



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم مالية ومحاسبية

تخصص محاسبة

بغنوان

مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات - الوادي .

إشراف الدكتور:

محمد فيصل مايده

إعداد الطالبات :

أسماء عقبي

عائشة سعود

سارة دهنون

لجنة المناقشة

د. عوادي مصطفى أستاذ محاضر " أ " جامعة الوادي رئيسا

د . محمد فيصل مايده أستاذ محاضر " أ " جامعة الوادي..... مشرفا ومقررا

د ضيف الله محمد الهادي .أستاذ محاضر " أ " جامعة الوادي.....مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة علوم مالية ومحاسبة

تخصص محاسبة

بمعنوان

مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين

جودة المعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات - الوادي .

إشراف الدكتور:

محمد فيصل مايدة

إعداد الطالبات :

أسماء عقبي .

عائشة سعود

سارة دهنون

لجنة المناقشة

د. عوادي مصطفى أستاذ محاضر " أ " جامعة الواديرئيسا

د . محمد فيصل مايدة أستاذ محاضر " أ " جامعة الوادي.....مشرفا ومقررا

د ضيف الله محمد الهادي .أستاذ محاضر " أ " جامعة الوادي.....مناقشا

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله وكفى الصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفي أما بعد :

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاع بفضلته تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله نوراً لدربي .

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من أخوة وأخواتي .

كما أخص بهذا الإهداء إلى من كانت سببا في اختيار هذا التخصص وملمعتي وقوة خالتي " سامية " متمنية لها دوام الصحة والعافية .

والى رفيقاتي المشوار الأتي فاسمنني لحظاته رعاها الله وحفظهم ووفقهم.

كما أخص بالشكر إلي الزميل الذي كان له دورا كبير في إتمام هذه المذكرة " عبد رؤوف سالم " متمنية له النجاع في مشواره الدراسي والحياتي

إلى كل قسم علوم مالية ومحاسبية وجميع دفعة 2020.

جامعة حمّة لنصر - الواحي

إلى كل من كان لهم أثر في حياتي ،والى

كل من أحبهم قلبي ونسبهم قلبي

أسماء عتيبي

الإهداء

الحمد لله ربّي العالمين والصلاة والسلام على ختم الأنبياء والمرسلين

مسافة ألف ميل تبدأ بخطوة كان الوقت متعبا وكان الأمل يراودني دائما وأرواح
خطواتي في هذه الحياة هذا العمل المتواضع والذي أهديه الى من قال فيهما الله
عز وجل ﴿...واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ارحمهما كما ربياني صغيرا﴾.

إلى من أفنت حياتها و شبابها من أجلي وفي صلاتها كم أثيرت من الدعوات
والتي استحققت حق كلمة أمي أمد الله في عمرها وجعلها ذخرا لنا.

إلى من رباني فأحسن تربيتي وكان سندي في الحياة أبي الغالي أطال الله في
عمره .إلى الكواكب التي عشت بيننا إخوتي وأخواتي وأزواجهم حفظهم الله.

إلى برامج الحياة محافير المنزل دودو، قاسم، حمزة، والرائعين أيوب وبتول.

إلى روح جدي الحبيب وجدتي الطاهرة رحمهما الله.

إلى رفيقات دربي وحبوبات قلبي فطيمة، زهرة، سلمى، مباركة ، رانيا ، مريم ،
نزيهة، والى من تقاسمت معهم هذا العمل حبيبتي أسماء و عائشة.

إلى كل من أثار لي الطريق في سبيل التحصيل ولو بقدر بسيط أساتذتي الكرام.

إلى كل الأهل والأقارب من يكن لي الاحترام من قريب أو بعيد

سارة لفنون

الإهداء

الحمد لله وكفى الصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفي
أما بعد :

الحمد لله الذي وفقنا لتتضمن هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية
بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى مصداقاً إلى :
من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حبه , من حصد الأشواك عن
دربي تمهيداً لي (أبي وأمي) الكريمين حفظهما الله نوار لي .
لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من أخوة وأخواتي .
والى رفيقاتي المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته رعاهم الله وحفظهم
ووفقهم.

إلى كل قسم علوم مالية ومحاسبية وجميع دفعات 2020.

وأخيراً إلى كل من كان لهم أثر في حياتي , والى كل من أحبهم
قلبي ونسبهم قلبي

علاء سوي

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع و الذي أئمننا
الصحة و العافية و العزيمة فالحمد لله حمدا كثيرا

- ❖ نتقدم بخالص الشكر إلى الأستاذ المشرف الدكتور " محمد فيصل
هايدة "، على إرشاداته و توجيهاته الحكيمة و الرشيدة، و إتاحتهم طيلة
فترة انجاز هذه المذكرة.
- ❖ الشكر موصول أيضا إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا
بقراءة هذه المذكرة.
- ❖ كما نتوجه بخالص الشكر إلى كافة أساتذتنا الكرام بقسم العلوم المالية
و المحاسبية. على ما قدموه لنا طيلة حياته المهنية فترة تكويننا.
- ❖ كما نتوجه بأحر الشكر إلى الزميل "عبد الرؤوف سالم" لما قدمه لنا من
مساعدة في انجاز هذه المذكرة متمنين له النجاح في حياته المهنية .
- ❖ كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد و لو بكلمة أو دعوة
صالحة.

أسماء سارة عائشة

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والذي يؤدي إلى تحقيق الغرض المطلوب منها وهو تحسين الجودة في المعلومات المحاسبية ، وذلك من خلال الدراسة والإحاطة بكل المفاهيم النظرية المتعلقة بها .

وفي ظل طبيعة الدراسة والأهداف التي نرجو تحقيقها تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك باستخدام أسلوب الاستبانة، إذ تم توزيعها على مجتمع الدراسة.

وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات قد ساهم بكل فعالية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات , جودة المعلومات المحاسبية .

De cette étude à la mise en évidence de la contribution de l'application des principes de gouvernement d'entreprise à l'amélioration de la qualité de l'information comptable, qui conduit à atteindre l'objectif recherché, qui est d'améliorer la qualité de l'information comptable, en étudiant et en prenant note de tous les concepts théoriques qui s'y rapportent.

Compte tenu de la nature de l'étude et des objectifs atteints, une approche descriptive analytique a été adoptée pour mener l'étude en utilisant l'utilisateur

Après analyse des données et vérification des hypothèses, un ensemble de résultats a été atteint, dont le plus important est que l'application des principes de gouvernement d'entreprise a été clarifiée

Mots clés:

Gouvernement d'Entreprise, La qualité des l'informations comptables

المحتويات	العنوان
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الاختصارات والرموز.....
X	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات
19	المبحث الثاني:مدخل إلى نظم المعلومات الحاسوبية
34	المبحث الثالث:الدراسات السابقة والتعقب عليها
42	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
44	تمهيد :.....
45	المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
50	المبحث الثاني :عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
68	خلاصة الفصل :.....
70	خاتمة:.....
74	قائمة المراجع:.....
82	الملاحق :.....

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	مقياس ليكارت الخماسي.	46
(02)	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.	47
(03)	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	48
(04)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	56
(05)	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	51
(06)	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	51
(07)	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	52
(08)	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	53
(09)	توزيع عينة الدراسة حسب نشاط الشركة	54
(10)	توزيع معامل لألفا كرونباخ ومعامل الصدق	56
(11)	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.	58
(12)	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	59
(13)	نتائج آراء عينة الدراسة حول حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	61
(14)	نتائج آراء عينة الدراسة مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	63
(15)	يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بمحور الأول "مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات".	65
(16)	يوضح اختبار "T" حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	65
(17)	يوضح اختبار "T" مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	66
(18)	يوضح معامل الارتباط بين المحور الأول والثاني والثالث	66
(19)	يوضح معامل الارتباط بين المحور الثاني والثالث	67

قائمة الإشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	قواعد التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للحاكمة المؤسسة	12
(2-1)	ركائز حوكمة المؤسسات	13
(3-1)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	23
(4-1)	يوضح أنواع القوائم المالية	26
(1-2)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	49
(2-2)	تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس	50
(3-2)	تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	51
(4-2)	تمثيل عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	52
(5-2)	تمثيل عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	53
(6-2)	تمثيل عينة الدراسة من ناحية المستوى الوظيفي	54
(7-2)	تمثيل عينة الدراسة حسب نشاط الشركة	55
(8-2)	توزيع معامل ألفا-كرونباخ	56
(9-2)	توزيع معامل الصدق	57



قائمة الاختصارات والرموز

اللغة العربية	اللغة الأصلية	الاختصارات والرموز
مؤسسة التمويل الدولية	International finance corporate	Ifc
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ¹	Organization For Economic Co-operqtion and Develoment.	OECD
برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistique Package for Social Science	SPSS

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملاحق	الصفحة
(01)	استمارة الاستبيان	82
(02)	قياس صدق وثبات أداة الدراسة ألفا كرونباخ	86
(03)	الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	86
(04)	نتائج اختبار تيودنت (T-Test) لعينة الدراسة	93
(05)	نتائج الدراسة لمعامل الارتباط بيرسون	94

المقدمة

ظهرت الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997 وروسيا وإيطاليا، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال سنة 2002 عن طريق العديد من الشركات ولعل أبرزها أزمة شركتي أنرون و وورلد كوم، وأزمة الرهون العقارية 2008 .

وكل هذا راجع إلى عدم الامتثال إلى المبادئ المحاسبية وغياب الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات والبيانات التي تعكس الواقع المالي الحقيقي لهذه الوحدات الاقتصادية وقد تعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومة المحاسبية وبالتالي فقدان أهم ما يميزها ألا وهو جودتها. ومن خلال كل هذه المحطات زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية لعدة اعتبارات لعل أهمها توفير الشفافية وإعادة الثقة لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، وهنا يبرز لنا أهمية الحوكمة ومبادئها.

1. الإشكالية الرئيسية:

من خلال ما سبق يمكننا أن نطرح التساؤل التالي:

✓ إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم جودة المعلومات المحاسبية ؟

2. الأسئلة الفرعية:

للإجابة عن الإشكالية بشيء من الدقة والموضوعية استعنا بالأسئلة الفرعية التالية؟

✓ ما المقصود بحوكمة الشركات ؟

✓ ما العلاقة التي تربط حوكمة الشركات بجودة المعلومات المحاسبية ؟

✓ كيف تساهم مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

3. الفرضيات:

في ظل ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملا في تحقيق أهدافه، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي يمكن الارتكاز عليها وهي على النحو التالي:

- تلتزم الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ؛
- تحرص الشركة على تحسين جودة معلوماتها المحاسبية ؛
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية .

4. مبررات اختيار الموضوع:

- تلاؤم الموضوع ومجال تخصصنا؛
- الميول الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص ؛
- الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في بيئة الأعمال لما لها من آثار إيجابية على جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية ودعم القدرات التنافسية للشركات والمؤسسات الوطنية ؛
- انخيار الشركات العملاقة نتيجة غياب فكرة تطبيق مفاهيم ومبادئ حوكمة الشركات ؛
- قيمة الموضوع وأثره على الساحة الاقتصادية.

5. أهمية الموضوع: تتجلى الأهمية في النقاط التالية:

- توضيح أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان مصالح وحقوق الأطراف ذات العلاقة؛
- إبراز إيجابيات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في ضمان شفافية ونزاهة المعلومات المالية والتقليل من الاستغلال السليبي لها الذي يؤدي لتحسين الأداء ودعم الثقة.

6. أهداف البحث: تبلى في النقاط التالية:

- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات وإلقاء الضوء على مبادئها الأساسية؛
- التعريف بالمعلومات المحاسبية ومعنى الجودة في المعلومات المحاسبية؛
- الوقوف على جودة المعلومات وتأثيرها بقواعد الحوكمة ؛
- تقييم أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز الثقة وزيادة المصداقية في المعلومات المحاسبية.

7. حدود الدراسة:

تشمل هذه الدراسة وقتها ومكانها ومجالها التطبيقي لذلك فإن إجراء هذه الدراسة تم ابتداء من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2019/ 2020 ، وتقتصر هذه الدراسة على عينة من المؤسسات بولاية الوادي وذلك من استمارة استبيان موزعة على الموظفين في المؤسسات الاقتصادية ومحاسبين ومحافظي الحسابات.

8. المنهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللوصول لبيان العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية استخدمنا .

- المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف استقراء الكتابات والدراسات السابقة وطريقة الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.
- المنهج الوصفي التحليلي: وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (spss-v19) .

9. صعوبات البحث:

من خلال دراستنا للموضوع صادفتنا مجموعة من الصعوبات من بينها:

- صعوبة توزيع وجمع الاستبيان وذلك تزامنا مع ظروف جائحة كورونا ؛
- صعوبة ما يخص الجانب النظري وتمثلة في تطبيق منهجية ايمراد بالدقة المطلوبة فيما يخص تقليص هذا الجانب نظر لما يكتسبه من أهمية وشرح يساهم في فهم وتبسيط مفاهيم الموضوع.

10. هيكل البحث:

لضمان الإحاطة التامة بجوانب الموضوع وللإجابة على إشكالية الدراسة وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وهي كالتالي:

واهتم الفصل الأول بالأسس النظرية المتعلقة بحوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية وقد قسم إلى ثلاث مباحث, يتناول الأول ماهية حوكمة الشركات, أما الثاني يتناول مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية كما سيتم في المبحث الثالث استعراض بعض الدراسات السابقة. في حين تطرق الفصل الثاني إلى الدراسة الميدانية التي بدورها تم تقسيمها إلى مبحثين يتناول الأول الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما الثاني فيهتم بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها

الفصل الأول :

الإطار النظري للدارسة

تمهيد:

تعد حوكمة الشركات من المواضيع الحديثة والهامة في المجال المالي والمحاسبي , نظرا لدورها ومدى تأثيرها على مسار الأحداث الدولية و الاقتصادية , وكذلك تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بقواعد وآليات الحوكمة مما يؤدي إلى زيادة الثقة والمصادقية ولأن المؤسسات تمثل عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني وجب تنميتها والحفاظ عليها من الانهيار انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها , لذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات وسنتطرق في **المبحث الأول** إلى ماهية حوكمة الشركات , أما في **المبحث الثاني** سنتطرق فيه إلى جودة المعلومة المحاسبية و الإفصاح المحاسبي ومدى تأثيرهم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات , أما في **المبحث الثالث** سنستعرض مجموعة من الدراسات السابقة .

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات .

تعتبر حوكمة الشركات من أهم القواعد والإجراءات التي تعتمد للرقابة على أعمال الشركات وضمان حسن سير العملية المحاسبية ، وبيان جودتها للأطراف المتعاملة مع الشركة. لأجل ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات من خلال التطرق إلى نشأتها والنظريات المؤدية لظهورها ومفهومها وخصائصها كذلك الأهمية والأهداف، وأيضا المبادئ ، المحددات والآليات إضافة إلى الأبعاد المتعلقة بحوكمة الشركات وأهم معوقاتهما.

المطلب الأول: الخلفية النظرية لحوكمة الشركات.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات.

إن نشأة حوكمة الشركات تعود بدايته إلى الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات المساهمة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية . وهو ما يعرف بمفهوم الوكالة ويعد أول من تناول موضوع فصل الملكية عن التسيير هما (berle et means) وذلك في سنة 1932. وتأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككلها¹.

تطرق كل من جينسين وميكليغ (jensen and mekling) في عام 1976 إلى تعريف حوكمة الشركات في إطار مشكلة الوكالة (agency problème) أي احتمالية تعارض مصالح إدارة الشركة مع مصالح المساهمين فيها . ولقد توصلا إلى أن التطبيق الصحيح للقوانين واللوائح التي تضمن الإفصاح وحقوق المساهمين تسهم في الحد من أساليب الاحتيال وتضارب المصالح².

وفي سنة 1980 تطرق « fama » إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد و التقليل من المشاكل التي قد تنشأ في الفصل بين الملكية والإدارة والتسيير .

إن ظهور الاهتمام الكبير بالمعاملات المتعلقة بالشركات سببه توسع هذه الشركات وزيادة حجم نشاطها، والتي أصبحت تشكل العديد من النشاطات خاصة لدى متخذي القرارات، حيث في سنة 1985 تناول (williamson) نظرية تكاليف الصفقات (المعاملات) وتنشأ هذه النظرية من خلال علاقات تعاقدية التي تربط بين كل من المساهمين، الدائنين، الأجراء، الموردن والمسيرين.

¹ - شهاب شورو وآخرون، دور الحوكمة في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري-دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016/2017، ص 07 .

² - بن ثابت غلال ، بن جاب الله محمد، المستثمرون المؤسسون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حكومة المؤسسات ، الملتقى الدولي حول: سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات-دراسة حالة الجزائر والدول النامية- جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 21 و 22 نوفمبر 2006.

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات بإعداد القوائم المالية وذلك بإصدار تقريرها السنوي

(**commission tradway**) والذي يتضمن مجموعة من التوقعات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية.

وفي ديسمبر 1992 كان الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة (**cadbury**) تقريرها والمشكلة من قبل التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (**the financial aspect of corporate governance**) والذي طالبت فيه اللجان بإتباع الشركات معايير ومبادئ الشركات على الأعمال .

وفي عام 1999 وعلى المستوى الدولي أصدرت منظمة التعاون الدولي الاقتصادي والتنمية « **oecd** » مجموعة من العامة للحوكمة تم تعديلها في عام 2004، تبع ذلك توصيات لجنة بازل في ديسمبر 2006.¹

وبعد حدوث الأزمات المالية العالمية والفضائح المالية عن كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001 وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (**organisation for economic corperation and developent**) هو أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.²

أما بالنسبة لسنة 2002 تم إصدار (**sarba nes oxle act**) الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات .

ومع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية واختيار العديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضا إلى الاهتمام بالحوكمة، فقام بتوجيه بعض المؤسسات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.³

الفرع الثاني: النظريات المؤدية لظهور حوكمة الشركات.

يعود ظهور الحوكمة إلى مجموعة من النظريات التي ساهمت في إطرء هذا المفهوم والعمل على إيجاد سبل كفيلة لتبنيه وتمثل هذه النظريات في ما يلي :

أولا: نظرية الوكالة: وهي النظرية التي عرفت المنشأة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، (عقد للعقود) وأن وجودها يتحقق من خلال واحدة أو أكثر من هذه العقود وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد و وصف الغرض من

¹ - بن عيشي بشير، يزيد تفرات، **حوكمة الشركات من منظور محاسبي**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2017، ص 13.
² - العايد دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية** - رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص 12.
³ - نفس المرجع أعلاه ، ص 36.

