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

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلـــوم التجـــاريـــة

الموضـــــــــــــــــــوع

أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة: دراسة استطلاعية (استبيان)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محـــــاسبة

إعداد الطالبتان:
بوشارب زينب رميسة
سعدي رقية

الأستاذ المشرف:
جودي محمد رمزي

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّـفـة	مؤسسة الانتماء
1	سلطاني زوليخة	أستاذ محاضر	رئيسا	**جامعة بسكرة**
2	جودي محمد رمزي	أستاذ محاضر	مشرفا	**جامعة بسكرة**
3	كردودي سهام	أستاذ محاضر	ممتحنا	**جامعة بسكرة**

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

يارب نحمدك لأنك كنت المستجيب لدعائنا بأن نصل لما وصلنا إليه،

نشكرك لأنك علمتنا معنى الصبر عند الشدائد وجعلت لنا لكل ضيق مخرجا

خلال مسيرتنا العلمية فألف حمد وألف شكر لك يارب العالمين، وبعد:

فإننا نهدي ثمرة مجهودنا لوالدينا حفظهم الله ورعاهم، وإلى إخوتنا وأخواتنا

والى كل من لاقيناهم في طريق العلو وخاصة للذين ساعدونا في هذا

العمل، وإلى أعز أصدقائنا

نشكر كل من شجعنا وقدم دعمه لنا

ولو بكلمة طيبة.

نشكركم جميعا

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنعم علينا بنعمة العقل

وهدانا سبيل العلم والمعرفة وبعد:

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف:

جودي محمد رمزي

على ما قدمه لنا من المساعدة والنصائح طوال إنجاز المذكرة.

وبالغ الشكر وفائق التقدير إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم.

وإلى جميع زملائي دفعة 2020/2019.

الملخص

حاليا، ازداد الاهتمام بحوكمة الشركات بكيفية ملحوظة للعديد من الأسباب، لعل من أهمها انتشار الفساد الإداري والمالي الذي عرفته العديد من الشركات، فضلا عن الأزمات المالية التي مست معظم الجوانب الاقتصادية في مختلف دول العالم والتي لا زالت تداعياتها متواصلة حتى اليوم. وكذلك ظهور بعض الشكوك حول الهدف من لجوء الكثير من الشركات الدولية الكبرى إلى عمليات اندماج واستحواذ. لذلك، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية. من أجل تحقيق ذلك، سنناقش مفهوم حوكمة الشركات وأهدافها وكذلك المبادئ التي تستند إليها وأخيرا، سنبين كيف تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الدافع الأساسي لتطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وإحكام الرقابة عليها من خلال تحقيق المساءلة والرقابة، والسعي نحو تطوير المراجعة، وتفعيل دور كل من مراجع الحسابات الخارجي والداخلي ولجان المراجعة لتحقيق الإفصاح والشفافية في هذه المعلومات وارتقاء بمستوى جودتها

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، جودة المعلومات المحاسبية، التقارير المالية.

Abstract

Nowadays, there is a growing concern about corporate governance due to many reasons the most important among them, administrative and financial corruption that characterized several big firms; as well as financial crises that affect major economic sectors around the world and which their repercussions are still ongoing up to now. There is, also, some skepticism about a lot of companies seeking to mergers and acquisitions.
causing damage to investors, financial markets and the economies of nations.
Therefore, this study aims to clarify the impact of corporate governance on the quality of the accounting information contained in the financial reports. In order to achieve this, we will discuss the concept of corporate governance and its goals, as well as the principles on which it is based. Finally, we will try to highlight how corporate governance can improve the quality of accounting information.
This study concluded that the primary motivation for the application of corporate governance is to restore confidence in the accounting information, and that this can only be achieved by:
- Enhancing the role of the external auditor.
Key words: corporate governance, the quality of
accounting information, financial reports

قائمة المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الفهرس	
قائمة الجداول والأشكال	
مقدمة	أ، و
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية الحوكمة	3
المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات	3
المطلب الثاني: تعريف حوكمة الشركات وخصائصها	5
الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات	5
الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات	6
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.	8
الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات	8
الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات	10
المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات	11
المطلب الاول: مبادئ حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها	11
الفرع الأول: مبادئ حوكمة الشركات	11
الفرع الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	17
المطلب الثاني: مقومات وأركان حوكمة الشركات.	18
الفرع الأول: مقومات حوكمة الشركات	18
الفرع الثاني: أركان حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: مزايا ومعوقات حوكمة الشركات	21

الفرع الأول: مزايا حوكمة الشركات	**21**
الفرع الثاني: معوقات حوكمة الشركات	**21**
المبحث الثالث :الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات	**22**
المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات	**23**
المطلب الثاني: مراحل تطبيق الناجح لحوكمة الشركات	**26**
المطلب الثالث: تجارب الدول لحوكمة الشركات	**28**
خلاصة الفصل الأول	**32**
الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية وانعكاسات حوكمة الشركات عليها	
تمهيد	**33**
المبحث الأول: ماهية القوائم المالية	**34**
المطلب الأول: مفهوم وخصائص القوائم المالية	**34**
الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية	**34**
الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية	**35**
المطلب الثاني: مستخدمي القوائم المالية وأهميتها	**38**
الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية	**38**
الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية	**39**
المطلب الثالث: أنواع وأهداف القوائم المالية.	**39**
الفرع الأول: انواع القوائم المالية	**39**
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	**41**
المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي	**43**

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي، أهميته ومتطلباته	**43**
الفرع الأول: مفهوم الافصاح المحاسبي	**43**
الفرع الثاني: أهمية الافصاح المحاسبي	**44**
الفرع الثالث: متطلبات الافصاح المحاسبي	**45**
المطلب الثاني: مستويات الإفصاح المحاسبي وأنواعه	**46**
الفرع الأول: مستويات الافصاح المحاسبي	**46**
الفرع الثاني: أنواع الافصاح المحاسبي	**48**
المطلب الثالث: أهداف وقواعد الإفصاح	**49**
الفرع الأول: أهداف الإفصاح المحاسبي	**49**
الفرع الثاني: قواعد الإفصاح المحاسبي	**49**
المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومة المحاسبية	**50**
المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية	**51**
الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية	**51**
الفرع الثاني: خصائص المعلومة المحاسبية	**51**
الفرع الثالث: أهمية جودة المعلومة المحاسبية	**55**
الفرع الرابع: أهداف جودة المعلومة المحاسبية	**56**
المطلب الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية	**57**
الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية	**57**
الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومة المحاسبية	**58**
الفرع الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها	**59**

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية	**61**
المطلب الثالث: علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.	**63**
الفرع الأول: علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية	**63**
الفرع الثاني: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية	**64**
خلاصة الفصل الثاني	**67**
الفصل الثالث: دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات	
تمهيد	**69**
المبحث الأول: طبيعة الدراسة	**70**
المطلب الأول: تحضير الاستبيان	**70**
الفرع الأول: تصميم الاستبيان	**70**
الفرع الثاني: هيكل الاستبيان	**71**
الفرع الثالث: نشر وتوزيع الاستبيان	**71**
الفرع الرابع: وسائل جمع المعلومات	**71**
المطلب الثاني: منهجية الدراسة الاستطلاعية	**72**
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	**72**
الفرع الثاني: اساليب التحليل الاحصائي لبيانات الاستبيان	**72**
المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان	**73**
المطلب الأول: حدود وعينة الدراسة	**73**
الفرع الأول: حدود الدراسة	**73**
الفرع الثاني: عينة الدراسة	**73**
الفرع الثالث: اداة الدراسة، صدقها وثباتها	**74**
المطلب الثاني: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل اليها.	**77**
الفرع الأول: تحليل اتجاه أراء العينة بالنسبة للمحور الأول "البيانات الشخصية"	**77**

الفرع الثاني: تحليل اتجاه أراء العينة بالنسبة للمحور الأول "تطبيق قواعد حوكمة الشركات"	**77**
المطلب الثالث: صدق الاتساق بين البنائي الداخلي لمحاور الدراسة (معامل الارتباط)	**85**
خلاصة الفصل الثالث	**86**
الخاتمة	**88**
قائمة المراجع	**90**
الملاحق	**94**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
(1)	المراحل الأساسية لتطور الحوكمة عالمياً	4
(2)	درجات مقياس ليكارت الخماسي	72
(3)	التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	74
(4)	الاستمارات الموزعة	74
(5)	صدق وثبات الدراسة	76
(6)	مقياس ليكارت الخماسي	77
(7)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	77
(8)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	78
(9)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	97
(10)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	80
(11)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	81
(12)	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	82
(13)	اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه: تطبيق قواعد حوكمة الشركات	83
(14)	اتجاهات آراء أفراد العينة حول أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية	84
(15)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة	85

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1)	خصائص حوكمة الشركات	08
(2)	أهمية حوكمة الشركات	09
(3)	مبادئ حوكمة الشركات	12
(4)	الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	17
(5)	خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات	28
(6)	دائرة نسبية تمثل الجنس	78
(7)	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	78
(8)	دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي	80
(9)	دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي	81
(10)	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة	81
(11)	دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية	82

مقدمة

برزت مسألة الحوكمة في السنوات الأخيرة باعتبارها أساس التنمية الاقتصادية وقد حازت على قدر كبير من الاهتمام من المؤسسات الاقتصادية سواء على المستوى الاقليمي أو الدولي ونظرا لسلسلة الأزمات المالية التي شهدها العالم خاصة في الدول المتقدمة التي أصابت الكثير من المؤسسات والشركات ويرجع ذلك الى نقص الخبرات والكفاءات وعدم وجود ادارات قادرة على القيام بدورها بالشكل المطلوب.

فكان تبني أسلوب حوكمة الشركات أمرا ضروريا لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي أو التقليل منها في أدنى المستويات وكذا الدور الفعال الذي يمكن أن تلعبه في مجال الاصلاح المالي والاداري للمؤسسات من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها.

لقد أدت المشاكل التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم، وانفصال الملكية عن الإدارة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية، والتي يحتاج إليها العديد من المستخدمين للمعلومات حيث أن انشغالاتهم لا تكمن في سهولة الحصول عليها وحسب بل تتعدى إلى جودة تلك المعلومات التي يتلقونها وما يميزها بالملائمة والموثوقية.

وفي هذا الصدد تطرق العديد من اقتصاديين والمحللين والخبراء إلى أهمية ومدى تأثير حوكمة الشركات على إرساء مبادئ الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بشكل يحسن من جودة المعلومات المحاسبية الواردة في هذه القوائم باعتبارها المصدر الأساسي للحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

أولاً: إشكالية البحث

ومما سبق يبرز لنا التساؤل الرئيسي والذي يمكن طرحه على النحو التالي:

ماهو تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية؟

التساؤلات الفرعية:

للإجابة على هذه الإشكالية لابد من طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية بغرض الإلمام بموضوع الدراسة وهي كالتالي:

- ✓ ماهية حوكمة الشركات؟

- ✓ ماهية القوائم المالية؟
- ✓ ماهية الإفصاح المحاسبي؟
- ✓ ماهية جودة المعلومات المحاسبية؟
- ✓ ماهي علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية؟

ثانياً: الفرضيات

الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

H0 : لا تلتزم المؤسسات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات

H1 : تلتزم المؤسسات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

نلاحظ من خلال الجدول ان مستوى دلالة 0.001 وهي اقل من 0.005، كما ان قيمة معامل الارتباط يساوي 0.835 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية موجبة قوية في تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: **تلتزم المؤسسات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.**

الفرضية الثانية: للحوكمة الشركات اثر على جودة المعلومات المحاسبية.

H0: لا يوجد اثر لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

H1 : يوجد اثر لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

نلاحظ من خلال الجدول ان مستوى دلالة 0.001 وهي اقل من 0.005، كما ان قيمة معامل الارتباط يساوي 0.866 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية موجبة قوية في تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: **يوجد اثر لحوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.**

الفرضية الثالثة: تعمل حوكمة الشركات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

H0 : لا تعمل حوكمة الشركات على تحقيق جودة القوائم المالية.

H1 : تعمل حوكمة الشركات على تحقيق جودة القوائم المالية.

نلاحظ من خلال الجدول ان مستوى دلالة 0.001 وهي اقل من 0.005، كما ان قيمة معامل الارتباط يساوي 0.878 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية موجبة قوية في تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: **تعمل حوكمة الشركات على تحقيق جودة القوائم المالية.**

ثالثاً: أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث كنتيجة لمجموعة من أسباب من أهمها:

- ✓ الاتجاه المتزايد لدى الكثير من المنشآت والمؤسسات بكافة أنواعها سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلي من الأخذ بمفاهيم ومبادئ وإجراءات الحوكمة، كمحاولة لتجنب حدوث مشاكل قد تؤدي إلى حدوث انهيارات كما حدث للكثير من الشركات العملاقة في بيئات أخرى.
- ✓ أصبحت حوكمة الشركات أساسا لتحقيق الشفافية بهدف ضمان مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالتالي سلامة اقتصاد المجتمع ككل.
- ✓ كما أنه يأتي في إطار التوافق مع اتجاه العام للكثير من الدول إلى إنشاء هيئات مستقلة للحوكمة تشرف على عمليات التطبيق لمبادئ الحوكمة تلبية لتوصيات منظمة التعاون اقتصادي والتنمية.

رابعاً: أهداف البحث

في إطار مشكلة البحث وأهميته يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ✓ التعرف على مفهوم حوكمة الشركات، أهدافها وأهميتها ومبادئها وآلياتها وكذلك تجارب الدول؛
- ✓ تحديد مفهوم المعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية وأهميتها وأهم خصائصها؛
- ✓ تحديد ماهية القوائم المالية وكذا الإفصاح المحاسبي؛
- ✓ معرفة أثر الناتج من تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

ومن أجل الإجابة على مشكلة البحث وتحقيق أهدافه تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول أساسية هي:

- ✓ الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات.
- ✓ الفصل الثاني: ماهية المعلومات والمحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.

- ✓ الفصل الثالث:

خامساً: أسباب اختيار هذه الدراسة

من أسباب اختيار هذا الموضوع نجد أسباب موضوعية وذاتية متمثلة في:

الأسباب الذاتية:

- ✓ ارتباط الإشكالية بمجال تخصصي كطالبة في السنة الثانية ماستر فرع علوم التسيير؛
- ✓ رغبتي في الإطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

الأسباب الموضوعية:

- ✓ فهي تتطرق إلى أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ أنها توجه الاهتمام إلى علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية.

سادساً: الدراسات السابقة

1- دراسة (أبو حمام، 2009) التي حاول من خلالها دراسة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"؛ هدفت الدراسة إلى الوقوف على الجوانب الفكرية والتعرف على الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات، والوقوف على دور الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية وتأثرهم بقواعد الحوكمة والتعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وجودة التقارير المحاسبية؛ ومن أهم النتائج التي توصلت إليها:

- ✓ أن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية؛
- ✓ ضرورة تعميق المفاهيم وتطوير التطبيقات السليمة لقواعد الحوكمة والضوابط المرتبطة بها.

2- دراسة) حسين عبد الجليل، 2010) التي حاول من خلالها دراسة حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية: "دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية"؛

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على المعلومات المحاسبية، وبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية؛

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها:

- ✓ وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح فيالقوائم المالية فيشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية؛
- ✓ تفاوت مستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، حيث أظهرت النتائج أن الوسط الحسابي لتطبيق بنود مؤشر الإفصاح بنسبة 71% وهي نسبة مقبولة وجيدة على مستوى جميع الشركات.

انطلاقا من الدراسات السابقة يحاول الباحث التركيز على دراسة الأبعاد المحاسبية والفكرية لحوكمة الشركات ودراسة ماهية جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما يميز دراسة الباحث عن الدراسات السابقة، وبالتالي دراسة أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية.

سابعاً: منهج الدراسة

من اجل دراسة إشكالية البحث وتحليل أبعادها واختبار فرضياتها تم الاعتماد في الفصل الأول والثاني (الجزء النظري) على المنهج الوصفي الذي يعتمد على جمع المعلومات ودراستها بغية استيعاب الإطار النظري للموضوع وفهم عناصره وتحليل أبعاده، أما في الفصل الثالث (الجزء التطبيقي) تم الاعتماد على المنهج التحليلي من اجل إسقاط الجانب النظري على المحاسبين المهنيين في المؤسسات.

ثامناً: هيكل الدراسة

قصد عرض البحث بطريقة منظمة ومن أجل الوصول إلى النتائج المنتظرة والإجابة على إشكاليته المطروحة تم إعتمادنا على خطة بسيطة من ثلاثة فصول:

الفصل الأول: دراسة نظرية لحوكمة الشركات.

حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري لحوكمة الشركات من خلال إبراز مفهوم، أهمية، أهداف ومبادئ ومختلف آليات الحوكمة.

الفصل الثاني: دراسة نظرية لجودة المعلومة المحاسبية وأثر الحوكمة عليها.

تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري لجودة المعلومة المحاسبية وأثر الحوكمة عليها خصوصاً فيما يتعلق بمفهوم الجودة وخصائصها ومعاييرها.

الفصل الثالث: دراسة حالة (الاستبيان).

قصد دعم الدراسة النظرية يعتبر هذا الفصل كمحاولة منا لدراسة وتحليل آراء أهل الإختصاص من المهنيين.

الفصل الأول

تمهيد:

لقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من المؤسسات الكبرى في العالم إلى زيادة المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين، من هنا ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة كونها السبيل الأمثل لإدارة المؤسسات ورقابتها وكذا حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ومن خلال مبادئها والأهداف الرئيسية لها.

