وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي- الجزائر
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسيـير
قسـم: علوم التسيير

الموضوع

دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية
دراسة حالة الشركة التابعة مطاحن الزيبان – القنطرة –

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في المسار(علوم التسيير، العلوم الاقتصادية.....)
فرع: تسيير المنظمات.
تخصص: حاكمية المؤسسات

إعداد الطالب:
- رماضنة فاروق عبد الفتاح

الأستاذ المشرف:
- جودي سامية

رقم التسجيل:	.....تطلب من القسم
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2015-2014

الإهداء

كل آت قريب ولكل بداية نهاية، ودوام الحال من المحال، ولكل شيء إذا ما تم نقصان، فلا يعز بطيب عيش إنسان إلا إذا تمت الأعمال.

حمدا وشكرا لله الذي أتم علينا هذا العمل المتواضع في صحة وعافية، أما بعد: فلا يسعني إلا أن اهدي هذا العمل إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله و إلى جدي وجدتي، والى كل إخوتي من كبيرهم إلى صغيرهم.

كما أهدي هذا العمل إلى جميع من ساعدنا ولم يبخل على توجيهنا.

إلى كل الأصدقاء وخاصة أصدقاء دفعة الدراسة في التخصص.

والى جميع من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إلى كل من يبذل جهد في سبيل العلم.

التشكرات

الحمد لله الذي منى علينا بنعمة العقل والصبر وأرشدنا طريق العلم، نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع، من خلال ما قدمه لنا من دعم وتسهيلات واقتراحات كما كما نتقدم بجزيل الشكر للأساتذة الذين قاموا بمساعدتنا بملاحظاتهم واقتراحاتهم وتوجيهاتهم خاصة:

- **الأستاذة المشرفة.**
- **الأساتذة المحكمين للاستمارة.**
- **الأساتذة الذين قاموا بمساعدتنا في المعالجة الإحصائية.**

كما نتقدم بجزيل الشكر لجميع الأطراف التي قامت بمساعدتنا في إجراء دراستنا التطبيقية ونخص بالذكر:

- **الرئيس المدير العام للشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة.**
- **رئيس دائرة المالية والمحاسبة بالشركة.**
- **المدقق الداخلي للشركة المتمثل في المحتسب.**
- **رئيس مصلحة الموارد البشرية.**

إلى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة المتواضعة ولو بالكلمة الطيبة.

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى علينا.

فهرس المحتويات

العنـــــــــــــــــــوان	الصفحة
الإهداء	I
الشكر	II
فهرس المحتويات	III
فهرس الأشكال	VII
فهرس الجداول	VIII
الملخص بالعربية	IX
الملخص بالانجليزية	X
المقدمـــة	أ- و
طرح الإشكالية	ب
الأسئلة الفرعية	ب
فرضيات الدراسة	ب
أهداف البحث	ب
أهمية البحث	ج
أسباب اختيار الموضوع	ج
نموذج الدراسة	ج
حدود الدراسة	د
منهج الدراسة	د
الدراسات السابقة	د
صعوبات البحث	ه
هيكل البحث	و
الفصل الأول: مدخل لحوكمة الشركات	2-36
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفهومي لحوكمة الشركات	03

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات	03
المطلب الثاني: تعاريف حول حوكمة الشركات	04
المطلب الثالث: أهمية و أهادف حوكمة الشركات	11
المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات	15
المطلب الأول: أطراف حوكمة الشركات	15
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	17
المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات	20
المطلب الرابع: آليات وركائز حوكمة الشركات	21
المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة الشركات	27
المطلب الأول: نظرية حقوق الملكية	27
المطلب الثاني: نظرية تكاليف الصفقات	28
المطلب الثالث: نظرية الوكالة	28
المبحث الرابع: تجارب بعض الدول للحوكمة	31
المطلب الأول: تجربة المملكة المتحدة والولايات المتحدة	31
المطلب الثاني: التجربة الفرنسية و الألمانية	33
المطلب الثالث: التجربة المصرية والجزائرية	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: الحوكمة وجودة التقارير المالية	38-70
تمهيد	38
المبحث الأول : ماهية التقارير المالية	39
المطلب الأول : تعاريف عامة حول التقارير المالية	39

المطلب الثاني : مستخدمو التقارير المالية	41
المطلب الثالث : أهداف وأهمية التقارير المالية	45
المبحث الثاني: التقرير السنوي للشركة	49
المطلب الأول: تقرير مجلس الإدارة	49
المطلب الثاني: القوائم المالية	49
المطلب الثالث: تقرير لجنة المراجعة	54
المطلب الرابع: تقرير مراقب الحسابات	55
المبحث الثالث: جودة التقارير المالية	57
المطلب الأول: الجودة في التقارير المالية	57
المطلب الثاني: الإفصاح	61
المطلب الثالث: الشفافية	64
المبحث الرابع: علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية	66
المطلب الأول: مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية	66
المطلب الثاني: التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية	67
المطلب الثالث: التدقيق خارجي وجودة التقارير المالية	68
خلاصة الفصل	70
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**101-72**
تمهيد	72
المبحث الأول: عموميات حول الشركة محل الدراسة	73
ـطلب الأ ّ ول: التعريف بالشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة	73
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة	74
المطلب الثالث : آليات الحوكمة في الشركة	78

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية	82
المطلب الأول: أدوات جمع البيانات	82
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية	83
المطلب الثالث: صدق وثبات الدراسة	84
المطلب الرابع : مجتمع وعينة الدراسة	85
المبحث الثالث: تحليل النتائج	86
المطلب الأول: وصف خصائص المجتمع	86
المطلب الثاني: معامل ثبات الاستبيان	88
المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد العينة	89
المطلب الرابع: اختبار الفروض	97
خلاصة الفصل	101
الخاتمة	102
قائمة المراجع	
الملاحق	

فهرس الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1-1	خصائص حوكمة الشركات	08
2-1	نظام حوكمة الشركات	10
3-1	الأطراف المعنية لحوكمة الشركات	16
4-1	مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة2004.	18
5-1	ركائز حوكمة الشركات	26
6-1	مشاكل نظرية الوكالة	30
1-2	الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية	44
2-2	أهمية التقارير المالية	47
3-2	التقرير السنوي للشركة	56
4-2	معايير جودة المعلومات المحاسبية	59
1-3	الهيكل التنظيمي للشركة	77

فهرس الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1-2	مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية	42
1-3	محاور الدراسة وعدد الفقرات	83
2-3	سلم ليكارت الخماسي	84
3-3	نتائج توزيع الاستمارة	85
4-3	توزيع مجتمع الدراسة للقسم الأول	86
5-3	معاملات الثبات والصدق للاستبيان	88
6-3	إجابات الأفراد اتجاه مجلس الإدارة	89
7-3	إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الداخلي	91
8-3	إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الخارجي	93
9-3	جودة التقارير المالية	95
10-3	اختبار التوزيع الطبيعي	97
11-3	تحليل الانحدار الخطي للفرضية الرئيسية	98
12-3	تحليل الانحدار الخطي للمجلس الإدارة	98
13-3	تحليل الانحدار الخطي للتدقيق الداخلي	99
14-3	تحليل الانحدار الخطي للتدقيق الخارجي	100

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية باختيار الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة كعينة من المؤسسات الاقتصادية نطبق عليها دراستنا التطبيقية حيث تم تقسيم الدراسة إلى فصليين نظريين تناولنا فيهم معلومات شاملة وعامة عن حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية باستخدام المنهج الوصفي وفصل تطبيقي حاولنا فيه التعرف على واقع دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية باستخدام المنهج الكمي .

أما فيما يخص مجتمع الدراسة المستهف فهو يتكون من إطارات الشركة و الموظفين الإداريين إذ بلغ عدد العينة المختارة (40) فرد ما بين إطار وموظف تم توزيع استبانه البحث عليهم من خلال عدة زيارات ميدانية استرد منها 35 استبانه صالحة للتحليل الإحصائيكما تم الاعتماد على الملاحظة و المقابلة في جمع المعلومات حول التقارير المالية والمعلومات العامة عن الشركة.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن هناك اهتمام لتطبيق حوكمة الشركات في الشركة محل الدراسة، ويتبين وجود دور لآليات حوكمة الشركات من خلال إجابات المبحوثين في تعزيز جودة التقارير المالية.

وأوصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها: ضرورة تبني آليات حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

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

ملخص الدراسة

Abstract

This study aimed to identify the role of opplying corporate governance in enhancing the quality of financial reporting by choosing the subordinate company eziben mills el Qantara sample of economic institutions to which we apply our puctical study.

the study is divided into two theoretical section in which we dealt with general and compreheusre information about corporate governance and the quality of financial report by using the descriptire apporoch , and a practical section where we attepted to identify the role of applying the corporate governance in enhancing the quality of financial reports by neaus of the quantitative approach concerning the population study, it cousists of the companies qualified workens as well as the administratre functionaries the minrer of the chosen sanple reuchet (40) persons between qualifus waker , functionary to whan we distributed the research questionnaire through many field visits fron whith we restared 35 questionnaires valid for statistical analysis, besides to depending on observation and interview to collect data about the financial reports and the general data about the company .

thes studay concluded a number of results , mainly : there is attention for corporate gouvrnance for the companies under study . it is shown that there is a role of corporate governance mechanisms in enhancing the financial reports, and that the company is working for achieving quality in its financial reports to a grut extent through the respondents answers .

finally , the study recommended many , recommendation , the obligation of adapting the mechanisms of corporate governance in the economic institutions for its crucial role in enhancing its prition and comptetive instutions .

المقدمة العامة

تعتبر بيئة الأعمال من أهم العناصر الأساسية المساهمة في تطور وازدهار الاقتصاد الوطني وذلك لما لها من دور في تحقيق الزيادة والتنوع في الأنشطة الاقتصادية مما يزيد من تدفق رؤوس الأموال وتوسيع مجالات الاستثمارات وتنوعها.

كما تلعب أيضا مختلف القوانين،و اللوائح والتنظيمات و الساحة السياسية وأيضا مختلف السلطات في الدولة دور مهم وجوهري في الارتقاء بالمؤسسات والشركات نظرا لما لها من تأثير في سير عمل هاته الشركات.

و على اثر التحولات التي حدثت في طبيعة النظام الاقتصادي والانتقال من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي نتج عنه ظهور وتشجيع الخوصصة التي مست مختلف المؤسسات والشركات في جميع المجالات والأنشطة الأمر، الذي أدى بظهور ونمو القطاع الخاص بصفته بيئة عمل جديدة مملوءة برجال المال والأعمال تلعب فيها الحالة المالية للشركة دور مهم و أساسي في تحقيق النمو والتطور والبقاء في السوق، ونتيجة لارتباط مختلف شركات القطاع الخاص و العام بجهات مختلفة كإدارة الضرائب، وشركات تأمين، مساهمين أو مستهلكين، فكل هؤلاء الأطراف تسعى دائما للاستفسار عن الحالة المالية للمؤسسة، مما أظهرت أهمية المعلومات المالية والمحاسبية التي تقوم المؤسسات بالإفصاح عنها في تقاريرها المالية، الأمر الذي أدى بالمؤسسات للعمل والسعي على إعداد تقاريرها المالية بجودة تحقق لها المصداقية أمام مختلف الأطراف، وبالتالي تحقيق درجة عالية من الثقة في بيئتها العملية مما يسمح لها باكتساب مكانة وميزة تنافسية تمكنها من استقطاب الشركاء وتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها، باعتبار أن التقارير المالية تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وتلبية كافة احتياجات المستخدمين لاعتمادهم عليها في اتخاذ كافة القرارات الاقتصادية.

كما لظهور المشاكل والأزمات المالية في كبريات الشركات في العالم كـ شركة اينرون وشركة ورلدكوم التي كانت نتيجة للفساد المالي و الإداري، قد أدت هاته الأوضاع إلى تسليط الأضواء على مصطلح جديد تمثل في" **حوكمة الشركات**" أو الإدارة الرشيدة أو الحكم الراشد، الذي جاء بمبادئو آليات وقواعد تعزز من جودة الإفصاح في بيانات ومعلومات **التقارير المالية** بمختلف عملياتها المحاسبية، وتعمل على ترسيخ نظام يمثل أداة ووسيلة حماية لحقوق الشركة وكافة الأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يعزز من مكانتها أمام الغير في مختلف أعمالها ويسهل عمل كافة المستخدمين.

طرح الإشكالية:

تقوم الشركات بالإفصاح عن حالتها المالية من خلال التقارير المالية لذوي العلاقة خلال فترات زمنية معينة وفقا لما ينص عليه القانون، ومختلف الإجراءات المعمول بها، ونتيجة لأهمية التقارير المالية بالنسبة للشركات سوف نقوم بطرح اشكاليتنا كما يلي:

ماهو دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية ؟

تنبثق من هاته الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية :

- ماهو واقع جودة التقارير المالية في المؤسسة محل الدراسة ؟
- هل هناك دور بين آليات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية ؟

الفرضية الرئيسية:

تستند هذه الدراسة على الفرضية الصفرية الرئيسية التالية:

H0: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات و جودة التقارير المالية.

وينبثق من هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية هي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين تطبيق آلية مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

H02: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03:لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية.

أهداف البحث:

للبحث أهداف عديدة، حيث يمكن حصرها فيما يلي:

- إلقاءالضوء على مفهوم حوكمة الشركات نظرا لما أحدثه من نظرة ميزته عن غير ه من المفاهيم وأدت للاهتمام به، من خلال وضع دراسة عامة عليه شملت كل المعلومات الأساسية المرتبطة به.
- التعريف بالتقارير المالية و بمعنى الجودة في التقارير المالية.
- التعرف على دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية .
- المساهمة في الرفع من التحصيل العلمي بما يخدم مختلف الأطراف الاقتصادية والمالية والإدارية.

أهمية البحث:

للبحث أهمية كبيرة، يمكن إظهارها من خلال الأتي:

- البحث يدخل ضمن الاهتمامات الإدارية الحديثة، وذلك للانفتاح والتنوع الاقتصادي الذي عرفته الجزائر في السنوات الماضية.
- اهتمام الدولة بنشر ثقافة الحوكمة في جميع الميادين والمجالات الأكاديمية والعملية.
- أهمية جودة التقارير المالية لتحقيق المصداقية والشفافية أمام جميع الأطراف ذات المصلحة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن الاهتمام بدراسة هذا الموضوع تصاحبها العديد من الأسباب منها:

- أهمية موضوع حوكمة الشركات بالنسبة للبيئة الاقتصادية.
- الموضوع يدخل ضمن مسار الدراسي للطالب فهو مهم من الناحية الذاتية كونه يساهم في الارتقاء بعملية التكوين.
- رغبة الباحث في التعمق بالمواضيع التي تخدم المؤسسات في عصرنا الحالي.

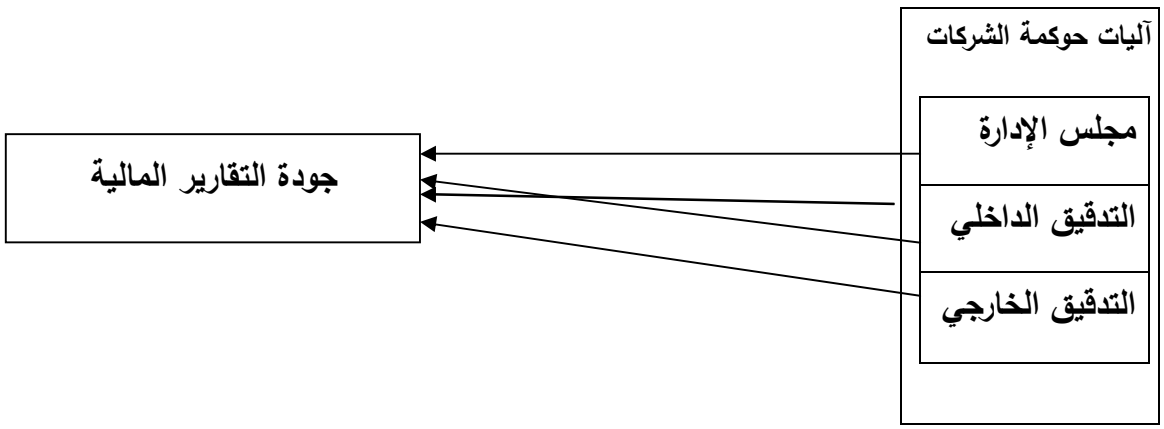
متغيرات و نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: حوكمة الشركات من خلال الآليات(مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي) .

المتغير التابع: جودة التقارير المالية.

نموذج الدراسة

المتغير المستقل **المتغير التابع**



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة.

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر الدراسة على تناول مدى دور إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية .
- **الحدود المكانية:** تنحصر الدراسة على الشركة التابعة مطاحن الزيبان، القنطرة، بسكرة .
- **الحدود الزمنية:** تم انجاز البحث خلال السنة الجامعية 2014-2015.

منهج الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة من بين الدراسات الميدانية التي يتم فيها استعمال المنهج الوصفي وذلك بهدف التعرف على تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من المتغيرات تمثلت في (آلية مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي)ودور ها في تعزيز جودة التقارير المالية للشركة، بالإضافة إلى المنهج الكمي المستخدم في الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة ذات الصلة:

1- دراسة علي حسين الدوغجي، بعنوان" **حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية**" كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور تطبيق حوكمة الشركات وانعكاساتها على جودة ونزاهة التقارير المالية التي تقوم الشركات بإعدادها من خلال ما يجب على مختلف الشركات أن تلتزم به في إعدادها للتقارير والقوائم المالية وغير المالية من أجل أن تتحقق الجودة والنزاهة في قوائمها المالية المنشورة و المفصح عنها وبالتالي الحد من مختلف العمليات الاحتيالية التي قد تقوم بها الإدارة، وذلك من خلال العمل على تطبيق الحوكمة الرشيدة، حيث من أهم النتائج المتوصل إليه من خلال هاته الدراسة ما يلي:

- إن للعديد من المعايير المحاسبية والممارسات المحاسبية المتبناةمن طرف الشركة أثار ت نتائج اقتصادية كبيرة.
- للتقارير المحاسبية تأثير على مختلف قطاعات المجتمع الاقتصادي.

2- دراسة ماجد إسماعيل أبو حمام بعنوان "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**،"دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، بحث مقدم لاستكمال الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة ،2009، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف منها الوقوف على مختلف الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات مع التطرق إلى مختلف الأبعاد التنظيمية والجوانب التقيمية لحوكمة الشركات

بالإضافة إلى التطرق إلى مدى تؤثر كل من الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية بقواعد الحوكمة مع القيام بالتعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، وقد توصلت هاته الدراسة إلى جملة من النتائج منها:

- يعتبر وجود دليل لحوكمة الشركات أمراً ضرورياً لضبط الأداء لكافه الشركات المدرجة في السوق المالي.
- إن المحافظة على استقلالية السوق المالي وضمان عدم التأثير على قراراته يساهم في تعزيز الثقة فيه وبالتالي توفير المعلومات بشكل عادل ومتساوي للجميع.

3- دراسة عهد علي سعيد بعنوان **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، دراسة ميدانية لـ The expected influence of corporate governance on the Syrian auditing profession، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة تشرين 2009، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مختلف الآثار المحتملة لحوكمة الشركات باعتبارها نظاما جديدا لإدارة المؤسسات الاقتصادية هذا من جهة، ومن جهة أخرى هدفت إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مهنة المراجعة و المراجعين في البيئة السورية، وقد توصلت هاته الدراسة إلى جملة من النتائج منها:

- انفصال الملكية على الإدارة هو السبب الرئيسي وراء ظهور حوكمة الشركات حيث يسعى كل من الوكيل و الأصيل إلى تعزيز منفعته الشخصية على حساب الأخر.
- إن حوكمة الشركات تمثل مجموعة من القواعد والقوانين الصارمة التي تضبط عمل الإدارة أولا وتوجه أدائها بما يحافظ على حقوق جميع الأطراف المرتبطة بالشركة وخصوصا المساهمين وأصحاب الدين .
- المحافظة على حقوق مختلف الأطراف تستلزم إعداد قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبة سليمة وتعرض بشكل عادل حقيقة المركز المالي للمنشأة وتلبي متطلبات أسواق المال.
- إن مراجعة القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة بهدف إضفاء الثقة عليها يطرح عملية المراجعة كأهم آلية من آليات الحوكمة الجيدة.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي صادفت عملية إعداد البحث هي:

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا بشكل مباشر.
- قلة المؤسسات و الشركات التي تولي اهتمام للحوكمة وتطبق آلياتها ومبادئها.