نشاط المنشأة، هذا وتعرف علاقة الوكالة على أنها العقد الذي بموجبه شخص يدعى الوكيل يلزم شخصا يدعى العون للقيام بأعمال لحسابه، أو هي تلك العلاقة العقدية بين مالكي وسائل الإنتاج (المساهمين) والأعوان الآخرون (المديرين)، حيث تفترض هذه العلاقة أن يفوض يسعى العون دائما لمصلحة الوكيل الأمر الذي سينتج عنه حدوث نزاعات وصراعات حول المصالح والتي سيترتب عنها في الأخير تكاليف وكالة.

وعموما تعتبر نظرية الوكالة اليوم المفهوم الأكثر سيطرة على حوكمة الشركات ، ويعتبر الباحثين

(Jensen et mekling) عام 1976 من الباحثين الأوائل والمؤسسين لهذه النظرية، وتقع هذه النظرية في قلب المناقشة التي أثّرت منذ بداية القرن 18م حول كفاءة تسيير المنشآت الكبيرة الأمريكية حيث تنفصل الملكية عن الإدارة، فالمديرون هم الأعوان الذين يمثلون مصالح المساهمين فإذا كانت أنظمة الرقابة والإشراف يعملان جيدا فان المؤسسة ستكون كفئة والعكس صحيح¹.

وبالإضافة لهذه النظرية توجد نظريتي حقوق الملكية وتكاليف المعاملات وهي موضحة كالآتي:²

ثانيا : نظرية حقوق الملكية:

ترجع نظرية حقوق الملكية إلى كل من (alchain et demetetz) سنة 1973، ولهذه النظرية عدة متطلبات نذكر منها:

- تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف أشكال الملكية في آليات عمل الاقتصاد؛
- حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل على السلع أو الأصول الخاضعة لهذه الحقوق؛
- تفوق الملكية الخاصة على الأشكال الأخرى للملكية؛
- كل تبادل بين الأشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن أشياء معينة.

ثالثا :نظرية تكاليف المعاملات:

حسب R.Coase فان تكاليف المعاملات هي تكاليف التنظيم والإنتاج التي تتحملها المؤسسة عن طريق آلية السوق، حيث يتم التنسيق بين الأفراد حينما يتم اللجوء إلى التفاوض، عن طريق تكاليف البحث عن المعلومة فالمؤسسة تتطور وتنمو مادامت تكاليف .

¹ - جلاب محمد ، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2009/2010 ص ص 88-89.

² - هشام بلغول، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح عن القوائم المالية-دراسة ميدانية للشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بأم البواقي- مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، تخصص مالية وتأمينات وتسيير المخاطر، جامعة أم البواقي، 2015/2016، ص08.

المعاملات أكبر من تكاليف التنظيم التنظيمي الداخلي، وأكمل willianson أعمال R.coase حيث بناء على أعماله أسس تيار جديد، فقسم تكاليف المعاملات إلى:

✓ تكاليف قبلية: تتمثل في تكاليف إبرام العقود؛

✓ تكاليف بعدية: تتمثل في تكاليف إدارة العقود.

الفرع الثالث: مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها.

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات.

إن مفهوم الحوكمة يعد غامضاً لأنه لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه سواء على الجانب المهني أو الأكاديمي ويرجع السبب في ذلك إلى تداخل المصطلحات في العديد من الأبعاد المحاسبية، المالية، الإدارية والاقتصادية وغيره.

1- المفهوم اللغوي للحوكمة:.

ويتضمن هذا المفهوم من الناحية اللغوية العديد من الجوانب تتمثل في:¹

الحكمة: وما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الاحتكام: وما يقتضيه من الرجوع إلى أخلاقيات مرجعية وثقافية وإلى الخبرات التي تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التحاكم: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

• المفهوم الاصطلاحي للحوكمة:

مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح الإنجليزي « corporate governa »

حيث كلمة «corporate» تعني الشركة وكلمة «governance» معناها حاكمة من الإحكام والحاكمة . وبعد عدة محاولات لتعريب هذا المصطلح تم التوصل إلى المصطلح الأكثر شيوعاً بين الكتاب والباحثين وهو مصطلح «حوكمة الشركات».

تعددت التعاريف من قبل المنظمات العالمية والخبراء والباحثين وذلك حسب وجهة نظر كل منهم نذكر منها:

" حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والخوافز التي تهددي بها إدارة المؤسسة لتعظيم ربحية المنشأة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين ".¹

¹ - مسعودي محمد عمارة، دور حوكمة الشركات في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة روائح الورود الوادي - مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر في علوم التسويق، تخصص حاكمية المؤسسات ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص- ص 4- 5.

" هو مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم و أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة مثل (حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من جهة أخرى".²

"هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة (مثل المساهمين ...الخ) لتوفير إشراف على المخاطر ورقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة".³

كما عرفت اللجنة (Cadbury) البريطانية على أنها "نظام تكاملي للرقابة، يشمل النواحي المالية والمحاسبية ونواحي أخرى (قانونية، اقتصادية، سياسية...الخ)، ويتم من خلاله إدارة الشركة، والرقابة عليها".⁴

عرفت مؤسسة التمويل الدولية Ifc الحوكمة كما يلي: "هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".⁵ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD للحكومة 1998 عرفت: بأنها "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء".⁶ ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن حوكمة الشركات نظام يهتم بتوجيه أعمال الشركة وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، و يتضمن مجموعة من القوانين والقواعد والمبادئ والإجراءات التي تعمل على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة العاملة في الشركة.⁷

ثانيا: خصائص حوكمة الشركات.⁸

- الحوكمة هي النظام الذي من خلاله يتم توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية أوهي نظام بمقتضاه تدار الوحدات وتراقب كل حقوق المواطنين و أصحاب المصالح ومسؤوليات مجالس الإدارات بهدف حماية المصالح وترتكز الحوكمة على الخصائص التالية:
- السلوك الأخلاقي أي ضمان الالتزام السلوكي من الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالوحدة والشفافية عند عرض المعلومات المالية؛
- تفعيل دور أصحاب المصالح من مواطنين ومساهمين...الخ للإشراف والرقابة على أعمال الوحدة؛

¹ - عدنان بن حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، الإمارات العربية المتحدة، 2007، ص12.

² - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص15.

³ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب، متطلبات)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 11.

⁴ - بن عيشي بشير، يزيد تفرات، مرجع سابق، ص25.

⁵ - سميحة بلجودي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية - دراسة حالة شركة مطاحن الحفنة بالمسيلة - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم

المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2017، ص: 09.

⁶ - المرجع السابق، ص: 09.

⁷ - المرجع السابق، ص: 09.

⁸ - مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة في إدارة المؤسسات عالية الجودة، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2015، ص46.

- دارة المخاطر وذلك بالتركيز على النقاط التالية:
 - ✓ الانضباط: وإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
 - ✓ الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
 - ✓ الاستقلالية: لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
 - ✓ المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال الإدارة الإشرافية والتنفيذية؛
 - ✓ المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف داخل الوحدة الإدارية؛
 - ✓ العدالة: احترام حقوق مختلف المجموعات المتعاملة مع الوحدة؛
 - ✓ المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الوحدة كمواطن جيد.
- كما خلصت منظمات الأمم المتحدة إلى ضرورة إيجاد نظام جديد لقياس الحوكمة العالمية يتسم بخصائص نذكر منها:¹
- المشاركة في صنع القرارات: يوجد ثلاثة رئيسيون مشاركون في الحوكمة هم الدولة والمجتمع المدني والقطاع الخاص فالدولة تؤدي وظائفها من خلال التشريعات والقضاء... الخ والمجتمع المدني يساهم في تحريك المواطنين للمشاركة وتحسين إدارة الحكم عبر تعزيز المساءلة والشفافية في النظام السياسي... الخ، أما القطاع الخاص يساهم في إنتاج و توفير السلع والخدمات والمطالبة بإبعاد الضوابط غير الصديقة للحوكمة... الخ.
 - المساواة والشمولية: أن تضمن الحوكمة للجميع أحكم شركاء وغير مهمشين وهذا يستلزم أن يكون لكل طوائف الشعب ذات الفرصة المتاحة للآخرين للتحسين وتطوير رفاهيتهم.
 - الإجماع الملائم للرأي العام: وذلك بالتوفيق بين مختلف مصالح المجتمع للوصول إلى اتفاق عريض للمصالح وكيفية تحقيقها ووضع رؤى للتنمية المستدامة.
 - استجابة الحوكمة: يتعين على المؤسسات الدستورية أن تتعهد بإجراءات الاستجابة لمطالب وحاجات الشعب وخدمة جميع شركاء الحوكمة في إطار زمني مرغوب.
 - الفاعلية وكفاءة الحكومة: الحوكمة الجيدة أن تدير الحكومة موارد المجتمع بكفاءة ويرتبط ذلك بنوعية البيروقراطية واستقلال موظفي الخدمة المدنية عن الضغوطات السياسية ومنافسيهم فضلا عن مسؤولية الحكومة عن أعمالها.
 - سيادة حكم القانون: وذلك بوجود هيكل قانوني وقضائي له سلطة التزام غير مجزأة وباستقلال القضاء ومكافحة الفساد الناتج عن ممارسة السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة.
 - الشفافية: إن تتصرف الحكومة بطريقة علنية وتعتبر الشفافية الأساس لحوار ديمقراطي ملائم.
 - المساءلة: هي بمثابة صمام أمان للمؤسسات الحكومية و القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني و هناك علاقة تكاملية بينها وبين الشفافية ،فغياب الأولى لا تتحقق الثانية والعكس صحيح.

¹ - مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة في إدارة المؤسسات عالية الجودة، ط 1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2015، ص ص 46-48.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات.¹

بعد الاختيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها معظم دول العالم والتي أدت إلى ضياع أصحاب المصالح بها وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السبلات لما لها من مزايا وإيجابيات.

لهذا يمكن حصر أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

1. تعظيم قيمة أسهم الشركة **MAXi mizing shareholder volue** وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع كمستثمر رئيسي... الخ؛
2. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودفعاً لحدوث اختيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي؛
3. الحصول على مجلس إدارة قوي يستطيع اختيار مديريين مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في إطار القوانين واللوائح الحاكمة وبطريقة أخلاقية؛
4. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي أصدرتها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛
5. جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

لذلك أصبحت حوكمة الشركات في كافة الدول ذات أهمية كبيرة حيث تؤدي إلى وجود أسواق ذات قوة تنافسية وتمتاز بالشفافية والنزاهة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مما استدعى كثيراً من الهيئات العلمية والأكاديمية والمختصين إلى وضع أسس ومبادئ لحوكمة الشركات لأنها ستؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية ومن ثم تعزيز ثقة المستثمرين في الشركة. كل هذا يساعد في دفع عجلة التنمية.

¹ - جمعة هوام، لعضوري نوال، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، ورقة عمل مقدمة إلى المنتدى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، العربي بن مهدي، أم البواقي، ص ص 7-8.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.

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

- ✓ التأكيد على الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة؛
 - ✓ تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛
 - ✓ تحسين كفاءة تخدم موارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق، الذي ينعكس إلى تحقيق الكفاءة والتنمية؛
 - ✓ ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة للإفلاس؛
 - ✓ زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار ودعم القدرة التنافسية؛
 - ✓ الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطها من خلال خدمة البيئة والمجتمع ؛
 - ✓ خفض تكلفة رأس المال للشركة وضمان استمراريتها، حيث تساعد الحوكمة على الحد من هروب رأس المال ومكافحة الفساد الإداري والمالي اللذان يقفان عثرة في طريق التنمية؛
 - ✓ تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل ، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير وتبني التكنولوجيا الحديثة ودرجة الوعي عند المستثمرين حتى تتمكن الشركة من الصمود أمام المنافسة القوية.
- ومما سبق يتضح أن الأهداف الموضوعية تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة لكي يحارب الفساد بكل صوره، وتعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير الموضوعية وخلق أنظمة للرقابة ذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل والشفافية وحسن استخدام موارد الشركة لما فيه مصلحة الشركة للحرص على زيادة قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجذب الاستثمارات الذي بدوره ينمي المجتمع والدولة.¹

¹ - ماجد إسماعيل أبو حماد، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية- مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، في تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص17.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات المبادئ، المحددات والآليات.

الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في عام 1999 خمسة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات والتي تعنى بتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق الحوكمة في الشركات العمومية أو الخاصة التي تكون أوراقها المالية متداولة في أسواق المال، ويلاحظ أنه قد أضيف في الآونة الأخيرة مبدأ سادس للحوكمة يتضمن وجود إطار عام ومتكامل للحوكمة يحتوي على الإرشادات والإجراءات ودليل تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة والمعايير التي يتم الاسترشاد بها في هذا الأمر، وقد تم وضع هذا المبدأ في الأولوية رقم (1) ليكون هو المبدأ الأول.¹

أولا : ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات:

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 المسؤولة عن الإشراف والرقابة أما المبادئ الخمسة التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فهي كالآتي:²

ثانيا : الحفاظ على حقوق كل المساهمين:

من خلال هذا المعيار يتم العمل على وضع إطار بإمكانه حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المتمثلة في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحقوق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

ثالثا: التعامل بنفس القدر من المساواة بين جميع المتعاملين:

من خلال هذا المعيار يتم العمل على توفير المعاملة العادلة لجميع حملة الأسهم حتى وإن كانوا ينتمون إلى الأقلية الذين يجب أن تعطى لهم نفس الحقوق مع باقي حملة الأسهم والمتعلقة بالدفاع على حقوقهم ومن ثم ضمان تحقيق المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وكذا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

إضافة إلى:¹

¹ - ريم راسم محمود عودة، أثر الحوكمة وخصائص الشركات على الإفصاح الاختياري- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة ، ص، 57 .

² - جمعة هوام، لعشوري نوال، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، ورقة عمل مقدمة إلى المنتدى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، العربي بن مهيدي ، أم البواقي، ص 8.

رابعاً: الحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة والأطراف المرتبطة بالشركة:

من خلال هذا المعيار يتم الإقرار بحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة، كما يتم تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح بهدف خلق الثروة وفرص العمل والحفاظ على المشاريع، وتشمل حوكمة الشركات أيضاً إلزامية احترام الحقوق القانونية لأصحاب المصالح والتعويض لهم من أي انتهاك لتلك الحقوق وكذا آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، ويتم الإشارة من خلال أصحاب المصالح إلى البنوك والعاملين وحملة الأسهم والسندات والموردين والعملاء والدائنين... الخ.

خامساً: الإفصاح والشفافية

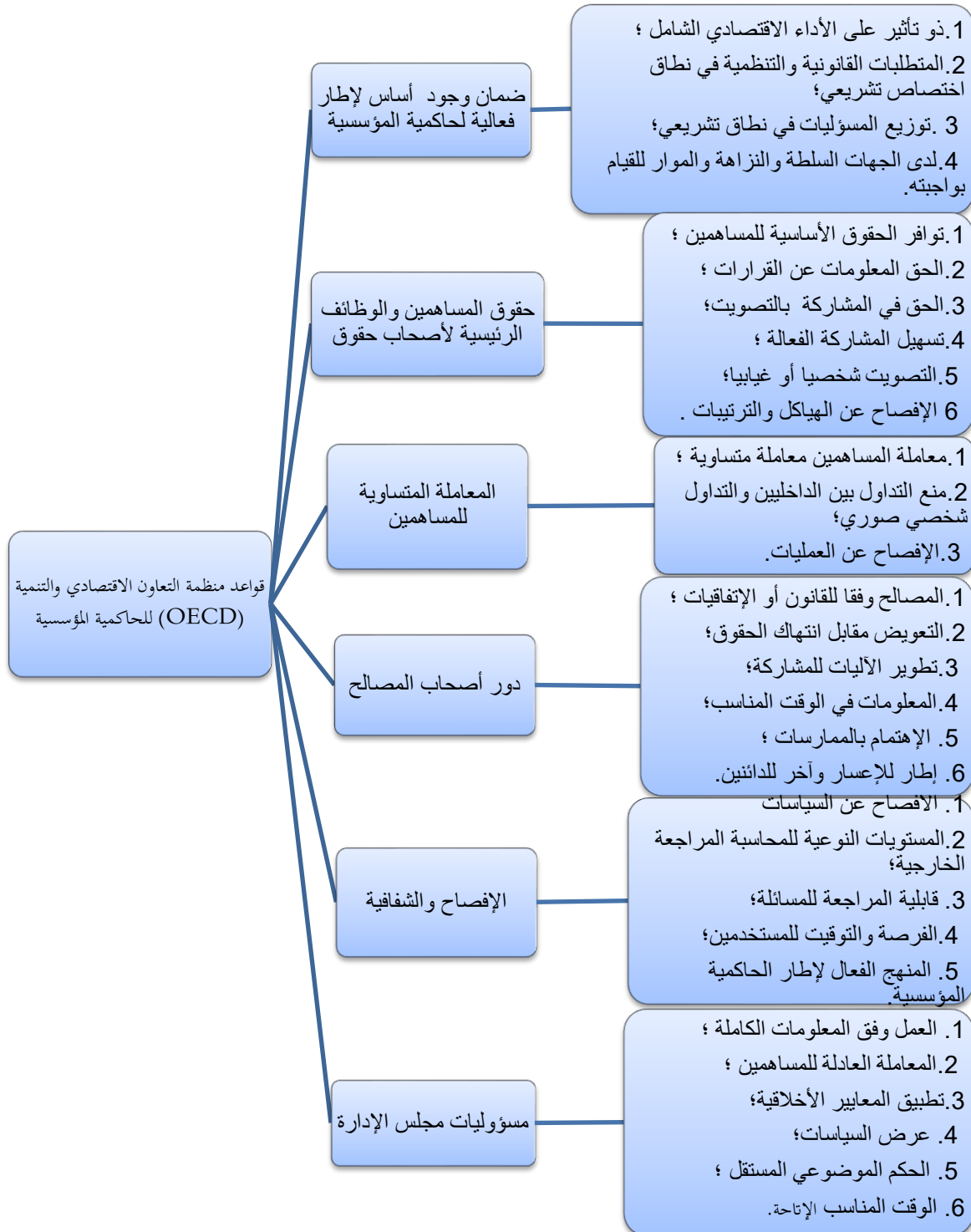
يعد هذا المعيار من أهم أهداف حوكمة الشركات حيث أنها تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كل البيانات والمعطيات المالية المتعلقة بالشركة، ويترج مع هذه المعطيات الأداء والوضع المالي للشركة. ومن خلال الإفصاح عن المعلومات الهامة يتم التطرق إلى دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والمتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل هذه المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة.