ولفهم الموضوع أكثر نتناول في هذا الفصل المعنون بالإطار النظري للحوكمة، حيث يتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية الحوكمة، وفي المبحث الثاني آليات حوكمة الشركات، أما في المبحث الثالث إلى الإطار التطبيقي حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية الحوكمة

تعتبر الحوكمة من المواضيع الهامة في جميع الاقتصاديات سواء بالنسبة للدول المتقدمة أو النامية نظرا للتغيرات التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى نشأة وتعريف وخصائص الحوكمة والأهمية والأهداف التي تقوم عليها الحوكمة.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات

ظلت المواضيع المتصلة بحوكمة الشركات محل بحث منذ عدة قرون، وان بصور مختلفة، فكانت الشركات تحتاج دائماً إلى قروض أو رأسمال لتمويل نموها، وكان المقرضون والمستثمرون يبحثون عن ضمانات تؤمن لهم الحصول على عائد مناسب لاستثماراتهم، صحيح أن الموضوع ظهر بصورة أكبر في عقد التسعينات من القرن الماضي نتيجة للتنافس على التمويل، كما أدت موجة الخصخصة وخاصة في البلدان التي تبنت الديمقراطية، إلى الاهتمام بالحوكمة وخاصة أعمال الخصخصة التي أديرت بصورة سيئة سمحت بتفشي الفساد وأدت الى خفض قيمة الشركات، كما ضغطت الانهيارات المالية المدوية لبعض كبرى الشركات والأسواق المالية، قادت جميعها لتبني حوكمة الشركات. (الحمدى، 2020، الصفحات 08-09)

إن التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وخاصة المسجلة منها اسميا لدى البورصات بضرورة تطبيق المبادئ التي يتضمنها هذا المفهوم، فإن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة خاصة عند قيام صندوق المعاشات العامة، (والذي يعتبر أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة الأمريكية) بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها. (ولطاش، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح والقوائم لمالية، 2014، صفحة 09)

ويلخص الجدول التالي المراحل الأساسية لتطور الحوكمة عالمياً:

الجدول رقم (01): المراحل الأساسية لتطور الحوكمة عالمياً

العام	الجهة	الاصدار
1992	CADBURY	صدور القواعد البريطانية لحوكمة الشركات بتقرير Cadbury Siradrian4 في عام 1992 حيث ألزم الشركات بالإفصاح عن الالتزام بقواعد الحوكمة مع تقديم تفسير عما لم يتم الالتزام به.
1995	GREENBURY	صدور تقرير لجنة GEERNBURY الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل على المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآت.
1998	HAMPLE	صدور تقرير HAMPLE وجاء ليعيد النظر في نظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة من خلال شمول القانونين السابقين CADBURY 1992 و GREENBURY 1995 في هذا التقرير.
2002	OECD	صدور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لحوكمة الشركات في عام 1999 والتي أصبحت حجر الأساس ومعيارا دولياً لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات والآخرين أصحاب المصالح مع الشركات في جميع أنحاء العالم.
2002	SARBANES–OXLEY ACT	استجابة الأزمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية صدر قانون OXLEY ACT SANBANES بعد ما أقرها الكونغرس الأمريكي كتشريع وتم التحديد فيه متطلبات جديدة بما في ذلك حوكمة تكوين لجان التدقيق وتحديد مسؤولياته.
2004	OECD	إصدار نسخة 2004 من معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD واشتملت على النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنظمة وخارجها.
2008	OCED	إصدار نسخة 2008 من معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD وتضمنت على القواعد السابقة مدموجة بالخبرات العملية المشتركة التي تدعو جميع الأطراف الاضطلاع بمسؤوليتهم.

المصدر: **حسام الدين غضبان،** "محاضرات في نظرية الحوكمة" ، **دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 2015،1، ص: 11-12.**

المطلب الثاني: تعريف وخصائص حوكمة الشركات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وخصائص حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تعريف حوكمة الشركات

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح Governance Corporate، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها فهي: أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.

وهناك من يعرفها بأنها: مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تأثر في الأداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا. (الجيلاني، 2015، صفحة 11)

من خلال ما سبق يمكن تعريف الحوكمة بشكل عام على أنها: مجموعة من الإجراءات والعمليات التي يتم من خلالها توجيه المؤسسات، بحيث يضمن الإطار العام للحوكمة تحديد وتوزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة من مجلس الإدارة والمدراء والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة.

يشير مفهوم حوكمة الشركات بشكل عام إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين من ناحية أخرى). وبشكل أكثر تحديدا، يقدم هذا الاصطلاح إجابات للعديد من التساؤلات

أهمها: كيف يضمن المالكون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟ كيف يتأكد هؤلاء أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟ ما مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة؟ وأخيرا كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الادارة بشكل فعال (الجيلاني، 2015، صفحة 24).

بالإضافة إلى التعاريف السابقة الذكر نضيف المفاهيم التالية لحوكمة الشركات:

- ✓ **المفهوم المحاسبي:** هي عبارة عن مجموعة من القواعد والاجراءات والمعايير المحاسبية التي تعتمد على حماية المستثمرين (الملاك) وضمان حصولهم على عوائد مناسبة ومنع استغلالها من طرف الإدارة العليا، من أجل تحقيق أغراض شخصية ويكون ذلك من خلال تحقيق متطلبات الشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- ✓ **المفهوم القانوني:** ينظر إلى الحوكمة على أنها مجموعة من التشريعات والقواعد القانونية التي تعمل على ضبط العلاقة بين أصحاب المصالح وضمان حقوقهم.
- ✓ **المفهوم الإداري:** ينظر إليها على أنها مجموعة الممارسات التنظيمية والإدارية التي تحد المسؤوليات والاختصاصات داخل المؤسسة من أجل تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة (قلودة، 2015، صفحة 34).

الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات

من خلال استعراض مفهوم وتعريف حوكمة الشركات نجد أن هناك مجموعة من الخصائص التي تتصف بها حوكمة الشركات تتمثل في:

1. **الانضباط:** وهو يتمثل في ضبط السلوك الأخلاقي المهني لممارسات الأفراد في أي مستوى من مستويات الإدارة بالشركة سواء في مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية.
2. **الشفافية والإفصاح:** أي الإعلان عن المعلومات والتقارير المتعلقة بنشاط الشركات بوضوح دون طمسها منعاً لحالات التلاعب والغش فيها بما يخدم المصالح الشخصية لبعض أصحاب المصالح بالشركة.

3. **الاستقلالية:** منع حدوث أي تأثيرات عاطفية أو ضغوط قد تؤدي إلى إضعاف دور أي من المسئولين في أي مستوى من مستويات الإدارة بالشركات.

4. **المسؤولية:** تعزيز روح المسؤولية لدى العاملين تحقيقاً لمبدأ المحاسبة والمساءلة عن أوجه القصور في الواجبات والمسؤوليات الموكلة لأي مسؤول وفي أي مستوى من مستويات الإدارة.

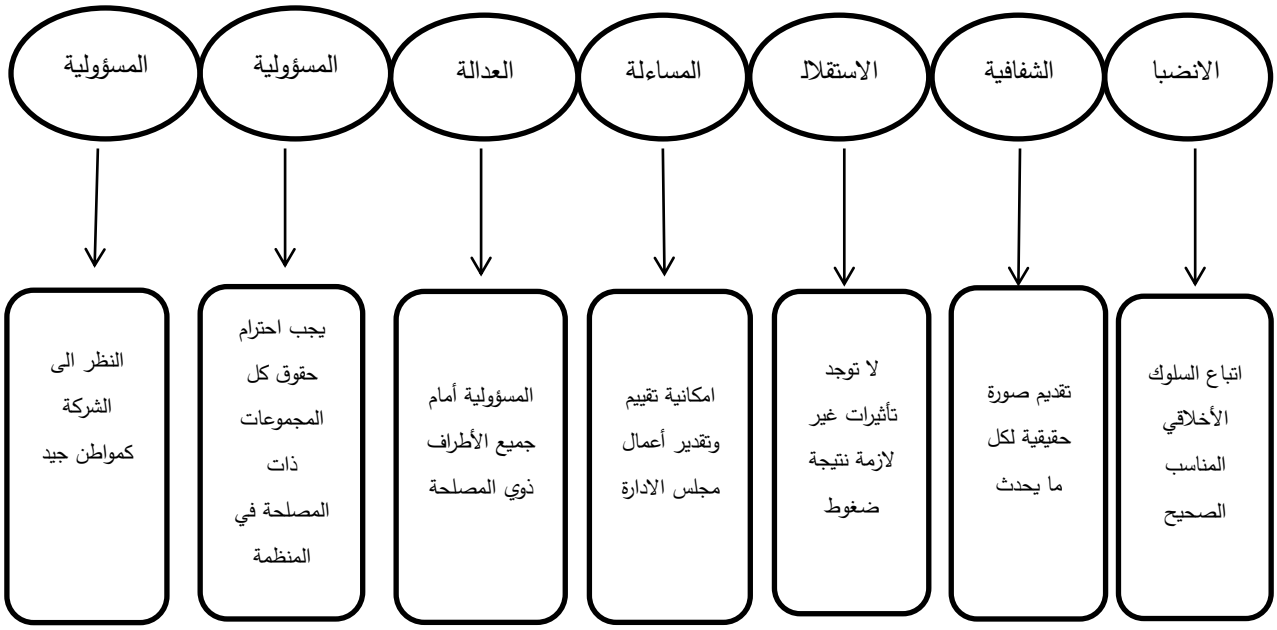
5. **المساءلة:** وهي حق المساهمين في المساءلة والمقاضاة عن حقوقهم ومصالحهم وهي تتضمن مساءلة الإدارة التنفيذية أمام مجلس الإدارة ومساءلة مجلس الإدارة أمام هيئة المساهمين.

6. **العدالة والمساواة:** تحقيق مبدأ العدالة لجميع أطراف أصحاب المصلحة بما يحقق احترام حقوق الآخر والمساواة بين كبار وصغار المستثمرين دون هضم حقوق الآخر.

7. **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كشركة وطنية مجتمعية تعمل على تحقيق المصالح الوطنية القومية ومصالح المجتمع. كما يعني هذا المفهوم ضرورة الاستخدام العادل للموارد الطبيعية للمنتفعين كافة حتى وان كانت محدودة. (إلنور، صفحة 08)

والشكل التالي يوضح ملخص عناصر خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم (01):خصائص حوكمة الشركات



المصدر: (حماد، 2005، صفحة 23)

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات.

تزايدت أهمية الحوكمة في الآونة الأخيرة بشكل كبير لتحقيق التنمية وتقرير الرفاهية الاقتصادية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997 و1998 والفضائح والانهيارات التي حصلت في كبرى الشركات مثل شركة ENRON للطاقة، وكذلك اكتشاف حالات التلاعب في القوائم المالية للشركات التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة (حلوان، 2015، صفحة 17).

يمكن توضيح حوكمة الشركات كما يلي:

1. الحوكمة الجيدة تساعد المؤسسات والاقتصاد على جذب الاستثمارات وتدعيم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل من خلال تأكيدها على عامل الشفافية في معاملات الشركة وفي إجراءات التدقيق والمحاسبة المالية؛

2. تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد الأهداف وسبل تحقيقها وهذا من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة لكي يعملوا على تحقيق الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين(بوكاري عائشة، 2017/2016، الصفحات 10-11)؛

3. التطبيق السليم لقواعد الحوكمة يحسن من أداء السهم، وتعظيم الربحية، ويولد الثقة لدى المستثمر وحملة الأسهم ويؤدي الى زيادة قدرة المنظمات على المنافسة في الأجل الطويل نظرا لما تتمتع به هذه الشركة من الشفافية في معاملاتها واجراءاتها المحاسبية، والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة بما يدعم ثقة المستثمرين؛

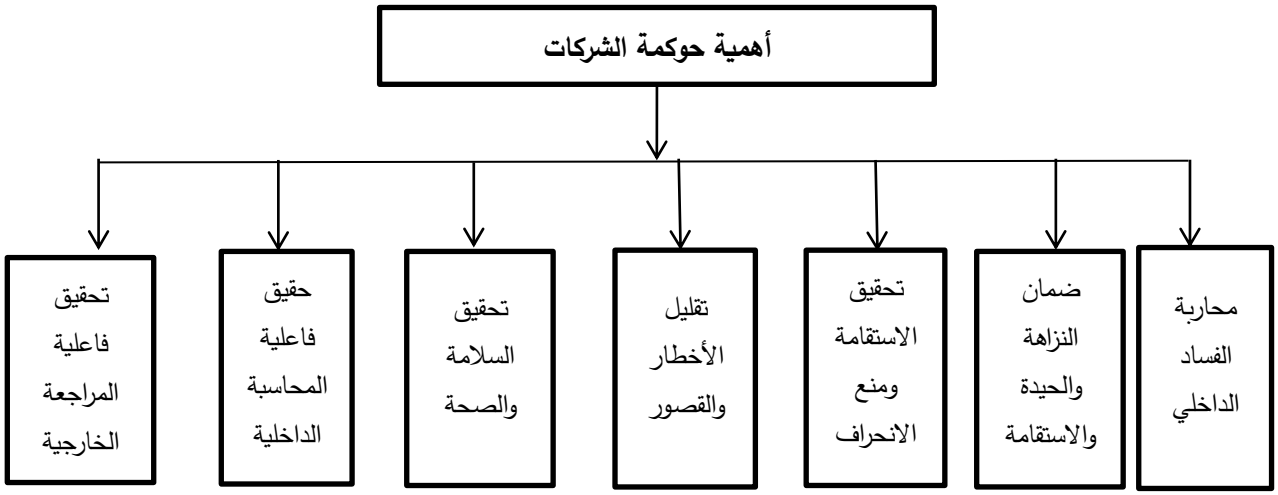
4. تطبيق قواعد الحوكمة يعطي الشركات قدر أكبر في الحصول على التمويل اللازم، ويخفض تكاليف رأس المال ويحقق أداء أفضل، ومعاملة مرضية للفئات المختلفة من أصحاب المصالح (سونة، 2015، صفحة 48)؛

5. زيادة قدرة المؤسسات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛

6. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات (حلوان، 2015، الصفحات 17,18).

وبصفة عامة يمكن توضيح أهمية الحوكمة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: د.حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، "**حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**"، بسكرة، جامعة محمد خيضر، 2012، ص10.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.

تعمل الحوكمة على تحقيق جملة من الأهداف والتي تتمثل فيما يلي:

1. ضمان الشفافية في كل العمليات التي تقوم بها المؤسسات وكذا إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وهو ما يمكن من كبح الفساد وتداعياته والمساعدة على رفع درجة الثقة، وتحسين إدارة المؤسسات ومساعدة هيأتها في اتخاذ القرارات السليمة وبناء الإستراتيجيات الكفيلة بضمان كفاءة الأداء والمعاملات العادلة الجميع المساهمين؛
2. زيادة التنمية الاقتصادية من خلال ضمان الدولة تحقيق عائدات أكبر على استثماراتها وإتاحة المزيد من فرص العمل، وتجنب حدوث أي مشاكل مالية أو وقوع أي أزمات مصرفية وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي والمالي؛
3. العمل على ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ المتعارف عليها.(بوكاري عائشة، 2017/2016)

كما أنه توجد أهداف أخرى تهدف الحوكمة إلى تحقيقها ومن أهمها:

- ✓ حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الإستراتيجية الاستثمارية السلسة؛
- ✓ تعميق دور أسواق المال في تنمية المدخرات؛
- ✓ زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني؛
- ✓ إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية.

وأيضا:

- ✓ فتح السبيل لانفتاح الشركات على أسواق المال العالمية والوصول إلى أعلى المراتب لدى مؤسسات التقييم الدولية؛
- ✓ التزام الشركات بالسلوكيات الأخلاقية والممارسات المهنية السليمة والآمنة.

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

أدت الحاجة إلى تطبيق مفهوم الحوكمة إلى إيجاد مجموعة من الأساسيات التي تساعد في ذلك، ومن أجل ذلك سنتطرق في هذ المبحث إلى مبادئ الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني مقومات وأركان حوكمة الشركات، أما المطلب الثالث سنبين مزايا وعيوب حوكمة الشركات.

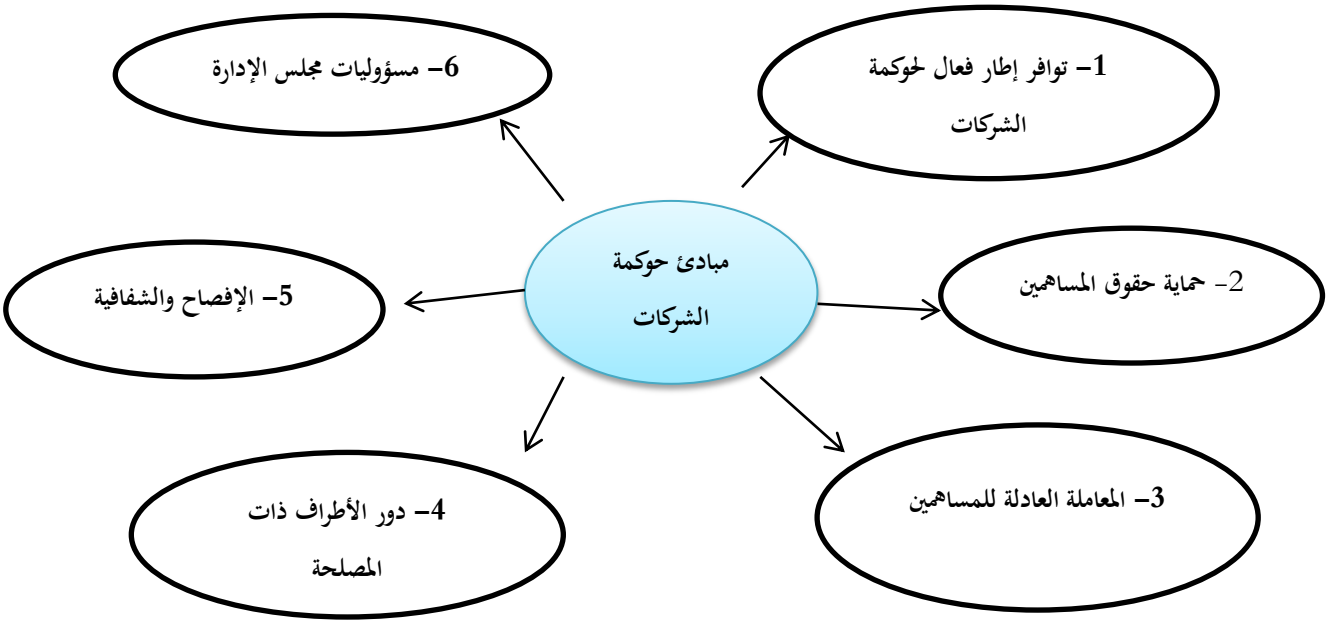
المطلب الأول: مبادئ الحوكمة والأطراف المعنية بتطبيقها.

الفرع الأول: مبادئ الحوكمة

لتحقيق أهداف الحوكمة، لابد من توافر قواعد راسخة تساهم في إقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي للشركات، فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت بإسم (قواعد حوكمة الشركات) بالاشتراك مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذات العلاقة، وأصبح تطبيق هذه القواعد وسيلة لتعزيز الثقة في الشركات المدرجة بالسوق المالي ومؤشراً على المستوى التي وصلت إليه إدارة الشركات من التزام مهني بقواعد الحوكمة من حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات الحد من الفساد، وبالتالي أثرت على الاقتصاد ونموه.

وبناء على ما تقدم، تقسم القواعد الخاصة بحوكمة الشركات إلى ست مجموعات رئيسية كما وصفتها منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD وتندرج مجموعة من القواعد تحت كل قاعدة كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(03): مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: د.حساني، كرامة، حمزة، **مرجع سابق**، ص12.

وتندرج تعريفات هذه المبادئ كمايلي:

أولاً: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

تكمن أهمية وجود إطار فعال لحوكمة الشركات في تشجيع رفع مستوي الشفافية والكفاءة وتحديد المسئوليات بوضوح عن الإشراف والرقابة، وإلزام الجميع بتطبيق القانون ويتم ذلك من خلال تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء، سواء كان ذلك على المستوى الجزئي أو الكلي، بالإضافة إلى تحقيق النزاهة والكفاءة في الأسواق.

إن الالتزام بالمتطلبات القانونية والرقابية في ممارسة الحوكمة، تقتضي وجوب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسئوليات بين الأطر المختلفة في الشركة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور، مع ضرورة أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسئولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.

مما سبق يتبين أن توفير المتطلبات القانونية والرقابية والعمل على تطبيقها ومتابعة أثرها يتم من خلال وضع إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة بأبعادها المختلفة.