- قلة المراجع في التخصص.

هيكل البحث:

من أجل التوصل إلى تحقيق الهدف الذي يسعى إليه البحث أستهل موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة حيث تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول كالأتي:

الفصل الأول: وتناولنا فيه مدخل لحوكمة الشركات من خلال التطرق إلى معلومات شاملة حول حوكمة الشركات من خلال أربعة مباحث حيث شمل المبحث الأول الإطار المفهومي لحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فتناول أساسيات تطبيق حوكمة الشركات، أما المبحث الثالث فيضم الإطار النظري لحوكمة الشركات و المبحث الرابع فاحتوى على تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات .

الفصل الثاني: وهو بعنوان الحوكمة وجودة التقارير المالية، ويحتوى على أربعة مباحث فالمبحث الأول بعنوان ماهية التقار ير المالية أما المبحث الثاني فيشمل التقرير السنوي للشركة، أما المبحث الثالث فيتمثل في الإفصاح والشفافية، أما المبحث الرابع فيتمثل في علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية.

الفصل الثالث : وهو متمثل في دراسة تطبيقية لحالة الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة، وهو يضم ثلاثة مباحث، فالمبحث الأول يمثل عموميات حول الشركة، و المبحث الثاني يتمثل في منجية الدراسة والمبحث الثالث فيتمثل في تحليل النتائج.

المراجع المستخدمة:

لقد تم استخدام العديد من المراجع من بينها: كتب، مجالات، ملتقيات، مذكرات ماجستير ودكتوراه دراسات سابقة، مواقع انترنت، جرائد وطنية، وأجنبية.

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من بين أهم المصطلحات الحديثة، التي حضيت باهتمام الكثير من الباحثين و العلماء في مجال الاقتصاد والتسييرو المالية والقانون، بعد ظهور الأزمات المالية، وتعرض أكبر المؤسسات إلى الإفلاس، وظهور العديد من المشاكل التسييرية التي تسببت في زوال مصداقية المؤسسات وزعزعت مكانتها السوقية، إذ ظهرت بمبادئ، واليات تسعى من خلال تطبيقها إلى تمكين الشركات من تحقيق الاستقرار وتخطي الأزمات، ولهذا سنحاول في هذا الفصل التعريف بحوكمة الشركات من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: الإطار المفهومي لحوكمة الشركات.**
- **المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات.**
- **المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة الشركات.**
- **المبحث الرابع: تجارب بعض الدول في تطبيق الحوكمة .**

المبحث الأول: الإطار المفهومي لحوكمة الشركات

سنقوم في هذا المبحث بالإلقاء الضوء على الإطار المفهومي لحوكمة الشركات من خلال إظهار سبب نشأته ومختلف المفاهيمو الخصائص والأهمية التي حضية بها والأهداف التي تسعى لتحقيقها .

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات

تعود نشأة حوكمة الشركات إلى بدايات القرن الماضي، وقد برزت أهميتها نتيجة لتبعات ما يسمى مشكلة الوكالة Agent Problem الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، حيث كان الباحثان Berle and Means أول من تناولا قضية فصل الملكية عن الإدارة في عام1932[1]، مما أدى بظهورها لإلقاء الضوء على مختلف المشاكل الناشئة بين مختلف أعضاء مجالس الإدارة للشركات،و المساهمين نتيجة تعارض المصالح مما جعلهم يهتمون بضرورة إيجاد قوانين، ولوائح تعمل على حماية مختلف مصالح المساهمين،و العمل على وضع حد لمختلف التلاعبات المالية،و الإدارية التي قد يقوم به أعضاء مجلس الإدارة مما دفع أيضا بكل من "Janson & Alkling" عام 1976 إلى الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميته و دوره في الحد أو التقليل من المشاكل الناشئة نتيجة الفصل بين الملكية و الإدارة و التي تمثلها نظرية الوكالة[2].

كما أنه ابتداء من عام 1990، حوكمة الشركات كان موضوع الدراسات النظرية لكل من roland pérez gérard char-reaux . peter wirtz ، وبتميز هاته الدراسات بالسرعة، والتكامل زاد الاهتمام بهذا الموضوع، خصوصا بعد الكوارث المالية لعام 2000 التي زادت من طلب الدعم و الإسناد للحوكمة لتجنب دخول الاقتصاد في دوامة متكررة فمن هنا حرص المساهمون على طرح سؤال مهم حول مصداقية التسيير و التقارير المالية المقدمة من طرف مسيري المؤسسات مما أدى بالعالم الاقتصادي و ممثلي المؤسسات سواء كانوا مساهمين، بنكيين، أجراء عاملين، أو موزعين، باختصار كل الأطراف تيقنوا من أن النظام يمكن له أن يحدث فيه انحرافات عند الإفراط أو الطمع في أحد عوامله الرئيسة المسيرة له مما ولد شكل جديد للحوكمة فبعد الأزمة المالية لعام 2008 طرحت تساؤلات حول الطريقة المتخذة لبعض لقرارات، مما ساهمت أيضا في إبراز مصطلح الحوكمة [3].

كما ظهر أيضا الاهتمام بهذا المصطلح على الصعيد العالمي من خلال إلقاء الضوء على الحوكمة العالمية المثالية التي اعتبرت على أنها عملية قيادية تعاونية تجمع معا الحكومات،و الوكالات العامة متعددة

---

[1] هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، **الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، الإدارة العامة للدراسات والتطوير تموز 2012، ص10.

[2] مجد مرشاق، **حوكمة الشركات**، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، جامعة دمشق، بدون سنة نشر، ص4.

[3] Pierre cabane .**manuel de gouvernance dentreprise.** Chapitre 1.france.2013.pp7.8.9.

الأطراف و المجتمع المدني لتحقيق أهداف مقبولة لدى الجميع، وأيضا بالتطرق إلى تدعيم حوكمة التفاعلات الدولية من خلال تركيز العمل على ثلاثة جهات تمثلت في ترشيد العلاقات بين الدول ذات السيادة، وتحديث المؤسسات المتعددة الأطراف القائمة، و خلق هيئة للإشراف الفعال، كما عرفت الحوكمة على صعيد القمم العالمية لمواجهة الأزمة المالية العالمية الراهنة. [1]

من خلال ما سبق تتضح لنا أسباب ظهور حوكمة الشركات تعود إلى :

- فصل الملكية عن الإدارة مما أظهر مشكلة الوكالة .
- ظهور التلاعب المالي والإداري.
- الحاجة إلى آلية تحمي مصالح المساهمين في الشركات و كل الأطراف ذات العلاقة.
- الكوارث المالية لسنة 2000.
- الوقوع في أزمة عالمية سنة 2008.

المطلب الثاني: تعاريف حول حوكمة الشركات

في هذا المطلب سوف نقوم بإظهار مختلف التعاريف الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات بالإضافة إلى توضيح معنى نظام حوكمة الشركات .

أولا: تعريف حوكمة الشركات

إن كلمة الحوكمة مشتقة من الفعل اليوناني"Kubernao "، وهي تعني توجيه وقلستخدمه أفلاطون لأول مرة بالمعنى المجازي ثم انتقلت إلى اللاتينية واستخدمت كلمة " Steering " للتعبير عنها وتعني يدير أو يوجهن أما مصطلحات الحوكمة، الحكمانية، إدارة الحكم، الإدارة المجتمعية،هي الترجمة المختصرة التي ر اجت للمصطلح " Corporate governance "، والتعريف العلمي لهذا المصطلح فهو يعني" أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة."[2]

ولقد تنوعت واختلفت التعاريف حول مصطلح حوكمة الشركات بتنوع الباحثين و الكتاب و مجلات الدراسة ويمكن استعراض بعض هاته التعريف كما يلي:

التعريف الأول: " الحوكمة هي النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة حيث يصف ويحدد الحقوق

---

[1] ضياء مجيد الموسوي، **عولمة الحوكمة المالية ،التنظيم والإشراف ومراقبة المؤسسات المالية في أعقاب الأزمة العالمية 2008-2009** ، دار هومة الجزائر، 2013، ص ص23،10،9.

[2] أنمار أمين البراوي، **محددات الحوكمة(دراسة قياسية لعينة مختارة من الدول)**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان،2012، ص 4.

والمسؤوليات بين مختلف الأطراف في الشركة مثل مجلس الإدارة،المساهمين، و الأطراف ذوي العلاقة ويضع القواعد و الإجراءاتاللازمة لاتخاذ القرارات بشؤون الشركة،كما يضع الأهداف و الاستراتيجياتاللاز مة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقويم الأداء."[1]

التعريف الثاني: " هي النظام الذي يحدد من خلاله حقوق ومسؤولية مختلف الأطراف كمجلس الادارة و الادارةالتنفيذية و المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة "[2].

التعريف الثالث:" يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها الطريقة التي توجه، تدار، أو تراقب بها المؤسسات"[3].

التعريف الرابع:" تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم فيها، وبأنها تختص بمجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها (أو مجلس مديريها)،و شركائها و أصحاب المصالح الآخرين المرتبطين بها، كما توفر حوكمة الشركات الهيكلة التي يتم من خلالها وضع أهداف الشركة، وتحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة أداء الشركة، وينبغي أن توفر الحوكمة الحوافز الملائمة للمجلس و الإدارة للسعي نحو تحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة و الشركاء، كما ينبغي لها أيضا أن تسيير المراقبة الفعالة بحيث تشجع الشركات على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة."[4]

التعريف الخامس: "الحكم الراشد للمؤسسة هو عبارة عن فلسفة تسييرية، ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك"[5].

التعريف السادس: حوكمة الشركات هي" نظام من القواعد والممارسات والعمليات التي يتم من خلالها التوجيه والتحكم بالمنظمة"، فحوكمة الشركات توازن بين جميع أصحاب المصالح في المنظمة، بما في ذلك العملاء والموظفين الإداريين، والممولين، والحكومة والمجتمع، مع تحديد مسؤوليات وواجبات مجلس الإدارة والإدارة العليا في المؤسسة، والأخذ بعين الاعتبار حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح"[6].

---

[1] سمير أبو الفتوح صالح، رشا محمد أحمد النجار، **أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، بدون سنة نشر ص351.

[2] أحمد بن عبد الله أل الشيخ، **الحوكمة والشركات العائلية**، هيئة السوق المالية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2012، ص03.

[3] سناء عبد الكريم الخناق، **حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للأزمات المالية**، التجربة الماليزية، جامعة ملايا، ماليزيا، بدون سنة نشر ص7.

[4] حوكمة المؤسسات، **دليل حوكمة الشركات في الجمهورية اليمنية**، 2010، اليمن، ص 7.

[5] **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، الجزائر، 2009، ص16.

[6] بيت التمويل الكويتي، **دليل حوكمة الشركات**، يونيو 2013، ص 09.

التعريف السابع: وفقا لتقرير لجنة حوكمة الشركات لمجلس الأوراق المالية، والبورصة في الهند (2003)[1]:" إن حوكمة الشركات هي قبول الإدارة لحقوق المساهمين التي لا تتزعزع باعتبارهم الملاك الحقيقيين للشركة ولدورهم الخاص باعتبارهم أمناء بالنيابة عن المساهمين، وحوكمة الشركات هي التزام بالقيم والسلوك الأخلاقي في ممارسة التجارة، كما أنها أيضا تعني بالتفرقة بين الأموال الشخصية وأموال الشركة بالنسبة لإدارة الشركة "

التعريف الثامن: عرفت بأنها " المساعي الرامية لترقية الحكم و الثقافة و جهود مكافحة الفساد، وتقديم المساعدات الفنية اللازمة لإصلاح وتحديث الإدارة المالية العامة، وتعزيز مكافحة غسيل الأموال"[2]

التعريف التاسع: هي مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية (هيئة الحوكمة) بهدف : [3]

- توفير التوجيه الإستراتيجي.
- ضمان تحقيق الأهداف.
- التأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح.
- التحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسئول .

ومن خلال جملة التعاريف السابقة نلاحظ أنها باختلافها وتنوعها هي مرتبطة بشتى المجالات والميادين سواء الاقتصادية منها أو الإدارية أو القانونية أو المالية ومنه نستنتج أن حوكمة الشركات هي :

- مجموعة من القواعد والممارسات .
- نظام محدد للسلطات والمسؤوليات.
- أداة رقابية للمؤسسة .
- وسيلة لإدارة الشركة والتحكم فيها.

وبصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي ذلك النظام الذي يتم من خلاله الوصول إلى الأداء الجيد للمؤسسة من خلال تحديد السلطات والمسؤوليات وتفعيل الرقابة، وتحقيق العدالة بين مختلف الأطراف .

---

[1] محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات،و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق**، في سلسلة أعمال المؤتمرات بعنوان مبادئ وممارسات حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 121.

[2] العياشي عجلان، **حوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة، حالة ولاية المسيلة (2011-2008)**، العدد 14، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014، ص 176.

[3] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت**، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة، السعودية، 2011، ص 10.

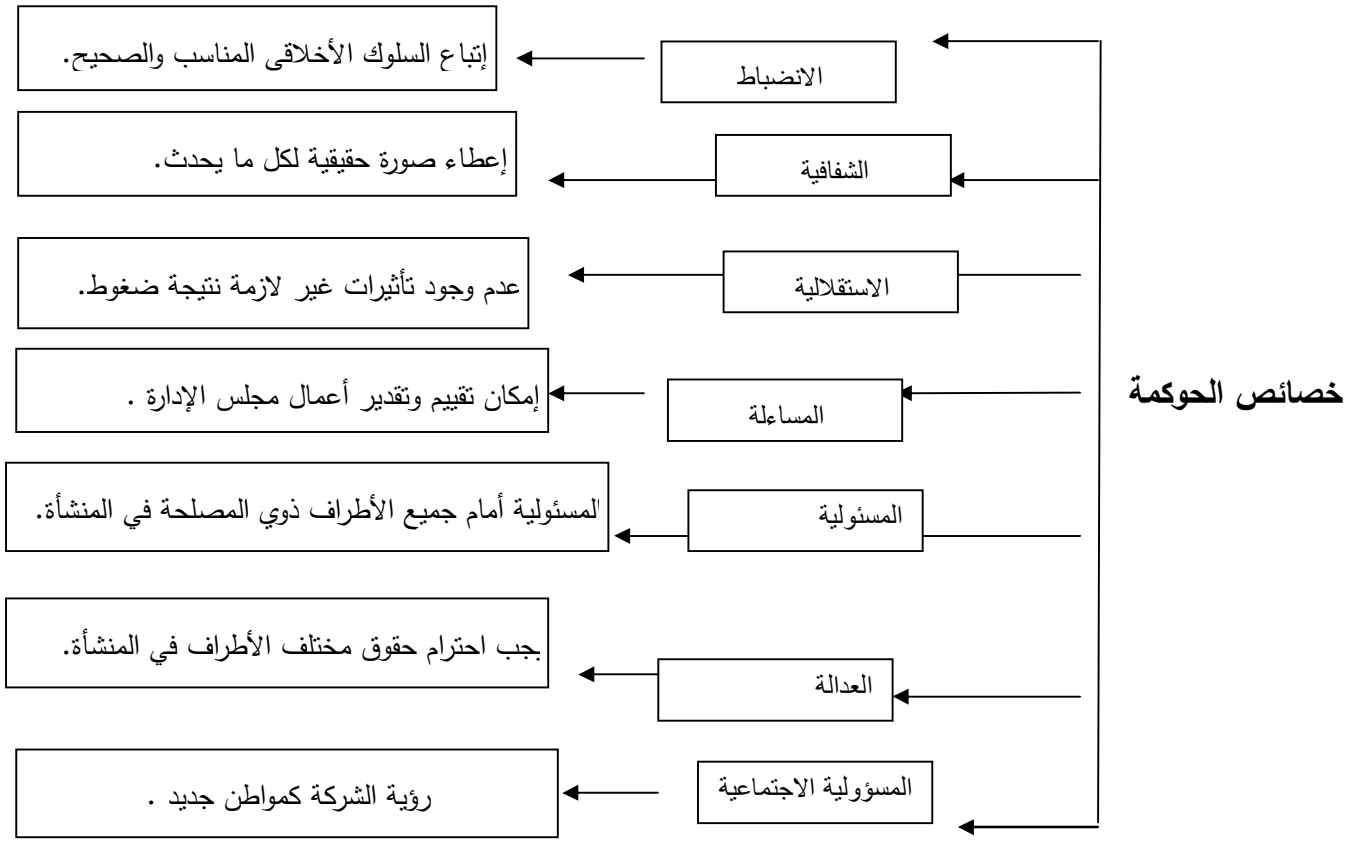
كما لحوكمة الشركات مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المفاهيم وهاته الخصائص تتمثل فيما يلي: [1]

- ✓ **الانضباط:** ويعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- ✓ **الشفافية:** وتشير إلى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث أي بعيدة عن التضليل والغش.
- ✓ **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- ✓ **المسائلة:** وتبرز إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ **المسؤولية:** أي وجود مسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- ✓ **العدالة:** وتعني أنه يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- ✓ **المسئولية الاجتماعية:** تشير إلى النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن خصائص حوكمة الشركات تنحصر في سبعة خصائص مختلفة عن بعضها البعض في الأهداف التي تسعى لتحقيقه، حيث لكل خاصية محتوى وسبب وهدف تسعى لتحقيقه مما يجعلنا نضعها في الشكل رقم (1-1):

[1] فريد كورتل، حوكمة الشركات، **منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي**، ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، 2008، ص03.

الشكل رقم (1-1): خصائص حوكمة الشركات.



المصدر: طارق عبد العال، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف)،الطبعة الثانية،الدار الجامعية، 2007، ص 25 .

ثانيا: نظام حوكمة الشركات

يعد ويعتبر نظام حوكمة الشركات أحد نماذج الأنظمة الجيدة المرتبطة بالديمقراطية، وبالتطبيق الجيد لسياسات الحرية الاقتصادية، و من الأنظمة أيضا التي تقوم بتفعيل آليات السوق وتحقيق توازنات العرض والطلب وفي الوقت نفسه فهي تمثل أيضا إطار حاكم ومتحكم في مختلف عناصر الجذب الاستثماري لأي دولة أو اقتصاد أو شركة، و الحوكمة كنظام لها ثلاثة أجزاء رئيسية وهي متمثلة في مدخلات النظام، ونظام التشغيل و نظام المخرجات ويمكن شرحها كما يلي :[1]

1- مدخلات النظام: وهي تشير إلى كل ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من مطالب، سواء كانت مطالب ومتطلبات تشريعية أو إدارية أو اقتصادية أو إعلامية مجتمعية.

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني، **الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات**، سلسلة أعمال المؤتمرات، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص ص151،150،149.

2-نظام تشغيل الحوكمة: ويصد به مختلف الجهات المسئولة عن تفعيل وتطبيق الحوكمة من جهة إشرافية وجهة رقابية، بالإضافة إلى كل كيان إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها وفي الارتقاء بفاعليتها.

3-مخرجات نظام حوكمة الشركات: الحوكمة ليست هدف في حد ذاته، ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع، فهي تمثل مجموعة من المعايير و القواعد والقوانين المنظمة للأداء و السلوك والممارسات العملية أو التنفيذية، سواء كانت للشركات أو المنظمات أو الجمعيات، أو المؤسسات، ومن ثم تقوم بالمحافظة و الحماية لحقوق أصحاب المصالح و العمل على تحقيق الشفافية ومسئولية مجلس الإدارة .