سادساً: مسؤوليات مجلس الإدارة:

يتم العمل من خلال هذا المعيار على تحقيق الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، وكذا التوجه الاستراتيجي للشركة وتحديد مسؤولية مجلس الإدارة اتجاه الشركة وحملة الأسهم، ولهذا الغرض اقترحت مؤسسة التمويل الدولية **IIf** أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات التي يمكن أن تتضمن قوانين أسواق المال ولوائح الشركات، كما تؤكد المؤسسة على أنه بالرغم من البنود التشريعية إلا أن مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي يعد أكثر أهمية حيث أن دور أجهزة الإشراف والرقابة في متابعة الأسواق يتعاظم باستمرار، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.²

¹ - نفس المرجع السابق ، نفس الصفحة.
² - المرجع السابق أعلاه ، ص 9.

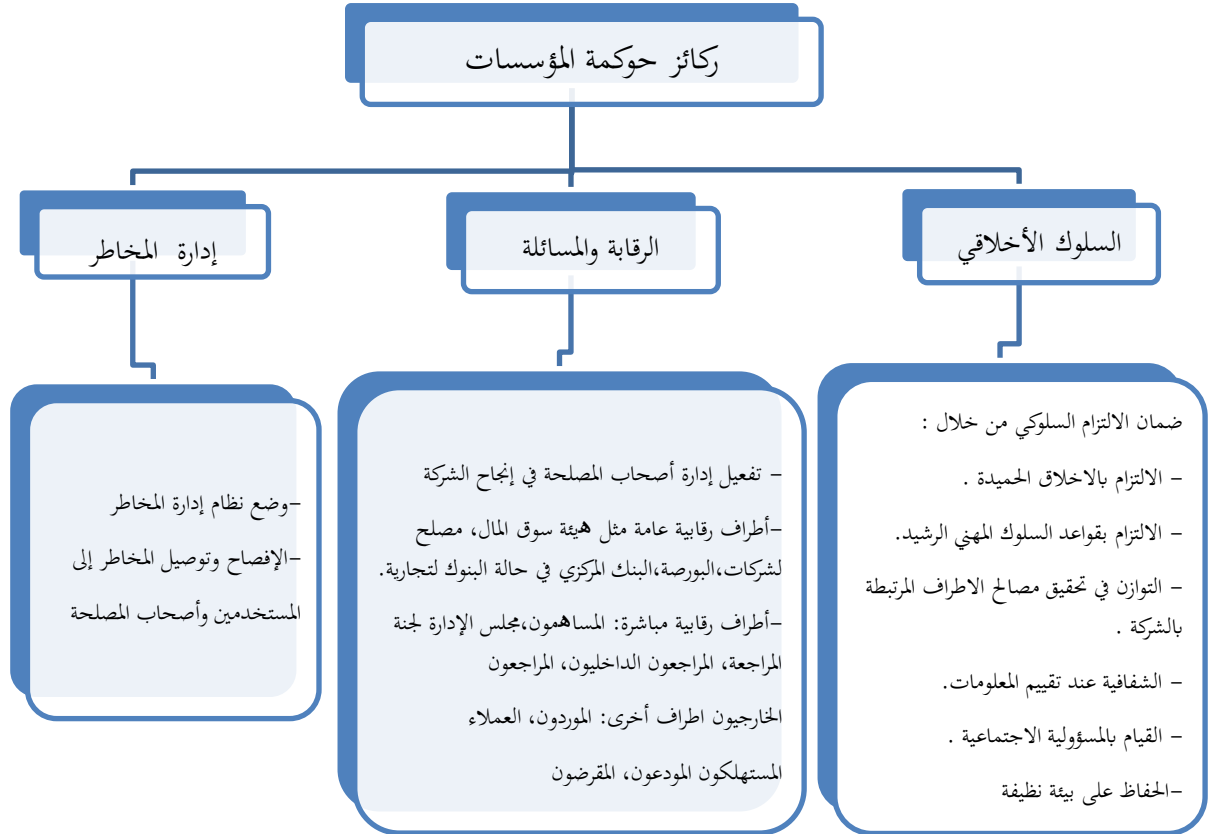
الشكل رقم (1.1): قواعد التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) للحكومية المؤسسة



المصدر : ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية - مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص19.

ويتضح من خلال مبادئ حوكمة المؤسسات أنها تركز على ثلاثة ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم : (2.1) ركائز حوكمة المؤسسات .



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب، متطلبات) ، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 49 .

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات .

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات هما المحددات الداخلية والمحددات الخارجية ويمكن عرض هاتين المجموعتين بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: المحددات الداخلية:¹

- المساهمون في رأس مال الشركة مقابل حقوقهم في تحصيل الأرباح؛
- مجلس الإدارة: ويمثل المصالح الأساسية للمساهمين من خلال تقديمه التوجيهات العامة والإشراف على أداء الإدارة؛
- الإدارة: مهمتها تسيير شؤون الشركة والسهر على تحقيق الربحية، والعمل على تقديم التقارير إلى مجلس إدارة الشركة؛
- أصحاب المصالح: يمثلون دائني الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من موردين وعملاء... الخ.

ثانياً : 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) ، كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات ، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج ، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية في أحكام الرقابة على جميع منظمات المجتمع.

وذلك فضلاً 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) .

بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية إضافة إلى وجود جهاز قضائي شفاف وعادل وقادر على تحديد المسؤولية ومحكمة مرتكبي المخالفات الإدارية والمالية وفي الأوقات السريعة والمناسبة .

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المنظمات ، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.²

الفرع الثالث: آليات حوكمة الشركات .

تتمثل آليات حوكمة الشركات في الطرق والأساليب التي تستخدم في معالجة المشاكل التي تنشأ بين الإدارة والملاك وبين أغلبية حملة الأسهم حيث أشارت الدراسات التاريخية للحوكمة إلى وجود العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق حوكمة الشركات خاصة بعد فشل الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية ومنه تم تصنيف آليات الحوكمة كما يلي:

¹ - جلييلة مصعور، الحوكمة المصرفية- تطبيق لحوكمة الشركات- مجلة الباحث الدراسات الأكاديمية ، العدد الخامس، ص 379، 2015.

² - محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة ، جامعة الجنان، طرابلس - لبنان ، (15- 17 ديسمبر 2012) ، ص 16.

أولاً: الآليات الداخلية: تساهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في فعالية الشركة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية كما يلي:¹

1-مجلس الإدارة: وهو عبارة عن مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية العمل وفق مصالح المالكين، من خلال الرقابة والسيطرة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى ويصنف هؤلاء إلى ثلاثة مستويات: الداخليين: ويمثلون المديرين الفاعلين في المستوى الأعلى للشركة ويجري انتخابهم في المجلس لأنهم مصدر المعلومات للعمليات اليومية للشركة.

- الخارجين ذوي العلاقة: والذين لهم علاقة تعاقدية أو غير ذلك مع الشركة ولكنهم لا يشتركون في نشاطاتها اليومية ؛
- الخارجيين: يمثلون أفراد ينتخبون في المجلس لتقديم المشورة للشركة وقد يمثلون مواقع إدارية عالية المستوى في شركات أخرى.

2-مهام مجلس الإدارة: يمكن تلخيص مهام مجلس الإدارة في ما يلي:²

- توجيه شؤون المنظمة وحماية حقوق حملة الأسهم ومصالحهم من خلال صياغة الإستراتيجية الكلية وتحديد توجهها الاستراتيجي ومجموعة القيم المشتركة؛

- تقييم أداء المديرين التنفيذيين بانتظام على أساس الاستراتيجيات والأهداف الموضوعية والمتفق عليها؛
- تقسيم المسؤوليات والسلطات بين المديرين في المنظمة بشكل يضمن توازن القوة والسلطة من جهة ، وضمان عدم الإفراط في السلطة لدى فرد أو جهة على حساب الآخرين بشكل يؤدي إلى تضارب آراء المجلس والمديرين.

أ - المراجعة الداخلية: تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة الموظفين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري. فهو نشاط توكيد واستشارة مستقل وموضوعي، الهدف منه إضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة، فهو يساعد هذه الأخيرة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكومة، ويتم تقوية استقلاليتها عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التحقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة.

ب - المكافآت الإدارية: تعتبر المكافآت الإدارية التي يتم منحها للمدراء أحد أهم آليات حوكمة الشركات داخلها، فقد توصل كل من **COre et al Murphy** إلى أن منح المكافآت للمدراء يعمل على تحفيزهم للقيام باتخاذ قرارات تصب في مصلحة الشركة وتعظم الثروة للمالكين فيها.

¹ - نوال شين، فيروز شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، مداخله ضمن المنتدى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص 6-7.

² - المرجع السابق أعلاه، ص 7.

ثانياً: آليات خارجية: هي تلك الممارسات الرقابية التي تقوم بها أطراف خارجية على الشركة، حيث تعتبر المنافسة الشديدة بين الشركات إحدى الآليات المهمة في حوكمة الشركات باعتبارها إطار يقيد نشاط وواجبات الإدارة للقيام بواجباتها بالشكل الصحيح، ففي حالة فشلها في تسيير أمورها المالية والإدارية فإنها حتما ستفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس القطاع أو المجال، ومن ثم تتعرض للإفلاس وتخرج من السوق.¹

1-المراجعة الخارجية: هي الأخرى تلعب دوراً مساعداً في تحسين نوعية الكشوفات، اللجان المستقلة تقدم تقارير ذات نوعية عالية ويختار لذلك أفراداً مختصين كونهم يساعدون في تحقيق النزاهة والمساءلة وتحسين العمليات فيها، فضلاً عن خلق الثقة بين الشركة ومحيطها، حيث تركز مهام المراجعين الخارجيين على أنشطة ومجالات التنفيذ المالي والإداري .

❖ **التشريع والقوانين:** غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشاركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، وقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. ومن خلال هذا تبين لنا أن آليات حوكمة الشركات لها دور مهم في معالجة المشاكل التي تعاني منها هذه الشركات، والتي أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري.

المطلب الرابع: أبعاد الحوكمة ومعوقات تطبيقها .

الفرع الأول: أبعاد حوكمة الشركات.

الحوكمة مفهوم متعدد الأبعاد ويمكن التعبير عن هذه الأبعاد كما يلي:²

- **البعد الإشرافي:** ويتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين.
- **البعد الرقابي:** ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة الخطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلاً عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاليتته.
- **البعد الأخلاقي:** ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

¹ - عبد الوهاب نصرات، دراسة تحليلية للعلاقة المتكاملة بين الحوكمة ومبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، ص 15.

² - عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم -دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 23.

- **الاتصال وحفظ التوازن:** ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملته الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، ويجب أن يحكم التوافق الوطني علاقات الشركة بالمنظمات الأهلية، كما يجب أن يحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.
- **البعد الاستراتيجي:** ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استناداً على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استناداً على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.
- **المساءلة:** ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء الشركة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة الشركة.
- **الإفصاح والشفافية:** ويتعلق بالإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم للإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الالتزام بمبادئ الحوكمة.

الفرع الثاني: معوقات تطبيق حوكمة الشركات.¹

توجد عدة معوقات تحد من التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات، وتنشأ هذه المعوقات أو المشاكل من داخل المنظمة وأخرى من البيئة المحيطة بالمنظمة ومن أهم هذه المعوقات نجد:

أولاً: المصدر الأول من داخل بيئة المنظمة:

❖ **عدم الفصل بين الملكية والإدارة:** فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة المؤسسات فعالاً تحاول أن تبعد قدر الإمكان في تأسيس مؤسساتها أي أنه ليس من الضروري أن يكون رئيس مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم المؤسسة ولكن من الضروري تمتعه بقدر وكفاءة عالية في إدارة المؤسسة ولهذا يمكن تقييمه على مستويات مختلفة مثل مستوى تحصيله العلمي أو مستوى خبرته العلمية لذلك يجب على المستثمر أن يتمتع بمعرفة وثقافة عالية للدور الذي تقوم به حوكمة الشركات لكي يؤثر إيجابياً على قراره الاستثماري ويندرج تحت هذا المعوق الرئيس معوقات ثانوية أبرزها:

✓ **تشكيل مجلس الإدارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الإدارة ومهمة مجلس الإدارة ومهمة الإدارة التنفيذية ومسؤوليات إدارة المؤسسة ومستوى الرقابة وعدد اجتماعات المجلس؛**

¹ - أسماء عاد وآخرون، دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات لولاية الوادي - مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017/2018، ص 33، 32.

- ✓ عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم آراء واجتهادات مستقلة نابعة من إحساسهم بالمسؤولية ومن خبرتهم وتفهمهم لعمل المؤسسة ؛
- ✓ لجان مجلس الإدارة ، وأهمها لجنة التدقيق ولجنة المكافآت والترشيحات ومدى فعاليتها واستقلاليتها وتوفير لأعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيها.

ثانيا :المصدر الخارجي: وهو المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي ، الذي يضمن تطبيق الحوكمة في الشركات وإعطائها صفة الإلزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

المبحث الثاني : مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية .

تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين - الداخليين والخارجين - كونها تخدمهم في عملية اتخاذ القرارات, حيث تعتمد تلك القرارات على جودة المعلومة المحاسبية, وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية المعلومة المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية وكيف يتم الإفصاح عنها .

المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية.

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مفهوم المعلومة المحاسبية وأهميتها إضافة إلى خصائصها والمصادر المتأنية منها ومستخدميها .

الفرع الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية .

تعددت التعاريف حول المعلومات المحاسبية نذكر أهمها :

المعلومة المحاسبية "هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلاتها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم للمعلومات المحاسبية آلية تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة ".¹

ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة أنها " معطيات عددية مرتبطة بظاهرة افصادية حدثت في الماضي, الحاضر أو المستقبل لكيان ما من خلال ملاحظة معينة وفقا لقواعد معينة".²

¹ - عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي إطار تاريخي للمحاسبة، الجزء الأول، عمان، 2002، ص1.

² -Nadèdjo bigou-lare ,le sycoa et la pertinence de l'information comptable ,voir site internet :www .listoo.eu /~afccca /archives/docs_congres.date de viste le 12/11/2010.

"كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط تشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.¹

ومما سبق نستخلص أنه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها " تلك المعلومات المتضمنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بنظمه الفرعية المختلفة، أي تلك المقرر عنها في القوائم والتقارير المالية".

الفرع الثاني : أهمية المعلومات المحاسبية .

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي مورد رئيسيا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة موارد في المؤسسة (الموارد البشرية، الموارد المالية، المعلومات) ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة، والتي تحيط بالمؤسسة حاليا ومستقبلا وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات.²

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي وكذلك لإمدادهم بالمزيد من المعرفة حيث أن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا أو تقليل حجم التباين في الخيارات، وذلك عندما يستخدم المعلومات المحاسبية متخذو القرارات تلك المعلومات المحاسبية كسبب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة.³

وعدم توفر المعلومات الكافية التي تعتمد عليها المؤسسة يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في الموازنات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها آلية المعلومات حيث يطلب صنع القرار - على اختلاف مستوياتهم التنظيمية - معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات وتنظيم الأنشطة، كالتهيئة للرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، وهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار و كمية المعلومات الواجب توفرها.⁴

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة مجتمعة فيما يلي:⁵

1. النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: ازدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة توفير المعلومات بصورة مستمرة ودائمة

؛

¹ - سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، ص 77.

² - عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية و انعكاساتها على سعر الأسهم - دراسة تطبيقية على

الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص3.

³ - القاضي وآخرون، تصميم نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان 2010، ص379.

⁴ - عبد الرزاق حسن الشيخ، المرجع السابق، ص3.

⁵ - القاضي وآخرون، المرجع السابق، ص379.

2. ازدياد قنوات الاتصال في الوحدات الاقتصادية : الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة عمودية وأفقية وتبادلها معاً؛

3. تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية : لم يعد هدف الوحدة محصور بتنظيم الربحية بل تعدد أهدافه الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة .

4. التأثير بالبيئة الخارجية : من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر عليها، وقد ازدادت هاته العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة، وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها، لتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها مع تلك التغيرات وهذا يتطلب قدراً كبيراً من المعلومات

الفرع الثالث : المعلومات المحاسبية الخصائص، الأنواع والمصادر.

أولاً : خصائص المعلومات المحاسبية .

توفر القوائم المالية معلومات محاسبية، وحتى تكون مفيدة لمتخذي القرار فلا بد أن تتوفر على جملة من المواصفات تسمى

1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:¹

تعرف على أنها "صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة".

ويمكن تلخيص هذه الخصائص كالآتي:

أ. الخصائص الأساسية : الملائمة ، الوقتية ، الوثوقية .

ب. الخصائص الفرعية :قابلية المقارنة ، الثبات ، قابلية للفهم .

أ- الخصائص الأساسية:²

✓ **الملائمة** ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والأغراض التي تعد من أجلها، ويمكن وصفها بالملائمة إذا كان القرار المتخذ على أساسها مختلف عن القرار المتخذ بدونها، كما تساعد متخذ القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل

¹ - جماد محمود ، أميرة دباش ، القرارات الاستثمارية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية (قسنطينة)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق، العدد 47، 2016 ، ص88.

² - عجيلة حنان ، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الأنابيب alfa pipe وحدة غرداية (2008-2011)، مذكرة ماجستير ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012/2013 ، ص 13.

التي تتعلق بها القرار شرط توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة . و عليه يمكن تحقيق خاصية الملائمة من خلال الآتي:

***التوقيت الزمني المناسب**: أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة، يمكن تحديدها بالفترة اللازمة لاتخاذ القرار من قبل مستخدميها لكي لا تفقد قيمتها أو قدر على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

***القيمة التنبؤية**: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

***القيمة الرقابية**: أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية... الخ.

✓ **الوقتية**: من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الملائمة لمعالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب، بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف والخسائر.

أيضا بمعنى أن تأتي المعلومات في الوقت المناسب فتأخر وصول المعلومات يضيع الكثير من الفرص (المنافسة).¹

✓ **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد على المعلومات**: بأنها "خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله". وتعني كذلك بأن تتصف المعلومات بالحيادية (لا تخدم فئة معينة من المستخدمين) والموضوعية (قابلية المعلومات للمراجعة من قبل أطراف أخرى غير الطرف الذي قام بإعدادها).²

ب - الخصائص الفرعية.