ثانياً: حماية حقوق المساهمين:

لما كانت الأسواق المالية تسعي إلى تجميع المدخرات الصغيرة وتوجيهها إلى تمويل نشاط الشركات المدرجة وإن نجاح السوق في هذا المجال يكمن في قدرته على استقطاب المستثمرين، مما يضمن سيولة في السوق المالي، ولهذا تركز قواعد الحوكمة على حماية حقوق المساهمين من خلال وضع الضوابط والآليات التي تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة وتوفير حقوق التصويت والمشاركة الخاصة بالتغيرات الجوهرية في الشركة مثل طلب الإطلاع على دفاتر الشركة والمساهمة الفعالة في اجتماعات الجمعية العمومية والتصويت على قراراتها، وكذلك أي عملية غير عادية تؤثر على البنية الأساسية للشركة، وأيضا وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة، كذلك إعطائهم الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال.

ومما سبق يتبين أن من حق المساهمين الاطلاع على جميع التعديلات الأساسية في الشركات وكذلك تسجيل الأسهم بأسمائهم فور شرائها، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وتزويدهم بالمعلومات الكافية، وفي الوقت المناسب بعيداً عن الاحتيال والالتفاف حول قرارات مجلس الإدارة، وبالإضافة إلى حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة والرقابة عليه.

ثالثا: المعاملة العادلة للمساهمين:

تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة بما في ذلك حقوق الأقليات وحقوق المساهمين الأجانب، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر وذلك من خلال مراعاة ما يلي:

- ✓ معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، وعبر توفير حقوق التصويت المتساوية لهم داخل كل فئة، مع إخضاع التغيرات في حقوق التصويت التي تؤثر سلبا على بعض فئات المساهمين لموافقتهم، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.

- ✓ حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية، ويمنع التداول بين الداخليين في الشركة والتداول الشخصي الصوري.
- ✓ يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

رابعاً: دور الأطراف ذات المصلحة بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة:

للوقوف على دور أصحاب المصالح لمساهمتهم في إيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات سواء فى شكل حقوق ملكية أو ائتمان، وكذلك الدور الفعال بين أصحاب المصالح والشركة لاستمرارها مالياُ وإدارياُ، ويتم ذلك من خلال احترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القوانين الداخلية والخارجية للشركات، وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستمرارية للشركات المالية، وفقا لما يلي:

1. ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
2. إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم؛
3. العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء؛
4. توفير المعلومات ذات الصلة وبالقدر المناسب لها بأسلوب دوري ومنظم وفى التوقيت المناسب؛
5. السماح لذوي المصالح، بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة؛
6. تصميم هيكل فعال كفء للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

خامساً: الإفصاح والشفافية:

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس الأموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة،

وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق وإلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح.

وكذلك وجوب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط حيث يجب أن تشمل على النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها وملكية الأسهم وحقوق التصويت، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدي استقلالهم عن مجلس إدارة الشركة، ومعاملات الإطراف ذوي العلاقة والمخاطرة المتوقعة وهياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه.

ومما سبق يتبين وجوب التزام الشركات المدرجة فى سوق المالي بتوفير إفصاحات طوعيةبالإضافة إلى الإفصاحات الإجبارية أو الإلزامية التي تعزز من قواعد الحوكمه، وذلك علىأساس أن الإطار العام للإفصاح الإلزامي يوفر غالباً الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح، لكنأصحاب المصالح دائماً يتطلعون للحصول على المزيد من المعلومات التي تتعلق بالتوقعات والتقديرات المستقبلية.

سادساً: مسؤوليات مجلس الإدارة:

للوقوف على مدى مسؤوليات مجلس الإدارة فإن قواعد الحوكمة تتطلب وضع مجموعة من الإرشادات لتطبيق ما تنطوي عليه هذه المسؤوليات من مهام وهي:

- ✓ على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الواجبة بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- ✓ أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين بطريقة عادلة؛
- ✓ تطبيق معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ بالحسبان مصالح أصحاب المصالح؛
- ✓ على مجلس الإدارة أن ينجز المهام المطلوبة مثل عمل خطة إستراتيجية شاملة والإشراف والمراقبة وإجراء التغيرات اللازمة، ولضمان نزاهة حسابات الشركة والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة والصحيحة وفي الوقت المناسب.

وعليه فإنه يجب أن يراعي في تشكيل مجلس الإدارة عنصر النوعية، أي أن تتوفر في أعضائه المهارة والكفاءة التي تؤهلهم للتعامل مع الجوانب المختلفة في قدرتهم وصولاً إلى اتخاذ قرارات سليمة وتحقيق القدرة على المتابعة والمساءلة من خلال نظام فعال لتقييم ومراجعة الأداء وتقييم المخاطر.

وفي هذا السياق وللتأكيد على أهمية ودور الحوكمة فقد أصدر مركز الحوكمة الخاصة بالشركات العامة الأمريكية عدة مبادئ تقوم على ما يلي:

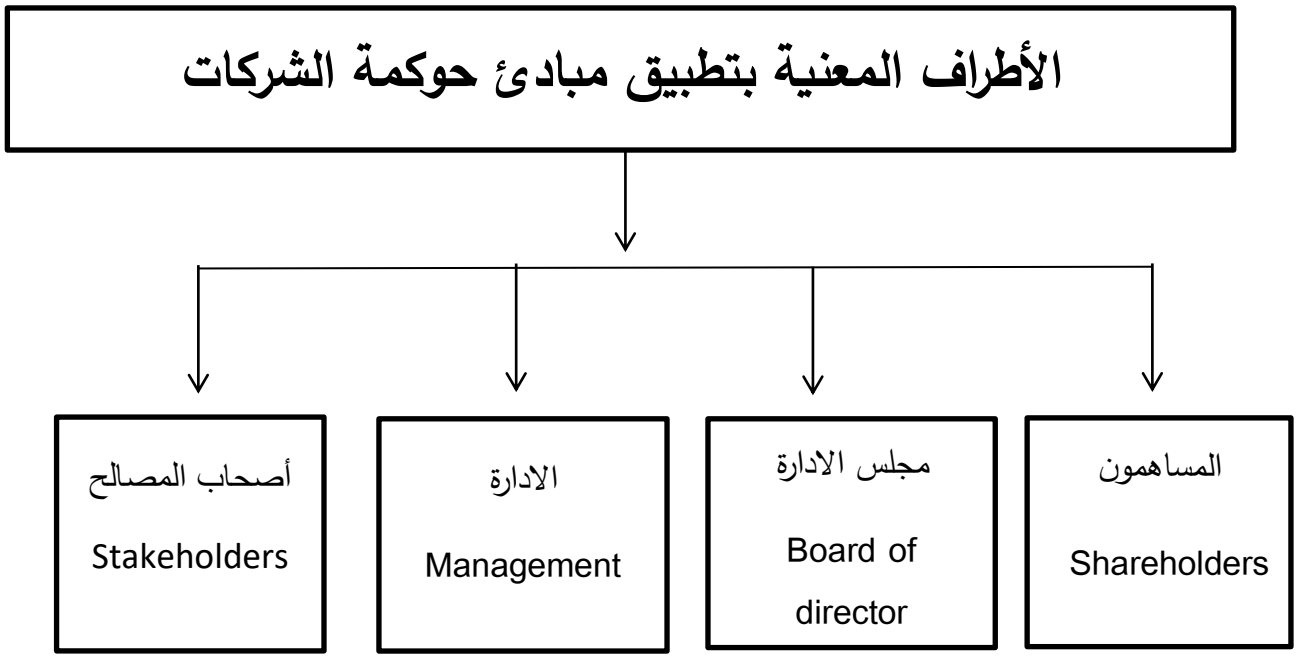
1. تتطلب الحوكمة السليمة الرشيدة التفاعل بين أعضاء مجلس الإدارة، والإدارة والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛
2. يجب على مجلس الإدارة أن يطلع بمسؤوليته نحو حماية مساهمي الشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح؛
3. وجوب تركيز المسؤوليات الرئيسية للمجلس على مراقبة الإدارة التنفيذية، والإشراف على إستراتيجية الشركة، ومراقبة المخاطر؛
4. يجب أن لا يكون للشخص أية ارتباطات مهنية أو شخصية بالنسبة للشركة المساهمة أو إدارتها غير خدمته كعضو مجلس إدارة؛
5. يجب أن يمتلك أعضاء مجالس الإدارة صلة وثيقة بالصناعة، والمجال الوظيفي، والخبرة في الحوكمة، ويجب أن تعكس خبرة أعضاء مجلس الإدارة مزيجاً من الخلفيات والقدرة اللازمة لممارسة مهامهم، وأن يحصل أعضاء مجلس الإدارة على توجيه مفصل وتأهيل مستمر لضمان توفير مستوى ملائم من الخبرة والمعرفة؛
6. يجب أن يجتمع المجلس بشكل متكرر، وأن يكون منفذاً للحصول على معلومات التي يحتاجونها من أجل تأدية واجباتهم؛
7. يجب الفصل بين أدوار رئيس مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
8. يجب أن تكون اتصالات ونشاطات وعمليات المجلس قائمة على الشفافية والتوقيت المناسب؛
9. يجب أن تكون صلاحيات عمليات الترشيح والتعيين والمكافآت ولجان التدقيق من قبل المجلس؛
10. يجب على جميع الشركات الاحتفاظ بوظيفة تدقيق داخلي دائمة وفاعلة، ترفع تقاريرها مباشرة للجنة التدقيق.

ومن خلال ما سبق يتبين أن قواعد الحوكمة تتطلب إيجاد التفاعل بين الأنظمة الخارجية والداخلية وبين المعايير المهنية الصادرة، كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر عند اتخاذ قراره الاستثماري، وفضلاً عن ذلك فإن لهذه القواعد دور هام وبارز في تحقيق الرقابة والعمل بمهنية عالية في مواجهة الأزمات المالية المتوقع حدوثها لاحتوائها (حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، 2009).

الفرع الثاني: الأطراف المعنية بتطبيقها.

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة في تطبيق هذه المبادئ كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.



المصدر: عبد العظيم بي محسن الحمدي، حوكمة الشركات، دار الكتب الوطنية، صنعاء، ص42

ونعرف هذه الأطراف كمايلي:

1. **المساهمون:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكياتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطول، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2. **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة الى الرقابة على أداءهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3. **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، وتعد الوظيفة الأساسية لمديري المؤسسات هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة بتحقيق الشركة للغرض التي تأسست من أجله وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول أن المدير يلعب دورا حيوياً للشركة باعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

4. **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، العملاء، العمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار. (الحمدى، 2020، الصفحات 42-44)

المطلب الثاني: مقومات وأركان الحوكمة

الفرع الأول: مقومات الحوكمة

حوكمة الشركات لا بد لها من أربع مقومات أساسية هي:

1. **الإطار القانوني:** والمسؤول عن تحديد حقوق المساهمين واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد

ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الإتجار بقوانين مراقبة الشركات.

2. **الإطار المؤسسي:** وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

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

4. **روح الانضباط والجد والاجتهاد:** والحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية. (درويش، 2007، صفحة 34)

وتمثل المقومات التالية الدعائم الأساسية التي يجب توفرها حتى يمكن الحكم بتطبيق حوكمة المؤسسة في الوحدة الاقتصادية:

- ✓ توفر القوانين واللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للمؤسسة؛
- ✓ وجود لجان أساسية منها لجنة المراجعة، وهي تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء المؤسسة؛
- ✓ وضوح السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- ✓ فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات؛
- ✓ تعدد الجهات الرقابية على أداء المؤسس (حلوان، 2015، صفحة 20).

الفرع الثاني: أركان الحوكمة.

تتمثل الأركان الأساسية لحوكمة الشركات فيمالي:

1. الحرص على توفير المعلومات التي تحتاجها الجهات الرقابية والمساهمين والمستثمرين، وكذلك الأطراف ذات العلاقة في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة بما يمكّن هذه الجهات من اتخاذ قراراتها والقيام بأعمالها بشكل صحيح، والإفصاح بشفافية من قبل الشركة ومجلس إدارتها عما يهم المساهمين ومختلف الأطراف ذات العلاقة، مما يساعد على استقطاب مزيد من الأعمال للشركة.

2. **المساءلة:** ويقصد بها أن يدرك أعضاء مجلس الإدارة أنهم مسؤولون عن قراراتهم وتصرفاتهم فيما يخص إدارة وقيادة الشركة أمام المساهمين، والمحاسبين من قبلهم، عليهم أن يخضعوا أنفسهم للتقييم وفق أفضل الممارسات.

3. **العدالة:** ويقصد بها أن يحظى كل المساهمين والعاملين والأطراف ذات العلاقة بمعاملة عادلة ومتساوية ومنصفة من قبل أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بعيداً عن الانحياز أو أية مصالح خفية.

4. **المسؤولية:** ويقصد بها أن على أعضاء مجلس الإدارة أداء واجباتهم بشرف واستقامة ونزاهة وإخلاص تجاه الاقتصاد والمجتمع بوجه عام، وتجاه الشركة بوجه خاص، وأن يتوخوا الحيطة والحذر ويبذلوا العناية والرعاية اللازمة في أداء مهامهم، وأن يضعوا نصب أعينهم مصلحة الشركة قبل أية مصالح خاصة، وأن يأخذوا بعين الاعتبار المسؤولية الاجتماعية للشركة. (ميثاق حوكمة الشركات، 2018، صفحة 6)

المطلب الثالث: مزايا ومعوقات تطبيق حوكمة الشركات.

الفرع الأول: مزايا تطبيق حوكمة الشركات.

لحوكمة الشركات عدة مزايا نذكر منها ما يلي:

1. رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليها من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للبلد التي تنتمي إليه تلك الشركات، إن هناك ارتباطا وثيقا بين حوكمة الشركات والنظام الاقتصادي في أي بلد، فهو يعد كسبا للاقتصاد الوطني من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله؛
2. حوكمة الشركات توفر ضمان وقدر ملائم من الطمأنينة لحملة الأسهم والمستثمرين المراقبين فيتحقق عائد مناسب على استثماراتهم مع تعظيم قيمة حملة الأسهم والمحافظة على حقوقهم، فالحوكمة تعمل على سد الفجوة بين مالك الشركة والمدير الذي يسعى لتحقيق رفاهيته الشخصية وليس رفاهية حملة الأسهم؛
3. الشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة تملك مدراء بمستويات عالية الجودة وتتعامل بصورة أكثر شفافية بشكل يوحي لحملة الأسهم والمتعاملين الآخرين معها بالثقة، ويعمل على تخفيض مخاطر الاستثمار وبالنتيجة تخفض تكلفة رأس المال؛
4. جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
5. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك في زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات. (حمودي، 2015)

الفرع الثاني: معوقات تطبيق الحوكمة

هناك العديد من العوامل التي تعوق سريان مبادئ الحوكمة وهي تنتشر بصفة خاصة في الدول النامية ويمكن تصنيفها تحت العوامل التالية:

أولا- الفساد: حيث تتسم الدول الناشئة والتي خرجت مؤخرا من مرحلة الحزب الواحد والتخطيط المركزي وهيمنة المؤسسات الحكومية على وسائل الإنتاج، بصفات متعددة لا تدري إن كان بعضها سببا للفساد أم نتاجا له، فأصبح المسؤول يسخر موقعه في عقد الصفقات التجارية وتنفيذ أعمال المقاولات والتحايل على دفع الرسوم والتهرب من دفع الضرائب مما أدى إلى ضعف هيبة الدولة في تطبيق القوانين وعدم احترام القوانين وما يصاحب ذلك من مظاهر البلطجة والإرهاب النفسي والخوف من "الحكومة" والتهديد بالعزل أو الحبس.

الرشوة والمحسوبية وسيطرة رأس المال الخاص على معظم السياسيين أو على أقل تقدير وجود شبكة من المصالح بين رأس المال والسياسة تعوق إلى حد كبير تطبيق مبادئ الحوكمة وتحقيق الشفافية الدولية بدراسة العلاقة بين الفساد والعولمة لتكون مقياسا لتطبيق الحوكمة والشفافية في بعض دول العالم.

ثانيا- الجهل: حيث أن العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء على المستوى الخاص أو العام هم نتاج مرحلة الحكم الشمولي في المجتمعات الناشئة، وأن أفراد الشعب كمنتجين أو كمستهلكين لهذه السلع والخدمات كان يهمهم فقط أثناء تلك المرحلة الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية وأقل سعر دون الإلمام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفيرها للمستهلكين(بلد المنشأ-الصلاحية....) وهي في الحقبة التي كانت لا تقيم وزنا للمواطن ولا لحلقة في الحصول على الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة ليس فقط بخصوص ما يستهلكه، وإنما أيضا بشأن أحوال الدولة بصفة عامة.

ثالثا- ضعف او غياب الإطار القانوني اللازم لتطبيق مبادئ الحوكمة: أو على الأقل ضعف الآليات اللازمة لتطبيق القانون مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها، بل ويرسخ إلى حد كبير السببين السابقين لدرجة ألا ندري أيهم السبب وأيهم النتيجة! ولعل من المفيد الإشارة هنا إلى أن القوانين الجنائية على سبيل المثال لا تجرم جنائيا استغلال المعلومات الداخلية في الشركات أو الممارسات الاحتكارية أو غيرها من الممارسات السلبية السائدة والمتعلقة بغياب الشفافية أو سوء استخدام هذا الغياب.

رابعا- معوقات اقتصادية وسياسية واجتماعية أخرى: تتمثل في ارتفاع مستوى الفقر والجهل وانعدام الحياة النيابية السليمة وغياب الدور الفعال لمؤسسات المجتمع المدني التي تعزز دور الدولة في حماية الملكية العامة وتساعد في ممارسة الضغوط لتطبيق القوانين ومحاربة الفساد وتعزيز الشفافية وتطبيق مبدأ المساءلة والحد من انتهاكات حقوق الإنسان بكافة أشكالها. (الجيلاني، 2015، الصفحات 43-44-45)

المبحث الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

سنتطرق في هذا البحث إلى آليات حوكمة الشركات في المطلب الأول، ومراحل تطبيق الناجح لحوكمة الشركات في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث سنتعرف على تجارب بعض الدول لحوكمة الشركات.

المطلب الأول: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية، سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية كالتالي:

أ- مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيداعن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

ب- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committeeعلى أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي:

أ- منافسة سوق المنتجات (الخدمات وسوق العمل الإداري):

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. إذن إن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة الإفلاس سوف يكون لها تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

ب-الاندماجات والاكتسابات Mergers and Acquisitions

مما لا شك فيه إن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.

ج- التدقيق الخارجي ExternalAuditing :

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف التبصر، والحكمة.

- ✓ ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي.
- ✓ أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج.
- ✓ وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.

د-التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهمووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذيCEO ومدير الشؤون المالية CFO الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة. كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

هـ- آليات حوكمة خارجية AnotherCorporateGovernanceMechanisms

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة.

ويذكر أنها لا تقتصر على المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية. فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطاً هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها. (ريمة، 2012، الصفحات 23-24)

المطلب الثاني: مراحل تطبيق الناجح لحوكمة الشركات (الحمدى، 2020، صفحة 47)

لا يمكن تطبيق حوكمة الشركات دفعة واحدة، في أي منظمة كانت، بل يستوجب ذلك المرور بعدة خطوات متسلسلة، إلا أن تحديد الأولويات قد تختلف حسب الشركة وحسب البلد والمنهج الذي يتبعه خبير الحوكمة، ونذكر أربع خطوات يقترحها مركز المشروعات الدولية الخاصة:

1- **التقييم الأول:** وهذه الخطوة تشمل:

- ✓ تقييم ضعف أو فشل حوكمة الشركات، والتحديات التي تواجهها، ومكامن القوة والفرص المتاحة لها.
- ✓ مقارنة مستويات الحوكمة في الشركة والبلد بصورة عامة بالمعايير الدولية المعاصرة لأفضل الممارسات.
- ✓ مقارنة مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD) واحدث التوصيات الإرشادية بالواقع المحلي.