فجوانب مخرجات نظام حوكمة الشركات تتمثل في [1]:

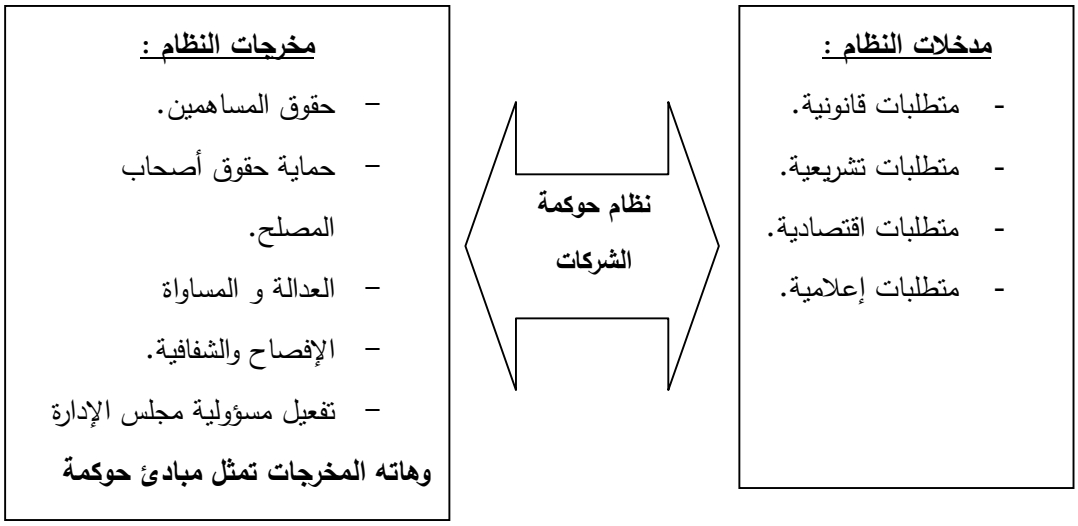
- جانب حقوق المساهمين.
- جانب حماية حقوق مختلف أصحاب المصلحة.
- جانب تحقيق العدالة و المساواة .
- جانب تحقيق الإفصاح والشفافية.
- جانب تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة.

ومن جملة الجوانب السابقة و المتمثلة في خمسة جوانب تتجلى أدوار حوكمة الشركات فالتطبيق الصحيح والسليم لمبادئ حوكمة الشركات يعمل على توليد الوصول إلى معدلات مناسبة من الأرباح مما يجعل للشركات القدرة على تدعيم رأسمالها والعمل على زيادة احتياطاتها وبالتالي تحقيق النمو و الازدهار للشركة.

و مما سبق يمكن تصور نموذج لحوكمة الشركات في الشكل رقم (1-2) :

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني، مرجع سابق، ص 151.

الشكل رقم (1-2): نظام حوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة .

وبما أن المؤسسات خصوصا المالية منها، و المصرفية تحتاج إلى نظام فعال للحوكمة من خلال نظام يكون قادر على التطور والتوافق مع متغيرات ومستجدات العمل مما أدى بالعديد من الباحثين و المهتمين بالحوكمة على العمل على التوصل إلى فرضيات النموذج الأمثل، وعن كيفية الوصول إلى نموذج حيوي وفعال قابل وصالح للتطبيق بشكل عام بحيث تكون له مرونة تسمح له باستيعاب متطلبات الحوكمة وعليه فخصائص النموذج الأمثل للحوكمة تمثلت فيمايلي [1]:

- الفاعلية الكاملة في تحقيقوا إرساء مبادئ الحوكمة .
- البساطة الشديدة في التطبيق وفي التنفيذ .
- سهولة الفهم و الاستيعاب من جانب العاملين .
- المرجعية العميقة خاصة في إطار هيكل القيم والآداب العامة .
- القابلية للاستمرار والتطور والارتقاء والتكيف مع المتغيرات و المستجدات بشكل دائم ومستمر.

[1] بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية**، مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي، الأزمة المالية و الاقتصاديات الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف،2009، ص ص656،657.

أما فيما يخص النماذج التي يتم على أساسها تفسير نظام الحوكمة الأفضل فتمثلت في : [1]

1-النموذج المالي للحوكمة و المستخلص من نظرية الوكالة المقترح من طرف كل من Jensen و meckling اللذان يعتقدان بأن المنظمة ماهي إلا ربطة عقد un nœud de contrats و أن الرابطة تقتصر فقط بين المساهمين و القادة المسيرين، وأن دور الحوكمة يتمثل في تأمين المر دودية المالية للاستثمارات المالية و الاهتمام الأساسي يكون للعائد المالي للأطراف، وبالتالي فان الهدف من نظام الحوكمة يقتصر فقط على تخفيض التكاليف من أجل زيادة العوائد المالية .

2- للموذج التعاوني الاشتراكي و الذي يرى بأن المؤسسة ما هي إلا فريق للإنتاج وخلق القيمة المضافة من خلال المزج بين مختلف عوامل الإنتاج،وأن حق اتخاذ القرارات يكون مستند على الملكية وبالتالي فان الفرد الذي يتخذ القرارات بناء على استغلال وتثمين المعرفة يصبح مالكا، ومن أجل تحفيزه لابد أن يحصل على جزء من العائد الذي أصبح يعرف بالعائد التنظيمي مما يؤدي إلى تطوير الاستثمار البشري و بأن نظام حوكمة الشركات يعمل على تنمية العلاقات بين مختلف الأطراف بنظرة تعاونية اشتراكية تكملة لمفهوم العائد التنظيمي.

3-النموذج المعرفي و الذي يعتمد على مجموعة مبادئ تختلف جذريا عن نموذج القيمة المضافة وتعطي التركيز المحوري للكفاءات وللابتكار في مقدرة المؤسسة على تغيير محيطها .

المطلب الثالث: أهمية و أهداف حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالإضافة إلى مجموعة من أهداف تسعى إلى تحقيقها .

أولا: أهمية حوكمة الشركات

1- من الناحية الاقتصادية:[2]

يساهم تطبيق حوكمة الشركات في هذا الجانب بـ :

- رفع مستوى كفاية الاقتصاد وذلك نظرا لما لها من دور تلعبه في المساعدة على استقرار الأسواق المالية.
- رفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء.
- تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.

[1] سكاد مراد، فارس هباش، **دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي**، بحوث وأوراق الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009، ص ص667 .668

[2] هيئة الأسواق المالية، **حوكمة الشركات ،المملكة العربية السعودية**، ص 5 .

2- أهميتها بالنسبة للشركات و بالنسبة للمساهمين: [1]

2-1- بالنسبة للشركات :

- تحقيق الكفاءة الاقتصادية وذلك لوضعها لمختلف الأسس التي تحدد طبيعة العلاقة بين المديرين ومجلس الإدارة والمساهمين .
- عملها على وضع إطار تنظيمي يهدف لتحديد سبل تحقيق الأهداف من خلال العمل على القيام بتوفير مختلف أنواع الحوافز التي تجعل وتؤدي بأعضاء مجلس الإدارة مراعاة مصلحة المساهمين في تحقيق الأهداف.
- المساهمة في جذب المستثمرين وتحقيق الانفتاح على الأسواق العالمية .
- زيادة ثقة المستثمرين باعتبار أن تطبيق قواعد الحوكمة تساهم في حماية حقوق هؤلاء المستثمرين.
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجود أو باستمراره فهي تعمل على القضاء عليه وبتفعيل مبادئها وآلياتها ستعمل على عدم السماح بعودته مرة أخرى .[2]

2-2- بالنسبة للمساهمين :

- القيام بحماية وضمان مختلف حقوقهم .
- توضيح الوضع المالي للمؤسسة من خلال القيام بالإفصاح الكامل لأدائها مما يساعد المساهمين في تحديد مختلف المخاطر المترتبة على عمليات الاستثمار في الشركة.
- إظهار مختلف القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.

3- أهميتها بالنسبة للمؤسسات العمومية الجزائرية:[3]

إن الحوكمة الرشيدة للمؤسسات العمومية تمكن الاقتصاد الوطني من زيادة نقطتين في الناتج المحلي الخام كما هي ضرورية لما لها من دور في الحد وفي مقاومة الفساد كما لها دور في معالجة كل النقائص المسجلة.

4-أهميتها بالنسبة للبيئة العربية بصفة عامة: تكمن أهمية حوكمة الشركات على المستوى العربي في كونها تساهم في تحسين التنافس بين الدول والشركات العربية، كما تعمل على تقليل مخاطر الأزمات المالية التي قد تتعرض لها هاته الدول، وذلك من خلال عملها على حماية اقتصاديات الدول ودعم أداء الشركات الاجتماعي، وقد تزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007/2006، ص ص29،28.

[2] محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، ط1، القاهرة، مصر، 2005، ص 58.

[3] حمزة عساس، **حوكمة المؤسسات العمومية ضرورة لوقف الفساد وزيادة الناتج المحلي**، جريدة النهار، صفحة الحدث، 19جانفي2015، ص7.

الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي.[1]

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

للحوكمة أهداف متنوعة ومتعددة حيث يرى البعض أن حوكمة الشركات تهدف إلى الوصول لتحقيق ما يلي[2]:

- تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لمختلف الأطراف ذو المصلحة المشتركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والحد من المتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تشجيع تدفق رؤوس الأموال و العمل على جذب الاستثمارات.

كما تهدف أيضا إلى[3] :

- تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية للعمل على تجنب الغش والتدليس وتقليلهما.
- مراعاة مصالح العمل والعمال وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.
- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل.
- وجود هياكل إدارية متكاملة تضمن تحقيق محاسبة الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.
- الحفاظ على الاستقرار المالي والاقتصادي بشكل عام وحماية أصول الشركات والمؤسسات وممتلكاتها[4].

---

[1] سيد عبد الرحمن عباس بلة، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، الرياض المملكة العربية السعودية،2012، ص 59.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودو مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص24.

[3] فيصل محمد الشواورة، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، كلية إدارة الأعمال مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 25 العدد الثاني، جامعة موؤتة، الأردن، 2009، ص ص127، 128.

[4] عبد الناصر بن إبراهيم الصايغ، **الإطار العام للحوكمة**، جريدة عمان، الأربعاء, 19 محرم 1436هـ، 12 نوفمبر 2014م، تاريخ زيارة اكتوبر2014. http://main.omandaily.om/?p=68215

ويمكن حصر جملة أهداف حوكمة الشركات كما يلي :[1]

- تحسين الصورة الذهنية للشركات.
- تحسين عملية صنع القرار.
- تحسين مصداقية الشركات.
- إدخال الاعتبارات الأخلاقية.
- تحسين درجة الوضوح والشفافية.

[1] سيد عبد الرحمن عباس بلة، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية**، مرجع سابق، ص 56.

المبحث الثاني: أساسيات تطبيق حوكمة الشركات.

في هذا المبحث سنحاول التطرق لأبرز الأساسيات المرتبطة بحوكمة الشركات وذلك من خلال إظهار مختلف الأطراف والمبادئ و المحددات و الركائز و الآليات المرتبطة بالحوكمة.

المطلب الأول: أطراف حوكمة الشركات

للحوكمة أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، كما لها دور في تحديد مدى نجاح أو الفشل في تطبيق مختلف القواعد و هاته الأطراف هي[1] :

1- **المساهمين: SHareholder**: وتنحصر مهمتهم في توفير رؤوس الأموال للشركة من خلال القيام بملكية الأسهم ، وذلك مقابل حصولهم على أرباح، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، كما لهم تأثير في عملية انتقاء أعضاء مجلس الإدارة من أجل حماية حقوقهم.

2- **مجلس الإدارة: Board of Directors**: وهو الذي يقوم بتمثيل مختلف المساهمين و الأطراف ذات العلاقة كما له الحق في اختيار المديرين التنفيذيين، وله مهمة توكيل المهام لهم، و له الحق في الرقابة على أدائهم بالإضافة إلى أنه يعمل على المحافظة على حقوق المساهمين و رسم السياسة العامة لشركة.

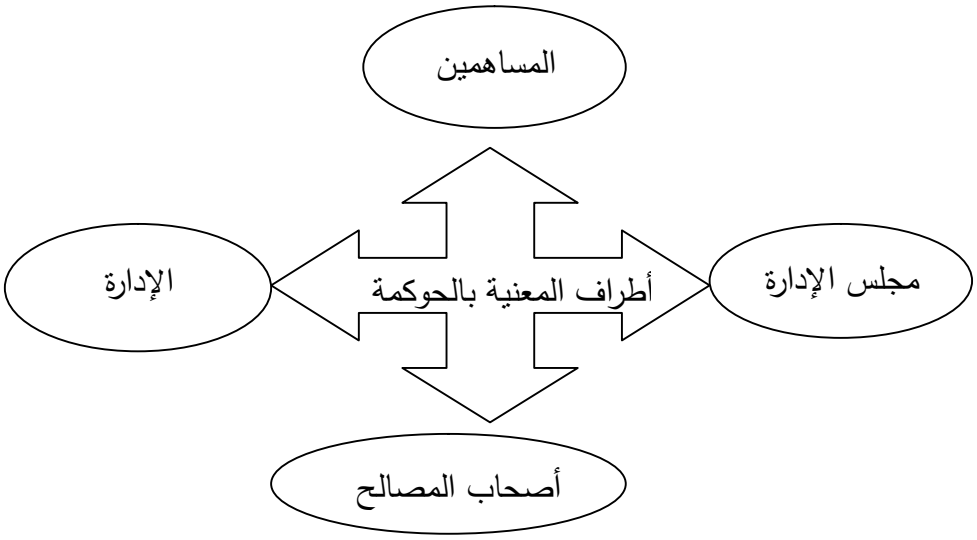
3- **الإدارة: Management** : تتحمل مسؤولية الإدارة الفعلية للشركة، وتقوم بمراسلة مجلس الإدارة من خلال تقارير خاصة بأدائها، وتعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية و تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها.

4- **أصحاب المصالح: Stockholders**: وهم فئة من الأطراف لها مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين والعمالو الموظفين، كما أن مصالح هاته الأطراف قد تكون متعارضة مع بعضها أحيانا .

كما يمكن تلخيصها في الشكل(1-3):

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص17. 16.

الشكل رقم(1-3): الأطراف المعنية بحوكمة الشركات .



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

وبما أن الحوكمة مرتبطة في تطبيقها بأطراف معينة الأمر الذي يجعلنا نبحث عن الأماكن التطبيقية لها والتي يظهر لنا بأن هناك ثلاث مناطق مكانية يمكن للحوكمة أن ترتبط بها، وهاته الأماكن هي على الصعيد العالمي و الوطني والمؤسسي، ويمكن توضيح ذلك من خلال الأتي :[1]

1- الحوكمة العالمية: وهنا تكون الحوكمة في المجال العالمي حيث تتعامل مع مختلف القضايا التي تقع خارج مجالات الإدارة الحكومية الواحدة.

2- الحوكمة الوطنية: وتحدث هذه في المجتمع الواحد حيث يفهم أحيانا بأنها الحق الخاص للحكومة والتي يمكن أن تحتوي على عدة مستويات منها المستوى الوطني، الولائي، المحافظي .

3- الحوكمة المؤسسية: وهذا النمط يشكل الأنشطة للمؤسسات المساهمة وغير المساهمة وعادة تكون مسئولة أمام مجلس إدارةباعتبار أن بعض هاته المؤسسات مملوكة ومدار ة من قبل الخواص كمؤسسات الأعمال، والبعض الأخر من المؤسساتذات ملكية عامة مثل المستشفيات و المدارس وجملة المؤسسات العامة الحكومية، فالحوكمة هنا تهتم بدور مجلس الإدارة وعلاقته بالإدارة العليا التنفيذية ومسؤولياتهم اتجاه المساهمين ومختلف الأطراف المتأثرة بقرارات المجلس.

[1] أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، سنة نشر غير موجودة، ص76.

المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة

أولا: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[1] .

- ✓ المبدأ الأول: حقوق المساهمين

"ينبغى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين"

- ✓ المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين.

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

- ✓ المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون، وأن يعملأيضً ا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة

- ✓ المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية.

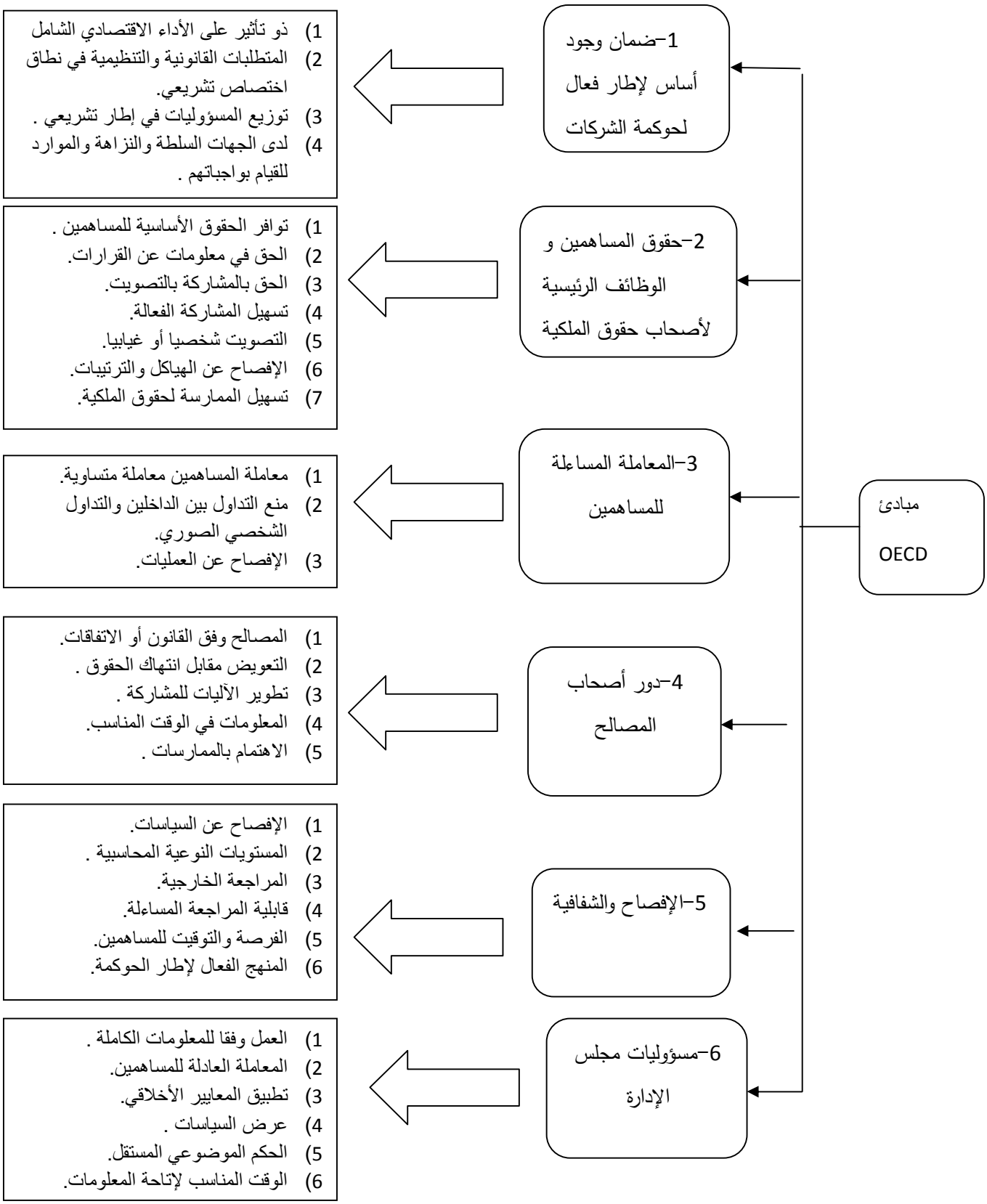
ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق، وفى الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء، والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة.

- ✓ المبدأ الخامس: مسئوليات مجلس الإدارة.

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

[1] مبادئ حوكمة الشركات وفقا لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية 2004، ص ص6الى 12.
OECD Principles and Annotations on Corporate Governance Arabic Translation

الشكل (1-4): مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية،الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 44.

ثانيا: مبادئ الحوكمة وفقا لمؤسسة التمويل الدولية [1].

في سنة 2003 قامت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي بوضع قواعد ومعايير عامة رأتها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات بمختلف أنواعها سواء كانت مالية أو غير مالية وذلك على مستويات أربعة جاءت كالتالي:

1- الممارسات المقبولة للحكم الجيد .

2- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد والجديد .

3- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا .

4- القيادة .

ثالثا: مبادئ لجنة بازل للرقابة المالية .

