المالية في ظل IAS1, IAS7, IFRS7 دراسة تطبيقية في مصرف بابل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية 2020، بغداد، 2021، ص 123.

² مركز المشروعات الدولية الخاصة، مرجع سابق، ص: 33.

خلاصة الفصل:

إن تركيز منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على الإفصاح والشفافية كمبدأ أساسي من مبادئ حوكمة الشركات ليس وليد الصدفة، فالإفصاح يعتبر من المفاهيم المهمة في الفكر المحاسبي ويعتبر أداة اتصال بين المؤسسات، ويطالب مستخدمي البيانات والتقارير المالية دائماً بمزيد من الإفصاح، بهدف جعل البيانات المحاسبية صادقة وشفافة وتعطي صورة حقيقية للأحداث المالية التي يكشفونها. ومن أجل الوصول إلى الإفصاح المطلوب، يجب أن تكون هناك معايير محاسبية دقيقة وطرق إفصاح مناسبة، وهذا ما سعت إليه لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بإصدارها العديد من المعايير التي تشرح وتوضح خصائص المعلومة المحاسبية وتحدد طريقة الإفصاح المناسب الذي يلبي رغبات ومتطلبات مختلف الأطراف، ويحقق متطلبات حوكمة الشركات.

سعت الجزائر جاهدة لتلبية احتياجات المستثمرين المحليين أو الأجانب في مجال الإفصاح والقياس من خلال اعتماد نظام محاسبة مالية يتوافق من ناحية العرض والإفصاح إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، من أجل توفير معلومات مالية ذات جودة عالية، وتعزيز الشفافية وكخطوة نحو تطبيق حوكمة الشركات.

الفصل الرابع

دور تبني المعايير الدولية للمحاسبة
والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات
دراسة ميدانية -

تمهيد:

من أجل إختبار صحة الفرضيات التي تم بناؤها من خلال الإشكالية المطروحة، وإستكمالاً لتغطية جميع جوانب الدراسة، قام الباحث بدراسة ميدانية معتمداً في ذلك على إستبيان موجه لأساتذة من كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير إلى جانب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذا موظفين يعملون في مصالح المحاسبة والمالية في المؤسسات العمومية والخاصة. السبب وراء إختيار الإستبيان كأداة لدراسة الأثر الذي يعود به تبني المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسات بصفة عامة، كون أن المتغيرات الأساسية في الدراسة والمتمثلة في حوكمة الشركات والمعايير الدولية للمحاسبة لا يمكن قياسها من خلال الأرقام. ومما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لمحاوَر الإستبيان.

المبحث الثالث: تحليل وإختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة.

تتمثل إجراءات الدراسة التطبيقية في الإلمام بمختلف الجوانب الأساسية ذات الصلة والأهمية الواجب معرفتها والمتمثلة في وصف مجتمع الدراسة الميدانية، وتحديد عينة الدراسة والحدود المتعلقة بها، إضافة لمراحل إعداد الاستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة.

في هذه الدراسة تم إختيار مجتمع وعينة الدراسة وفق التالي:

الفرع الأول: مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأطراف ذوي العلاقة بموضوع البحث أو بأحد متغيراته من مكاتب محاسبة ومراجعة، موظفي الإدارات العمومية، إضافة إلى الأساتذة والباحثين، ونظرا لكبر حجم المجتمع إرتأينا أن نقوم بجمع البيانات من مجموعة جزئية كعينة (عينة الدراسة)، وتعميم نتائجها على باقي المجتمع.

الفرع الثاني: عينة الدراسة.

لقد قام الباحث بتوزيع 200 استمارة على أفراد العينة المحددة سابقا، وبعد إتمام عملية التوزيع إستجاب 180 فردا فقط، وبعد عملية الفرز والتفحص تم إلغاء 14 إستمارة غير صالحة للتحليل، لعدة أسباب مختلفة منها عدم الإجابة على جميع محاور الاستبيان، ليكون عدد الاستمارات النهائية القابلة للتحليل هو 166 استمارة، والجدول الموالي يبين عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل.

الجدول رقم (4-1): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	200	100 %
عدد الاستمارات المسترجعة	180	90 %
عدد الاستمارات غير المسترجعة	20	10 %
عدد الاستمارات الملغاة	14	07 %
عدد الاستمارات المقبولة والقابلة للتحليل	166	83 %

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثالث: حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة في:

أولاً: الحدود الموضوعية: إهتمت هذه الدراسة بموضوع الإفصاح والشفافية وجودة المعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية للمحاسبة إضافة إلى حوكمة الشركات كأحد اهتمامات غالبية المؤسسات والهيئات الحكومية المحلية والدولية.

ثانياً: الحدود الجغرافية: اهتمت هذه الدراسة بدور المعايير الدولية في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة لآراء مجموعة من الأكاديميين والمهنيين والموظفين المهتمين بمجال المحاسبة داخل الجزائر.

ثالثاً: الحدود البشرية: اهتمت هذه الدراسة بإجابات عينة الدراسة المتمثلة في أساتذة جامعيين وخبراء محاسبة ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وموظفي إدارات عمومية، كشريحة لها من الإلمام الكبير بحوكمة الشركات والمعايير الدولية للمحاسبة.

رابعاً: الحدود الزمنية: تم بداية الدراسة الميدانية خلال سنة 2019-2020 وذلك بعد إتمام الصيغة النهائية لإستمارة الإستبيان الموزعة والمعدلة من طرف أساتذة محكمين، ثم بداية التوزيع لإستمارات الإستبيان على العينة المدروسة ثم جمع الإستمارات الموزعة وإنطلاق عملية التحليل.

المطلب الثاني: تقديم أداة الدراسة.

إن إستخدام الإستبيان لدراسة إشكالية محاسبية يعد من أصعب الطرق التي يمكن الإعتماد عليها، كما يعتبر إعداد الإستبيان وتحديد عينة الدراسة في هذه الحالة هي أصعب عمل يقوم به الباحث في حالة إختيار هذا النوع من الدراسات الميدانية، إذ لابد أن يتم إختيار الأسئلة المحددة لهذا الإستبيان بدقة وعناية كبيرة، ومحاولة إستهداف أكبر قدر ممكن من مجتمع الدراسة. مع التركيز على ضرورة الإختيار الدقيق لعينة الدراسة التي لا بد أن تكون على دراية كافية بمختلف جوانب ومتغيرات الموضوع.

الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات.

اهتم الباحث بنوعين من المصادر في عملية جمع البيانات لتغطية الجانب النظري والتطبيقي وتتمثل هذه المصادر كالتالي:

أولاً: المصادر العلمية:

اعتمد الباحث خاصة في الجانب النظري على مصادر علمية متمثلة في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة في المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات، إضافة إلى مختلف

القوانين والمراسيم والتعليمات المنظمة لمهنة المحاسبة، وكذلك ميثاق الحكم الراشد، إضافة إلى المقالات والمداخلات والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

ثانياً: المصادر الأولية:

من أجل إثبات صحة فرضيات الدراسة أو نفيها، ذهب الباحث إلى إعداد إستبيان كأداة رئيسية للبحث والذي صمم خصيصاً لهذا الغرض، ثم القيام بتوزيعه على عينة من مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: تقديم إستبيان الدراسة.

أولاً: إعداد أسئلة إستمارة الإستبيان.

تمت المباشرة في هذه العملية من خلال الإطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت كلا متغيري الدراسة، والتي تم فيها الإعتماد على إستمارة الإستبيان لمعالجة الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات الموضوعية من عدمها، ومن أجل الإلمام الكافي بمتغيرات الدراسة، قام الباحث بعملية تصميم إستمارة إستبيان تضم مختلف الجوانب المتعلقة بالمتغيرات الجزئية للمعايير الدولية للمحاسبة كمتغير مستقل، وإلى الجوانب المتعلقة بالمتغير التابع وهو حوكمة الشركات. كما اهتم الباحث عند تحضير إستمارة الإستبيان بالأسلوب المنهجي من حيث تدرج الأسئلة وتبسيطها ومحاولة اجتناب الغموض عند صياغة الأسئلة لتكون قابلة للفهم، حيث تم تقسيم إستمارة الإستبيان إلى جزئين.

- 1- الجزء الأول: وهو جزء خاص بالمعلومات الشخصية للشخص المجيب عن إستمارة الإستبيان وهذا من خلال الإلمام بمؤهله العلمي المكتسب ليكون دلالة على تحكمه في ميدان المحاسبة، إضافة إلى الوظيفة أو المهنة الممارسة، إذ أن هذا الإستبيان موجه إلى فئة محددة دون سواها وهي من هم في اختصاص المحاسبة وحوكمة الشركات من أكاديميين ومهنيين، إضافة إلى الخبرة المهنية المكتسبة.
- 2- الجزء الثاني: تم تخصيص هذا الجزء إلى محاور الدراسة والذي قسم إلى ثلاثة محاور أساسية، وذلك لإثبات صحة فرضيات الدراسة.

ثانياً: محاور الإستبيان:

بعد أن تم إعداد إستمارة الإستبيان من طرف الباحث وتحكيمة من قبل المحكمين مع الأخذ بكافة الملاحظات والتوجيهات المقدمة من طرفهم، تم التوصل إلى إعداد الإستبيان في شكله النهائي (أنظر الملحق رقم 01) حيث يتكون من 38 سؤال مقسم على 3 محاور على النحو التالي:

1- المحور الأول: يتمثل في دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في زيادة الإفصاح وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات، ويتكون من 10 أسئلة.

2- المحور الثاني: يتمثل في دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات، ويتكون من 10 أسئلة.

3- المحور الثالث: يتمثل في دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية، ويتكون من 18 سؤال.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الإستبيان.

يسمح التحليل الإحصائي والوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة بمعرفة مدى الترابط والاتساق الداخلي لكامل فقرات الإستبيان، ومنه الوقوف على الدراسة الكاملة لموضوع الدراسة التطبيقية، حيث يتم التحليل بواسطة المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمحاور الدراسة، إضافة إلى التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة الخاصة بالجزء الأول لإستمارة الإستبيان.

المطلب الأول: اختبار الثبات لفقرات الإستبيان.

من خلال هذه الدراسة التطبيقية تم الاستعانة بالتحكيم أو ما يعرف بالصدق الظاهري وذلك بتوزيعه على عدة محكمين، ثم قياس قيمة الثبات للإستبيان، حيث تم الاستعانة ببرنامج SPSS إصدار 25، والذي يعد من بين البرامج الأكثر إستخداما لتحليل المعلومات الإحصائية.

الفرع الأول: الصدق الظاهري.

لقياس ثبات هذه الإستمارة تم الإستعانة بمحكمين متمثلين في أساتذة مختصين في مجال المحاسبة، والمجال الإحصائي والأدبي للإستفادة من خبرتهم، وبعد أخذ الملاحظات بعين الإعتبار تم الوصول إلى إعداد إستمارة الإستبيان في شكلها النهائي (أنظر الملحق رقم 02).

الفرع الثاني: قياس الثبات لفقرات الإستبيان بإستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Crounbach

يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان أي مدى التجانس لعبارات محاور الإستبيان، وأدنى قيمة مقبولة لهذا المعامل هي 60%، وقد قام الباحث من خلال هذه الدراسة التطبيقية بحساب معامل الثبات، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): إختبار ثبات فقرات الإستبيان بإستخدام معامل Alpha Crounbach

البيان	عدد الفقرات	Alpha Crounbach
المحور الأول: الإفصاح والشفافية	10	0.830
المحور الثاني: جودة المعلومة المحاسبية	10	0.792
المحور الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	18	0.815
محاور الاستبيان ككل	38	0.923

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات spss v.25

من الجدول رقم (4-2) يتضح أن معامل الثبات الكلي للإستبيان ولفقراته الثلاثون قد بلغ (0.923) وهو معامل مرتفع، وهو ما يشير أنه لو تم إعادة توزيع الإستبيان فإن ما نسبته 92.3 % من أفراد عينة الدراسة سوف يعيدون نفس الاستجابة، كما يسمح هذا المعامل الذي يتعدى المتوسط المقبول وهو (0.6) بأن تكون النتائج المتحصل عليها تتمتع بدرجة عالية من الثبات وهو ما يسمح للباحث الاعتماد عليه في عملية الدراسة التطبيقية.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للإستبيان

الفرع الأول: قياس مدى الموافقة لمحاور الإستبيان.