2-**الوصول إلى المعنيين وتثقيفهم:** بعد رفع مستوى وعي الأطراف المعنية بالحوكمة أحد أهم التحديات التي تواجه نجاحها، فالمستفيدين من الحوكمة هم المعنيون بتطبيقها فينبغي عليهم تسهيل عمل الحوكمة وإزالة معوقاتها، وتطبق هذه الخطوة من خلال:

- ✓ تحديد أصحاب المصلحة
- ✓ نشر الوعي بين القادة من رجال الأعمال، ومعدي السياسات، والمجتمع ككل.
- ✓ خلق طلب أكبر من الجمهور لتحقيق الإصلاح.

3- **إعداد آليات حوكمة الشركات وإضفاء الطابع المؤسسي عليه:** فحوكمة الشركات لا تظهر ثمرتها إلا في مناخ عمل مؤسسي وفق أنظمة كافية وفعالة منسقة مع بعضها، متشابكة مع غيرها في أطر تعمل على تطويرها وتحديثها، وتشمل هذه الخطوة:

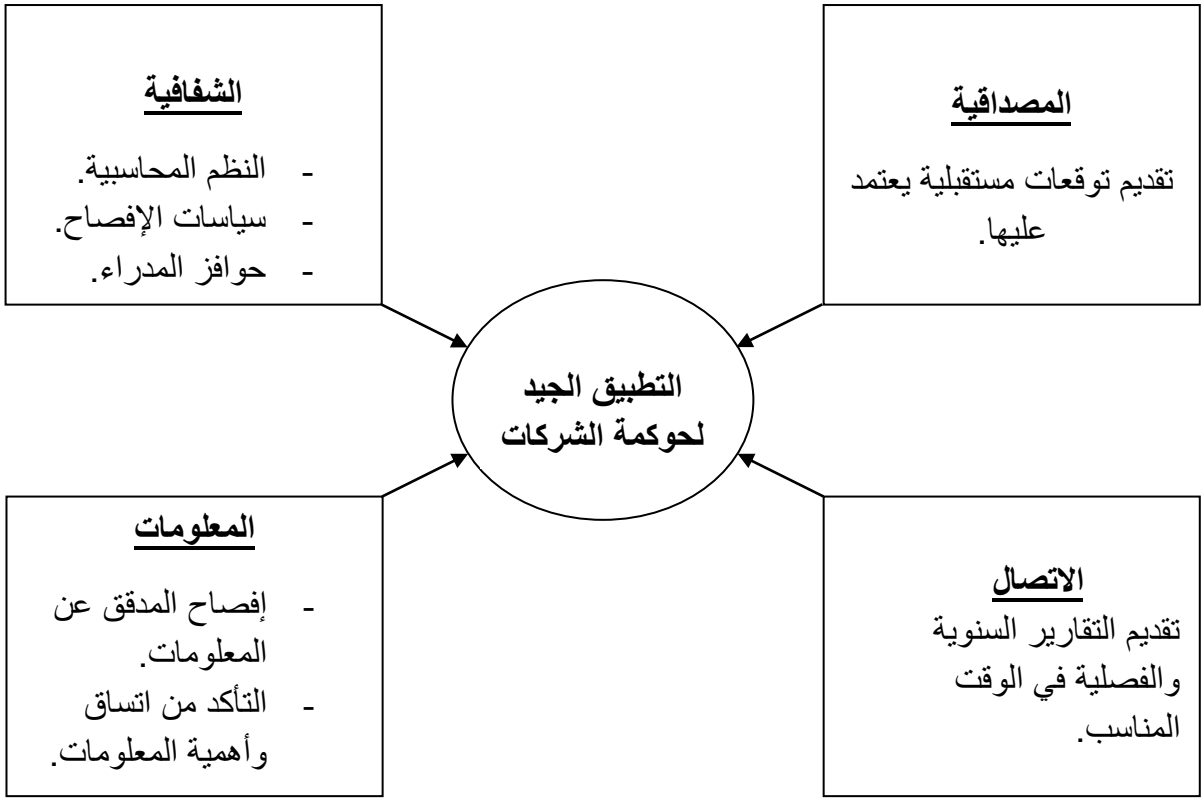
- ✓ إعداد نظم لحوكمة الشركات وآليات للرقابة الداخلية.
- ✓ تشجيع حملة الأسهم على المشاركة الفعالة.
- ✓ تحسين الأطر التنظيمية ووسائل فرضها.
- ✓ خلق شبكات لحوكمة الشركات تضم الأجهزة التنظيمية، وقادة رجال الأعمال والمنظمات ومجموعات المجتمع المدني الأخرى.

4- **بناء القدرات والتمكين والمتابعة:** تتسم حوكمة الشركات بملازمتها لأعمال الشركة بصورة مستمرة، فالحوكمة الناجحة تتطور وتتحدث وترفع معها قدرة ومهارات المعنيين بها، وذلك من خلال:

- ✓ تدريب المديرين وغيرهم من المسئولين عن الإدارة وإعطائهم شهادات بذلك.
- ✓ إنشاء معهد للمديرين.
- ✓ إعداد نظام تصنيف لحوكمة الشركات ليستخدمه المستثمرين.
- ✓ تدريب الوسطاء الماليين.
- ✓ التوسع في النظم القانونية والنظم المؤسسية لفرضها.

أما الشكل التالي يوضح خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات:

الشكل رقم (04): خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، العراق، الجامعة المستنصرية، ص10.

المطلب الثالث: تجارب الدول لحوكمة الشركات

أدّى الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، والتي تتناسب مع البيئة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسة السائدة في كل بلد.

الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر الولايات المتحدة الامريكية أول الدول الرائدة في تطبيق نظام الحوكمة، نتيجة الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات من تعثر العديد من شركاتها، ومن ثم ظهور في تطبيقات حوكمة الشركات، الأمر الذي جعل المملكة المتحدة تقود حملة إصلاحية في هذا المجال.

حيث أدى تطور سوق المال، ووجود رقابة فعالة تعمل على مراقبته، وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة، والمراجعة إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له، وخاصة المسجلة اسمها لدى البورصات، ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة، والذي يعتبر أكبر صندوق لممعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها، ودورها في حماية حقوق المساهمين. وقام الصندوق بإصدار مجموعة من المبادئ والخطوط الإرشادية والجوهرية لتطبيق مفهوم الحوكمة، وقد قسمت إلى مبادئ جوهرية، وخطوات إرشادية ففي عام 1987 قامت اللجنة coso بإصدار تقريرها المسمى commission treadury والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات، ولقد أصدر كل من (NYSE) و(NASD) عام1999 تقريرها الشهير المعروف باسمRibbon Report Blue والذي اهتم بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان المراجعة بالمؤسسة بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وتضمن هذا التقرير مسؤولية لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية، ووظيفة المراجعة الخارجية، وكذلك مسؤولية لجنة المراجعة تجاه وظيفة المراجعة الداخلية. (ولطاش، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح والقوائم لمالية، 2014، صفحة 9)

الفرع الثاني: تجربة المملكة المتحدة:

تعتبر المملكة المتحدة من أولا لدول الّرائدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات، نتيجة تعثر العديد من شركاتها في عقد الثمانينات بسبب المشاكل المترتبة عن إخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين، وبالتّالي سوء في تطبيقات حوكمة الشركات، مما دفع المملكة المتحدة لقيادة حملة إصلاحية في هذا المجال، كما أن المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الإتحاد الأوروبي التي أصدرت تشريع يهدف إلى تشجيع التّطبيق الاختياري للممارسات الّرشيدة لإدارة الشركات.

وقد اعتمدت حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بشكل واسع من قبل الشركات، سواء تلك المسجلة في بورصة الأوراق المالية أو غير المسجلة.

حيث بدأ اهتمام بمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة بإجراء حوار جّدي ومفتوح حول حوكمة الشركات، وقد ساهم هذا في صدور تقرير كادبيري في نهاية 1992 بمعرفة اللّجنة المالية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس التّقارير المالية، وسوق لندن للأوراق المالية، والذي يعتبر من أهم التّقارير التي تناولت حوكمة الشركات في المملكة المتحدة والعالم. يضم تقرير كادبيري تسعة عشر بندا والتي تتمثل في توجيهات الممارسات السليمة حوكمة الشركات وهي كالآتي:

- ✓ ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام، وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعّالة على كل نواحي الشركة، وأن يتابع أعمال الإدارة التّنفيذية؛
- ✓ ينبغي أن يكون لمجلس الإدارة جدولا رسميا للمسائل المخصصة له، وذلك لاتخاذ القرارات، ولضمان أن تقوم الإدارة بتقديم توجيهات ورقابة للشركة؛
- ✓ يجب أن يضمن مجلس الإدارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المدققين؛
- ✓ يقع على عاتق مجلس الإدارة تقديم تقرير واضح ومتوازن بكافة جوانبه عن وضع الشركة في السوق؛
- ✓ ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التّقارير المالية؛ (كنزة، 2014)

الفرع الثالث: تجربة الجزائر

وبالنسبة للتجربة الجزائرية في مجال الحوكمة، فهي تجربة محدودة ويعود ذلك إلى ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية، وتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في المؤسسات القطاع العام، كون هذه المؤسسات تشكل عبئاً ثقيل على الخزينة جراء سوء الأداء وتفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من رفد الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر الأموال العامة بدلاً من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ أن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصحاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور، إذ قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تشجع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنباً إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11

مارس 2009 أعلنت كل من جمعية كيرو اللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار " دليل حوكمة المؤسسات الجزائري" وقدتم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ومؤسسات التمويل الدولية(IFC) ومنذ انطلاق هذا الدليل بادر عدد من المؤسسات بتطبيق مواد اللائحة بشكل طوعي.

كما كان لتأسيس مركز "حوكمة الجزائر" خطوة إيجابية، وفرت فرصة فريدة للحوكمة والقطاع الخاص ليعملا معاًعلى تحسين المناخ الاقتصادي ودفع النمو الاقتصادي في البلاد وبالتالي على الحوكمة أن تتواصل مع مجتمع الأعمال حتى تؤسس حواراً مستمراً بين القطاع العام والقطاع الخاص من أجل تطوير أجندة اقتصادية طويلة الأجل قائمة على قيم ديمقراطية راسخة، تأخذ بعين الاعتبار مصالح كل الأطراف المشاركة. (حلوان، 2015)

خلاصة الفصل:

ظهرت حوكمة المؤسسات كمصطلح جديد وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الانهيارات التي ضربت أكبر المؤسسات المقيدة في أشهر أسواق المال العالمية بالإضافة إلى نظرية الوكالة، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ تعتبر الدليل العلمي للمؤسسات للاسترشاد بها في التصنيف السليم للحوكمة، بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات فإنها تحتاج إلى مجموعة من المحددات والمقومات، كما أن تطبيقات حوكمة المؤسسات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة، ونلاحظ توجه الجزائر نحو تهيئة بيئتها لتطبيق حوكمة الشركات باعتبارها كنظام يعمل على ضبط بيئة الأعمال.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعد كبر أحجام الشركات وتعدد الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، لإجراء الدراسات حول ماهية علم المحاسبة والتطورات التي تحدث به تماشياً مع التطور في مجال الأعمال والأحداث الاقتصادية، وذلك على اعتبار أن المحاسبة مكون رئيس لأي شركة لمعرفة مركزها المالي في نهاية الفترة يزداد الاهتمام بعلم المحاسبة بسبب ضخامة أسواق الأعمال، والتوسع في الشركات متعددة الجنسيات، مما أدى إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة، ومن هنا يبرز الدور من وراء إعداد القوائم المالية، وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وفي ظل هذا التطور الهائل في بيئة الأعمال وتكنولوجيا الاتصالات لم تعد المحاسبة مجرد سرد لواقع وأحداث اقتصادية، بل أصبحت هي الدليل نحو اتخاذ كافة القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، ولكن اعتماداً على أن المحاسبة علم وفن في ذات الوقت، ويتمثل العلم في المبادئ والأسس والقواعد المنظمة لمهنة المحاسبة في اختيار أفضل السياسات التي يمكن تطبيقها.

ومن هذا المنطلق وجد الباحث أنه من الأفضل التطرق إلى ماهية القوائم المالية كمبحث أول، ثم التطرق إلى الإفصاح المحاسبي في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فسيتعلق بماهية المعلومات المحاسبية وجودة المعلومة المحاسبية وخصائصهما وبالعلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية وكذلك أثر الحوكمة على جودة المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعد القوائم المالية من مخرجات النظام المحاسبي لأي مؤسسة، وهي وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها وحتى تكون هذه القوائم مفهومة وواضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل أو خارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسات لابد أن تعد وفق أسس ومبادئ متعارف عليها دولياً، ولذلك تعد معايير الإبلاغ المالي الدولية مرجعية للعديد من المؤسسات لإعداد قوائمها المالية خاصة على مستوى الدول التي لا تملك معايير خاصة بها.

وسنتناول في هذا المبحث ما يلي:

- ✓ مفهوم القوائم المالية وخصائصها؛
- ✓ مستخدمي القوائم المالية وأهميتها؛
- ✓ أنواع وأهداف القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وخصائصها

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية عبارة عن إعادة عرض مالي منظم للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وغالباً ما تكون سنة واحدة. (عمار، صفحة 06)

تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية بهدف مساعدتهم على تقدير مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية الصافية، ودرجة عدم التأكد المرتبطة بها، وبيان حقيقة الوضع المالي للشركة.

وتظل القوائم المالية تمثل حلقة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والمستخدمين الخارجيين للبيانات المالية، فهي تعتبر المصدر الأول لكل أصحاب المصلحة سواء إدارة أو أصحاب مصلحة مباشرة أو مصلحة غير مباشرة، لذا فمن الضروري أن تعد وتعرض هذه القوائم بالطريقة التي يستفيد منها كل الأطراف المستخدمة لها، أي لابد أن تعد داخل إطار محاسبي منظم ومتكامل يتوفر على الوضوح، الموضوعية، المصداقية وقابليتها للمقارنة. (زوينة، صفحة 04)

وللقوائم المالية شروط أساسية لإعدادها تتمثل في:

عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها:

- ✓ القوائم المالية تضبط في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية، كل عنصر من مكونات القوائم لا بد أن يكون معروف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة:
- ✓ التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية
- ✓ طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات اندماجية)؛
- ✓ تاريخ الإقفال؛
- ✓ العملة المستعملة ومستوى التقريب.

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

- ✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط والدول المتواجدة فيها؛
- ✓ الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
- ✓ اسم الشركة الأم وبالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة؛
- ✓ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة؛
- ✓ القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألف وحدة؛
- ✓ القوائم المالية تقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة يحتوي على العمود خاص بمبالغ الفترة السابقة وهو الأمر الذي لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي. (فؤاد، 2015، صفحة 15)

الفرع الثاني: خصائص القوائم المالية:

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم مفيدة للمستخدمين، وبالتالي فان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة.

وتتمثل الخصائص فيما يلي:

1. **القابلية للفهم:** ينبغي أن تكون المعلومات سهلة الفهم من طرف المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية والذين لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من التفاني.

2. **الملائمة:** لكي تكون المعلومات مفيدة من وجهة نظر المستخدم لها، يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات اتخاذ القرارات الاقتصادية وتتوفر خاصية الملائمة في المعلومات عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

3. **قابلية المقارنة:** ويقصد بذلك أن يكون لمستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها، وكذلك يجب أن يكون باستطاعة مستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسات. (قاسمي، 2015، صفحة 46)

4. **الموثوقية:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه وحتى تتسم المعلومات المالية بصفة الموثوقية يجب أن تكون:

- ✓ **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها أي ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، إن معظم المعلومات المالية عرضة إلى بعض المخاطر كونها أدنى من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره وهذا بسبب الصعوبات الملازمة والكامنة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل القياس والعرض لإيصال المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية. حيث تعتبر عملية قياس الآثار المالية لبعض العناصر غير مؤكدة لدرجة أن المؤسسة لا تعترف بها في القوائم المالية، إلا انه في حالات أخرى يكون من الملائم الاعتراف ببعض العناصر والإفصاح عن مخاطر الخطأ المحيط بعملية الاعتراف بها وقياسها.

- ✓ **الجوهر فوق الشكل:** لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني فجوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع التي تظهر في شكلها القانوني.

- ✓ **الحياد:** حتى تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية موثوقة يجب أن تكون محايدة خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إلا إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا، حيث لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى، أي أن المعلومات المحاسبية يتم توجيهها تجاه الاحتياجات العامة والمشتركة للمستخدمين بدلا من الاحتياجات الخاصة لمستخدمين محددين.

- ✓ **الحيطة والحذر:** إن معد القوائم المالية يواجه أحيانا حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، تقدير العمر الاقتصادي للمعدات... ويتعرف بمثل هذه الحالات من عدم التأكد من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها عند ممارسة الحذر في إعداد القوائم المالية، فالحيطة والحذر يعني تبني درجة من الحذر والاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراءالتقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات، أي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحقيقها فعلا وهذا ما يعني الابتعاد عن تضخيم الأرباح وتقليل الخسائر.

- ✓ **الاكتمال:** حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوق بها يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، أي أن حذف بعض المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وغير ملائمة. (عون، 2009، صفحة 23)

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية وأهميتها

الفرع الأول: مستخدمي القوائم المالية:

تتعدد الفئات المستخدمة للتقارير المالية، منها من له علاقة مباشرة ودائمة بالوحدة المحاسبية كالمسيرين والملاك، ومنها من له علاقة غير مباشرة (علاقة تعامل ظرفية تحددها المصلحة المشتركة) مثل المقرضين، الموردين... ولقد نشأت عن هذا التعدد في الاستعمالات رغبات في المعلومات المطلوبة تتوقف إلى حد كبير على مجال القرار الذي يراد اتخاذه، يمكن حصر أهم الفئات المستفيدة من القوائم المالية فيما يلي:

1. **المستثمرون:** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم. وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات. ويحتاج المساهمون أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح.

2. **العاملون:** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة منشأتهم على توفير المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

3. **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

4. **الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضين فإن الدائنون التجاريون يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كزبون رئيسي.

5. **الزبائن:** يهتم الزبائن بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

6. **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل الوطني وما يماثلها.