تؤدي الممارسة السليمة للحوكمة إلى دعم وسلامة الجهاز المصرفي، وذلك من خلال المعايير التي وضعتها لجنة بازل للرقابة على البنوك وتنظيم ومراقبة الصناعة المصرفية، والتي يبلغ عددها ثمانية مبادئ وفقا للتقرير الأحدث لهذه اللجنة[2]:

1- التأكد من كفاءة أعضاء مجلس الإدارةا إدراكهم الكامل لمفهوم الحوكمة ودورهم في هذا الإطار وأن لديهم القدرة على إصدار القرارات والأحكام المناسبة لإدارة شئون البنك وأعماله اليومية.

2- وضع الأهداف الإستراتيجية للبنك من قبل مجلس الإدارة ومتابعتها.

3- التوزيع السليم للمسئوليات من قبل أعضاء مجلس الإدارة ووضع قواعد وحدود واضحة لها والمساءلة والمحاسبة داخل البنك سواء لأنفسهم أو لجميع العاملين على حد سواء.

4- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في البنكوا إدراك المراقبين لأهمية دورهم.

5- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا.

6- أن تتوافق سياسات المكافآت المالية والحوافز وتطبيقاتها مع الثقافة العامة للبنك ومع الإستراتيجية والأهداف طويلة الأجل.

7- توافر الشفافية والإفصاح في كافة أعمال وأنشطة البنك والإدارة، وفي التقارير الصادرة عنها.

---

[1] أمال عياري، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، مخبر مالية وبنوكوا إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر،06 و07 ماي2012 ص7.

[2] معهد الدراسات المصرفية، اضاءات، العدد الثالث ،الكويت، 2010، ص 3.

8- تفهم أعضاء المجلس والإدارة التنفيذية العليا للبيئة التشريعية التي تحكم العمل في البنك وكذلك الهيكل التشغيلي فيه، والالتزام الكامل بالقوانين والتعليمات السارية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم وأساسي في تعزيز مصداقية الشركة وتعمل على المحافظة على سمعتها، كما أنها تعتبر الخطوة الأساسية التي تسمح بتحقيق ثقة المستثمرين، مما يسمح لها بالتميز على مستوى الأداء و النزاهة .

المطلب الثالث: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة المنظمات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات هما : المحددات الخارجية أو المحددات الداخلية ويمكن عرض هاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي[1]:

أولا: المحددات الخارجية

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال :

1- مختلف القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس ومكافحة الفساد) .

2-مستوى ومدى كفاءة القطاع المالي(البنوك وسوق المال)من ناحية مدى توفير التمويل اللازم للمشروعات.

3- درجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج.

4- مدى كفاءة مختلف الأجهزة والهيئات الرقابية في التغطية الشاملة على منظمات المجتمع.

ومنه فوجود المحددات الخارجية يضمن تنفيذ مختلف القوانين والقواعد مما يؤدي إلى الوصول إلى درجة ضمان عالية في تحسن إدارة المنظمات، والتي تؤدي إلى انخفاض نسبة التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخارجي.

[1] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، المؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان طرابلس لبنان ،15-17 ديسمبر 2012، ص16.

ثانيا: المحددات الداخلية

تشير المحددات الداخلية إلى مختلف القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة، ومجلس الإدارة،و المديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توفرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل تعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

وتتمثل النتيجة النهاية للحوكمة فيما يلي :

- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .
- تعميق دور سوق المال .
- رفع معدلات الاستثمار .
- تشجيع نمو القطاع الخاص .
- رفع القدرات التنافسية للمؤسسات .
- خلق فرص عمل .
- إتاحة الفرص للحصول على التمويلات وتوليد الأرباح.

المطلب الرابع: آليات و ركائز حوكمة الشركات

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في[2]:

- مجلس الإدارة .
- التدقيق الداخلي.
- لجنة التدقيق.

1- **مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات باعتبار أن مجلس الإدارة لأي شركة يهتم أساساً برسم السياسات العليا لأنشطة الشركة، ومن ثم حماية حقوق المساهمين .

فمجلس الإدارة له السلطة العليا في تحديد شكل، ومحتوى وتفاصيل التقرير السنوي للشركة الذي كلما كان مفصلاً زادت شفافية المعلومات عن الشركة، مما يزيد من مستوى حوكمتها .

[1] بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، ط4، عمان ،2014، ص 326.

[2] خالص حسن يوسف الناصر، عبد الواحد غازي محمد النعيمي، **دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كوردستان العراق**، مجلة جامعة نوروز، العدد(صفر)، دهوك، العراق،2012، ص6، 7.

كما يعرف بأنه : هيئة مكونة من عدد من الأعضاء سواء كانوا منتخبين أو معينين يتولون الإشراف بشكل مشترك على أنشطة منظمة أو شركة أو مؤسسة ما، ومن المسميات الأخرى المتعارف عليها لمجلس الإدارة تسمية مجلس المحافظين، ومجلس المديرين، مجلس الحكام، ومجلس الأمناء، وغالبا ما يشار إليه اختصارا باسم "المجلس"، ويتم تحديد أنشطة المجلس حسب السلطات والواجبات والمسؤوليات المفوض بها أو المسندة إليها من قبل سلطة أعلى، وترد تفاصيل هذه المسائل عادة في اللوائح المنظمة، ويحدد النظام الداخلي عادة عدد أعضاء المجلس، وكيفية اختياره، وآلية عقد اللقاءات[1].

أما فيما يخص الأهداف التي يسعى مجلس الإدارة لتحقيقها فهي تتمثل في :[2]

- العمل على تنمية حقوق المساهمين إلى الحد الأقصى على المدى البعيد .
- تحقيق عائدات كافية على استماراتهم.
- المحافظ على مصالحهم.
- تحقيق العدالة في أواسط المساهمين.

2- التدقيق الداخلي: يلعب التدقيق الداخلي دوراً أساسيا في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، كما تساهم أيضا أجهزة التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بمسؤوليات هامة من خلال التأكيد على كفاءة العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة وا إضفاء الثقة على التقارير المالية .

كما تعتبر من أهم الوظائف الأساسية للإدارة السليمة للشركة وفقا لمبادئ الحوكمة، ولقد أخذت اهتماما كبيرا عقب الفضائح المالية التي هزت كثير من المؤسسات المالي، ومن بينها مؤسسات تأمينية لأنها هي المؤهلة للاكتشاف المبكر للأخطاء والانحرافات المتعمدة وغير المتعمدة وتصحيحها في أوانها، ومن مهام المراجع الداخلي وفقا لمبادئ الحوكمة ما يلي[3]:

- وضع وتنفيذ خطة لمراجعة الحسابات على أساس المخاطر بفحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الشركة وكذلك الضوابط والأنظمة الداخلية للشركة ومدى التزام وامتثال جميع وحداتها وجميع الموظفين لهذه الضوابط .

---

[1] الموسوعة الحرة ويكيبيديا، تاريخ الزيارة، نوفمبر 2014.
http://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3_%D8%A5%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D8%A9

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور مجلس أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص 32.

[3] عبد الرزاق بن الزاوي، إيمان نعمون، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي، مخبر مالية بنوك و إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2012، ص 12.

- إصدار النتائج والتوصيات المتوصل إليها حول مدى الامتثال للقوانين والضوابط.

ويعرف التدقيق الداخلي بأنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه :

- الفحص والتقييم .
- مراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة)الرقابة الداخلية .[1]

كما يتولى تنفيذ عملية التدقيق الداخلي المدقق الداخلي، والذي يعرف بأنه "هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها"،إذ أن جميع المؤسسات تعمل (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية، و الذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط، وتدقيق الرقابةوا ٍعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة .[2]

3- **لجنة التدقيق:** تعرف لجنة التدقيق على أنها : "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية "، ومن أهم أعمالها ما يلي :

- مراجعة القوائم المالية .
- التأكد من مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية للشركة، ونتائج التدقيق من قبل المدقق الداخلي والخارجي.
- إعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي .

كما أن الدور الأساسي للجنة التدقيق هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحساباتوا ٍدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية، والترتيبات العامة لحوكمة الشركات ، وعلى لجان التدقيق أن تطلب التحقيق في أية مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يتم إسنادها إليها من قبل مجلس الإدارة وقد استقر رأي معظم الكتاب على أن المهام الرئيسية للجنة التدقيق تكمن في أربعة أوجه أساسية وهي :

- إعداد التقارير المالية وفحصها حيث أن وظيفة اللجنة ليست القيام بإعداد القوائم المالية أو اتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعدادها وا ٍنما هي وظيفة إشرافية رقابية.
- دعم وظيفة التدقيق الخارجي.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان، الأردن،2009، ص 47.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص25.

- دعم وظيفة التدقيق الداخلي.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بالإضافة إلى إدارة المخاطر في المنظمة ودعم حوكمة الشركات.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط واسع لتطبيق قواعد الحوكمة، وتشمل ما يأتي[1]:

1- آلية السوق لأغراض السيطرة : وهي التي تنشط كآلية لضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين عندما تفشل الآليات الداخلية للشركة، وذلك عن طريق شراء مراكز ملكية الشركات الخاسرة أو على الشركات ذات الأداء المنخفض بالمقارنة مع منافسيها ومحاولة تطوير **(takeover)** الاستحواذ ميزتها التنافسية، وتتألف آلية السوق لرقابة الشركات من مجموعة المالكين المحتملين الذين يسعون لشراء مراكز الملكية أو الاستحواذ بقوة على الشركات ذات القيمة المنخفضة، أو ذات الأداء الضعيف ،وتحقيق العوائد المالية على استثماراتهم من خلال استبدال فريق الإدارة العليا المسؤول عن صياغة وتنفيذ الإستراتيجية التي قادت إلى مثل هذا الأداء الضعيف.

2- آلية التشريعات والقوانين: غالب ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

3- آلية التدقيق الخارجي :يمثل التدقيق الخارجي احد الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويرفق بالقوائم المالية.

كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية تأكيد (معقولة) يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسئولة بشأن قياس أو تقييم موضوع مقابل المقاييس ، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق القياس .[2]

---

[1] بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، بدون سنة النشر، ص211.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، مرجع سابق ، ص 47.

أما فيما يتعلق بالقائم بعملية التدقيق الخارجي فهو متمثل في المدقق الخارجي والذي يعرف بأنه "ذلك الشخص المؤهل، والمستقل، والمجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات المعنية التي عينته،وعلى سبيل المثال مدقق حسابات شركات المساهمة العامة و الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته كما في المملكة الأردنية الهاشمية أو إلى مجلس الإدارة و المساهمين كما في بعض البلدان الأخرى.[1]

ثالثا: ركائز حوكمة الشركات تتمثل ركائز حوكمة الشركات في ما يلي :[2]

1- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.

2- الرقابة والمساءلة : وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة و الأطراف الأخرى المرتبطة بالمنشاة.

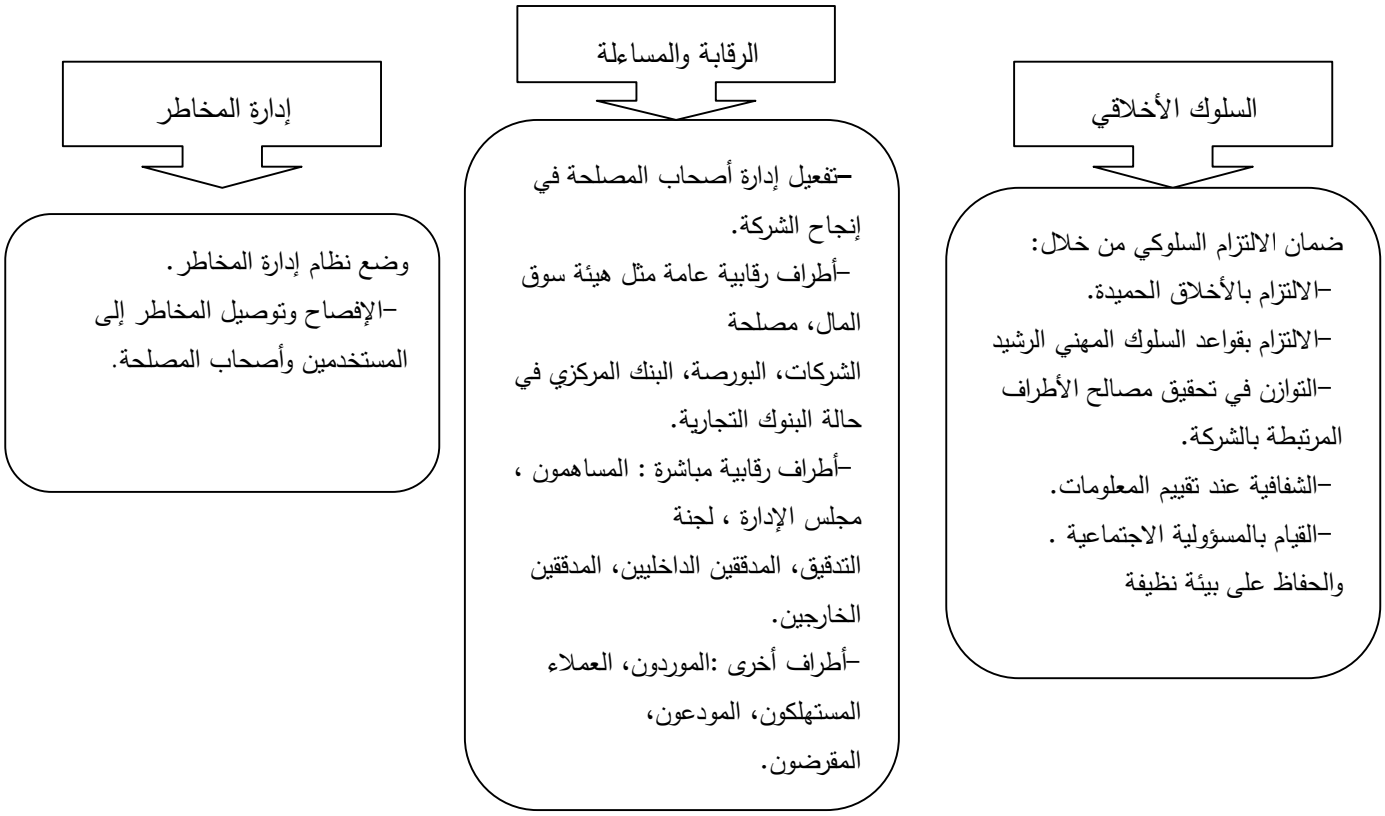
3- إدارة المخاطر :أي وضع نظام لإدارة المخاطر.

ويمكن تلخيصها ذلك من خلال الشكل (1-5) :

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، مرجع سابق، ص 25.

[2] بلعادي عمار، جاحدو رضا، مرجع سابق، ص 06.

الشكل رقم (1-5): ركائز حوكمة الشركات.



المصدر: مخفي أمين، فداوي أمينة، تجارب و ممارسات الدول النامية و المتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر،2013،ص209.

المبحث الثالث: الإطار النظري لحوكمة الشركات

في هذا المبحث سوف نحاول إظهار مختلف النظريات التي مهدت لظهور مفهوم حوكمة الشركات والمتمثلة في نظرية حقوق الملكية، ونظرية تكاليف المعاملات، وأيضا نظرية الوكالة، والتي تعتبر الركيزة الأساسية لحوكمة الشركات .

المطلب الأول: نظرية حقوق الملكية

تهدف هذه النظرية إلى توصيل فهم عمل مختلف المنظمات وذلك استنادا إلى مفهوم حقوق الملكية وتوضيح فعاليتها النسبية، حيث تعود أصول هذه النظرية أساسا في أعمال كل من(ألشيان Alchian ديمستز Demsetz ، فيريبوتن Furubotn ، بيجوفيتش Pejovich) .

إذ عرفت من قبل " Pejovich " كمايلي :" حقوق الملكية ليست علاقات بين الأفراد والأشياء ولكن علاقات مقننة بين الأفراد في علاقتهم باستعمال الأشياء".

كما أن حق الملكية لا يكون مكتملا إلا بتوفر شرطين أساسين هما :

1- تفرد المالك باستعمال الأصل:أي للمالك الحرية التامة في استعمال الأصول التي يمتلكها وا إخضاعها لرقابته .

2- القابلية للانتقال: تشير إلى إمكانية مبادلة الأصل بحيث لا تخضع هاته العملية إلا لإرادة البائع و المشتري .[1]

وتنظر هذه النظرية للمؤسسة على أنها عبارة عن مجموعة من الأصول غير البشرية وهي أيضا تميز بين أربعة أنواع من المؤسسات، وتميز أيضا بين مجموعة من الملكيات بحيث أنواع هاته المؤسسات هم :[2]

- المؤسسة الكلاسيكية.
- المؤسسة العمومية .
- المؤسسة المسيرة ذاتيا.
- المؤسسات المغفلة الاسم وهذا الأخير يمثل الشكل المفضل لنظرية الوكالة.

أما أنواع الملكيات فيتمثلون في:

- الملكية الخاصة.

---

[1] عبد الفتاح بوخمخم، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أو تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولة عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 2012، ص ص20، 21.

[2] غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، عمان، 2015، ص ص26، 27.

- الملكية الجماعية ومثالها شركات المساهمة .
- الملكية العمومية وتمثل الشركات التي نعود ملكيتها للدولة .
- الملكية التعاونية وتمثل الجمعيات.
- الملكية البلدية ونجدها في المؤسسات التابعة للجماعات المحلية.

و تبحث نظرية حقوق الملكية على فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتمادا على مفهوم حق الملكية في هذا السياق يشير Amann أن الهدف من النظرية فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي[1].

المطلب الثاني: نظرية تكاليف الصفقات

يعود نشأة هذه النظرية إلى الاقتصادي رونالد كوزا Ronald Coasa سنة 1970 وهي ترتكز على أهمية التكاليف المرتبطة بتنسيق وتنظيم نشاطات المؤسسة في مجال الإنتاج، حيث تستند هذه النظرية إلى كون المؤسسة تسعى إلى تعظيم أرباحها في السوق العالمية باعتبار أن دولية النشاط تعد من أبرز الوسائل الهامة التي تؤدي بالمؤسسة إلىالحفاظ على الميز ة التي تمتلكها في بلدها الأصلي، كما أن فروعها تدخل ضمن المؤسسة الأم من أجل تحقيق الوصول لتشكيل سوق داخلي في السلم أو على الصعيد العالمي.[2]

المطلب الثالث: نظرية الوكالة

تعتبر نظرية الوكالة ركيزة أساسية في نظام حوكمة الشركات .

أولا: تعريف نظرية الوكالة :[3]

تصنف نظرية الوكالة المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المنشأة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المنشأة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها .

ويصف jensen & Meckling سنة 1976 علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد أي (الأصيل أو الموكل)، بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال، و الخدمات بالنيابة عنه وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات.

---

[1] بلبركاني أم خليفة، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، العدد 05، مجلة التنظيم والعمل، ص 02.

[2] أوشن ليلى، **الشركات الأجنبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل درجة الماجستير في القانون، كلية الحقوق ،جامعة مولود معمري، تيزي وزو الجزائر، 2011، ص ص25، 26.

[3] طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف)**، الدار الجامعية، ط2، القاهرة،2007-2008، ص 69.

كما تشرح نظرية الوكالة مشكلات الحوافز الناتجة من انفصال الملكية عن الإدارة ،ومراقبة الموارد بالإضافة إلى أنها استخدمت في تفسير دوافع الاختيار بين الطرق المحاسبية،و الإفصاح الاختياري وتعيين مراقبي الحسابات، وتجمع الشركات في مراكز قوى للعمل معا بشأن معايير المحاسبية المقترحة corporate lobbying.

وكلمة وكالة مستنبطة من كلمة توكيل mander والتي معناها الإنابة وهي مستعملة كثيرا في اللغة كما كانت في اللغة الفرنسية القديمة تعني إعطاء تعليمات ، فكلمة وكالة تشير بصفة عامة إلى الميكانيزمات التي بواسطتها تسند إلى شخص ما مهمة تمثيل الغير وأن يسعى لصالحه وتبعا لتعليماته [1].