القابلية للمقارنة: يقصد بها إمكانية إجراء مقارنة لنفس المنشأة بين فترات زمنية مختلفة أو إجراء مقارنات بين المنشآت المتماثلة في نفس النشاط وتجدر الإشارة إلى أن إمكانية إجراء المقارنات بين الفترات المالية لنفس المنشأة.³

القابلية للفهم: لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير قابلة للفهم لمستخدميها ويتوقف ذلك على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها كما تتوقف على إمكانيات مستخدميها هذا ما يفرض على من يضع معايير المحاسبة ومن يقوم بإعداد القوائم المالية أن يكون على معرفة بقدرات مستخدميها.⁴

الثبات: ويعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وعرض المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى وإذا ما تم أي تغيير فيجب الإشارة إليه لكي يؤخذ بعين الاعتبار من طرف مستخدمي المعلومات.⁵

¹ - كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص90.

² - نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية (SCF) تجربة الجزائر النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص5.

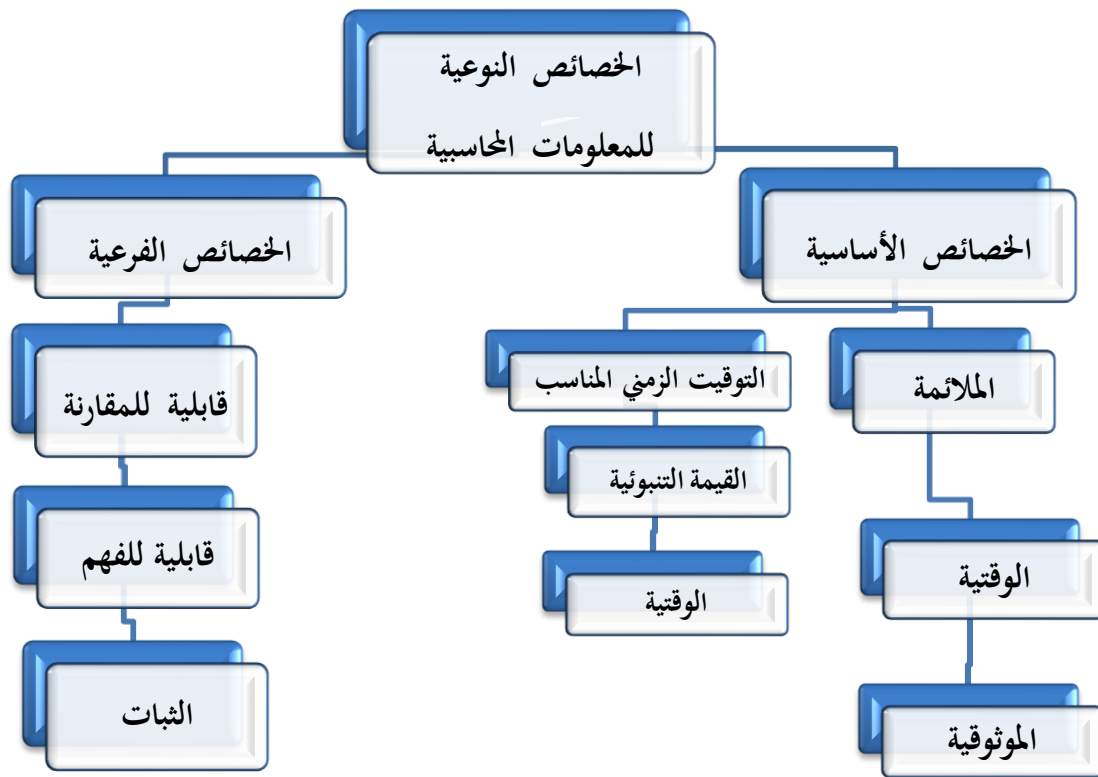
³ - رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير، ط 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص218.

⁴ - سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص112.

⁵ - Ahmed M.Oboidat, **Accounting Information Qualitative characteristics Gap: Evidence From Jordan** international management REVIEW, vol.3. N°2, 2007, P:28.

الشكل الموضح أدناه:

الشكل (3.1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: من اعداد الطالبات .

ثانيا : أنواع المعلومات المحاسبية .

يمكن تبويب أنواع المعلومات المحاسبية كما يلي:

1- معلومات تاريخية مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، لتحديد وقياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها. ورغم الإقرار بأهمية هذه المعلومات فإنه من الأفضل لأغراض العملية أن يتم الإعلام بالأمر مقدما لكي يمكن اتخاذ القرار قبل أن يصبح الأمر متأخر، هو ما يعد عملا مفيدا يمكن أن يقوم به المحاسب نظرا لعدم القدرة على تغيير الماضي.¹

2- معلومات عن التخطيط والرقابة:² وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية، حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد و مساءلتهم محاسبيا، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى. و يمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات المحاسبية كل من:

- ✓ نظم محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة التكاليف والتكاليف المعيارية؛
- ✓ نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية؛
- ✓ نظام الرقابة الداخلية.

3- معلومات حل المشاكل: وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك تتسم بعدم الدورية.

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من المنتج داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.³

¹ - حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية اريس - مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص86.

² -قاسم إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداث للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص30.

³ - عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 35.

ثالثاً : مصادر المعلومات المحاسبية .

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات الوسيطة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، حيث توفر هذه الأخيرة المعلومات التي تساعد متخذي القرارات والمستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان الرشيد كذلك القرارات المتشابهة وتمثل هذه التقارير فيما يلي:

1-القوائم المالية: وهي من أهم أنواع التقارير المالية وهي عبارة عن " كشف وجداول مالية تعكس المرحلة الأخيرة في الدورة المحاسبية والتي يتم فيها بيان الأعمال بالاستعانة بنتائج تجميع وتبويب و تلخيص البيانات المحاسبية، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد¹.

فإن مكونات القوائم المالية تتمثل في :²

أ-الميزانية العمومية :وتسمى قائمة المركز المالي وهي الوسيلة المحاسبية لبيان المركز المالي لشركة في تاريخ معين غالباً ما يكون نهاية الشهر أو السنة، والتي تظهر عناصر الأصول كالالتزامات وحقوق الملكية .

ب- قائمة الدخل :تقدم هذه القائمة معلومات تمكن من تحديد نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية، وهو ما يقتضي مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال هذه الفترة من المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات.³

ج - قائمة التغيرات في حقوق الملكية : تقدم هذه القائمة معلومات عن التغيرات في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية وبالتالي تفسير أسباب الفرق في رصيد حقوق الملكية في بداية الفترة وفي نهاية الفترة وتبين هذه القائمة ما يلي:

✓ جميع التغيرات في حقوق الملكية (حقوق المساهمين) خلال فترة مالية معينة؛

✓ التغيرات في حقوق الملكية ما عدا تلك الناجمة عن العمليات مع المالكين مثل زيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيعات الأرباح .

د- قائمة التدفقات النقدية:⁴ هي كشف للمقبوضات و المدفوعات النقدية المشتركة خلال فترة مالية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار المعيار الدولي رقم 07.

هـ - السياسات المحاسبية الهامة كالأيضاحات التفسيرية الأخرى: وتبين ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببند القوائم المالية، والإفصاحات التي تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولي وتحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد

¹ - أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004، ص 54 .

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير الإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 22-23.

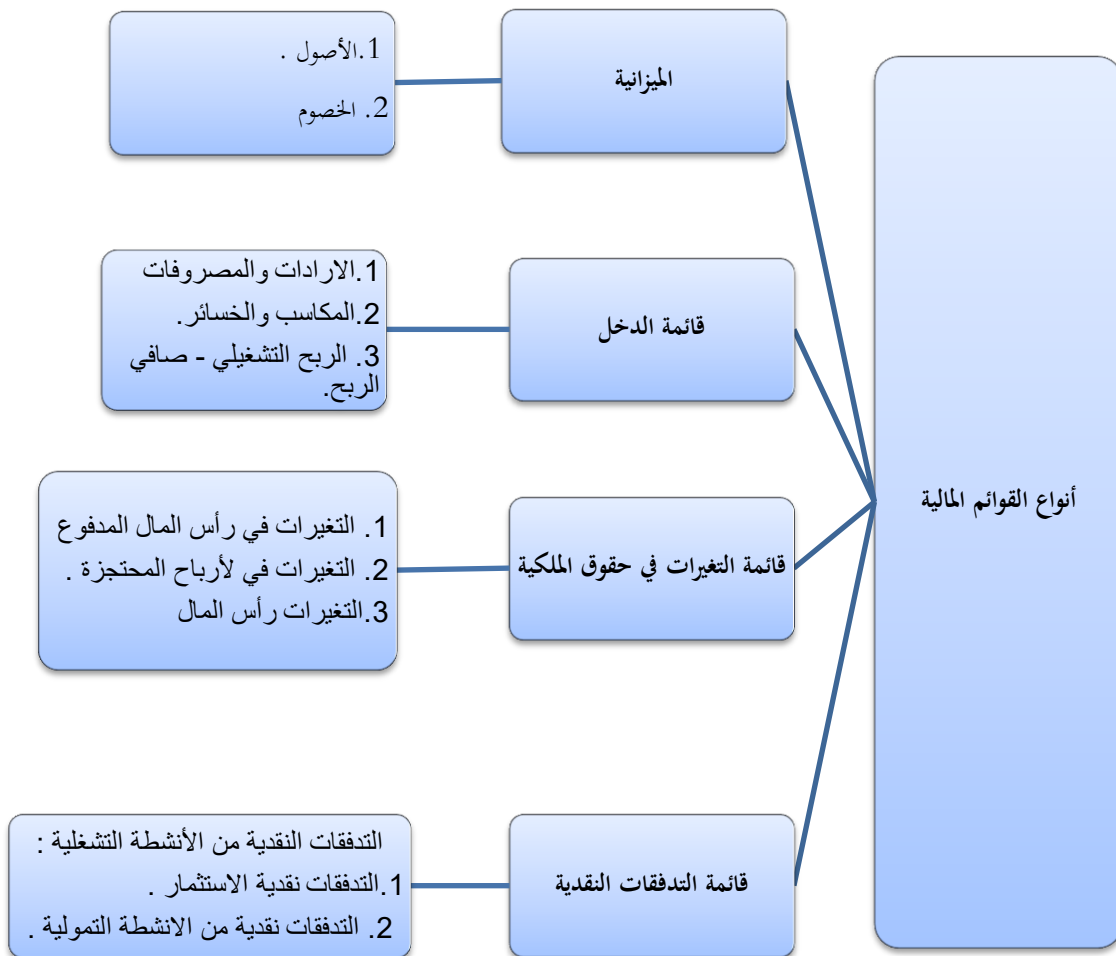
³ - محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 71 .

⁴ - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحميل القوائم المالية (مدخل نظري تطبيقي)، الطبعة 2، 2008، ص 49 .

القوائم المالية السابقة من طرف المحاسب المعتمد، توضيحات فيما يخص الشراكة، ارتباط الوحدات وغيرها من المعلومات الإيضاحية.

والشكل الموالي يوضح أنواع القوائم المالية:

الشكل (1-4) أنواع القوائم المالية .



2- تقرير مراجع الحسابات¹: بالإضافة إلى القوائم المالية تحتوي التقارير المالية للشركات على تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المراجع من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها واقع الأمور في الشركة، كما يوضح المراجع رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية.

3- تقرير مجلس الإدارة : هو التقرير الذي يقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة حيث يتضمن التقرير معلومات عن المركز المالي للشركة والتسويق، بالإضافة إلى حجم المبيعات، ونموها وتطورها ، و كذلك المشاريع التي أنجزتها الشركة خلال العام و تنوي إنجازها في العام القادم، إضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية، ويشمل تقرير مجلس الإدارة عادة:

- خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين ؛
- تحليلات وتوقعات الإدارة المستقبلية .

الفرع الرابع: مستخدمي المعلومات المحاسبية .

مع تنوع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، أصبح من الصعب لهذه الأخيرة الاستجابة للجميع خاصة أن نوع وشكل المعلومات يختلف من مستعمل لآخر، وقد صنف جلول ساسي (D.SACI) هذه الأطراف إلى ما يلي:

أولا :الأطراف الخارجية :

وهم المتعاملين الخارجيين الذين يتعاملون مع الشركة، ويتمثلون فيما يلي²:

1- المالكين الحاليين والمستثمرين والسماسرة: يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات كالنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو شراء حصص جديدة، وهذا كله من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة ومقارنتها بشركات أخرى.

2- المقترضين: هي المؤسسات المالية و المصارف ، حيث يستخدم هؤلاء المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون .

3- الموردین: تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح الشركة حتى يستمر لتعامل معها باعتبارها زبون للموردين .

¹ - مؤيد راضي خنفر المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 49-51.

² -SACI Djalal, *compatibilité de l'entreprise et système économique*, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991, p:72.

4- **الجهات الحكومية:** وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة وحساب الدخل اليومي، وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي.¹

5- **نقابات العمال:** يهتم هؤلاء بخطط الشركة في الأجور والمكافآت لمعرفة مدى قدرة الشركة على سداد معاشاتهم.²

6- **العملاء:** يهتم هؤلاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية الشركة خصوصاً عندما تربطهم بالشركة معاملات طويلة الأجل .

7- **الجمهور:** تؤثر الشركات على الأفراد بطرق مختلفة فمثلاً قد تساهم الشركة في الاقتصاد المحلي وذلك من عدة زوايا كتوفير فرص العمل، وقد تساعد المعلومات المالية الجمهور عن طريق توفير معلومات عن اتجاهات نشاط الشركة والتطورات الحديثة في أنشطتها.³

ثانياً: الأطراف الداخلية: هي كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركة كاستخدام المعلومات المحاسبية مواردها الاقتصادية كالبشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:⁴

1- **الإدارة العليا:** ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط كالسياسات المرسومة للشركة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.

2- **المستويات الإدارية:** ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى و الدنيا التي تتولى متابعة النشاط و الإشراف على الأعمال لاتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة تجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك هي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية .

3- **الموظفين:** من أجل مزاوله أعمال الشركة يحتاج الموظفون إلى معلومات لمعرفة مدى استقرار وظائفهم و كذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتيجة المحققة للشركة .

¹ - هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2006 ، ص 3 .

² - عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص -ص 85-86.

³ - محمد زكي الحوراني، مدى التزام مدقق الحسابات القانونيين بتطبيق معايير التدقيق الدولي رقم (570) وأثره على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية تحليلية-،

مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2013 ، ص8

⁴ - هادي رضا الصغار ، مرجع سبق ذكره، ص-ص 31-32 .

المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية:

سنقتصر من خلال هذا الجانب على جودة المعلومات المحاسبية، من حيث المفهوم وأهم المعايير التي جاءت بها، ومدى علاقتها بالتقارير المالية، وكيفية الإفصاح عنها .

الفرع الأول : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية .

قبل الانطلاق في تعريف جودة المعلومات المحاسبية لابد من التطرق إلى المفهومين التاليين :

أولاً : مفهوم الجودة : " هي مطابقة لمواصفات ومعايير مخططات تضعها المؤسسة فيكون المنتج ذو جودة إذا كان يمثل لهذه المجموعة من القواعد و المواصفات الفنية " ¹.

ثانياً :جودة المعلومات: جودة المعلومات ترتبط ببرامج تتضمن التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات عن طريق الحد من العيوب ووضع الشيء المراد تحقيقه، جودة معلومات أي نظام تعتمد على جودة مدخلاته ومدى دقة وسلامة وصحة البيانات المدخلة يؤثر على جودة المعلومات المخرجة من النظام ².

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العملية و المهنية وذلك لما لها من أهمية عند إعداد القوائم المالية، وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم، كما تخدم المستخدمين لهذه المعلومات. ومن هنا يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها " تعني مجموعة من المميزات والخصائص النوعية التي تقوم بمساعدة المستثمرين على اتخاذ قرار الاستثمار في موارد المؤسسة " ³.

وتعرف أيضا على أنها " ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها " ⁴. كما تقصد كذلك بمفهوم جودة المعلومات المحاسبية: "الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبّر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة" ⁵.

¹- J- C TARONDEAU : MARKETING , STRATÉGIE INDUSTRIELLE , ED VUIBERT,PARIS, 1998, P236.

²- على إبراهيم حسن ، المعلومات المحاسبية لاعتماد أسلوب التحسين المستمر للمنشآت الصناعية ، (بغداد : جامعة الموصل ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004 ، ص 50.

³- Céline Michalesco, Qualité de l'information comptable, L'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Économico, 2ème édition, paris , 2009 , p1023.

⁴ - محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة مصر، العدد الأول، 2005، ص 26.

⁵ - عبد القادر عيادي ، جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاسها على كفاءة السوق - حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه في علوم التدبير ، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف ، 2013-2014، ص 83 .

نلاحظ من خلال مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية أنها تركز كثيرا على ضرورة توفر الخصائص النوعية حتى يمكن أن تؤدي دورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

الفرع الثاني : معايير جودة المعلومات.¹

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:

أولا : الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد .لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

ثانيا : المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

- 1- **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.
- 2- **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.
- 3- **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

ثالثا : الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية.²

¹ - حسين جميل غافل البديري , أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها - دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية- , مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية , جامعة الكوفة , العراق , مجلد 14 , العدد 1 , 2017, صص 374-373.

² - حسين جميل غافل البديري , مرجع سابق , ص374

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

رابعاً: التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات الحاسبية .

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

خامساً: الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات الحاسبية.

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

الفرع الرابع : مفهوم الإفصاح الحاسبي وأنواعه.

أولاً : مفهوم الإفصاح الحاسبي .

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالإفصاح الحاسبي نظراً لأهميتها، فهناك من عرفه على أنه " إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة الحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس " ¹.

كما عرف على أنه " هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة " ².

وكتعريف شامل عن الإفصاح نعرفه على " أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة " ¹.

¹ - ماجد إسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره ، ص 59.

² - مسعود صديقي ومرزوقي مرزوقي، التوحيد الحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، الملتقى الدولي حول النظام الحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادى، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، ص 03.

ثانيا : أنواع الإفصاح المحاسبي .

وقد يتخذ الإفصاح أحد الأشكال التالية:²

1- الإفصاح الكامل الشامل : يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وتغطيتها لجميع المعلومات ذات الأثر المحسوس، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق المالية حتى نهاية الفترة المحاسبية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدم تلك القوائم.

2- الإفصاح العادل : ويعتمد على إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

3- الإفصاح الكافي : يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف هذا الحد حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد .

4- الإفصاح الملئ : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطه إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.³

5- الإفصاح الإعلامي : هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل :

✓ الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية؛
✓ الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى.⁴

6- الإفصاح التفاضلي: يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (الملخصة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة.¹

¹ - زغدار أحمد وسفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير الخاسبة الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد السابع، 2009-2010، ص 84 .