7. **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين. وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها. (سليم، الصفحات 05-06)

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كالاتي:

أداة اتصال؛ وسيلة في تقييم الأداء؛ وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك..، كذلك وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها ولاستعمال الموارد الموضوعية تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية. (فؤاد، 2015، صفحة 14)

المطلب الثالث: أنواع وأهداف القوائم المالية

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية: (حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، 2015)

هناك العديد ونذكر البعض منها وهي كالتالي:

1. **قائمة المركز المالي (الميزانية) :**

تعرض الميزانية صورة المركز المالي للشركة من خلال بيان مالها من ممتلكات (الأصول أو الممتلكات) وحقوق الملكية وما عليها من التزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين وجانبي القائمة يكونان دوما متساويين وبسبب تساوي أو توازن جانبي قائمة المركز المالي يطلق عليها كذلك اسم الميزانية؛

2. **قائمة الدخل:**

هي قائمة المكاسب كما يطلق عليها البعض أحيانًا التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة، وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية لأن الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقريبًا، وعليه يمكن القول أن قائمة الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صفي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة؛

3. **قائمة التدفقات النقدية:**

هي قائمة تعرض التحصيلات (المقبوضات)، المدفوعات النقدية وصافي التغير في النقدية، وتتكون من ثلاثة أنشطة وهي: أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة تؤدي إلى تحديد رصيد النقدية؛

4. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

هذه القائمة إضافية وهي توضح قيمة حقوق المساهمين التراكمية وتفصيلات ذلك من رأس مال وأرباح محتجزة وخلافه. كلما زادت حقوق المساهمين عن رأس المال بمعنى أنه كلما زادت القيمة التراكمية للأرباح المحتجزة كلما كان ذلك أفضل للمساهمين لأنه يعني أن حقوقهم تزيد بمعنى أن استثماراتهم تزيد؛

5. **الملاحق:**

يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

- ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- ✓ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركات الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الإقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة وفية. (قاسمي، 2015، صفحة 58)

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية.

إن أهداف التقارير المالية تتمثل في هدف رئيسي هو أن تظهر القوائم المالية نتيجة نشاط المشروع، وأي تغيرات في المركز المالي بكل عدالة ووضوح في ضوء مبادئ المحاسبة، وتتمثل أهداف القوائم المالية في:

- ✓ يجب أن تترجم الوضعية المالية للشركة؛
- ✓ المساعدة في تقييم العوائد والمخاطر بالاستثمار والفرص المتاحة؛
- ✓ تساعد في الارتقاء بالأداء الكفء لرأس المال والأسواق الأخرى؛
- ✓ تقديم معلومات عالية ومحايدة أو غير متحيزة. (ولطاش، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح والقوائم المالية، 2014، صفحة 35)

وأيضاً:

- ✓ تزود بمعلومات عن الموقف المالي، والأداء، والتدفق النقدي للمؤسسة، والمعلومات التي تهم شريحة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ تظهر القوائم المالية نتيجة أسلوب الإدارة في استخدام الموارد المتاحة.
- ✓ تظهر القوائم المالية معلومات خاصة عن المؤسسة حول:
  - الأصول؛
  - الالتزامات؛
  - حقوق الملاك؛

- الدخل والمصاريف، كما تشمل العوائد والخسائر؛
- التدفق النقدي.

1. تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفق النقدي للمؤسسة في المستقبل.

2. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.

3. تحقيق الحاجات العامة لغالبية المستخدمين، ولكن القوائم المالية على كل حال لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

4. تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها. (عمار، صفحة 08)

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً هاماً في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية التي تستخدم لأغراض عدة منها اتخاذ قرارات الاستثمار في الشركة، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على:

- ✓ مفهوم الإفصاح، أهميته ومتطلباته؛
- ✓ مستويات الإفصاح وأنواعه؛
- ✓ أهداف وقواعد الإفصاح.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح، أهميته ومتطلباته

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي. (الزوبعي، صفحة 23)

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية طبقا للقوانين والأنظمة المالية لتلبية المتطلبات الأخلاقية والتي تتمثل في مدى الالتزام بمعايير العدل والصدق في عرض البيانات المالية والكشف عن كل ما من شأنه أن يبين أن هذه القوائم أعدت على وفق الأعراف المعايير المحاسبية ويشهد اتفاقا جماعيا من الممارسين للمهنة، وكي تلبي المعلومات المحاسبية أهداف مستخدميها سواء داخل الشركة أو خارجها في اتخاذ قراراهم التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، يجب الإفصاح في وقت معين عن كافة الموارد والالتزامات (الموجودات والمطلوبات) وأية تغيرات في هذه الموجودات والمطلوبات. وحتى تكون هذه مفيدة وغير مضللة، فإنه يجب الإفصاح التام وغير المتحيز سواء من قبل المحاسب أو المدقق عن جميع البيانات المالية الهامة والضرورية لإجراء القرارات الاقتصادية الرشيدة.

والإفصاح كما يراه **دهمش:** "أحد الأهداف الرئيسة للإعلام المحاسبي في تزويد المعلومات لاتخاذ القرارات وهذا يتطلب الإفصاح السليم للمعلومات المالية وغيرها من المعلومات الأخرى"

ويرى Spiceland etal إن النقطة الحرجة لفهم المعلومات لفهم المعلومات التي يتضمنها تقرير الإدارة السنوي الموجه إلى المساهمين لتقييم أداء الشركة وصحة التمويل تكمن في الملاحظات التي تم الإفصاح عنها والتي تكشف القيم السوقية للمعدات وتفاصيل عن خطط التوسعات، المدينين، الموجودات، وملخص عن السياسات المحاسبية، ووصف للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والمعالجات الختامية ذات الصلة بها، وتصمم

بعض المعلومات لتحقق متطلبات الإفصاح وقد تكون على شكل ملاحظات أو كشوفات تحليلية منفصلة ضمن التقرير السنوي تفصح عن نتائج العمل وما يتعلق بالمركز المالي، التدفق النقدي.

إن الغرض الرئيسي للإفصاح هو توفير معلومات ملائمة لمستخدمي المعلومات الظاهرة في القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ويقول hindriksen "بعد تقديم المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات أحد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية، ويتطلب هذا الهدف الإفصاح الصحيح عن البيانات المالية و المعلومات الملائمة الأخرى"

ويعرفه عبد الله "إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الجهات الخارجية عن الشركة، إذ تُعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة"

ويضيف مطر بأن الإفصاح هو "جعل التقارير المالية تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة".

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي

اعترافاً بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية وفي المؤسسات فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لابدَّ من توافرها، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في نشرته الأولى أهداف التقارير المالية كالتالي:

- ✓ تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين ومستخدمي البيانات في تحديد وتوقيت درجة عدم التأكد للتدفقات النقدية المتوقعة من التوزيعات أو الفوائد، والتدفقات الناتجة عن بيع أو استيراد أو استحقاق الاستثمارات المالية والقروض، وهذه التدفقات المتوقعة تتأثر بقدرة المنشأة على خلق نقدية كافية لمواجهة الالتزامات في التوزيعات والفوائد وأقساط القروض وسدادها عند استحقاقها كما تتأثر أيضاً بتوقعات المستثمرين والدائنين بالمقدرة الكسبية للمنشأة مما ينعكس على أسعار الأسهم.
- ✓ تقديم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة، ورغم أن قرارات الاستثمار والتمويل تعكس توقعات المستثمرين بالأداء المستقبلي للمؤسسة، إلا أن هذه التوقعات تبنى في الغالب على تقييم الأداء السابق.
- ✓ هذا بالإضافة إلى أن نظام التقارير الجيد سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة للمؤسسة وذلك نتيجة انخفاض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين حول أحوالها المالية أي أنه عن طريق إتباع سياسة

محاسبية سليمة وبالتالي العناية بنظام التقارير المالية يمكن تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر لدى المؤسسة وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرون كعائد على استثماراتهم إضافة إلى ذلك أن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافة المنشآت لإتباع سياسات محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير وافٍ حتى في حالة عدم كفاية الأداء ذلك لأن عدم الإفصاح في مثل هذه الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين على أنه تغطية للمشاكل التي تتعرض لها المنشأة الأمر الذي يعجل بفشلها وقد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة الذي تعمل فيه.

وحتى بالنسبة للشركات الغير ناجحة فعلاً فإنه يهمها الإفصاح عن حقيقة الأوضاع التي تمر بها وعن المجهودات والتدبيرات التي اتخذت والتي سوف تتخذ لتجنب هذه الأوضاع وإلا فقدت المنشأة الثقة نهائياً وبالتالي إفساد المحاولات التي تبذلها للخروج من الأزمة التي تمر بها. (زوبير)

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي (حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، 2015، صفحة 29)

تشتمل على:

أ- **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، إذ أنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثمة فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها؛

ب-**الأطراف والصفقات الهامة:** يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشأة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة؛

ت-**الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت لكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعد شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار ونشر القوائم بالفترة اللاحقة؛

ث-**الشكوك حول استمرار المنشأة:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لانهاية وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بإمكانية عدم استمرار المشروع أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية؛

ج-**الالتزامات المحتملة:** تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغتها، تظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءاً من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيداً في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت لكنها لم تصل إلى درجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية.

المطلب الثاني: مستويات وأنواع الإفصاح

الفرع الأول: مستويات الإفصاح

إن السبب في اختلاف وجهات النظر حول الإفصاح المناسب يأتي نتيجة لاختلاف المصالح ولذلك يكون من الصعب توفير مفهوم عام للإفصاح. ولكن هناك أكثر من مستوى للإفصاح وتعرض الاتي:

1. **المستوى المثالي:** والذي يحقق رغبات جميع المستخدمين الحاليين والمتوقعين للبيانات المالية ويجب أن تتوافر فيه خصائص أو معايير معينة مثل:

- ✓ أن يكون الإفصاح كافي: ويفترض هذا حد أدنى من الإفصاح شرط ألا تكون القوائم المالية غير مضللة.
- ✓ إفصاح عادل: ويكون أكثر ايجابية وموضوعية وأخلاقية في عرض المعلومات.

- ✓ إفصاح كامل: وهنا يتم الإفصاح عن جميع المعلومات سواء كانت ملائمة أو غير ملائمة وهذا ما ينبغي توفره.

2. **المستوى الممكن (المتاح):** ويتم هنا الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة ويمكن أن يكون الإفصاح مناسبا عندما يكون كافيا، عادلا، وكاملا ويعد الإفصاح حيويا عندما يتخذ المستثمرون قرارات مثلى عند استقرار سوق رأس المال. ومن الجدير بالذكر أن هناك إفصاح وقتي وهذا يساعد بتقديم معلومات ملائمة لمنع المفاجأة وإعطاء ثقة بالمعلومات. ولابد أن نذكر أن الإفصاح المثالي يسمح بالتنبؤ وتقييم المخاطر النسبية للوحدة الاقتصادية، وأن المعلومات التي من المفروض أن نفصح عنها يجب أن تشتق من الأهداف الأساسية للمحاسبة مثل:

- ✓ الإفصاح عن البيانات المالية الكمية المستخدمة في نماذج القرارات.
- ✓ معلومات تسمح بالمقارنة.
- ✓ التركيز على تفضيلات المستثمرين.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات غير الكمية الملائمة للقرارات مثل الأقسام التي تحتويها الشركة، معلومات عن السياسة المحاسبية المتبعة، عرض معلومات تاريخية وجارية للتنبؤ.

يضاف إلى ذلك أن يتم الإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ إصدار القوائم المالية والأحداث بعد اكتمال القوائم المالية ومن هذه الأحداث

- ✓ أحداث تؤثر مباشرة في المقادير لكي تظهر في القوائم مثل إشهار إفلاس أحد العملاء المهمين في الشركة.
- ✓ أحداث تؤثر على استمرار التعبير الصادق لقيم الميزانية، مثل بيع عدد كبير من أسهم الشركة.
- ✓ أحداث تؤثر على العمليات والقيم المستقبلية، مثل التغير في ظروف السوق أو الأسعار التي تؤثر على منتجات الشركة (الزوبعي، صفحة 24).

الفرق الثاني: أنواع الإفصاح

يمكن إيضاح أنواع الإفصاح كما ما يلي:

أ- الإفصاح الكامل:

ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، والتركيز على ضرورة هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي لها تأثير على مستخدميها.

ب- الإفصاح العادل:

ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى .

ج- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

د-الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

هـ- الإفصاح الوقائي:

إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستعمليها وخاصة المستثمر منهم. حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي ويسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية:

- ✓ السياسة المحاسبية.
- ✓ التغير في السياسة المحاسبية.
- ✓ تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- ✓ المكاسب والخسائر المحتملة.

- ✓ الارتباطات المالية.
- ✓ الأحداث اللاحقة.

و- الإفصاح التثقيفي:

لقد ظهر هذه النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح والهياكل التمويلية للمؤسسة. (زوبير)

المطلب الثالث: أهداف وقواعد الإفصاح

الفرع الأول: أهداف الإفصاح.

إن الإفصاح المناسب يهدف إلى جعل التعامل في سوق المال أكثر عدالة، إذ أن الإفصاح يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا بدوره يوفر مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرص نمو السوق وازدهاره واستمراريته. (الزوبعي، صفحة 25)

يهدف الإفصاح إلى عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم هذا من جهة، ومعرفة المركز المالي للمؤسسة من جهة أخرى، كما يهدف إلى معرفة الوضع المالي للمؤسسة من الناحية الاستثمارية، ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه المؤسسات، كما أن هدف الإفصاح في القوائم المالية هو عرض جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها، ومن أهداف الإفصاح هي طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية. (زرواطي، 2015، صفحة 89)

الفرع الثاني: قواعد الإفصاح.

أ- **الإفصاح عن السياسات المحاسبية:** المبادئ والأعراف والقواعد والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية وبسبب تعدد السياسات المحاسبية على الإدارة اختيار السياسة الأفضل والتي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة ومراعاة ثلاث اعتبارات:

1. الحيطة والحذر: مراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات وتجنب تكوين احتياطات سرية.
2. تفوق الجوهر على الشكل: مراعاة مضمون الأحداث والعمليات لشكلها القانوني لدى عرض المعلومات.

3. الأهمية النسبية: الإفصاح عن كافة البنود ذات التأثير المادي على اتخاذ القرار.

أما السياسات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها هي: توحيد البيانات، التقييم، تحويل العملات عقود الإيجار، تقييم المخزون، عقود المقاولات، الاهتلاكات.

ومن الأمور الأخرى الواجب الإفصاح عنها، الإفصاح بشكل موجز عن السياسة المستخدمة، والإفصاح عن أي تغير يحصل في هذه السياسة مع ذكر أسباب التغير، وكذلك ذكر الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة.

ب-المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

1. قواعد الإفصاح العام: اسم الشركة، شكلها القانوني، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية، الفترة المحاسبية، طبيعة النشاط، نوع العملة المستخدمة، بيانات عن الفترة السابقة
2. قواعد إفصاح الميزانية: يتم الإفصاح عن عناصر الميزانية من مطلوبات وموجودات وحقوق المساهمين
3. قواعد إفصاح كشف الدخل: يتم الإفصاح عن المبيعات، الإيرادات، المصاريف، البنود الغير عادية وصافي الدخل خلال الفترة المالية
4. إفصاح آخر: التغير في المركز المالي، دخل العمليات العادية، مصاريف البحث والتطوير، إيجار الأصول، مبيعات وإيرادات وموجودات كل قسم، فروق التحويل، أرباح وخسائر. (الزوبعي، الصفحات 26-27)

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومة المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تعتبر العصب الأهم لأي شركة عند اتخاذ القرارات، حيث صحة هذه الأخيرة تتوقف على جودة المعلومات المحاسبية، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى:

- ماهية المعلومة المحاسبية؛
- ماهية جودة المعلومة المحاسبية؛
- علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المعلومة المحاسبية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى دراسة العناصر التالية: (مفهوم المعلومة المحاسبية، خصائصها، أهميتها وأهدافها) .

الفرع الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية

المعلومات بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات، كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي و البرمجة، معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها هذه المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة و يمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية. (غزوي، 2010، صفحة 37)

الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية (الجنباز، 2018)

تعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص التي تسعى لتحقيق الغاية الأساسية ومنها :

أولا- قابلية الفهم: تستخدم البيانات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية في اتخاذ القرارات، سواء كانت تلك القرارات تتعلق بالأطراف الداخلية للشركة متمثلة في الإدارة العليا أو الأطراف الخارجية التي تتمثل في المساهمين والدائنين في تحقيق مصالح تتعلق بالاستثمار أو التعامل مع المؤسسة، ويمكن اعتبار جميع تلك الأطراف لديهم الخبرة الكافية لتحليل البيانات المقدمة في القوائم المالية إلى جانب وجود معرفة وافية نحو النشاطات الاقتصادية والمحاسبية، إلا أنه يجب أن تبتعد البيانات المقدمة في القوائم المالية عن التعقيدات والبيانات المركبة. فالمعلومات المحاسبية يجب أن تقدم في شكل يسهل فهم جميع الأطراف، لذلك لابد أن تتمتع بقدر كبير من السلاسة وإمكانية قيام جميع الأطراف بالتحليل اعتماداً على تلك المعلومات، لأن المهمة الرئيسية للقوائم المالية توفير الحد الأقصى من المعلومات لاتخاذ قرارات رشيدة سواء كانت قرارات إدارية أو قرارات استثمارية أو قرارات ائتمانية. وتبعاً لذلك لابد من توفر معلومات محاسبية يمكن ترجمتها إلى مؤشرات اقتصادية، فكلما امتازت تلك المعلومات بالسهولة والقابلية للفهم حتى إن كان مستخدمو القوائم

المالية ليسوا من خبراء المحاسبة والاقتصاد كلما زادت الفائدة التي يمكن الحصول عليها من المعلومات، لذلك فإن خاصية القابلية للفهم من الخصائص الأساسية التي يمكن من خلالها الحكم على جودة التقارير المالية والقوائم المالية المقدمة.

ثانيا-الملائمة: تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة لمستخدميها على المستويين الداخلي والخارجي، فعندما تساعد هذه المعلومات على اتخاذ قرارات اقتصادية ذات جدوى فإن صحة وفعالية القرارات الاقتصادية تعتمد على المعلومات المحاسبية، وعند تقديم معلومات محاسبية تفيد كافة الأطراف فإنه يمكن وصفها بالملائمة، وعلى النقيض عندما تشتمل القوائم المالية على معلومات محاسبية لا تفيد كافة الأطراف فإنها تصبح في هذه الحالة غير ملائمة.

أما المعلومات المحاسبية الملائمة، فهي المعلومات التي يمكن عن طريقها عمل تحليل وتقييم للمعاملات والأحداث الماضية، وكذلك تساعد الأطراف المعنية على استنباط الأحداث المستقبلية اعتماداً على المؤشرات الاقتصادية التي تستخدم البيانات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية بشكل كبير، خاصة في ظل حالة عدم التأكد، فإن المعلومات المحاسبية الملائمة تسهم في تخفيض آثار حالة عدم التأكد بشأن الأحداث المستقبلية، وبصفة عامة يمكن الحكم على ملائمة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية عندما تتمتع تلك المعلومات بالميزات التالية:

أ- **القدرة على التنبؤ:** تعبر هذه الميزة عن مقدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، وهذه الخاصية يمكن تفعيلها عندما تعبر المعلومات المحاسبية تعبيراً حقيقياً عن الواقع والأحداث الفعلية وتكون لديها قدراً كبيراً من الصدق وتأخذ شكلاً مناسباً في القوائم المالية، هذه الطريقة تمكن تلك المعلومات جميع الأطراف سواء الداخليين أو الخارجيين من التنبؤ بالمستقبل عن المعاملات الاقتصادية والمؤشرات الاقتصادية اعتماداً على المعلومات المحاسبية، ويتم ذلك من خلال التحليل المالي لعناصر القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات، وكلما كانت المعلومات المحاسبية مصنفة ومسجلة ومقيدة في السجلات بشكل سليم فإن ذلك يساعد خلية على توقع المستقبل، مما يؤثر بشكل إيجابي على القرارات سواء كانت تلك القرارات تخص الأطراف الداخلية للشركة أو الأطراف الخارجية.