ثانيا: تكاليف الوكالة

هناك ثلاثة أنواع رئيسية من تكاليف يتحملها الطرفان [2]

- النوع الأول:يتحمل به الأصيل و الذي عليه أولا أن يضع حوافز جذابة لوكيله ، مع قيامه في الوقت نفسه بمراقبة الوكيل وتسمى هذه التكلفة بتكلفة الرقابة (Monitoring Cost).
- النو ع الثاني :يتحمل به الوكيل و الذي يقوم ببذل جهد ليؤكد للأصيل أنه الشخص الموثوق به القادر على الوفاء بوعوده والتزاماته وهذا النوع يسمى بتكلفة الارتباط (Bonding Cost).
- النوع الثالث و الأخير:وهو محض التباين بين القرارات التي يتخذها الوكيل والقرارات التي كان يتعين عليه اتخاذها تعظيما لرفاهة الأصيل ، حيث يسمى هذا النوع بتكلفة فائض الخسارة (Residual loss).

ثالثا: مشاكل نظرية الوكالة .

تمثل نظرية الوكالة تعبير للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين من الأطراف تتضارب أهدافها وهماكلاً من المالكين و المدراء، حيث تهدف نظرية الوكالة إلى صياغة العلاقة بين هاته الأطراف بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين، ومن خلال هذه العلاقة تنشأ وتظهر العديد من المشاكل، والتي يمكن إظهارها من خلال الشكل(1-6) [3].

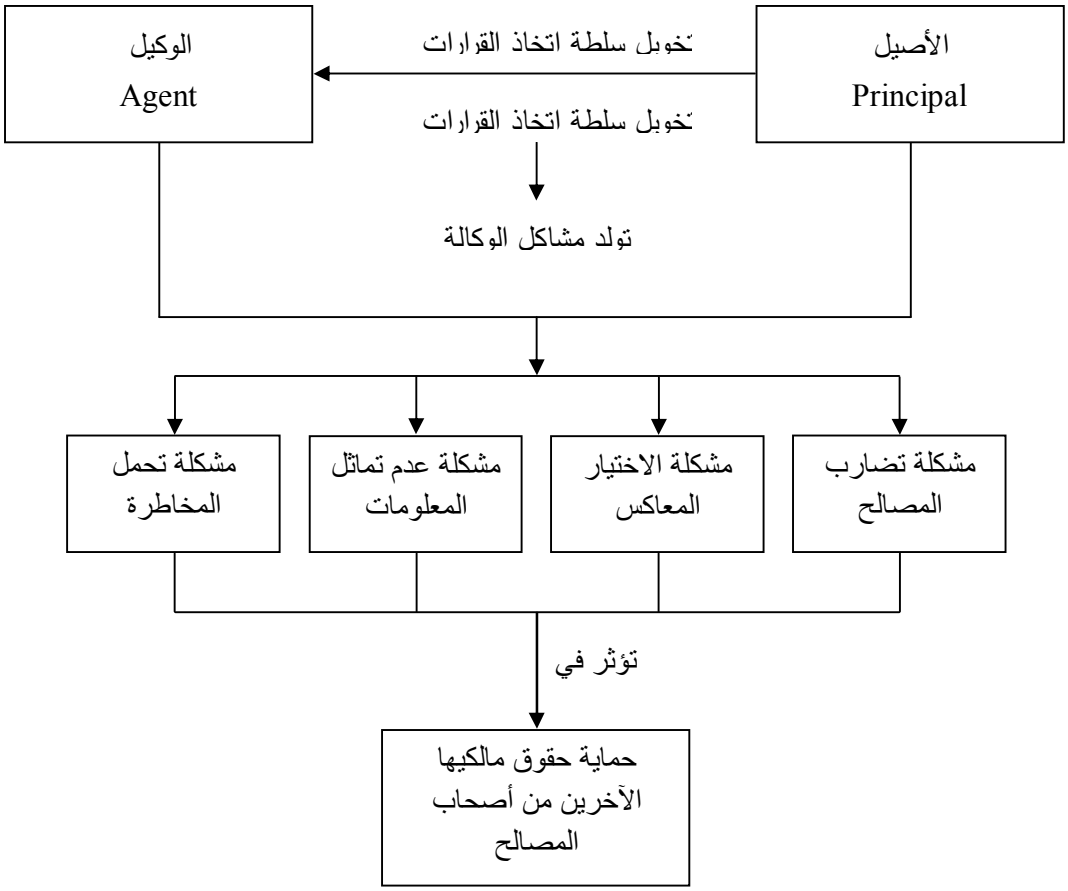
---

[1] لحسن بن شيخ أث ملويا، **عقد الوكالة**، دراسة فقهية قانونية وقضائية مقارنة، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص09.

[2] المعتصم بالله الغرياني، **حوكمة شركات المساهمة (دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية)**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ،2008، ص ص51 .52

[3] بتول محمد نوري،علي خلف سلمان، **دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، الملتقى الدولي حول الإبداع و التغير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الجامعة المستنصرة، العراق، بدون سنة نشر، ص ص18،17.

الشكل رقم (1-6): مشاكل نظرية الوكالة .



المصدر: بتول محمد النوري، علي خلف سلمان، مرجع سابق، ص .18.

التعليق:

من خلال الشكل رقم (1-6) يتضح لنا أن مشاكل نظرية الوكالة تظهر في أربعة مشاكل رئيسية وهي:

- مشكلة تضارب المصالح .
- مشكلة الاختيار المعاكس.
- مشكلة عدم تماثل المعلومات .
- مشكلة تحمل المخاطر.

حيث نلاحظ من خلال الشكل السابق أن هاته المشاكل تنبع من العملية التي يقوم بها الأصيل نحو الوكيل والتي تنتج تخويل في سلطة اتخاذ القرارات، والتي تظهر جملة من السلبيات عرفت بالمشاكل مما أدت بالتأثير على جل حقوق المالكين و أصحاب المصالح جراء استغلال الوكيل للسلطات الممنوحة له في غير محلها .

المبحث الرابع: تجارب الدول في تطبيق الحوكمة

سعت العديد من الدول إلى محاولة تطبيق وتبني حوكمة الشركات، سواء الأوربية أو العربية، وعليه سنحاول في هذا المبحث إظهار تجارب بعض الدول التي أولت حوكمة الشركات اهتمام، وعملت على تطبيقها.

المطلب الأول: تجربة المملكة المتحدة و الولايات المتحدة

أولا: تجربة المملكة المتحدة [1]:

تعود نشأة وتطور مفهوم الحوكمة في المملكة المتحدة إلى المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين، مما جعل كل من بورصة الأوراق المالية، وكذلك مجلس التقارير المالية frc مع مشاركة جهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية إعادة الثقة مرة أخرى في التقارير المالية الصادرة من طرف الشركات، وكانت بدايتها لأول فرصة لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة الذي كان من اهتماماته إجراء حوار جدي ومفتوح حول موضوع حوكمة الشركات والذي نتج عنه صدور تقرير كادبيري Cadbury Report الذي يعد أهم تقرير تناول مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة وفي العالم بأسره ، إذ تضمن هذا التقرير 19 بند تمثلت في توجيهات حول الممارسات السليمة لمفهوم حوكمة، وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان Rutteman الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه الشركة من أجل المحافظة على أصولها، وفي حلول سنة 1995 ظهر تقرير Greenbury والذي تناول جانب المكافآت والمزايا التي يتحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركة، وفي نفس السنة صدر عن بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير هامبيل Hampel R eport الذي ركز أيضا عن دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، وفي حلول سنة 1998 ظهر الكود الموحد Combined Code الذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له إذ أصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن ، وقد تم تعديله سنة 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدث في الولايات المتحدة سنة 2002 مع ظهور في سنة 2003 أيضا لتقريران حول حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييما إدارة المخاطر وهما Hlgges and Smithj Reports

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سابق، ص ص75، 79.

ثانيا:تجربة الولايات المتحدة [1]

تماثل تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماما تجربة المملكة المتحدة بالرغم من وجود بعض الاختلافات إذ ظهر الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بصورة واضحة بفضل صندوق المعاشات العامة الذي يعد أكبر صندوق معاشات في الولايات المتحدة حيث قام بتعريف حوكمة الشركاتوا إلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين كما قام بإصدار مجموعة من المبادئ و الخطوط الإرشادية لتطبيق حوكمة الشركات فالمبادئ تمثلت في :

- يجب أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة مستقلين .
- يجب أن يتم عقد لاجتماع الأعضاء المستقلين على الأقل مرة في السنة بدون حضور الأعضاء التنفيذيين .
- عندما يعمل رئيس مجلس الإدارة في الشركة كتنفيذي فان المجلس يجب أن يعين رسميا أوبشكل غير رسمي عضو مستقلا يعمل بصفة أساسية لتنسيق عمل الأعضاء المستقلين ويطلق عليه اسم عضو مجلس الإدارة القائد .
- إنشاء لجان لمجلس الإدارة مكونة بالكامل من الأعضاء المستقلين .
- لا يقوم أي عضو بأي عمل استشاري .
- يجب أن تتم مكافآت الأعضاء من خلال الدمج بين المبالغ النقدية و الأوراق المالية .

أما الخطوط الإرشادية لحوكمة الشركات منها ما يلي :

- يجب على مجلس الإدارة إعادة فحص التنسيق التقليدي لمراكز المسؤول التنفيذي، ولرئيس مجلس الإدارة عند اختيار مسؤول تنفيذي جديد .
- يجب على كل شركة أن تقوم بإصدار التعريف الخاص بها في تقريرها السنوي .
- يجب على مجلس الإدارة وضع وظيفة عضو مجلس الإدارة بالاعتبار مع اتخاذ كافةالخطو ات نحو الانفتاح على أفكار جديدة.

وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية بإصدار تقريرها treadwy الذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارةالشر كة .

[1] غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص ص78..80.

المطلب الثاني: التجربة الفرنسية والألمانية

أولا: التجربة الفرنسية [1]

ظهر الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا من خلال تقرير Vienot الذي نشر سنة 1992م، حيث لقي هذا التقرير الكثير من الاهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات وذلك لعدم وجود شرط ملزم للشركات لتنفيذ تلك التوصيات، وفي سنة 1996 أصدر مجلس الشيوخ تقرير آخر عرف بتقرير Marini الذي اشتمل على تشريعات هامة متعلقة بتطبيق حوكمة الشركات.

وقد تمثلت المشكلة الرئيسية في التجربة الفرنسية المتعلقة بحوكمة الشركات هي عدم وجود إلزام سواء في تقرير Vienot أو في تقرير Marini إلا أنه مع اشتداد قوة العولمة، وتدويل أسواق رأس المال من المتوقع أن يلتزم عدد أكبر من الشركات الفرنسية بما توصل إليه التقريران من نتائج.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن بدايات الحوكمة في فرنسا كانت سنة 1992 من خلال تقرير vienot إلا أن المشكلة الجوهري التي كانت في مواجهة تطبيق الحوكمة هي عدم إلزامية تطبيقها .

ثانيا: التجربة الألمانية [2]

أعطي لمفهوم الحوكمة في ألمانيا أهمية كبيرة خاصة في الفترة التي شهدت تعرض عدد كبير من الشركات الألمانية للانهيار، مما أدت هاته الأوضاع بالحكومة الألمانية على الموافقة على اقتراح يسمى Kan trag يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة، وفي سنة 2000م أصدرت مجموعة مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين ومهندسين، الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، حيث ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة، والمجلس الرقابي و المساهمين والمستخدمين كما ناقشت أيضا موضوعات أخرى مثل :الشفافية و التدقيق والشركات الخاصة، إضافة إلى مقترحات منظمة Deutsche Schutzvereningung fur Wertpapierbesitz (DSW) وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين.

---

[1] صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية**،المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص10

[2] صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة**، مرجع سابق، ص 10.

المطلب الثالث: التجربة المصرية والجزائرية

أولا: الحوكمة في مصر [1]

يعود الاهتمام بحوكمة الشركات في مصر إلى المبادرة التي قامت بها وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية في سنة 2001 ، و التي تعرف الآن بوزارة التجارة ، وذلك في إطار إكمال برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بادرت به في أوائل التسعينيات التي رأت بأنه لا يكتمل إلا من خلال القيام بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل اقتصاد السوق الحر من خلال القيام بدراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد و المعايير الدولية لحوكمة الشركات، حيث أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية مع مشاركة العديد من مراكز البحث وشركات المحاسبة و المراجعين و المهتمين من اقتصاديين وقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر .

وعليه يمكن القول بأن أول تقرير لحوكمة الشركات في مصر كانت في سنة 2001 و بالتالي فهي تمثل السنة الأولى لميلاد حوكمة الشركات في مصر.

وفي سنة 2005 أصدر وزير الاستثمار دليل بقواعد ومعايير حوكمة الشركات بهدف تحسين الممارسات الإدارية والمالية للشركات المصرية وجعلها أكثر قدرة في جذب المستثمرين سواء المصريين أو الأجانب كما يهدف أيضا هذا الدليل إلى مساعدة الشركات المصرية في تحقيق الشفافية وتطبيق المبادئ الصحيحة لنشر المعلومات خدمة لمصالح الملاك والمساهمين [2]

ثانيا: الحوكمة في الجزائر

ظهر اهتمام الجزائر بمفهوم حوكمة الشركات من خلال تنظيم المؤتمر الدولي الأول للحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في سنة 2007 ، حيث كانت هاته هي الملامح الأولى لإدخال الثقافة الحوكمية للمؤسسات الجزائرية إذا كان للملتقى دور في نشر الوعي بأهمية تجسيد مبادئ الحوكمة التي جاءت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لسنة 2004 بنموذج يتلاءم مع المحيط المؤسساتي والاقتصادي الجزائري ، الأمر الذي أدى لطرح فكرة إعداد ميثاق للحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية من أجل تعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية التي رحبت وتفاعلت بها العديد من الهيئات والمؤسسات الدولية والوطنية وأيضا السلطات العمومية متمثلة في مديرية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث تم تشكيل فريق عمل مشترك من هاته الأطراف (هيئات ، مؤسسات

[1] محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة إلى نمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي،2007 ، ص11.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص32.

سلطات عمومية) تبلورت مهمته في إعداد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر سنة 2009،و قد نبع منه أربعة مبادئ أساسية للحكم الراشد للمؤسسات تتمثل في[1] :

1- **مبدأ الإنصاف:**ويشير إلى توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة.

2- **الشفافية:** و ينص إلى أن تكون مختلف الحقوق و الواجبات مبنيا على أساس الوضوح .

3- **المسؤولية:** ويشير إلى أن مسؤولية جميع الأفراد محددة بأهداف دقيقة.

4- **التبعية:** وجاء لتوضيح بأن كل طرف فاعل مسؤول أمام الأخر.

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية، مرجع سابق، ص 27.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل يمكن استنتاج بأن حوكمة الشركات عبارة عن نظامسمح بمراقبة، وا إدارة وتوجيه وحماية الشركات، وذلك من خلال التطبيق الفعلي لمجموعة المبادئ والآليات التي جاءت بها.

كما أن للحوكمة العديد من الأهداف أهمها حماية حقوق المساهمين، وتحقيق العدالة والمساواة فهي تعد بمثابة الأداة التي لا تسمح بظهور المشاكل في البيئة التنظيمية للشركة، وحتى أن ظهرت فستكون ضعيفة التأثير، فالتطبيق الجيد للحوكمة سيؤدي إلى تحسين مكانة الشركات سواء العامة منها أو الخاصة على صعيد العالمي .

تمهيد:

تسعى جميع الشركات إلى تحقيق الجودة في تقاريرها المالية، وذلك لاعتبارها المصدر الجوهري الذي يعتمد عليه في التعرف على الحالة المالية للشركة من طرف الجهات ذات العلاقة إذ تمثل هاته التقارير أهم الوثائق التي تقوم المؤسسات بإصدارها في حدود القانون وفي حدود التنظيمات والتشريعات المعمول بها في بيئتها ومحيطها العملي، ونظرا لما تحتويه التقارير المالية من معلومات حساسة الأمر الذي جعل منها تأخذ اهتمام خاص بها في أغلب المؤسسات وعليه سنحاول في هذا الفصل إعطاء لمحة عامة عن التقارير المالية من الجانب النظري مع إظهار علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية وذلك من خلال المباحث التالية :

- **المبحث الأول: ماهية التقارير المالية.**
- **المبحث الثاني: محتويات التقرير السنوي.**
- **المبحث الثالث: جودة التقارير المالية.**
- **المبحث الرابع:علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية.**

المبحث الأول: ماهية التقارير المالية.

نظرا لما تتمتع به التقرير المالية من اهتمام الباحثين في مجال المالية والمحاسبة و أيضا أصحاب المؤسسات من مسيرين وملاك سوف نحاول في هذا المبحث إظهار ماهو تعريف هاته التقارير مع التطرق لطبيعة الأفراد المستخدمة لها وتوضيح ما لها من أهمية وما تسعى لتحقيقه من أهداف .

المطلب الأول: تعاريف عامة حول التقارير المالية

لقد تعددت وتنوعت التعاريف المتعلقة بالتقارير المالية بتنوع وتعدد الباحثين في المجال المحاسبي و المالي المتعلقبالمؤسسات و الشركات، ومن بين هاته التعريف ما يلي :

التعريف الأول: إن التقارير المالية الصادرة من مختلف المؤسسات تعتبر وثائق إعلامية حاملة لبيانات يتم استعمالها واستغلالها، والاطلاع عليها من طرف عدة جهات أو مستعملين، وقد تم تصنيف هاته الفئات المستخدمة لها إلى فئات داخلية وفئات خارجية فالأولى تضم العمال و الإدارة ....اخ، أما الثانية فتضم المقرضون، مصالح الضرائب، الموردون، مكاتب الاستشارة،المستثمرون الدائمون و المؤقتين، فكل هاته الفئات السابقة الذكر في حاجة إلى معلومات التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة من أجل معرفة نتائج المؤسسة أفاقها المستقبلية،مرورا بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقيم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع.[1]

التعريف الثاني: هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي وتشتمل على معلومات مالية وغير مالية التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة بالشركة.[2]

التعريف الثالث: التقارير المالية هي وسيلة اتصال مابين المنشأة والعالم الخارجي، ووسيلة لتوصيل المعلومات التي تعد بواسطة المنشأة إلى المستفيدين منها قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية قائمة الأرباحالمحتجز ة، تقرير مراقب الحسابات، تقرير مجلس الإدارة، تقرير الإدارة التنفيذية.[3]

التعريف الرابع: التقارير المالية المنشورة هي وسيلة إيصال المعلومات للمستخدمين، حيث يتضمن التقرير المالي السنوي للشركة حساباتها الختامية والميزانية العمومية المقارنة، وكشف التدفقات النقدية، والجداول

---

[1] رحال علي، **التقارير المالية، أي محتوى للمعلومات، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية**، العدد الأول، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة،2007،ص02

[2] عبد اللطيف بن محمد بالشيخ، توفيق بن عبد المحسن الخيال ،محمود بن عمر باعيسى، **قراءة القوائم المالية**، جامعة الملك عبد العزيز، بدون سنة نشر ص 02.

[3] شاذارت، **تحليل التقارير المالية**، موقع انترنت، تاريخ الزيارة جانفي 2015، http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1499

الأخرى الملحقة، إضافة إلى البيانات الأخرى الخاصة بالشركة[1].

من جملة التعريفات السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي :

"التقارير المالية هي عبارة عن وثائق مالية تقوم المؤسسة بإصدارها في فترة زمنية معينة بغية توضيح حالتها المالية لمختلف الأطراف ذات المصلحة وذات العلاقة من أجل التوصل لتحقيق أهداف معينة وهذا ما يظهر لنا أن للتقرير المالي قيمة إعلامية أي محتوى إعلامي " .

حيث يقصد بالمحتوى الإعلامي Informational Content للتقرير قيمة ما يحويه هذا التقرير أو تلك القائمة من المعلومات الاقتصادية من وجهة نظر مستخدميها في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع ومن القرارات الاقتصادية التي تقع ضمن هذا الإطار تلك التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم في المشروع[2]

كما لابد من الإشارة بأن هناك اختلاف بين التقارير المالية والقوائم المالية بحيث:

تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتعبر القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لمختلف الأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية و المتمثلة في الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات ...اخ .[3]

إذ يتم طرح المعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية الأساسية التالية:

- ✓ الميزانية أو قائمة المركز المالي .
- ✓ قائمة الدخل .
- ✓ قائمة الأرباح المحتجزة .
- ✓ قائمة التدفقات النقدية .

و أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تشمل وسائل أخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة و التي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، مثل موارد المنشأةو الالتزامات و المكاسب ...اخ، و التقارير المالية للمنشأة أيضا يمكن أن تأخذ أشكالا مختلفة ويمكن أن تتعلق بموضوعات عديدة كما أنها قد تشمل وتحتوي على معلومات مالية و معلومات غير مالية أو تحتوي على نشريات مختلفة

---

[1] مجيد عبد زيد حمد، **دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات** (من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة القادسية للعلوم الادراية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 03 ، جامعة القادسية، العراق، 2010، ص 198.

[2] محمد مطر ، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2006، ص 325.

[3] طارق عبد العال حامد، **التقارير المالية أسس الإعداد و العرض والتحليل** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2000، ص ص30،29.

ومن بين أشكلها وموضوعاتها: تقارير مجلس الإدارة، التنبؤات المالية الأخبار ذات الصلة بالمنشأة، وصف للخطط والتوقعات، ومنه يتضح أن التقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية .

المطلب الثاني: مستخدمو التقارير المالية

تتعدد الأطراف والجهات المستخدمة لمختلف البيانات المالية التي يتم عرضها في التقارير حيث يمكن تقسيم مستخدمي التقارير المالية إلى الفئات التالية[1]:

1- المستثمرونInvestor: يتمثل اهتمام المستثمرين الأساسي حول المعلومات المرتبطة بالمخاطر و العوائد المتعلقة باستثماراتهم،حيث تعمل المعلومات على مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم فيما يتعلق بالشراء أو البيع ويحتاج أيضا المساهمون لمعلومات التقارير المالية لأجل تقييم قدرة الشركة على دفع توزيع الأرباح المستحقة لهم.

2- الموظفون Employees: يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

3- المقرضون Lenders : يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم و الفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب .

4- الموردون والدائنون التجاريون و العملاء الأخرون Supplier Creditors and other trade customers : يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب كما يهتم أيضا كل من الزبائن و العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرار الشركة ومنتجاتها أو خدماتها.

5- الجهات الحكومية Governments and their agencies: تطلب العديد من الجهات الحكومية المعلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة ومن أجل تحديد أيضا مختلف السياسات الضريبية الخاضعة لها .

6- الجمهور General public: للشركة تأثير على الجمهور في عدة نواحي ويظهر ذلك في مدى مساهمتها في تقدم الاقتصاد الوطني من خلال دورها في خلق فرص عمل جديدة، وبالتالي فللجمهور مصلحة في معرفة الوضع المالي للشركة والذي لا يظهر إلا من خلال عرض التقارير المالية .

كما يمكن توضيح مستخدمي المعلومات المحاسبية واهتماماتهم وقراراتهم من خلال الجدول(2-1):

[1] حسن يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **عرض البيانات المالية**، دار الثقافة، الجزء الأول، ط1،عمان، الأردن،2012، ص ص72،71.

الجدول رقم (2-1): مستخدمي المعلومات المحاسبية واهتماماتهم وقراراتهم.

مستخدمي المعلومات المالية واهتماماتهم وقراراتهم	
مستخدمون داخلين:	**مستخدمون خارجين:**
أ – الملاك و المديرون: - تخصيص الموارد . - اختيار المنتجات و الخدمات التي يتم تقديمها . - تنظيم سداد الالتزامات . - ترتيب التمويل . **ب – العاملون:** - تحديد موقف العمالة . - مفاوضات الأجور والحوافز والمنافع .	**أ – المستثمرون (غير الحاليون):** - تقرير ما إذا كان سوف يتم استثمار أموالهم في الشركة أم لا. - اختيار الإدارة (مجلس الإدارة) الملائم. **ب- الدائنون والموردون:** - بيع السلع وتقديم الخدمات للمنشأة. - منح الائتمان . **جـ - الجهات الحكومية و التنظيمية:** - قيود الربحية . - تحديد معدلات أو أسعار معينة . **د – السلطات الضريبية:** - تحديد الضريبة المستحقة. - تحديد التزامات المنشأة . **هـ – المجموعات الأخرى المهتمة بأعمال المنشأة:** - فحص أسلوب التعامل مع العاملين. - تحديد الأرباح الزائدة . - التوجه نحو الأمور المشتركة . - تحليل البيئة ودرجة الأمان.

المصدر: طارق عبد العال حامد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، نظرة حالية ومستقبلية، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية،2006، ص 39.

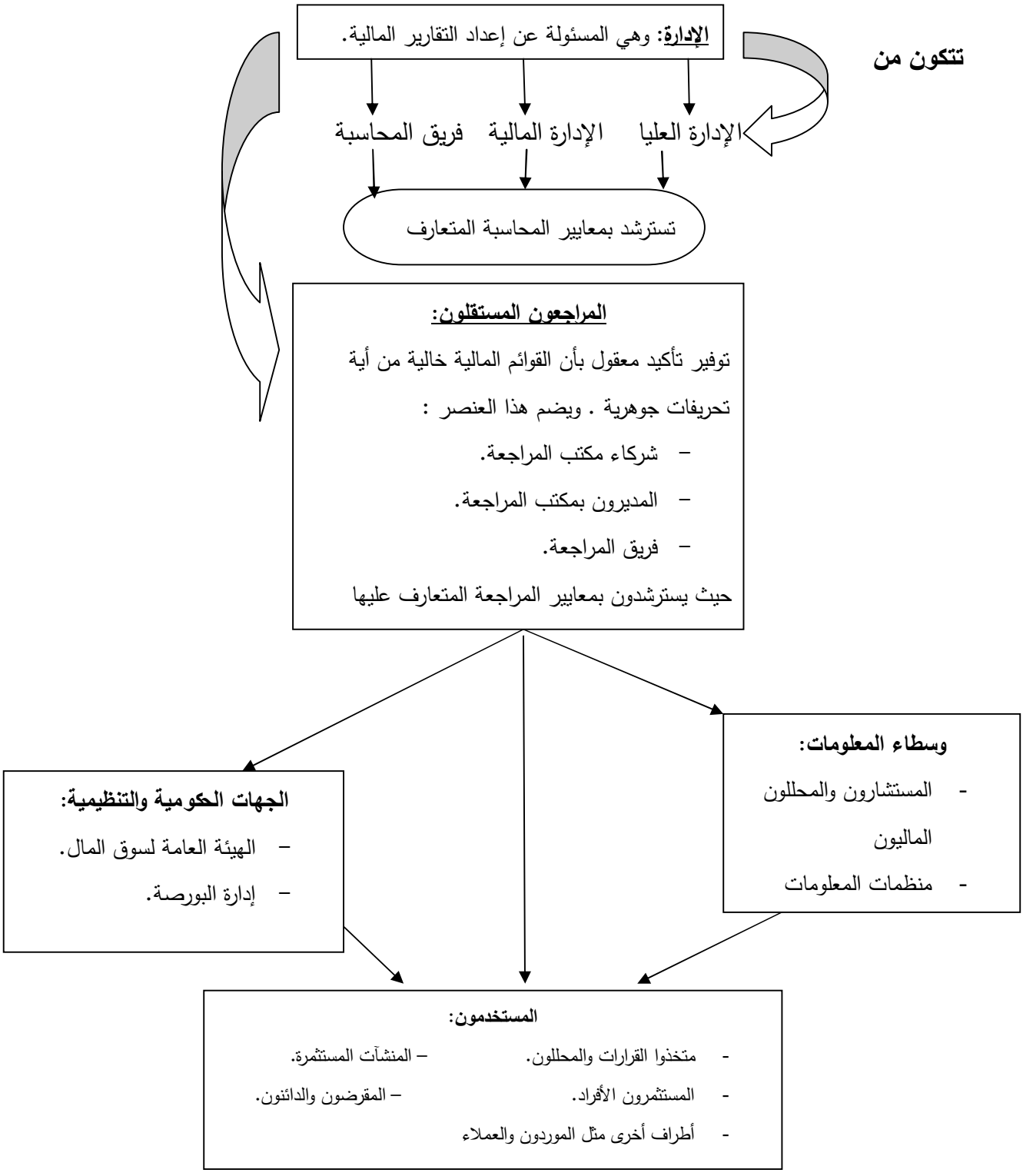
التعليق:

من خلال الجدول(2-1) يتضح لنا أنه يمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية التي يتم عرضها و الإفصاح عنها في التقارير المالية إلى فئتين أو عنصرين أساسيين رئيسيين هما الفئات الداخلية والفئات الخارجية حيث نلاحظ أن كل فئة تختلف عن الأخرى من ناحية طبيعة الأفراد التي تضمها وبالتالي يظهر لنا أنها تضم فئات فرعية أخرى، ففئة المستخدمين الداخلين تضم الملاك، المديرين، العاملين، وكلهم يسعون إلى تحقيق أهداف معينة جراء استغلالهم للمعلومات المالية و المحاسبية، أما الفئة الثانية فتسمى بالمستخدمين الخارجيين وهي تضم مجموعة من الفئات الفرعية تتمثل في المستثمرون، الدائنون والموردون الجهات الحكومية والتنظيمية، السلطات الضريبية، بالإضافة إلى مجموعات أخرى مهتمة بالمحيط العملي للمنشاة كما أنه أيضا لكل فئة من هاته الفئات الفرعية هدف تسعى إلى تحقيقه جراء استخدامها للمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة تحت تصرفها .

وعليه يمكن استنتاج بأن مختلف المستخدمين الداخليين و الخارجيين يسعون إلى اتخاذ قرارات مبنية على طبيعة المعلومات المصرح عنها في التقارير المالية للمنشأة لغرض تحقيق هدف معين يختلف من فئة لأخرى لاختلاف غرض الفئات على بعضها البعض.

وبما أنه تمت الإشارة إلى الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية يظهر لنا انه لأبدا أيضا من الإشارة إلى الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية حيث نقصد من هاته الأخيرة الأطراف المسئولة عن إعداد التقارير المالية والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل (2-1):

الشكل رقم (2-1): الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية .



المصدر: طارق عبد العال حامد، تحليل القوائم المالية، مرجع سابق، ص40

التعليق:

نلاحظ من خلال الشكل (2-1) انه حاول توضيح لنا مراحل التقارير المالية ابتداء من مرحلة الإعداد وصولا إلى المستخدمين ، حيث وضح لنا في المرحلة الأولى الأطراف الرئيسة المسئولة عن إعداد التقارير المالية والمتمثلة في الإدارة بفروعها الثلاثة الإدارة العليا، الإدارة المالية، فريق المحاسبة، بالاسترشاد في عملها بمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

ثم تأتي المرحة الثانية و التي ارتبطت بالمراجعين المستقلون ودورهم في إضفاء الثقة والمصداقية على محتويات التقارير المالية.

أما المرحلة الثالثة فارتبطت بوسطاء المعلومات، و مختلف الجهات الحكومية والتنظيمية فوسطاء المعلومات يفيدون باقتراحاتهم وأرائهم أما الجهات الحكومية فلها دور في المشاركة في طبيعة صيغ المعلومات المالية في حدود القانون والتنظيم المعمول به.

و أخير بعد المراحل السابق توضع التقارير المالية في أيدي المستخدمين و الأطراف ذوي المصلحة أو العلاقة بالمنشأة.

المطلب الثالث: أهداف و أهمية التقارير المالية

أولا: أهداف التقارير المالية

تهدف التقارير المالية إلي:[1]

- تقديم المعلومات المناسبة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين.
- القياس الدوري لدخل المنشأة.
- تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي.
- تقديم معلوماتعن المو ارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية.

كما حددت اللجنة المكلفة بتطوير المبادئ المحاسبية المنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA) الأهداف الأساسية للتقارير المحاسبية فيما يلي:[2]

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سابق، ص168.

[2] مشري حسناء، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات** (دراسة ميدانية بنك سوسيتي جنيرال الجزائر وكالة سطيف)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008/2007، ص ص70،69.

- توفير معلومات حالية موثوق بها وعادلة عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة وتعمل على إظهار مختلف الالتزامات المترتبة عن هاته الموارد اتجاه المالكين وغيرهم مما تسمح بتقييم نقاط القوة والضعف للمؤسسة.
- توفير معلومات صحيحة لمختلف الأطراف المهتمة بالتغيرات التي تحدث في المركز المالي للمؤسسة.
- توفير معلومات مالية كافية تمكن مستخدميها من اشتقاق بعض المؤشرات الكمية المفيدة للتنبؤ.

ومن أفضل المحاولات في تحديد أهداف التقارير المالية كانت محاولة "مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي"، والذي جاء معتمداً إلى حد كبير على الدراسة التي قام بها "المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين" وكانت الأهداف مقسمة كالتالي[1]:

1- الأهداف العامة:

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية.
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير حجم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيت هذه التدفقات، ودرجة عدم التأكد المحيطة بها.
- توفير المعلومات التي تسمح بتقييم موارد المنشأة و التزاماتها، و التغيرات التي قد تطرأ عليها.

2- **الأهداف التفصيلية:**

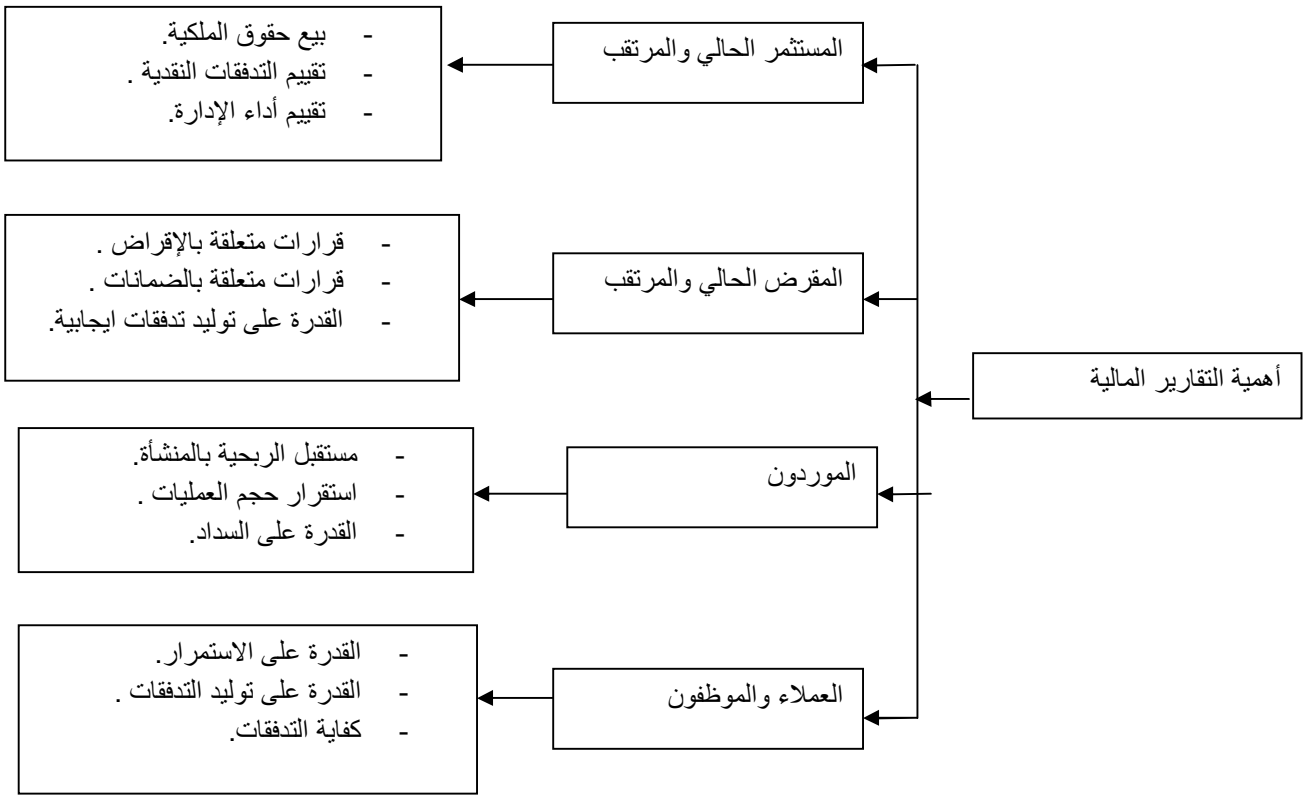
- توفير المعلومات التي تساهم في تقييم أداء المنشأة، و في تحديد أرباحها.
- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفقات الأموال.
- توفير المعلومات التي تسمح بمعرفة مدى نهوض الإدارة بمسئولياتها، ومدى نجاحها في المحافظة على موارد المنشأة، ومدى الكفاءة التي تدار بها هذه الموارد.
- توفير المعلومات التي تتعلق بملاحظات و تفسيرات الإدارة المساعدة لفهم ما يرد بالتقارير المالية.

[1] منتدى المحاسب العربي، **أهداف القوائم والتقارير المالية**، من خلال الموقع الالكتروني التاليwww.accdiscussion.com

ثانيا : أهمية التقارير المالية

يمكن إظهار أهمية التقارير المالية من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (2-2) : أهمية التقارير المالية .



المصدر: محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق ص163.

التعليق:

نلاحظ أن الشكل يوضح لنا أهمية التقارير المالية بالنسبة لكل من المستثمرين الحاليين والمرتقبين المقرضين الحاليين و المرتقبين، الموردون، العملاء والموظفين، حيث تسمح التقارير المالية بـ :

1- بالنسبة للمستثمرين: يواجه المستثمرين حول حقوق الملكية في المنشأة مجموعة من الخيارات منحصرة فيما بين البيع أو الاستمرار في حيازة هاته الحقوق إذا يواجه المستثمر الحالي خيار البيع أو الحيازة مما يصبح يبحث عن معلومات تساعده في اتخاذ قرار، وهاته المعلومات سوف يحصل عليها من التقرير المالي للمنشأة

ونفس الشيءبالنسبة للمستثمر المرتقب فهو سيواجه قرار شراء أو عدم شراء حق من حقوق الملكية في منشأة معينة الأمر الذي يجعله في حاجة عن معلومات حول المنشأة.

2- **بالنسبة للمقرضون الحاليون والمرتقبون:** يواجه المقرضون الحاليون والمرتقبون مجموعة من الاختيارات فالحاليون قد يتعلق بتجديد اتفاقيات القروض المعقودة مع المنشأة والمرتقبون قد ترتبط خياراتهم في منح أو الامتناع عن منح قروض أو شراء السندات ولهذا فهم يحتاجون لمختلف المعلومات التي تشملها التقارير المالية ذات الفائدة.

3- **بالنسبة للموردين:** يعتمد المورد في اتخاذ قراراته في التعامل مع المنشأة على مجموعة من العوامل التي تظهر الاستقرار المالي للمنشأة وتوقعات استمرار حجم ونوع النشاط الذي يربطه بالمنشأة ولهذا فهو يلجأ إلى التقارير المالية الخاصة بالمنشأة لمعرفة الإجابة عن كافة تساؤلاته .

4- **بالنسبة للموظفين و العملاء:** يمثل معرفة استمرارية المنشأة أحد أهم احتياجات العملاء والموظفين مما يجعلهم يحتاجون معلومات أساسية يتخذون بهقرار اتهم.

وباعتبار أن القوائم المالية هي جوهر التقارير المالية نجدها تهدف إلى التزويد بمعلومات عن المركز المالي الأداء المالي (نتيجة الأعمال)، التدفقات النقدية، و التغيرات في حقوق الملكية المتغيرة بمنشأة معينة لمستخدمي هذه القوائم لغايات اتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فان القوائم المالية تزود بمعلومات عن المنشأة تتعلق بما يلي[1] :

- ✓ الأصول.
- ✓ الالتزامات.
- ✓ حقوق الملكية.
- ✓ الدخل والمصاريف، بما في ذلك المكاسب والخسائر.
- ✓ التغيرات الأخرى في حقوق الملكية.
- ✓ التدفقات النقدية.

وهذه المعلومات إضافة إلى معلومات أخرى تتضمنها الملاحظات، تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبخاصة توقيتها و درجة التأكد من تحققها

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، دار الإثراء، ط01،عمان، الأردن، 2008، ص96.

المبحث الثالث: التقرير السنوي للشركة

قد تختلف التقارير الماليةالخاصة بالشركات والمؤسسات من حيث التسمية و الشمولية من دولة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، وذلكحسب طبيعة القوانين التنظيمية والقو انين المعمول بها في هذا المجال إلا أن المتعارف عليه في جملة التقارير المالية المعبر عنها في شكل التقرير السنوي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر هي القوائم المالية، تقرير مجلس الإدارة، تقرير لجنة المراجعة، تقرير مراجع الحسابات .