² - خفاني بدر الزمان، فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص - ص 74-75 .

³ - المرجع السابق، ص 75.

⁴ - ماجد إسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره، ص - ص 47-48.

المبحث الثالث : الدراسات السابقة والتعقيب عليها.

¹ - بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها- دراسات محاسبية وجبائية معمقة -، مذكرة مستكملة لنيل متطلبات شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 13 .

من خلال هذا المبحث سوف نقوم باستعراض مجموعة من الدراسات العربية و الأجنبية التي أنجزت في سنوات مضت , قصد الإحاطة بموضوعنا أكثر نقوم بالتعقيب عليها و توضيح أوجه التميز لدراستنا عن غيرها .

المطلب الأول : دراسات عربية.

- **الدراسة 1:** (ماجد إسماعيل أبو حماد 2009) أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة. قامت هذه الدراسة بالتعرف على قواعد حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي والمعلومة المحاسبية وإبراز أثر تطبيق الحوكمة على جودة التقارير المالية.

و توصلت هذه الدراسة في الأخير إلى جملة من النتائج أهمها:

- ✓ عدم كفاية دور مجالس إدارات الشركات في وضع خطط إستراتيجية مما يؤدي إلى ضعف دور هذه المجالس في متابعة أعمال الإشراف والرقابة على الاستثمارات؛
- ✓ عدم توفر مقومات كافية للإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مما يؤثر على صحة قرارات المستثمرين و المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

- **الدراسة 2:** (عائشة سلمى كبحلي، 2010)، يوم دراسي : "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي -حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية-"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار تأثير قواعد حوكمة الشركات على كل من جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي من خلال دراسة حالة عينة لموظفين من ثلاث مؤسسات صناعية مختلفة من حاسي مسعود، وتمت الدراسة عن طريق تحليل استبيان تم طرحه على مجتمع مختار، وقد تم إعداد الاستبيان ليضم 72 فقرة مصنفة ضمن ثلاث محاور أساسية، وهي الالتزام المحكم بأسس حوكمة الشركات، الحرص على تحقيق متطلبات جودة المعلومة المالية بتطبيق حوكمة الشركات وإمكانية الإفصاح عن التقارير المالية بالتطبيق المحكم لحوكمة الشركات. و قد تم معالجة بيانات الاستبيان باستخدام spss .

وتوصلت هذه الدراسة إلى:

- ✓ أن لحوكمة الشركات دور فعال في تحقيق معلومة مالية ذات جودة، في حين أنه لم يتمكن مستوى الحوكمة المعمول به في مؤسسات مجتمع الدراسة من توفير مقومات فعالة للإفصاح المحاسبي.

- الدراسة 3: (زلاسي رياض 2012) إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" دراسة حالة شركة ألبايس للتأمينات الجزائرية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة .

تحاول هذه الدراسة إبراز إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المالية وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات، كفقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسات، وهذا من خلال استخدام آليات حوكمة المؤسسات والتي من أهمها المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية، بحيث تتعدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة المؤسسات ومنها تحقيق الرقابة المحاسبية، تطوير وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وتزايد دور المراجعة الداخلية والخارجية وضرورة وجود لجان المراجعة وتحقيق الإفصاح والشفافية.

وقد توصلت الدراسة إلى:

- ✓ وجود علاقة وثيقة بين حوكمة المؤسسات والمعلومة المالية ومستوى جودتها؛
- ✓ أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومة المالية والمحاسبية.

- الدراسة 4: (عبد القادر عيادي , 2013),جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات وانعكاسها على كفاءة السوق المالي - حالة الجزائر- , أطروحة دكتوراه , تخصص مالية ومحاسبة , جامعة حسيبة بن بوعلي , الشلف .

هدفت هذه الدراسة إلى عرض ومناقشة إيجابيات حوكمة الشركات ومحاولة الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ووضع مجموعة من المعايير لتحقيق هذه الجودة , وبيان أثر الحوكمة كأداة رقابية في خلق أنظمة مالية ومحاسبية قوية تعزز من الثقة والمصداقية في تقارير المالية .

وأشارت نتائج الدراسة إلى:

- ✓ ضعف نظام الإفصاح بالرغم من أنه يعتبر من أكثر مبادئ الحوكمة مساهمة في رفع كفاءة السوق المالية؛
- ✓ هناك نسبة معتبرة من الشركات الخاصة في الجزائر ذات طابع عائلي ؛
- ✓ سيطرت السندات في السوق على حساب السهم , مما يفسر رغبة السلطات الحفاظ على الملكية العامة؛
- ✓ فصل الملكية عن الادارة غير ممارسة فعلا للإدارة.

- الدراسة 5: (حماش عومرية، 2014)، اثر الحوكمة على مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية- ولاية سعيدة-)، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و جباية، جامعة الطاهر مولاوي ، سعيدة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على حوكمة الشركات وبيان أثرها على مستوى الإفصاح عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية لولاية سعيدة ، وبلوغ أهداف الدراسة وفق المنهجية العلمية تم إعداد قائمة الاستبيان الخاصة بمشكلة

الدراسة ، تم توزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في 15 مؤسسة و ذلك بهدف جمع البيانات و المعلومات اللازمة و تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي spss قد استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية عن طريق نموذج الانحدار المتعدد.

وتوصلت الدراسة وصفيًا إلى :

✓ تفاوت مستوى الإفصاح في القوائم المالية لشركات العينة ؛

أما استدلاليًا فتوصلت إلى:

✓ عدم وجود ارتباط معنوي (علاقة جوهريّة) بين المتغيرين المستقلين (حجم الشركة واستقلال أعضاء

مجلس الإدارة) ومستوى الإفصاح في القوائم المالية.

• الدراسة 6: (حياة أحمودة، 2015)، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية-دراسة حالة المديرية

العملية للاتصالات بولاية البزري-، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة حوكمة الشركات لضمان مصداقية القوائم المالية، من خلال التعرف على خصوصيات حوكمة الشركات و على عناصر ومكونات القوائم المالية، توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات والقوائم المالية، تحليل ودراسة مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في ضمان مصداقية القوائم المالية.

و قد توصلت الدراسة إلى:

✓ لقد اختلفت تعاريف الحوكمة بين الاقتصاديين، والشركات الدولية فمنهم من عرفها على أساس الأفراد والمودعين، والفائدة التي تقدمها لهم؛

✓ إن ظهور مبادئ حوكمة الشركات جاء نتيجة لمجموعة من الأزمات المالية و الفساد المالي و الإداري الذي عرفته مجموعة من الشركات المالية الكبرى؛

✓ إن من أهم مبادئ الحوكمة التي تعتمد عليها الشركات وهي مبدأ تحقيق المساواة بين المساهمين في المعاملة وحماية حقوقهم، والإفصاح والشفافية؛

✓ تؤدي آليات حوكمة الشركات دور كبير من خلال مساهمتها في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة التي من خلالها تستطيع أن تحقق أهدافها؛

✓ ضرورة اهتمام مجالس إدارة الشركة بوضع دليل للحوكمة والسعي نحو تعديله وتطويره من فترة لأخرى.

• الدراسة 7: (سميحة بلجودي , 2016) أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية - دراسة حالة شركة

مطاحن الحنونة بالمسيلة - مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة .

تناولت هذه الدراسة موضوعاً يخص تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة ، عن طريق إبراز ضرورة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات و الالتزام بالمبادئ الخاصة بها في البيئة الاقتصادية الجزائرية، هذا من أجل تقديم قوائم مالية لأصحاب المصالح تتسم بالخصائص النوعية للقوائم المالية، أي أن تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه الشركات بشكل عام، والمشاكل المالية بشكل خاص أهمها فقدان الثقة و المصدقية في المعلومات المالية و المحاسبية.

وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى جملة من النتائج أهمها :

✓ تطبيق حوكمة الشركات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل العامة التي تواجه الشركات و كذا المشاكل المالية؛

✓ تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المالية و المحاسبية من خلال آلياتها و أهمها المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و مجلس الإدارة و لجنة المراجعة؛

✓ شركة مطاحن الحضنة تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بدرجة كبيرة و هذا لإضفاء المصدقية و الشفافية لدى الأطراف ذات العلاقة مع الشركة؛

✓ نتيجة التزام شركة مطاحن الحضنة بمبادئ الحوكمة كان هناك أثر على مصداقية نشاط الشركة؛

✓ الشركة محل الدراسة هي شركة مساهمة ذات رؤوس أموال عمومية و في ظل تبني الجزائر نظام مالي محاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية الذي يهدف إلى زيادة جودة المعلومات المالية و المحاسبية وهنا تكمن أهمية حوكمة الشركات.

• الدراسة 8: (نحى أحمد الحايك، 2016) اثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية-دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية-، مشروع بحث لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بحوكمة الشركات و مبادئها و أهميتها و أهدافها، بالإضافة إلى تحديد دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء (المالي، الوظيفي، المؤسسي) للمؤسسات الحكومية، و كذلك شرح مدى أهمية واقع تطبيق الحوكمة و مساهمتها في تحسين أداء العمل الجماعي، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وقامت الباحثة بدراسة ميدانية شملت الموظفين في الجمارك و المخلصين الجمركيين و المحامين و جميع الذين لهم تعامل مع الجمارك.

و خلاص البحث جملة من النتائج، أهمها:

✓ أن تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم بشكل كبير في تحسين و رفع الأداء في الجمارك بشكل عام و في مديرية الجمارك بشكل خاص؛

✓ وجود علاقة بين آليات الحوكمة في المؤسسات الحكومية و الأداء بشكل عام سواء كان مالي أو وظيفي أو مؤسسي.

- **الدراسة 9:** (عمر يوسف عبدالله الحباري، 2017) اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة و التمويل، جامعة الشرق الأوسط.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي. و من اجل تحقيق ذلك قام الباحث باختيار مجتمع الدراسة تكون من ثلاث فئات تمثلت في الوسطاء الماليين و المدراء الماليين ومدققي الحسابات الخارجيون، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم إستبانه وتوزيعها على عينة الدراسة اعتماداً على أسلوب العينة القصدية المتمثلة بـ 125 مفردة، و لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) ، اختبار (one way analysis of variance)، واختبار (Independent Sample T-test) واختبار (Leven's Test) وذلك بالاعتماد على برمجية التحليل الإحصائي (SPSS).

و قد توصلت الدراسة إلى:

- ✓ إن لآليات الحوكمة الأربع مجتمعة و كذلك كل منها على انفراد اثر ذو دلالة إحصائية على تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان الدولي، و لكن مع وجود تفاوت في مدى هذا الأثر إذ جاءت الآلية الرابعة (الإفصاح و الشفافية) في المركز الأول، في حين جاءت الآلية الثالثة (إدارة المخاطر) في المركز الرابع.

- **الدراسة 10:** (جوديت جميل خليل صايح، 2018) اثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة في الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني من وجهة نظر المدراء ورؤساء الأقسام والمكلفين إدارياً، تكون مجتمع الدراسة من المدراء ورؤساء الأقسام والمكلفين إدارياً في جمعية الهلال الأحمر

الفلسطيني بفروعها في الضفة الغربية ومحافظات غزة والقدس الشريف، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة 162 من المدراء ورؤساء الأقسام والمكلفين إدارياً وفقاً لإحصائيات دائرة شؤون الموظفين في الإدارة العامة والفروع. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي لإنجاز أهداف هذه الدراسة والاستلانة كأداة لجمع البيانات اللازمة . واشتملت عينة الدراسة على 112 مديراً ورئيس قسم ومكلف إدارياً، أي ما نسبته (69%) من مجتمع الدراسة، تم اختيارهم بطريقة قصدية حصصية تبعاً للمسمى الوظيفي.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها :

- ✓ مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني كان بدرجة جيدة وبمتوسط حسابي بلغ نسبة (70.5 %)؛
- ✓ كما جاء مستوى الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني بدرجة عالية نسبياً و بمتوسط حسابي بلغت نسبته (83.4%)؛
- ✓ وجود علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة و الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني مما يدل على أن زيادة فاعلية تطبيق مبادئ الحوكمة ينعكس على تحسين مستوى الأداء المؤسسي في جمعية الهلال الأحمر الفلسطيني؛
- ✓ هناك علاقة قوية بين أربع متغيرات مستقلة مجتمعة و لها اثر في الأداء المؤسسي وهي مبدأ الشفافية، الشفافية والمسؤولية الاجتماعية مجتمعة، الشفافية والمسؤولية الاجتماعية والإفصاح مجتمعة، والإفصاح والمسؤولية الاجتماعية مجتمعة.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية .

- الدراسة 1 : (Azam, et al 2011) بعنوان "The impact of corporate governance on the company's performance is evidence of the oil and gas sector in Bakstain".

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر حوكمة الشركات على أداء الشركة، حيث شملت عينة الدراسة أربعة عشر شركة من شركات النفط والغاز ذات الصلة، للفترة الممتدة من عام 2005 وحتى عام 2010 وقد استخدمت هذه الدراسة تحليل الانحدار المتعدد لقياس أثر الحوكمة على أداء الشركة.

ركزت الدراسة على المتغيرات الثلاثة لقياس أداء الشركة وهي العائد على الأصول، العائد على حقوق المساهمين، وصافي الربح.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- ✓ وجود تأثير كبير وإيجابي للحاكمية المؤسسية على أداء الشركة ويمكن تحسين الأداء في الشركات من خلال تحسين هيكل الحاكمية المؤسسية في الشركات.

- الدراسة 2 : (Heenetigala and Armstrong 2012) بعنوان "تأثير حوكمة الشركات على أداء الشركات

في البيئات السياسية والاقتصادية غير المستقرة : حالة سيريلانكا". جاءت هذه الدراسة بعدما وضعت الحكومة السيريلانكية القواعد الإرشادية لحوكمة الشركات في عام 2003 والتي تطبق على الشركات المدرجة في السوق المالي، وتناولت هذه الدراسة العلاقة بين قواعد حوكمة الشركات وأداء الشركات، وتم تجميع البيانات من العينة المكونة من 30 شركة والتي هي من أفضل 50 شركة مدرجة في السوق في الفترة 2003- 2007 ، وتم قياس الحوكمة من خلال: (الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير

التنفيذي، وتشكيل مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة) وتم قياس الأداء لمالي من خلال : (العائد على الأصول، والعائد على حقوق المالكين).

وتوصلت هذه الدراسة إلى :

✓ وجود علاقة إيجابية بين قواعد حوكمة الشركات: (الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، وتشكيل مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة) . وبين أداء الشركات من خلال العائد على حقوق المالكين، وأن هذه العلاقات تشير إلى أن هذه الشركات قامت بتنفيذ استراتيجيات حوكمة الشركات والتي أدت إلى ارتفاع الربحية وارتفاع أداء سعر السهم.

المطلب الثالث : التعليق على الدراسات السابقة .

من خلال عرض الدراسات السابقة يتضح بأنها تتشابه مع الدراسة الحالية في تناول موضوع الحوكمة وكيفية الاستفادة منها، وكذلك تتشابه في أن أغلبها تتناول موضوع الحوكمة كمتغير مستقل، حيث أشارت غالبية الدراسات السابقة إلى أن مدى التزام الشركات بقواعد تطبيق حوكمة الشركات كان لها نتائج إيجابية على أدائها، حيث ظهر ذلك في العديد من الدراسات والتي ركزت على بيان أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية كدراسة عائشة سلمى كيجلي (2010) ودراسة زلاسي رياض (2012)، وعبد القادر عيادي (2013)، وسميحة بلجودي (2016) . بينما ركزت دراستنا على مبادئ حوكمة الشركات الرئيسية وفعاليتها في تحقيق مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية وقابليتها للفهم، أما من حيث المنهج المستخدم في الدراسة فقد اتفقت الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة في استخدامها للمنهج الوصفي التحليلي، ومن ثم جمع البيانات وتحليلها لتحقيق الهدف من الدراسة وكان هناك دراسات أخرى اختلفت مع الدراسة الحالية في تناول موضوع أثر الحوكمة على الإفصاح على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وتأثيرها في تعزيز موثوقية هذه القوائم كدراسة ماجد إسماعيل (2009) وحماش عومرية (2014) ودراسة حياة احمودة (2015) ودراسة عمر يوسف (2017)، بينما ركزت دراسات أخرى على أثر الحوكمة على الأداء المؤسسي بشكل عام دون التركيز على أثرها على جودة المعلومات المحاسبية كدراسة نهي أحمد الحايك (2016) ودراسة جوديت صايح (2018) والدراسات الأجنبية كدراسة (Azam,2011) ودراسة (Heenetigala and Amstron 2012).

لذلك تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة بأنها شملت عدة محاور بدراسة مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية والشركات المالية بتطبيق مبادئ الحوكمة، ودراسة مدى ملائمة القوانين والأنظمة التي تنظم عمل الشركات لمبادئ الحوكمة، ومعرفة مدى التزام الجهات المعنية بتنفيذ تلك القوانين والأنظمة وفقاً لمتطلبات الحوكمة، كما ركزت هذه الدراسة على عدالة الإفصاح والشفافية والتوقيت المناسب في عرض المعلومة المحاسبية. وهذا من حيث التشابه أما من ناحية الاختلاف فنلاحظ بأنه على الرغم من تعدد هاته الدراسات لكنها لم تتطرق بشكل مباشر إلى أثر مبادئ الحوكمة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، سواء من جانب مدى توافر الخصائص المختلفة لجودة المعلومة المحاسبية أو من جانب مراعاة الاعتبارات الأخرى التي تحقق جودة هاته المعلومات. كما يوجد بعض النقائص حول هذه الدراسات تمثلت في :

* قدمت بعض الدراسات نتائج الدراسة الميدانية دون تقديم تفسيرات بشكل كافٍ لهذه النتائج ؛

* لم يتم التركيز في الدراسات السابقة على الأسباب الفعلية التي تمنع و تعرقل من تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية خاصة الدراسات المحلية؛

* إشارة أغلبية الدراسات السابقة إلى مدى التزام الشركات بقواعد تطبيق حوكمة الشركات وأن لها نتائج إيجابية على أداؤها، لكن لم يتم التركيز على الأساليب الفعالة التي تساعد المؤسسات على تطبيق مبادئ الحوكمة فعلياً وبالطريقة المثلى؛

* في بعض الدراسات المحلية نتائج الدراسة الميدانية لم تقدم الإجابة الكافية لبعض التساؤلات المطروحة؛

* عدم وجود ارتباط بين الأهداف المسطرة ونتائج الدراسة الميدانية.

خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الأسس النظرية لحوكمة الشركات بحيث وضعنا مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالحوكمة من حيث أهدافها وأهميتها وأهم مبادئها وآلياتها وكذا مفهوم المعلومة المحاسبية وخصائصها ومصادرها وأهم مستخدميها وكذا مفهوم جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي وأهميتهم وأهدافهم وأنواعهم ومدى انعكاس حوكمة الشركات عليهم, وهذا نظرا لأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وما يترتب عنه من شفافية وإفصاح.

ولمعرفة أكثر عن حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية ركزنا في الجزء الثاني لهذه الفصل على مجموعة من الدراسات السابقة حول الموضوع والتي هدفت جميعها إلى إبراز أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأثره على جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلال ذلك سوف نحاول في الفصل الثاني من الدراسة إلى إسقاط ما تم استخلاصه من الدراسة النظرية إلى الدراسة الميدانية وذلك عن طريق توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعدها تطرقنا في الفصل الأول في الجانب النظري إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات إذ تعرفنا على مفهوم حوكمة الشركات وكذلك جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي وتأثيرهم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، سنحاول في هذا الفصل دراسة دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في مجموعة من المؤسسات.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

تقوم الدراسة الميدانية بالأساس على دراسة وتحليل دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من وجهة نظر الفئات محل الدراسة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلية وذلك تماشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المنهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات.

الفرع الأول: البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات والاطلاع على الدراسات السابقة في هذا المجال.

الفرع الثاني : البيانات الأولية.

هي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel) 2007 وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم **Statistique Package for Social Science** باختصار (Spss) الإصدار الواحد والعشرون (21).

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان وطرق معالجته.

الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان

استعنا في إعداد القائمة على الكتب والمراجع والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستبيان، وقد ارتأينا:

بأن تكون بسيطة وواضحة.

أن الأسئلة تتيح للفرد اختيار بديل من عدة بدائل .

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على أفراد العينة من خلال عدة أطراف كما تم إرسالها والحصول عليها من خلال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأطراف العينة؛
- استخدام البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى بعض المؤسسات.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أساس مقياس ليكارت الخماسي LIKERT SCALE الذي يحتوي خمسة إجابات ،وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم (1):مقياس ليكارت الخماسي.

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

المصدر: من إعداد الطالبات.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان.

احتوى الاستبيان على تسعة عشر (21) سؤالاً توزعت على ثلاث محاور رئيسية.

المحور الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة 6 أسئلة.

المحور الثاني: يحتوي مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ويشمل 9 أسئلة.

المحور الثالث: يضم أسئلة تتعلق حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتتكون من 7 أسئلة.

المحور الرابع: يضم أسئلة تتعلق بمساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في دعم جودة المعلومات المحاسبية ويشمل (5) أسئلة.

• جدول رقم (2) محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

البيان	المحاور	عدد الفقرات
01	البيانات الشخصية للعينة	06
02	مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	09
03	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	07
04	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	05

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على بيانات الاستبيان).

الفرع الثالث: معالجة الاستبيان.

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الإستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التي تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية:

- ❖ الوسط الحسابي: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.
- ❖ الانحراف المعياري: يستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- ❖ اختبار ألفا كرونباخ: وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة.
- ❖ معامل الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.
- ❖ اختبار T-test.
- ❖ معامل الارتباط بيرسون.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده.

الفرع الأول:مجتمع الدراسة.

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والدراية بمبادئ حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة لمجموعة من المؤسسات في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختبار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

الفرع الثاني:عينة الدراسة.

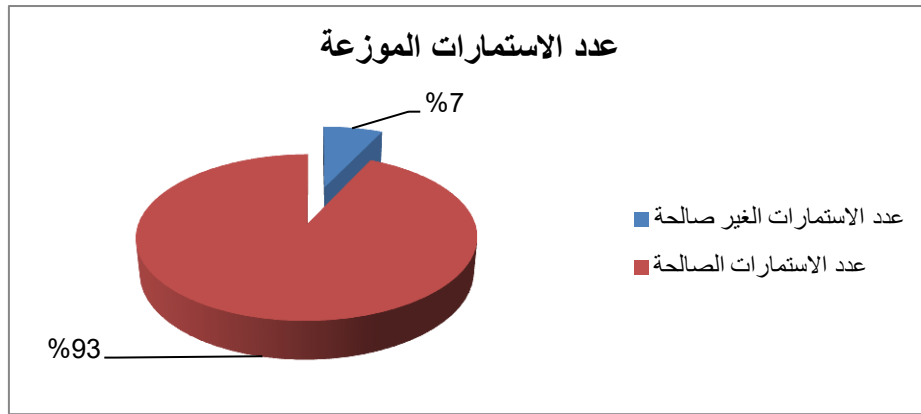
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 45استمارة،وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 42استمارة.

جدول رقم (3):الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان.

النسبة	العدد	البيان
100%	45	عدد الاستمارات الموزعة
07%	03	عدد الاستمارات غير المسترجعة
93 %	42	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر :من إعداد الطالبات (بناءا على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (2-1):الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على بيانات الاستبيان).

الفرع الثالث: حدود الدراسة.

تتمثل حدود هذه الدراسة في ما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بولاية الوادي الدراسة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وبالتحديد المؤسسات التابعة للقطاعين العام والخاص.
- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت خلال شهري أبريل وماي.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات المدراء و ومحاسبين ورؤساء المصالح ومراجعين ومحافظي الحسابات وفئات أخرى في المجال وشهادات أخرى في التخصص.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمبادئ الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

بعد عملية الفرز وتفرغ الاستبيان تحصلنا على نتائج آراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة.

تتمثل خصائص العينة في مايلي :

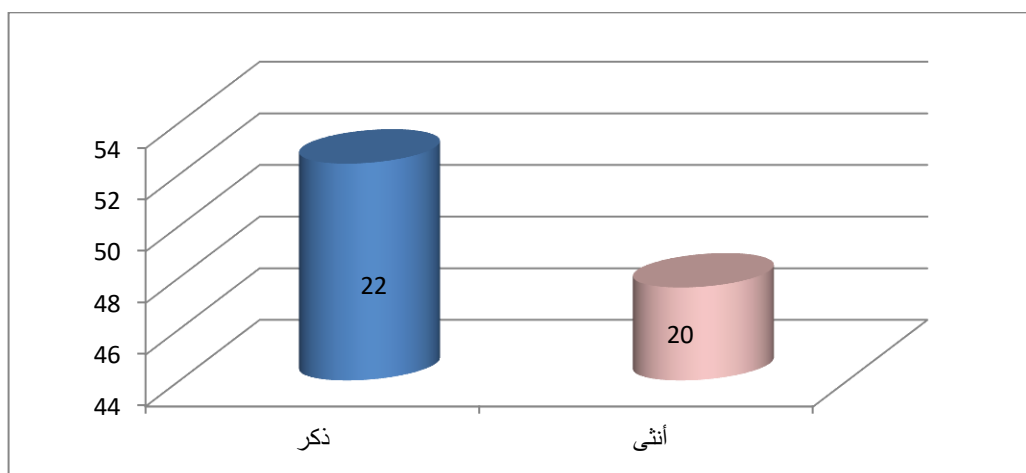
الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس.

الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	العدد	النسبة %
ذكر	22	52.4 %
أنثى	20	47.6%
الجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-2) تمثيل عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا نسب عينة الدراسة حسب الجنس حيث نجد أن نسبة الذكور أكبر، حيث بلغ عددهم 22 بنسبة 52.4%، أما الإناث فبلغ عددهم 20 بنسبة 47.6%.

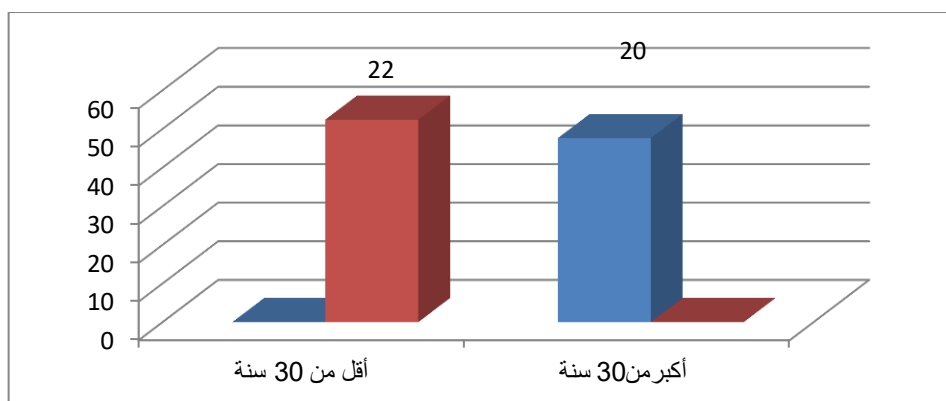
الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية.

الجدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

العمر	العدد	النسبة %
أقل من 30 سنة	22	52.4%
أكثر من 30 سنة	20	47.6%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-3) تمثيل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية .



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب فئة العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة أقل من 30 سنة بنسبة 52.4%، ثم تليها نسبة أكبر من 30 سنة بنسبة 47.6%.

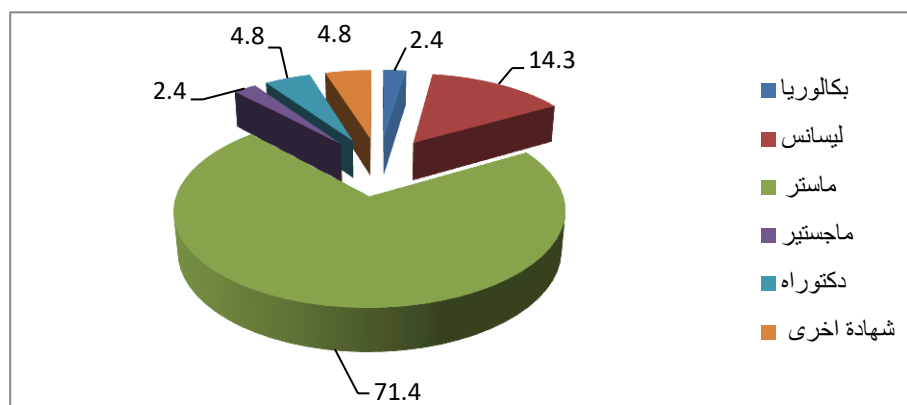
الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي.

الجدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي.

مؤهل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريا	1	2.4%
ليسانس	6	14.3%
ماستر	30	71.4%
ماجستير	1	2.4%
دكتوراه	2	4.8%
شهادة أخرى	2	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-4) تمثيل عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن غالبيتهم حاصلين على شهادة ماستر إذ بلغ عددهم 30 بنسبة 71.4%، ثم فئة الحاصلين على شهادة ليسانس البالغ عددهم 6 بنسبة 14.3%، وبعدها تليها فئة الحاصلين على شهادة الدكتوراه والشهادات الأخرى البالغ عدد كل منهم 2 وبنفس النسبة 4.8%، وفي الأخير فئة الحاصلين على شهادة البكالوريا وشهادة الماجستير والبالغ عدد كل منهم 1 وبنفس النسبة 2.4%.

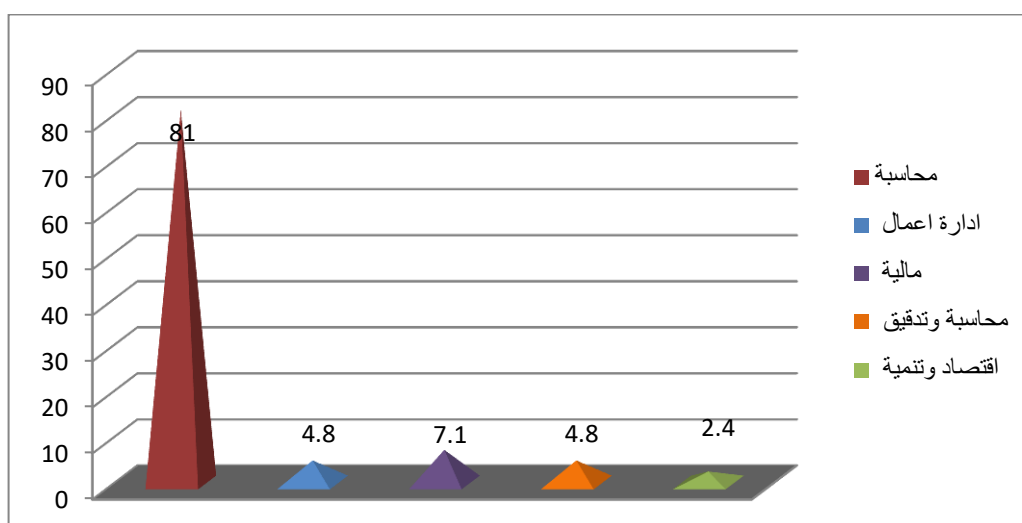
الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي.

الجدول رقم (07) توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي.

النسبة %	العدد	التخصص العلمي
81.0%	34	محاسبة
4.8%	2	ادارة أعمال
7.1%	3	مالية
4.8%	2	محاسبة وتدقيق
2.4%	1	اقتصاد وتنمية
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-5) تمثيل عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول أعلاه والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب التخصص العلمي لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لتخصص محاسبة حيث بلغ عددهم 34 بنسبة 81%، ثم تخصص مالية حيث بلغ عددهم بنسبة 7.1%، ويليهما تخصص كل من إدارة أعمال ومحاسبة وتدقيق معا حيث بلغ عدد كل منهم 2 وبنفس النسبة 4.8%، وفي الأخير تخصص اقتصاد وتنمية حيث بلغ عددهم 1 وبنسبة 2.4%.

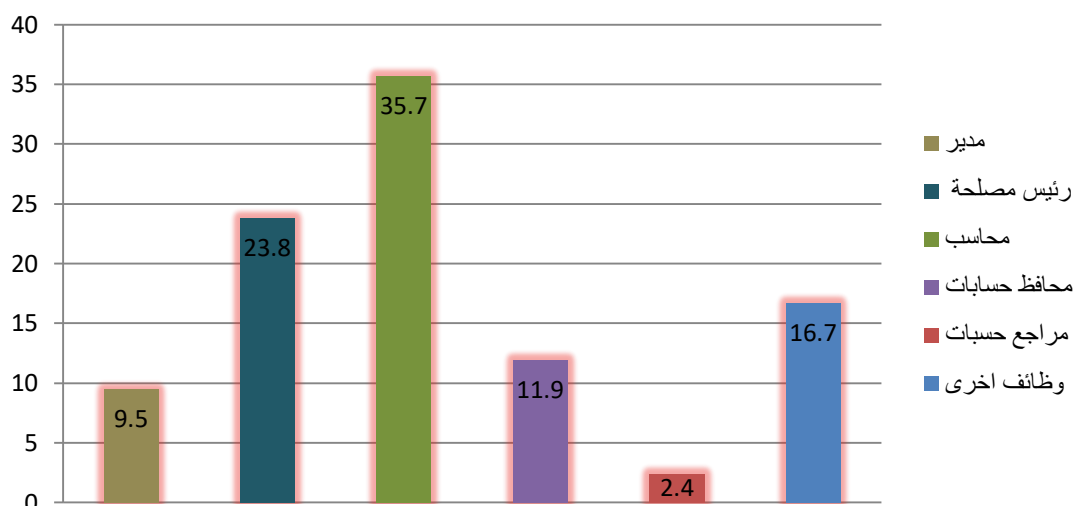
الفرع الخامس : خصائص العينة من حيث المستوى الوظيفي.

الجدول رقم (08) توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	العدد	النسبة %
مدير	4	9.5%
رئيس مصلحة	10	23.8%
محاسب	15	35.7%
محافظ حسابات	5	11.9%
مراجع حسابات	1	2.4%
وظائف أخرى	7	16.7%
المجموع	42	100%

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-6) تمثيل عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا أن توزيع النسب حسب المستوى الوظيفي، حيث نجد أن أكبر فئة كانت لمنصب محاسب حيث بلغ عددهم 15 بنسبة 35.7%، ثم فئة رئيس مصلحة حيث بلغ عددهم 10 بنسبة 23.8%، تليها فئة وظائف أخرى حيث بلغ عددهم 7 بنسبة 16.7%، ثم تأتي فئة محافظ حسابات حيث بلغ عددهم 5 بنسبة 11.9%، وبعدها فئة مدير حيث بلغ عددهم 4 بنسبة 9.5%، وفي الأخير فئة مراجع حسابات حيث بلغ عددهم 2 بنسبة 2%.

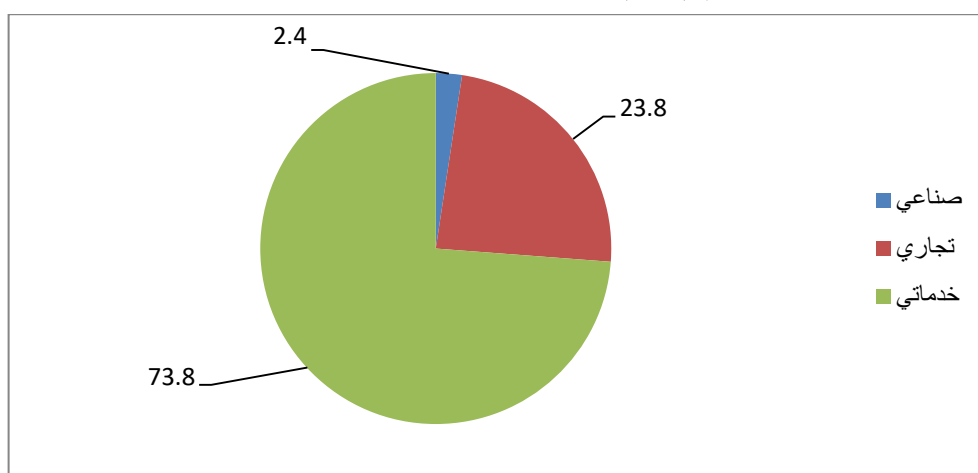
الفرع السادس: خصائص العينة من حيث نشاط الشركة

• الجدول رقم (09) توزيع عينة الدراسة حسب نشاط الشركة .

النسبة %	العدد	نشاط الشركة
2.4%	1	صناعي
23.8%	10	تجاري
73.8%	31	خدمي
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-7) تمثيل عينة الدراسة حسب نشاط الشركة.