ب-**التوقيت المناسب:** يعتبر القرار الإداري أو الاستثماري أو الائتماني ذو جدوى اقتصادية عندما يحقق الأهداف المخطط له، وحتى يكون القرار فعال يجب أن يتخذ في الوقت المناسب، وهذا يعتمد اعتماداً كلياً على توقيت الحصول على المعلومات، فإن وصف المعلومات المحاسبية بالمعلومات الملائمة

بأنها تكون متوفرة في التوقيت المناسب، فعندما تكون البيانات معبرة تعبيراً دقيقاً عن الأحداث دون الالتزام بعامل الزمن، فإنها تكون بلا جدوى أو قيمة ولا تساعد في هذه الحالة على اتخاذ قرارات، بل من الممكن وصف تلك البيانات بأنها بيانات غير سليمة رغم صحتها وشفافيتها، ولكن المحرك الأساسي لجودة البيانات هو مدى دقتها وتوقيتها المناسب.

ويمكن الجزم بأن عامل الوقت أهم من الدقة بنسبة مئة بالمئة، لأنه في ظل التطور الهائل في مجال الأعمال وسرعة تداول المعلومات فيجب أن يتاح أمام الإدارة العليا بيانات ذات دقة مرتفعة وفي توقيت مناسب حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات صائبة لتصحيح الانحرافات إن وجدت أو اتخاذ قرارات بشأن وقائع جديدة.

ثالثا-الأهمية النسبية:

إن التطور السريع في بيئة الأعمال ينتج عنه كم هائل من العمليات والنشاطات المهمة والرئيسية للبيانات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية لخدمة مستخدمي تلك القوائم؛ فعلى ذلك لا يمكن اعتبار القوائم المالية جيدة من خلال الحكم على كثرة ما تحتويه من بيانات المحاسبية، وإنما تعتمد جودة القوائم المالية وما فيها من معلومات محاسبية وعلى وزن بيان معين، ففي حال عدم وجود بيان معين يتصف بالجوهرية فإن ذلك يؤثر تأثيراً كبيراً على صحة القوائم المالية، إن ماسبق يطلق عليه بالأهمية النسبية. تعتمد الأهمية النسبية في أغلب الأحيان على الحكم الشخصي لمعدي القوائم المالية، ويجب أن يتمتع معد القوائم المالية بالخبرة والقدرة على التحليل حتى يستطيع الحكم على الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية، وتحدد البنود ذات الوزن التي تؤثر في نتائج الأعمال، ولكي تكون القرارات المتخذة فعالة يجب أن تعتمد على معلومات مؤثرة، وكثرة المعلومات الغير ضرورية تؤدي إلى قرارات قد توصف بعدم الفعالية لأنها اعتمدت منذ البداية على بيانات ثانوية لا تستطيع توفير القدر الكافي من المعلومات التي بناءاً عليها يتم اتخاذ قرارات رشيدة. لذلك يجب تنقيح المعلومات المحاسبية، وضم البيانات المشاركة التي تمثل أهمية نسبية صغيرة في بند أو بندين، وتترك مساحة كافية في القوائم المالية للمعلومات المحاسبية التي تتمتع بالأهمية، ويكون بمقدور الشخص متخذ القرار التركيز على البيانات المؤثرة والتي بناءاً عليها يتخذ قراره.

رابعا- الموثوقية:

تعتمد القرارات على البيانات بصفة أساسية وعندما تكون المعلومات بعيدة عن التحيز والأخطاء الجوهرية، فإنها توصف بالموثوقية، ومن الممكن أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة، أي أنها تتمتع بالقدرة على التنبؤ، وأن تكون مقدمة في التوقيت المناسب. لكن لا يمكن الوثوق بها من جانب المستخدمين لما تحتويه من أخطاء جوهرية أو تحريفات عن الواقع الفعلي، مما قد يؤدي إلى رفض مستخدمي القوائم المالية لتلك المعلومات والإعراض عن الاعتماد عليها، مما يعتبر إهداراً للمال والوقت في إعداد مثل تلك القوائم المالية. وهناك حالة أخرى متمثلة في عدم معرفة مستخدمي القوائم المالية بعدم موثوقية المعلومات المحاسبية، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة بعيدة عن الصواب، وللحكم على موثوقية المعلومات، يجب أن يتوافر في تلك البيانات الخصائص الآتية:

أ- **الحياد:** تعتبر المعلومات المحاسبية موثوق بها عندما تتميز بالحياد؛ أي تكون بعيدة عن التحيز، وبصورة أخرى يقصد بالحياد أن تتصف المعلومات المحاسبية بالعدالة والإنصاف؛ ففي بعض الأحيان يتم توجيه المعلومات المحاسبية نحو وجهة نظر معينة لخدمة أحد الأطراف، مما يؤدي إلى وقوع ضرر لباقي الأطراف المستفيدة، وهناك نوعين من التحيز، هما:

1. التحيز في القياس: فالقياس هو من أهم وظائف المحاسبة، وعندما تقاس المعلومات المحاسبية بأدوات بها تحيز ينتج عن ذلك قوائم مالية مضللة لمستخدمي تلك القوائم، وينتج عنها بالتالي قرارات غير سليمة.
2. التحيز للأشخاص: تعتمد المحاسبة بشكل كبير على الحكم الشخصي في كثير من الأحيان، وعند قيام معدي القوائم المالية بالتلاعب في المعلومات المحاسبية لخدمة أحد الأطراف، فإن ذلك يؤدي إلى عدم الشفافية والإفصاح في القوائم المالية.

ب- **الموضوعية:** يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بالموضوعية وأن تعبر بشكل واضح عن الأحداث حتى يتم الوثوق بها بشكل كبير.

ت- **الصدق:** يعتبر الصدق من المحددات الأساسية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية حتى يكون القرار المتخذ من قبل مستخدميها فعالاً.

خامسا- قابلية المقارنة:

يجب أن تتيح القوائم المالية وما تتضمنه من بيانات إجراء مقارنات تاريخية بهدف تحديد ما إذا كانت نتائج أعمال الشركة تسير في اتجاه النمو أو تسير نحو الانكماش، وتتم هذه المقارنات على أساس وجود سنة أساسية يُقاس عليها القوائم المالية للسنوات التالية؛ ليتمكن المستخدمين من تقييم مركز الشركة المالي والوقوف على تغيراته. لذلك يجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بالثبات في أدوات القياس خاصة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية، وبيان أي تغيير أو تبديل لتلك السياسات وتوضيح آثار تلك التغيرات، ولابد من الالتزام بالمعايير وخاصة المعايير الدولية، كما يجب أن تتمتع القوائم المالية للشركة بقابلية المقارنة مع تقارير الشركات الأخرى التي تعمل بنفس المجال، مما يمكن جميع الأطراف المستخدمة من الحكم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي مقارنة بالمنافسين، وعلى صعيد آخر لا يجب أن يتعارض مفهوم قابلية المقارنة مع مفهوم الاتساق أو محاولة تطوير المعايير المستخدمة، ويجب أن تتكامل خصائص المعلومات مع بعضها البعض.

الفرع الثالث: أهمية المعلومات المحاسبية

للمعلومات المحاسبية أهمية بالغة للعديد من الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، فالمعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية كثيرة و متعددة الاغراض لاحتياجات كل مستفيد، حيث تحتاج كل جهة لكمية معينة من هذه المعلومات، فالمقرض يحتاج معلومات تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المستثمر وكذلك الجهات الرقابية المتمثلة في الهيئات الحكومية مثل هيئة السوق المالية، فكل من هذه الجهات لها متطلبات تريد الحصول عليها من القوائم المالية، ولهذا فان أهمية المعلومات المحاسبية تكمن في مستوى الإفصاح عن هذه البيانات المالية، حيث توجد هذه البيانات المالية في القوائم المالية وتشمل العديد من المعلومات عن النشاط التشغيلي والاستثماري والتمويلي والتسويقي للمشروع، وكذلك بعض المعلومات الاقتصادية أو السياسية التي تؤثر على نشاط الشركة، مثل بعض الشركات التي أشارت إلى أن أحد أسباب انخفاض الأرباح هو بسبب الأزمة المالية العالمية لعام 2008، مما قد اثر على أرباح الشركة، وهذه المعلومة موجودة في القوائم المالية وبالتحديد في تقرير مجلس الغدارة، حيث يوجد ارتباط وثيق بين مستوى الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة والمعلومات المحاسبية، والعوامل المؤثرة فيها سواء كانت اقتصادية أو سياسية والتي قد أثرت على ربحية الشركة، ولذلك فإن ربحية المعلومات المحاسبية تحدد حسب احتياج الجهة المستفيدة منها. (حسينة، 2015، صفحة 30)

الفرع الرابع: أهداف المعلومات المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية التي تصف وضع الشركة بكل وضوح وشفافية وتقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية المؤثرة على قرارات المستخدمين ذات تأثير قوي على الشركة وعلى المستخدمين ولقد أشارت لجنة المبادئ المحاسبية الأمريكية إلى أن أهداف التقارير المالية تتمثل في هدف رئيسي وهو أن تظهر القوائم المالية نتيجة نشاط المشروع والمركز المالي والتغيرات في المركز المالي بكل عدالة ووضوح في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة<

هذا بالإضافة إلى أهداف عامة للتقارير المالية تتمثل في إمداد المستفيدين بمعلومات موثوق عن المصادر الاقتصادية للمشروع وأية التزامات تفيد في الحكم عليه من وجهة نظر المستثمر وكذلك معلومات عن نتيجة نشاط المشروع من ربح أو خسارة تهم المستثمر عند حساب العائد على السهم، تهم الدولة لغرض فهم الضرائب، تهم الدائنين لبيان مدى قدرة المشروع على سداد التزاماته وأيضا معلومات تفيد إدارة المشروع في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء كما ورد في معايير المحاسبة الدولية وبالتحديد (المعيار الدولي رقم 01). إن هدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة التي تفيد شريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية وتبين البيانات المالية أيضا نتائج واجبات الإدارة في عملية تنظيم الموارد الموكلة إليها، كما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (01) أن الهدف من البيانات المالية هي" تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي؛ الأداء والمتغيرات في المركز المالي لمشروع تكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إن البيانات المالية المعدة لهذا الغرض تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية على كل حال توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية لأن هذه البيانات وإلى حد كبير تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة وتوفر بالضرورة معلومات غير مالية، تظهر البيانات المالية كذلك نتائج التدبير الإداري أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المشروع أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها، يتضح لنا ما يلي:

- ✓ أن هدف البيانات المالية هو توفير المعلومات حول المركز المالي حيث يقصد بالمركز المالي جميع الموجودات والمطلوبات التي على الشركة أي يجب أن تشمل المعلومات المالية كل من الممتلكات والمصانع والمعدات وعقارات واستثمارات وأصول غير ملموسة وأصول مالية ومعلومات عن المخزون والذمم المدنية والنقد ومعدلات النقد والالتزامات المالية والضريبية

- ✓ يجب توفير معلومات عن الأداء المالي وهو عبارة عن قدرة المشروع على توليد النقد وما يعادل النقد وتوقيت تأكيد هذه التوليدات حتى يمكن التأكد من قدرة المنشأة على سداد القروض والتوزيعات للمالكين ودفع رواتب الموظفين وكذلك الموردين؛
- ✓ يجب توفير معلومات عن التدفقات النقدية لما لها من أهمية بالغة لشريحة كبيرة من المستخدمين اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، حيث تتضمن هذه القائمة معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من جميع الأنشطة الموجودة في المنشأة أكانت هذه الأنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، فإن المعلومات عن هذه الأنشطة ذات دلالات مفيدة لمستخدميها حسب طبيعة كل مستخدم (حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، 2015، الصفحات 13-14).

المطلب الثاني: ماهية جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف المجامع العلمية والمهنية وذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ولعل هذه الأهمية ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية(fasb)إلى إصدار البيان رقم (02) سنة 1980 "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"، والتي تمثل المدخل الضروري لتأصيل وتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها؛ ونعني بجودة المعلومات المحاسبية هي ما يتم تحقيقه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال جملة من الخصائص التي تجعلها خالية من الشوائب وأن تكون معدة وفق معايير قانونية ورقابية جيدة (حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، 2015، صفحة 19).

الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومة المحاسبية

تعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص التي تسعي لتحقيق الغاية الأساسية ومنها:

أ- **الملاءمة:** لكي تكون المعلومات ذات فائدة ولها قيمة يتعين عليها أن توجد علاقة وثيقة بينها وبين الغرض الذي أعدت من أجله. وتعتبر المعلومات ذات جودة عالية عند ارتباطها بهدف معين يساعد متخذ القرار على تقييم محصلة هذا القرار وملاءمته في اختيار بديل من بين البدائل واعتباره ذو أهمية إذا كان الإفصاح عنه له تأثير في قرار المستخدمللمعلومات بين البدائل المتاحة وقد وصف مجمعالمحاسبيين الأمريكيين معيار الملاءمة أنه المعيار الأساس للاختيار بين بدائل المعلومات المحاسبية.

ب- **المصداقية:** تعبر مصداقية التقارير المالية المستندة إلى أدلة إثبات كافية والخالية من التحيز مصدراً ملائماً لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

ت- **الدقة:** يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على دقتها، وقد يتسبب عدم توافر الدقة في المعلومات إلى حالة عدم التأكد، وتؤدي إلى عدم القدرة على التنبؤ بمصير الشركة وإلى عند اتخاذ القرار المناسب، فإذا كانت المعلومات التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي واستطاع شخص آخر بإعطاء نفس النتيجة باستخدام أسلوب آخر فإن قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق تتميز بالدقة وتصبح أمينه ويمكن الاعتماد عليها.

ث- **التوقيت المناسب:** يعتبر التوقيت عنصراً مهماً من عناصر النجاح في عمليه اتخاذ القرار، فلهذا يجب إيصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب فلا فائدة من وصول المعلومات في وقت متأخر لمن يستخدمها لأنها تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة. ويرتبط التوقيت الملائم بالقوائم المالية أي يمكن إتاحة هذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لفترات دورية متقاربة.

ج- **الفهم والاستيعاب:** يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدي استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومه لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها، وكذلك تتوقف على قدرات من يستخدمها وثقافته. فلهذا يتعين على من يقومون بأعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينه من قدرات مستخدمي هذه القوائم وحدود تلك القدرات، حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

ح- **الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات:** تأخذ المعلومات المحاسبية دورها إذا توافرت الأهمية النسبية فيها، أي أن تكون المعلومات مصدراً مهماً في صياغة اتخاذ القرار حيث يؤدي إهمالها إلى خلل في عملية اتخاذ

القرار، لذلك فإن الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل يرتبط بأمانه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ولهذا يجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، والتعرف على ما يحتاجه المستخدم من معلومات، بحيث إذا أدى حذف أي معلومة أو عدم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة غير صحيحة إلى التأثير على تقييم المستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ القرار فإنها تعتبر في هذه الحالة ذات أهميه.

خ- **الكفاية:** تتوقف خاصية الكفاية في التقارير المالية على كمية المعلومات ونوعيتها ومدى استيعابها، بحيث تشبع هذه المعلومات مستخدميها وتعطي مردوداً عالي الجودة للمستفيدين منها.

ومما سبق يتضح بأن جودة التقارير المالية الجيدة تتميز بخصائص معينه تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، على أن تكون هذه المعلومات قابلة للقياس والمقارنة وتتلاءم مع مستخدمي المعلومات في حالة إدخال تغيرات جوهرية على الأنشطة القائمة وتحقق السرعة في نقل المعلومة وتوقيتهاوأهميتها ودرجة مصداقيتها والوثوق بها (حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، 2015، صفحة 20).

الفرع الثالث: معايير جودة المعلومة المحاسبية

إن المعلومات هي تلك التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح في شكل أكثر نفعاً لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار الحالي أو للاستخدام المستقبلي.

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد أن تكون على مستوى من الجودة وعلى الرغم من أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات 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 ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه

وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

ثانياً- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

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

أ- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القراركلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب-المنفعة الزمنية: وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلاً من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

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

ثالثاً- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

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

كما أن الفاعلية هي مدى النجاح في تحقيق الأهداف، وهذا يعني أن درجة الفاعلية إنما تقاس بمدى تحقيق الأهداف المحددة والتي وجدت أصلاً لتحقق.

رابعاً- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم

التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

خامساً- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

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

فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

ويرى الباحث بأن توفر معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة لأن المعلومات بدون توفر هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات فإن هذه المعلومات تفقد أهميتها. ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة. (شبير، 2006)

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية.

يمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيما يلي:

أولاً-العوامل البيئية (بيئة المحاسب):

من اهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية كما يلي:

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

ب-العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع

الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في انتاج وتوزيع المعلومات، ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير امكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

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

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

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

ثانياً-العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توفر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم (2) التي اصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة، لاتخاذ القرار ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية. ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في ادخال وتحليل ومعالجة وعرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنت.

ثالثاً- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقاً لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار، فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم. (بطل، 2019، صفحة 20)

المطلب الثالث: علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: علاقة قواعد الحوكمة بجودة التقارير المالية.

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنها، على أنه يعتبر أحد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق قواعد الحوكمة والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وأن تطبيق هذه القواعد يؤثر على درجة ومستوي الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل: مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة وأسعار الصرف، فضلاً عن دورها في عملية التنبؤ، باعتبارها مدخلاً أيضا وتعتبر لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية الذي يعتمد على فرض رئيسي مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل التوزيعات، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.

هذا وكما كان السوق المالي يلعب دوراً مهماً في تحقيق التنمية الاقتصادية، فإن الإفصاح يعد مطلباً ضرورياً حتى يعكس الواقع الحقيقي للشركات ومدي التزامها بالقوانين والتعليمات التي تقرها الجهات المسؤولة من أجل التأكد من حسن إدارتها بأسلوب علمي يؤدي إلى حماية أموال

المساهمين وتوفير معلومات عادلة وشفافة لجميع الأطراف ذات العلاقة، وفي الوقت نفسه توفر أداة جيدة للحكم على أداء مجلس الإدارة ومحاسبتهم، وبالتالي فإن إلزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومبادئ الحوكمة يؤدي بالضرورة إلى رفع جودة القوائم المالية بما تتضمنه من الإفصاح والشفافية. (حمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، 2009، صفحة 48).

الفرع الثاني: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية.

إن أهم الدوافع التي أدت إلى زيادة الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة هو إعادة ثقة المتعاملين في أسواق اوراق المالية التي تأثرت نتيجة الانهيارات المالية التي أصابت العديد من الشركات والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لهذه الشركات. لذلك فإن أحد أهم المبادئ التي ترتكز عليها حوكمة الشركات هو مبدأ الإفصاح والشفافية وما يحمل في طياته من ضرورة إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن يتم مراجعة هذه القوائم من قبل مراجع حسابات يتمتع باستقلالية التامة في إبداء رأيه المحايد حول هذه القوائم، بغرض توفير معلومات ذات جودة عالية يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. وفي ما يلي نقدم مجموعة من الآليات التي تعتمد عليها حوكمة الشركات في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية وهي:

أولاً- المساءلة والرقابة المحاسبية:

ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الادارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة. وقد أشارت المعايير الموضوعة من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 والخاصة بحوكمة الشركات إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

ثانياً- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبية والمراجعة:

إن نجاح وفعالية تطبيق الحوكمة يتطلب الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، أو العمل على وضع معايير محاسبية مكيفة، بحيث يكون الإطار العام لها هو المعايير الدولية حيث أنها تأخذ بعين الاعتبار الواقع الإقتصادي للبلد.