المطلب الأول: تقرير مجلس الإدارة [1]

يعتبر تقرير مجلس الإدارة أحد أهم مكونات أو أجزاء التقرير المالي السنوي للمؤسسة أو الشركة وذلك لكونه يهدف إلى إعطاء صورة كاملة عن أصول الشركة ووضعها المالي، كما يتضمن النتائج المالية المحققة وظروف الشركة في السنة الحالية مقارنة بالسنوات السابقة، حيث أن الإفصاح عن هاته المعلومات له أهمية كبيرة خاصة بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين كما أنه من ضمن المتطلبات القانونية و أهم الموضوعات التي يجب أن تتضمن في هذا الجزء ما يلي:

- ✓ تحليل شامل ومفصل عن الوضع المالي للشركة.
- ✓ تحليل شامل ومفصل عن النتائج المالية للشركة.
- ✓ تحليل للمعوقات التي تواجه الشركة وتأثر على أدائها.
- ✓ الموضوعات التي تؤثر على الشركة في المستقبل.

المطلب الثاني: القوائم المالية (الكشوفات المالية)

أولا: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول: القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة، كما أن القوائم الخاصة بالمؤسسات غير الصغيرة تتمثل في.[2]

- ✓ الميزانية.
- ✓ حساب النتائج.
- ✓ قائمة تدفقات الخزينة.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص ص 209.208.

[2] لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة متنوري، قسنطينة، 2012/2011، ص 35.

- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانيةو الحسابات.

التعريف الثاني: القوائم المالية عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحويها و التي تصف المركز المالي للمشروع ومجموع الأنشطة الاقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة (شهر، ربع سنة، نصف سنة، سنة)، أوهي مجموعة من الكشوف التي تحوي البيانات التفصيلية و الإجمالية لمستوى أداء المشروع الاقتصادي وحقيقة المركز المالي التي ألت إليه نتيجة نشاط المشروع خلال فترة زمنية معينة[1] .

من خلال المفاهيم السابقة يتضح لنا أن القوائم المالية هي :

- ✓ وسيلة اتصال.
- ✓ عبارة عن كشوفات.
- ✓ تهدف لتحقيق غرض معين وهو الإفصاح عن المعلومات المالية .
- ✓ تتمثل في وثائق محاسبية ومالية.
- ✓ مرتبطة بفترة زمنية.
- ✓ متمثلة في أربعة أنواع (الميزانية ، قائمة الدخل و الأرباح و التدفقات النقدية).

ثانيا: مكونات القوائم المالية

تتكون القوائم المالية (الكشوفات المالية) وفقا لنظام المحاسبي و المالي الجزائري بالأتي:[2]

- ✓ الميزانية.
- ✓ حساب النتائج.
- ✓ جدول سيولة الخزينة.
- ✓ جدول تغيير الأموال الخاصة.
- ✓ ملحق يبن القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج .

1- الميزانية (قائمة المركز المالي) Balance Sheet[3]

1- 1- مفهوم: تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي لوحدة اقتصادية معينة في تاريخ محدد

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **مذكرات التحليل المالي في المنشآت التجارية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك، 2007، ص 22.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **الكشوفات المالية**، الفصل الرابع، المادة25، العدد 74، 2007/11/25، ص 05.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، مصر،2008 ، ص ص 104 .105

وتوفر الميزانية معلومات للمستخدمين عن طريق طبيعة ومقدار الاستثمار في أصول المنشأة والتزامات المنشأة لدائنيها، وحق إعلان صافي أصول المنشأة، حيث للميزانية مساهمة كبيرة في عملية إعداد التقرير المالي من خلال توفيرها لمعلومات أساسية تسمح بـ :

- ✓ تقييم هيكل رأس المال في المنشأة.
- ✓ تقدير درجة السيولة و المرونة المالية في المنشأة.
- ✓ حساب معدلات العائد.

1-2 – شكل الميزانية: لقد شهدت الممارسات المهنية المحاسبية نموذجين للميزانية هما الميزانية على شكل قائمة و الميزانية على شكل تقرير حيث يمكن التطرق لهما كما يلي[1]:

أ – الميزانية على شكل قائمة:

حيث بموجب هذا النموذج يتم إعداد الميزانية على شكل كشف يتكون من جانبين بحيث الجانب الأيمن تم تخصيصه للأصول ويطلق عليه باسم جانب الأصول أي الموجودات ، أما الجانب الأيسر فخصص للخصوم ويسمى جانب الخصوم أي المطلوبات ويأخذ شكل هذا النموذج حرف (T) .

ب- الميزانية على شكل تقرير:

تعد الميزانية على شكل تقرير بطريقة تبين عناصر المركز المالي بشكل يتميز بالبساطة والوضوح حيث تطور جانبي الأصول و الخصوم على شكل كشف ، وذلك من أجل الإفصاح عن العديد من المعلومات المفيدة المهمة لمستخدمي القوائم المالية.

من خلال الأشكال التي تأخذها الميز انية يتضح لنا أن هناك اختلاف فيما بينهم فالأول متكون من جانبين أما الثاني فيتمثل في كشف واحد يضم كلا الجانبين معا.

2- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

2-1- مفهومها:

قائمة الدخل هي قائمة تغطي نتائج الشر كة خلال فترة زمنية قد تكون عاما، وهو ما يعرف بالتقرير السنوي و أن تقوم بنشرها ربع سنويا وهي في هذه الحالة مهمة جدا حيث يسمح هذا للإدارة بالاطلاع على كافة الأمور الخاصة بنشاط الشركة في هذه التقارير الربع سنوية تطلع الشركة على التطورات وتساعد في اتخاذ

[1] وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف و الإفصاح المحاسبي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط1 عمان، الأردن، 2002، ص ص310،309.

القرارات الصائبة لتصليح المشاكلوا يجاد الحلول لتحقيق الربح المطلوب.[1]

من خلال هذا التعريف أو المفهوم نستخلص ما يلي :

- ✓ أنها تغطي نتائج الشركة.
- ✓ مرتبطة بفترة زمنية ، سنويا أو ربع سنوية .
- ✓ لها دور فعال في اتخاذ القرارات.

2-2- أشكال قائمة الدخل : تتميز قائمة الدخلين بشكلين هما [2]

أ- قائمة الدخل المتعددة الخطوات : وهي التي بموجبها تقوم قائمة الدخل لتظهر على مراحل متعددة الدخل والمصروفات و الموقف الربحي المرتبط بالعمليات المتعددة للمشروع .

ب- قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة : وهي عبارة عن قائمة دخل بسيطة لا تشمل على تصنيفات متعددة حيث يظهر الجزء الخاص بالدخل و الجزء الخاص بالمصروفات و الجزء الخاص بالربح.

3- قائمة التدفقات النقدية(جدول سيولة الخزينة).

3-1-مفهوم:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من أهم القوائم المالية التي تساعد مستخدمي التقارير المالية في التعرف على الأوضاع المالية للشركة موضوع التحليل ، وتأتي أهميتها في كونها تظهر الأثر النقدي لكافة النشاطات التي قامت بها الشركة خلال الفترة المالية مع بيان طبيعة هذا الأثر من كونه يشكل تدفقا نقديا داخلا للشركة أو خارجا منها[3].

من خلال التعريف نستنتج ما يلي :

- ✓ أنها من أهم القوائم المالية.
- ✓ تسمح بالتعرف على الوضع المالي للشركة.
- ✓ مرتبطة بفترة مالية.
- ✓ لها بعد نقدي .

[1] Mohammed Bisharah.www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php، p02

[2] توفيق عبد الرحيم يوسف وآخرون،**الإدارة والتحليل المالي (أسس مفاهيم تطبيقات)**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2000 ص152.

[3] رحيم حسين، بن فرج زوينة، **قائمة التدفقات النقدية مدخل رئيسي في تطوير النظام المحاسبي في الجزائر، ص12.**

3-2- شكل قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لطريقتين متمثلتان في الطريقة المباشرة والطريقة غير مباشرة بحيث [1]:

أ- الطريقة المباشرة: تقوم هذه الطريقة من خلال الإفصاح عن المكونات الرئيسة للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بشكل إجمالي بالنسبة إلى المبالغ النقدية المدفوعة أو المقبوضة، إذ يتم تحويل كل رقم موجود في قائمة الدخل مباشرة من أساس الاستحقاق المحاسبي إلى الأساس النقدي، ولذلك سميت هذه الطريقة بالطريقة المباشرة.

ب- الطريقة غير مباشرة: وتسمى أيضا طريقة التسوية، حيث تبدأ هذه الطريقة بصافي الدخل كما يظهر بقائمة الدخل، وتقوم بتعديله بالقيام ببعض التسويات للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية إذا أن هذه الطريقة تقوم على تعديل صافي الدخل للعناصر التي تدخل في احتساب صافي الدخل دون أن تؤثر في النقدية لذلك سميت بالطريقة غيرمباشر ة.

4- قائمة حقوق الملكية:

تعتبر قائمة الحقوق الملكية إحدى القوائم المالية التي توضح التغيرات في حقوق الملكية على مدار الفترة الزمنية حيث تبين مختلف التغيرات التي طرأت على حقوق أصحاب المنشأة خلال مدة زمنية معينة وتتأثر هاته الحقوق بنتيجة الربح و الإضافات لرأس المال حيث يزداد رأس المال بها، ويقل بمقدار الخسائر والمسحوبات والتخفيضات لرأس المال حيث تبين صافي حقوق الملكية في نهاية الفترة .[2]

كما أن القوائم المالية السابقة ذكر يصحبها عنصر مهم وأساسي لتسهيل فهمها ودراساتها وهي الملاحظات.

5- **الملاحظات:** بحيث تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وتوضيحات لمحتوى القوائم المالية حيث تعتبر ضرورية لفهم هذه القوائم، وبدون وجود هذه الملاحظات تعتبر القوائم المالية غامضة مما يجعلها تؤثر على اتخاذ القرارات برشد وعقلانية، ويمكن عرض هذه

[1] حسين أحمد دحدوح، **دراسة تحليلية لمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 24 العدد الثاني–كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2008، ص ص 217.216.

[2] مصطفى يوسف كافي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية "الأصول العلمية والعملية"**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الجزء الأول، ط1، عمان الأردن، 2012، ص ص 68،392.

الملاحظات بأحد الأساليب التالية : التفسيرات بين الأقواس، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية الحسابات الطبيعة المتعارضة، حسابات التقييم، السياسات المحاسبية.[1]

المطلب الثالث: تقرير لجنة المراجعة

تقرير لجنة المراجعة هو عبارة عن تقرير سنوي يتم إصداره من طرف لجنة المراجعة في الشركة حيث يتم نشره ضمن التقارير السنوية للشركة إذ يتضمن هذا التقرير المسئوليات و الواجبات التي قامت بتنفيذها لجنة المراجعة خلال العام، كما أوصى Simth Report 2003 في انجلترا علي ضرورة مصاحبة القوائم المالية السنوية على تقرير لجنة المراجعة مختوم عليه من طرف رئيس اللجنة، كما يجب على رئيس اللجنة حور اجتماع الجمعية العمومية السنوية وذلك من أجل الرد على كافة الاستفسارات التي قد يواجهها المساهمون اتجاه عمل اللجنة، ومن أجل التأكيد بأهمية تقرير لجنة المراجعة نجد أن Public Oversight Board (Pob) أوصى بوجوب جميع الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية أن تقوم بنشر تقرير للجنة المراجعة يتضمن ما إذا كانت اللجنة قد قامت بتنفيذ المهام الآتية خلال العام : [2]

- ✓ مراجعة التقارير المالية السنوية.
- ✓ التأكد على أن القوائم المالية تم إعدادها وفق السياسات المحاسبية المناسبة لطبيعة نشاط الشركة.
- ✓ التأكيد على أن القوائم المالية التي تقوم الشركة بنشرها تتضمن جميع المعلومات المالية المتاحة لديهم وان الشركة لم تقوم بإخفاء أو تجنب التصريح بأية معلومات أخرى.
- ✓ التنسيق مع الإدارة والمراجع الخارجي في عملية إعداد القوائم المالية.

و من خلال ملاحظة المهام الموكلة للجنة المراجعة التي أوصى بها Public Oversight Board (Pob) نجد بأن تقرير لجنة المراجعة يهدف إلى إضفاء الثقة والمصداقية في طبيعة المعلومات المصرح بها في القوائم المالية للشركة الأمر الذي يعزز من درجة إفصاح الشركة ومن جودة تقريرها المالي المنشور.

[1] سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد(دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة** مذكرة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2013/2012، ص 82.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمةالشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري**، مرجع سابق، ص ص 159.158.

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه وسيلة اتصال بين المدقق و مستخدمي التقارير المالية ويشكل وثيقة مكتوبة يبين فيها المدقق ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام، ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة .[1]

من خلال التعريف يتضح لنا أن تقرير مراقب الحسابات يمثل:

- ✓ وثيقة معتمدة من طرف خارج عن المؤسسة.
- ✓ وسيلة اتصال الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.
- ✓ له دور في توضيح مدى مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها.

أما فيما يتعلق بخصائص الجودة الرئيسية المتعلقة بتقرير مدقق الحسابات فقد أوضحت إحدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA مجموعة من الخصائص الرئيسية التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند إعداده لتقرير التدقيق حتى يتمكن من تحقيق الهدف المنشود وتمثلت في الأتي:[2]

1- عدم التحيز(الصدق و الأمانة).

2- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).

3- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه .

4- توضيح الإجراءات و الخطوات التي قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية القصوى، والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ما هو معروض أمامهم .

5- الوقت المناسب .

وبصفة عامة يمكن القول بأن التقرير العام للشركة يمر بمراحل عديدة في إعداده وهذه المراحل تتمثل في تقارير تؤدي إلى الوصول للمنتج النهائي المراد تحقيقه وهو التقرير المالي العام للشركة .

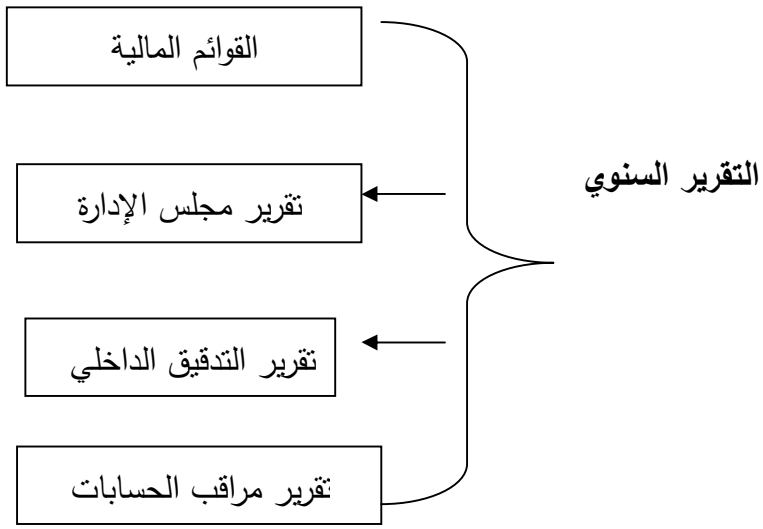
ومن خلال المعلومات السابقة يمكن استخلاص محتوى التقرير السنوي للشركة من خلال الشكل(2-3):

---

[1] المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات** دراسة تحليلية لأراء مدققي الحساباتومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاعغز ة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين 2013، ص18.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1،عمان، الأردن، 2000، ص 320.

الشكل (2-3): مكونات التقرير السنوي للشركة



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على المعلومات السابقة الذكر.

المبحث الثالث: جودة التقارير المالية.

يعتبر مصطلح جودة التقارير المالية من المفاهيم التي لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لها على الرغم من تعدد الدراسات الخاصة بهذا الجانب، وذلك نظرا لاختلاف الأهداف والقرارات المتخذة من قبل مستخدمي التقارير المالية، وعليه سوف نحاول في هذا المبحث توضيح مختلف المعلومات المرتبطة بجودة التقارير المالية.

المطلب الأ ّول: الجودة في التقارير المالية

أولا: تعاريف عامة

1- الجودة بصفة عامة [1]

عرف قاموس أكسفورد الجودة بأنها درجة الامتياز .

كما عرفت من قبل المنظمة الأوربية لسيطرة النوعية بأنها " مجموعة من الصفات التي يتميز بها منتج معين تحدد قدراته على تلبية حاجات المستهلكين ومتطلباتهم "

وجاء تعريف خبير الجودة المعروف (juran) من أنها " درجة الملائمة للاستخدام "

2- الجودة في التقارير المالية:

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها[2].

كما تعتبر جودة التقارير المالية أحد وسائل التوصيل متمثلة في: [3]

- ✓ مدى صدق هذه القوائم.
- ✓ مدى سلامتها وخلوها من الأخطاء الجوهرية.
- ✓ مدى الاعتماد عليها.
- ✓ مدى ملائمتها لاتخاذ القرار.
- ✓ مدى سلامة عرض بنود تلك القوائم المالية.

---

[1] بسمان فيصل محجوب، **إدارة الجامعات العربية في ضوء المواصفات العالمية(دراسة تطبيقية لكليات العلوم الإدارية و التجارة)**، بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص ص104،103.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2009، ص54.

[3] منتدى المحاسب العربي، مرجع سابق.

- ✓ مدى الإفصاح في تلك القوائم المالي (الإفصاح الكافي) والذي قد يتعارض مع التكلفة والعائد وقد يستند إلى الأهمية النسبية.
- ✓ مدى اعتمادها على تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (وسيلة القياس) حتى يسهل عملية المقارنة.

ومن خلال ما سبق يظهر لنا أن للجودة في التقارير المالية تشير إلى معاني عديدة منها المصداقية و المنفعة وأنه من أجل تحقيقها لأبدامن اجتناب عنصر ين أساسين هما التحريف و التضليل، الأمر الذي يجعلنا نبحث عن الخصائص التي لأبدا أن تتوفر في المعلومات لكي تكون مفيدة وذات شفافية ومصداقية لكي تتحقق الجودة في التقارير المالية.

كما تمثل الجودة العالية للتقارير المالية مجرد ناتج لارتفاع جودة المعايير المحاسبية، حيث تعتمد أيضا على البنية الأساسية المساعدة على ضمان تفسير وترجمة وتطبيق تلك المعايير بطريقة دقيقة وعلى تحديد الموضوعات و المشاكل وحلها بسرعة وتتضمن هذه البنية الأساسية ما يلي[1]:

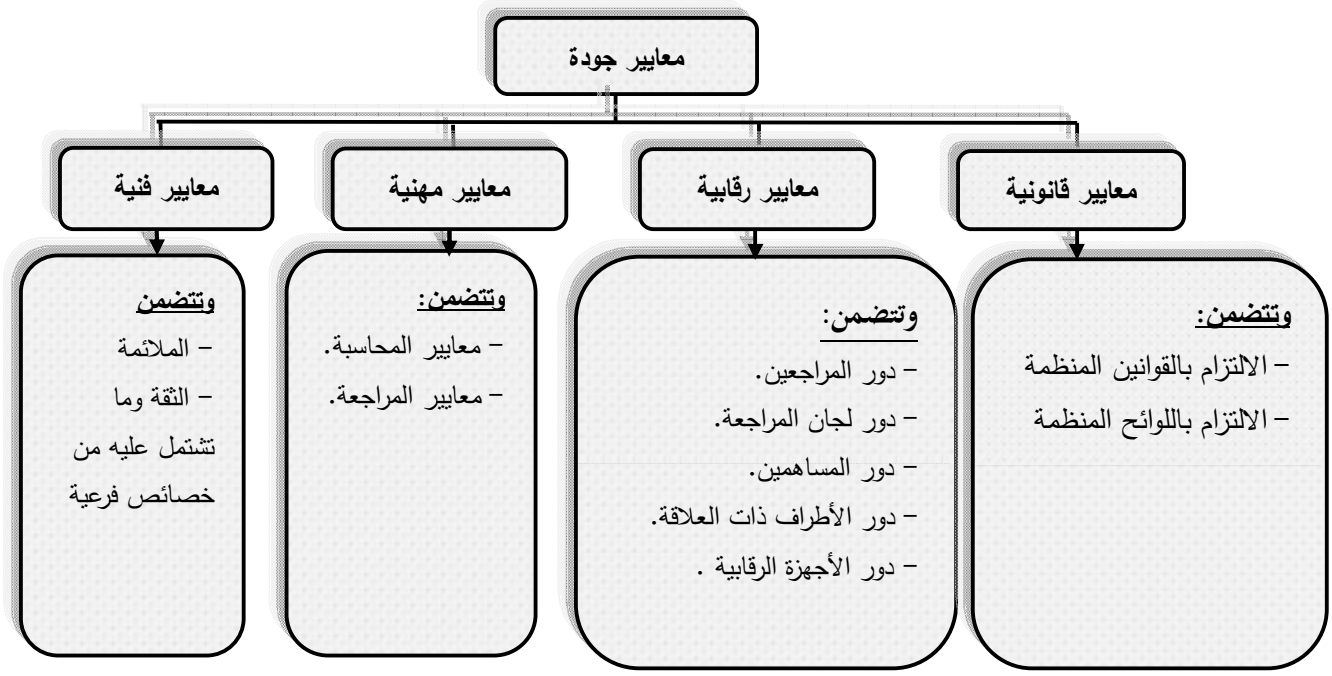
- ✓ معايير عالية الجودة للمراجعة.
- ✓ وجود منشآت مهنية متخصصة ومستقلة للمراجعة.
- ✓ الرقابة لجودة جميع نواحي مهنة المراجعة.