من أجل معرفة وقياس توجهات أفراد العينة مع فقرات الإستبيان، تم إستخدام مقياس ليكارت الخماسي، حيث يستخدم هذا المقياس للتعرف على نوعية وإتجاهات عينة الدراسة فيما يخص أسئلة الإستبيان الموجهة إليهم، وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي الذي يتكون من 5 درجات لقياس درجة إستجابة أفراد العينة مع فقرات الإستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3): درجات سلم ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحث

بعد إتمام عملية جمع إجابات أفراد العينة عن جميع عبارات الإستبيان، يتم في مرحلة ثانية تفريغ وتحليل هذه الإستمارات وذلك بإعطاء كل درجة من درجات الموافقة متوسط حسابي وأهمية نسبية موافقة لاستجاباتهم وذلك وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-4): المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لدرجات سلم ليكارت الخماسي

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	1,00 – 1,79	1,80 – 2,59	2,60 – 3,39	3,40 – 4,19	4,20 – 5,00
الأهمية النسبية	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا

المصدر: ناصري محمد الشريف، محاضرات في مقياس تصميم وبناء أدوات البحث العلمي، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، 2020/2019، ص 43
الفرع الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

تتمثل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة في الإجابة عن أسئلة الجزء الأول للإستبيان وذلك في الإجابة عن الأسئلة من 1 إلى 5 والتي تم تحليلها كما يلي:
أولا: العمر

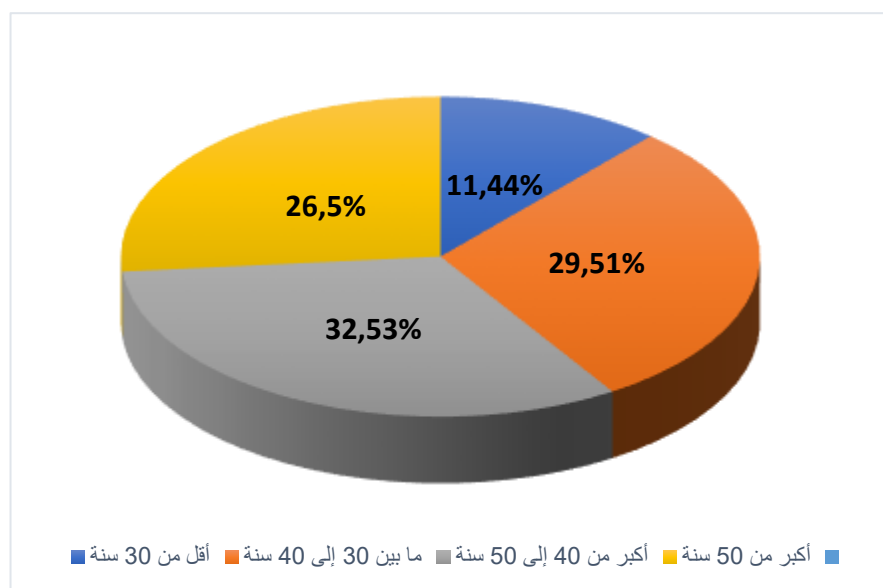
الجدول (4-5): تصنيف أفراد العينة تبعا للعمر

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	19	%11.44
من 30 إلى 40 سنة	49	%29.51
أكبر من 40 إلى 50 سنة	54	%32.53
أكبر من 50 سنة	44	%26.5
المجموع	166	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول رقم (4-5) أعلاه يتضح أن أغلبية المشاركين في الإستبيان تتراوح أعمارهم بين 31 إلى 50 سنة وهذا يعني أن أغلبهم عايش معظم التحديثات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة وفترة الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر وهو ما يجعل إجاباتهم ذات خلفية جيدة ولهم دراية بالفرق الكبير الذي عرفته حوكمة الشركات عامة خلال السنوات الأخيرة والجزائر خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية.

الشكل رقم (4-1) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على الجدول رقم (4-5)

ثانياً: المؤهل العلمي

يعد المؤهل العلمي من بين الخصائص العلمية لعينة الدراسة، إذ يعتبر ذو أهمية بالغة في المجيب عن الاستبيان، حيث يشترط أن يكون من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة ومستوى علمي مقبول للإجابة عن الاستبيان، وقد لخص توزيع أفراد عينة الدراسة وفق الجدول التالي:

الجدول (4-6): تصنيف أفراد العينة تبع المؤهل العلمي

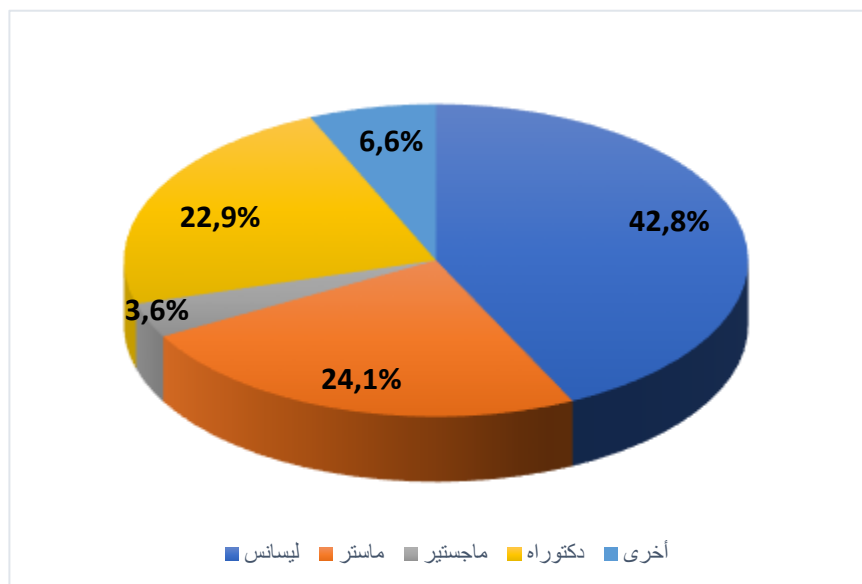
البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	71	42.8%
ماستر	40	24.1%
ماجستير	6	3.6%
دكتوراه	38	22.9%
أخرى	11	6.6%
المجموع	166	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS V.25

يبين الجدول رقم (4-6) أعلاه أن المؤهل العلمي المكتسب لأفراد عينة الدراسة جد مقبول حيث ما يزيد عن 40% من أفراد عينة الدراسة هم من حاملي شهادة ليسانس وما يزيد عن 50 % حاملين لشهادة

الماستر أو الماجستير أو الدكتوراه، وهذا ما يعطي مصداقية للدراسة لتوافر المؤهل العلمي المقبول بين أفراد عينة الدراسة والتجاوب الموضوعي مع كامل فقرات الإستبيان، ويمكن تمثيل الجدول السابق رقم (4-6) وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-2): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات الجدول رقم (4-6)

ثالثا: الوظيفة أو المهنة

إهتم الباحث وتماشيا مع متطلبات الدراسة بالمسمى الوظيفي أو المهني لأفراد عينة الدراسة، لما له من أهمية في تحديد العلاقة مع موضوع الدراسة، ودرجة دقة الإجابات، وقد كان توزيع الأفراد حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-7): تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة/المهنة

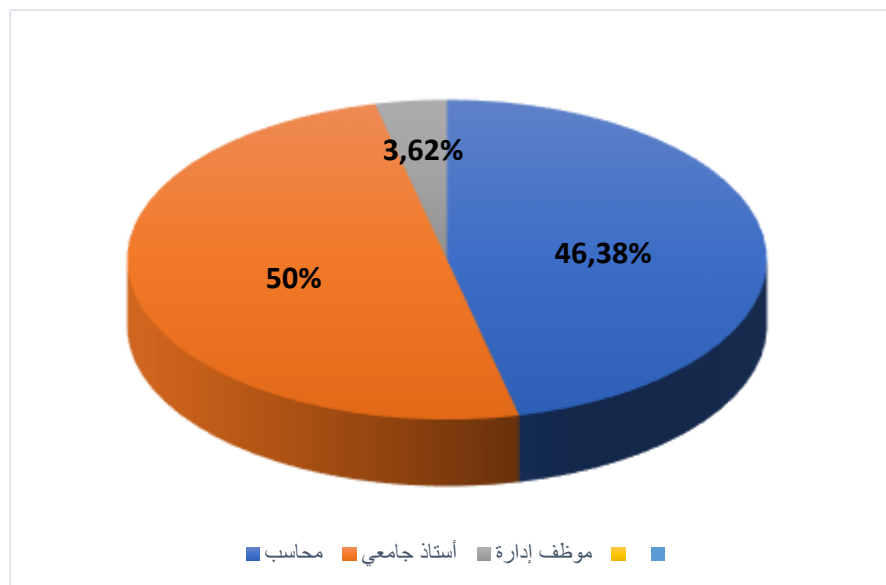
البيان	التكرار	النسبة
محاسب	77	46.38%
أستاذ جامعي	83	50%
موظف إدارة عمومية	6	3.62%
المجموع	166	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V.25

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن ما نسبته 46.38% هم محاسبين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسبي)، و 50% هم أساتذة جامعيين وباحثين ما يعني أن أفراد العينة لهم كل المؤهلات التي تسمح لهم بإبداء رأيهم، وهم على قدر كبير من الدراية بخبايا المحاسبة وحوكمة الشركات.

ويمكن تمثيل الجدول السابق رقم (4-7) وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة/المهنة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات الجدول رقم (4-7)

رابعا: الشهادة المهنية

اهتم الباحث بالشهادة المهنية والتي لها علاقة مباشرة بالدراسة وهي المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات، ومن خلال الجدول الموالي يمكن إبراز أهم الشهادات لأفراد عينة الدراسة:

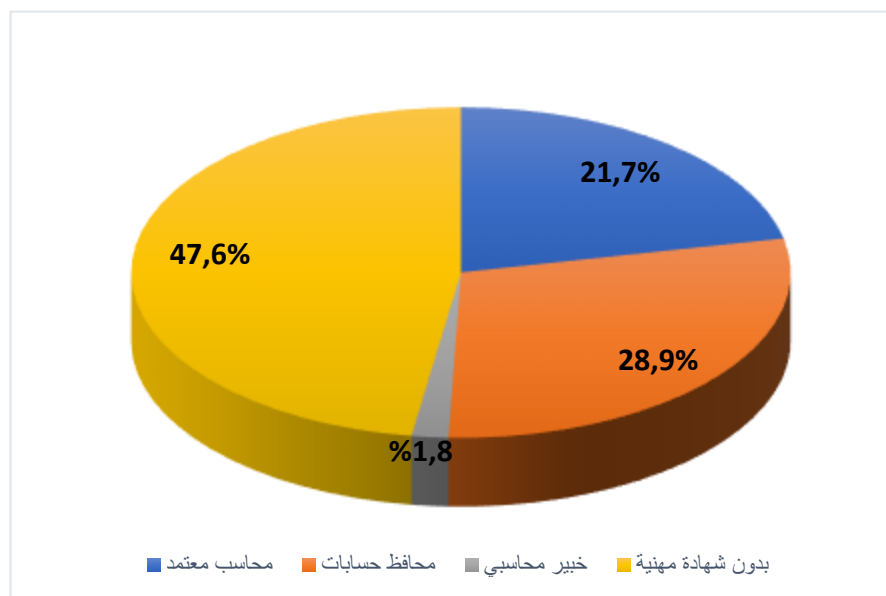
الجدول رقم (4-8): تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للشهادة المهنية

البيان	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	36	21.7%
محافظ حسابات	48	28.9%
خبير محاسبي	3	1.8%
بدون شهادة مهنية	79	47.6%
المجموع	166	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS V.25

يبين الجدول أعلاه أن ما نسبته 53 % يحوزون على شهادة مهنية، وهذا ما يدل على دقة إختيار العينة حيث تم التركيز الموازنة بين المهنيين والأكاديميين، ويمكن تمثيل الجدول السابق وفق الشكل التالي:

الشكل (4-4): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للشهادة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات الجدول رقم (4-8)