ثالثاً- دور المراجع الخارجي:

للمراجع الخارجي دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات كونه يقلص أو يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية. فالمراجع الخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية، وهو الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

يساعد المراجع الداخلي في إنجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها.

فالمراجع الداخلي يساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة، من خلال ضمانه دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

رابعاً- المراجعة:

أظهرت العديد من الدراسات أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، إن وجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور المراجع الخارجي والداخلي والتأكيد على الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة سوف يؤدي بالضرورة إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على أساس هذه المعلومات. ونتيجة لهذه الأهمية التي تحظى بها لجان المراجعة فقد قامت العديد من هيئات أسواق الأوراق المالية بإلزام الشركات المدرجة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بإصدار تقرير ضمن التقارير المالية الصادرة عن هذه الشركات حتى تزيد من جودة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها. وعلى ضوء

ماسبق يمكن القول أن إلتزام الشركات بتطبيق الحوكمة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه الشركات ضمن تقاريرها المالية، مما ينعكس على زيادة ثقة المتعاملين خاصة في الأسواق المالية في هذه التقارير والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، وبالتالي يساعد الشركة في الحصول على مصادر التمويل التي تمكنها من النمو والاستمرارية على المدى الطويل، وتحقيق مصالح المساهمين وأطراف أخرى ذات علاقة بالشركة. (بوسلمة، 2013، الصفحات 50-51)

خلاصة الفصل:

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، ولكن لابد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات، كما أنها توفر المعلومات المحاسبية التي تتضمن الخصائص الكيفية من حيث الملائمة ودرجة الاعتماد عليها سيفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات، كما تمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المحاسبية التي تعمل الشركات على إعدادها والإفصاح عنها بشفافية لكل من لها علاقة بالشركة لاستخدامها كل في مجاله حيث يتم ذلك بواسطة مجموعة من المعايير المحاسبية تطبيقها الذي يحدث آثار على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية يُمكن من قراءتها بدقة، بوضوح وبموضوعية.

كما حاولنا من خلال هذا الفصل الإشارة إلى الدور الإيجابي الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة من خلال آلياتها والمساهمة في تحقيق الإفصاح والشفافية على المعلومات المحاسبية للشركة حيث أن توفير معلومات ذات جودة عالية بإمكانها تفعيل الحوكمة في الشركات والاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المهمة في الشركات.

الفصل الثالث

تمهيد

من أجل الوصول إلى دراسة شاملة وواضحة أردنا أن ندعم دراستنا بجانب تطبيقي، حيث تم في هذا الفصل دراسة أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع عن طريق التقرب المباشر من المهنيين.

ولإلمام أكثر بالدراسة تم تقييم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: طبيعة الدراسة.
- ✓ المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان

المبحث الأول: طبيعة الدراسة

باعتبار أن الاستبيان أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين لما لها من مزايا تخدم لدراستنا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيد استخلاص النتائج النهائية والفهم الصحيح للظاهرة المدروسة من مختلف جوانبها، وسيتم التطرق لهذه الأداة بالتفصيل فيمايلي.

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

سنقوم من خلال هذا المطلب بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، بدءاً من مرحلة تصميم الاستمارة هيكلها، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الإستمارات، وفي الأخير التعرض إلى وسائل جمع المعلومات.

الفرع الأول: تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة حاولنا إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة حتى تكون قابلة للفهم من قبل المطلع عليها "أفراد العينة" والذين هم على دراية بالموضوع، وهذه الأسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختيار بديل من البدائل المطروحة، كما احتوت كذلك على أسئلة اختبار الصدق، حيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث وتمحورت أسئلة هذه الاستمارة حول موضوع حوكمة الشركات وجودة المعلومة المحاسبية وكذلك القوائم المالية المفصح عنها، وإعداد الاستمارة بشكل متسلسل حتى تجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصي من أجل الحصول على إجابات موضوعية.

هذا وقد تضمن الاستبيان أيضا ديباجة تتصدره تتضمن عنوان الموضوع مع تقديم وجيز للشهادة المحضرة لتبرير القيام بهذا الاستبيان مع إحاطة مستعمله بأن المعلومات المتحصل عليها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي لا غير، مع شكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان المستعمل من قبلنا (16) سؤالا موزعة على ثلاثة أجزاء رئيسية كمايلي:

الجزء الأول: يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة ويضم الأسئلة من (01-04)

الجزء الثاني: يتضمن محور حول حوكمة الشركات، ويضم الأسئلة من (01-08) قسم بدوره إلى بعدين وهما كالتالي:

أ- البعد الأول: احتوى على أربعة أسئلة حول المعلومات المحاسبية؛

ب-البعد الثاني: احتوى على أربعة أسئلة حول القوائم المالية؛

الجزء الثالث: تضمن هذا الجزء محور حول المعلومة المحاسبية ويضم الأسئلة من (01- 08)

الفرع الثالث: نشر وتوزيع الاستمارة

بعد إعداد الاستبيان بشكل نهائي كما هو موضح في الملحق رقم 01 جاءت مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من أساتذة، محاسبين ومحافظي حسابات واعتمادنا في توزيع الاستمارات طريقة الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان بأنفسنا ومن ثم استردادها بعد ما تمت الإجابة عليه، حيث استلمنا حجم معين من الإجابات سمحت لنا باعتمادها في الدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة.

الفرع الرابع: وسائل جمع المعلومات

بعد التحصل على الاستمارات التي تمت الإجابة عنها وفي إطار معالجة البيانات تم اختيار مقياس رانسيس ليكارت، وهو مقياس شائع الاستخدام ويتلخص المقياس في تحديد مجموعة من العبارات تصف الموضوع المراد تقييم اتجاه الأفراد نحوه، ويمكن أن تأخذ العبارات صيغا موجبة أو سالبة، ويطلب من الفرد المبحوث اختيار الإجابة المعبرة عن رأيه، ويستخدم هذا السلم في تصنيف الإجابات على فقرات المقياس، ولقد استخدمنا السلم ذو الخمس درجات كما يلي:

جدول رقم(02): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الوزن النسبي	1	2	3	4	5
الرأي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

المطلب الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر مجتمع الدراسة محدود لأن الدراسة تهدف إلى معرفة أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، ويرجع اختيار العينة على أساس أنها تحقق أغراض الدراسة، تم توزيع 18 استمارة على عينة اختيارية من أساتذة ومحاسبين ومحافظي حسابات، وقد استرجعت كلها وهو ما يمثل حجم العينة المدروسة.

الفرع الثاني: أساليب التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان

للقيام بالتحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان قمنا باستخدام نوعين من الأساليب الإحصائية، حيث سيتم الحصول على نتائجها مباشرة بعد تفريغ بيانات الاستبيان في برنامج **spss** :

أولا: أساليب الإحصاء الوصفي

استخدمنا منها:

أ- **التوزيع التكراري:** حيث يمكننا من التعرف على تكرارات الإجابات والنسب المئوية، وأيضا الحصول على مختلف الأشكال البيانية من دوائر نسبية، أعمدة بيانية...الخ، التي تساعدنا على معرفة خصائص العينة المدروسة؛

ب- **الوسط الحسابي: وهو** القيمة التي لو أعطيت لكل مفردة من مفردات المجموعة لكان مجموع القيم الجديدة مساويا لمجموع القيم الأصلية ويرمز له بالرمز $\bar{x}$. ويستخدم الوسط الحسابي في حالة البيانات الرقمية فقط؛

ت- **الانحراف المعياري** :هو الجذر ألتربيعي الموجب للتباين، وبذلك فإن وحدات الانحراف المعياري هي نفس وحدات البيانات الأصلية ويرمز له الرمز S، ويستعمل من أجل معرفة مدى تشتت الإجابات لدى أفراد العينة عن وسطها؛

المبحث الثاني: معالجة وتحليل الإستبيان

المطلب الأول: حدود وعينة الدراسة

الفرع الأول: حدود الدراسة

يقصد بحدود الدراسة الإطار الزمني والبشري والجغرافي والموضوعي، الذي تم العمل في إطاره أو في مجاله تلك الدراسة وتكمن أهمية حدود الدراسة في أنها تضع صورة شاملة للظروف التي جرت فيها الدراسة، وقد تحددت الدراسة بالمجالات التالية:

أ- **المجال الجغرافي:** اقتصرت هذه الدراسة 5 مؤسسات وهي كما يلي: مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدي SARL SOFRAMIMAX، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCHحمام الصالحين، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB.

ب- **المجال الزمني:** تمت الدراسة وطرح الاستبيان والتحصل على النتائج بين 13اوت و03 سبتمبر 2020.

ت- المجال البشري: تم توجيه الاستبيان إلى عينة تتمثل في محاسبين ومحافظي حسابات ومدققين داخليين وخارجيين

ث- المجال الموضوعي: يسعى المجال الموضوعي في معرفة الأثر الذي يجره استخدام حوكمة الشركات على جودة المحاسبية المعلومات.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تشتمل عينة الدراسة على الموظفين المحاسبين، وذلك في مجموعة من المؤسسات وهي كالتالي: مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX ، الصيدلية المركزية للمستشفياتPCH، حمام الصالحين، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، كما شملت الدراسة أيضا مجموعة من محافظي الحسابات.

جدول رقم (03) : التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

المؤسسة / البيان	مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX	مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB	الصيدلية المركزية للمستشفياتPCH	حمام الصالحين
الطبيعة القانونية	شركة ذات مسؤولية محدودة	شركة مساهمة	شركة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي	مؤسسة عمومية ذات طابع سياحي
الموقع	سيدي غزال	المنطقة الصناعية– بسكرة		حي المجاهدين
طبيعة النشاط	استيراد كل المعدات للأشغال العمومية والبناء	صناعة القماش الجاهز	إنتاج وتوزيع الأدوية	تسيير سياحي
نوع المنتج/الخدمة	بيع المعدات	القماش	الأدوية	خدمات سياحية
رأس المال	53.500.000,00	3.980.000.00	100.000.000.00	120.000.000.00

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات

ولقد تم توزيع 50 استبيان بلغ عدد الاستبيانات التي تم استردادها 36 وعدد الاستبيانات الملغاة 09 وبلغت الاستبيانات المفقودة والمهملة 05 ومنه تحصلنا على 36 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة.

والجدول الموالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة:

جدول رقم (04): الاستمارات الموزعة

الاستبيان				
الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الردود
50	05	09	36	% 72

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثالث: أداة الدراسة، صدقها وثباتها

يتناول هذا الفرع الأداة التي تم الاستعانة بها في جمع المعلومات، وإلى مختلف الأساليب الإحصائية التي استخدمناها في تحليلنا الإحصائي للاستبيان، وبعدها نقوم باختباره من خلال تحليل صدقه وثباته.

أولا: أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

أ- أداة الدراسة

اعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في استخلاص اتجاهات وآراء أفراد العينة وذلك انطلاقا من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريف الاستبيان على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الباحث لهذه الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

ب- الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد استرجاع الإستبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمت بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، كما اعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSSV22 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث اعتمدت على الأساليب الإحصائية التالية:

1. **المتوسط الحسابي:** وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
2. **الانحراف المعياري:** للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
3. **التوزيع التكراري والنسب المئوية:** وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
4. **معامل ألفا كرونباخ:** وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.

ت- عرض بيانات أداة الدراسة

تتكون استبانه الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في: الجنس،السن،المؤهل العلمي،التخصص العلمي التي رمزنا لها با S1 ، S2 ، S3 ، S4 ، S5، S6 سنوات الخبرة، الوظيفة الحالية وهي على الترتيب.

القسم الثاني: فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى التعرف عن أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وقد احتوى هذا القسم على مجموعة من العبارات بلغ عددها 16 عبارة موزعة على محورين رئيسيين هي:

المحور الأول: الذي جاء في تطبيق قواعد حوكمة الشركات، ووضعنا له الرمز **X** ويتكون من 08 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية **(X1،X2،.....X11)**.

المحور الثاني: الذي جاء بعنوان جودة المعلومات المحاسبية ووضعنا له الرمز **Y** ويضم أربعة أبعاد تحتوي على08 عبارات

ثانيا: صدق الأداة وثباتها

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0,70.

جدول رقم(05): صدق وثبات الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "الفا كرونباخ"	معامل الصدق
X	**المحور الأول: تطبيق قواعد حوكمة الشركات**	**08**	**0.883**	**0.939**
Y	**المحور الثاني:أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية**	**07**	**0.936**	**0.967**
إجمالي المحاور		**15**	**0.934**	**0.966**

المصدر: من إعداد الطالبتيناعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمحاور الدراسة تجاوز الحد الادني له حيث بلغ الإجمالي 0.934، كما أخذ محور **تطبيق قواعد حوكمة الشركات**قيمة ثبات تقدر بقيمة 0.883، ومحور **أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية** قيمة ثبات اكبر تقدر بقيمة 0.936، هذا يعني أن عبارات الاستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود

ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة كما قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0.966

وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل النتائج.

و لقد تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (06): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: اوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة**، دار المريخ لنشر والتوزيع، السعودية، 2006، ص284.

المطلب الثاني: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل اليها.

الفرع الأول: تحليل اتجاه أراء العينة بالنسبة للمحور الأول "البيانات الشخصية"

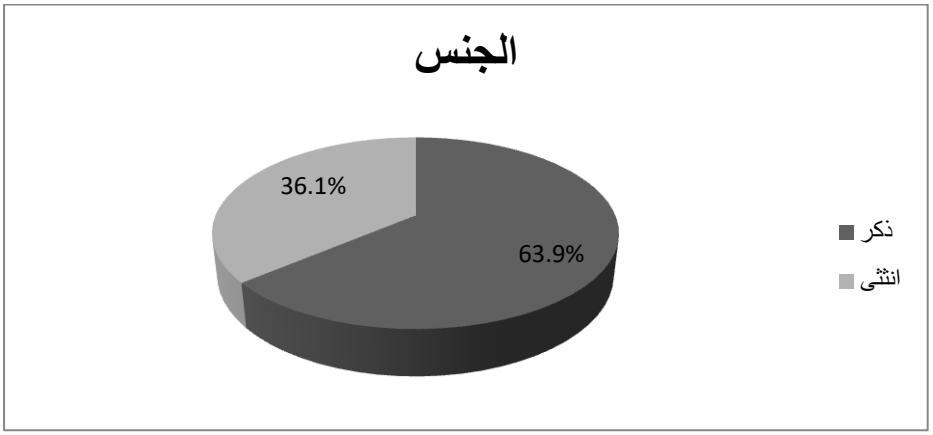
أولا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

جدول رقم (07): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
ذكر	23	63.9%
أنثى	13	36.1%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (06): دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: منإعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات برنامج EXEEL 2017

التعليق: حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة هم ذكور والبالغ عددهم 23 بنسبة 63.9% في حين نجد نسبة الإناث 36.9% وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى بالمؤسسة.

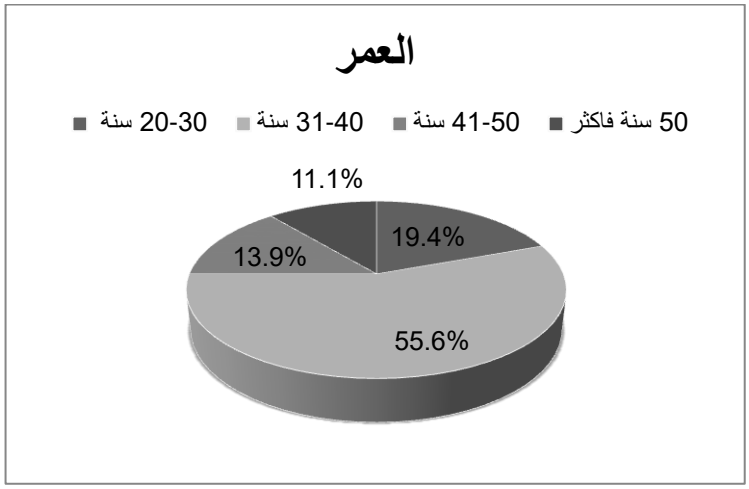
ثانيا: توزيع العينة حسب الفئة العمرية

جدول رقم (08): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
اقل من 30 سنة	7	19.4%
31-40 سنة	20	55.6%
41-50 سنة	5	13.9%
أكثر من 50 سنة	4	11.1%
المجموع	36	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

شكل رقم (07): دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017

التعليق: نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية العينة سنهم يتراوح بين 31–40 سنة حيث يمثلون نسبة 55.6% وتليها الفئة العمرية اقل من 30 سنة بنسبة 19.4%.

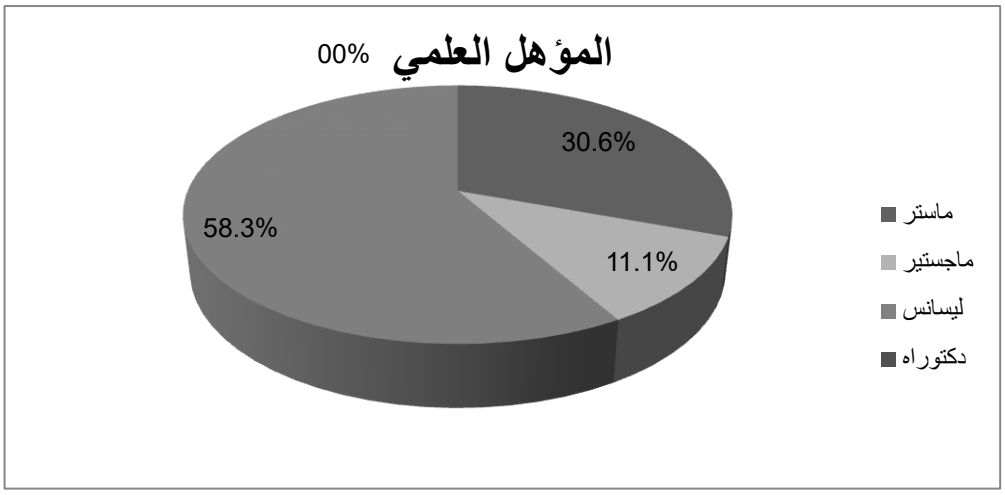
ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (09): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
ماستر	11	30.6%
ماجستير	4	11.1%
ليسانس	24	58.3%
دكتوراه	00	00%
المجموع	36	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

شكل رقم (08): دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017.

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم 58.3% وتليها الأفراد الذين يحملون شهادة الماستر بنسبة 30.6%، ثم الذين يحملون شهادة الماجستير بنسبة 11.1% وهذا يدل على أن أفراد العينة المدروسة مؤهلون علميا.