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب نشاط الشركة، حيث نجد أن أكبر فئة هي فئة النشاط الخدماتي حيث بلغ عددهم 31 بنسبة 73.8%، تليها فئة النشاط التجاري حيث بلغ عددهم 10 بنسبة 23.8%، وفي الأخير فئة النشاط الصناعي حيث بلغ عددهم 1 بنسبة 2.4%.

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان.

الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق العينة طريقة ألفا-كروناخ (Cronbach-ALPha)

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل فيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

يعد ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60% .

بعد ثبات الظاهرة المدروسة متوسطاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%.

يعد ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%.

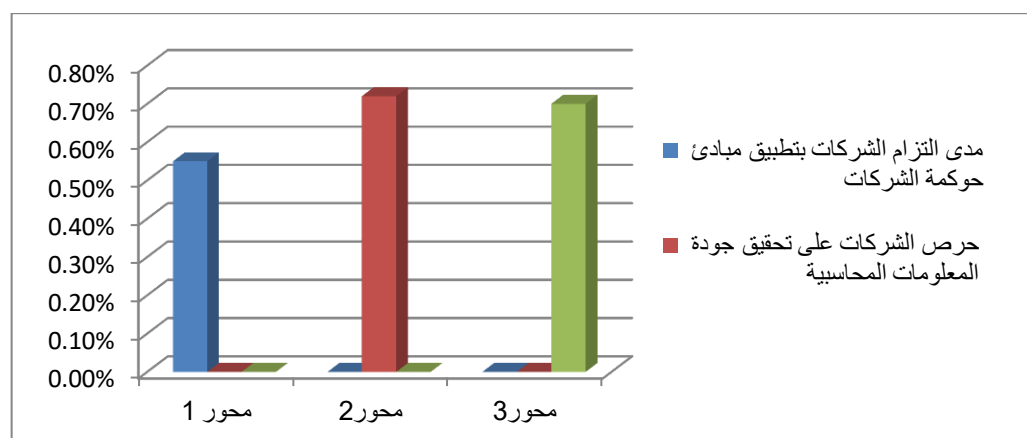
يعد ثبات الظاهرة المدروسة ممتازا إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

الجدول رقم (10) توزيع معامل لألفا كرونباخ ومعامل الصدق .

محاو الاستبيان	محتوى المحاور	عدد الفقرات	معامل لألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	09	0.553	0.743
المحور الثاني	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	07	0.721	0.849
المحور الثالث	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	05	0.705	0.839
مجموع المحاور		21	0.804	0.896

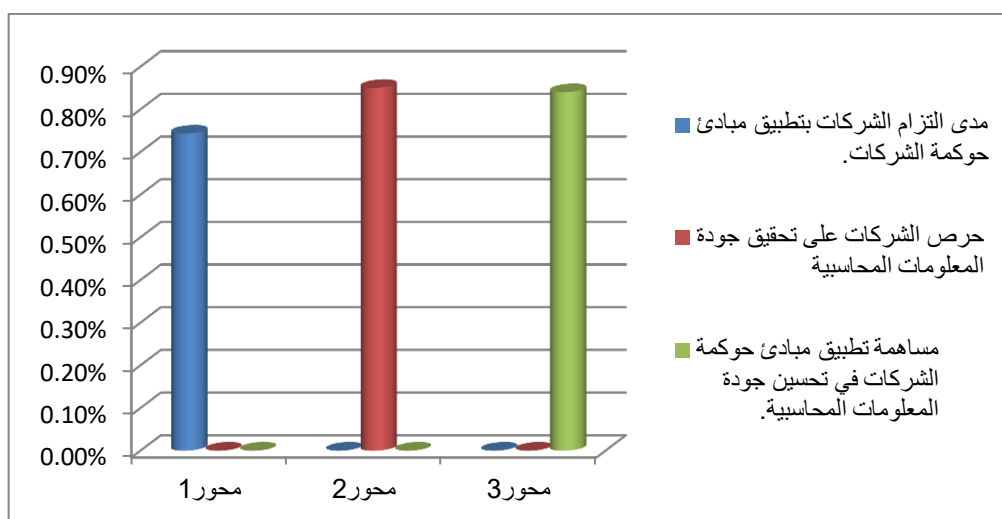
المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

الشكل رقم (2-8) توزيع معامل ثبات ألفا-كرونباخ



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

الشكل رقم (2-9) توزيع معامل الصدق



المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على الجدول أعلاه).

يتضح من الجدول رقم (10) والشكلين البيانيين السابقين مايلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ للمحاور بين (0.553) و (0.721) و (0.705) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.804) وهو ما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات.

لقد تراوحت معاملات صدق المحاور بين (0.743) و (0.849) و (0.839) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة معامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور ((0.896) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق إذ نجد أنه يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

التحليل الوصفي الإحصائي للاستبيان.

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة اعتماداً على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (معارض بشدة=1، معارض=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول

الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و 5 عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (11) مقياس تحديد الأهمية للمتوسط الحسابي.

قيمة المتوسط الحسابي	اتجاه العينة
من 1.00 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.8 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على معطيات إحصائية).

أولاً: مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

جدول الرقم (12) نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

المؤشرات الإحصائية							الاستجابات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
0.81258	3.7857	00	04	07	25	06	تعتمد المؤسسة مبدأ الشفافية في تطبيق الأنظمة والقوانين.
0.61721	4.0952	00	01	03	29	09	تطبيق مبادئ الحوكمة يسمح لحملة الأسهم في المساهمة في اتخاذ القرارات
0.8059	3.8095	00	02	12	20	08	يتحقق مبدأ نظرية أصحاب المصالح عندما لتكون للمؤسسة مسؤولية أخلاقية لتعظيم منافع جميع أصحاب المصالح
0.8023	4.0714	00	03	03	24	12	يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول في الشركة بشكل دقيق لأغراض المساءلة.
0.80359	3.8095	01	01	09	25	06	يلتزم مجلس الإدارة باكمال النصاب القانوني عند اتخاذ قراراته
1.03482	3.9524	00	06	05	16	15	يقوم المراجع بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية الدولية والمحلية وتلبية متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية
0.69175	4.2381	00	00	06	20	16	يقوم مجلس الإدارة باختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة.
0.81114	4.0238	00	02	07	21	12	تعمل المؤسسة على تطوير البرامج التدريبية لتطوير أداء العاملين
1.17167	2.5714	10	09	14	07	02	إمكانية موظفي الشركة المشاركة في إجراءات التعيين لأحد أقرانهم المرشحين للتوظيف
0.39935	3.8175	المتوسط العام حول مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات					

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالإطار لمفاهيمي لمبادئ حوكمة الشركات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8175) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة حول مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.39935) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.7857$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المؤسسة تعتمد مبدأ الشفافية في تطبيق الأنظمة والقوانين.

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.0952$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تطبيق مبادئ الحوكمة يسمح لحملة الأسهم بالمساهمة في اتخاذ القرارات.

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.8095$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتحقق مبدأ نظرية أصحاب المصالح عندما تكون للمؤسسة مسؤولية أخلاقية لتعظيم منافع جميع أصحاب المصالح.

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.0714$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول في الشركة بشكل دقيق لغرض المساءلة.

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.8095$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يلتزم مجلس الإدارة باكتمال النصاب القانوني عند اتخاذ قراراته.

في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.9524$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يقوم المراجع بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية والدولية والمحلية وتلبية متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية.

في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.2381$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يقوم مجلس الإدارة باختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة.

في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.0238$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تعمل المؤسسة على تطوير البرامج التدريبية لتطوير أداء العاملين.

في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 2.5714$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة غير موافق على إمكانية موظفي الشركة المشاركة في إجراءات التعيين لأحد أقاربهم المرشحين للتوظيف.

ثانيا : حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

جدول الرقم (13) نتائج آراء عينة الدراسة حول حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

المؤشرات الإحصائية							الاستجابات
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
0.69677	4.3810	00	00	05	16	21	تؤثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في عملية صنع القرار في المؤسسة.
0.74041	3.8095	00	02	10	24	06	توفر المؤسسة معلومات محاسبية ذات جودة تتناسب ومتطلبات المستخدمين.
0.79048	4.0952	00	02	05	22	13	تسعى الشركة الى تطبيق آليات ونظم مالية ومحاسبية تساهم في توفير معلومة مالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للشركة.
0.91605	4.1190	01	02	03	21	15	تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ضبط جودة المعلومات المحاسبية.
0.84068	4.0238	00	01	11	16	14	تعمل الشركة على توفير المعلومات المالية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.
0.78460	4.3095	00	01	04	18	19	يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المالية التي تفصح عنها الشركة.
0.90937	4.0476	00	01	10	16	15	ينعكس تطبيق مبدأ الثبات في السياسات المحاسبية في زيادة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.
0.49541	4.1122	المتوسط العام حول حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية					

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع الإجابات المتعلقة بجودة التقارير المالية، حيث بلغ

المتوسط الحسابي الكلي (4.1122) والذي يقع بين (3.40) و (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة

الرابعة لفئة ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على

حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام 0.49541. وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.3810) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تؤثر على عملية صنع القرار في المؤسسة.

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي (3<3.8095) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المؤسسة توفر معلومات محاسبية ذات جودة تتناسب ومتطلبات المستخدمين.

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.0952) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن المؤسسة تسعى الشركة إلى تطبيق آليات ونظم مالية ومحاسبية تساهم في توفير معلومة مالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للشركة.

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.1190) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على الشركة تحرص على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ضبط جودة المعلومات المحاسبية.

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.1190) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الشركة تعمل على توفير المعلومات المالية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.

في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.3095) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المالية التي تفصح عنها الشركة.

في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي (3<4.0476) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على انعكس تطبيق مبدأ الثبات في السياسات المحاسبية في زيادة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.

ثالثا : مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

جدول رقم(14)نتائج آراء عينة الدراسة مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المؤشرات الإحصائية							الاستجابات
الانحراف المعياري	متوسط الحسائي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
0.61154	4.3333	00	01	00	25	16	إمكانية تحسين جودة المعلومات المحاسبية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات
0.92362	3.9762	01	02	06	21	12	تحرص الشركة على تطبيق مبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة
0.96873	3.8095	01	02	12	16	11	يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي ي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
0.77152	3.8810	00	03	06	26	07	يساهم تطبيق ضمان الأساس اللازم لتنفيذ إطار حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
0.92110	4.0714	00	04	04	19	15	التزام مجلس الإدارة بمراجعة وتحديث تطبيقات الحوكمة بصورة مستمرة ومنظمة يدعم جودة المعلومات المحاسبية.
0.57491	4.0143	المتوسط العام حول مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					

المصدر : من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS).

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع الإجابات المتعلقة بجودة التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسائي الكلي (4.0143) والذي يقع بين (3.40) و (4.19) كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة لفئة ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.57491) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسائية، وهي كالتالي:

في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.3333$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن إمكانية تحسين جودة المعلومات المحاسبية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.9762$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه تحرص الشركة على تطبيق مبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة.

في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.8095$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 3.8810$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يساهم تطبيق ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي ($3 < 4.0714$) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن التزام مجلس الإدارة بمراجعة وتحديث تطبيقات الحوكمة بصورة مستمرة ومنتظمة يدعم جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الثالث: التحليل عن طريق اختبار ستودنت (T-test) .

بعد ما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختبار "T" للعينة البسيطة

. One Sample T test

عند مستوى دلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان وكانت قاعدة القرار المتبعة كما يلي:

- -قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$:
- رفض الفرضية العدمية إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$:

أولاً: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم (15) يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بمحور الأول "مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات".

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	العبارة
نقبل الفرضية H1	0.000	41	13.266	مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

المصدر: من إعداد الطالبات (بناءاً على مخرجات SPSS).

يتضح من خلال الجدول رقم 15 الذي بين آراء أفراد العينة حول المحور الأول "مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 13.266 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

H1 : تدعم مختلف العناصر التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$

H0: لا تدعم مختلف العناصر التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى معنوية

$\alpha = 0.05$.

ثانياً: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني.

الجدول رقم (16) يوضح اختبار "T" حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	العبارة
نقبل الفرضية H1	0.000	41	14.550	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

يتضح من خلال الجدول (16) الذي بين آراء أفراد العينة حول المحور الثاني " حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 14.550 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

H1 : تدعم مختلف العناصر حرص الشركات على تحسين من جودة معلوماتها المحاسبية عند مستوى معنوية

$\alpha: 0.05$

H0: لا تدعم مختلف العناصر عند مستوى معنوية حرص الشركات على تحسين من جودة معلوماتها المحاسبية عند مستوى معنوية $\alpha: 0.05$

ثالثا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بال محور الثالث.

الجدول رقم(17) يوضح اختبار "T" مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

العبرة	T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	11.434	41	0.000	نقبل الفرضية H1

يتضح من خلال الجدول(17) الذي بين آراء أفراد العينة حول المحور الثالث " مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" من خلال الاتجاه العام بلغة قيمة T المحسوبة 11.434 ومستوى دلالة 0.000 هي أقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية ونقبل H1 ونرفض H0 .

H1 : تدعم مختلف العناصر تأثير ذات دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $\alpha: 0.05$

H0: لا تدعم مختلف العناصر تأثير ذات دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $\alpha: 0.05$

الفرع الرابع: الارتباط بمعامل بيرسون.

جدول رقم (18) يوضح معامل الارتباط بين المحور الأول والثاني والثالث.

المحور	الإحصاءات	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	معامل الارتباط	0.370	0.364
	مستوى الدلالة	0.16	0.18
	حجم العينة	42	42

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على مخرجات SPSS)

جدول رقم (19) يوضح معامل الارتباط بين المحور الثاني والثالث.

المحور	الإحصاءات	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	معامل الارتباط	0.660
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	42

يتبين لنا من الجدول رقم (19) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة

معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.660 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند

مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و مساهمة تطبيق مبادئ

حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل:

استهدفت الدراسة بشكل أساسي دراسة مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بحيث تم بإسقاط الدراسة النظرية على بعض الموظفين في بعض المؤسسات الاقتصادية في ولاية الوادي، حيث اتضح من خلال النتائج التي توصلنا إليها عن طريق إجابات الأشخاص محل الدراسة، وبلاستعانة برنامج SPSS في تحليل البيانات ما يلي:

- أظهرت الدراسة إلى أن هناك دور معنوي ذي دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى دلالة 0.05. وهذا ما يعكس مدى مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومدى مساهمتها في تعزيز الشفافية والإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية بحوكمة فعالة ورشيقة؛
- وحسب الإجابات المتحصل عليها نرى أنه لا تزال معوقات في الجزائر تحول دون التطبيق السليم والشامل لحوكمة الشركات.

الخاتمة

الخلاصة:

برز في السنوات الأخيرة الحديث بشدة عن حوكمة الشركات, خاصة بعد الانهيار التي أصابت العديد من الشركات الكبرى في العالم, هذا ما أثار مسألة مهمة جدًا تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية . وكان لابد من البحث عن مخرج لهذه الانهيارات وإحداث تغييرات في أساليب الإدارة والإشراف لضمان الإدارة السليمة والنتائج السليمة للقوائم المالية الناتج عنها, وكذا استعادة ثقة المستثمرين من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة .

لذا حاولنا في هذه الدراسة تناول موضوع البحث ضمن فصلين, الفصل الأول: تضمن الإطار النظري للموضوع والفصل الثاني: فشمل الدراسة الميدانية للموضوع.

من خلال فصلي الدراسة انطلاقًا من الفروض الأساسية, يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات, النتائج النهائية للدراسة, توصيات المقدمة وآفاق الدراسة كما يلي :

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقًا من طريقة المعالجة المعتمدة والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى والتي أجريت عن طريق استمارة الاستبيان على عينة من المؤسسات في ولاية الوادي, حيث توصلنا من خلال اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

1. الفرضية الأولى: والقائلة « الشركات تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات » وقد قمنا بإثبات صحة هذه الفرضية من خلال تبيان دور مجلس الإدارة وفعاليته داخل الشركة وكذلك اعتماد المؤسسات على مبدأ الشفافية في تطبيق الأنظمة والقوانين ومن خلال التزام المراجعين بالمعايير المحاسبية والدولية والمحلية وتلبية متطلبات عن السياسات المالية؛

2. الفرضية الثانية: والتي تنص على أن « الشركات تحرص على تحسين جودة معلوماتها المحاسبية » كما أثبتنا هذه الفرضية النتائج التي دلت على مدى حرص المؤسسات على تحسين جودة معلوماتها المحاسبية من خلال حرصها على تطبيق نظم مالية ومحاسبية تساهم في تنوير معلومات محاسبية تتميز بالجودة والواقعية والمصادقية مع مراعاة عدم التحيز, حتى يتسنى للمستخدمين اتخاذ القرار السليم والمناسب؛

3. الفرضية الثالثة: والتي تنص على أن هناك تأثير و دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية كما تبين صحة هذه الفرضية من خلال الاعتماد على مجموعة من الإجراءات تساهم في تحقيق هذا المستوى فمن خلال مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم استقلاليتها ومن خلال تقرير محافظ الحسابات يضمن معلومات تتمتع

بالمصدقية والموثوقية وعليه يمكن لحوكمة الشركات تحقيق جودة المعلومة المحاسبية حتى يتمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة .

ثانيا : التوصيات :

1. ضرورة الاجتهاد في التطبيق الحقيقي لمبادئ وآليات حوكمة الشركات للاستفادة من المزايا التي تحققها ؛
2. الاهتمام بالأبعاد المحاسبية للحوكمة والتي تظهر بوضوح في مختلف الجوانب الفكرية لها ؛
3. على الدول تعميم تطبيق مبادئ الحوكمة في كل إدارات وأقسام الشركات ؛
4. توسيع الممارسات الديمقراطية، ودعم تحرير وسائل الإعلام للمساهم في الكشف عن الفساد؛
5. العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية في تقارير الشركة المالية ؛
6. تفعيل دور الرقابة في المؤسسات العمومية، ومنح حق المساءلة لضمان التسيير الفعال وحفظ المال العام؛
7. ضرورة الحفاظ على استقلالية المؤسسات، وضمان عدم تأثير على قراراتها من الأعضاء وكذلك توفير مركز عن كافة جميع معلومات المؤسسات للمستثمرين والمساهمين للاستفادة منها في ترشيد قراراتهم الاستثمارية؛
8. يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات اثر التغيرات البيئية التي تشهد تغيرات سريعة ومستمرة في جميع الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ؛
9. العمل على زيادة فاعلية دور مجلس الإدارة في اختيار المدراء التنفيذيين وممارسة دورهم في تطبيق الأنظمة والقوانين؛
10. تفعيل دور لجان المراجعة لما لها من أهمية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

ثالثا: آفاق الدراسة :

تناولنا في هذه دراسة مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتبقى الدراسة مفتوحة لتناول جواب أخرى مستقيل نذكر منها:

- إسهامات حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية الجزائرية ؛
- أثر مبادئ حوكمة في تنمية قيمة الشركة والحفاظة على حصتها السوقية ؛
- أثر تطبيق الغير سليم للحوكمة في المؤسسات الصناعية الجزائرية ؛
- الحوكمة وآلياتها في محاربة الفساد.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً-المراجع باللغة العربية:

1-الكتب:

1. أحمد صلاح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2004 ؛
2. القاضي و آخرون، تصميم نظم المعلومات الإدارية و المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2010؛
3. بن عيشي بشير، يزيد تفرارات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2017 ؛
4. سيد عطا الله السيد , نظم المعلومات المحاسبية , دار الـراية للنشر والتوزيع , الأردن؛
5. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006؛
6. عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008 ؛
7. عبد المالك عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي إطار تاريخي للمحاسبة، الجزء الأول، عمان، 2002؛
8. عدنان بن حيدر درويش ، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، الإمارات العربية المتحدة، 2007؛
9. قاسم إبراهيم، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدااء للطباعة والنشر، العراق، 2003 ؛
10. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير الإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الأردن، 2008؛
11. مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة في إدارة المؤسسات عالية الجودة، ط1، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2015؛
12. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحميل القوائم المالية (مدخل نظري تطبيقي)، الطبعة 2، 2008؛

13. محمد مصطفى سليمان ، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008؛
14. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007 ؛
15. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (مفاهيم، مبادئ، تجارب، متطلبات)، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007؛
16. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004 ؛
17. هادي رضا الصغار، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2006 .

2-الرسائل والمذكرات الجامعية:

1. أسماء عاد وآخرون، دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات لولاية الوادي- مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018/2017؛
2. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية- رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015؛
3. بالعبد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها- دراسات محاسبية وجبائية معمقة -، مذكرة مستكملة لنيل متطلبات شهادة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 ؛
4. سميحة بلجودي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية- دراسة حالة شركة مطاحن الحنونة بالمسيلة - مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2016؛
5. شهاب شبرو وآخرون، دور الحوكمة في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري-دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2017/2016؛

6. حامدي علي, أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مؤسسة مطاحن لأوراس باتنة، الوحدة الإنتاجية التجارية أريس- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010؛
7. خمقاني بدر الزمان، فعالية النظام المحاسبي المالي في تقديم معلومات مالية عالية الجودة في البيئة الجزائرية، رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012؛
8. جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2009/2010؛
9. مسعودي محمد عمارة، دور حوكمة الشركات في تعزيز المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة روائح الورود الوادي- مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص حاكمية المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016؛
10. ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية- مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، في تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009؛
11. ريم راسم محمود عودة، أثر الحوكمة وخصائص الشركات على الإفصاح الاختياري- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة؛
12. عبد الوهاب نصرات، دراسة تحليلية للعلاقة المتكاملة بين الحوكمة ومبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة التقارير المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2014/2015؛
13. عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم -دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012؛
14. عجيلة حنان، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الأنابيب alfa pipe وحدة غرداية (2008-2011)، مذكرة ماجستير، منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013؛

15. محمد زكي الحوراني, مدى التزام مدقق الحسابات القانونيين بتطبيق معايير التدقيق الدولي رقم (570) وأثره على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية تحليلية-, مذكرة ماجستير, الجامعة الإسلامية, غزة, 2013؛
 16. على إبراهيم حسن, المعلومات المحاسبية لاعتماد أسلوب التحسين المستمر للمنشآت الصناعية, بغداد : جامعة الموصل, (رسالة ماجستير غير منشورة), 2004 ؛
 17. عبد القادر عيادي , جودة المعلومات المحاسبية قي ظل حوكمة الشركات وانعكاسها على كفاءة السوق - حالة الجزائر -, أطروحة دكتوراة في علوم التسيير, جامعة حسيبة بن بوعلي, الشلف, 2013/ 2014؛
 18. هشام بلغول, أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح عن القوائم المالية-دراسة ميدانية للشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز بأم البواقي- مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير, تخصص مالية وتأمينات وتسيير المخاطر, جامعة أم البواقي, 2015/2016.
- 3- المجالات:
1. حسين جميل غافل البديري, أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها - دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية-, مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية, جامعة الكوفة, العراق, مجلد 14, العدد 1, 2017؛
 2. جلييلة مصعور, الحوكمة المصرفية- تطبيق لحوكمة الشركات - مجلة الباحث الدراسات الأكاديمية, العدد الخامس, 2015 ؛
 3. جمام محمود, أميرة دباش, القرارات الاستثمارية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية (قسنطينة), مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية, العراق, العدد 47, 2016 ؛
 4. محمد أحمد إبراهيم خليل, دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية, مجلة الدراسات والبحوث التجارية, كلية التجارة مصر, العدد الأول, 2005؛
 5. زغدار أحمد وسفير محمد, خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مجلة الباحث, كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, العدد السابع, 2009-2010؛
 6. محمد أحمد إبراهيم خليل, دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية, مجلة الدراسات والبحوث التجارية, كلية التجارة مصر, العدد الأول, 2005.
- 4-الملتقيات والمؤتمرات:

1. بن ثابت غلال، بن جاب الله محمد، المستثمرون المؤسسيون ببورصة الأوراق المالية ودورهم في التأثير على حكومة المؤسسات، الملتقى الدولي حول: سياسات التمويل وأثرها على الاقتصاديات والمؤسسات-دراسة حالة الجزائر والدول النامية- جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 21 و22 نوفمبر 2006؛
 2. جمعة هوام، لعشوري نوال، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، العربي بن مهيدي، أم البواقي؛
 3. جمعة هوام، لعشوري نوال، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، ورقة عمل مقدمة إلى الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، وآفاق)، العربي بن مهيدي، أم البواقي؛
 4. نوال شين، فيروز شين، دور آليات الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمة، مداخلته ضمن الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012؛
 5. نمر محمد الخطيب، صدقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية (SCF) تجربة الجزائر النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة؛
 6. مسعود صديقي ومرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.
- 5-المؤتمرات:
1. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس - لبنان، (15-17 ديسمبر 2012).
- ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية.
- 1 -Nadèidjo bigou-lare ,le sycoa et la pertinence de l'informationcomptable, voir site internet :www .listoo.eu /~afccca /archives/docs_congres.date de viste le 12/11/2010;
 - 2- Ahmed M.Oboïdat, **Accounting Information Qualitative characteristics Gap: Evidence From Jordan** international management REVIEW, vol.3. N°2, 2007;
 - 3- SACI Djalal, **compatibilité de l'entreprise et système économique**,l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991 ;
 - 4-J-CT ARONDEAU: MARKETING, STRATÉGIE INDUSTRIELLE, ED VUIBERT, PARIS, 1998;

5-Céline Michailesco, **Qualité de l'information comptable**,
L'Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit,
Économica, 2ème édition, paris , 2009 .

الملاحق

الملحق رقم (1): استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية
والمحاسبية

التخصص : محاسبة

استمارة الاستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبةوبعد

تُعد الحوكمة هي اللبنة الأساسية لتحقيق حكم راشد قائم على الشفافية والمساءلة، لذا نسعى من وراء هذا الاستبيان، بإجراء دراسة ميدانية حول مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في دعم جودة المعلومات المحاسبية وهذا لمعرفة مدى أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وتأثيرها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ويدخل هذا البحث ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة ، لذا نرجو من سيادتكم الإجابة على أسئلة الاستبيان لمعرفة آرائكم القيمة حول الموضوع، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية يؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة و وبالتالي الوصول إلى نتائج وتوصيات أكثر دقة . وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة علما أن إجاباتكم ستبقى محفوظة ولن تستخدم إلا في موضوع الدراسة، وستكونون بإذن الله تعالى أحد المساهمين في هاته الدراسة .

وتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الطالبات :

أسماء عقي.

سارة دهنون .

عائشة سعود.

المؤطر:

د.محمد فيصل مايدة

يرجى وضع العلامة (X) أمام الإجابة المناسبة :

القسم الأول: المعلومات الشخصية .

1.الجنس :

☐ أ - ذكر ☐ ب - أنثى

2.العمر :

☐ أ - أقل من 30 سنة ☐ ب - أكثر من 30 سنة

3.المؤهل العلمي:

☐ أ - بكالوريا ☐ ب - ليسانس ☐ ج - ماستر
☐ د - ماجستير ☐ هـ - دكتوراه ☐ و - شهادة أخرى

4.التخصص العلمي:

☐ أ - محاسبة ☐ ب - مالية ☐ ج - إدارة أعمال
☐ د - تخصص آخر

في حالة وجود تخصص آخر يرجى تحديده..... :

5.المستوى الوظيفي:

☐ أ - مدير ☐ ب - رئيس مصلحة ☐ ج - محاسب
☐ د - مراجع داخلي ☐ هـ - محافظ حسابات ☐ و - وظيفة أخرى

في حالة وجود وظيفة أخرى يرجى تحديدها..... :

6.عدد سنوات الخبرة:

☐ أ - أقل من 5 سنوات ☐ ب - ما بين 5 و 10 سنوات ☐ ج - أكثر من 10 سنوات

7.معلومات عامة حول الشركة:

نشاط الشركة:

☐ أ - صناعي ☐ ب - تجاري ☐ ج - خدماتي

القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بالدراسة.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعتمد المؤسسة مبدأ الشفافية في تطبيق الأنظمة والقوانين.					
02	تطبيق مبادئ الحوكمة يسمح لحملة الأسهم في المساهمة في اتخاذ القرارات					
03	يتحقق مبدأ نظرية أصحاب المصالح عندما لتكون للمؤسسة مسؤولية أخلاقية لتعظيم منافع جميع أصحاب المصالح.					
04	يؤدي تطبيق مبادئ الحوكمة إلى تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول في الشركة بشكل دقيق لأغراض المساءلة.					
05	يلتزم مجلس الإدارة باكتمال النصاب القانوني عند اتخاذ قراراته.					
06	يقوم المراجع بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية الدولية والمحلية وتلبية متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية.					
07	يقوم مجلس الإدارة باختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة.					
08	تعمل المؤسسة على تطوير البرامج التدريبية لتطوير أداء العاملين.					
09	إمكانية موظفي الشركة المشاركة في إجراءات التعيين لأحد أقاربهم المرشحين للوظيفة					

المحور الثاني: حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تؤثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في عملية صنع القرار في المؤسسة.					
02	توفر المؤسسة معلومات محاسبية ذات جودة تتناسب ومتطلبات المستخدمين.					
03	تسعى الشركة إلى تطبيق آليات ونظم مالية ومحاسبية تساهم في توفير معلومة مالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للشركة.					
04	تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ضبط جودة المعلومات المحاسبية.					
05	تعمل الشركة على توفير المعلومات المالية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير والقابلية للتحقق.					
06	يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المالية التي تفصح عنها الشركة.					
07	ينعكس تطبيق مبدأ الثبات في السياسات المحاسبية في زيادة الموثوقية في المعلومات المحاسبية.					
المحور الثالث: مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إمكانية تحسين جودة المعلومات المحاسبية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.					
02	تحرص الشركة على تطبيق مبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة.					
03	يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي تكلفة أو أقل تكلفة ممكنة مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
04	يساهم تطبيق ضمان الأساس اللازم لتنفيذ إطار حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
05	التزام مجلس الإدارة بمراجعة وتحديث تطبيقات الحوكمة بصورة مستمرة ومنتظمة يدعم جودة المعلومات المحاسبية.					

الملحق رقم (02) قياس صدق وثبات أداة الدراسة ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.849	.867	24

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	42	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	42	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.553	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.721	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.704	5

الملحق رقم (03): الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

العمر

	Valid		
	أقل من 30 سنة	أكثر من 30 سنة	Total
Frequency	22	20	42
Percent	52.4	47.6	100.0
Valid Percent	52.4	47.6	100.0
Cumulative Percent	52.4	100.0	

الجنس

	Valid		
	ذكر	انثى	Total
Frequency	22	20	42
Percent	52.4	47.6	100.0
Valid Percent	52.4	47.6	100.0
Cumulative Percent	52.4	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريا	1	2.4	2.4	2.4
ليسانس	6	14.3	14.3	16.7
ماستر	30	71.4	71.4	88.1
ماجستير	1	2.4	2.4	90.5
دكتوراه	2	4.8	4.8	95.2
شهادة أخرى	2	4.8	4.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	34	81.0	81.0	81.0
مالية	2	4.8	4.8	85.7
ادارة اعمال	3	7.1	7.1	92.9
محاسبة وتدقيق	2	4.8	4.8	97.6
اقتصاد التنمية	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

المستوى الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير	4	9.5	9.5	9.5
رئيس مصلحة	10	23.8	23.8	33.3
محاسب	15	35.7	35.7	69.0
محافظ حسابات	5	11.9	11.9	81.0
مراجع حسابات	1	2.4	2.4	83.3
وظائف اخرى	7	16.7	16.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

نشاط الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid صناعي	1	2.4	2.4	2.4
تجاري	10	23.8	23.8	26.2
خدمي	31	73.8	73.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تعتمد المؤسسة مبدأ الشفافية في تطبيق الأنظمة والقوانين.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
محاييد	7	16.7	16.7	26.2
موافق	25	59.5	59.5	85.7
موافق بشدة	6	14.3	14.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تطبيق مبادئ الحوكمة يسمح لحملة الاسهم في المساهمة في اتخاذ القرارات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	3	7.1	7.1	9.5
موافق	29	69.0	69.0	78.6
موافق بشدة	9	21.4	21.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يتحقق مبدأ نظرية اصحاب المصالح عندما لتكون المؤسسة مسؤولية اخلاقية لتعظيم

منافع جميع اصحاب المصالح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	12	28.6	28.6	33.3
موافق	20	47.6	47.6	81.0
موافق بشدة	8	19.0	19.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يقوم المراجع بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية الدولية والمحلية وتلبية

متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
محاييد	5	11.9	11.9	26.2
موافق	16	38.1	38.1	64.3
موافق بشدة	15	35.7	35.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يقوم مجلس الإدارة باختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	6	14.3	14.3	14.3
موافق	20	47.6	47.6	61.9
موافق بشدة	16	38.1	38.1	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تعمل المؤسسة على تطوير البرامج التدريبية لتطوير أداء العاملين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
محايد	7	16.7	16.7	21.4
موافق	21	50.0	50.0	71.4
موافق بشدة	12	28.6	28.6	100.0
Total	42	100.0	100.0	

إمكانية موظفي الشركة المشاركة في إجراءات التعيين لأحد أقاربهم المرشحين للوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	23.8	23.8	23.8
غير موافق	9	21.4	21.4	45.2
محايد	14	33.3	33.3	78.6
موافق	7	16.7	16.7	95.2
موافق بشدة	2	4.8	4.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تؤثر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في عملية صنع القرار في المؤسسة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	5	11.9	11.9	11.9
موافق	16	38.1	38.1	50.0
موافق بشدة	21	50.0	50.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

توفر المؤسسة معلومات محاسبية ذات جودة تتناسب ومتطلبات المستخدمين.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	10	23.8	23.8	28.6
موافق	24	57.1	57.1	85.7
موافق بشدة	6	14.3	14.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تسعى الشركة إلى تطبيق آليات ونظم مالية ومحاسبية تساهم في توفير معلومة مالية تعبر عن الواقع الاقتصادي للشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
محاييد	5	11.9	11.9	16.7
موافق	22	52.4	52.4	69.0
موافق بشدة	13	31.0	31.0	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تحرص الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في ضبط جودة المعلومات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2.4	2.4	2.4
غير موافق	2	4.8	4.8	7.1
محاييد	3	7.1	7.1	14.3
موافق	21	50.0	50.0	64.3
موافق بشدة	15	35.7	35.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تعمل الشركة على توفير المعلومات المالية بما تتضمنه من مراعاة لعدم التحيز
وصدق التعبير والقابلية للتحقق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	11	26.2	26.2	28.6
موافق	16	38.1	38.1	66.7
موافق بشدة	14	33.3	33.3	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومة المالية التي تفصح عنها الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	4	9.5	9.5	11.9
موافق	18	42.9	42.9	54.8
موافق بشدة	19	45.2	45.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

ينعكس تطبيق مبدأ الثبات في السياسات المحاسبية في زيادة الموثوقية في المعلومات
المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2.4	2.4	2.4
محاييد	10	23.8	23.8	26.2
موافق	16	38.1	38.1	64.3
موافق بشدة	15	35.7	35.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

إمكانية تحسين جودة المعلومات المحاسبية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.4	2.4	2.4
موافق	25	59.5	59.5	61.9
موافق بشدة	16	38.1	38.1	100.0
Total	42	100.0	100.0	

تحرص الشركة على تطبيق مبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2.4	2.4	2.4
غير موافق	2	4.8	4.8	7.1
محايد	6	14.3	14.3	21.4
موافق	21	50.0	50.0	71.4
موافق بشدة	12	28.6	28.6	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون أي تأخير وأي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	2.4	2.4	2.4
غير موافق	2	4.8	4.8	7.1
محايد	12	28.6	28.6	35.7
موافق	16	38.1	38.1	73.8
موافق بشدة	11	26.2	26.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

يساهم تطبيق ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
محاييد	6	14.3	14.3	21.4
موافق	26	61.9	61.9	83.3
موافق بشدة	7	16.7	16.7	100.0
Total	42	100.0	100.0	

الملحق رقم (04) : نتائج اختبار تيودنت (T-Test) لعينة الدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	42	3.8175	.39935	.06162

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	13.266	41	.000	.81746	.6930	.9419

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	42	4.1122	.49541	.07644

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	14.550	41	.000	1.11224	.9579	1.2666

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	42	4.0143	.57491	.08871

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	11.434	41	.000	1.01429	.8351	1.1934

الملحق رقم (05) نتائج الدراسة لمعامل الارتباط بيرسون

Correlations

		مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	Pearson Correlation	1	.364*	.370*
	Sig. (2-tailed)		.018	.016
	N	42	42	42
حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	Pearson Correlation	.364*	1	.660**
	Sig. (2-tailed)	.018		.000
	N	42	42	42
مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	Pearson Correlation	.370*	.660**	1
	Sig. (2-tailed)	.016	.000	
	N	42	42	42

Correlations

		مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 42	.364* .018 42	.370* .016 42
حرص الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.364* .018 42	1 42	.660** .000 42
مساهمة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.370* .016 42	.660** .000 42	1 42

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

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