خامسا: الخبرة المهنية

تمثل سنوات الخبرة المهنية المكتسبة أهمية بالغة في التحكم في ميدان المحاسبة وكذلك الإلمام بموضوع الدراسة، والدراية الكافية بكافة التطورات الحاصلة في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة، ويمكن توضيح أفراد عينة الدراسة تبعا للخبرة المهنية المكتسبة وفق الجدول التالي:

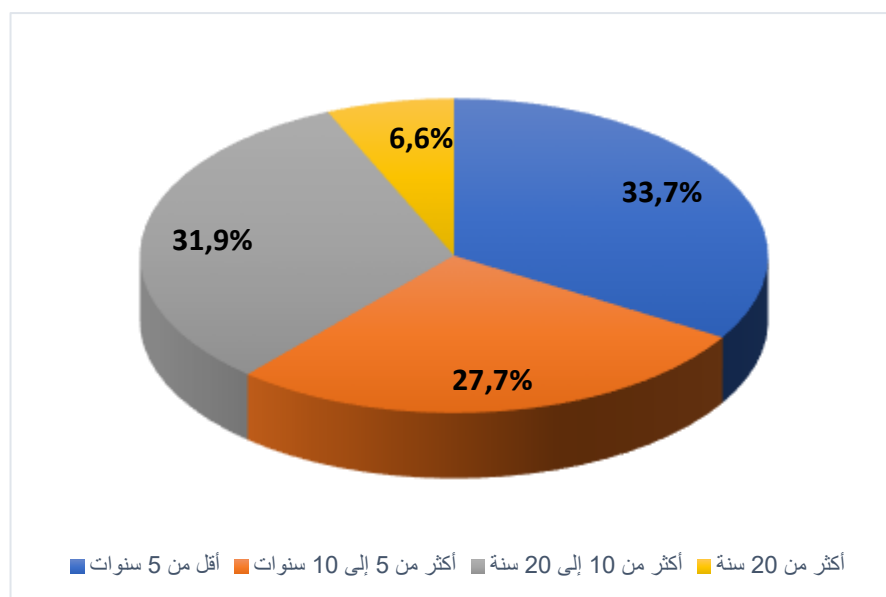
الجدول رقم (4-9) تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	56	33.7 %
أكثر من 5 إلى 10 سنوات	46	27.7 %
أكثر من 10 إلى 20 سنة	53	31.9 %
أكثر من 20 سنة	11	6.6 %
المجموع	166	100 %

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.25

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم من لهم خبرة تزيد عن 10 سنوات، حيث تقدر بنسبة حوالي 66 %، وهذا يعني أن لهم الخبرة والدراية الكافية بالمعايير الدولية للمحاسبة وكذا حوكمة الشركات، ومنه تكون لهم درجة عالية من المصداقية والموثوقية من حيث الاستجابة لأسئلة الإستبيان، ويمكن تمثيل النسب السابقة للجدول السابق وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-5): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات الجدول رقم (4-9)

المطلب الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة

وفق هذا المطلب قام الباحث بتحليل وصفي لكامل إجابات أفراد عينة الدراسة على أبعاد ومحاور الإستبيان، وذلك بتحديد التكرارات، وحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من أجل تحديد رتبة أهميتها النسبية حسب درجات سلم ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول المذكور سابقا (الجدول رقم 4-4).

الفرع الأول: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإفصاح

الجدول رقم (4-10): تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإفصاح

نص السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة K^2	القيمة المعنوية sig
1-يساهم الالتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد القوائم المالية في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون.	60	103	2	1	0	4.3494	0.47822	15.060	0.00
2-تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها.	110	55	1	0	0	4.3976	0.58132	61.639	0.00
3- يضمن التحيين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وتقديم حلول تساعد على تحقيق أكبر منفعة من المعلومة المحاسبية.	53	108	5	0	0	4.5964	0.53912	88.928	0.00
4- تركز المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا على الإفصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير البنود لهذا الأمر.	59	103	4	0	0	4.3253	0.49503	101.542	0.00

0.00	109.241	0.50075	4.2530	0	1	4	64	97	5- يساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية وتزويد مستخدمي المعلومة المالية بكل التفاصيل حتى بعد إقفال السنة المالية.
0.00	105.446	0.49058	4.3133	0	0	2	108	56	6- يساعد الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ القرارات المناسبة.
0.00	191.446	0.55933	4.2108	0	0	0	48	118	7- تتميز المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالجودة مما يجعل الاستفادة منها واسعة.
0.00	186.289	0.55799	4.2530	0	0	1	104	61	8- تشجع المعايير الدولية للمحاسبة على التفصيل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا ما يفسره تعدد القوائم والتقارير بالإضافة الى الملاحظات والهوامش الملحقه.
0.00	201.084	0.53895	4.1566	0	1	1	56	108	9- توفر التقارير والجداول الملحقه المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة معلومات يصعب توفرها في صلب القوائم المالية ما يزيد من درجة الشفافية.

0.00	83.217	0.51615	4.4036	0	0	2	108	56	10- تساهم الملاحظات بين الأقواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على توسيع مجال الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.
------	--------	---------	--------	---	---	---	-----	----	--

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.25

➤ **العبارة الاولى:** من خلال الجدول رقم (4-10) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الاولى، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 103 بنسبة مئوية 62 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن الإلتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في اعداد القوائم المالية يساهم في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3494 والانحراف المعياري 0.4782، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 15.060$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 1، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثانية:** من خلال الجدول رقم (4-10) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثانية، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس " موافق بشدة " بتكرارات قدرت ب 110 بنسبة 66.3 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة وبشدة على أن المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة تحقق متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3976 والانحراف المعياري 0.58132، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 61,639^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة

المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثالثة:** من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن التحيين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة يضمن تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وتقديم حلول تساعد على تحقيق أكبر منفعة من المعلومة المحاسبية.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5964 والانحراف المعياري 0.53912، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 88,928^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الرابعة:** من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 103 بنسبة مئوية 62 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن المعايير الدولية للمحاسبة تركز كثيرا على الافصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير والبنود لهذا الامر. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3253 والانحراف المعياري 0.49503، ما يعني أن إجابات أفراد العينة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 101,542^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، ما يدل على وجود فروق بين المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الخامسة:** من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 97 بنسبة مئوية 58.4 %،

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2530 والانحراف المعياري 0.50075، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 109,241^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الاجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة السادسة:** من خلال الجدول رقم (4-10) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السادسة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن الافصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3133 والانحراف المعياري 0.49058، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 105,446^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة السابعة:** من خلال الجدول رقم (4-10) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السابعة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس " موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 118 بنسبة مئوية 71.1%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن المعلومات المحاسبية التي تفصح عليها المؤسسة وفق المعايير الدولية المحاسبية تتميز بالجودة مما يجعل الاستفادة منها واسعة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2108 والانحراف المعياري 0.55933، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 191,446^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 3، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثامنة:** من خلال الجدول رقم (4-10) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثامنة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع " موافق " بتكرارات قدرت ب 104 بنسبة مئوية 62.7%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2530 والانحراف المعياري 0.55799، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 186,289^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 3، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة التاسعة:** من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن التقارير والجداول الملحقه المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة توفر معلومات يصعب توفرها في صلب القوائم المالية ما يزيد من درجة الشفافية.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.1566 والانحراف المعياري 0.53895، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 201,084^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 3، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة العاشرة:** من خلال الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن الملاحظات بين الاقواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية تساهم على توسيع مجال الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.4036 والانحراف المعياري 0.51615، ما يعني أن إجابات أفراد العينة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا.

وبلغت قيمة $K^2 = 83,217^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

الفرع الثاني: تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور جودة المعلومة المحاسبية

الجدول رقم (4-11): تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور جودة المعلومة المحاسبية

نص السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة K ²	القيمة المعنوية sig
11- يسمح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها.	53	109	4	0	0	4.3373	0.51114	92.542	0.00
12- تتميز المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالحياد مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها.	59	103	4	0	0	4.3253	0.49503	101.542	0.00
13- تمتاز المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.	101	60	5	0	0	4.5241	0.54719	75.048	0.00
14- تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفافة وصادقة.	56	108	2	0	0	4.4096	0.49325	5.422	0.020
15- الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يجعلها أكثر موثوقية.	106	54	5	1	0	4.2892	0.49325	96.012	0.00

0.00	85.169	0.58423	4.5843	0	1	3	46	116	16- المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة.
0.00	83.145	0.54290	4.5723	0	0	0	62	104	17- مبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية الذي تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة يجعل من القوائم والتقارير المالية قابلة للمقارنة
0.00	114.807	0.48493	4.2711	0	2	5	45	114	18- يضمن بيان أسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة قابلية المقارنة لنفس المنشأة في فترات مختلفة أو مع منشآت أخرى.
0.020	5.422	0.49325	4.4096	0	0	0	62	104	19- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعكس الصورة الصادقة لها.
0.00	88.928	0.53912	4.5964	0	0	7	58	101	20- يساهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية في تمكين القائمين بالقياس من التأكد من صحتها

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSSV.25

➤ العبارة الحادي عشر: من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع

"موافق" بتكرارات قدرت بـ 109 بنسبة مئوية 65.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو

الموافقة على أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يسمح في اعداد وايصال المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3373 والانحراف المعياري 0.51114، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 92,542^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثانية عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 103 بنسبة مئوية 62.04 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة تتميز بالحياد مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3253 والانحراف المعياري 0.49503، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 101,542^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثالثة عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 101 بنسبة مئوية 60.8 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5241 والانحراف المعياري 0.54719، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا.

وبلغت قيمة $K^2 = 75,048^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الاجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الرابع عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الرابعة عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن المعايير الدولية للمحاسبة

تساهم في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفافة وصادقة. وقدّر المتوسط الحسابي ب 4.4096 والانحراف المعياري 0.49325، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 5,422^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.02، بدرجة حرية df قدرت ب 1، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ العبارة الخامسة عشر: من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 106 بنسبة مئوية 63.9 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة.

وقدّر المتوسط الحسابي ب 4.2892 والانحراف المعياري 0.51710، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 96,012^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ العبارة السادسة عشر: من خلال الجدول رقم (4-11) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السادسة عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 116 بنسبة مئوية 69.9 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية للمحاسبة تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة.

وقدّر المتوسط الحسابي ب 4.5843 والانحراف المعياري 0.58423، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 85,169^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة السابعة عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السابعة

عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 104 بنسبة مئوية 62.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5723 والانحراف المعياري 0.58423 ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 83,145^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثامنة عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثامن

عشرة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 114 بنسبة مئوية 68.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن بيان اسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة يضمن قابلية المقارنة لنفس المنشأة في فترات مختلفة أو مع منشآت أخرى. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2711 والانحراف المعياري 0.48493، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 114,807^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة التاسعة عشر:** من خلال الجدول رقم (4-11) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة التاسعة

عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 104 بنسبة مئوية 62.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن الافصاح عن الاحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعكس الصورة الصادقة لها.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.4096 والانحراف المعياري 0.49325، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 5,422^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.02، بدرجة حرية df قدرت ب 1، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة العشرون: المصدر:** من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 101 بنسبة مئوية 60.8 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5964 والانحراف المعياري 0.53912، ما يعني أن إجابات أفراد العينة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا.

وبلغت قيمة $K^2 = 88,928^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

الفرع الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور واقع الحوكمة في الجزائر

الجدول رقم (4-12): تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على محور واقع حوكمة الشركات

نص السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة K^2	القيمة المعنوية sig
21- تبني النظام المحاسبي المالي نفس نوع وعدد الكشف المالية الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة.	118	44	2	2	0	4.6205	0.5110	96.229	0.00
22- يضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية.	104	62	0	0	0	4.1747	0.43993	154.711	0.00
23- يعتبر تبني المؤسسات الجزائرية للمعايير الدولية للمحاسبة خطوة مهمة نحو	56	108	2	0	0	4.3253	0.4950	101.542	0.00

									تطبيق حوكمة الشركات.
0.000	96.229	0.51103	4.6205	0	0	2	59	105	24- تشكل المعايير الدولية للمحاسبة إطارا فعالا لحوكمة الشركات كونها تشجع على الإفصاح والشفافية وتنص على المعاملة العادلة لجميع المساهمين
0.00	15.060	0.47822	4.3494	0	0	3	74	89	25- ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة في زيادة الإفصاح والشفافية على التقارير المالية للشركات الجزائرية وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات.
0.00	88.928	0.53912	4.5964	0	0	4	59	103	26- ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة في مساعدة مجالس الإدارة على ممارسة الرقابة في المؤسسات الجزائرية
0.00	101.542	0.49503	4.3253	0	0	2	108	56	27- ساهم مبدأ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذي تتبناه المعايير الدولية للمحاسبة في الإعراف بدور أصحاب المصالح
0.00	109.241	0.50075	4.2530	0	0	0	48	118	28- تبني المعايير الدولية للمحاسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق المساهمين.
0.020	92.542	0.51114	4.337	0	0	0	89	77	29- تمنح المعلومات المفصلة لملاحق القوائم المالية المعدة المعايير الدولية للمحاسبة صورة

									واضحة للمساهمين وأصحاب المصالح ما يسمح لهم بإبداء رأيهم ومساءلة مجلس الإدارة.
0.00	110.795	0.52286	4.6627	0	0	0	38	128	30- عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي جعلته يعاني من القصور في معالجة بعض العناصر.
0.00	96.012	0.49325	4.2892	0	1	5	54	106	31- يعتبر إصدار ميثاق الحكم الراشد خطوة جديدة نحو تطبيق حوكمة الشركات
0.00	85.169	0.58423	4.5843	0	1	3	46	116	32- تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد يعزز الشفافية والإفصاح كمدخل لحوكمة الشركات
0.00	83.145	0.54290	4.5723	0	0	0	62	104	33- تطبق المؤسسات الجزائرية حوكمة الشركات ضمنا وحسب إمكانياتها
0.00	114.807	0.48493	4.2711	0	2	5	45	114	34- ضعف المؤسسات المالية والمصرفية أدى لغياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر وهذا أثر سلبا على تفعيل حوكمة الشركات
0.00	109.241	0.50075	4.2530	0	1	4	64	97	35- غياب مجالس الإدارة المستقلة والنافذة بسبب طبيعة المؤسسات الجزائرية والتي يغلب عليها الشكل العائلي

0.00	105.446	0.49058	4.3133	0	0	2	108	56	36- غياب الثقة في الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أثر على ثقافة الإفصاح لدى المؤسسات الجزائرية
0.00	191.446	0.55933	4.2108	0	0	0	48	118	37- القوانين والتشريعات الجزائرية تكاد تخلو من مواد دقيقة وواضحة تعالج حقوق الملكية وقانون العقد وهو ما يؤثر سلبا على حماية حقوق المساهمين.
0.00	186.289	0.55799	4.2530	0	0	1	104	61	38- غياب معهد وطني للحوكمة حال دون وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.25

➤ **العبارة الحادي والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت بـ 118 بنسبة مئوية 71.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن النظام المحاسبي المالي تبني نفس نوع وعدد الكشوف المالية الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة. وقدّر المتوسط الحسابي بـ 4.6205 والانحراف المعياري 0.51103، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 96,229^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت بـ 0.00، بدرجة حرية df قدرت بـ 2، عند مستوى الدلالة قدر بـ 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ أن القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثاني والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت بـ 104 بنسبة مئوية 62.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام

للعبرة كان نحو الموافقة بشدة على أن النظام المحاسبي المالي يضمن نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.1747 والانحراف المعياري 0.43993، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 154,711^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثالثة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثالثة والعشرون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن تبني المؤسسات الجزائرية للمعايير الدولية للمحاسبة يعتبر خطوة مهمة نحو تطبيق حوكمة الشركات. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3253 والانحراف المعياري 0.49503، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 101,542^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الرابعة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الرابعة والعشرون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 105 بنسبة مئوية 63.3 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن ضعف المؤسسات المالية والمصرفية أدى لغياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر وهذا أثر سلبا على تفعيل حوكمة الشركات.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.6205 والانحراف المعياري 0.51103، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 96,229^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الخامسة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 89 بنسبة مئوية 53.6 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3494 والانحراف المعياري 0.47822، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 15,060^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 1، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة السادسة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السادسة والعشرون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 103 بنسبة مئوية 62 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن المعايير الدولية للمحاسبة ساهمت في مساعدة مجالس الادارة على ممارسة الرقابة في المؤسسات الجزائرية. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5964 والانحراف المعياري 0.53912، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 88,928^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة السابعة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السابعة والعشرون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن مبدأ الافصاح عن الاطراف ذوي العلاقة الذي تتبناه المعايير الدولية للمحاسبة ساهم في الاعتراف بدور اصحاب

المصالح. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3253 والانحراف المعياري 0.49503، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 101,542^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثامنة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي الثامنة والعشرون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 118 بنسبة مئوية 71.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن تبني المعايير الدولية للمحاسبة لقائمة المتغيرات في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق المساهمين. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2530 والانحراف المعياري 0.50075، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 109,241^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة التاسعة والعشرون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 89 بنسبة مئوية 53.6 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3373 والانحراف المعياري 0.51114، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 92,542^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثلاثون، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت بـ 128 بنسبة مئوية 77.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع المتغيرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي جعلته يعاني من القصور في معالجة بعض العناصر. وقدّر المتوسط الحسابي بـ 4.6627 والانحراف المعياري 0.52286، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 110,795^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت بـ 0.00، بدرجة حرية df قدرت بـ 2، عند مستوى الدلالة قدر بـ 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الواحد والثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت بـ 106 بنسبة مئوية 63.9 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن إصدار ميثاق الحكم الراشد خطوة جدية نحو تطبيق حوكمة الشركات.

وقدّر المتوسط الحسابي بـ 4.2892 والانحراف المعياري 0.51710، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 96,012^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت بـ 0.00، بدرجة حرية df قدرت بـ 2، عند مستوى الدلالة قدر بـ 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثانية والثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السادسة عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت بـ 116 بنسبة مئوية 69.9 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد يعزز الشفافية والإفصاح كمدخل لحوكمة الشركات.

➤ وقدّر المتوسط الحسابي بـ 4.5843 والانحراف المعياري 0.58423، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.

وبلغت قيمة $K^2 = 85,169^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الثالثة والثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السابعة عشر، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 104 بنسبة مئوية 62.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة.

وقدر المتوسط الحسابي ب 4.5723 والانحراف المعياري 0.58423 ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 83,145^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الرابعة والثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثامن عشرة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 114 بنسبة مئوية 68.7 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن ضعف المؤسسات المالية والمصرفية أدى لغياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر وهذا أثر سلبا على تفعيل حوكمة الشركات.

➤ **وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2711 والانحراف المعياري 0.48493**، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه. وبلغت قيمة $K^2 = 114,807^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ **العبارة الخامسة والثلاثون:** من خلال الجدول رقم (4-12) نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس "موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 97 بنسبة مئوية 58.4 %،

- وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2530 والانحراف المعياري 0.50075، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.
- وبلغت قيمة $K^2 = 109,241^a$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الاجابات وهو دال احصائيا.
- العبارة السادسة والثلاثون: من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السادسة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع "موافق" بتكرارات قدرت ب 108 بنسبة مئوية 65.1%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على غياب الثقة في الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أثر على ثقافة الإفصاح لدى المؤسسات الجزائرية. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.3133 والانحراف المعياري 0.49058، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.
- وبلغت قيمة $K^2 = 105,446^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 2، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.
- العبارة السابعة والثلاثون: من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة السابعة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الخامس " موافق بشدة" بتكرارات قدرت ب 118 بنسبة مئوية 71.1 %، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة بشدة على أن القوانين والتشريعات الجزائرية تكاد تخلو من مواد دقيقة وواضحة تعالج حقوق الملكية وقانون العقد وهو ما يؤثر سلبا على حماية حقوق المساهمين. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2108 والانحراف المعياري 0.55933، ما يعني أن إجابات أفراد العينة على هذه العبارة يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا حسب المقياس المعتمد عليه.
- وبلغت قيمة $K^2 = 191,446^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 3، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين اجابات المفحوصين وهو دال احصائيا.

➤ العبارة الثامنة والثلاثون: من خلال الجدول رقم (4-12) والذي يمثل التحليل الاحصائي للعبارة الثامنة، نلاحظ أن الإجابات تميل نحو الخيار الرابع " موافق " بتكرارات قدرت ب 104 بنسبة مئوية 62.7%، ما يعني أن الإتجاه العام للعبارة كان نحو الموافقة على أن غياب معهد وطني للحوكمة حال دون وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية. وقدر المتوسط الحسابي ب 4.2530 والانحراف المعياري 0.55799، وبلغت قيمة $K^2 = 186,289^b$ ، عند قيمة معنوية sig قدرت ب 0.00، بدرجة حرية df قدرت ب 3، عند مستوى الدلالة قدر ب 0.05. وعند مقارنة القيمة المعنوية بمستوى الدلالة، نلاحظ ان القيمة المعنوية أقل من مستوى الدلالة، وهو ما يدل على وجود فروق بين الإجابات وهو دال احصائيا.

المبحث الثالث: تحليل واختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سوف نقوم باختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة، وقد تم الاعتماد على نوعين من الفرضيات، وهما:

H_0 : الفرض الصفري

H_1 : الفرض البديل

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

تنص هذه الفرضية على أنه:

H_1 : يوجد للإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

H_0 : لا يوجد للإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$).

يتم اختبار وجود علاقة بين الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (4-13): يمثل نتائج الإنحدار للفرضية الأولى.

حوكمة الشركات	R	R- deux	قيمة f	دلالة f	قيمة t	دلالة t	معامل التحديد	الخطأ المعياري
الإفصاح	,539**	,340	84,517	,000 ^b	9,193	,000	,340	,148

** مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.25

من أجل معرفة العلاقة بين الإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد وكانت نتائجه كما هو موضح في الجدول أعلاه رقم (4-13).

أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن النموذج معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة 84,517 بدلالة 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، كما تفسر النتائج أن متغير الإفصاح يفسر ما قيمته 34 % من المتغير التابع حوكمة الشركات والباقي راجع لعوامل أخرى، ويتضح كذلك من الجدول أن معامل الارتباط Pearson يقدر بـ 0.539 وأن قيمة Sig تساوي 0.000

بناءً على ما سبق ننفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر ذو دلالة إحصائية ونقبل الفرضية البديلة التي توضح وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين كلا المتغيرين.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية على أنه:

H_1 : يوجد لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)

H_0 : لا يوجد لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)

يتم اختبار وجود علاقة بين جودة المعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (4-14): يمثل نتائج الانحدار للفرضية الثانية.

حوكمة الشركات	R	R- deux	قيمة f	دلالة f	قيمة t	دلالة t	معامل التحديد	الخطأ المعياري
جودة المعلومة المحاسبية	,592 ^a	,351	88,683	,000 ^b	9,193	,000	,347	,14698

** مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSSV.25

من أجل معرفة العلاقة بين جودة المعلومة المحاسبية وفق المعايير الدولية للمحاسبة وحوكمة الشركات تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد وكانت نتائجه كما هو موضح في الجدول أعلاه رقم (4-14).

أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن النموذج معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة 88,683 بدلالة 0.000 وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، كما تفسر النتائج أن متغير جودة المعلومة المحاسبية يفسر ما قيمته 34.7 % من المتغير التابع حوكمة الشركات والباقي راجع لعوامل أخرى، ويتضح كذلك من الجدول أن معامل الارتباط Pearson يقدر بـ 0.592 وأن قيمة Sig تساوي 0.000 بناءً على ما سبق ننفى الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر ذو دلالة إحصائية ونقبل الفرضية البديلة التي توضح وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين كلا المتغيرين.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة

تنص هذه الفرضية على أنه:

H_1 : يوجد للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في الجزائر عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)

H_0 : لا يوجد للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في الجزائر عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)

يتم إختبار وجود علاقة بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (4-15): يمثل نتائج الانحدار للفرضية الثالثة.

حوكمة الشركات	R	R- deux	قيمة f	دلالة f	قيمة t	دلالة t	معامل التحديد	الخطأ المعياري
البيئة الجزائرية	,183 ^a	,034	5,689	,018 ^b	2,385	,000	,028	,17936

** مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSSV.25

كما هو موضح في الجدول أعلاه رقم (4-15). أظهرت نتائج نموذج الانحدار أن النموذج معنوي، وذلك من خلال قيمة F البالغة 5,689 بدلالة 0.018 وهي أصغر من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، كما تفسر النتائج أن متغير البيئة الجزائرية يفسر ما قيمته 28 % من المتغير التابع حوكمة الشركات والباقي راجع لعوامل أخرى، ويتضح كذلك من الجدول أن معامل الارتباط Pearson يقدر بـ 0.183^a، وأن قيمة Sig تساوي 0.014

بناءً على ما سبق ننفى الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر ذو دلالة إحصائية ونقبل الفرضية البديلة التي توضح وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين كلا المتغيرين.

خلاصة الفصل:

تتعلق هذه الدراسة التطبيقية بدور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات، حيث قام الباحث من خلال هذه الدراسة الميدانية بتحليل إستبيان الدراسة بعد تحكيمه وإجراء التعديلات اللازمة عليه وتقسيمه إلى محاور حسب عدد فرضيات الدراسة، حيث خصص فيه الجزء الأول للمعلومات العامة أو الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بينما الجزء الثاني فلإجابة على محاور الدراسة. إن تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي كانت خطوة مهمة جدا نحو تفعيل حوكمة الشركات إلا أنه وبعد مرور سنوات من تطبيق هذا النظام تبين أنه يعاني من قصور في معالجة العديد من العناصر، وذلك راجع لعدة أسباب أهمها عدم تحيين هذا النظام مع التغيرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة على مستوى كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الخلاصة

تزايد الاهتمام العالمي في السنوات الأخيرة الماضية بقضية التوافق المحاسبي، فرض على لجنة معايير المحاسبة الدولية، إعادة هيكلتها وإعادة النظر في تركيبتها وطريقة عملها، بغرض الوصول إلى أعلى مستوى من التوحيد المحاسبي والعمل على زيادة الشفافية والإفصاح والرقى بجودة المعلومة المحاسبية، إلى حد تلبية متطلبات مختلف مستخدميها.

الطلبات المتزايدة على معلومة صادقة وشفافة وذات جودة عالية أدى إلى تحول لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، يعمل على إصدار معايير جديدة وتطوير المعايير المحاسبية السابقة، معتمدا في ذلك على المبادئ والفروض المحاسبية والتي تلعب دورا مهما في زيادة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. مع ما يتماشى والمبادئ الأساسية لحوكمة الشركات التي تقدمها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

توجه الجزائر نحو الإنفتاح الاقتصادي ومحاولاتها الانضمام إلى العديد من المنظمات، فرض عليها إعادة النظر في العديد من القوانين والتشريعات والأنظمة، ولعل أهم خطوة قامت بها الدولة الجزائرية هي تبني فكر المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في نظامها المحاسبي، هذه المعايير التي جعلت من المحاسبة لغة عالمية، وسهلت عمليات الاندماج والانفتاح وأضافت المزيد من الشفافية. كل تلك المتغيرات تم تناولها من خلال هذه الدراسة لإثبات أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي تدعم وتعزز تفعيل حوكمة الشركات، خاصة من ناحية توفير مبدأ الإفصاح والشفافية. وكذا جودة المعلومة المحاسبية.

1- إختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي تنص على أنه يوجد للإفصاح وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، ومن خلال تطرقنا في الفصل الثالث إلى الإفصاح وعلاقته بالحوكمة توصلنا إلى أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي إهتمت كثيرا بالإفصاح وخصصت له حيزا وعددا كبيرا من المعايير، كل هذه المعايير إضافة إلى التفصيل في البيانات المعروضة من خلال الملاحظات والهوامش والتفسيرات التي يطالب مجلس معايير المحاسبة بضرورة ذكرها في التقارير المالية أضافت الكثير من الشفافية وساعدت على حماية وضمان حقوق المساهمين ومختلف الأطراف أصحاب العلاقة، وهذا ما أكدته إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول من الإستبانة، حيث بعد التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة، كان إتجاه جل العبارات نحو الموافقة أو الموافقة بشدة على أن للمعايير الدولية

للمحاسبة والإبلاغ المالي دور في زيادة الإفصاح والشفافية وتحقيق مبادئ حوكمة الشركات، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تنص على أنه يوجد لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وإرساء حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، فإن إشتراط مجلس معايير المحاسبة الدولية لخصائص نوعية يجب توفرها في المعلومة المحاسبية دليل قاطع على أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي تركز كثيرا على هذا الجانب، فالمجلس لم يكتفي فقط بكم المعلومات الواجب الإفصاح عنها بل أكد على أن للمعلومة المفصح عنها شروط وخصائص يجب توفرها كالملائمة والمصادقية والقابلية للمقارنة، تجعل من هذه المعلومة ذات جودة عالية وتعكس الصورة الحقيقية والصادقة للمؤسسة، وهذا ما تنادي به حوكمة الشركات، لذلك يمكن القول بأن هناك علاقة ترابط قوية بين كل من حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية والمالية، يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به فمن جهة تعد مبادئ حوكمة الشركات كضوابط لتحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية ومن جهة أخرى فإن القرارات المتخذة وفق آليات حوكمة الشركات تقوم على المعلومات المحاسبية والمالية، كل هذا تم تأكيده في الفصل الرابع من خلال إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني والتي كانت كلها بإتجاه الموافقة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

بالنسبة للفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه يوجد للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أثر في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في الجزائر عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha=0.05$)، فإن قيام الجزائر بأعمال الإصلاح وتبني فكر معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي شكل تغيرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية، وساعد في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات كون المعايير الدولية للمحاسبة تعتبر إطارا فعالا لحوكمة الشركات. كما أن إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر وتشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد أعتبر خطوة جيدة نحو تفعيل الحوكمة، بالرغم من النقائص والسلبيات التي يعاني منها الواقع الجزائري كغياب الأسواق المالية النشطة والتشريعات والقوانين الدقيقة وعدم تحيين النظام المحاسبي المالي منذ تطبيقه أول مرة، وهذا بتأكيد من إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث والتي صبت في مجملها على أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وإصدار ميثاق الحكم الراشد كان له دور كبير في وضع أسس أولية للحوكمة إلا أنه يجب متابعتها في الأرض الواقع من خلال خطوات أخرى، ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

2- نتائج الدراسة:

ومن خلال تحليل بيانات الدراسة النظرية والميدانية، توصلنا إلى النتائج التالية:

- قامت الجزائر بالعديد من الخطوات لتطبيق حوكمة الشركات وأهمها إصدار ميثاق الحكم الراشد ونظام محاسبي يتوافق والمعايير الدولية للمحاسبة لكن هذا لم يكن كافي ويجب أخذ خطوات أخرى.
- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي تضمنها المعايير الدولية للمحاسبة في المعلومة المحاسبية تسهل من عملية محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة.
- تساعد معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي على تقديم معلومات ذات جودة عالية وتسمح بقابلية المقارنة للقوائم المالية.
- تهدف القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة إلى إيصال المعلومات إلى المسيرين والمستثمرين بكل صدق وشفافية من أجل إتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب، وهذا ما يساعد على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.
- إن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يستوجب وجود بورصة أوراق مالية تشرف على عملية تطبيق هذه المعايير على الأقل على المؤسسات المنتمية للبورصة.
- عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي أدى إلى قدرة المؤسسة على تقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وهو ما انعكس بالإيجاب على مبدأ الإفصاح والشفافية وساهم في توفير متطلبات حوكمة الشركات.
- تتمثل القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات (الملحق)، وهي نفس القوائم التي أقرها النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- لا يوجد نظام ثابت أو مثالي لحوكمة الشركات، لأن هذه الأخيرة تعتبر آلية مرنة وتختلف عملية تطبيقها باختلاف البيئة المطبقة بها.
- بيئة الأعمال الجزائرية تحظى ببعض الخصوصية وذلك ما تسبب في عدم وجود نظام متكامل لحوكمة الشركات للوقت الحاضر، بل إن مثل هذا النظام قد يوجد ضمناً مع توافر أقلية التشريعات القانونية المواكبة للمعايير المحاسبية الدولية.

- بالرغم من تبني النظام المالي المحاسبي لأغلبية معايير (IAS/IFRS) إلا أنها في أرض الواقع لم تطبق كلها نظرا لكون الاقتصاد الجزائري والمؤسسات الاقتصادية لا ترقى إلى مستوى هذه المعايير ولا توجد الظروف الملائمة لتطبيقها.
- القصور الذي يعانيه النظام المحاسبي المالي في معالجة العديد من النقاط والحالات، سببه ليس النظام في حد ذاته بل عدم تطويره وتحسينه مع التغيرات الحاصلة في المعايير الدولية للمحاسبة.
- الصبغة العائلية التي تغطي على معظم المؤسسات الجزائرية أثر على إستقلالية مجالس الإدارة، ما جعل من تطبيق حوكمة الشركات أمر صعب.
- وقد خلصت الدراسة إلى الدور الكبير الذي تلعبه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في إرساء خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية وتحقيق الإفصاح والشفافية اللازمة، ومنه زيادة فعالية حوكمة الشركات لتكون بمثابة ضمان لحقوق المساهمين إضافة إلى حماية أصول وممتلكات الشركة.

3- التوصيات:

- تشجيع المؤسسات الجزائرية على تكييف نظمها المحاسبية خاصة المعلوماتية مع ما تلزمه المعايير المحاسبية، خصوصا ما يتعلق بطريقة المعالجة والتسجيل المحاسبي وكذا طرق الإفصاح وتقديم القوائم المالية.
- لابد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكثر القوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين ومتخذي القرار.
- تشكيل لجنة من الأساتذة المختصين وكذا خبراء المحاسبة بالتنسيق مع وزارة التعليم العالي من أجل إعداد برنامج موحد لتدريس مقياس المحاسبة وحوكمة الشركات، ومتابعة تطبيقها على أرض الواقع.
- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي بصورة مستمرة والإسراع في تطبيق جميع المعايير الدولية.
- دراسة تجارب وخبرات الدول المتقدمة في المجال المحاسبي ومحاولة الإستفادة منها في تطوير النظام المحاسبي الوطني وتفعيل حوكمة الشركات.
- تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
- العمل على الربط بين الجانب الأكاديمي والمهني من خلال إجراء تربصات للطلبة والأساتذة للإحتكاك مع المحاسبين ومن هم في مجال المحاسبة، ما يسهل عليهم الإلمام بمختلف الجوانب والخبايا.
- يجب توفير مناخ استثماري ملائم يتوفر فيه الشفافية في المعلومات المالية، النظم القانونية والجبائية، للمساعدة على جلب الاستثمارات الأجنبية.

- التكوين المستمر للمحاسبين لضمان الكفاءة والفعالية في الميدان المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد، تسند إليه مهمة تأطير المحاسبين، ومدققين للحسابات.
- العمل على إنشاء معهد لحوكمة الشركات يسهر على تطبيق الحوكمة وكذا العمل على مواكبة المستجدات في البيئة المحاسبية العالمية، وطرح ما يناسبها من معالجات محاسبية على شكل معايير.
- إعادة النظر في التشريعات القانونية (القانون التجاري، قانون الضرائب،...) ومحاولة تقنينها بما يخدم مصلحة الاقتصاد والحوكمة أيضا.

4- آفاق الدراسة:

- تناولت هذه الدراسة موضوع دور تبني المعايير الدولية للمحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، ولهذا نقترح جملة من المواضيع يمكن تناولها مستقبلا والتي نراها أنها تكمل هذا البحث وتتمثل في:
- أثر تتميط القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الجزائرية.
 - أثر تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على مهنة التدقيق والمراجعة.
 - دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات.
 - الإفصاح المحاسبي كمدخل لتحقيق حوكمة الشركات.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

1. أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة الدولية، ط1، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1996.
2. أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العريبي، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
3. أحمد رياحي بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، نظرية محاسبية، الجزء الأول، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009.
4. أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، دار الثقافة، ط1، الإسكندرية، مصر، 2008.
6. أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
8. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
9. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS / IFRS الجزء الأول، 2010.
10. بن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018.
11. بهاء الدين سمير علام، "أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية"، مركز المديرين المصري، القاهرة، 2009.
12. ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
13. جون سولفيان، الدليل السابع لحوكمة الشركات مؤسسة التمويل الدولية، واشنطن، 2009.

14. جون سوليفان وآخرون، ترجمة سمير كريم، "حوكمة المؤسسات في القرن الحادي والعشرين"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، ط 3، 2009.
15. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
16. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
17. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IAS – IFRS، ط 1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
18. دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003-2005.
19. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
20. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية - القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
21. ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض. المملكة العربية السعودية، 2006.
22. زياد بد الكريم القاضي، محمد خليل أبو زلطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2010.
23. سعود جايد مشكور العامري، المحاسبة الدولية، الميزان، العراق، ط 2، 2014.
24. سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000.
25. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
26. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقا للمعايير المحاسبية الدولية)، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
27. صلاح حسن، تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الإلكترونية، ط 1، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011.

28. طارق عبد العال حماد، "تحليل القوائم المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
29. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
30. طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، الدار الجامعية، ط 1، الإسكندرية، 2003.
31. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص المتطلبات ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، الدار الجامعية، مصر، ط 2، 2005.
32. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
33. طارق عبدالعال حماد، التقارير المالية - أساس للإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
34. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط 1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990.
35. عبد الحي مرعي، محمد الصبان، محمد الفيومي، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، 1988.
36. عبد الناصر ابراهيم نور الدين حسام الدين مصطفى الخدّاش، وليد زكريا صيام، أصول المحاسبة المالية، ط 3، الجزء 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
37. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، ط 3، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
38. عطا الله وارد خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية "المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
39. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008.
40. علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي المصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن 2011.
41. فارس جميل الصوفي، "المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة"، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 2014.

42. فريدريك شوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004.
43. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
44. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009.
45. محسن أحمد الخضيرى، "حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 2005.
46. محسن قاسم، زياد هاشم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعية، الموصل، العراق، 2003.
47. محمد ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2020.
48. محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
49. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS، الأوراق الزرقاء، 2010.
50. محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة إلى نمط تطبيقها في مصر. بنك الاستثمار القومي، مصر، يونيو 2007.
51. محمد سامي راضي، تحليل التقارير المالية: محاسبي - مالي - ائتماني، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016.
52. محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين، الأردن، 1996.
53. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
54. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، ط 2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
55. محمد مطر، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، دراسة إستراتيجية، العدد 18، أبو ظبي الإمارات المتحدة، 1998.

56. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل، عمان، 2004.
 57. محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
 58. محمد مطر، نظرية المحاسبة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.
 59. مصطفى يوسف كافي، كولار مصطفى كافي، إيمان بو ربيع، الحوكمة المؤسسية، ط 1، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2018.
 60. مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
 61. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002.
 62. نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العلمي، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1998.
 63. هينى فان جريوتج، ترجمة: طارق عبد العال حماد، معايير التقارير الدولية، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
 64. يوسف قريشي، إلياس بن ساسي، التسيير المالي: دروس وتطبيقات، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
 65. يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2007.
 66. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، ط 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.
 67. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- ثانيا: المقالات والمجلات العلمية**
68. أحمد المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة، جامعة مؤتة، المجلد 13، العدد 02، 2007.

69. أسعد سمير مرشد، مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988.
70. إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعوم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، العدد الثلاثون، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2012.
71. أمينة جودي، ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 02، 2017.
72. بالرقى التجاني، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، جامعة سطيف، 2005.
73. بلعجوز حسين، لقلطي الأخضر، أثر الإفصاح المحاسبي على اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.
74. بن بلغيت مداني، إشكالية التوحيد المحاسبي (تجربة الجزائر)، مجلة الباحث، العدد الأول، مجلة تصدر عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2002.
75. بن عيشي عمار، دردوري لحسن، الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة-الجزائر، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 4، 2017.
76. بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 1، 2015.
77. حسين جميل غافل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 1، 2017.
78. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 2، 2017.
79. سفير محمد، حيدوشي عاشور، دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو واستمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 01، العدد 02، 2017.

80. صديقي مسعود، صديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.
81. ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السادس، المجلد الأول، 2013.
82. طبيب عبد السلام، بومدين يوسف، اتفاقية بازل III كآلية لتعزيز الحوكمة في المصارف الإسلامية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02 العدد 19-2018.
83. عباس حميدي، الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، العراق، 2009.
84. عبد الرزاق حبار، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي، حالة شمال إفريقيا مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة الشلف، الجزائر.
85. عبد الرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 110.
86. عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات - الآليات ونظام التشغيل -، مجلة العلوم الإدارية والمالية جامعة فرحات عباس، الجزائر، المجلد 20، العدد 20، 2018.
87. عبير رياض نقي الدين، الحوكمة الرشيدة: ماهيتها، معاييرها الدولية، وخطوات القطاع المصرفي اللبناني لتعزيزها، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، الجامعة اللبنانية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ديسمبر 2017.
88. على الصادق احمد على، فتح الرحمن الحسن منصور، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، المجلد 14، العدد 01، 2013.
89. على رحال، التقارير المالية: أي محتوى للمعلومات؟، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، جوان 2017.

90. علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (ساربينز-أكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011.
91. عيادي عبد القادر، دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية - مع الإشارة لتجربة الجزائر -، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد: 08، 2013.
92. فارس بن يدير وآخرون، واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عند السياسات المحاسبية في الجزائر - دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 2، العدد 2، 2016.
93. لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم مكية، "دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - على الخط -، المجلد 29، العدد 01، 2010.
94. محمد إبراهيم علي، يلمى منصور سعد، القوائم المالية في ظل IAS7. IFRS7. IAS1 دراسة تطبيقية في مصرف بابل، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، بغداد، 2020.
95. محمد الشريف، رؤية مستقبلية حول المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية، مجلة الإدارة العامة، العدد 55، الرياض، سبتمبر 1997.
96. محمد عبد السلام، علاقة الربط بين نظرية الاتصالات ومبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة، مجلة الإدارة، العدد الرابع، أبريل 1984.
97. محمد قرباش، همام القوصي، الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقا للتشريع السوري، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 4، 2011.
98. مصطفى جاموس، قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي في سوريا، مجلة جامعة دمشق، المجلد الأول، العدد الأول، 1999.
99. مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، منظور إداري محاسبي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.
100. نادية سامي خضر، دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد 4، العدد 24، 2008.

101. نجاتي ابراهيم عبد العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991.
 102. نعيم دهمش، المعيار المحاسبي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية بين المطرقة والسندان، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 94، كانون الثاني/شباط، 1996.
 103. نعيم سابا خوري، الفكر الإستراتيجي للإطار العام للمحاسبة، مجلة المدقق، العدد 71، الأردن، جويلية 2007.
 104. نمر عبد الحميد السليحات، منذر بركان النمر، قياس كفاءة و فاعلية النظم المحاسبية في شركات النفط الكويتية (دراسة مقارنة)، العدد 5، مجلة دنانير، الجامعة العراقية، العراق، 2014.
 105. وابل بن علي الوابل، أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد 2، 1990.
 106. وسام نعمة حسين، مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011.
 107. وليد ناجي الحياي، "نظرية المحاسبة"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- ثالثاً: المداخلات والملاحظات:**
108. أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 2009.
 109. أمين مخفي، آمنة فداوي، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، مداخلات ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة أيام 25-26 نوفمبر 2013.
 110. أوسير منور، مجبر محمد، دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية. جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

111. بن الطاهر حسين، بوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2012.
112. بوقرة رابح، غانم هاجرة، الحوكمة المفهوم والأهمية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.
113. جمعة هوام، ونوال لعشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، أم البواقي، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي، 2010.
114. حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد النوري، دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 2011.
115. دبلة فاتح، حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009.
116. زغدار أحمد، سفير محمد، مقومات عرض الأعمال في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/ARRS)، مداخلة في ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS/IFRS)، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
117. ساعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2010.
118. سعد محمود الكواز، أحمد حميد العابدي، الجدوى الاقتصادية لنظم المعلومات، المؤتمر العلمي الرابع، إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، الأردن يومي 15-16 مارس 2005.
119. صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.

120. عزاوي أعر، بوزيد سايج، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقلة، الجزائر 29 و 30 نوفمبر 2011.
121. فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 6 و 7 ماي 2012.
122. فؤاد شاكر، الحكم الراشد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية، المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان: الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، القاهرة، 2005.
123. قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ودورها في تاهيل السوق المالية في الجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالتعاون مع مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، جامعة الشلف، يومي 19-20 نوفمبر 2013.
124. كمال بوعظم، زايدي عبد السلام: حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول: الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، الجزائر، 18 و 19 نوفمبر 2009.
125. محمد عمر شقلوف، عبد الحفيظ ميرة، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الاجتماعية، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية - تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك . أربد . الأردن، 17-18 أبريل 2013.
126. مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي حول NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010.

127. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العربي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، دمشق، أيام 15-16 تشرين الأول، 2008.

128. هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، 21 و22 نوفمبر 2007.

129. ياسين ضيف، سليم عماري، أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.

رابعاً: المذكرات والأطروحات:

130. أبو العطا نرمين، حوكمة الشركات والتمويل مع التطبيق على سوق المال في مصر، دراسة غير منشورة، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2006.

131. بلهادي عبد القادر، أثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2019.

132. جودي محمد رمزي، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية - المعيار المحاسبي الدولي 1 عرض القوائم المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015.

133. زايد علي عبد الخالق المنزوع، حوكمة الشركات وأثرها على سياسة توزيع الأرباح دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة المال والأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة ال البيت المفرق، الأردن، 2009.

134. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي)، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2012.

135. صالح بوعلام، دور أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2017.
136. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، في علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، 2005/2006.
137. عزة الأزهر، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009.
138. علي أحمد زين، إطار مقترح لتطبيق مفهوم السيطرة والتحكم لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في قطاع البنوك التجارية في مصر، رسالة دكتوراه، فلسفة في المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2007.
139. علي عبد الجبار الحاج علي إسماعيل، العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمة المؤسسية وجودة التقارير المالية للشركات المساهمة الأردنية في القطاعين المصرفي والصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2010.
140. محمد سفير، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات - دراسة ميدانية للجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2015/2014.
141. محمد نادر أحمد مرعي، حوكمة الشركات العائلية في دولة قطر: التحديات والبدائل، قُدمت هذه الرسالة كأحد متطلبات كلية القانون للحصول على درجة الماجستير في القانون الخاص، جامعة قطر، يونيو 2017.
142. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

143. وسيلة سعود، **حوكمة المؤسسات كاداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

خامسا: المنشورات والقوانين:

144. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار رقم 71**، المؤرخ في 25 مارس 2009، المتضمن شرح كفاءات تطبيق النظام المحاسبي المالي وإعداد القوائم المالية.

145. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156** المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

146. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 07-11**، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007. المتضمن النظام المحاسبي المالي.

سادسا: التقارير

147. الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين، **معايير المحاسبة المصرية**، الإسكندرية، مصر، 2006.

148. مركز المشروعات الدولية الخاصة، **دليل حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، 2005.

149. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، إصدار 2009.

سابعا: المراجع باللغة الأجنبية:

150. Catherine maillet, anne le manh: **normes comptables internationales ias / ifrs. 2006.**
151. Eldon Hendriksen, **Accounting Theory**, NewYork : R.D.Irwin, 1992.
152. Hennie V.GREUNING, "**Normes comptables internationales -guide pratique-**", (France :Ed CNCC , 2000).
153. Iasb : international accounting standars board
154. Parrat FREDERIC, "**Le Gouvernement d'entreprise**", (Paris: Ed Maxima, 1999).
155. Quershi, A.M, **Economic development, social justice and Financial reporting**, pakistan's Experience with private enterprise, management International review, June, 1975.
156. S. Gilbert Gelard, **IFRS Pour PME**, BAMAKO, JOAC, juillet 2010.
157. Samuls J.M and piper A.G, **international accounting : A survey**, croon helm , London et Sidney ,1985.

158. Sharma ;M.L toward **international of accounting standards, the management accountants**, march, 1984
159. Thomas G. Evans, **Accounting theory: Contemporary Accounting Issues**, Thomson South-western, U.S.A, 2003.
160. William H, Webster, **Accounting for Managers**, Mc Graw-Hil Companies, New Yourk, USA, 2004.

سابعا: المواقع الإلكترونية:

161. RAPPORT ANNUEL 2003, WWW.IBR-IRE-BE
162. Alfred Stettler, L'harmonisation comptable internationale, Juillet 2000, [http://www.campus.hec.fr,\(11/02/2005\)](http://www.campus.hec.fr,(11/02/2005)).
163. <http://www.iasplus.com/standard/ifrs09.htm>, date de consultation: 20/10/2020
164. Sana Taboubi, l'information financière à la juste valeur risques et enjeux de la révolution : le cas Tunisien, <http://www.memoireonline.com>
165. عمر مشهور حديثه الجازي، حوكمة الشركات في الأردن، http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/hawkamat_alsherkat.pdf تاريخ النشر: 2011/07/17، تاريخ الإطلاع 2021/12/30.

الملاحق

1- الملحق رقم 01: الإستبيان:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الإستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد:

يسر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان المعد في إطار إعداد أطروحة دكتوراه الموسومة بـ: "دور تبني

المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية -" لذا نرجو من

سيادتكم الإذلاء بآرائكم والإجابة على الأسئلة الواردة به ونحيطكم علما بأن النتائج التي سوف تخلص إليها هذه

الدراسة هي متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان.

ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها من قبلكم ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض

البحث العلمي فقط.

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا .

ملاحظة: يرجى وضع علامة (x) أمام الخانة المناسبة

استمارة الاستبيان

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1- العمر:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة ما بين 40 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

2- المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه أخرى.....

3- المهنة أو الوظيفة:

4- الشهادة المهنية:

محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي بدون شهادة

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ما بين 05 إلى 10 سنوات ما بين 10 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

أولاً: أثر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي على الإفصاح

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- يساهم الالتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد القوائم المالية في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون.					
2- تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها.					
3- يضمن التحيين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وتقديم حلول تساعد على تحقيق أكبر منفعة من المعلومة المحاسبية.					
4- تركز المعايير الدولية للمحاسبة كثيراً على الإفصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير والبنود لهذا الأمر.					
5- يساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية وتزويد مستخدمي المعلومة المالية بكل التفاصيل حتى بعد إقفال السنة المالية.					
6- يساعد الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.					
7- تتميز المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالجودة ما يجعل الاستفادة منها واسعة.					
8- تشجع المعايير الدولية للمحاسبة على التفصيل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا ما يفسره تعدد القوائم والتقارير بالإضافة الى الملاحظات والهوامش الملحقه.					
9- توفر التقارير والجداول الملحقه المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة معلومات يصعب توفرها في صلب القوائم المالية ما يزيد من درجة الشفافية.					
10- تساهم الملاحظات بين الأقواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على توسيع مجال الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.					

ثانيا: أثر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي على جودة المعلومة المحاسبية:

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-يسمح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها.					
2- تتميز المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالحياد مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها					
3- تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.					
4- تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفافة وصادقة.					
5- الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يجعلها أكثر موثوقية.					
6- المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة.					
7- مبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية الذي تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة يجعل من القوائم والتقارير المالية قابلة للمقارنة					
8- يضمن بيان أسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة قابلية المقارنة لنفس المنشأة في فترات مختلفة أو مع منشآت أخرى.					
9- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعكس الصورة الصادقة لها.					
10- يساهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية في تمكين القائمين بالقياس من التأكد من صحتها					

ثالثا: واقع حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- تبني النظام المحاسبي المالي نفس نوع وعدد الكشوف المالية الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة.					
2- يضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية.					
3- يعتبر تبني المؤسسات الجزائرية للمعايير الدولية للمحاسبة خطوة مهمة نحو تطبيق حوكمة الشركات.					
4- تشكل المعايير الدولية للمحاسبة إطارا فعالا لحوكمة الشركات كونه يشجع على الإفصاح والشفافية وينص على المعاملة العادلة لجميع المساهمين					
5- ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة في زيادة الإفصاح والشفافية على التقارير المالية للشركات الجزائرية وتحقيق أحد مبادئ حوكمة الشركات.					
6- ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة في مساعدة مجالس الإدارة على ممارسة الرقابة في المؤسسات الجزائرية					
7- ساهم مبدأ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذي تتبناه المعايير الدولية للمحاسبة في الاعتراف بدور أصحاب المصالح					
8- تبني المعايير الدولية للمحاسبة لقائمة التغيرات في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق المساهمين.					
9- تمنح المعلومات المفصلة لملاحق القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة صورة واضحة للمساهمين وأصحاب المصالح ما يسمح لهم بإبداء رأيهم ومساءلة مجلس الإدارة.					
10- عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع التغيرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي جعلته يعاني من القصور في معالجة بعض العناصر.					
11- يعتبر إصدار ميثاق الحكم الراشد خطوة جدية نحو تطبيق حوكمة الشركات					
12- تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد يعزز الشفافية والإفصاح كمدخل لحوكمة الشركات					
13- تطبق المؤسسات الجزائرية حوكمة الشركات ضمينا وحسب إمكانياتها					
14- ضعف المؤسسات المالية والمصرفية أدى لغياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر وهذا أثر سلبا على تفعيل حوكمة الشركات					

الملاحق

					15- غياب مجالس الإدارة المستقلة والنافذة بسبب طبيعة المؤسسات الجزائرية والتي يغلب عليها الشكل العائلي
					16- غياب الثقة في الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أثر على ثقافة الإفصاح لدى المؤسسات الجزائرية
					17- القوانين والتشريعات الجزائرية تكاد تخلو من مواد دقيقة وواضحة تعالج حقوق الملكية وقانون العقد وهو ما يؤثر سلبا على حماية حقوق المساهمين.
					18- غياب معهد وطني للحوكمة حال دون وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

2- الملحق رقم 02: مخرجات برنامج SPSS V25:

Statistiques de fiabilité

Alpha de	Nombre
Cronbach	d'éléments
,923	38

يساهم الالتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد القوائم المالية في تحسين طرق عرضها من ناحية الشكل والمضمون.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
غير موافق	1	,6	,6	,6
محايد	2	1,2	1,2	1,8
موافق	103	62,0	62,0	63,9
موافق بشدة	60	36,1	36,1	100,0
Total	166	100,0	100,0	

تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة متطلبات الإفصاح اللازمة وتلبي احتياجات مستخدميها.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
محايد	1	,6	,6	,6
موافق	55	33,1	33,1	33,7
موافق بشدة	110	66,3	66,3	100,0
Total	166	100,0	100,0	

يضمن التحسين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وتقديم حلول تساعد على تحقيق أكبر منفعة من المعلومة المحاسبية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
محايد	5	3,0	3,0	3,0
موافق	108	65,1	65,1	68,1
موافق بشدة	53	31,9	31,9	100,0
Total	166	100,0	100,0	

تركز المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا على الإفصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير والبند لهذا الأمر.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
محايد	4	2,4	2,4	2,4
موافق	103	62,0	62,0	64,5
موافق بشدة	59	35,5	35,5	100,0
Total	166	100,0	100,0	

يساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية وتزويد مستخدمي المعلومة المالية بكل التفاصيل حتى بعد إقفال السنة المالية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
غير موافق	1	,6	,6	,6
محايد	4	2,4	2,4	3,0
موافق	64	38,6	38,6	41,6
موافق بشدة	97	58,4	58,4	100,0
Total	166	100,0	100,0	

يساعد الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
محايد	2	1,2	1,2	1,2
موافق	108	65,1	65,1	66,3
موافق بشدة	56	33,7	33,7	100,0
Total	166	100,0	100,0	

تتميز المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالجودة مما يجعل الاستفادة منها واسعة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
موافق	48	28,9	28,9	28,9
موافق بشدة	118	71,1	71,1	100,0
Total	166	100,0	100,0	

تشجع المعايير الدولية للمحاسبة على التفصيل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا ما يفسره تعدد القوائم والتقارير بالإضافة الى الملاحظات والهوامش الملحقه.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	,6	,6	,6
	موافق	104	62,7	62,7	63,3
	موافق بشدة	61	36,7	36,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

توفر التقارير والجداول الملحقه المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة معلومات يصعب توفرها في صلب القوائم المالية ما يزيد من درجة الشفافية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	1	,6	,6	1,2
	موافق	56	33,7	33,7	34,9
	موافق بشدة	108	65,1	65,1	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

تساهم الملاحظات بين الأقواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على توسيع مجال الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	1,2	1,2	1,2
	موافق	108	65,1	65,1	66,3
	موافق بشدة	56	33,7	33,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

يسمح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمستخدميها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	2,4	2,4	2,4
	موافق	109	65,7	65,7	68,1
	موافق بشدة	53	31,9	31,9	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

تميز المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالحياد مما يزيد من مصداقيتها لدى مستخدميها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	2,4	2,4	2,4
	موافق	103	62	62	64,5
	موافق بشدة	59	35,5	35,5	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

تمتاز المعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالموضوعية ويمكن التحقق من صحتها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	3,0	3,0	3,0
	موافق	60	36,1	36,1	39,2
	موافق بشدة	101	60,8	60,8	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفافة وصادقة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	1,2	1,2	1,2
	موافق	108	65,1	65,1	66,3
	موافق بشدة	56	33,7	33,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يجعلها أكثر موثوقية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	5	3,0	3,0	3,6
	موافق	54	32,5	32,5	36,1
	موافق بشدة	106	63,9	63,9	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية تسمح لمستخدمي المعلومة المحاسبية من فهمها بسهولة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	3	1,8	1,8	2,4
	موافق	46	27,7	27,7	30,1
	موافق بشدة	116	69,9	69,9	100,0
Total		166	100,0	100,0	

مبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية الذي تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة يجعل من القوائم والتقارير المالية قابلة للمقارنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	62	37,3	37,3	37,3
	موافق بشدة	104	62,7	62,7	100,0
Total		166	100,0	100,0	

يضمن بيان أسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة قابلية المقارنة لنفس المنشأة في فترات مختلفة أو مع منشآت أخرى.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,2	1,2	1,2
	محايد	5	3,0	3,0	4,2
	موافق	45	27,1	27,1	31,3
	موافق بشدة	114	68,7	68,7	100,0
Total		166	100,0	100,0	

الإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعكس الصورة الصادقة لها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	62	37,3	37,3	37,3
	موافق بشدة	104	62,7	62,7	100,0
Total		166	100,0	100,0	

يساهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية في تمكين القارئ من التأكيد من صحتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	4,2	4,2	4,2
	موافق	58	34,9	34,9	39,2
	موافق بشدة	101	60,8	60,8	100,0
Total		166	100,0	100,0	

تبني النظام المحاسبي المالي نفس نوع وعدد الكشف المالية الواردة في المعايير الدولية للمحاسبة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,2	1,2	1,2
	محايد	2	1,2	1,2	2,4
	موافق	44	26,5	26,5	28,9
	موافق بشدة	118	71,1	71,1	100,0
Total		166	100,0	100,0	

يضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	62	37,3	37,3	37,3
	موافق بشدة	104	62,7	62,7	100,0
Total		166	100,0	100,0	

يعتبر تبني المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي SCF خطوة مهمة نحو تطبيق حوكمة الشركات.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	2	1,2	1,2
	موافق	108	65,1	66,3
	موافق بشدة	56	33,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0

تشكل المعايير الدولية للمحاسبة إطارا فعالا لحوكمة الشركات كونها تشجع على الإفصاح والشفافية وتنص على المعاملة العادلة لجميع المساهمين

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	2	1,2	1,2
	موافق	59	5,35	7,3
	موافق بشدة	105	3,63	100,0
	Total	166	100,0	100,0

ساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية وتزويد مستخدمي المعلومة المالية بكل تفاصيل حتى بعد إقفال السنة المالية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	3	1,8	1,8
	موافق	74	44,6	46,4
	موافق بشدة	89	53,6	100,0

يساعد الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	4	2,4	2,4

تبني المعايير الدولية للمحاسبة لقائمة التغييرات في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق المساهمين.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	48	28,9	28,9
	موافق بشدة	118	71,1	100,0

ساهم مبدأ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذي تبناه النظام المحاسبي المالي في الاعتراف بدور أصحاب المصالح

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	2	1,2	1,2
	موافق	108	65,1	66,3
	موافق بشدة	56	33,7	100,0

تمنح المعلومات المفصلة لملاحق القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF صورة واضحة للمساهمين وأصحاب المصالح ما يسمح لهم بإبداء رأيهم ومساءلة مجلس الإدارة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	89	53,6	53,6
	موافق بشدة	77	46,4	100,0
	Total	166	100,0	100,0

عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي جعلته يعاني من القصور في معالجة بعض العناصر.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	موافق	38	22,9	22,9	22,9
	موافق بشدة	128	77,1	77,1	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

يعتبر إصدار ميثاق الحكم الراشد خطوة جدية نحو تطبيق حوكمة الشركات .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	5	3,0	3,0	3,6
	موافق	54	32,5	32,5	36,1
	موافق بشدة	106	63,9	63,9	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

١ تشكيل الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد يعزز الشفافية والإفصاح كمدخل لحوكمة الشركات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	3	1,8	1,8	2,4
	موافق	46	27,7	27,7	30,1
	موافق بشدة	116	69,9	69,9	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

تطبق المؤسسات الجزائرية حوكمة الشركات ضمنا وحسب إمكانياتها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	62	37,3	37,3	37,3
	موافق بشدة	104	62,7	62,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

ضعف المؤسسات المالية والمصرفية أدى لغياب الأسواق المالية النشطة في الجزائر وهذا أثر سلبا على تفعيل حوكمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1,2	1,2	1,2
	محايد	5	3,0	3,0	4,2
	موافق	45	27,1	27,1	31,3
	موافق بشدة	114	68,7	68,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

غياب مجالس الإدارة المستقلة والنافذة بسبب طبيعة المؤسسات الجزائرية والتي يغلب عليها الشكل العائلي .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	,6	,6	,6
	محايد	4	2,4	2,4	3,0
	موافق	64	38,6	38,6	41,6
	موافق بشدة	97	58,4	58,4	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

غياب الثقة في الإدارة الجبائية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أثر على ثقافة الإفصاح لدى المؤسسات الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	1,2	1,2	1,2
	موافق	108	65,1	65,1	66,3
	موافق بشدة	56	33,7	33,7	100,0

القوانين والتشريعات الجزائرية تكاد تخلو من مواد دقيقة وواضحة تعالج حقوق الملكية وقانون العقد وهو ما يؤثر سلبا على حماية حقوق المساهمين .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	48	28,9	28,9	28,9
Valide	موافق بشدة	118	71,1	71,1	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	,6	,6	,6
	موافق	104	62,7	62,7	63,3
	موافق بشدة	61	36,7	36,7	100,0
	Total	166	100,0	100,0	

غياب معهد وطني للحوكمة حال دون وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

		واقع الحوكمة في الجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة	
Rho de Spearman	الإفصاح والشفافية	Coefficient de corrélation	,539**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	166
	جودة المعلومة المحاسبية	Coefficient de corrélation	,615**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	166
	النظام المحاسبي المالي	Coefficient de corrélation	,365**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	166
	واقع الحوكمة في الجزائر في ظل تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	166

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,856	1	1,856	84,517	,000 ^b
	de Student	3,602	164	,022		
	Total	5,459	165			

b. Prédicteurs : (Constante), الإفصاح والشفافية

Récapitulatif des modèles

R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
,583	,340	,336	,148

La variable indépendante est الإفصاح والشفافية.

Coefficients^a

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1,383	,329		4,203	,000
	الإفصاح والشفافية	,699	,076	,583	9,193	,000

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,916	1	1,916	88,683	,000 ^b
	de Student	3,543	164	,022		
	Total	5,459	165			

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	t	
1 (Constante)	2,865	,164		17,454	,000
جودة المعلومة المحاسبية	,341	,036	,592	9,417	,000

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,592 ^a	,351	,347	,14698

a. Prédicteurs : (Constante), جودة المعلومة المحاسبية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,183	1	,183	5,689	,018 ^b
de Student	5,276	164	,032		
Total	5,459	165			

b. Prédicteurs : (Constante), النظام المحاسبي المالي

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	t	
1 (Constante)	3,929	,201		19,537	,000
النظام المحاسبي المالي	,105	,044	,183	2,385	,018

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,183 ^a	,034	,028	,17936

a. Prédicteurs : (Constante), النظام المحاسبي المالي

Statistiques

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الشهادة المهنية	الخبرة	يساهم الإلتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد القوائم المالية في ت
N	Valide	166	166	166	166	166	166
	Manquante	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	1,2289	2,7410	2,2651	2,7530	2,1145	4,3494
	Ecart-type	,42141	,97813	1,38463	1,25740	,95608	,47822

Statistiques

		تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للم	يضمن التحيين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وت	تركز المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا على الإفصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير	يساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية و
N	Valide	166	166	166	166
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	4,3976	4,5964	4,3253	4,2530
	Ecart-type	,58132	,53912	,49503	,50075

Statistiques

		يساهم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة	تتميز المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالج	تشجع المعايير الدولية للمحاسبة على التفصيل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا ما	توفر التقارير والجداول الملحقه المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة معلومات يصعب تو
N	Valide	166	166	166	166
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	4,3133	4,2108	4,2530	4,1566
	Ecart-type	,49058	,55933	,55799	,53895

Statistiques

		تساهم الملاحظات بين الأقواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسب	يسمح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد وإيصال المعلومات المحاسبية في الوقت ال	تتميز المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالحياد مما يزيد من م	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولي
N	Valide	166	166	166	166
	Manquante	0	0	0	0
	Moyenne	4,4036	4,3373	4,3253	4,5241
	Ecart-type	,51615	,51114	,49503	,54719

Statistiques

	مبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية الذي تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة يجمع	المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية تسمح لمستخدمي المعلومة المح	الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يجعلها أ	تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفا
N	166	166	166	166
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	4,5723	4,5843	4,2892	4,4096
Ecart-type	,54290	,58423	,51710	,49325

Statistiques

	تبنى النظام المحاسبي المالي نفس نوع وعدد الكشوف المالية الواردة في المعايير الدولية لل	يساهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في تمكين القارئ	الإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعك	يضمن بيان أسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة قابلية ا
N	166	166	166	166
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	4,6205	4,5964	4,4096	4,2711
Ecart-type	,51103	,53912	,49325	,48493

Statistiques

	ساهم النظام المحاسبي المالي في زيادة الإفصاح والشفافية على التقارير المالية للشركات ا	يشكل النظام المحاسبي المالي إطارا فعالا لحوكمة الشركات كونه يشجع على الإفصاح والشفافي	يعتبر تبني المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي خطوة مهمة SCf المالي نحو تطبيق حوكمة الشر	يضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها مع
N	166	166	166	166
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	4,3494	4,6205	4,3253	4,1747
Ecart-type	,47822	,51103	,49503	,43993

Statistiques

	تمنح المعلومات المفصلة لملاحق القوائم المالية المعدة وفق النظام SCf المحاسبي المالي صور	تبنى النظام المحاسبي لقائمة التغيرات SCf المالي في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق	ساهم مبدأ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذي تبناه النظام المحاسبي المالي في الاعتراف	ساهم النظام المحاسبي المالي في مساعدة مجالس الإدارة على ممارسة الرقابة في المؤسسات الج
N	166	166	166	166
Manquante	0	0	0	0
Moyenne	4,3373	4,2530	4,3253	4,5964
Ecart-type	,51114	,50075	,49503	,53912

	عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة	
N	Valide	166
	Manquante	0
Moyenne		4,6627
Ecart-type		,52286

Test du Khi-deux

	يساهم الإلتزام بمبادئ وقواعد المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد القوائم المالية في ت	تحقق المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية للم	يضمن التحيين والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة تطوير طرق مبتكرة للإفصاح وت	تركز المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا على الإفصاح والشفافية وخصصت العديد من المعايير
Khi-deux	15,060 ^a	61,639 ^b	88,928 ^b	101,542 ^b
ddl	1	2	2	2
Signification asymptotique	,000	,000	,000	,000

Test

	يساهم الإفصاح على الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على زيادة الشفافية و	يساهم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المتبعة وفق المعايير الدولية للمحاسبة مس	تتميز المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالج	تشجع المعايير الدولية للمحاسبة على التفصيل في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وهذا ما
Khi-deux	109,241 ^a	105,446 ^b	191,446 ^b	186,289 ^b
ddl	2	2	3	3
Signification asymptotique	,000	,000	,000	,000

Test

	توفر التقارير والجداول الملحقة المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة معلومات يصعب تو	تساهم الملاحظات بين الأفواس في التقارير المالية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسب	يسمح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد وإصال المعلومات المحاسبية في الوقت ال	تتميز المعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالحياد مما يزيد من م
Khi-deux	201,084 ^a	83,217 ^b	92,542 ^b	101,542 ^b
ddl	3	2	2	2
Signification asymptotique	,000	,000	,000	,000

Test

	تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولي	تساهم المعايير الدولية للمحاسبة في تقديم قوائم وتقارير مالية ذات معلومات محاسبية شفا	الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية يجعلها أ	المبادئ التي تحكم التسجيل المحاسبي وفق المعايير الدولية تسمح لمستخدمي المعلومة المح
Khi-deux	75,048 ^a	5,422 ^b	96,012 ^b	85,169 ^b
ddl	2	1	2	2
Signification asymptotique	,000	,020	,000	,000

Test

	يساهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية في تمكين القارئ	الإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفق المعايير الدولية للمحاسبة يزيد من شفافية المؤسسة ويعكس	يضمن بيان أسس عرض القوائم المالية المنصوص عليه في المعايير الدولية للمحاسبة قابلية	مبدأ الثبات في الطرق والسياسات المحاسبية الذي تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة يجمع
Khi-deux	88,928 ^b	5,422 ^b	114,807 ^b	83,145 ^a
ddl	2	1	2	2
Signification asymptotique	,000	,020	,000	,000

Test

	يشكل النظام المحاسبي المالي إطارا فعالا لحوكمة الشركات كونه يشجع على الإفصاح والشفافي	يعتبر تبني المؤسسات الجزائرية للنظام SCf المحاسبي المالي خطوة مهمة نحو تطبيق حوكمة الشتر	يضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية التي ركزت عليها مع	تبني النظام المحاسبي المالي نفس نوع وعدد الكشوف المالية الواردة في المعايير الدولية لل
Khi-deux	96,229 ^b	101,542 ^a	154,711 ^a	96,229 ^b
ddl	2	2	2	2
Signification asymptotique	,000	,000	,000	,000

Test

	تبني النظام المحاسبي لقائمة SCf المالي التغييرات في حقوق الملكية ساهم في الحفاظ على حقوق	ساهمة مبدأ الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة الذي تبناه النظام المحاسبي المالي في الاعتراف	ساهمة النظام المحاسبي المالي في مساعدة مجالس الإدارة على ممارسة الرقابة في المؤسسات الج	ساهمة النظام المحاسبي المالي في زيادة الإفصاح والشفافية على التقارير المالية للشركات ا
Khi-deux	109,241 ^b	101,542 ^b	88,928 ^a	15,060 ^b
ddl	2	2	2	1
Signification asymptotique	,000	,000	,000	,000

	عدم تحيين النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي طرأت على المعايير الدولية للمحاسبة	تمنح المعلومات المفصلة لملاحق القوائم المالية المعدة وفق النظام SCf المحاسبي المالي صور
Khi-deux	110,795 ^b	92,542 ^b
ddl	2	2
Signification asymptotique	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 83,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 55,3.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 41,5.