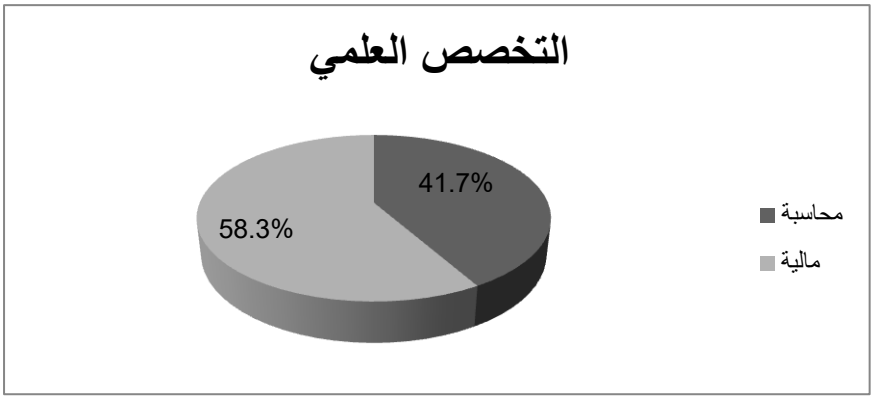
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (10): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
محاسبة	15	41.7%
مالية	21	58.3%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

شكل رقم (09): دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامجEXCEL2017.

التعليق: من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أعلى نسبةهي 58.3% والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المالية، ثم يليها تخصص المحاسبة بنسبة 41.7%.

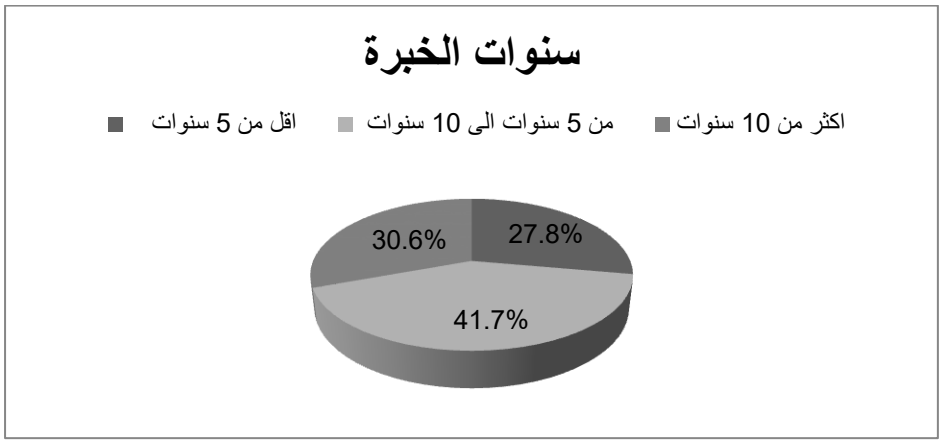
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (11): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	10	27.8%
5-10 سنوات	15	41.7%
أكثر من 10 سنوات	11	30.6%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

شكل رقم (10): دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامجEXCEL2007 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن، الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5-10 سنوات قدرت بـ 41.7 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 30.6% والتي تقابل أصحاب الخبرة الطويلة التي تتجاوز 10 سنوات، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 27.8 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة ذوي خبرة مهنية.

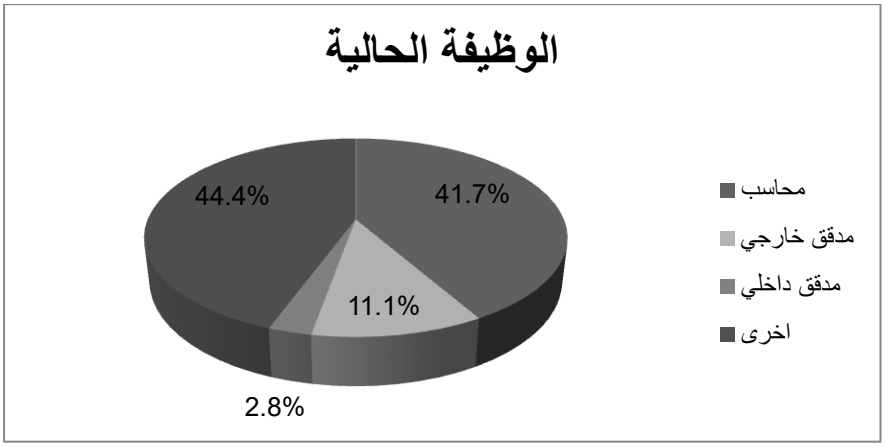
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

جدول رقم (12): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

البيان	التكرار	النسبة المئوية%
محاسب	15	41.7%
مدقق خارجي	4	11.1%
مدقق داخلي	1	2.8%
أخرى	16	44.4%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

شكل رقم (11): دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامجEXCEL 2007.

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته 44.4 % من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى والتي تمثلت بدورها في وظيفة إطار محاسبة و محافظي حسابات، في حين نجد نسبة 41.7% والتي تمثل الأفراد الذين يشغلون وظيفة المحاسب، أما الأفراد الذين يشغلون وظيفة المدقق الداخلي فبلغت 2.8 %، ونجد نسبة 11.1% من أفراد العينة يشغلون وظيفة مدقق خارجي .

الفرع الثاني: تحليل اتجاه أراء العينة بالنسبة للمحور الأول "تطبيق قواعد حوكمة الشركات

جدول رقم (13): اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه: تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

المحور الأول: تطبيق قواعد حوكمة الشركات	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
1. يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى تحديد الواجبات وصلاحيات كل مسؤول في الشركة بشكل دقيق.	1	2	8	16	9	3.83	0.971	موافق
	2.8%	5.6%	22.2%	44.4%	25%			
2. تحدد الشركة متطلبات واضحة للوظيفة المعلن عنها	1	3	11	14	7	3.64	0.990	موافق
	2.8%	8.3%	30.6%	38.9%	19.4%			
3. يلتزم مجلس الإدارة في إجتماعاته بإكتمالالنصاب القانوني عند إتخاذ قراراته	1	6	16	10	3	3.22	0.929	محايد
	2.8%	16.7%	44.4%	27.8%	8.3%			
4. ترى أن الهيكل التنظيمي والتقييم الوظيفي يساهم في تطوير الحوكمة في الشركة	1	6	6	19	4	3.53	1.000	موافق
	2.8%	16.7%	16.7%	52.8%	11.1%			
5. لا يشارك موظفي الشركة في إجراءات التعيين لأخذ أقاربهم المباشرين وغير المباشرين المرشح للوظيفة	1	2	8	17	8	3.81	0.951	موافق
	2.8%	5.6%	22.2%	47.2%	22.2%			
6. يقوم مجلس الإدارة من خلال الحوكمة بإختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة	0	6	10	19	1	3.42	0.806	موافق
	00%	16.7%	27.8%	52.8%	2.8%			
7. ترى أن الحوكمة تفرض وجود قوانين واضحة في تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق المصالح العامة	3	5	11	16	1	3.19	1.009	موافق
	8.3%	13.9%	30.6%	44.4%	2.8%			
8. تعمل مصلحة المراجعة في الشركة بواجباتها وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة	0	3	11	22	0	3.53	0.654	موافق
	00%	8.3%	30.6%	61.1%	00%			
المجموع						3.4747	0.6100	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2007.

التعليق: يتضح لنا من خلال الجدول رقم (13) الذي يبين أراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور المحاسبة البيئية، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 3.4747 بانحراف معياري قدره 0.6100وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.22، 3.64) بانحرافات معيارية تراوحت بين (1.001 ، 0.634) بتقدير موافق في أغلب العبارات.

جدول رقم (14): اتجاهات آراء أفراد العينة حول أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية.

المحور الثالث: أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية.	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
1.تحرص الشركة على الإلتزام بمبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة	0	1	2	21	12	4.22	0.681	موافق بشدة
	"00	2.8%	5.6%	%58.3	33.3%			
2.تعمل حوكمة الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	0	0	5	21	10	4.14	0.693	موافق
	00%	00%	13.9%	58.3%	27.8%			
3.تعمل الشركة من خلال الحوكمة على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تضمه من مراعات لعدم التحيز والقابلية للتحقق	0	1	3	23	9	4.11	0.667	موافق
	00%	2.8%	8.3%	63.9%	25%			
4.تعمل الشركة من خلال الحوكمة إلى توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية مما يساعد على تحليل قوائم مالية	0	0	03	20	13	4.28	0.615	موافق بشدة
	%00	%00	%3.8.	55.6%	.36 %1			
5.تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب من خلال قوائمها المالية	0	0	2	23	11	4.25	0.554	موافق بشدة
	%00	%00	%5.6	63.9%	30.6%			
6.يساهم المراجع الداخلي في مراجعة مبادئ وسياسات المحاسبة المطبقة داخل المؤسسة	0	2	1	19	14	4.25	0.770	موافق بشدة
	%00	%5.6	%%2.8	%52.8	%38.9			

7.لجان التدقيق مسؤولة عن مراجعة مدى إلتزام الشركة بتطبيق حوكمة المؤسسة	0	1	2	20	13	4.11	0.599	موافق بشدة
	%00	2.8%	5.6%	55.6%	36.1%			
8. .يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة	0	2	3	17	14	4.19	0.822	موافق
	00%	5.6%	8.3%%	47.2%	38.3%			
المجموع الكلي						4.1574	0.5432	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج2007 EXCEL.

.التعليق: يتضح لنا من خلال الجدول رقم (13) الذي يبين أراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور**أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية**، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1574 بانحراف معياري قدره 0.5432 وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.28، 4.11) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.694، 0.554) بتقدير موافق بشدة في أغلب العبارات.

المطلب الثالث: صدق الاتساق بين البنائي الاخلي لمحاور الدراسة (معامل الارتباط)

الجدول رقم (15): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة

المحور	عنوان المحور	عدد القرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق قواعد حوكمة الشركات.	**08**	**0.835**	**0.001**
الثاني	أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية	**08**	**0.866**	**0.001**
العلاقة	بين المحور الاول والثاني	**16**	**0.878**	**0.001**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج2007 EXCEL.

التعليق: يبين الجدول اعلاه معامل الارتباط لكل محور من محاور الدراسة لفقرات الاستبيان، حيث ان معاملات الارتباط المبنية عند مستوى دلالة 0.005 حيث ان القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.005 ومعامل الارتباط لكل محور من محاور الدراسة محصورة بين 0.835 و 0.866 وبالتالي فان محاور الدراسة لها علاقة طردية قوية.

خلاصة الفصل:

مما سبق اتضح لنا بدراسة علمية تطبيقية ومن خلال النتائج المتحصل عليها عن طريق برمجية SPSSV22 والتي تتضمن استمارة استبيان يحتوي على محورين كل محور مقسم لأبعاد تحتوي بدورها على

فقرات، أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية، من خلال إجابات الأساذة والمحاسبية ومحافظي الحسابات على أسئلة الإستبيان المعدة لغرض المساعدة في الربط بين متغيرات الدراسة، وذلك من خلال الربط بين المتغيرات الفرعية واستخدام أسلوب الإنحدار البسيط، حيث اتضح لنا الدور الإيجابي الذي تلعبه حوكمة الشركات باعتبارها متغير مستقل على جودة المعلومة المحاسبية كمتغير تابع.

الخاتمة

تناونا في هذا البحث إبراز الأهمية التي حظيت بها حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة خاصة بعد الإنهيارات المالية التي شهدتها العديد من الشركات والتي كان من أهم أسبابها التلاعب والغش في التقارير المالية. ولقد تم التركيز على مناقشة القضايا والمواضيع التي ترتبط بحوكمة الشركات والدور الذي تلعبه في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وفي الأخير تم التوصل إلى مجموعة من استنتاجات نلخصها في الآتي:

- ✓ إن الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى المزيد من الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير المالية للشركات؛
- ✓ إن لآليات حوكمة الشركات دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تدعيم مهام كل من المراجع الداخلي ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي؛
- ✓ يؤدي تطبيق حوكمة الشركات إلى تعزيز ثقة المستثمرين والمتعاملين في أسواق المالية.

وعلى ضوء ما سبق نوصي بما يلي:

- ✓ ضرورة تضافر جهود كل من المنظمات المهنية والجهات المعنية لإبراز دور حوكمة الشركات في تعزيز مصداقية وشفافية التقارير المالية، مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بها؛
- ✓ ضرورة قيام هيئات سوق الأوراق المالية خاصة في الدول العربية بتفعيل ئحة حوكمة الشركات ووضع الضوابط المناسبة لضمان تنفيذها؛
- ✓ إجراء المزيد من البحوث والدراسات في مجال حوكمة الشركات سواء ما يتعلق منها بتحسين جودة التقارير المالية أو تدعيم الإفصاح والشفافية أو غيرها من مجات إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

الكتب:

- ✓ محمد حلمي الجيلاني، الحوكمة في الشركات، الأردن، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2015
- ✓ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية.2007
- ✓ سالم الزوبعي، طلال الججاوي، القياس المحاسبي محدداته وانعكاساتها، اليازوري
- ✓ عبد العظيم بن محسن الحمدي، حوكمة الشركات، دار الكتب الوطنية، صنعاء
- ✓ د. محمد عيد بلبع، حوكمة الشركات ودورها في مواجهة الاختلالات الإدارية والمالية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الإمارات العربية المتحدة، 2016

الأطروحات

- ✓ د. عبد الماجد محمد منير الجنباز، أثر تطبيق تخطيط موارد المؤسسة ERPعلى فعالية البيانات المحاسبية، جامعة كاي، الدراسات العليا، كلية الاقتصاد، 2018
- ✓ أسماء حمودي، جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات، جامعة أم البواقي، ام البواقي، 2015
- ✓ فاطمة قلودة، الالتزام بمتطلبات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كآلية لتطبيق حوكة المؤسسات، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، 2015
- ✓ حلوان سعيدة، وشفون فاطمة دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل دور الحوكمة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، 2015
- ✓ بوكاري عائشة، عقيدي مولات، حوكمة نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة أدرار، أدرار، 2017
- ✓ د. حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- ✓ دنيا ولطاش، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح والقوائم لمالية، جامعة أم البواقي، أم البواقي، 2014
- ✓ أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

- ✓ بن أفرج زوينة، القوائم المالية كأداة للإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، برج بوعريريج
- ✓ أيهم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظـام المحاسبي المالي، جامعة أم البواقي، أم البواقي، 2015,
- ✓ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، قسنطينة، 2014
- ✓ حاب الله شريف، طرابلسي سليم، القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سوق أهراس
- ✓ حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2015
- ✓ حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010
- ✓ د. أيمن طه حمدإلنيل إلنور، حوكمة الشركات، كلية العـلوم الإدارية والمـالية، الباحة.
- ✓ د. مصطفى عقاري، أ. حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2013
- ✓ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، مصر،2005.
- ✓ ماجد إسماعيل أبو حمام، إثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، غزة، 2009.
- ✓ مأموني حسينة، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، البويرة، 2015
- ✓ محمد أنس بطل، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على متخذي القرارات الإدارية، جامعة حلب في المناطق المحررة مديرية البحث العلمي والدراسات العليا، حلب، 2019.
- ✓ ناهد سبيعة، صبرينة عون، عرض القوائم المالية وفق معاير المحاسبة الدولية، بسكرة، .2009
- ✓ نعيمة قاسمي، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب معايير المحاسبة الدولية، IAS/IFRS، الوادي، 2015
- ✓ نور الدين بهلول، دغمان زوبير، أثر الإفصاح المالي وفق المعايير المحاسبة الدولية على الهياكل المؤسساتية للمؤسسة، المركز الجامعي سوق أهراس، سوق أهراس.

- ✓ هبة بن سونة، أثر النظام المحاسبي المالي على مستوى الإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات، المدية، 2015,
- ✓ هيدوب ليلى ريمة، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، ورقلة، 2012.
- ✓ وشفون فاطمة، سعيدة حلوان، دور نظام المعلومات المحاسبية في تفعيل دور الحوكمة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، جامعة الدكتور يحيى فرس، المدية، 2015.
- ✓ يونس زرواطي، دور حوكمة المؤسسات في تعزيز الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. المدية، 2015

ملتقيات

- ✓ ميثاق حوكمة الشركات. (2018). البحري
- ✓ بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، معايير إعداد القوائم المالية الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

مجلات

- ✓ د. مصطفى عقاري، أ. حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2013

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر –بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد.....

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماسترفي تخصص المحاسبة، وذلك لإتمام الدراسة والتي هي بعنوان "**أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية**" نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع، الإجابة على أسئلة الإستمارة بدقة وموضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة وإبراز نتائجها، والتي يطمح الباحث من خلالها بالوقوف على أجوبتكم على الأسئلة، موضحاً في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم إلا لأغراض الدراسة والبحث العلمي، شاكرين لكم مسبقاً حسن تعاونكم

شرح المصطلحات:

حوكمة الشركات: هي مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن كل من الإتضباط، والشفافية، والعدالة، وتهدف إلى تحقيق الجودة والتميزفي الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الإقتصادية.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

من إعداد الطالبتين:

- ✓ بوشارب زينب رميسة
- ✓ سعدي رقية

المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة:

1. **الجنس:**

☐ ذكر

☐ أنثى

2. **العمر:**

☐ أقل من 30 سنة

☐ من 30إلى أقل من 40 سنة

☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة

☐ 50 سنة فأكثر

3. **المؤهل العلمي:** ☐ ماستر ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

4. **التخصص العلمي:** ☐ محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى

5. **سنوات الخبرة:**

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

6. **الوظيفة الحالية:**

☐ محاسب

☐ محافظ حسابات

☐ أستاذ

أخرى يرجى ذكرها.....

المحور الثاني: تطبيق قواعد حوكمة الشركات

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى تحديد الواجبات وصلاحيات كل مسؤول في الشركة بشكل دقيق.					
2. لا يشارك موظفي الشركة في إجراءات التعيين لأخذ أقاربهم المباشرين وغير المباشرين المرشح للوظيفة					
3. تعمل مصلحة المراجعة في الشركة بواجباتها وبطريقة موضوعية لتنفيذ متطلبات الحوكمة					
4. تحدد الشركة متطلبات واضحة للوظيفة المعلن عنها					
5. يلتزم مجلس الإدارة في إجتماعاته بإكتمال النصاب القانوني عند إتخاذ قراراته					
6. ترى أن الحوكمة تفرض وجود قوانين واضحة في تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق المصالح العامة					
7. ترى أن الهيكل التنظيمي والتقييم الوظيفي يساهم في تطوير الحوكمة في الشركة					
8. يقوم مجلس الإدارة من خلال الحوكمة بإختيار المسؤولين على أساس الخبرات والمهارات الفنية مع مراعاة المصلحة العامة					

المحور الثالث: أثر حوكمة الشركات جودة المعلومة المحاسبية

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.تحرص الشركة على الإلتزام بمبادئ الحوكمة لأنها توفر معلومات محاسبية ذات فعالية عالية قادرة على تحقيق أهداف الشركة					
2.تعمل حوكمة الشركة على تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية					
3.تعمل الشركة من خلال الحوكمة على توفير عناصر الثقة في المعلومات المحاسبية بما تضمه من مراعات لعدم التحيز والقابلية للتحقق					
4.تعمل الشركة من خلال الحوكمة إلى توفير خاصية الثبات للمعلومات المحاسبية مما يساعد على تحليل قوائم مالية					
5.تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب من خلال قوائمها المالية					
6.يساهم المراجع الداخلي في مراجعة مبادئ وسياسات المحاسبة المطبقة داخل المؤسسة					
7.لجان التدقيق مسؤولة عن مراجعة مدى إلتزام الشركة بتطبيق حوكمة المؤسسة					
8.يساهم محافظ الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة					