الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم تسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

مدى تأثر التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية بقواعد الحوكمة

تحت إشراف الدكتور:

نصير احمد

من إعداد الطالب:

غرايسة يوسف

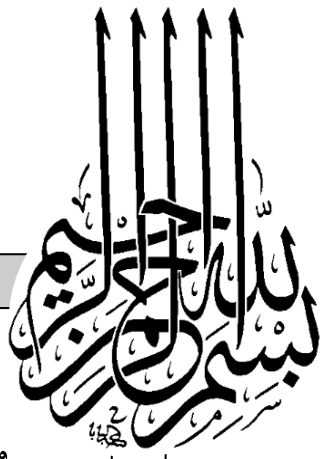
لجنة المناقشة

الدكتور: رياض ريمي	أستاذ مساعد "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
الدكتور : نصير احمد	أستاذ مساعد " ب " جامعة الشهيد حمه لخضر	مشرفا ومقررا
لدكتور: محمد الهادي ضيف الله	أستاذ مساعد "ب" جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية 2015/2014

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير



الشكر الأول والأخير للجليل القدير الذي علم الإنسان ما لم يعلم
وأحمده سبحانه وتعالى على منه وكرمه بأن وفقني في إنجاز هذا العمل
ثم لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل

"أحمد ضبر"

الذي شرفني بالإشراف على هذا العمل المتواضع ولم يبخل علينا بتوجيهاته وملاحظاته الدقيقة وحرصه على تمام هذا العمل في أحسن الظروف، و أحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة،

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاح هذا العمل
كما أتقدم بأخلص عبارات الامتنان والحب إلى أساتذتنا ومعلمينا الكرام في كل الأطوار، الذين أخذنا منهم الإخلاص وحب هذا الوطن
قبل أن ننهل من علمهم سائلا الله العلي القدير أن يبارك في أعمارهم ويجعلهم أنوارا يهتدي بها كل من جعل العلم سبيلا ينفع به أمته ويبني به حاضرها ومستقبلها.

الإهداء

الى من حملتني وهنا على وهن... * أمي * رمز التضحية...

...الى والدي الذي لم يبخل علينا بكل ما يملك ووهب حياته من أجلي

إلى أخي وأخواتي الذين ترعرعت بينهم وتقاسمت معهم الأفراح والأتراح

إلى كل الزملاء الذين تقاسمنا معهم مشقة الدراسة وهمومها

إلى كل الأصدقاء الذين لم نعهد منهم الى الوفاء

الفهـــــــرس العـــــام

البيـــــان	الصفحة
الفهرس العام.....	I
فهرس الجداول.....	III
فهرس الأشكال	V
فهرس الملاحق.....	-
قائمة المختصرات.....	-
ملخص الدراسة.....	-
المقدمة العامة.....	أ
الفصل الأول: إنعكاسات الحوكمة على جودة التقارير والمعلومة المحاسبية	
مقدمة الفصل.....	10
المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات.....	11
المطلب الأول:ماهية حوكمة الشركات	11
المطلب الثاني:ضوابط حوكمة الشركات.....	14
المطلب الثالث:الإطار العلمي لحوكمة الشركات.....	19
المبحث الثاني:جودة المعلومة المحاسبية.....	28
المطلب الأول:مفهوم ومعايير جودة المعلومة المحاسبية.....	28
المطلب الثاني:العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية.....	30
المطلب الثالث: قياس جودة المعلومة المحاسبية وحمايتها.....	34
المبحث الثالث:التقارير المالية والمحاسبية.....	37
المطلب الأول: تعريف المحاسبة وأهم التقارير المحاسبية	37
المطلب الثاني: أنواع التقارير المحاسبية	39
المطلب الثالث:دور الإفصاح في تعظيم جودة ومحتوى التقارير المحاسبية.....	41
خلاصةالفصل.....	46
الفصل الثاني:الدراسة الميدانية	
مقدمة الفصل.....	50
المبحث الأول:طبيعة الدراسة الميدانية.....	51
المطلب الأول:بيانات الدراسة الميدانية.....	51
أولا :البيانات الثانوية.....	51
ثانيا :البيانات الأولية.....	54
المطلب الثاني :متغيرات الدراسة الميدانية.....	57

أولا :المتغير التابع.....	57
ثانيا :المتغيرات المستقلة.....	58
المبحث الثاني :الطريقة والإجراءات.....	61
المطلب الأول :اختبار صدق وثبات الاستبيان.....	61
أولا: هيكلة استمارة الاستبيان	61
ثانيا : اختبار صدق الاستبيان.....	62
ثالثا: اختبار ثبات الاستبيان.....	68
المطلب الثاني :معالجة الاستبيان.	69
أولا :الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.....	69
ثانيا :الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....	71
المبحث الثالث :تحليل نتائج الدراسة الميدانية.	77
المطلب الأول :تحليل نتائج الاستبيان.....	77
أولا :اختبار التوزيع الطبيعي.....	77
ثانيا :تحليل فقرات الدراسة.....	78
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.....	87
أولا:الفرضية الاولى.....	87
ثانيا:الفرضية الثانية.....	88
ثالثا:الفرضية الثالثة.....	89
رابعا:الفرضية الرابعة.....	90
خامسا:الفرضية الخامسة.....	90
سادسا:الفرضية السادسة.....	91
خلاصة الفصل.....	103
الخاتمة العامة.....	105
قائمة المراجع.....	110
الملاحق.....	117

فهـرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكـل	الصفحة
01-	خصائص حوكمة الشركات.....	14
02-	محددات حوكمة الشركات.....	21
03	نظام حوكمة الشركات.....	55
04-	متغيرات الدراسة.....	60
05-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.....	72
06-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....	73
07-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية.....	73
08-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.....	73
09-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.....	75
10-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.....	76

فهـرس الملاحـق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
-01	-استبيان البحث	-
-02	-إجبات أفراد العينة على برنامج EXCEL	-
-03	-المعالجات الإحصائية باستخدام برنامجSPSS	-
-04	- Table of critical values for Pearson's r	-

المقدمة العامة

لئه :

اقبة وانفجار الأزمة الآسيوية المالية لعام

19 ث تزايدت المحاولات لمعرفة الأسباب

ومن جهة أخرى تزايدت المحاولات

لهور مثلها في المستقبل وكان من بين

ين هو تقديم المؤسسات معلومات مالية

أو المستثمرين مما أدى إلى نتائج مدمرة

. بل وصلت آثارها إلى العالم ككل .

خيرة المتعلقة بفضيحة شركة " ون' وغيرها

بها المؤسسات الأمريكية مما أدى إلى

ولة ودفع مجلس الشيوخ الأمريكي إلى

انون عام 20(مة المؤسسات والتي تعني

ها بقوة خاصة في ظل النظام الرأسمالي

لة الإقتصادية وازدادت المطالب بتدخل

ميع المستويات .

الدراسة :

ـ الدراسة تم طرح الإشكال التالي :

- دة المعلومة المحاسبية بقواعد الحوكمة

الفرعية :

موع البحث تم طرح التساؤلات الفرعية

الية:

- ى التقارير المحاسبية وجودة المعلومة

اسية؟

- ى محكم بين التقارير المحابية وجودة

المحاسبية؟

- : العادلة بين المساهمين والتقارير

سبية؟

- حاب المصالح والتقارير المحاسبية

ة المحاسبية ؟

- كمة وجودة المعلومة المحاسبية ؟

- مجلس الإدارة والتقارير المحاسبية

ة المحاسبية ؟

ميات :

فرعية تم بلورة الفرضيات الآتية:

- التقارير المحاسبية وجودة المعلومة

سبية .

- وفر مبدأ وجود أساس محكم للحوكمة

ية وجودة المعلومة المحاسبية .

- توفر مبدأ حماية حقوقتوجدالمساهمين
جودة المعلومة المحاسبية .
- ين توفر مبدأ المعاملة العادلة بين
اسبية وجودة المعلومة المحاسبية.
- ن توفر مبدأ دور أصحاب المصالح
ية وجودة المعلومة المحاسبية .
- توفر مبدأ الإفصاح والشفافية وزيادة
وجودة المعلومة المحاسبية.

لموضوع:

- لال تحديد مختلف المبادئ والقواعد
ت وزيادة كفاءتها ومصداقيتها .
- انها العمل على تفعيل تطبيق قواعد
صحاب المصالح والمساهمين
- حوكمة التي ستتناولها هته الدراسة
ـ التي قد تتعرض لها الشركة.

الدراسة:

- الفكرية للحوكمة .
- ظيمية لحوكمة الشركات
- لى كل من التقارير المحاسبية وجودة
المحاسبية .

- بين قواعد الحوكمة وكل من التقارير لمعلومة المحاسبية .

ار الموضوع:

- ؛ على الموضوع وارتباطه بتخصص محاسبة .
- وع وأهميته.
- ، المراجع والبحوث المتعلقة به وفتح لبحث العلمي .
- اعد الحوكمة وكذا المرحلة الإنتقالية رفي جميع الجوانب.

ت السابقة:

حبوش : العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة كات " الداخليين ،المراجعين الخارجيين ، المساهمة العامة .

تزام الشركات العامة الفلسطينية بقواعد سة عل ى عمل وخلق حافز قوي للبدء تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتنظيم الح من جهة والالشركات المساهمة من المتعارف عليها للحوكمة ولكن بشكل كات المساهمة العامة الفلسطينية تلتزم ات مع أن إلتزامها بجملة المبادئ وحدة

في الالتزام من مبدأ لآخر ،كما خلصت

ة في الشركات المساهمة العامة باستثناء

ة سلطة النقد الفلسطينية.

سماعيل أبو حمام : حوكمة على التقارير

ودة المعلومة .

دراسات بأنه اشتملت على محاور تتعلق

مة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق

ى التقارير المحاسبية وجودة المعلومة

، تحد من الإلتزام بتطبيقها ،ودراسة مدى

، سوق فلسطين للأوراق المالية للقواعد

كمة .

علي عبد الصمد: ية في تطبيق حوكمة

كات .

عوامل المحددة لعمل المراجعة الداخلية

،بالإضافة إلى المجالات التي تساهم بها

طبيق حوكمة الشركات

لدراسة :

- اء من السداسي الثاني من الموسم

معي

- المكاني: توى عينات مختارة والمتمثلة

بين وذلك لدراسة التقارير المحاسبية

مة المحاسبية.

ات المستخدمة :

- المتبع : ف يتم إعتمادا على المنهج

مات حول التسلسل الزمني لتطور

إعتمادا أيضا على المنهج الإستقرائي

ت والدراسات الفسابقة التي يتضمنها

ع وعلى المنهج الوصفي أيضا وذلك

الميدانية التي سوف نقوم بها لإختيار

الاختبار وقد اعتمدنا على معيار

" ارت' ابات في فقرات الاستبانة.

- **مستخدمة :**

وسائل المستخدمة في جميع المعلومات

أكثر شيوعا نختصها في :

- اولة في إطار دراستنا بهدف إرساء

لنظرية له.

- دد لنا مجالات التركيز الجديدة في

و الإستزادة كلما كان ذلك ممكنا.

- ب الممارسين في كل المجالات التي

بالموضوع .

الدراسة :

- بر المحاسبية وكذا جودة المعلومة

سبية

- جودة المعلومة المحاسبية الأمر الذي

زاما منا بمنهجية الدراسة المفروضة

كرة من جهة أخرى .

- ة بكل من بنود الميزانية وحسابات

ائج.

الدراسة:

الأول : زير والمعلومة المحاسبية

الثاني : ميدانية .ة المعلومة المحاسبية في

ائر

الفصل الأول

إنعكاسات الحوكمة على جودة التقارير والمعلومة المحاسبية

مقدمة

يعد مصطلح la gouvernance de l entreprise من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية في الآونة الأخيرة ،وهو المصطلح الذي اتفق على ترجمته إلى حوكمة الشركات ،وقد تعاظم الاهتمام بهذا المفهوم ي الاقتصاديات المتقدمة والناشئة على حد سوى ، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية والتي شهدتها العديد من الدول ، وخاصة الانهيارات المالية للعديد من الشركات الأمريكية .

كما حرصت العديد من المنظمات والمؤسسات الدولية على غرار الصندوق النقد الدولي ،البنك الدولي منظمات التعاون الاقتصادي والتنمية على وضع الأطر القانونية والمعايير المناسبة لتعميم تطبيق هذا المفهوم ،وعن طريق هذه المعلومات يمكننا المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف تجاه الوحدة الإقتصادية وبالتالي تصبح من الاهمية إعداد المعلومات المحاسبية والمالية المحتواة في القوائم والتقارير المالية بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الأعتماد عليها ، كما تساهم التقارير بدورها في إعداد المعايير وتقديم الأداء والتقصي عن أسباب الإنحرافات كما تساهم في التغلب على أسباب الانحرافات ومعالجتها .

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقا ، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالتالي :

المبحث الأول : الاطار العام لحوكمة الشركات

المبحث الثاني : جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الثالث : التقارير المالية والمحاسبية

المبحث الأول:الإطار العام لحوكمة الشركات.

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة من طرف الباحثين والدارسين على الصعيد الدولي والإقليمي، نظرا لارتباط هذا المفهوم بعدة زوايا منها(أساليب الإدارة الحديثة والإستراتجية، النزاعات القائمة بين المسيرين والمساهمين، مواضيع الفساد المالي والإداري، الحاجة الضرورية للشفافية في المعاملات) وحرصت عديد المنظمات والمؤسسات الدولية على غرار صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على وضع الأطر القانونية والمعايير المناسبة لتعميم تطبيق هذا المفهوم بكل من الشركات الخاصة والعامة، سواء مدرجة أو غير مدرجة بأسواق المال، لذا سنتناول في هذا المبحث ماهية حوكمة الشركات وضوابطها والإطار العملي للتجسيد الفعلى لها.

المطلب الأول :ماهية حوكمة الشركات.

أولا:نشأة وتطور حوكمة الشركات.

تختلف حوكمة الشركات الصغيرة والمتوسطة بصورة جوهرية عن حوكمة الشركات الكبيرة التي يملكها عدد كبير من المساهمين ففي الشركات الصغيرة والمتوسطة ترتكز السلطة في يد مالكيها مما يسهل اتخاذ القرار ويخفض التكاليف الإدارية، ففي هذا النوع من المؤسسات لا يوجد فصل بين الإدارة والملكية بمعنى أن أصحاب الشركة هم من يديرونها، وبالتالي مشكل الانحرافات والإفلاس والتلاعب بالحسابات غير وارد تماما، ولكن الوضعية تختلف عندما يظهر انفصال بين إدارة المؤسسة وأصحاب رؤوس الأموال، ولم تخفى هذه الفكرة عن أب علم الاقتصاد آدم سميث حيث نوه بالممارسات السلبية التي يمكن أن تصدر عن المديرين قائلا:" إن مديري شركات المساهمة لا يمكن أن نتوقع منهم مراقبتها بنفس الحماس الذي يراقب فيه الشركاء مصالحهم، ذلك لأن هؤلاء المديرين يقومون بإدارة أموال الغير وليس أموالهم الشخصية الخاصة، ومن الطبيعي أن يستتبع هذا شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات الصورية في مراجعة الحسابات والفساد

المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات."

[1]لقد تعرض بوضوح إلى مشكل علاقة الوكالة، مما يدل على أن هذه العلاقة قديمة قدم علم الاقتصاد.

كما بدت هذه الفكرة عند الاقتصادي كارل ماركس في كتابه رأس المال مبديا حيرته بقوله" :عموما فإن شركات المساهمة التي تنمو ضمن نظام الائتمان تميل بشكل متزايد إلى فصل الوظيفة الإدارية عن صاحب رأس المال [...] بجانب المدير التنفيذي تتكدس مجموعة من المجالس الإدارية والإدارة والتي هي في الواقع، ذرائع لحرمان المساهمين من جمع الثروة[2]" وكانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلسي التقارير المالية (Cadbury) لحوكمة الشركات وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، ولقد أخذت حوكمة الشركات بعداً آخر بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي بعنوان مبادئ حوكمة الشركات هو أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم.[3]

ثانيا:مفهوم حوكمة الشركات.

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، فقد وصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة الشركات بأنها" :"نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"[4]

1 A. Smith, Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations, Tome 2, 1776, p 401.

2 k. marks, le capital, livre troisième, 1864-1875,p87.

3 **محمد جميل حبوش،**" مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات" ، **دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، ، جامعة غزة.الإسلامية**، 2007، **ص22.**

4 Report of the committee on the Financial Aspects of Corporate Governance"The Financial Aspects Of

وقد عرف معهد المدققين الداخليين(IIA) حوكمة الشركات بأنها:"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"[1]

كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها" :النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ."[2]

أما تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة فاعتبرها:"الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"[3]

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مصطلح حوكمة الشركات بأنه : "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة.ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"[4]

انطلاقا من التعاريف السابقة تظهر لنا المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات كما يلي:

Corporate Governance", London: Burgess Science Press, 1 December 1992, p 14.

1 The institute of internal auditors, "The lessons that Lie Beneath", Tone at the top, USA: Fe bruary**2002**, p 02.

2 Alamgir, M, "corporate governance: a risk perspective", paper presented to: Corporate Governance and reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – 8, 2007, Cairo, p 03.

3 خلف عبد الله الوردات،"**الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**" المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية)، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة،24–26سبتمبر 2005،ص9.

4 Organisation For Economic Co-Operation And Development, «Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective», Paris,2008, p 15.

- مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- تنظم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها وفق هيكل معين.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات.

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها معظم دول العالم، والتي أدت إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والأمثل لكل هذه السلبيات لما لها من مزايا وإيجابيات لهذا يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:[1]

1- إن المستثمرين يضعون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار خاصة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الذي يتسم بالعولمة وشدة المنافسة بين الشركات بهدف الدخول إلى أسواق المال المحلية أو العالمية للاستثمار، مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة التي تعد أحد المعايير الأساسية المؤثرة على قراراتهم.

2- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم الاستقرار ونشاط الشركات العاملة

1 Moffett, M. and others, "Governance and Performance", Theory- Based Evidence from US Coast Guard Inspections, Bush School Working Paper NO 406, March 2004.

بالاقتصاد، ودرءا لحدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

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

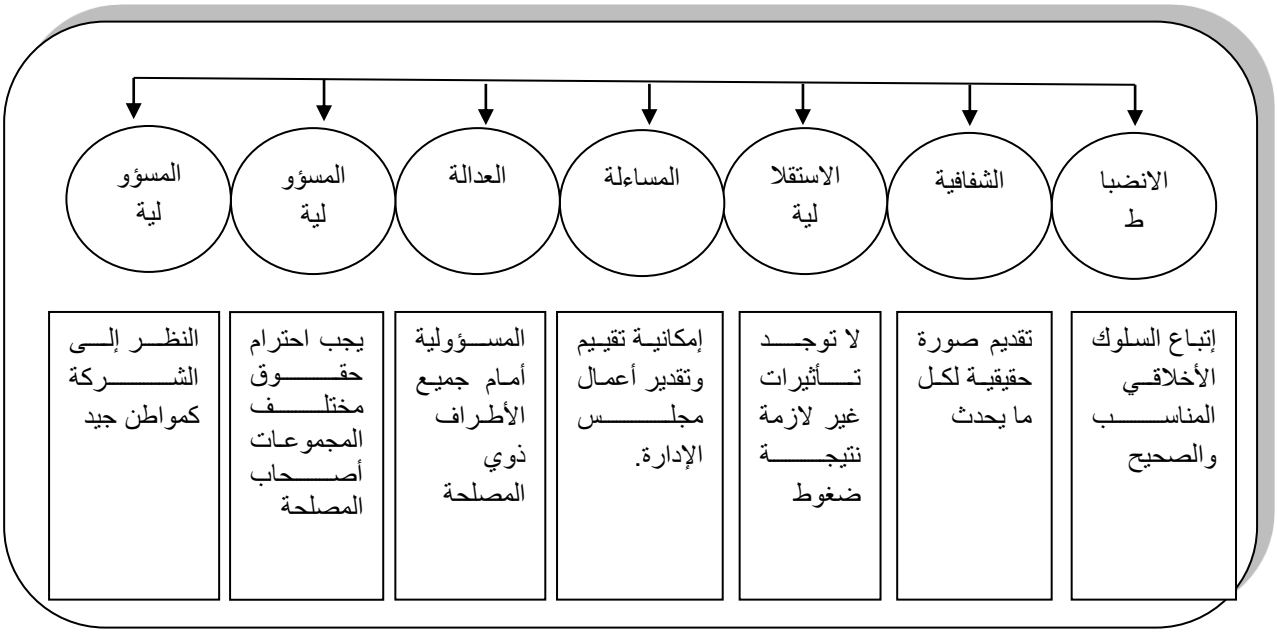
4- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة في ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار المختلفة.

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

6- تعظيم قيمة أسهم الشركة وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع كمستثمر رئيسي...الخ.

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج الخصائص التي تتميز بها الحوكمة، وذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدر الجامعية، مصر، 2005، ص: 23.

المطلب الثاني :ضوابط حوكمة الشركات.

أولا :مبادئ حوكمة الشركات.

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وهناك خمسة مبادئ أساسية لترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 تتعلق بـ:[1]

1 **مركز المشروعات الدولية الخاصة**،" مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات"، **القاهرة**، 2004 ، **ص 8**.

1/حقوق المساهمين:

يتضمن هذا المبدأ مجموعة من الحقوق التي تضمن الملكية الآمنة للأسهم، والإفصاح التام عن المعلومات، وحقوق التصويت، والمشاركة في قرارات بيع أو تعديل أصول المؤسسة بما في ذلك عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة.

2/المعاملة المتكافئة للمساهمين:

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

3/دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

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

4/الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة والملكية، الوضعية المالية، الأداء.

5/مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه المؤسسات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين.

6/ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة الشركات:

حيث ينص هذا المبدأ على ضرورة توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار حوكمة الشركات من أجل رفع مستوى الشفافية وأن يتوافق هيكل الحوكمة مع الإطار القانوني ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولية عن الإشراف والرقابة.

ثانيا :نظريات حوكمة الشركات.

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لمحاولة تفادي النقائص والتصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديروها، وأهم النظريات التي أدت إلى وجود الحوكمة بالشركات ما يلي:

نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات ونظرية تجذر المديرين بالشركة.

1/نظرية الوكالة:

تعتبر نظرية الوكالة مركز تحليل المؤسسة بشأن العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين، وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين [1].وأول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي هما جنسن و ماكلين سنة 1976، حيث عالجت مقالتهما تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك،[2] وتنظر هذه المقالة للمؤسسة على أنها مجموعة من العقود بين الأطراف(الملاك، الدائنين، الإدارة والعاملين) الذين يقدمون عوامل الإنتاج، ويسعى كل طرف إلى تحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتعارض مع مصالح الآخرين مما يؤدي إلى ظهور مشكلات وكالة بين الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية.[3]

1 Jérémy Morvan, la gouvernance d'entreprise managériale: positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables, thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion université de Bretagne, occidentale, 29 novembre 2005, p 29.

2 Robert Cobbaut," théorie financière", 4eme édition, édition économica, paris, 1997, p 339.

3 طارق حماد عبد العال،" **مرجع سبق ذكره**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص51.

2/نظرية تكلفة الصفقات:

النظرية الحديثة لتاريخ المؤسسة حسب كوز(COASE) أن المؤسسة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال إنشاء المؤسسة التي تعمل بمثابة وسيط بين المستهلك ومورد المدخلات، وبالتركيز على فكرة كوز فإن تكاليف الصفقات تعتبر تفسير لوجود المؤسسة.[1]

3/نظرية التجذر:

تفسر علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق الأسواق المالية؛ هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات والتحالفات بين شكلين من السلطة :سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك، وسلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.[2]

تفترض نظرية التجذر، أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمؤسسة، خاصة الذين يمكنهم استعمال

1 Zamir iqbal et abbas mirakhor, stakeholders model of governance in Islamic economic system, the fifth international conference on islamic economics and finance: sustainable development and Islamic finance in muslims countries, 7-9october2003, kingdom of Bahrain, p 964.

2 Gérard lécrivain, management des organisations et stratégies: Pouvoir et gouvernance dans l'organisation dossier N°5, université de littoral, p 7.

موارد المؤسسة من أجل التجذر والرفع من قدرتهم للحصول على مزايا أخرى (حرية النشاط، الحماية أثناء العمل والمكافآت)[1].

ثالثا :أهداف حوكمة الشركات.

تهدف قواعد الحوكمة إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية و المالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد وتساعد على جذب الاستثمارات، وزيادة القدرة التنافسية ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان إدارياً أو ماليا أو محاسبياً، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يلي:[2]

1- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات و عمليات الشركات و إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية على النحو، الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة .

2- تحسين و تطوير الشركة و مساعدة المديرين و مجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة و ضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة السليمة و كفاءة الأداء و هو الأمر، الذي تهتم به مختلف الأطراف لكونها تنتج تقارير دقيقة و في الوقت الملائم بما يساعد متخذي القرارات على اخذ قرارات رشيدة.

3- تجنب حدوث الأزمات حتى في الدول، التي لا يوجد لشركاتها تعامل نشط في الأسواق المالية.

4- تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخوصصة و ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، و بالتالي إتاحة المزيد من فرص العمل و زيادة التنمية الاقتصادية.

5- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين و العمال و الدائنين و الأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس، كما يمكن أن تصل الحوكمة لأهدافها إذا ما دعمت بنظم المعلومات المحاسبية بما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية

1 Hervé Alexandre et Mathieu paquerot, efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeant finance contrôle stratégie, N 2 , volume 3, juin 2000

2 إبراهيم السيد ألمليحي،" **دراسة و اختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر** ، الكويت، 2008 ، ص14.

للمؤسسات و تحسين و تطوير إدارتها و مساعدة المديرين و مجالس الإدارة على بناء استراتيجيات سليمة تضمن سلامة الأداء بصورة عامة، كما تضمن مراجعة الأداء التشغيلي و المالي و النقدي لهذه المؤسسات.

6- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة.[1]

7- وجوب و إلزامية الرقابة الفعالة و تدعيم المساءلة المحاسبية، مما يدعم عنصر الشفافية في إجراءات المحاسبة و المراجعة المالية على النحو، الذي يمكن من ضبط و كشف عناصر الفساد في أي مرحلة و حيث" تتنوع الأساليب و الأدوات و الآليات، التي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف تلك الحوكمة، وتعتبر المراجعة الداخلية و الخارجية من ضمن الآليات، التي يعتمد عليها في تحقيق البعد الرقابي للحوكمة "[2]

المطلب الثالث:الإطار العملي لحوكمة الشركات.

أولا:محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات :المحددات الخارجية وتلك الداخلية وسنحاول التطرق إلى هذه المحددات بنوع من التفصيل، كما يلي:

1/ المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين(سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس ومكافحة الفساد) ، وكفاءة القطاع المالي(البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر

1 عدنان قباجة وآخرون،" تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين"، ورقة عمل، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني،(ماس)،2008،ص6.

2 http://www.kku.edu.sa/Conferences/CGC/abstractsGuide/Default.asp بتاريخ2014/03/28 على الساعة 02:30

الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على جميع منظمات المجتمع. وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال (الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها.)[1]

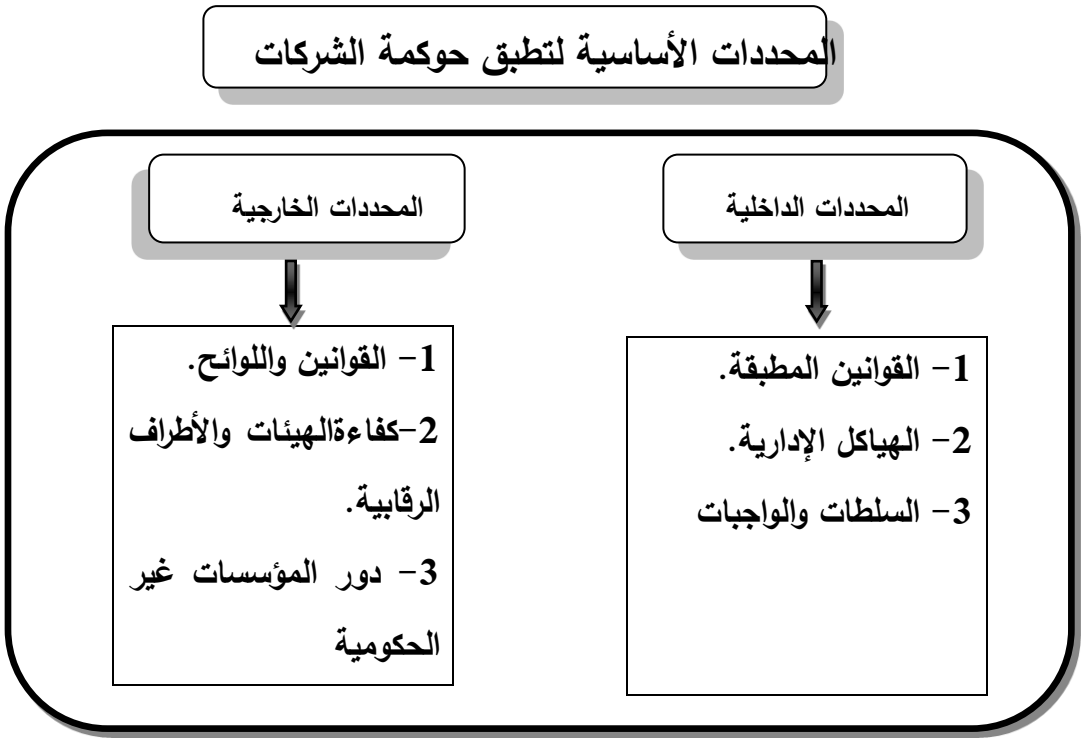
2/المحددات الداخلية:

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين،والتي يؤدي توفرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، والشكل الموالي يوضح محددات حوكمة الشركات.[2]

1 محمد حسن يوسف،" **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**"، www.saaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc تاريخ2014/03/29،الساعة23:50.

2 د:خير الدين جمعة،"**دور لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة**"،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،الجزائر ،بسكرة ،يومي 6،7،ماي 2012،ص7.

الشكل (2):محددات حوكمة الشركات.



ماجد إسماعيل ابوحمام،"اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجود التقارير المالية"مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة التمولية،قسم المحاسبة والتمويل،جامعة غزة الإسلامية،سنة 2009،ص28.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات.

تمثل الآليات احد المصادر المهمة المولدة لضغط من اجل تطبيق الحوكمة ومن أهم هذه الآليات ما يلي:

1/الآليات الداخلية:

1/1/مجلس الإدارة: يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحيته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها

ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تملك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.[1]

2/1/ حملة الأسهم: طبقا للمبادئ التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فإنه يتوجب على الشركات في الأسواق الناشئة اتخاذ الإجراءات التي تضمن الحفاظ على حقوق أقلية المساهمين ويجب أن تتاح لحملة الأسهم الفرصة للحصول على المعلومات والمشاركة في اتخاذ القرارات، بما في ذلك انتخاب المديرين، والمشاركة في الاجتماع السنوي للجمعية العمومية لحملة الأسهم ويجب أن تراعي الشركة عدم تضارب المصالح والبيع الصوري من شخص لنفسه، ومنع استغلال المعلومات السرية، كما يجب أن يتم الإفصاح تماما عن هيكل الملكية والمعلومات المالية التي تتم بين أطراف هذا الهيكل، فهذه الإجراءات تشكل ضمانا للمستثمرين عموما وتسمح للمستثمرين الأقلية بان يلعبوا دورا رقابيا ملموسا.[2]

3/1/ المراجعة الداخلية: تؤدي وظيفة المراجعة دورا مهما في عملية الحوكمة، حيث يقوم المراجعيين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات الخاصة وتقليل مخاطر الفساد الإداري.وفي هذا السياق يرى "archambeault" إن كل من المراجع الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من

1 محمد حمود،"**دور آليات الحوكمة في مكافحة الفساد**"،مقال منشور(http://auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2011/12/blog-post_3325.، بتاريخ 2014/03/30.الساعة، 00:20).

2مركزالمشروعات الدولية الخاصة،"**حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**"،مرجع سبق ذكره،ص8-9.(www.cipe.org،بتاريخ2014/03/30،الساعة00:20)

آليات الرقابة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية، اكتشاف حالات الغش والتزوير.[1]

2/الآليات الخارجية:

1/2/ المراجعة الخارجية: يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، لتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعة في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث ان لجان المراجعة المستقلة والنشيطة سوف تطلب مراجعة ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.[2]

2/2/ الاندماجات والإكتسابات: مما لاشك فيه أن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، ويشير كل من (john and kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال بدونه لايمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عند تحصيل عملية الاكتساب أو الاندماج.[3]

3/2/ منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري: في حالة فشل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات(بمعنى وجود فجوة بين القيمة الفعلية للمنظمة والقيمة المتوقعة من قبل الملاك)، يكون هذا حافزا لإطراف خارجية لمحاولة الاستحواذ على هذه الشركات.وتدخل أطراف خارجية للتحكم في الشركة سلاح ذو حدين، قد يكون حافزا جيدا

1 ميخائيل اشرف حنا،"**تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**"،بحوث عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات القاهرة،2005،ص83.

2 فيصل محمد الشواورة،"**قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد25،العدد2،2009،ص135.

3 John, Kose and Kedia, Simi, " Design of Corporate Governance : Role of Ownership Structure , Takeovers, and Bank Debit;2003 , p.9 , (www.Icf.som.yale.edu/pdf00:20الساعة2014/03/30بتاريخ) ،

لإدارة الشركة للعمل على رفع قيمة الشركة، مما يؤدي إلى انخفاض الفجوة بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية للشركة بشكل لا يحفز الأطراف الخارجية لمحاولة السيطرة على المنظمة، وقد يكون سببا لخوف المديرين على مراكزهم، مما يدفعهم إلى إهدار موارد المنظمة في محاولة الاستحواذ على منظمات أخرى عن طريق المبالغة في قيمة الاستحواذ على هذه الشركات بدلا من دفع العائد إلى حملة الأسهم.[1]

ويمكن تلخيص نظام حوكمة الشركات من خلال ماسبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (3):نظام حوكمة الشركات

عمر علي عبد الحميد،"دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات"،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة المدية،2009، ص.12.

1 بهاء الدين سمير علام، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي" ،مذكرة ماجستير ،تخصص: إدارة أعمال , كلية التجارة جامعة القاهرة ،مصر، سنة 2008 ، ص: 42 .

ثالثا: نماذج حوكمة الشركات في العالم.

ثالثا: نماذج حوكمة الشركات .

لحوكمة الشركات نموذجان أساسيان وشهيران هما النموذج الانجلوسكسوني والنموذج الألماني–الياباني، وهما متعاكسان نتيجة الاختلاف في الثقافات والتشريعات، فالأول يتميز بالتشتت في الملكية، ويطلق عليه أيضا نموذج السوق وهو شائع في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا، والنموذج الثاني يتميز بوجود تركز قوي في الملكية ويسمى بنموذج البنوك وهو منتشر في ألمانيا واليابان وبعض الدول اللاتينية، وظهر بعدهما نموذج ثالث هجين يجمع بين هذين النموذجين وهو النموذج الفرنسي – الايطالي، تتم فيه الرقابة على حد سواء من خلال الشركات المالية و الأسواق، والجدول التالي يوضح لنا خصائص الحوكمة لكل نموذج كما يلي:

الجدول رقم(2):خصوصيات شكلي نظام الحوكمة الانجلوسكسوني والنموذج الألماني–الياباني.

بعد وقائي	النموذج الانجلوسكسوني	النموذج الألماني–الياباني
مساهمين (Actionnaires)	مراقبة ضعيفة	مراقبة قوية
	رأس مال مبعثر	رأس مال مركز على أساس المساهمين الذين لهم الأغلبية
	مراقبة من طرف الهيئات	مساهمة دائمة للبنوك
	مراقبة على أساس وضعية البورصة(الخصوم)	مراقبة تتم من طرف الأفراد الصناعيين والبنوك الرئيسية
	أهداف قصيرة المدى.	مراقبة الأصول على أساس النمط الإداري والقرارات الإستراتيجية
		أهداف طويلة المدى
المدينون (Créanciers) ديون (Dettes)	مراقبة جائزة	مراقبة دائمة
	تدين بنكي أقل أهمية	علاقة في المدى البعيد
	تدين من السوق أكثر أهمية	تدين مهم وبنكي
	علاقة في المدى القصير	أهمية القروض ما بين المؤسسات
		مساهمة البنك للرأس المال.
المستخدمين (Salariés)	مراقبة ضعيفة	مراقبة قوية
		تمثيل في مجلس الإدارة
		تدخل في القرار
دور مجلس الإدارة	مراقبة ضعيفة وعلى المدى القصير	مراقبة أكثر قوة وعلى المدى الطويل
	مجلس أغلبية مشكلة من المدراء المسيرين	مجلس مشكل من أصحاب المصالح
	نمط دراسة الأجور مرتبط بالأداء	حضور ممثلي البنوك والمستخدمين

المصدر:هشام سفيان حلواتشي،"تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مدخل لتطبيق الحوكمة وتحسين الأداء"رسالة ماجستير،غير منشورة، قسم علوم التسيير،جامعة البليدة/الجزائر 2008 ، ص18.

الجدول رقم(3):خصوصيات شكلي نظام الحوكمة الانجلوسكسوني والنموذج الفرنسي–الايطالي.

	النموذج الانجلوسكسوني	النموذج الفرنسي– الايطالي
تسطير أو تحديد الأهداف	**تعظيم القيمة التعاقدية المساهمية.**	**احترام مصالح الجميع**
سلوك المسيرين	**نشاط خارجي على أساس السوق المالي.**	**مراقبة داخلية من طرف أصحاب المصالح.**
سياسة الاتصال	**شفافية تامة**	**معلومة خاصة**

هشام سفيان صلوا تشي،"نفس المرجع"، ص18.

المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية

إن النتيجة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي هو إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية و عن طريق هذه المعلومات يمكننا المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف تجاه الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تصبح من الأهمية أن يتم إعداد المعلومات المحاسبية والمالية المحتوات في القوائم و التقارير المالية بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها، وفي ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الوحدة الاقتصادية وإدارتها وتزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية، و تعتبر الجودة أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح التنافس بين الشركات والمصانع والخدمات المختلفة، وبالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها التقارير المالية، وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتميز بها المعلومات المحاسبية و المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية.

المطلب الأول: مفهوم و معايير جودة المعلومات المحاسبية

يتناول هذا المطلب تقديم مفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية و كذلك المعايير التي يتم من خلالها إعداد القوائم و التقارير المالية التي تتميز بجودة المعلومات المحاسبية والمالية و التي يمكن على أساسها الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها.

1-**مفهوم جودة المعلومات المحاسبية** : الجودة تعني مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية, بما يحقق الهدف من استخدامها[1].

وكما اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة معايير المحاسبة الدولية على أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية والتي تم التطرق إليها في الفصل الأول، وكما أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية أنه من الممكن بالنسبة لعنصر معين من عناصر القوائم المالية أن يكون ذا مصداقية عالية إلا أنه قد يكون غير ملائما، كما أنه من الممكن أن يكون عنصر

[1]-**ماجد إسماعيل أبو حمام**، "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، **(رسالة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين، 2009)، ص:54.**

معين أكثر ملائمة من عنصر آخر، ومع ذلك فإن مصداقيته ليست مرتفعة ، ومن هنا يجدر القول أنه لكي تتحقق جودة المعلومات المحاسبية فيجب عليها التناسق والتداخل في خصائصها، أو لكي نحكم على جودة المعلومة المحاسبية فيجب التحقق من توفر كامل الخصائص لهذه المعلومة.[1]

2- **معايير جودة المعلومات المحاسبية:** هناك عدة معايير لجودة المعلومات المحاسبية نذكر منها :

2-1- معايير قانونية: تسعي العديد من الهيئات و المجالس المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية عن طريق فرض تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة تلتزم بها المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الجواء في المؤسسات بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تجبر المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها[2].

2-2- معايير رقابية : من بين مكونات العملية الإدارية هي عنصر الرقابة التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ونجاح هذا العنصر يتوقف على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية و الإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحكومة بواسطة أجهزة رقابية بهدف التأكد من تنفيذ سياساتها وإجراءاتها بفاعلية وأن بياناتها المحاسبية تتميز بالمصداقية مع توفر تغذية عكسية مستمرة وتحليل للعمليات وتقييم للمخاطر و الأداء الإداري ومدى تطبيق القواعد والقوانين المطبقة، والمعايير الرقابية تلعب دورا مهما في فحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى تحسين في الأداء المالي وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.[3]

2-3- معايير مهنية: تتأثر جودة و نوعية المعلومات المحاسبية والمالية بالممارسات المحاسبية المتبعة و التي يتم تحديدها من خلال اختيار معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، و بالتالي فإن تلبية احتياجات معينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية و المالية يتطلب اختيار معايير

[1] **أمين السيد أحمد لطفي**، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، **الدار الجامعية، 2005، ص ص:165،164.**

[2] **العياشي زرزار ، مداخلة بعنوان :**"أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، **(الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة يومي 07-2010/12/08 ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي)،ص،18.**

[3] **- ماجد إسماعيل أبو حمام** ، مرجع سابق، **ص:58.**

محاسبية تؤدي هذا الغرض، مما تبرز مسؤولية الإدارة اتجاه الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.[1]

2-4- معايير فنية : تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية و التقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي هذه المعلومات و يزيد ثقة المساهمين و المستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.[2]

ومما سبق يتضح أن توفر معايير لضبط جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة في التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتحسين الأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وفرض قوانين التي تنظم عمل المؤسسات وتحافظ على حقوق المساهمين وإبراز أهمية الرقابة ودور المراجع الخارجي.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه، لكن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية إنتاج المعلومات وتوصيلها وتوفير مقومات النظام المحاسبي يمكن بيانها فيما يلي :

1-العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة لها تأثير على جودة المعلومات التي يجب تقديمها في التقارير المالية، وتختلف المعلومات المحاسبية والمالية التي يجب عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، و سببه التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى أخر، حيث أجريت دراسات حول العوامل البيئية ومتطلبات الإفصاح لدى أسواق البورصة، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها هو أن اختلاف مستوى الإفصاح في الأسواق مرتبط بالعوامل البيئية.

وبما أن النظم المحاسبية تعمل في ضل تلك البيئات (الاقتصادية و الاجتماعية و القانونية والسياسية) وأن البيئية الاقتصادية و الاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل و العمليات المحاسبية، ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

---

[1] **جمعة هوام ، نوال لعشوري** ، "دور حوكمة الشركات، في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"،**(الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي)، ص:18** .

[2] **العياشي** زرزار ، مرجع سابق، **ص:19**.

1-1-العوامل الاقتصادية: يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية صحيحة تتمثل في تخفيض التكاليف التي يتحملها المستثمرون و مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات. و تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية وفي المقابل نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية والمالية الموجهة للتخطيط في الدولة[1].

وبما أن الأحداث الاقتصادية هي المادة الأولية التي يقوم المحاسب بتسجيلها وتحليليها، فمن الأهمية توضيح طبيعة الأحداث الاقتصادية التي تؤثر في الظروف الاقتصادية للمؤسسة، و يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، فتزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، ولهذا كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

1-2-العوامل السياسية: إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على العمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع لأأوضاع السياسية لكل بلد، وعلى المؤسسات تطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، وعند وضع وإنشاء المعايير المحاسبية يأخذ بعين الاعتبار المصالح السياسية.

"وتنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية"[2].

1-3-العوامل الاجتماعية: إن لبعض القيم الاجتماعية لها تأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية و الوقت في القوائم المالية الذي يؤثر علي عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية إلا أن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر لها صداها على التطبيقات المحاسبية، وعلى المحاسب الإفصاح عن كل المعلومات المحاسبية دون استثناء وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين

[1]- **ناصر محمد علي المجهلي**, مرجع سابق, **ص:65**.

[2]- نفس المرجع، **ص:66**.

علي حساب فئة أخرى، لأنه يؤثر علي عدالة الإفصاح المحاسبي وعدالة التوزيع للمنافع بين كافة الفئات المكونة للمجتمع.

1-4-العوامل القانونية: إن الممارسات المحاسبية تتأثر سواء في منهاجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بقوانين الشركات والتشريعات القانونية و الضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ولا يعتبر غياب القوانين والتشريعات أو التمسك والالتزام الدقيق بهاء أمر مرغوبا فيه ولكن يعتمد على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي.

كما أن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة والأشراف على ممارستها خاصة مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة حيث تخضع للتشريعات القانونية والضريبية منذ بداء تكوينها، حتى تصفيتها مما ينعكس على الطريقة التي يتم بها إعداد المعلومات وطريقة عرضها في التقارير المالية بهدف توفير الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، والقواعد الملزمة بتوفير المعلومات و قانون المحاسبين القانونين وقواعد وشروط سوق البورصة و النظام الضريبي هي قواعد قانونية التي تتأثر بها جودة المعلومات المحاسبية والمالية وبتالي تؤثر على إعداد وعرض التقارير المالية[1].

1-5-العوامل الثقافية: إن للمستوى الثقافي و التعليمي لأي بلد له تأثير على النظم و العمليات المحاسبية إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر على الممارسات المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من ضعف المستوى التعليمي يصعب عليهم فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، أما في البلدان التي تتميز بمستوى تعليمي أفضل والتي تم إنشاء فيها اتحادات و جمعيات مهنية تتولى تنظيم الممارسات المحاسبية حيث نجدها تلعب دورا كبيرا في التأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات: تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، حيث يتم التمييز من خلال هذه الخصائص والصفات بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب توفيرها وعرضها في التقارير المالية.

[1]-نفس المرجع، ص:68.

ومن بين العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنت واللذان كان لهما الأثر الكبير في[1]:

- الإنخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات؛
- زيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين؛
- توفير تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب؛
- إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنين.

وخلاصة القول أن استخدام التكنولوجية الحديثة (الكمبيوتر) في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية والمالية يعد من العوامل المهمة المؤثرة على كمية وجودة المعلومات التي يعتمد عليها المستخدمين عند اتخاذ القرارات.

3- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي): يعد تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وزيادة الثقة في المعلومات المتوفرة فيها، وهدف تقرير المراجع الخارجي هو التحقق من إعداد وعرض التقارير قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة والقوانين المعمول بها.

إن إعداد المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية هو من مهمة إدارة الشركة ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة صادقة من ناحية مستخدمي هذه القوائم لابد من أن يكون هناك تصديق على هذه القوائم من طرف ثالث محايد وهو مدقق الحسابات والتصديق على هذه القوائم المالية يتمثل في رأي المدقق الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والذي يصدره في تقريره في نهاية عملية التدقيق وعلى ضوء ذلك التقرير يكون باستطاعة مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية بالاعتماد على القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي حيث أن رأي المدقق الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالبيانات والمعلومات المحاسبية المتضمنة بها.[2]

لذلك يلعب المدققين دورا مهما في توفي الثقة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية فالإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للشركة وقد تقوم الإدارة في بعض الأحيان بالخروج عن المبادئ

[1]- نفس المرجع، **ص:70**.

[2] **عثمان زياد عاشور**، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار الدولي رقم (1)"، **(بحث استكمالا لمتطلبات الحصول على الماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ،2008)، ص:35**.

المحاسبية المتعارف عليها أو القيام بغش لإخفاء الأداء الضعيف أو زيادة الأرباح أو دعم مركزها التنافسي .

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية و حمايتها

تم التطرق في المطلب الأول والثاني من هذا المبحث إلى مفهوم و معايير جودة المعلومات المحاسبية والتي تظهر أساسا من خلال التقارير المالية التي تقدمها المؤسسة و العوامل المؤثرة فيها. وسنتطرق من خلال هذا المطلب الثالث والأخير في قياس جودة المعلومات المحاسبية و المالية ثم إلى حمايتها.

1- قياس جودة المعلومة المحاسبية: لكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون ذات مستوى عالي من الجودة ، كما يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومة المحاسبية على النحو التالي:[1]

1-1-الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يمكن قياس جودة المعلومة بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومة زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

1-2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومة المحاسبية: وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية :

1-2-1-المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومة عالية.

1-2-2-المنفعة الزمنية : وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة .

1-2-3-المنفعة التقييمية والتصحيحية :وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج .

1-3 الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : وتعبر عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة.

1-4 التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : ويقصد أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وهذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات .

[1] مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى ،2002،عمان، الأردن، ص: 305-306.

1-5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :وهي تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات

2-حمايتها : إن حماية المعلومات المحاسبية و المالية تتمثل في توفير الوسائل والأدوات والإجراءات اللازمة لضمان حماية هذه المعلومات من الأخطار الداخلية والخارجية، ولضمان أمن وحماية المعلومات لابد من النشر الإلكتروني للتقارير والقوائم المالية الخاصة بها على موقعها على شبكة الإنترنت بهدف:[1]

- عدم تضارب محتويات التقارير المالية المنشورة على الإنترنت مع محتويات التقارير المعدة بطريقة تقليدية والمنشورة بالصحف .
- تحديد جزء لعرض التقارير المالية من موقع المؤسسة على الإنترنت بحدود تفصله عن باقي أجزاء الموقع لكي يسهل للمستخدمين الوصول إليه، وكذلك يخضع للرقابة والمتابعة بواسطة مراجع الحسابات.
- عندما تقوم المؤسسة بنشر القوائم والتقارير المالية بطريقة مفصلة عن القوائم والتقارير المالية المنشورة بالطرق التقليدية فعلى المؤسسة أن تؤكد أن المعلومات المنشورة على الإنترنت فهي مطابقة مع المعلومات المنشورة تقليديا إلا أنها تحتوي على تفاصيل أكثر عن المبادئ المحاسبية التي استخدمتها في إعداد تلك القوائم إذا كان هناك تغيير في المبادئ المستخدمة.
- إذا قامت المؤسسة بنشر تقاريرها المالية على موقعها بالإنترنت بلغات مختلفة عن لغة التقرير الأصلية فعلى مراجع الحسابات أن يقوم بمراجعة تلك التقارير على مسئولية المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن يتم نشر التقارير المالية بلغته الأصلية على نفس الموقع وفي مكان محدد لكي يتمكن المستخدمين القيام بالمقارنة إذا رغبوا في ذلك.
- ينبغي إبقاء نشر التقارير المالية لفترة محددة معلن عنها في نفس الموقع على شبكة الإنترنت بحيث يمكن للمستخدمين الرجوع إليها عند الحاجة, ويجب أن يتم تحديد تاريخ النشر و تاريخ أخر تعديل تم عليه- إن وجد – والعمل على تحديث أسعار الأسهم المعلنة من قبل منذ بدء تاريخ النشر للتقارير والبيانات المالية.

[1]- **مبارك بوعشة ، هبة بوشوشة**، "دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية"، **استمارة المشاركة في المؤتمر العالمي الدولي السابع، الأردن، 2009، ص: 06.**

- يجب على المؤسسة أن تقدم البيانات الأساسية للمستخدمين بشكل يمكن تحميله على الأقراص الصلبة الخاصة بأجهزة الحاسوب لكي يمكنهم إجر و التحليلات المالية على معلومات التقارير المالية دون الحاجة إلى الرجوع مرة أخرى لموقع المؤسسة التي قامت بالنشر على شبكة الإنترنت.

وعندما تقوم المؤسسة بالنشر الإلكتروني للقوائم و التقارير المالية قد يصاحبه العديد من المشاكل منها مصداقية هذه التقارير وثقة المستخدمين بما تحتويه من معلومات محاسبية ومالية والإفصاح عن كل المعلومات دون استثناء، حيث أن المستخدم للقوائم و التقارير المالية لا يضمن أن تكون تلك القوائم و التقارير المنشورة على مواقع الإنترنت هي نفسها التي تم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات الخارجي، والسبب هو إمكانية تغيير محتوياتها بسهولة من قبل إدارة المؤسسة أو بواسطة آخرين من خبراء استخدام الإنترنت وكذلك الأمر يتعلق بالإفصاح عن البيانات غير المالية والتي يكون من غير المعلوم مصداقيتها، ونتيجة للمخاطر التي يتعرض لها تبادل المعلومات على الشبكة العالمية للمعلومات فإن مستخدمي المعلومات المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية التي تتعامل من خلال شبكة الإنترنت قد يشكون في مصداقية المعلومات المالية وغير المالية المتوفرة لديهم نظرا لأن إدارة المؤسسة قد تعرض بيانات إضافية ولكنها غير رسمية وغير مدققة أو لا تتمتع بالمصداقية من وجهة نظر المستخدم لأنه يصعب عله تحديد مدى صحتها[1].

واستنادا إلى ما تقدم يلاحظ أن استخدام شبكة الإنترنت لنشر القوائم والتقارير المالية يمثل ضرورة هامة في الوقت الحاضر نظرا لتعدد استخدامات المعلومات في مختلف المجالات، وعند استخدامها في عمل نظم المعلومات المحاسبية والمالية سوف يركز بدرجة كبيرة عن تبادل المعلومات سواء داخل الوحدات الاقتصادية نفسها أو مع بعضها البعض، وبالتالي فإن استخدام شبكة الإنترنت يعتبر شيء ضروري لنشر وتوزيع القوائم والتقارير المالية وتوصيلها إلى مختلف الجهات التي تحتاجها وحماية المعلومات التي يتم نشرها وذلك من خلال ضرورة العمل على أمن وحماية الإنترنت واعتباره أحد الموجودات المادية التي يقع على عاتق نظم المعلومات المحاسبية والمالية صيانتها وتدقيقها والمحافظة عليها.[2]

[1]- نفس المرجع، ص:06.

[2]- نفس المرجع، ص:07.

المبحث الثالث : التقارير المالية و المحاسبية

تعتبر التقارير من أهم وظائف المحاسب بصفة عامة، فبعد أن يقوم بعملية التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل يقوم بإعداد التقارير المختلفة التي تقدم إلي المسئولين على إدارة المشروعات وغيرهم، وتتضمن بيانات عن أوجه نشاط المشروع المختلفة وذلك لتحقيق مآرب مختلفة، ولاسيما في مجال الرقابة إذ تساهم تلك التقارير بدورها في إعداد المعايير وتقييم الأداء والتقصي عن أسباب الانحرافات، كما تساهم في التغلب على أسباب الانحرافات وذلك عن طريق إبراز نقط الضعف وأسبابها، وترشد عن الطرق السليمة لمعالجتها[1] .

المطلب الأول: تعريف المحاسبة، وأهم التقارير المحاسبية

أولاً: تعريف المحاسبة وأهدافها

تعددت تعاريف المحاسبة المالية .. ولكن سيؤخذ في هذا البحث بالتعريف، الذي ينص على أن المحاسبة هي: "مجموعة من الفروض المنطقية، والمبادئ العلمية المتعارف عليها، والتي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية، المتعلقة بوحدة محاسبية، في مجموعة من الدفاتر والسجلات، بقصد تحديد نتيجة حركة الأموال في المشروع، من ربح أو خسارة، في خلال مدة معينة، ومراكز الأموال، في نهاية هذه المدة".

وتهدف المحاسبة، إلى توفير معلومات مالية عن المنشآت، أو المشروعات، بكافة أشكالها (زراعية- صناعية- تجارية- خدمية- مالية)، وكافة أنواعها، سواء كانت منشآت فردية، أو شركات أشخاص، أو شركات أموال. وتساعد المعلومات المالية، التي توفرها المحاسبة، على اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، داخل تلك المنشآت، أي أنها تساعد على القيام بالوظائف

[1] القاضي حسين ،المحاسبة الدولية ،الطبعة الأولى ،الدار العلمية ودار الثقافة ،عمان ،2000

الإدارية المختلفة، من تخطيط وتنظيم ورقابة ومتابعة، وهذا ما يطلق عليه الاستخدامات الداخلية للمعلومات المالية.

وتُستخدم المعلومات المالية، كذلك، بواسطة كثير من الجهات الخارجية، عن المشروع، مثل ملاك المشروع، ودائنيه، والمستثمرون المحتملون في المشروع، والمحللون الماليون، والحكومة، والجمهور، الذين لهم اهتمام بأعمال المشروع، لسبب أو لآخر. وتهتم معظم تلك الأطراف الخارجية بالحصول على معلومات، عن أرباح المشروعات، ومراكزها المالية

ثانياً: أهم التقارير المحاسبية

لمّا كان الهدف الأساسي للمحاسبة، هو إعداد معلومات مالية عن المنشأة، لذا فإن هذه المعلومات تُلخّص في تقارير محاسبية مصممة، لمقابلة احتياجات صانعي القرارات لهذه المعلومات، سواء من داخل المنشأة أو خارجها. وأهم التقارير المالية التي يجب أن يوفرها النظام المحاسبي للمنشأة، هي:

1. القوائم المالية.
2. الإقرارات الضريبية، التي تقدم إلى مصلحة الضرائب.
3. التقارير المتخصصة، للقائمين على إدارة المنشأة.
4. التقارير الخاصة بالأجهزة والوكالات الحكومية، المنوط بها مسؤوليات تنظيميه أو رقابية، تتعلق بالاستثمارات، وسوق رأس المال، والقوى العاملة والبيئة.. الخ.

وتأتى القوائم المالية في مقدمة التقارير المحاسبية، التي تُعدّها إدارة المنشأة. وتُعَدّ الميزانية واحدة من أهم القوائم المالية، التي تُعدُّها الإدارة، بغرض الوقوف على المركز المالي للمنشأة، في تاريخ محدد.

المطلب الثاني : أنواع التقارير المحاسبية

هناك أنواع مختلفة من التقارير تختلف باختلاف المستويات الإدارية والأغراض المرجى تحقيقها، ونوع البيانات التي تتضمنها، ومهما تنوعت فإنها تتفق في الأسس العامة، ومن ناحية أخرى يجب أن يراعى في إعداد التقارير خصائص معينة، كما يجب أن يتوافر في من يعدّها تأهيل علمي وعملي حتى تُحقق ما تصبو إليه من أغراض .

كما تختلف التقارير باختلاف تصميمها وأنواع البيانات والمعلومات التي تشتمل عليها وباختلاف الأغراض التي تعد من أجلها، وهناك عوامل رئيسية هامة يرجع إليها عند تصنيف التقارير، من أهمها ما يلي :

1- أغراض التقارير : تساعد في مجال التخطيط / في مجال الرقابة / في مجالات خاصة

2- أشكال التقارير : مكتوبة / شفهية / مرئية .

3- نوع بيانات التقارير : إنتاجية / تسويقية / مالية / إدارية .

4- فترة التقارير : يومية / أسبوعية / شهرية / ربع سنوية / نصف سنوية / سنوية / غير موقوتة .

وفيما يلي نبذة مختصرة من طبيعة كل نوع من أنواع التقارير السابقة .

أولاً : تقسيم من حيث الأغراض

يمكن تقسيم التقارير من حيث أغراضها إلي ثلاثة أنواع رئيسية وهي :

أ- تقارير تساعد في عملية التخطيط : وهدفها عرض المعلومات ونتائج الدراسات التي تجري لمقارنة الإيرادات والتكاليف المتوقعة لعدد من الخطط المبدئية أو البرامج التي ترمي إلي تحقيق الأهداف المختلفة للمشروع .

ب- تقارير تساعد في عملية الرقابة : وهدفها عرض البيانات الفعلية والمخططة معاً وبيان الانحرافات ومن المسئول عنها وأهم المقترحات لمعالجتها وتقدم إلي المستويات الإدارية أما يومياً أو شهرياً أو ربع سنوية أو سنوية حسب الأحوال .

ج- التقارير الخاصة : التي تقدم إلي الإدارة لتساعدها في اتخاذ القرارات المختلفة ويدخل في ذلك رسم السياسات ووضع البرامج وتصميم النظم ووضع اللوائح وما في حكم ذلك .

ثانياً : تقسيم التقارير من حيث شكلها ويمكن تقسيم التقرير من حيث شكلها إلي :

أ- تقارير مكتوبة : وهي الغالبية والمفضلة وقد تتخذ شكل جداول ورقية مزيلة بالملاحظات والإيضاحات، أو تأخذ شكل رسومات بيانية أو خرائط، وقد تكون في شكل استمارات متفق عليها من قبل مستخدميها والجهة الصادرة منها .

ب- تقارير شفهية : وهي نادرة وغالبا ما تكون ذات صفة مستعجلة وأجل قصير وهي غير مفضلة لأنها في معظم الأحيان تكون غير دقيقة .

ج- تقارير مرئية : وقد ظهرت بعد استخدام الحاسبات الآلية والإلكترونية في مجال الإدارة والمحاسبة .

ثالثاً : تقسيم التقارير من حيث أنشطة المشروع إلي :

أ- تقارير عن نشاط الإنتاج .

ب- تقارير عن نشاط المشتريات .

ج- تقارير عن نشاط المخازن .

د- تقارير عن نشاط التسويق والمبيعات .

هـ - تقارير مالية .

و- تقارير إدارية [1].

المطلب الثالث: دور الافصاح في تعظيم جودة ومحتوى التقارير المحاسبية.

لقد أكدت الكتابات والأبحاث المحاسبية على أهمية المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، باعتبارها من المصادر الجوهرية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية تتميز بالملائمة والحداثة.

1. الإفصاح لضمان الشفافية في القوائم المالية :

يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل، وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات إلى مدى واسع من المستخدمين.

و"الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في

[1]The International Federation of Accountants , " Code of Ethics for Professional Accountants " , First Issued -32 .July 1990 , Revised July 1996,1997

السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة" .

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات، فقد يتعمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين.

ومثال ذلك كما حدث مع المؤسسة الأمريكية للطاقة Enron سنة 2002 التي تعمد مسيروها إخفاء الديون وتضخيم الأرباح، للرفع من قيمة أسهم المؤسسة على مستوى السوق، واستفاد المسيرون أصحاب المعلومات الحقيقية من وضع المؤسسة، وتمكنوا من تحقيق صفقات وباعوا حصصهم بأعلى الأسعار، في الوقت الذي كانت المؤسسة تغرق ببطء، فالإفصاح طبقا لمعايير المحاسبة الدولية يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه، فهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.

2. دور الإفصاح في تحقيق عنصر الملاءمة والمصداقية

تهدف الملاءمة أو الصلاحية إلى أن تكون المعلومات المحاسبية، التي تظهرها التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتتحقق أيضا الملائمة من قدرة مستخدم المعلومات المحاسبية على تفهم محتويات القوائم المالية، فهي يقصد بها درجة السهولة في عرض المعلومات بشكل يمكن المستثمر من تفهم و إدراك محتواها، ويمكن

التعبير عن ذلك بالقدرة على التوصيل بدرجة مقبولة من الجهد، وتزداد قدرة المستخدم على تفهم المعلومات المحاسبية إذا كانت معروضة بشكل بسيط وتتماشى مع مفاهيم إدراك المستثمر، ويمكن مقارنتها بالمعلومات الأخرى المشابهة، وترتبط القابلية للفهم بشكل التقارير المالية وطريقة عرض المعلومات بها والمصطلحات الواردة فيها وأسلوب كتابة تلك التقارير، من حيث سهولة قراءتها واستطاعة المستثمر فهمها واستيعابها، ولقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الأول في أنه يجب اختيار وتطبيق القاعدة المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المؤسسة، وعرض مركزها المالي بعدالة، كذلك فقد أكد المعيار المحاسبي الدولي السابع والرابع والعشرين أن القابلية للفهم، كمحدد من محددات منفعة المعلومات المحاسبية ترتبط بضرورة أن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة، حيث يتعين ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن هناك سياسات محاسبية متعددة وقد تختلف تلك السياسات من مؤسسة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، وقد أكد المعيار على ضرورة اعتبار أن القابلية للفهم للسياسات المحاسبية جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، ويتعين الإفصاح عنها في مكان واحد من القوائم المالية لمساعدة المستخدمين على سهولة فهمها والإلمام بها حتى يمكنهم اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

وتعبر المصداقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق فيها لمعقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية التي تمثلها، ولكي تكتسب المعلومات خاصية المصداقية يجب أن تتسم بصدق التعبير، أي المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وحتى تتحقق المصداقية يتطلب ارتكاز المعلومات المحاسبية على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم يمكن التحقق منها، وبالتالي يتعين أن تكون خالية من الأخطاء وغير متحيزة في وصف أو قياس الأحداث المالية والاقتصادية، وأن تكون معبرة بصدق وأمانة عن تلك الأحداث، ويتطلب الأمر أيضا أن يتم الاعتماد على قواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والثبات في التطبيق، فضلا عن ذلك يتعين حتى يمكن

الحكم على صلاحية المعلومات المحاسبية أن يتم إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين التكاليف والعوائد أو بين النتائج الفعلية والمتوقعة للقرارات، أو ما يعرف بالقابلية للمقارنة، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى المصداقية والذي تعد أحد المبادئ عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها وتطبيقها كسياسة محاسبية، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول على أنه يتعين أن تظهر البيانات المالية الأرقام المقارنة للفترة السابقة وتعديل المعلومات في المقارنة التي تعود للسنوات السابقة في حالة البنود غير العادية، وقد جاء إصدار المعيار الدولي 31 بعنوان التقارير المالية للاستثمارات في المشروعات المشتركة، نتيجة لزيادة أهمية الاستثمارات المباشرة المشتركة بين الدول، مما كان له تأثير مباشر على الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المشتركة، ويلاحظ أن المعيار حرص على توفير متطلبات ومحددات المصداقية، سواء فيما يتعلق بالحيادية أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية أو القابلية للمقارنة أو القابلية للفهم.

3.دور المعايير المحاسبية في تطوير التقارير المالية

أصبحت التقارير المالية من حيث اكتمال محتوى المعلومات ومستوى جودتها لا تفي بحاجات المستفيدين من المعلومات المحاسبية، مما ترتب عليه ضرورة تطوير إجراءات الاتصال وإعادة النظر في طرقها ومدي كفاءتها في توصيل المعلومات المحاسبية، وفي ظل تعدد المستفيدين من التقارير المالية وتباين المعلومات التي يحتاجون إليها تعرض الفكر المحاسبي لثلاثة مناهج أساسية لإعداد التقارير المالية هي :

أ. منهج التقرير في القوائم ذات الغرض العام: وهو منهج يهتم بإعداد تقارير مالية يمكن أن تفي باحتياجات قطاعات واسعة من المستفيدين، وبرغم شيوع استخدام هذا المنهج إلا أنه يثير انتقادات عديدة حول مدى إمكانية توفير الاحتياجات المتنوعة للمستفيدين المختلفين باستخدام مجموعة واحدة من التقارير المالية.

ب. منهج التوسع في البيانات التي يتم التقرير عنها : ويهتم هذا المدخل بزيادة المعلومات المعروضة في التقارير المالية، بحيث تغطي احتياجات قطاعات أكبر، ومثال ذلك تضمين القوائم المالية القيم الحالية والقيم الجارية للأصول إلى جانب القيم التاريخية، ويثير هذا المنهج عدة تساؤلات بشأن نوعية وكمية المعلومات التي يجب إضافتها للتقارير المالية والأسلوب الملائم لاختبارها، حيث أن هناك حدود معينة لمقدرة المستخدمين بشأن إمكانية استيعاب المعلومات الإضافية واستخدامها، حيث يتطلب الأمر تقييم كل معلومة يقترح إضافتها للتقارير المالية بهدف الوقوف على مدى مناسبتها لمختلف المستفيدين.

ج. منهج تطوير التقارير المالية: ظهر هذا المنهج نتيجة ضغوط الجهات العلمية المهتمة بالمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية، وبناء على رغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين طلبا للمزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية ويبدوا هذا التطوير من خلال ظهور العديد من القوائم أبرزها القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية المرحلية، القوائم المالية التنبؤية، القوائم المالية الموجزة، والقوائم المالية ذات أسس القياس المتعددة، وقد حدد مجلس المحاسبة الأمريكي في قائمة المفاهيم الصادرة عام 1984 مجموعة متكاملة من التقارير ينبغي على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية في القوائم المالية المرحلية والتقارير والقوائم الملخصة، وهي التي تعد تدعيما للإفصاح المحاسبي، فضلا عن مجموعة أخرى من القوائم وأهمها قائمة القيمة المضافة، القوائم المعدلة بالتغير في مستويات الأسعار، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى التي يتعين الإفصاح عنها بقائمة التوقعات المستقبلية وقائمة أهداف الوحدة، وقائمة بيان العمالة، وبذلك تتكامل تلك القوائم لتكون في مجموعها التقرير المالي للوحدات الاقتصادية والذي يتم من خلاله تحقيق الإفصاح الملائم لمتخذ القرارات.

خلاصة الفصل

يهدف الاتجاه المعصر في التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية إلى توفير المعلومات الملائمة ، لتخاذ القرارات ، وفي ضل هذان الهدفان لم تعد جودة المعلومة تقتصر على تقديم المعلومات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي ، بل يتسع نطاق الافساح وشفافية ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج الي دراجة كبيرة من الدراية و الخبرة لفهمها وستخدمها والتي يعتمد عليها المستثمرون و المحليون الماليون في اتخاذ قرارتهم ، ومن امثلتها المعلومات المرتبطة بي بالتنبؤات المالية واعداد التقارير الإقطاعية والمرحلية والمعلومات الخاصة بأثر تغير المستويات الاسعار .

وبما ان التقارير المحاسبية تعتبر من العناصر الاساسية التي تساهم بشكل فعال في استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والاجنبية ، من خلال رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية والمالية وقد سعة الجزائر إلى تكييف بيئتها المحاسبية مع متطلبات الافصاح الدولي ، لذا سوف نتطرق في الفصل الثاني إلى دراستنا الميدانية إلى مدى تأثير التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية بقواعد الحوكمة .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث ،عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ونظرا لحداثة تجربة الجزائر فيما يخص حوكمة الشركات مقارنة بالدول المتقدمة، ونظرا لعدم وجود دراسات ميدانية حول التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية و حوكمة الشركات ، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من المهنيين الممارسين، باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل بيان دور التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبيةفي تفعيل آليات حوكمة الشركات والعوامل المتحكمة في ذلك وسبل دعم ذلك الدور في الجزائر.

ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: الطريقة والإجراءات.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول :طبيعة الدراسة الميدانية.

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة من أجل التعرف على تاثر التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ومدى تأثر تطبيق الحوكمة بوجود مراقب خارجي في الشركات، بالإضافة إلى تبيان أهم العوامل المتحكمة في ذلك من وجهة نظر المهنيين.

المطلب الأول :بيانات الدراسة.

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي:

أولا :البيانات الثانوية.

تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث قام الباحث– حسب استطاعته وما توفرت لديه من وسائل وأدوات – بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال الرقابة القانونية لتقارير المحاسبية وحوكمة الشركات، وكذلك دراسة مجموعة من الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة محافظة الحسابات وكذا حوكمة الشركات، بالإضافة إلى موضوعات أخرى ذات العلاقة بموضوع البحث، وخلصنا عند إعداد الجانب النظري أن التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية يتأثر بمجموعة من العوامل والتي على أساسها يتحدد مستوى ودرجة تأثيرها في تفعيل قواعد حوكمة الشركات، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1/ أهم قواعد عمل التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية والتي تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات:

انطلاقا من دراستنا للفصل الأول الخاص بحوكمة وجودة التقارير والمعلومة المحاسبية في الجزائر، تبين لنا أنه هناك مجموعة من العوامل تحدد مستوى عمل المراقب الخارجي، والمتمثلة في:

استقلالية التقارير المحاسبية: وتتمثل في أهم المتطلبات القانونية المتعلقة باستقلالية المراقب القانوني.

العناية المهنية: وهي تلك الاعتبارات التي تؤخذ في تقييم مدى التزام بتقييم التقارير المحاسبي وبمعايير العناية المهنية، وتشمل الأداء الشخصي لمهمة المراجعة، التقييم الشامل والمعمق لنظام الرقابة الداخلية، استخدام رسائل التأكيد، الاستعانة بعمل خبير آخر.

الكفاءة المهنية: وتشمل المستوى التعليمي لأصحاب هذه المهنة، الشهادة المهنية، الخبرة المهنية الكافية في مختلف الميادين، توافر برنامج تكوين مستمر.

2/ أهم مجالات عمل التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية والتي تساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات:

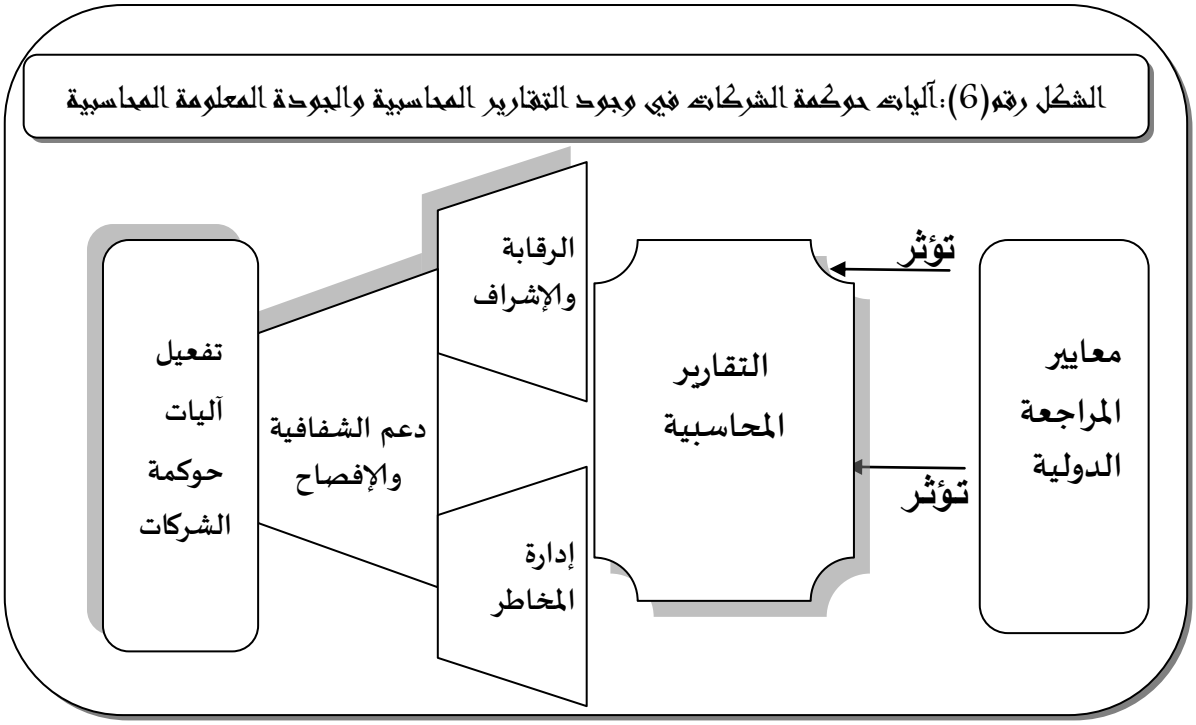
بعد دراسة البحوث والمقالات المتعلقة بالاتجاهات الحديثة حول جودة التقارير والمعلومة المحاسبية وكذلك حوكمة الشركات، حاولنا وضع مدخلين لبيان دور التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى منظومة الشركات الجزائرية، وهما :

- دور التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في دعم الشفافية والإفصاح على مستوى الشركات.
- تفاعل التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات.

3/ أهم مقترحات تفعيل آليات حوكمة الشركات والتي تكون التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية دور فيها:

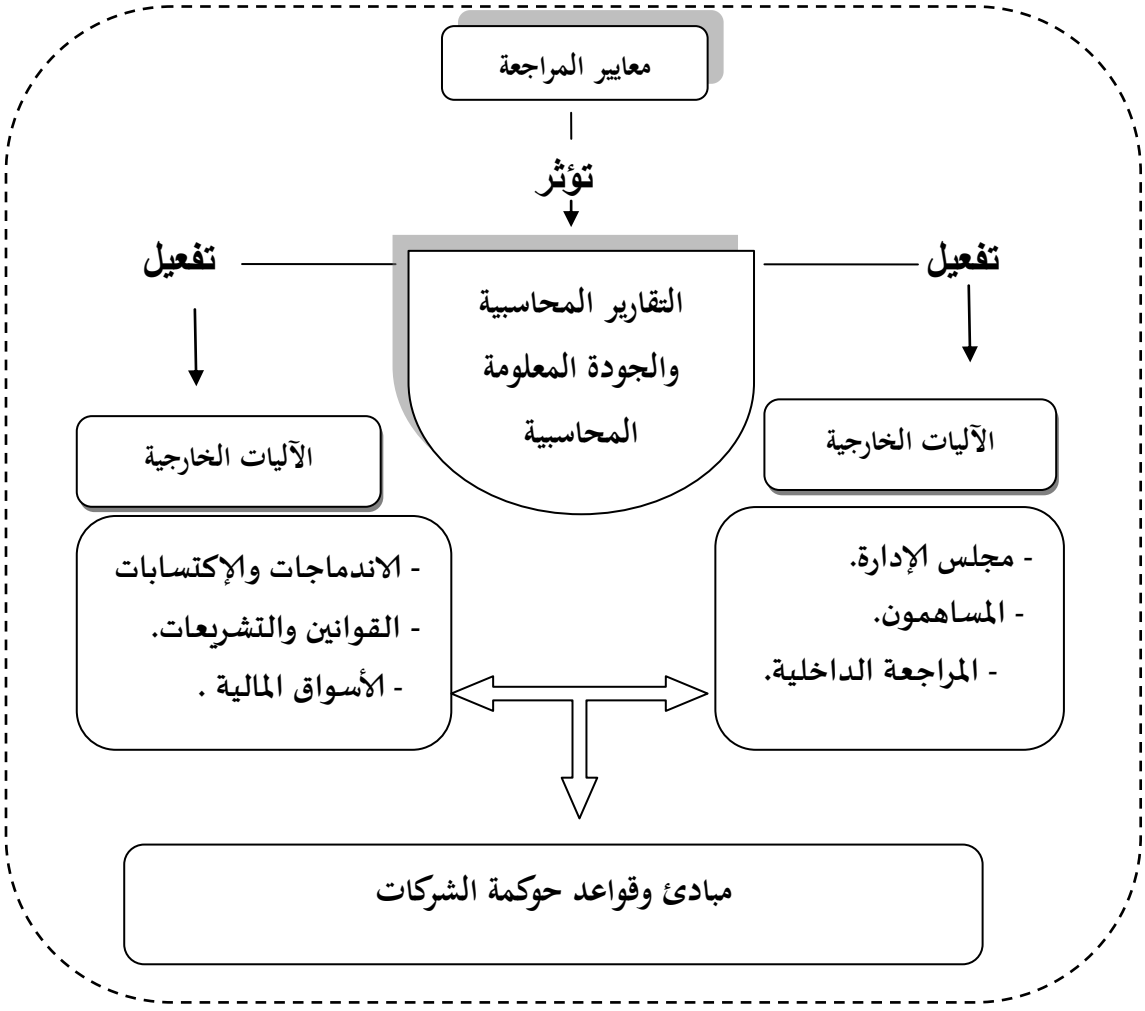
انطلاقا من دراستنا للفصل الثاني الخاص بإسهامات التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، تبينت لنا جملة من المقترحات لدعم دور التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية حتى تحقيق الحوكمة بالشركة. في ضوء ما سبق يمكن تصميم نموذج الدراسة الميدانية انطلاقا من الجانب النظري، وذلك كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(6):آليات حوكمة الشركات في وجود التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية



المصدر:من إعداد الباحث إنطلاقا من الجزء النظري

الشكل رقم(7): دور التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث إنطلاقا من الجزء النظري

ثانيا: البيانات الأولية.

تمثل بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة والتي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لمعرفة تأثر التقارير

المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية من منظور الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

1/ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول المهنيين المعتمدين الصادر عن الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة تم استخدام أسلوب العينة، حيث وصل عدد الاستبيانات الموزعة إلى 73 استبيان، وزعت منها 48 عن طريق الاتصال المباشر أو غير المباشر بمكاتب أفراد العينة، وتم استرجاع 42 استبيان، أما البقية فوزعت عن طريق إرسال الاستبيان في شكل رسالة إلكترونية عبر البريد الإلكتروني الشخصي للباحث إلى أفراد العينة الذين أتيحت لنا عناوين بريدهم الإلكتروني، لم يسترد منها إلا 14 استبيان، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 53 استبيان لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء ثلاث استبيانات إما للنقص أو للتناقضات الموجودة في الإجابات، أو لاستلامها بعد الأجل المحدد وقد اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، تبعا لاختلاف طريقة توزيعها وتراوحت بين الحصول على الإجابة بشكل مباشر أثناء اللقاء الأول مع الفرد المستجوب؛ أو الاتصال بأفراد العينة أو الأشخاص الذين استعّنا بهم دوريا لاستلام الاستبيانات.

الجدول رقم(4):الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان.

طريقة توزيع الاستبيان / البيـــــان	عن طرق الاتصال المباشر وغير المباشر	عن طرق البريد الإلكتروني	المجموع
عدد الاستبيانات الموزعة	48	25	73
عدد الاستبيانات المفقودة	06	11	17
عدد الاستبيانات المسترجعة	42	14	56
عدد الاستبيانات الملغاة	01	-	01
عدد الاستبيانات الواردة بعد اجل	01	01	02
عدد الاستبيانات الصالحة	40	13	53

المصدر :من إعداد الباحث بناء على استمارات الاستبيان

2/ حدود الدراسة الميدانية:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1/2/ الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع الاتجاهات الحديثة للمراقبة القانونية للتقارير والمعلومة المحاسبية وقواعد حوكمة الشركات دون سواها من مواضيع المراجعة الأخرى، وتتوقف جودتها على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

2/2/ الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بالجزائر لبيان مدى تأثر التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات من وجهة نظر خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات الممارسين للمهنة.

3/2/ الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر بين 25 أفريل2015و 28 ماي من نفس السنة.

4/2/ الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة على آراء وإجابات المهنيين الحائزين على شهادة مهنية في مراجعة الحسابات.

3/ مشاكل الدراسة الميدانية:

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة، حول مواضيع ذات أهمية لنا، حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا والمواضيع المرتبطة بحقل المراقبة القانونية وحوكمة الشركات، إلا أن الدراسة لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

- ✓ التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير الاستبيان الذي قدم لهم.
- ✓ انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية مختلفة حال دون قيام الباحث بتوزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات.
- ✓ عدم وجود عناوين بريدية أو إلكترونية مجمعة لأفراد العينة المعنية بالدراسة، ضمن مواقع إنترنيت خاصة حتى يسهل من خلالها على الباحث التواصل معهم.

المطلب الثاني :متغيرات الدراسة.

نظرا لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشتمل على:

<u>أولا :المتغير التابع.</u>

يتضح من النموذج المقترح السابق أن حوكمة الشركات تتأثر بوجود التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية ، لذلك فتوافر قواعد وأسس عمل هذا الأخير والتزامه بها يساعد على دعم الشفافية والإفصاح بالشركات، وكذلك إنشاء علاقة تفاعلية فيما بين مختلف أطراف الحوكمة، ينعكس بالإيجاب على تفعيل آليات حوكمة الشركات، إلا أننا في الجزائر نجد عمل قواعد الحوكمة بقي تقليديا إلى حد ما، لذلك قمنا بإيراد جملة من المقترحات للمساهمة في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر لتساير التطورات العالمية بصفة

عامة، ولتفعيل آليات حوكمة الشركات لتفادي الوقوع في أزمات قد تعصف بالاقتصاد الوطني بصفة خاصة.

ثانيا :المتغيرات المستقلة.

وتتمثل في أهم قواعد عمل التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية والتي تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى مجالات تدخل التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية والتي تساهم في الحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية، ويمكن إدراجها في العناصر التالية:

1/ استقلالية محافظ الحسابات: وتشمل العناصر التالية:

- التجرد من المصالح الشخصية، والتمتع بالنزاهة والصدق والحياد.
- عدم ممارسة مهام استشارية لدى شركة يراقب حساباتها.
- عدم تلقي أجور أو أتعاب أو امتيازات خلال السنوات الثلاثة الأخيرة من شركة يريد مراقبة حساباتها.
- عدم ممارسة مهامه في شركة يحوز فيها أحد الأقرباء جزءا من رأس المال.
- عدم ممارسة مهامه في شركة يشغل فيها أحد الأقرباء وظائف الإدارة والتسيير.
- التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات وبصفة دورية.

2/ العناية المهنية: وتتضمن العناصر التالية:

- الأداء الشخصي لمهمة المراجعة
- .التقييم الشامل والمعمق لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام رسائل التأكيد.
- الاستعانة بعمل خبير آخر.
- القيام بالتحقيقات والتحريات اللازمة.

3/ الكفاءة المهنية: وتشمل العناصر التالية:

- وجود مستوى تعليمي جيد لمحافظ الحسابات.

- الشهادة المهنية التي يحصل عليها محافظ الحسابات.
- الخبرة المهنية الكافية في مختلف الميادين.
- توافر برنامج تكوين مستمر.

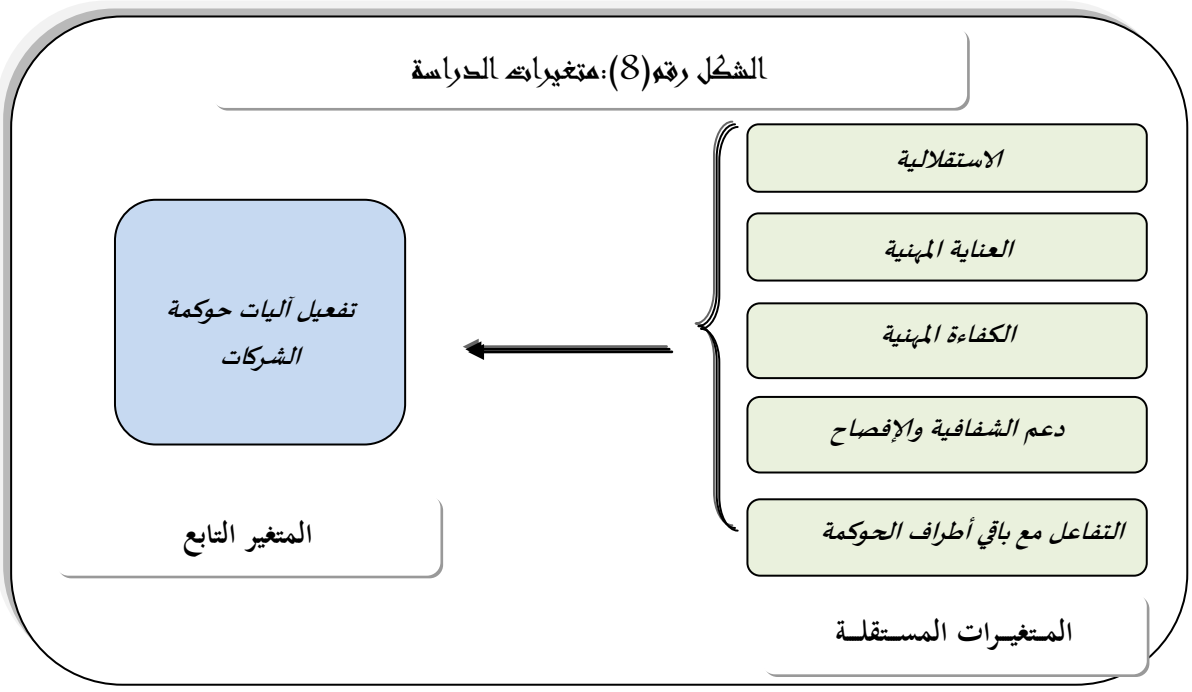
4/ دعم الشفافية والإفصاح: وتشمل العناصر التالية:

- تقرير المصادقة على صحة وانتظامية القوائم المالية
- .التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات.
- اعتماد محافظين للحسابات على الأقل على مستوى الشركات.
- التأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية.

5/التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات: وتشمل العناصر التالية:

- تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه؛ دون التدخل في شؤون التسيير.
- التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، مع مراعاة مبدأ الاستقلالية.
- إعلام المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره.
- إبلاغ الهيئات المختصة عن التصرفات الغير قانونية.

والشكل التالي يوضح متغيرات الدراسة:



الشكل رقم(8):متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني :الطريقة والإجراءات

يتناول هذا المبحث وصفا لهيكل الاستبيان، من خلال توضيح المقياس الذي تم استخدامه في بناء أسئلة الاستبيان التي تم تجزئتها إلى قسمين، ثم في الأخير سنقوم باختبار صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الأول :اختبار صدق وثبات الاستبيان.

أولا:هيكلة استمارة الاستبيان.

تضمنت استمارة الاستبيان أربعة وثلاثون (34) سؤالا توزعت على قسمين (2) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة وتضمنت ستة (6) أسئلة، أما القسم الثاني فيضم ستة محاور تتعلق بموضوع الدراسة وتشمل ثمانية وعشرون (28) سؤالا، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس (Likert Scale) **ليكرت الخماسي** الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(5):مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي، دار وائل للنشر، الأردن،1999،ص113.

القسم الأول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات

العمر، الجنس، الدرجة العلمية، التخصص العلمي، الوظيفة، الخبرة.

القسم الثاني: يتكون من (28) سؤال موزع على ستة (6) محاور رئيسية هي:

- **المحور الأول:** يناقش استقلالية التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية وأثرها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ويتكون من (6) أسئلة.

- **المحور الثاني:** يناقش التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية وأثرها في تفعيل آليات حوكمة الشركات،

  ويتكون من (5) أسئلة.
- **المحور الثالث:** يناقش الكفاءة التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية وأثرها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ويتكون من (4) أسئلة.
- **المحور الرابع:** يناقش مدى تأثير أعمال التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آلية من بين آليات حوكمة الشركات ألا وهي الشفافية والإفصاح، ويتكون من (4) أسئلة.
- **المحور الخامس:** يناقش تفاعل التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات وأثره في تفعيل

  آليات الحوكمة على مستوى الشركات، ويتكون من (4) أسئلة.
- **المحور السادس:** يناقش مقترحات لتفعيل آليات حوكمة الشركات من خلال التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية ، ويتكون من (5) أسئلة.

ثانيا :اختبار صدق الإستبيان.

يعتبر الصدق من الخصائص المطلوبة لأداة الدراسة، لذلك تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بالطرق الآتية:

1/ صدق تحكيم الاستبيان:

قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (08) أساتذة من جامعة الوادي وجامعة تبسة ينتمون للتخصصات التالية: علوم التسيير، علم الاجتماع، علم النفس، الإحصاء .بالإضافة إلى استعانة الباحث بأستاذ من جامعة الإسراء الأردنية وهو أحد المختصين في موضوع الدراسة، والذي سبق له أن شارك في العديد من الملتقيات الدولية التي تعالج موضوع دراستنا، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء نموذج الاستبيان من مختلف جوانبه، خاصة من حيث دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبيان، وفي الأخير تمت

الاستجابة لآراء السادة المحكمين، وإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – **(الملحق رقم 1)**

2/ صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي الاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

1/2/ الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول :استقلالية التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية. يوضح الجدول رقم(6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	*في رأيك، هل متطلبات استقلالية التقارير المحاسبية التالية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات؟*	*معامل الارتباط*	*مستوى الدلالة*
01	التجرد من المصالح الشخصية، والتمتع بالنزاهة والصدق والحياد.	0.751**	0.000
02	عدم ممارسة آليات حوكمة الشركات تساعد في استقلالية التقارير المحاسبية	0.507**	0.000
03	عدم تلقي أجور أو أتعاب أو امتيازات خلال السنوات الثلاثة الأخيرة تاثر في الاستقلالية التقارير المحاسبية	0.375**	0.006
04	عدم ممارسة التقارير المحاسبية في شركة	0.311*	0.023
05	عدم ممارسة مهامه في شركة يشغل فيه أحد الأقرباء وظائف الإدارة والتسيير.	0.476**	0.000
06	التغيير الإلزامي لمحافظ الحسابات وبصفة دورية.	0.870**	0.000

****الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة0.01 .... *الارتباط دال إحصائيا عند مستوى**

من إعداد الباحث إعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

2/2/ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :عناية التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية. يوضح الجدول

رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(7):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

الرقم	*في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بعناية التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟*	*معامل الارتباط*	*مستوى الدلالة*
01	الأداء الشخصي لمهمة المراجعة.	0.744**	0.000
02	التقييم الشامل والمعمق لنظام الرقابة الداخلية.	0.341*	0.013
03	استخدام رسائل التأكيد.	0.415**	0.014
04	الاستعانة بعمل خبير آخر.	0.438**	0.001
05	القيام بالتحقيقات والتحريات اللازمة.	0.692**	0.000

****الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 .... * الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة**

من إعداد الباحث إعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

3/2 / الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث :الكفاءة التقارير المحاسبية والجودة المعلومة المحاسبية. يوضح الجدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (8) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	*في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بالتقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات؟*	*معامل الارتباط*	*مستوى الدلالة*
01	وجود مستوى تعليمي جيد	0.838**	0.000
02	الشهادة المهنية	0.335*	0.014
03	الخبرة المهنية الكافية في مختلف الميادين.	0.418*	0.002
04	توافر برنامج تكوين مستمر.	0.785**	0.000

****الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 .... * الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05**

من إعداد الباحث إعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

4/2/الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع :أعمال التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية التي تدعم الشفافية والإفصاح

يوضح الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (9) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	في رأيك، هل تدعم العناصر التالية الشفافية والإفصاح بما يؤدي إلى تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تقرير المصادقة على صحة وانتظامية القوائم المالية.	0.721**	0.000
02	التقارير الخاصة بالتقارير المالية	0.672**	0.000
03	اعتماد محافظين للحسابات على الأقل على مستوى الشركات	0.344*	0.012
04	التأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية.	0.850**	0.000

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 ...* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05

من إعداد الباحث إعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

5/2/ الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: تفاعل التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات:

يوضح الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (10): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية تعمل على زيادة التفاعل مع باقي أطراف حوكمة الشركات؟	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	*تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه؛ دون التدخل في شؤون التسيير.*	0.805**	0.000
02	*التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية.*	0.583**	0.000
03	*إعلام المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره.*	0.288**	0.036
04	*إبلاغ الهيئات المختصة عن التصرفات الغير قانونية.*	0.722*	0.000

****الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 .... * الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة**

من إعداد الباحث إعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

6/2/ الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: تفعيل آليات حوكمة الشركات.

يوضح الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور السادس والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (11):الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس

الرقم	*في رأيك، هل المقترحات التالية تعمل على تفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر؟*	*معامل الارتباط*	*مستوى الدلالة*
01	تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير.	0.818**	0.000
02	إعداد التقارير المحاسبية ومدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة.	0.408*	0.003
03	مدى صحة باكتشاف الأخطاء والغش، بالشركات.	0.356*	0.010
04	تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية مراجعة الحسابات.	0.348*	0.011
05	تدريس مقياس محافظة الحسابات ومقياس الحوكمة في الجامعات الجزائرية.	0.709**	0.000

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 .... الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

3/صدق الاتساق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لأسئلة الاستبيان، ويبين الجدول رقم (12) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05 وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(12) :معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان

الرقم	في رأيك، هل متطلبات استقلالية التقارير المحاسبية التالية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	استقلالية التقارير المحاسبية	0.915**	0.000
02	العناية بالتقارير المحاسبية	0.498**	0.000
03	الكفاءة الجيدة بالتقارير المحاسبية	0.575**	0.000
04	التقارير المحاسبية التي تدعم الشفافية والإفصاح.	0.646**	0.000
05	تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	0.651**	0.000
06	تفعيل آليات حوكمة الشركات.	0.744**	0.000

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 .... الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

ثالثا: اختبار ثبات الاستبيان (طريقة ألفا كرونباخ)

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي الاستبيان نفس النتائج في حالة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وهذا يعني أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد استخدم الباحث معامل الثبات ألفا كرونباخ(Alpha Cronbach's) لقياس ثبات الاستبيان

الجدول رقم (13):معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة	معامل الفاكرونباخ
01	استقلالية التقارير المحاسبية	06	0.744
02	العناية المهنية التقارير المحاسبية	05	0.816
03	الكفاءة المهنية التقارير المحاسبية	04	0.804
04	التقارير المحاسبية التي تدعم الشفافية والإفصاح	04	0.788
05	تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات	04	0.781
06	تفعيل آليات حوكمة الشركات	05	0.814
	جميع الأسئلة	28	0.822

المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss.

يتضح من الجدول رقم (13) أن معاملات ألفا كرونباخ تراوحت بين 0.780 و 0.827 لعوامل الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويود الباحث أن يشير إلى أن معامل ألفا كرونباخ قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبيان الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثاني :معالجة الاستبيان.

أولا:الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان.

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات التي تكون في جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في شكل دوائر نسبية، لتسهل عملية الملاحظة والتحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، ولإدخال المعلومات المتعلقة بالاستبيان الى برنامج (spss) تم تحويلها الى أرقام و رموز كما هوا موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(14):مدخلات برنامج SPSS

الرمز	الرقم	الرمز	الرمز	الرقم	الرمز	البيانات	الرمز	المقترحات	الرمز
M1	1	M2	B1	1	C1	العمر	A1	اقل من 25سنة	1
	2		B2	2	C2			من25الى اقل من 35سنة	2
	3		B2	3	C3			من35الى اقل من50سنة	3
	4		B4	4	C4			اكبر من 50سنة	4
	5		B5	5	C5	الجنس	A2	ذكر	1
	6		B6	6				انثى	2
M3	1	M4	D1	1	E1	الدرجة العلمية	A3	ليسانس	1
	2		D2	2	E2			ماجستير	2
	3		D3	3	E3			دكتوراه	3
	4		D4	4	E4			شهادات اخرى	4
M5	1	M6	F1	1	G1	التخصص العلمي	A4	محاسبة	1
	2		F2	2	G2			مالية	2
	3		F3	3	G3			تدقيق محاسبي	3
	4		F4	4	G4			تخصصات اخرى	4
				5	G5	الوظيفة	A5	خبير محاسبي	1
								محافظ حسابات	2
مقياس ليكرت الخماسي				1	موافق بشدة	الخبرة	A6	اقل من 5سنوات	1
				2	موافق			من 5الى اقل من10سنوات	2
				3	محايد			من10الى اقل من 15سنة	3
				4	غير موافق			اكبر من 15سنة	4
				5	غير موافق بشدة				

المصدر:من إعداد الباحث

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية المعروفة باسم (SPSS) ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج

تحته من تحليل عبر، التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، كما تم حساب الوزن النسبي للمتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات أفراد العينة لكل فقرة من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة فقرات القسم الثاني للدراسة، كما مكننا برنامج (SPSS) مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الاختبارات الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

1- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

3- اختبار كولومجروف – سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

4- اختبار "t" لمتوسط عينة واحدة One sample "t" test.

5- اختبار "t" للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

6- اختبار "F" لتحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر

ثانيا: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

1/العمـر:

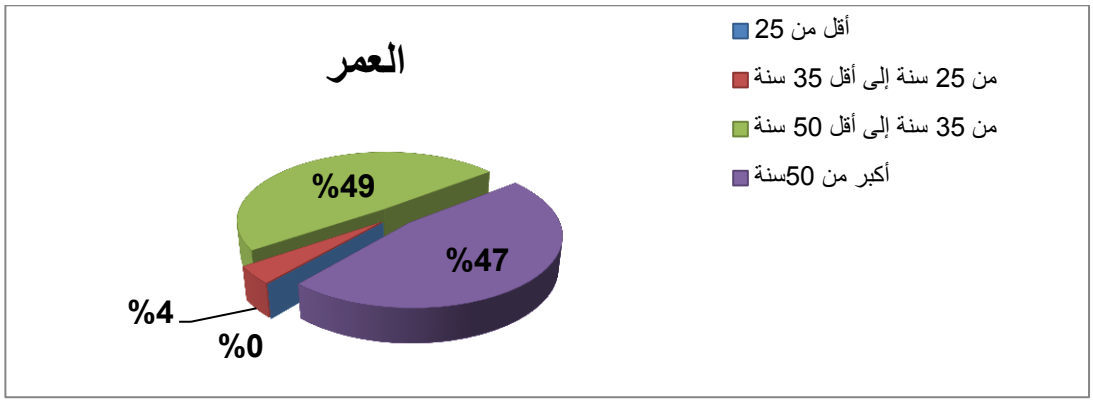
من خلال الجدول رقم (15) يتضح لنا أن أعمار أفراد العينة المستجوبة تباينت وتراوحت عموما بـــين[35-50]سنة تبعا لذلك تشكلت ثلاث فئات عمرية، فكانت النسبة الكبيرة من المستجوبين مركزة عند الفئـــة[35-50] سنة بنسبة 49% تليها الفئة اكبر من 50 سنة بنسبة 47% ثم الفئة من[25-35] سنة بنسبة 4% نفسر توزيع النسب بين الفئات العمرية، بالميل نحو الأعمار المتقدمة نسبيا في السن، لافتراض أنه بالإضافة لمستواها التعليمي فإنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد.

الجدول رقم(15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمـــر	التكرار	النسبة%
من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة	2	4
من 35 سنة إلى أقل من 50 سنة	26	49
أكبر من 50 سنة	25	47
المجموع	**53**	**100**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

الشكل رقم(9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجexcel

2/الجنس:

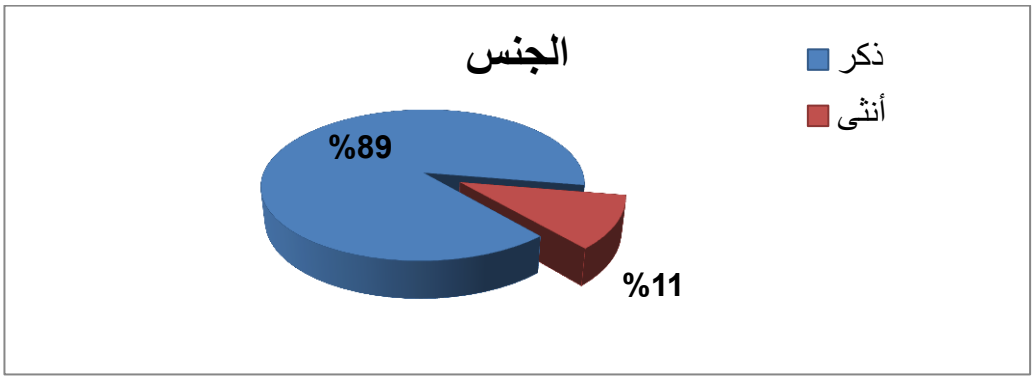
من خلال الجدول رقم (16) يتضح لنا أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت % 89، في حين **بلغت نسبة مشاركة الإناث** 11%، وربما يعزى هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على مهنة المراجعة مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بتلك المهنة، وهو الواقع الذي صادفه الباحث أثناء توزيع الاستبيان.

الجدول رقم(16): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	47	89
أنثى	6	11
المجموع	53	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

الشكل رقم (10) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامجexcel

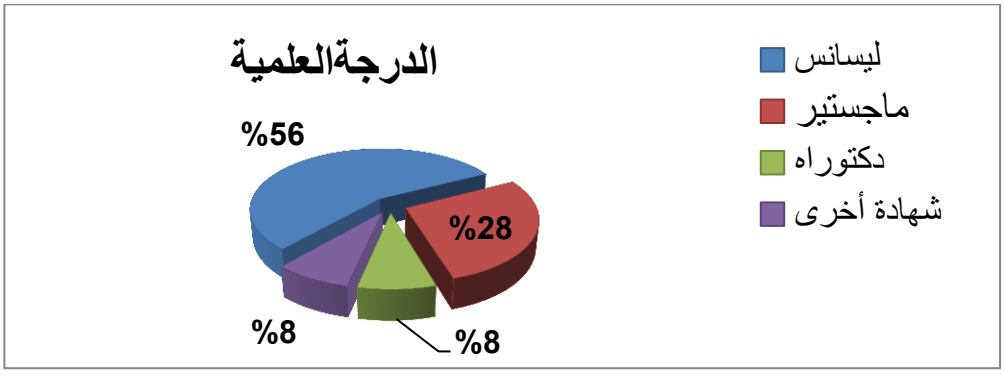
3/الدرجة العلمية: من خلال الجدول رقم (17) يتضح لنا أن نسبة 56% من المستجوبين حاصلين على شهادة ليسانس، في حين أن نسبة 28% هم من الحاصلين على شهادة ماجستير، أما نسبة 8% فهم من الحاصلين على شهادة الدكتوراه، وبنفس النسبة للمتحصلين على شهادات أخرى وهو ما يعتبر مؤشر جيد لأفراد العينة.

الجدول رقم (17):توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدرجة العلمية.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	30	56
ماجستير	15	28
دكتوراه	4	8
شهادة أخرى	4	8
المجموع	53	100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

الشكل رقم(11) توزيع عينة الدراسة حسب متغيرا الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج excel

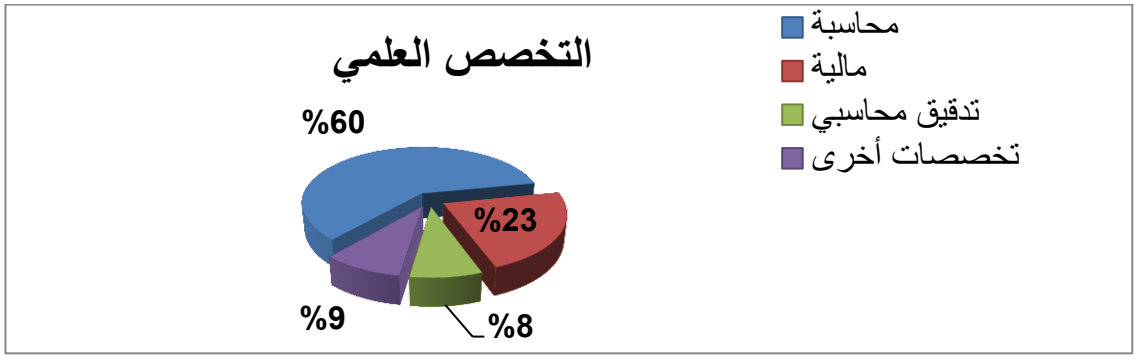
4/التخصص العلمي: من خلال الجدول رقم (18) يتضح لنا أن نسبة 60% من المستجوبين لهم تخصص محاسبة، في حين ان نسبة 23 % لهم تخصص مالية، اما نسبة 9% فهم من التخصصات الأخرى، اما نسبة 8% المتبقية فلهم تخصص تدقيق محاسبي وهو ما يعتبر مؤشر جيد لأفراد العينة.

الجدول رقم (18) :توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	32	60
مالية	12	23
تدقيق محاسبي	4	8
تخصصات اخرى	5	9
المجموع	53	100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

الشكل رقم(12) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامجexcel

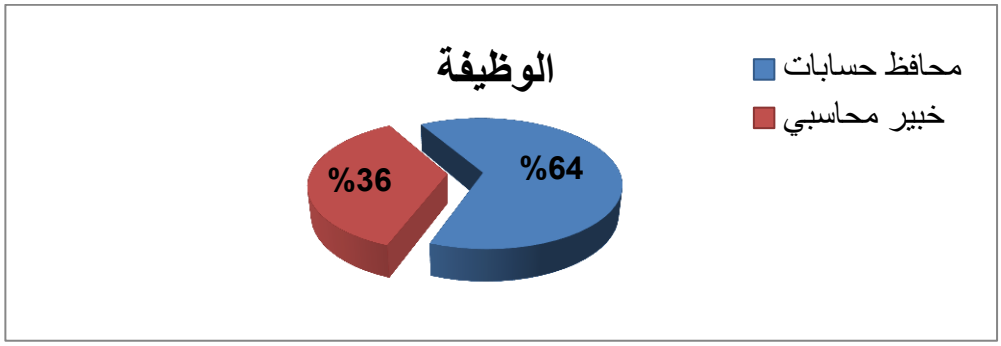
6/الوظيفة: من خلال الجدول رقم (19) يتضح لنا أن نسبة 64% من المستجوبين يشغلون وظيفة محافظ الحسابات في حين أن نسبة 36% يشغلون وظيفة خبير محاسبين وهو ما يعتبر مؤشر جيد لإفراد العينة.

الجدول رقم (19) :توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
خبير محاسبي	19	36
محافظ حسابات	34	64
المجموع	53	100

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

الشكل رقم(13) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجexcel

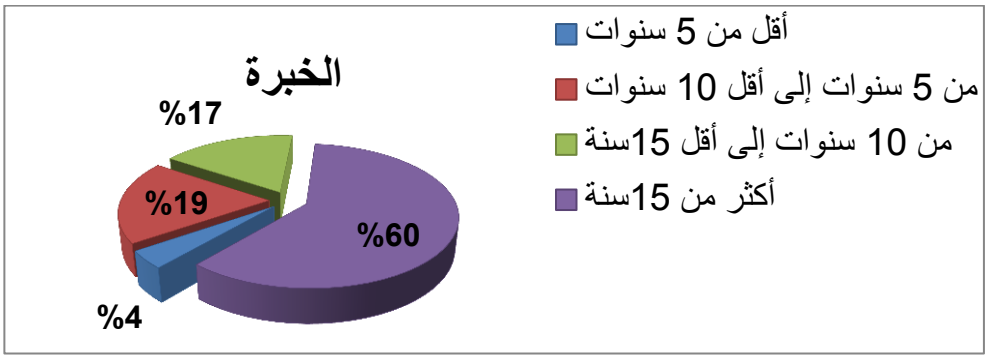
7/الخبرة:بالاعتماد على توزيع سنوات الخبرة على اربع فئات سنوية، لاحظنا أن أغلبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الرابعة[اكبر من 15سنة]بنسبة 60% تليها الفئة [5-10]سنوات بنسبة 19% ثم الفئة الثالثة[10-15]سنة بنسبة 17% وأخيرا الفئة الأولى اقل من 5سنوات بنسبة 4%، وهذا ما يوضحه الجدول رقم(20).

الجدول رقم (20) :توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5سنوات	2	4
من 5سنوات الى اقل من10سنوات	10	19
من 10سنوات الى اقل من15	9	17
اكثر من 15سنة	32	60
المجموع	53	100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامج spss

الشكل رقم(14) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجexcel

عموما، عند دراستنا للخصائص الشخصية لأفراد العينة نجد أنها مقبولة إلى حد كبير للحكم على مدى تأثير التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات ،خصوصا وأن هناك ما نسبته 60% من المجموع الكلي لأفراد العينة لديهم خبرة في مجال مراجعة الحسابات على مستوى الشركات العاملة في الجزائر فاقت 15 سنة.

المبحث الثالث :نتائج الدراسة الميدانية.

بعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره ثم توزيعه، نقوم في هذا المبحث بمعالجته بعد استلامه من أفراد عينة الدراسة، وهذا بتبيان الأدوات الإحصائية المستعملة، اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، تحليل نتائج الاستبيان وأخيرا اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول :تحليل نتائج الاستبيان

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

يقيس اختبار كولمجروف – سمرنوف ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول رقم (21) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني وجوب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (21) :اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
01	استقلالية التقارير المحاسبية.	06	1.258	0.094
02	العناية المهنية التقارير المحاسبية.	05	1.223	0.101
03	الكفاءة المهنية التقارير المحاسبية.	04	1.343	0.089
04	التقارير المحاسبية التي تدعم الشفافية والإفصاح.	04	1.371	0.081
05	تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات.	04	1.425	0.072
06	تفعيل آليات حوكمة الشركات.	05	1.473	0.067
	جميع الفقرات.	28	1.307	0.091

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

ثانيا: تحليل فقرات الدراسة.

تم استخدام اختبار"t" للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة "t" المحسوبة أكبر من قيمة"t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 أو (مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة"t"المحسوبة أصغر من"t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 أو (مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%)،وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من.0.05.

1/تحليل فقرات المحور الأول: استقلالية التقارير المحاسبية

من خلال استخدام اختبار"t" للعينة الواحدة يتبين من الجدول رقم (22) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الأول المتعلق ببيان أهم العناصر التي تساعد التقارير المحاسبية وبكل استقلالية ودون أي ضغوطات ومدى تأثيرها على آليات حوكمة الشركات، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور الأول 85.66% وقيمة "t" المحسوبة 23.171 وهي اكبر من "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05، أما الانحراف المعياري فهو يساوي0.717 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية العناصر التي وردت في المحور الأول والتي هي من بين ما يفرضه القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 ومدى مساهمتها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، خصوصا ما تعلق منها بمسألة تلقي أتعاب أو أجور خلال السنوات الثلاثة الأخيرة، وشغل أحد الأقرباء وظائف الإدارة والتسيير في الشركة التي يراقب حساباتها.

الجدول رقم: (22) نتائج آراء عينة الدراسة حول استقلالية التقارير المحاسبية

الرقم	في رأيك، هل متطلبات استقلالية التقارير المحاسبية التالية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	التجرد من المصالح الشخصية، والتمتع بالنزاهة، الصدق والحياد.	ت	25	19	09	-	-	4.30	0.749	86.00	22.375	0.000
		%	17	36	47	-	-					
2	عدم ممارسة مهام استشارية لدى شركة يراقب حساباتها.	ت	22	23	05	3	-	4.21	0.840	84.20	19.126	0.000
		%	42	43	09	4	-					
3	عدم تلقي أجور أو أتعاب أو امتيازات خلال السنوات الثلاثة الأخيرة من شركة يريد مراقبة حساباتها.	ت	29	20	04	-	-	4.47	0.639	89.40	28.177	0.000
		%	55	38	07	-	-					
4	عدم ممارسة مهامه في شركة يحوز فيه أحد الأقرباء جزءا من رأس المال.	ت	16	30	07	-	-	4.17	0.643	83.40	24.583	0.000
		%	30	57	13	-	-					
5	عدم ممارسة مهامه في شركة يشغل فيها أحد الأقرباء وظائف الإدارة والتسيير.	ت	27	21	05	-	-	4.42	0.663	88.40	26.513	0.000
		%	51	40	09	-	-					
6	مدى صحة التقارير المحاسبية.	ت	28	17	03	4	1	4.26	1.003	85.20	16.436	0.000
		%	53	32	06	7	2					
	المتوسطات الكلية للمحور الأول							4.28	0.717	85.66	23.171	0.000

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

2/ تحليل فقرات المحور الثاني: العناية المهنية بالتقارير المحاسبية

يتبين من الجدول رقم (23) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الثاني المتعلق بمدى تأثير العناية المهنية بالتقارير المحاسبية على آليات حوكمة الشركات، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور الثاني 82.80 % وقيمة "t" المحسوبة تساوي 24.717 وهي أكبر من قيمة "t"الجدولية والتي تساوي 2.0086 ومستوى الدلالة بلغ0.000 وهو أقل من0.05 أما الانحراف المعياري فهو يساوي 0.63 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية العناصر التي وردت في المحور الثاني ومدى مساهمتها في تفعيل آليات حوكمة الشركات

الجدول رقم: (23) نتائج آراء عينة الدراسة حول العناية المهنية بالتقارير المحاسبية.

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بالعناية المهنية بالتقارير المحاسبية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	الأداء الشخصي لمهمة المراجعة.	ت	27	19	04	02	01	4.55	0.607	91	30.571	0.000
		%	51	36	07	04	02					
2	التقيم الشامل والمعمق لنظام لرقابة الداخلية	ت	29	21	03	-	-	4.49	0.608	89.80	29.804	0.000
		%	55	39	06	-	-					
3	استخدام رسائل التأكيد	ت	14	28	05	04	02	4.23	0.697	84.60	23.245	0.000
		%	26	53	09	08	04					
4	الاستعانة بعمل	ت	22	25	02	03	01	4.30	0.799	86	20.982	0

	خبير.	%	41	47	04	06	02				
5	القيام بالتحقيقات والتحريات اللازمة	ت	14	28	07	04	-	4.19	0.709	83.80	22.485	0.000
		%	26	53	13	08	-					
المتوسطات الكلية للمحور الثاني								4.14	0.630	82.80	24.717	0.00

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

3/تحليل فقرات المحور الثالث: العناية بالتقارير المحاسبية

يتبين من الجدول رقم (24) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الثالث المتعلق بمدى تأثير التقارير المحاسبية على آليات حوكمة الشركات، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور الثالث 83.80 %، وقيمة "t" المحسوبة تساوي 25.382 وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086، ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05، أما الانحراف المعياري فهو يساوي 0.630 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية العناصر التي وردت في المحور الثالث وإظهارها لمدى مساهمتها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، خصوصا ما تعلق منها بضرورة توافر التقارير المحاسبية على مستوى جيد حتى يقدم خدمات ذات جودة عالية.

الجدول رقم (24) نتائج آراء عينة الدراسة حول العناية بالتقارير المحاسبية

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بالعناية الجيدة بالتقارير المحاسبة تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات	التكرار/النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	وجود مستوى بمراقبة التقارير المحاسبية.	ت	23	21	07	02	-	4.23	0.824	84.60	19.677	0.000
		%	43	40	13	04	-					
2	العناية الجيدة بالتقارير المحاسبية	ت	31	20	-	02	-	4.51	0.697	90.20	26.220	0.000
		%	58	38	-	04	-					
3	الخبرة المهنية الكافية في مختلف الميادين	ت	30	19	03	01	-	4.47	0.696	89.40	25.845	0.000
		%	56	36	06	02	-					
4	توافر برنامج تكوين مستمر.	ت	17	30	04	02	-	4.17	0.727	83.40	21.733	0.000
		%	32	56	08	04	-					
	المتوسطات الكلية للمحور الثالث							4.19	0.630	83.80	25.382	0.000

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

4/ تحليل فقرات المحور الرابع : التقارير المحاسبية التي تدعم الشفافية والإفصاح

يتبين من الجدول رقم (25) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الرابع المتعلق بأعمال التقارير المحاسبية التي تدعم آلية من آليات حوكمة الشركات ألا وهي الشفافية والإفصاح، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور الرابع83.80% وقيمة "t" المحسوبة تساوي 31.625 وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 ، ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من

0.05، أما الانحراف المعياري فهو يساوي 0.630 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية أعمال التقارير المحاسبية في دعم الشفافية والإفصاح على مستوى الشركات الجزائرية، خصوصا ما تعلق منها بالتقارير الخاصة التي يعدها محافظ الحسابات مثل تقرير الاتفاقيات المنظمة، والتقرير الذي يوضح فيه الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، بالإضافة إلى التقرير العام الذي يوضح فيه مدى صحة ومصداقية الحسابات السنوية الظاهرة في القوائم المالية.

الجدول رقم(25) نتائج آراء عينة الدراسة حول العناصر التي تدعم الشفافية والإفصاح

الرقم	في رأيك، هل تدعم العناصر التالية الشفافية والإفصاح بما يؤدي إلى تفعيل آليات حوكمة الشركات	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تقرير المصادقة على صحة وانتظامية القوائم المالية.	ت	32	18	03	–	–	4.55	0.607	91	30.571	0.000
		%	60	34	06	–	–					
2	التقارير المحاسبية الخاصة بحوكمة الشركات	ت	32	16	05	–	–	4.51	0.669	90.20	27.324	0.000
		%	60	30	10	–	–					
3	اعتماد التقارير المحاسبة على الأقل على مستوى الشركات.	ت	19	28	05	01	–	4.23	0.697	84.60	23.245	0.000
		%	36	53	09	02	–					
4	التأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية.	ت	23	26	02	01	01	4.30	0.799	86	20.982	0.000
		%	43	49	04	02	02					
	المتوسطات الكلية للمحور الرابع							4.42	0.558	83.80	31.625	0.000

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

5/ تحليل فقرات المحور الخامس: تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات

يتبين من الجدول رقم (26) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور الخامس المتعلق بتفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف حوكمة الشركات وتأثيره على تفعيل آليات الحوكمة بالشركات، كانت إيجابية بشكل كبير في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور الرابع 83.80% وقيمة "t" المحسوبة تساوي 30.509 وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086، ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل من 0.05 ، أما الانحراف المعياري فهو يساوي 0.630 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية العلاقة التي تربط التقارير المحاسبية بمختلف الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات الجزائرية بما فيها المساهمون، الأسواق المالية والمراجعة،...إلخ، خصوصا ما تعلق منها بضرورة إعلام المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره، وتقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه؛ مع مراعاة مبدأ عدم التدخل في شؤون التسيير.

الجدول رقم (26) نتائج آراء عينة الدراسة حول التفاعل مع باقي أطراف حوكمة الشركات

الرقم	في رأيك التقارير المحاسبية تساعد في تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه؛ دون التدخل في شؤون التسيير.	ت	25	19	09	-	-	4.30	0.749	86	22.375	0.000
		%	47	36	17	-	-					
2	التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة لأداء عمله بكل احترافية، مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية.	ت	23	23	04	03	-	4.25	0.830	85	19.697	0.000
		%	43	43	08	06	-					
3	إعلام المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره..	ت	29	20	04	-	-	4.47	0.639	89.40	28.177	0.000
		%	55	38	07	-	-					
4	إبلاغ الهيئات المختصة عن التصرفات الغير قانونية	ت	16	30	07	-	-	4.17	0.643	83.40	24.583	0.000
		%	30	57	13	-	-					
	المتوسطات الكلية للمحور الخامس							4.23	0.533	84.60	30.509	0.00

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

6/ تحليل فقرات المحور السادس: تفعيل آليات حوكمة الشركات

يتبين من الجدول رقم (27) أن آراء أفراد مجتمع الدراسة في المحور السادس المتعلق بمقترحات تفعيل آليات حوكمة الشركات، كانت إيجابية إلى حد ما في جميع العبارات، حيث بلغ متوسط الوزن النسبي الكلي لجميع فقرات المحور السادس 82.80% وقيمة "t"المحسوبة تساوي 40.872 ، وهي أكبر من قيمة"t" الجدولية والتي تساوي 2.0086، ومستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو أقل 0.05 ، أما الانحراف المعياري فهو يساوي0.431 وهو ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة بأهمية العناصر التي وردت في المحور السادس

كمقترحات لتفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر، خصوصا ما تعلق منها بتدريس مقياس التقارير المحاسبية ومقياس حوكمة الشركات في الجامعات الجزائرية، وضرورة تبني معايير المراجعة الدولية والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير إضافة إلى ذلك نلاحظ بأن الوزن النسبي للفقرة الثانية والثالثة (75.80% ، 77%) منخفض نوعا ما؛ ففي الفقرة الثانية ومن خلال اطلاع الباحث على تقارير م التقارير المحاسبية الخاصة بشركات تعمل في دول أجنبية أخرى مثل **(بنك سوسيتي جنرال الفرنسي)** لاحظ بأن التقارير المحاسبية يشيرون في تقريرهم السنوي إلى مدى التزام البنك المراقب بمبادئ الحوكمة وذلك كتعليق لما ورد في تقرير التسيير، على عكس ما هو معمول به في الجزائر حيث لا تقوم الشركات بإعداد تقارير تتعلق بالحوكمة، لذلك اقترح الباحث هذه الفكرة كمدخل جديد لدعم دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، أما سبب الانخفاض فقد يعود لاعتقاد بعض أفراد عينة الدراسة بأن الحوكمة تمس جوانب الإدارة والتسيير أي من مسؤوليات مجلس الإدارة والمساهمين، وبالتالي لا دخل التقارير المحاسبية فيها لأنه ليس من صلاحياته التدخل في شؤون التسيير، أما سبب الانخفاض في الفقرة الثالثة فقد يعود للمخاوف غير المبررة من بعض أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (27) نتائج آراء عينة الدراسة حول مقترحات تفعيل آليات حوكمة الشركات

الرقم	في رأيك، هل المقترحات التالية تعمل على تفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر ؟	التكرار / النسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير.	ت	22	27	04	–	–	4.34	0.618	86.80	27.542	0.000
		%	41	51	08	–	–					
2	إعداد التقارير المحاسبية الخاصة حول مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة.	ت	10	29	07	07	–	3.79	0.906	75.80	14.397	0.000
		%	19	55	13	13	–					
3	توسيع التقارير المحاسبية الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بالشركات	ت	08	33	08	04	–	3.85	0.770	77	17.493	0.000
		%	15	62	15	08	–					
4	تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية مراجعة الحسابات	ت	22	23	08	–	–	4.26	0.711	85.20	23.177	0.000
		%	42	43	15	–	–					
5	تدريس مقياس التقارير المحاسبية ومقياس حوكمة الشركات في الجامعات الجزائرية	ت	27	26	–	–	–	5.51	0.505	90.20	36.198	0.000
		%	51	49	–	–	–					
المتوسطات الكلية للمحور السادس								4.42	0431	82.80	40.872	0.000

قيمة " t "الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 52 تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة واختبار الفرضيات كما يلي:

أولا: الفرضية الأولى.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين استقلالية التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر.

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين استقلالية التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (28) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.412 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.273، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر عند مستوى دلالة مساوي ل:0.05

الجدول رقم(28):معامل الارتباط بين استقلالية التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات

المحـــــور	الإحصاءات	تفعيل آليات حوكمة الشركات
استقلالية التقارير المحاسبية	معامل الارتباط	0.412**
	مستوى الدلالة	0.002
	حجم العينة	53

قيمة r عند درجة حرية 51ومستوى دلالة 0.05 يساوي 0.273

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

ثانيا: الفرضية الثانية.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين العناية بالتقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر.

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين العناية بالتقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم(29) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.027 وهي اقل من 0.05، كما ان قيمة r المحسوبة تساوي 0.305 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.273، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي وجود علاقة

ذات دلالة إحصائية بين العناية بالتقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر عند مستوى دلالة مساوي لـ:0.05

الجدول رقم(29):معامل الارتباط بين العناية بالتقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات

المحـــــور	الإحصاءات	تفعيل آليات حوكمة الشركات
عناية التقارير المحاسبية	**معامل الارتباط**	0.305*
	مستوى الدلالة	0.027
	حجم العينة	53

قيمة r عند درجة حرية 51ومستوى دلالة 0.05 يساوي 0.273

المصدر :من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

ثالثا: الفرضية الثالثة.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر.

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (30) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.002 وهي أقل من0.05، كما أن قيمة r لمحسوبة تساوي 0.409وهي أكبر r الجدولية والتي تساوي ، 0.273 ، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر عند مستوى دلالة مساوي لـ:0.05

الجدول رقم(30):معامل الارتباط بين التقارير المحاسبية وتفعيل آليات حوكمة الشركات

المحـــــور	الإحصاءات	تفعيل آليات حوكمة الشركات
التقارير المحاسبية	**معامل الارتباط**	0.409**
	مستوى الدلالة	0.002

	حجم العينة	53

قيمة r عند درجة حرية 51ومستوى دلالة 0.05 يساوي 0.273

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

رابعا: الفرضية الرابعة.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تأكد التقارير المحاسبية من التزام الشركات بقواعد الشفافية والإفصاح وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين تأكد التقارير المحاسبية من التزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (31) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من0.05، كما أن قيمة r لمحسوبة تساوي 0.435 وهي أكبر r الجدولية والتي تساوي ، 0.273 ، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأكد التقارير المحاسبية من إلتزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر عند مستوى دلالة مساوي لـ:0.05

الجدول رقم(31):معامل الارتباط بين تأكد التقارير المحاسبية من التزام الشركات بقواعد الشفافية والإفصاح وتفعيل آليات حوكمة الشركات

المحـــــور	الإحصاءات	تفعيل آليات حوكمة الشركات
دعم الشفافية والإفصاح	**معامل الارتباط**	0.435**
	مستوى الدلالة	0.001
	حجم العينة	53

قيمة r عند درجة حرية 51ومستوى دلالة 0.05 يساوي 0.273

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

خامسا: الفرضية الخامسة.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر، وتشير النتائج المبينة في الجدول رقم (32) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.037 وهي أقل من0.05، كما أن قيمة r لمحسوبة تساوي 0.287 وهي أكبر r الجدولية والتي تساوي ، 0.273 ، مما يدل على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل آليات حوكمة الشركات العاملة في الجزائر عند مستوى دلالة مساوي لـ:0.05.

الجدول رقم(32):معامل الارتباط بين تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

المحـــــور	الإحصاءات	تفعيل آليات حوكمة الشركات
التفاعل مع باقي أطراف الحوكمة	**معامل الارتباط**	0.287*
	مستوى الدلالة	0.037
	حجم العينة	53

قيمة r عند درجة حرية 51ومستوى دلالة 0.05 يساوي 0.273

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

سادسا: الفرضية السادسة:

لاتوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين افراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للسمات الشخصية لعينة الدراسة.

لبيان أثر السمات الشخصية لمجتمع الدراسة تم إجراء اختبار"t" لإيضاح الفرق بين متوسط آراء مجتمع الدراسة وبيان تأثير التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة

الشركات، ويتم ذلك من خلال استخدام أسئلة القسم الأول من الاستبيان والتي تتعلق بالخصائص والسمات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة، وأثر تلك الخصائص على دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات كما يلي:

1/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للجنس.

تم اختيار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار "t" للفرق بين متوسطي آراء أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للجنس، ويتضح من النتائج المبنية في الجدول رقم(33) أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما ان قيمة "t" المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي الجنس.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة "t" المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.167وهي اقل من قيمة "t" الجدولية والتى تساوي 2.0086، كما أن قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.248 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في الإجابات في العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للجنس.

الجدول (33): نتائج اختبار t حساب للفروق بين إجابات المبحوثين حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للجنس.

المحور	الجنس	العدد	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	**ذكر**	**47**	4.31	0.694	**1.027**	0.309
	أنثى	**06**	4.00	0.894		
2/العناية المهنية التقارير المحاسبية	**ذكر**	**47**	4.11	0.644	**-0.788**	0.434
	أنثى	**06**	4.33	0.516		
3/الكفاءة المهنية التقارير المحاسبية	**ذكر**	**47**	4.15	0.643	**-1.252**	0.216
	أنثى	**06**	4.50	0.447		
4/دعم الشافية والإفصاح	**ذكر**	**47**	4.44	0.553	**0.811**	0.421
	أنثى	**06**	4.25	0.612		
5/تفاعل محافظ الحسابات مع باقي أطراف الحوكمة	**ذكر**	**47**	4.26	0.519	**1.154**	0.254
	أنثى	**06**	4.00	0.632		
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	**ذكر**	**47**	4.41	0.433	**0.451-**	0.654
	أنثى	**06**	4.50	0.447		
جميع المحاور	**ذكر**	**47**	4.29	0.557	**1.167**	0.248
	أنثى	**06**	4.00	0.741		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 51 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

2/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للوظيفة.

تم اختيار هذه الفرضية من خلال استخدام اختبار t للفرق بين متوسطي آراء أفراد عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للوظيفة، ويتضح من النتائج المبنية في الجدول رقم(34) آن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما أن قيمة "t" المحسوبة لكل محور من المحاور اقل من قيمة

"t" الجدولية والتي تساوي 2.0086 مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي للوظيفة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة "t" المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.023وهي اقل من قيمة "t" الجدولية والتي تساوي 2.0086، كما أن قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.311 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في الإجابات في العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للوظيفة.

الجدول (34): نتائج اختبار t حساب للفروق بين إجابات العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للوظيفة

المحور	الوظيفة	العدد	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	خبير محاسبي	**19**	4.39	0.636	**0.845**	0.402
	محافظ حسابات	**34**	4.22	0.760		
2/العناية المهنية التقارير المحاسبية	خبير محاسبي	**19**	4.15	0.624	**0.140**	0.889
	محافظ حسابات	**34**	4.13	0.643		
3/الكفاءة المهنية التقارير المحاسبية	خبير محاسبي	**19**	4.21	0.384	**0.106**	0.916
	محافظ حسابات	**34**	4.19	0.738		
4/دعم الشافية والإفصاح	خبير محاسبي	**19**	4.47	0.716	**0.476**	0.636
	محافظ حسابات	**34**	4.39	0.456		
5/تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	خبير محاسبي	**19**	4.34	0.472	**1.154**	0.283
	محافظ حسابات	**34**	4.17	0.562		
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	خبير محاسبي	**19**	4.39	0.427	**0.372**	0.711
	محافظ حسابات	**34**	4.44	0.439		
جميع المحاور	خبير محاسبي	**19**	4.36	0.516	**1.023**	0.311
	محافظ حسابات	**34**	4.19	0.611		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية 51 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.0086

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

3/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)بين افراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للعمر.

تم استخدام اختيار تحليل التباين الأحادي لاختار الفروق بين إجابات العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للعمر، النتائج المبنية في الجدول رقم(35) تشير إلى أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما أن قيمة "F" المحسوبة لكل منها اقل من قيمة "F" الجدولية والتي تساوي 3.18، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي للعمر.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة "F" المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.064 وهي اقل من قيمة "F" الجدولية والتي تساوي 3.18، كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.938 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للعمر.

الجدول (35): نتائج تحليل التباين الأحادي(OneWay ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للعمر

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**0.451**	2	0.226	**0.429**	0.654
	داخل المجموعات	**26.303**	50	0.526		
	المجموع	**26.755**	52			
2/العناية المهنية بالتقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**0.604**	2	0.302	**0.751**	0.477
	داخل المجموعات	**20.085**	50	0.402		
	المجموع	**20.689**	52			
3/الكفاءة المهنية التقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**0.429**	2	0.215	**0.530**	0.592
	داخل المجموعات	**20.240**	50	0.405		
	المجموع	**20.670**	52			
4/دعم الشافية والإفصاح	**بين المجموعات**	**0.987**	2	0.493	**0.622**	0.208
	داخل المجموعات	**15.211**	50	0.304		
	المجموع	**16.198**	52			
5/تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	**بين المجموعات**	**0.062**	2	0.031	**0.104**	0.901
	داخل المجموعات	**14.740**	50	0.295		
	المجموع	**14.802**	52			
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	**بين المجموعات**	**0.558**	2	0.279	**1.527**	0.227
	داخل المجموعات	**9.140**	50	0.183		
	المجموع	**9.698**	52			
جميع المحاور	**بين المجموعات**	**0.045**	2	0.022	**0.064**	0.938
	داخل المجموعات	**17.450**	50	0.349		
	المجموع	**17.495**	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 50.2 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

4/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للدرجة العلمية.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للدرجة العلمية، والنتائج المبنية في الجدول رقم(36) تشير إلى أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما أن قيمة "F" المحسوبة لكل منها اقل من قيمة "F" الجدولية والتي تساوي 2.80، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي للدرجة العلمية.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة "F" المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.505 وهي اقل من قيمة "F" الجدولية والتي تساوي 2.80، كما أن قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.681 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للدرجة العلمية.

الجدول (36): نتائج تحليل التباين الأحادي(OneWay ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للدرجة العلمية

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**1.167**	3	0.389	**0.745**	0.530
	داخل المجموعات	**25.588**	49	0.522		
	المجموع	**26.755**	52			
2/العناية المهنية بالتقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**1.864**	3	0.621	**1.617**	0.197
	داخل المجموعات	**18.825**	49	0.384		
	المجموع	**20.689**	52			
3/الكفاءة المهنية بالتقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**1.695**	3	0.565	**1.459**	0.237
	داخل المجموعات	**18.975**	49	0.387		
	المجموع	**20.670**	52			
4/دعم الشافية والإفصاح	**بين المجموعات**	**0.190**	3	0.063	**0.194**	0.900
	داخل المجموعات	**16.008**	49	0.327		
	المجموع	**16.198**	52			
5/تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	**بين المجموعات**	**0.389**	23	0.130	**0.441**	0.725
	داخل المجموعات	**14.413**	49	0.294		
	المجموع	**14.802**	52			
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	**بين المجموعات**	**0.923**	3	0.308	**1.718**	0.175
	داخل المجموعات	**8.775**	49	0.179		
	المجموع	**9.098**	52			
جميع المحاور	**بين المجموعات**	**0.524**	3	0.175	**0.505**	0.681
	داخل المجموعات	**16.971**	49	0.346		
	المجموع	**17.495**	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 49.3ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.80

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

5/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للتخصص العلمي.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للتخصص العلمي، والنتائج المبنية في الجدول رقم(37) تشير إلى أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما أن قيمة F المحسوبة لكل منها اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.80، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي للتخصص العلمي.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.095 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.80، كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.360 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للتخصص العلمي.

الجدول (37): نتائج تحليل التباين الأحادي(OneWay ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للتخصص العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	بين المجموعات	**2.298**	3	0.766	**1.535**	0.217
	داخل المجموعات	**24.456**	49	0.499		
	المجموع	**26.755**	52			
2/العناية المهنية بالتقارير المحاسبية	بين المجموعات	**1.253**	3	0.418	**1.053**	0.378
	داخل المجموعات	**19.435**	49	0.397		
	المجموع	**20.689**	52			
3/الكفاءة المهنية للتقارير المحاسبية	بين المجموعات	**0.211**	3	0.070	**1.168**	0.917
	داخل المجموعات	**20.495**	49	0.418		
	المجموع	**20.670**	52			
4/دعم الشفافية والإفصاح	بين المجموعات	**0.802**	3	0.601	**2.044**	0120
	داخل المجموعات	**14.396**	49	0.294		
	المجموع	**16.198**	52			
5/تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	بين المجموعات	**0.498**	23	0.166	**0.568**	0.639
	داخل المجموعات	**14.304**	49	0.292		
	المجموع	**14.802**	52			
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	بين المجموعات	**0.152**	3	0.051	0.260	0.854
	داخل المجموعات	**9.546**	49	0.195		
	المجموع	**9.698**	52			
جميع المحاور	بين المجموعات	**1.099**	3	0.366	**1.095**	0.360
	داخل المجموعات	**16.396**	49	0.335		
	المجموع	**17.495**	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 49.3ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.80

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

6/ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التقارير المحاسبة في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للخبرة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزى للخبرة، والنتائج المبنية في الجدول رقم (38) تشير إلى أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور من المحاور اكبر من 0.05، كما أن قيمة F المحسوبة لكل منها اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.80، مما يدل على عدم وجود فروق في إجابات العينة في تلك المحاور تعزي للخبرة.

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.062 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.80، كما ان قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.980 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات تعزي للخبرة.

الجدول (38): نتائج تحليل التباين الأحادي(OneWay ANOVA) بين إجابات أفراد العينة حول دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
1/استقلالية التقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**2.298**	3	0.766	**0.049**	**0.985**
	داخل المجموعات	**24.456**	49	0.499		
	المجموع	**26.755**	52			
2/العناية المهنية للتقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**1.253**	3	0.418	**0.528**	0.665
	داخل المجموعات	**19.435**	49	0.397		
	المجموع	**20.689**	52			
3/الكفاءة المهنية للتقارير المحاسبية	**بين المجموعات**	**0.211**	3	0.070	**2.023**	0.123
	داخل المجموعات	**20.495**	49	0.418		
	المجموع	**20.670**	52			
4/دعم الشافية والإفصاح	**بين المجموعات**	**0.802**	3	0.601	**0.457**	0.714
	داخل المجموعات	**14.396**	49	0.294		
	المجموع	**16.198**	52			
5/تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة	**بين المجموعات**	**0.498**	23	0.166	**0.226**	0.878
	داخل المجموعات	**14.304**	49	0.292		
	المجموع	**14.802**	52			
6/تفعيل آليات حوكمة الشركات	**بين المجموعات**	**0.152**	3	0.051	0.870	0.463
	داخل المجموعات	**9.546**	49	0.195		
	المجموع	**9.698**	52			
جميع المحاور	**بين المجموعات**	**1.099**	3	0.366	**1.062**	0.980
	داخل المجموعات	**16.396**	49	0.335		
	المجموع	**17.495**	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 49.3ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.80

المصدر :من إعداد الباحث اعتمادا على الاستبيان وبرنامجspss

خلاصة الفصل :

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل مدى تأثير التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، وكذا كيفية تفعيلها في الجزائر، ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج ما يلي:

1/ تشير نتائج الاستبيان –وهذا باتفاق إلى حد كبير– أن متطلبات استقلالية التقارير المحاسبية تعد شرطا أساسيا في سبيل تفعيل آليات حوكمة الشركات

2/ تشير نتائج الاستبيان –وهذا باتفاق إلى حد كبير– أن متطلبات العناية بالتقارير المحاسبية تؤثر في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى الشركات، واعتبرت ما يلي من أهم هذه المتطلبات :ضرورة التقارير المحاسبية ومدى تأثيرها في تقييم نظام الرقابة الداخلية تقييما شاملا ومعمقا.

3/تشير نتائج الاستبيان – وهذا باتفاق إلى حد كبير– إلى أن التقارير المحاسبة تعتبر عاملا لا غنى عنه حتى تتحقق الحوكمة الجيدة على مستوى الشركات، واعتبرت ما يلي من بين أهم العناصر التي تدعم الكفاءة المهنية وتساعد على تفعيل آليات الحوكمة بالشركات.

4/ تشير نتائج الاستبيان – وهذا باتفاق إلى حد كبير– إلى مدى تأثير التقارير المحاسبية بقواعد الشفافية والإفصاح يعد دعامة رئيسية لتفعيل آليات حوكمة الشركات، واعتبرت ما يلي من بين أهم العناصر التي تدعم الشفافية والإفصاح بما يؤدي إلى إنجاح الحوكمة على مستوى الشركات: التقارير الخاصة التي يعدها محافظو الحسابات مثل تقرير الاتفاقيات المنظمة، والتقرير الذي يوضح فيه الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، بالإضافة إلى التقرير العام الذي يوضح فيه مدى صحة ومصداقية الحسابات السنوية الظاهرة في القوائم المالية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

ما شهده العالم من أزمات مالية وانهيارات مسّت كبريات أسواق المال والشركات العالمية، وما نعيشه من زخم معرفي واتصال سريع وتقنيات متطورة، وانعكاس ذلك على البيئة الجزائرية سواء بالسلب أو بالإيجاب، جعلنا نواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، وهذا بسرعة تقويم وضعنا الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع قيمنا، مبادئنا وإمكانياتنا. في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بمدخل من المداخل الإدارية الحديثة والمسماة ب" :حوكمة الشركات"، والتركيز على التقارير المحاسبية والتي تؤدي دورا كبيرا في تفعيل آلياتها، وهذا بالتعرف على الإطار العام لحوكمة الشركات، وكذا مدى فاعلية التقارير وجودة المعلومة المحاسبية في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى الشركات، بالإضافة إلى سبل تفعيلها في الجزائر، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان "مدى تأثر التقارير المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية بقواعد الحوكمة "، والتي احتوت على جانبين نظري وميداني وهذا من أجل الإحاطة بإشكالية البحث والتساؤلات المرافقة لها. ففي الجزء النظري حاولنا الإلمام بإشكالية البحث بتناولنا لفصلين كما يلي:

التقارير والمعلوم المحاسبي وتأثيرها بقواعد الحوكمة : في هذا الفصل حاولنا بلورة مفهوم حوكمة الشركات وهذا بالتطرق إلى مختلف الأسباب الأساسية لظهورها، وكذا مختلف المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها، وتوضيح أهدافها وأهميتها وكذا مختلف نظرياتها ونماذجها، ثم انتقلنا الى إسهامات التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

أما الفصل الثاني والذي تمثل في الدراسة الميدانية، ونظرا لاعتبار تجربة الجزائر في حوكمة الشركات مازالت في مراحلها الأولى أو إن صح التعبير غائبة المعالم مقارنة بالدول المتقدمة، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، قمنا بدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين الذين يمارسون مهنة المراجعة باستخدام أسلوب الاستبيان،

والذي على أساسه قمنا باختبار جملة من الفرضيات تمكنا بعدها من تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات.

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بحوكمة الشركات –وخصوصا الاتجاهات الحديثة لها–، وكذا محاولة تبيين دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ثم قيامنا بالدراسة والتحليل لآراء أصحاب الاختصاص ، توصلنا إلى النتائج التالية:

هنالك تأثير كبير لاستقلالية التقارير المحاسبية على تفعيل آليات حوكمة الشركات

الكفاءة المهنية لأصحاب التقارير المحاسبية تعتبر عاملا مؤثرا في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

تأكد من التقارير المحاسبية و مدى التزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للشركات.

التفاعل الجيد بين التقارير المحاسبية ومختلف أطراف حوكمة الشركات المساهمون، مجلس الإدارة، مصلحة المراجعة الداخلية، بما فيها الكشف عن التصرفات الغير قانونية ، يساهم في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية.

وكأهم النتائج أظهرت هذه الدراسة إدراك قوي وإجماع كبير على الدور الذي تلعبه التقارير المحاسبية في سبيل تفعيل آليات الحوكمة في الشركات.

من خلال الاطلاع على التقارير المحاسبية الخاصة بالشركات المتواجدة في الجزائر لاحظ الباحث عدم وجود إشارة إلى الحوكمة على عكس ما هو معمول به في دول أخرى.

التوصيات:

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للتقاريرالمحاسبية بمنظومة الشركات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية للحوكمة بصفة عامة، بالإضافة إلى تفعيل دور التقارير المحاسبية فيها، ومن هنا ندرج التوصيات الآتية، والتي

من شأنها المساهمة في تفعيل دور هذا الأخير كطرف رئيسي في معادلة حوكمة الشركات، إذ لابد من:

تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية وخاصة منها ما يتعلق بالحوكمة من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير.

لا بد من إلزام معدي التقارير المحاسبية بتطبيق مبادئ الحوكمة.

توسيع التقارير المحاسبي الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، والتصرفات غير القانونية للمديرين بالشركة.

تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية مراجعة الحسابات خصوصا على مستوى الشركات.

عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية –بصفة مستمرة– وهذا فيما يخص حوكمة المؤسسات ودور التقارير المحاسبية فيها.

الإسراع بالإلزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

تطوير مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في المراقبة القانونية وحوكمة الشركات.

إدخال وتعزيز ثقافة حوكمة الشركات ضمن مفاهيم الثقافة السائدة لدى كل من مسؤولي ومدراء الشركات.

ضرورة وضع ميثاق أو دليل يوضح القواعد والممارسات المثلى للحوكمة على مستوى الشركات في الجزائر، وذلك بالموازاة مع صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات سنة 2009.

آفاق البحث:

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور التقارير المحاسبية في تفعيل آليات حوكمة الشركات، وبينَّا أهم التقاريرالمحاسبية التي تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات واقتصرنا على دراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة المؤسسات وتوفير البيئة اللازمة لها و بصورته الحديثة، لذا نقترح (وهذا بعد الاعتماد الرسمي لمعايير المراجعة الدولية، وإعداد ميثاق وطني لحوكمة المؤسسات) ما يلي:

تناول نفس الموضوع مع توسيع عينة الدراسة لتشمل أراء مدراء الشركات والمؤسسات.

.دراسة علاقة التأثير والتأثر بين المراقبة الخارجية وحوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على شركة ما باستخراج نقاط القوة والضعف لكلا العاملين وتبين سبل الارتقاء بهما.

أثر تبني معايير المراجعة الدولية على حوكمة الشركات في الجزائر، أو بعبارة أخرى كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

دور التقارير المحاسبية جودة المعلومة في تفادي المخاطر والبحث عن فرص استثمارية مربحة للشركات كما هوا مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I- قائمة المراجع باللغة العربية

أولا: الكتـب

01- أحمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية (الاطار الفكري والنظم التطبيقية) ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، مصر، 2002- 2003.

02- سيد عطاالله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2009 ،عمان ،الأردن

03- سيد عليوة ،إدارة وتحليل وتفسير المعلومات ،مكتبة جزيرة الورد للنشر ،الطبعة الأولى.

04- أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في

05- أمين السيد احمد لطفي ،نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية

06- وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة ، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين،

07- أحمد رجب عبد العالي، مبادئ المحاسبة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،

08- أوصيف عماد الدين ، فيصلي محمد أمين ، "دور نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل "، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة باجي مختار، عنابة ، 2011.

09- أيوب حمامة وآخرون، "مدى إفصاح القوائم المالية" ،مذكرة لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية ،المركز الجامعي بالواد ،الموسم الجامعي 2009-2010.

10- نوال سليماني ، جيهان باي ، "الإفصاح عن القوائم المالية "، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، المركز الجامعي بالوادي ،2008-2009.

11- ناصر محمد علي المجهري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، "خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار" ،جامعة الحاج لخضر باتنة، السنة الجامعية 2008-2009.

12- احمد حلمي جمعة **"المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"**دار صفاء للنشر،عمان، الاردن،**2000**.

13- الخضيري محسن أحمد"**حوكمة الشركات**" الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، **2005**.

14- الصبان محمد،سمير عبد الله هلال"**نظرية المراجعة وآليات التطبيق**"الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر، **2001**.

15- جورج دانيال غالي"**تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة**" الدار الجامعية، مصر، **2001**.

16- حسين القاضي، حسين دحدوح"**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**" مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، **1999**.

17- خالد أمين عبد الله"علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والتطبيقية"دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.

18- خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"دار المستقبل للنشر، عمان، الاردن، 1998.

19- سمير كامل محمد"أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات"دار الجامعة للنشر،كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2006 .

20- سمير كامل عيسى، محمود مراد مصطفى"دراسات في المراجعة الخارجية "دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.

21- سعودي محمد توفيق"المسؤولية المدنية والجنائية لأعضاء مجلس إدارة الشركات المساهمة عن أعمال الشركة"الطبعة الأولى، دار الأمين، القاهرة، مصر، 2002.

22- محمد الفيومي، عوض لبيب"أصول المراجعة"المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 1998.

23- محمد بوتين"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

24- محمد سمير الصبان، محمد الغميوني "المراجعة بين التنظيم والتطبيق"دار الجامعة بيروت، لبنان ، 1990

25- محمد عبيدات وآخرون" منهجية البحث العلمي" دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.

26- محمود محمد عبد السلام البيومي"المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية " شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003.

27- منصور احمد البدوي ،شحاتة السيد شحاتة "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"الدار الجامعية الإسكندرية، 2001.

28- منصور حامد محمود وآخرون"أساسيات المراجعة"مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1993.

29- نجم عبود نجم"أخلاقيات الإدارة في شركات الأعمال" مؤسسة الرواق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

ثانيا: البحوث،الدراسات والمقالات.

30- إبراهيم السيد ألمليجي"دراسة و اختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر" الكويت، 2008.

31- اللجنة العربية للرقابة المصرفية"**تعيين ومسؤوليات المدققين الخارجيين**" صندوق النقد العربي ، الإمارات العربية المتحدة،الاجتماع السابع، **1997**.

32- جوناثان تشاركهام ،ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) "**إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك**" المنتدى العالمي لحوكمة الشركات،**2005**.

33- رأفت حسين مطير،"**آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**"، الجامعة الإسلامية السعودية، بدون تاريخ نشر.

34- عبد اللطيف بن أشنهو"**عصرنة الجزائر (حصيلة وأفاق)**"ألفا ديساين، الجزائر، فيفري،**2004**.

35- عدنان قباجة وآخرون"**تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**"ورقة عمل، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، (ماس) ، **2008**.

36- محمد أبو العيون، كلمة الجلسة الافتتاحية"**الحوكمة من المنظور المصرفي**" ورشة عمل 02 ، القاهرة، مصر، 05 فيفري 2003.

37- محمد حسن يوسف"**محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**" بدون تاريخ نشر.

38- مركز المشروعات الدولية الخاصة"**مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**، القاهرة، **2004** .

39- اللجنة العربية للرقابة المصرفية"**تعيين ومسؤوليات المدققين الخارجيين**" صندوق النقد العربي ، الإمارات العربية المتحدة،الاجتماع السابع، **1997**.

40- جوناثان تشاركهام ،ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) "**إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك**" المنتدى العالمي لحوكمة الشركات،**2005**.

ثالثا: الرسائل والأطروحات.

41- بن يخلف أمال"**المراجعة الخارجية في الجزائر**" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسير، جامعة الجزائر**2002**.

42- بهاء الدين سمير علام "**العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وأدائها المالي**"مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، سنة **2008**.

43- تريش نجود"**الخطوات والإجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة**"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير(غير منشورة)كلية العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس، سطيف ،الجزائر **2003**.

44- حمادي نبيل"**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**"مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص

مالية ومحاسبة، جامعة الشلف **2008**.

45- شريفة عرقاب ، مختيش نسرين"**المراجعة القانونية للحسابات في الجزائر**"مذكرة لنيل شهادة ليسانس غير منشورة، جامعة المدية **2003**.

46- عزوز ميلود"**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إقتصاد وتسيير مؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر**2007**.

47- عمر على عبد الصمد،"**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**"،**مذكرة مقدمة لنيل شهادة** الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة،جامعة المدية،2009.

48- غوالي محمد بشير"**مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**" مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر،**2011**.

49- كرمية نسرين،"**اثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الجزائر، سنة**2010**.

50- ماجد إسماعيل ابوحمام"**اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجود التقارير المالية**" مذكرة لنيل شهادة الماجستيرفي المحاسبة التمولية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، **2009**.

51- محمد جميل حبوش" **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**" دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة،الإسلامية، **2007**.

52- محمود مصطفى منصور الشريف "**إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية**"دراسة نظرية –تطبيقية، رسالة ماجستير،جامعة بنها،مصر **2000**.

53- محي الدين محمود عمر "**مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية** "دراسة مقارنة – حالة الجزائر-مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر 2008.

54- هيدوب ليلى ريمة"**المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات"مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر**، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، سنة **2012**.

رابعا:مؤتمرات وملتقيات

55- براق محمد و قمان عمر" **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** "الملتقى العلمي الدولي حول" :الإصلاح المحاسبي في الجزائر"يومي **30/29** نوفمبر**2011**.

56- خلف عبد الله الوردات،"**الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**" المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات - تدقيق المصارف والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات

الصناعية)، القاهرة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، **26/24** سبتمبر**2005**.

57- خير الدين جمعة "**دور لجان المراجعة في تفعيل الحوكمة**" الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الجزائر ،بسكرة، يومي**7/6** ماي **2012**.

58- سايج فايز "**انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**" الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة"جامعة البليدة، الأيام **14/13**/ديسمبر **2011**.

خامسا: مجلات ومقالات

59- أحمد ماهر" مسئولية المراجع عن الخطأ و الغش طبقاً للمعيار الدولي للتدقيق رقم 240" الصادر عن IFAC" مقال بدون تاريخ نشر.

60- الوابل علي الوابل"**كارثة انهيار بعض الشركات العالمية العملاقة من منظور محاسبي**"مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبين، العدد **36**، ديسمبر**2002**.

61- عبدالله عبدالله السنفي"**أهمية الالتزام بوثيقة الأنتوساي حول أخلاقيات المهنة**"(ميثاق الشرف للأنتوساي)، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، نصف سنوية، العدد**47**، تونس ديسمبر **2005**.

سادسا: القوانين والمراسيم

62- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم**07-210**، المؤرخ في **2006/6/04**، العدد**44**.

63- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم **10-01**، المؤرخ في **2010/06/29**، العدد **42**.

64- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم **11-25**، المؤرخ في **2011/1/27**، العدد**07**.

65- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم **96-318**، مؤرخ في**1996/09/25**، العدد**56**.

66- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم **11- 24**، مؤرخ في**2011/11/27**، العدد**07**.

67- الجريدة الرسمية للجمهوري الجزائرية، قرار مؤرخ في **1999/03/24**، العدد**32**.

68- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم **11-32** المؤرخ في**2011/01/27**، العدد7.

69- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم **11-202**، المؤرخ في**2011/05/26**، **العدد30**.

70- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 10/13،المؤرخ في2013/01/13،العدد3.

71- مقرر صادر عن وزارة المالية، بتاريخ 2013/06/24.يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات ،

72- القانون التجاري، النص الكامل للقانون، منشورات بيرتي، الطبعة **2007-2008**، الجزائر.

73- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية والقانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، **1988**.

سابعا: المواقع الإلكترونية

74-http://www.kku.edu.sa/Conferences/CGC/abstractsGuide/Default.asp

75-http://auditorshassanmahmoud.blogspot.com/2011/12/blog-post_3325.

76-http:// www.Icf.som.yale.edu/pdf

77-www.westminster.gov.uk http:// http

78-http://www.jps-dir.com/forum/forum.

II:قائمة المراجع بالفرنسية.

أولا: الكتب والرسائل

1. A. Smith, **Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations**, Tome **2**,**p177**
2. Mokhtar Belaiboud, **pratique de l'audit**, Berti éditions, Alger, **2005**
3. Robert Cobbaut," théorie financière", 4eme édition, édition économica, paris, 1997
4. ChrisDavisandal:ITAuditingUsingControlstoProtectInformationAssets,mcgrawhill, newrk, 2007.
5. HERRBACH, **Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier**: une approche par lecontrat psychologique, Thèse de doctorat, toulouse **2000**.
6. Jérémy Morvan, **la gouvernance d'entreprise managériale**: **positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables**, thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion université de Bretagne, occidentale, **29** novembre **2005**,

ثانيا:المنشورات والدوريات.

7. Gérard lécrivain, **management des organisations et stratégies**: **Pouvoir et gouvernance**

dans l'organisation , dossier N°5, université de littoral

8. Hervé Alexandre et Mathieu paquerot, **efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants**, **finance contrôle stratégie**, N 2 , volume 3, juin **2000**.

9. David carassus, **Georges Gregorio**, **gouvernance et audit externe legal** , une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes, Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, mars**2003**.

III:قائمة المراجع بالانجليزية.

اولا:الكتب والرسائل

01- The role of external auditing ,**The Institute of Internal Auditors**, **Belgium**, **in fighting fraud**, **Financial** services sector experiences, Bruxelles,

02- John, Kose and Kedia, Simi, " **Design of Corporate Governance** : Role of Ownership Structure , Takeovers, and Bank Debit;**2003**.

03- The institute of internal auditors, "The lessons that Lie Beneath", Tone at the top, USA: February**2002**.

ثانيا:التقارير

04- Report of the committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, "**The Financial Aspects Of Corporate Governance**", London: Burgess Science Press, 1 December **1992**,

05- CapsTaff , J"،**Accounting Information and Investment Risk perception in The U. K**" , Journal of International Financial Management and Accounting , Summer.

ثالثا:ملتقيات

06- Alamgir, M, "**corporate governance**: **a risk perspective**", paper presented to: Corporate Governance and reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a Conference organized by the Egyptian Banking Institute, May 7 – **8**, **2007**, Cairo

الملحق رقم 01 الوثيقة رقم 01

جامعة الوادي

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم:علوم التسيير

التخصص:تدقيق محاسبي

استبيـــــان البحـــــث

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.....

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على الدور الذي تلعبه التقارير المحاسبية في سبيل تفعيل آليات حوكمة الشركات، وذلك كبحث أكاديمي تكميلي لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، وأحيطكم علما بأن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي .مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم[1]*

الطالب:غرائسة يوسف

أولا: بيانات عامة. ---------- يرجي وضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة

1/العمـر:

اقل من 25سنة..... ☐ من25سنةالى اقل35سنة ..... ☐

من 35سة إلى اقل من 50سنة..... ☐ اكبر من 50سنة..... ☐

2/الجنس:

ذكـــر..... ☐ أنثى..... ☐

3/الدرجة العلمية:

ليسانس..... ☐ ماجستير..... ☐

دكتوراه..... ☐ شهادة أخري..... ☐

4/التخصص العلمي:

محاسبة..... ☐ مالية..... ☐

تدقيق محاسبي..... ☐ تخصصات أخرى..... ☐

5/الوظيفة:

خبير محاسب..... ☐ محافظ حسابات..... ☐

6/الخبرة:

اقل من 5سنوات..... ☐ من 5سنوات إلى اقل من 10سنوات ☐

من10سنوات إلى اقل من15سنة..... ☐ أكبر من 15سنة..... ☐

❖ حوكمة الشركات: تعني تطوير الهياكل الداخلية للشركة بما يؤدي إلى تحقيق الشفافية في الأداء وتطوير مستوى الإدارة وتجدر الإشارة إلى أن آليات حوكمة الشركات تتمثل:الشفافية والإفصاح، الرقابة وإدارة المخاطر

ثانيا:المحـاور. ----------

المحور الأول:استقلالية التقارير المحاسبية.

الرقم	في رأيك، هل متطلبات استقلالية التقارير المحاسبية التالية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التجرد من المصالح الشخصية، والتمتع بالنزاهة والصدق والحياد.					
02	عدم ممارسة مهام استشارية لدى شركة يراقب حساباتها.					
03	عدم تلقي أجور أو أتعاب أو امتيازات خلال السنوات الثلاثة الأخيرة من شركة يريد مراقبة حساباتها.					
04	عدم ممارسة مهامه في شركة يحوز فيها أحد الأقرباء جزءا من رأس المال.					
05	عدم ممارسة مهامه في شركة يشغل فيه أحد الأقرباء وظائف الإدارة والتسيير.					
06	التغيير الإلزامي للتقارير المحاسبية وبصفة دورية.					

المحور الثاني:العناية بالتقارير المحاسبية.

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بالعناية بالتقارير المحاسبية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات ؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الأداء الشخصي لمهمة المراجعة.					
02	التقييم الشامل والمعمق لنظام الرقابة الداخلية.					
03	استخدام رسائل التأكيد.					
04	الاستعانة بعمل خبير آخر.					
05	القيام بالتحقيقات والتحريات اللازمة.					

الملحق رقم 01 الوثيقة

المحور الثالث: كفاءة التقارير المحاسبية.

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية المتعلقة بكفاءة التقارير المحاسبية تساعد على تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	وجود مستوى تعليمي لمعدي التقارير المحاسبية.					
02	الشهادة المهنية التي يحصل عليها معد التقارير المحاسبية					
03	الخبرة المهنية الكافية في مختلف الميادين.					
04	توفر برنامج تكوين مستمر.					

المحور الرابع:الشفافية والإفصاح.

الرقم	في رأيك، هل تدعم العناصر التالية الشفافية والإفصاح بما يؤدي إلى تفعيل آليات حوكمة الشركات؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقرير المصادقة على صحة وانتظامية القوائم المالية.					
02	التقارير الخاصة بالتقارير المحاسبية					
03	اعتماد التقارير المحاسبية على الأقل على مستوى الشركات					
04	التأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية.					

المحور الخامس:تفاعل التقارير المحاسبية مع باقي أطراف الحوكمة.

الرقم	في رأيك، هل العناصر التالية تعمل على زيادة التفاعل مع باقي أطراف حوكمة الشركات؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقديم النصائح التي تساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه؛ دون التدخل في شؤون التسيير.					
02	التعاون مع مصلحة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، مع الحفاظ على مبدأ الاستقلالية.					
03	إعلام المساهمين وحماية حقوقهم من خلال تقاريره.					
04	إبلاغ الهيئات المختصة عن التصرفات الغير قانونية.					

المحور السادس:تفعيل آليات حوكمة الشركات.

الرقم	في رأيك، هل المقترحات التالية تعمل على تفعيل آليات حوكمة الشركات في الجزائر؟	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير.					
02	إعداد التقارير المحاسبية خاص حول مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة.					
03	توسيع التقارير المحاسبية الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بالشركات.					
04	تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية مراجعة الحسابات.					
05	تدريس معدي التقارير المحاسبية ومقياس حوكمة الشركات في الجامعات الجزائرية.					

شكرا على تفهمكم وحسن تعاونكم

Correlations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	المحور1
B1	Pearson Correlation	1	,418**	,340*	,171	,207	,327*	,751**
	Sig. (1-tailed)		,002	,013	,220	,136	,017	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B2	Pearson Correlation	,418**	1	. 208	.005	.015	.048	,507**
	Sig. (1-tailed)	,002		.108	.487	.458	.367	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B3	Pearson Correlation	-.102-	.172	208	,361**	,257	,413**	,375**
	Sig. (1-tailed)	.233	.108		.017	.198	.366	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B4	Pearson Correlation	-.069-	.005	-.293-*	1	.192	.138	,311**
	Sig. (1-tailed)	.313	.487	.017		.084	.162	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B5	Pearson Correlation	-.102-	.015	.119	.192	1	.208	,476**
	Sig. (1-tailed)	.233	.458	.198	.084		.068	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B6	Pearson Correlation	.097	.048	-.048-	.138	.208	1	,870**
	Sig. (1-tailed)	.246	.367	.366	.162	.068		,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
المحور1	Pearson Correlation	,751**	,507**	,375**	,311**	,476**	,870**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	53	53	53	53	53	53	53

Correlations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	المحور1
B1	Pearson Correlation	1	,418**	,340*	,171	,207	,327*	,751**
	Sig. (1-tailed)		,002	,013	,220	,136	,017	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B2	Pearson Correlation	,418**	1	. 208	.005	.015	.048	,507**
	Sig. (1-tailed)	,002		.108	.487	.458	.367	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B3	Pearson Correlation	-.102-	.172	208	,361**	,257	,413**	,375**
	Sig. (1-tailed)	.233	.108		.017	.198	.366	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B4	Pearson Correlation	-.069-	.005	-.293-*	1	.192	.138	,311**
	Sig. (1-tailed)	.313	.487	.017		.084	.162	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B5	Pearson Correlation	-.102-	.015	.119	.192	1	.208	,476**
	Sig. (1-tailed)	.233	.458	.198	.084		.068	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
B6	Pearson Correlation	.097	.048	-.048-	.138	.208	1	,870**
	Sig. (1-tailed)	.246	.367	.366	.162	.068		,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
المحور 1	Pearson Correlation	,751**	,507**	,375**	,311**	,476**	,870**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

*. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).

Correlations

		C1	C2	C3	C4	C5	
C1	Pearson Correlation	1	.005	.137	-.077-	.083	,744**
	Sig. (1-tailed)		.485	.165	.291	.278	,000
	N	53	53	53	53	53	53
C2	Pearson Correlation	,109	1	.014	.126	-.019-	,141
	Sig. (1-tailed)	.436		.460	.185	.446	,313
	N	53	53	53	53	53	53
C3	Pearson Correlation	.137	-,049	1	.085	.361**	-,130
	Sig. (1-tailed)	.165	.460		.272	.004	,353
	N	53	53	53	53	53	53
C4	Pearson Correlation	-.077-	.126	.085	1	.005	,065
	Sig. (1-tailed)	.291	.185	.272		.485	,642
	N	53	53	53	53	53	53
C5	Pearson Correlation	.083	-.019-	.361**	.005	.692**	,744**
	Sig. (1-tailed)	.278	.446	.004	,642	,000	,000
	N	53	53	53	53	53	53
	Pearson Correlation	,744**	,141	-,130	,065	,744**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,313	,353	,642	,000	
	N	53	53	53	53	53	53

***. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).**

****. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).**

Correlations

		D1	D2	D3	D4	
D1	Pearson Correlation	1	-.071-	-.056-	-.162-	,838**
	Sig. (1-tailed)		.307	.346	.124	,000
	N	53	53	53	53	53
D2	Pearson Correlation	-.071-	1	-.108-	-.288-*	,335*
	Sig. (1-tailed)	.307		.220	.018	,000
	N	53	53	53	53	53
D3	Pearson Correlation	-.056-	-.108-	1	.295*	,418*
	Sig. (1-tailed)	.346	.220		.016	,002
	N	53	53	53	53	53
D4	Pearson Correlation	-.162-	-.288-*	.295*	1	785**
	Sig. (1-tailed)	.124	.018	.016		,000
	N	53	53	53	53	53
	Pearson Correlation	,838**	,335*	,418*	785**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,002	,000	
	N	53	53	53	53	53

Correlations

		D1	D2	D3	D4	
D1	Pearson Correlation	1	-.071-	-.056-	-.162-	,838**
	Sig. (1-tailed)		.307	.346	.124	,000
	N	53	53	53	53	53
D2	Pearson Correlation	-.071-	1	-.108-	-.288-*	,335*
	Sig. (1-tailed)	.307		.220	.018	,000
	N	53	53	53	53	53
D3	Pearson Correlation	-.056-	-.108-	1	.295*	,418*
	Sig. (1-tailed)	.346	.220		.016	,002
	N	53	53	53	53	53
D4	Pearson Correlation	-.162-	-.288-*	.295*	1	785**
	Sig. (1-tailed)	.124	.018	.016		,000
	N	53	53	53	53	53
	Pearson Correlation	,838**	,335*	,418*	785**	1
	Sig. (1-tailed)	,000	,000	,002	,000	
	N	53	53	53	53	53

***. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).**

****. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).**

Correlations

		E1	E2	E3	E4	
E1	Pearson Correlation	1	.058	-.162-	.049	

	Sig. (1-tailed)		.340	.123	.363	
	N	53	53	53	53	
E2	Pearson Correlation	.058	1	-.170-	-.005-	
	Sig. (1-tailed)	.340		.112	.485	
	N	53	53	53	53	
E3	Pearson Correlation	-.162-	-.170-	1	.393**	
	Sig. (1-tailed)	.123	.112		.002	
	N	53	53	53	53	
E4	Pearson Correlation	.049	-.005-	.393**	1	
	Sig. (1-tailed)	.363	.485	.002		
	N	53	53	53	53	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Correlations

		F1	F2	F3	F4	
F1	Pearson Correlation	1	.002	-.062-	.131	
	Sig. (1-tailed)		.493	.329	.175	
	N	53	53	53	53	
F2	Pearson Correlation	.002	1	.031	-.044-	
	Sig. (1-tailed)	.493		.411	.378	
	N	53	53	53	53	
F3	Pearson Correlation	-.062-	.031	1	.035	
	Sig. (1-tailed)	.329	.411		.401	
	N	53	53	53	53	
F4	Pearson Correlation	.131	-.044-	.035	1	
	Sig. (1-tailed)	.175	.378	.401		
	N	53	53	53	53	

Correlations

		G1	G2	G3	G4	G5	
G1	Pearson Correlation	1	-.043-	.069	-.033-	.051	
	Sig. (1-tailed)		.379	.311	.407	.358	
	N	53	53	53	53	53	
G2	Pearson Correlation	-.043-	1	-.128-	-.033-	.067	
	Sig. (1-tailed)	.379		.180	.408	.316	
	N	53	53	53	53	53	
G3	Pearson Correlation	.069	-.128-	1	.145	.103	
	Sig. (1-tailed)	.311	.180		.151	.232	
	N	53	53	53	53	53	
G4	Pearson Correlation	-.033-	-.033-	.145	1	-.114-	
	Sig. (1-tailed)	.407	.408	.151		.208	
	N	53	53	53	53	53	
G5	Pearson Correlation	.051	.067	.103	-.114-	1	
	Sig. (1-tailed)	.358	.316	.232	.208		
	N	53	53	53	53	53	

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	53	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	53	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.095	6

		A1	A2	A3	A4	A5	A6
N	Valid	53	53	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0	0	0

Frequency Table

A1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من 25 إلى أقل من35	2	3.8	3.8	3.8
	من 35 إلى أقل من50	26	49.1	49.1	52.8
	أكبر من50	25	47.2	47.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	47	88.7	88.7	88.7
	أنثى	6	11.3	11.3	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	30	56.6	56.6	56.6
	ماجستير	15	28.3	28.3	84.9
	دكتوراه	4	7.5	7.5	92.5
	شهدات إخرى	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	32	60.4	60.4	60.4
	مالية	12	22.6	22.6	83.0
	تدقيق	4	7.5	7.5	90.6
	شهادات أخرى	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	19	35.8	35.8	35.8
	محافظ حسابات	34	64.2	64.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

A6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5سنوات	2	3.8	3.8	3.8
	من 5 سنوات إلى أقل من 10سنوات	10	18.9	18.9	22.6
	من 10سنوات إلى أقل من 15سنوات	9	17.0	17.0	39.6
	أكثر من 15سنة	32	60.4	60.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		B1	B2	B3	B4	B5	B6
N	Valid	53	53	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0	0	0

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	25	47.2	47.2	47.2
	موافق	19	35.8	35.8	83.0
	محايد	9	17.0	17.0	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	41.5	41.5	41.5
	موافق	23	43.4	43.4	84.9
	محايد	5	9.4	9.4	94.3
	غير موافق	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	29	54.7	54.7	54.7
	موافق	20	37.7	37.7	92.5
	محايد	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	16	30.2	30.2	30.2
	موافق	30	56.6	56.6	86.8
	محايد	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	27	50.9	50.9	50.9
	موافق	21	39.6	39.6	90.6
	محايد	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

B6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	28	52.8	52.8	52.8
	موافق	17	32.1	32.1	84.9
	محايد	3	5.7	5.7	90.6
	غير موافق	4	7.5	7.5	98.1
	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		C1	C2	C3	C4	C5
N	Valid	53	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0	0

C1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	27	50.9	50.9	50.9
	موافق	19	35.8	35.8	86.8
	محايد	4	7.5	7.5	94.3
	غير موافق	2	3.8	3.8	98.1
	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	27	50.9	50.9	50.9
	موافق	23	43.4	43.4	94.3
	محايد	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	14	26.4	26.4	26.4
	موافق	28	52.8	52.8	79.2

	محايد	5	9.4	9.4	88.7
	غير موافق	4	7.5	7.5	96.2
	غير موافق بشدة	2	3.8	3.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	41.5	41.5	41.5
	موافق	25	47.2	47.2	88.7
	محايد	2	3.8	3.8	92.5
	غير موافق	3	5.7	5.7	98.1
	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	14	26.4	26.4	26.4
	موافق	28	52.8	52.8	79.2
	محايد	7	13.2	13.2	92.5
	غير موافق	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=D1 D2 D3 D4
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		D1	D2	D3	D4
N	Valid	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0

D1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	23	43.4	43.4	43.4

	موافق	21	39.6	39.6	83.0
	محايد	7	13.2	13.2	96.2
	غير موافق	2	3.8	3.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

D2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	31	58.5	58.5	58.5
	موافق	20	37.7	37.7	96.2
	غير موافق	2	3.8	3.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

D3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	30	56.6	56.6	56.6
	موافق	19	35.8	35.8	92.5
	محايد	3	5.7	5.7	98.1
	غير موافق	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

D4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	17	32.1	32.1	32.1
	موافق	30	56.6	56.6	88.7
	محايد	4	7.5	7.5	96.2
	غير موافق	2	3.8	3.8	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=E1 E2 E3 E4
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		E1	E2	E3	E4
N	Valid	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0

E1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	32	60.4	60.4	60.4
	موافق	18	34.0	34.0	94.3
	محايد	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

E2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	32	60.4	60.4	60.4
	موافق	16	30.2	30.2	90.6
	محايد	5	9.4	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

E4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	23	43.4	43.4	43.4
	موافق	26	49.1	49.1	92.5
	محايد	2	3.8	3.8	96.2
	غير موافق	1	1.9	1.9	98.1
	غير موافق بشدة	1	1.9	1.9	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=F1 F2 F3 F4
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		F1	F2	F3	F4
N	Valid	53	53	53	53

Statistics

		F1	F2	F3	F4
N	Valid	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

F1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	25	47.2	47.2	47.2
	موافق	19	35.8	35.8	83.0
	محايد	9	17.0	17.0	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

F2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	23	43.4	43.4	43.4
	موافق	23	43.4	43.4	86.8
	محايد	4	7.5	7.5	94.3
	غير موافق	3	5.7	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

F3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	29	54.7	54.7	54.7
	موافق	20	37.7	37.7	92.5
	محايد	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

F4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	16	30.2	30.2	30.2
	موافق	30	56.6	56.6	86.8
	محايد	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=G1 G2 G3 G4 G5
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

[DataSet0] E:\المذكرة2014\عبد الحليم.sav

Statistics

		G1	G2	G3	G4	G5
N	Valid	53	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

G1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	41.5	41.5	41.5
	موافق	27	50.9	50.9	92.5
	محايد	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

G2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	10	18.9	18.9	18.9
	موافق	29	54.7	54.7	73.6
	محايد	7	13.2	13.2	86.8
	غير موافق	7	13.2	13.2	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

G3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	8	15.1	15.1	15.1
	موافق	33	62.3	62.3	77.4
	محايد	8	15.1	15.1	92.5
	غير موافق	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

G4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	22	41.5	41.5	41.5
	موافق	23	43.4	43.4	84.9
	محايد	8	15.1	15.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

G5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق بشدة	27	50.9	50.9	50.9
	موافق	26	49.1	49.1	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B1	53	1.6981	.74897	.10288
B2	53	1.7925	.84030	.11542
B3	53	1.5283	.63862	.08772
B4	53	1.8302	.64259	.08827
B5	53	1.5849	.66315	.09109
B6	53	1.7358	1.00290	.13776

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
B1	16.506	52	.000	1.69811	1.4917	1.9046
B2	15.529	52	.000	1.79245	1.5608	2.0241
B3	17.422	52	.000	1.52830	1.3523	1.7043
B4	20.735	52	.000	1.83019	1.6531	2.0073
B5	17.399	52	.000	1.58491	1.4021	1.7677

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
B1	16.506	52	.000	1.69811	1.4917	1.9046
B2	15.529	52	.000	1.79245	1.5608	2.0241
B3	17.422	52	.000	1.52830	1.3523	1.7043
B4	20.735	52	.000	1.83019	1.6531	2.0073
B5	17.399	52	.000	1.58491	1.4021	1.7677
B6	12.601	52	.000	1.73585	1.4594	2.0123

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C1	53	1.6981	.91115	.12516
C2	53	1.5094	.60836	.08356
C3	53	2.0943	1.00507	.13806
C4	53	1.7925	.90636	.12450
C5	53	2.0189	.84331	.11584

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
C1	13.568	52	.000	1.69811	1.4470	1.9493
C2	18.063	52	.000	1.50943	1.3417	1.6771
C3	15.170	52	.000	2.09434	1.8173	2.3714
C4	14.397	52	.000	1.79245	1.5426	2.0423
C5	17.428	52	.000	2.01887	1.7864	2.2513

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
D1	53	1.7736	.82372	.11315
D2	53	1.4906	.69677	.09571
D3	53	1.5283	.69625	.09564
D4	53	1.8302	.72684	.09984

One-Sample Test

	Test Value = 0

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
D1	15.675	52	.000	1.77358	1.5465	2.0006
D2	15.574	52	.000	1.49057	1.2985	1.6826
D3	15.980	52	.000	1.52830	1.3364	1.7202
D4	18.331	52	.000	1.83019	1.6298	2.0305

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
E1	53	1.4528	.60657	.08332
E2	53	1.4906	.66860	.09184
E3	53	1.7736	.69729	.09578
E4	53	1.6981	.79867	.10971

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
E1	17.437	52	.000	1.45283	1.2856	1.6200
E2	16.230	52	.000	1.49057	1.3063	1.6749
E3	18.517	52	.000	1.77358	1.5814	1.9658
E4	15.479	52	.000	1.69811	1.4780	1.9183

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
F1	53	1.6981	.74897	.10288
F2	53	1.7547	.82987	.11399
F3	53	1.5283	.63862	.08772
F4	53	1.8302	.64259	.08827

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
F1	16.506	52	.000	1.69811	1.4917	1.9046
F2	15.393	52	.000	1.75472	1.5260	1.9835
F3	17.422	52	.000	1.52830	1.3523	1.7043
F4	20.735	52	.000	1.83019	1.6531	2.0073

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
G1	53	1.6604	.61842	.08495
G2	53	2.2075	.90636	.12450
G3	53	2.1509	.76952	.10570
G4	53	1.7358	.71120	.09769
G5	53	1.4906	.50469	.06933

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
G1	19.546	52	.000	1.66038	1.4899	1.8308
G2	17.732	52	.000	2.20755	1.9577	2.4574
G3	20.349	52	.000	2.15094	1.9388	2.3630
G4	17.769	52	.000	1.73585	1.5398	1.9319
G5	21.501	52	.000	1.49057	1.3515	1.6297