[1] غضبان حسام الدين، **محاضرات في حوكمة الشركات**، مرجع سابق ، ص 241.

ثانيا: معايير جودة المعلومات المحاسبية

يمكن التعرف على معايير جودة المعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي

الشكل رقم: (2-4) معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: صبايحي نوال ،أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، لملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي 2013، ص 08.

التعليق:

من خلال الشكل يتضح لنا أن معايير جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في أربعة معايير أساسية وهي:[1]

1- المعايير القانونية: والتي من خلالها يتم فرض وسن تشريعات تتعلق بكيفية عمل مختلف المؤسسات مع توفير نظام فعال يقوم بضبطوا إحكام الأداء في المؤسسة، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية.

2- المعايير الرقابية: من خلال وجود معايير خاصة بعملية الرقابة من شأنها تدعيم حوكمة الشركات وذلك من خلال تحديد أدوار ومسؤوليات كل مصلحة من التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية.

[1] فاطمة الزهراء رقايقية، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومات المالية في ظل حوكمة الشركات**، (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، المجلة الجزائرية للتنمية، العدد 01، 2014 ، ص 55.

3- المعايير المهنية: على اعتبار أن أغلب المؤسسات المهنية والمجالس المحاسبية قد توجهت إلى إصدار معايير عديدة، بغية ضبط أداء العملية المحاسبية وبالتالي توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات المالية وهذا من أجل إبراز مفهوم المساءلة المحاسبية والتي تتفق مع أسلوب حوكمة الشركات.

4- المعايير الفنية: لتتحقق جودة المعلومة المالية فإن توفر هذه المعايير سيكون له أثر كبير في إحكام وضبط الجودة مما يؤدي إلى تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة.

ثالثا: خصائص الجودة في التقارير المالية

لكي تكون المعلومات المقدمة في التقارير المالية شاملة و مفيدة للمستخدمين ولكي تتحقق فيها الشفافية والمصداقية والجودة لأبدا لها من أن تتمتع بمجموعة من الصفات و الخصائص النوعية التالية[1] :

1- الملائمة (وثاقة الصلة): لأبدا أن تكون المعلومات وثيقة الصلة لأنها تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وذلك من خلال قيامها بمساعدتهم في تقييم مختلف الأحداث الماضية الحاضرة والمستقبلية بالإضافة إلى تأكيد أو تصحيح التقييمات الماضية ، حيث تتحدد وثاقة صلة المعلومات من خلال جودتها وطبيعتها من ناحية أهميتها.

2- المصداقية: وتعني أنه يجب أن تكون المعلومات المصرح بها خالية من مختلف أشكال الأخطاء أو التحيز وأن الجوانب الرئيسية في المصداقية هي : العرض الصادق ،أولوية المضمون على الشكل ، الحيادية الحيطة والحذر، و الاكتمال.

3- قابلية المقارنة: حيث يجب أن تقدم المعلومات بصورة متسقة بمرور الوقت وأن تكون أيضا منسجمة مع مختلف المعلومات ذات الصلة من أجل تمكين المستخدمين لها من إجراء مختلف المقارنات .

4- قابلية الفهم: وتشير هاته الخاصية أنه ينبغي أن يكون من السهل فهم المعلومات من قبل المستخدمين ذوي المعرفة المعقولة بالأعمال وعلم الاقتصاد و المحاسبة ، وأيضا وجود الاستعداد للاجتهاد في دراسة المعلومات

كما أنه أيضا لأبدا من مراعاة بعض النقاط الأساسية المؤدية لتحقيق الإفادة أي تكون المعلومات مفيدة و هاته النقاط تم حصرها فيما يلي:

1- التوقيت المناسب: إن التأخير في تقديم المعلومات يمكن أن يحسن المصداقية، ولكن يمكن أن ينتج عنه تراجع الملائمة في نفس الوقت.

[1] طارق عبد العال حامد، **دليل المحاسبي إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2006، ص ص130،129.

2- **العائد في مقابل التكلفة:** وهنا تم الإشارة إلى أنه لأبدا أن تكون العوائد المستمدة من المعلومات أن تفوق تكلفة تقديمها.

3- **الموازنة بين الخصائص النوعية:** حيث يجب على مقدمي المعلومات تحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية من أجل ضمان تحقيق كفاية القوائم المالية لطبيعة بيئتهم .

وبالتالي فتطبيق الخصائص السابقة الذكر، وفقا لمعايير المحاسبة المناسبة ينتج عنه تقارير مالية توفر عرضا صادقا، حيث أن العرض الصادق Fair Presentation يتحقق من خلال وجود توفير لمعلومات مفيدة أي هناك إفصاح كامل في القوائم المالية، حيث تكون الشفافية مضمونة.[1]

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي

أولا: تعريف الإفصاح

الإفصاح في اللغة يعني الكشف والتبيان والإفشاء، أما الإفصاح المحاسبي فهو أي معلومات مالية سواء أكانت كمية أم نوعية قامت الشركة بنشرها بوسائل رسمية وغير رسمية، كما عرف بأنه تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين، وقد عرفا الإفصاح المحاسبي أيضا على أنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل.[2]

من خلال ما سبق نستنتج أن الإفصاح يشير إلى:

- الكشف و الإفشاء.
- تقديم معلومات.
- تحقيق الصحة والملائمة في المعلومات.
- مساعدة مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم.

كما إن القيام بعملية الإفصاح عن المعلومات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية تصحبها مجموعة من العوامل التي لها تأثير عن سير هاته العملية، حيث تتمثل أهم المحددات لنوع وحجم الإفصاح فيما يلي [3]:

---

[1] هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حامد، **معايير التقارير المالية الدولية**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش م م، مصر ،2006، ص07.

[2] شاكر عبد الكريم البلداوي، **دور ديوان الراية المالية بالعراق في تعزيز الشفافية والإفصاح**، العدد 90، مجلة الإدارة والاقتصاد،2011، ص93.

[3] زغدار أحمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق معيار المحاسبة الدولية** (IAS/IFRS) ، مجلة الباحث، العدد 07 جامعة الجزائر، 2009-2010، ص84.

1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: حيث على المؤسسة أن تعطي اهتماما خاصا لقوائمها المالية بما يسمح لها بتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين، و جل من لهم علاقة مباشرة وغير مباشرة بها حيث من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية فيما بين نوعية المستخدمين في كل دولة .

2- الجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح: وتشمل مختلف الجهات المنظمة والمسئولة عن تطوير وتنظيم وا ٍصدارا وا ٍعداد معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف طبيعة النظام المحاسبي لكل دولة .

3- المنظمات و المؤسسات الدولية: تعتبر المنظمات و المؤسسات الدولية أحد أبرز الأطراف المؤثرة في عملية الإفصاح ومن أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تعمل على تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على الصعيد العالمي من خلال جملة المعايير التي تقوم بإصدارها.

ثانيا: أنواع الإفصاح[1]

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

2- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

4- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة

[1] صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي، ص05.

نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

5- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

6- الإفصاح الوقائي (التقليدي): يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين مختلف التعريفات السابقة المرتبطة بأنواع الإفصاح إذا أنها تهدف جميعها إلى إعلام مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة وذلك من أجل تمكينهم ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بالطريقة الصائبة.

ثالثا: مميزات المعلومات المفصح عنها

يجب أن تتميز المعلومات المفصح عنها بمجموعة الخصائص التالية [1]:

1- أن تكون معلومات حقيقية وصادقة .

2- أن تكون معلومات تتميز بالدقة و الوضوح .

3- يجب أن يكون توقيت الإفصاح عن المعلومات مناسبا.

4- عدم تعارضها مع السرية التي قد تؤثر على المنافسة.

5- أن تكون في الوقت المناسبة وان تصدر بالوسيلة المناسبة.

ومن خلال جملة المميزات السابقة الذكر التي يجب أن تتميز بها المعلومات المالية المفصح عنها نجد بان هاته المميزات تربط بين الشفافية و الإفصاح معا، مما يجعلنا نستنتج أن عملية الإفصاح عن المعلومات المالية لابد أن تصاحبها مراعاة شروط الشفافية لتحقيقها و الاستفادة من أهدافها .

[1] أحمد على خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات** ، دار الفكر الجامعي،ط1، الإسكندرية، 2012، ص 54.

المطلب الثالث: الشفافية

أولا: تعريف الشفافية [1]

تعرف الشفافية بأنها الإفصاح العام عن المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب بما يمكن مستخدمي تلك المعلومات من وضع تقييمات دقيقة عن أداء المصرف وموقفه المالي (ويشمل قائمة الدخل ، المركز المالي و كفاءة رأس المال والسيولة)، وهذا يعني أن الشفافية ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بها بطريقة مكشوفة فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن مما قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم .

كما يأتي تحقيق الشفافية من خلال الإفصاح العام عن مختلف البيانات الكمية و النوعية بصورة دقيقة ووافية وشاملة وصادقة وفي الوقت المناسب مما يمكن مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ قرارات إدارية واقتصادية صائبة ورصينة وفي الوقت المناسب.

ثانيا: شروط الشفافية

هناك مجموعة من الشروط يجب توفرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها[2]:

1- أن تكون الشفافية في الوقت المناسب باعتبار أن الشفافية المتأخرة لا تعطي إفادة كبيرة ومثال ذلك ميزانيات الشركات التي تنشر بعد شهر أو سنوات من صدورها.

2- أن تكون الشفافية متاحة لكافة الجهات في وقت واحد.

3- أن لا تكون غامضة أو غير شفافة.

4- أن تكون وسيلة لإظهار الأخطاء في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك .

ثالثا: أهداف الشفافية

تتمثل أهداف الشفافية فيما يلي[3] :

1- تعزيز الرقابة الإداريةوزيادة كفاءتها من خلال الدقة والوضوح في الممار سات الإدارية .

2- جذب الاستثمارات الأجنبية والمحافظة على الاستثمارات الوطنية.

3- إنعاش السوق المالي من خلال تحقيق المصداقية في توفير المعلومات المالية.

---

[1] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي ، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،ط1، عمان الأردن،2011، ص ص95،93.

[2] محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات** ، أعمال المؤتمرات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007، ص ص23،22.

[3] غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، مرجع سابق، ص61.

4- محاربة الفساد بكافة صوره.

5- تعمل على توفير الوقت وتساهم في تخفيض التكاليف.

6- تعزز من ثقة الجمهور.

7- تساهم في تحسين صورة المؤسسة في الأسواق الخارجية .

المبحث الرابع: علاقة الحوكمة بجودة التقارير المالية.

تتميز حوكمة الشركات بمجموعة من الآليات وتفعيل وتطبيق لهاته الآليات دور في تحقيق الجودة وا رساء الثقة والمصداقية في التقارير المالية للمؤسسة، سواء كانت هاته الآليات داخليا أو خارجية وعليه سوف نحاول في هذا المبحث إظهار بعض آلياتالحوكمة و علاقتها بجودة التقارير المالية .

المطلب الأول: مجلس الإدارة و جودة التقارير المالية

يعتبر مجلس الإدارة احد أهم آليات حوكمة الشركات كونه يتولى إدارة الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة حيث يجب على مجلس الإدارة أن يعمل على تحقيق مصالح الشركة ومصالح مساهميها والعمل على وضع مختلف الإجراءات التي تسمح بتحقيق تلك الأهداف وأن يكون فعال في إبداء أحكام موضوعية حول أمور الشركة .[1]

حيث من بين الوظائف التي تقع على عاتق مجلس الإدارة نجد أنه له دور في تحديد الهيكل الرأسمالي الأمثل للشركة و استراتيجياتها أهدافها المالية وا قرار الميزانيات السنوية ، كما يقوم بالإشراف على النفقات الرأسمالية الرئيسية للشركة و تملك الأصول والتصرف بها ، بالاظافة إلى أنه يعمل أيضا على التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية بما في ذلك الأنظمة ذات الصلة بإعداد التقارير المالية ويعمل أيضا على التأكد من تطبيق أنظمة رقابية مناسبة لإدارة المخاطر من خلال تحديد التصور العام عن المخاطر التي قد تواجه الشركة وطرحها بشفافية على أعلى المستويات.[2]

ويعتبر مجلس الإدارة بمثابة المسير للشركة نظرا لما له من صلاحيات ومهام موكل له وفقا للقانون فهو يستمد لصلاحياته ومهامه وفقا لما تنص عليه القوانين المعمول بها،ويتكون من مجموعة أعضاء ذوي رتب ومسؤوليات الأمر الذي يكسبهم كفاءة عالية في اتخاذ القرارات باعتبار أن مجلس الإدارة يعمل على المراقبة الشاملة لعمل الشركة في شتى المجالات و الميادين من خلال عقد اجتماعات سنوية يتم مناقشة كل مواضيع الشركة و الخروج بقررات مختلفة يتم تطبيقها فور صدورها .

فمن خلال ماسبق يتضح لنا أن وجود وتفعيل مجلس الإدارة في الشركة سوف يؤدي إلى خلق الثقة لدى المتعاملين المرتبطين بعلاقات عملية مع الشركة وذلك من خلال ماله من مهام ووظائف يعمل عليها والتي لها تأثيرمباشر على مصداقية عمل المصالح و الهياكل الإدارية في الشركة وبالتالي فهو يعد أحد أبرز الآليات الداعمة لتعزيز جودة التقارير المالية وجودة إدارة الشركات .

---

[1] محمد إبراهيم، نغم أحمد فؤاد مكية، **دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السورية**، سلسلة العلوم القانونية والاقتصادية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 3، سوريا، 2011، ص 49.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودو أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين** ، مرجع سابق، ص ص32،33.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في منظمات الأعمال أحد أهم عناصر حوكمة الشركات لكونها تعمل على ضبط الأداء المالي والإداري للمنظمة، كما تلعب دور كبير في تعظيم قيمة المنظمة وفي الحد من المخاطر المالية و التشغيلية التي قد تحدث عدم توازن في الهياكل المالية للمنظمات في حال تفاقمها.[1]

ويظهر لنا من خلال ما سبق أن تفعيل التدقيق الداخلي داخل الشركة سوف يسمح لها بتحقيق درجة عالية من الأمان الداخلي وبالتالي فهي تعمل على تجنب الوقوع، واكتشاف الأخطاء المالية، و المحاسبية التي قد تمس القوائم المالية مما يسمح بتصحيحها ومعالجتها .

كما يعتبر أيضا التدقيق الداخلي أداة رقابية تجنب الشركات من التعرض لحالات التعثر و الفشل والإفلاسو هو من بين أهم آليات حوكمة الشركات التي تلقى اهتمام كبير من قبل المنظمات و أيضا على المستوى العلمي والمهني و الدولي، ولتطبيقها دور كبير في نمو الشركات واستمرارها وارتفاع قيمتها في الأسواق سواء على المستوى المحلي أو الدولي كما تعمل أيضا على تخفيض درجة مخاطرة الاستثمار

و المخاطر المالية المترتبة على القرارات الإداريةالمتصلة بهيكل الاستثمار، و هيكل التحويل بالشركات .[2]

كما للتدقيق الداخلي دور في إضفاء الثقة والمصداقية في طبيعة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها في التقارير المالية للشركة نتيجة لما له من خدمات يقدمها للشركة، والتي لها دور في تحسين صورتها، إذ أن وجود التدقيق الداخلي في الشركة سوف يعمل على مساعدة الإدارة في تحمل مسئولياتها من خلال تقديمه الخدمات التالية :[3]

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة: إذ أن جميع أنظمة وعمليات و أنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي .

2- الالتزامبالسياسات و الإجراءات الموضوعية: يقوم التدقيق الداخلي بالتحقق من أن منتسبي الشركة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباعللسياسات و الخطط، و الإجراءاتو الأنظمة و التعليمات .

3- حماية الأصول: إذ للمدقق الداخلي دور في اكتشاف التصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشاة.

---

[1] محمد عبد الفتاح إبراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2009، ص 35.

[2] عطية صلاح سلطان، **دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أعمال المؤتمرات بعنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 219.

[3] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أعمال المؤتمرات، مرجع سابق، ص ص159،158.

4-تأكيد قابلية الاعتماد على المعلومات المالية المقدمة للإدارة .

5-يسمح التدقيق الداخلي بالوصول إلى تحقيق الأهداف والغايات التي تسعى لها الشركة من خلال تأكيده على أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها .

6-تحديد مواطن الخطر : إذ على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية وا ٍعلام الإدارة عنها .

7-منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة وعلى المدقق الداخلي فحص، وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال.

أما فيما يخص مراحل عملية التدقيق الداخلي فنجدها تتمثل فيما يلي :[1]

1- التأسيس والتخطيط.

2- تنفيذ خطة التدقيق.

3- متابعة تنفيذ نتائج عملية التدقيق.

4- تأكيد وتحسين الجودة.

ويظهر لنا من خلال المراحل الأربعة السابقة الذكر أن هناك مرحلة مرتبطة بجودة المعلومات المالية والمحاسبية و المتمثلة في المرحلة الرابعة، إذ تعتبر عملية تحسين وتأكيد جودة المعلومات المحاسبية من بين أحد أهم مراحل عملية التدقيق الداخلي وذلك من خلال ما تنص عليه المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخلين ال IIA على ضرورة وضع آلية لتأكيد وتحسين جودة عملية التدقيق، والخدمات المقدمة من قبل نشاط التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تقييم داخلي أو خارجي لها.

ومن خلال ما سبق يتضح لنا أن تطبيق التدقيق الداخلي في الشركات سوف يسمح لها من الاستفادة من جملة الخدمات التي يقدمها وبالتالي فاستفادة المؤسسات و الشركات من هاته الخدمات سوف يسمح لها بتحقيق درجة أمان وثقة عالية وبالتالي اكتساب الجودة في مختلف عملياتها و قراراتها الإدارية و المالية.

المطلب الثالث: التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية

تلعب آلية التدقيق الخارجي دور مهم و أساسي في تقييم المعلومات المالية المفصح عنها وذلك لارتباط عملية القيام بالتدقيق الخارجي بمدقق خارج عن بيئة الداخلية للمؤسسة .

[1] وزارة الشباب والرياضة، **موجز تعريفي بإدارة التدقيق الداخلي**، دولة قطر، 2013، ص ص16،21.

وتعتبر جودة التقارير المالية التي تصدرها الإدارةواحداً من أهم أهداف حوكمة الشركات، وتركز عليها المراجعة الخارجية السنوية التي يجريها المراجع الخارجى، إذ يقوم المراجع الخارجي من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده حول القوائم المالية، في إضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات المحاسبية المفصح عنها في تلك القوائم ، وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، وعلى ذلك فإن المدقق يلعب دور حوكمي – قانوني وتنظيمي – في أنشطة التقرير المالي للإدارة، من خلال إبلاغه لمستخدمي التقارير المالية أن هذه التقارير عرضت بشكل عادل وصادق .

فالمدقق هنا يتعامل مع العوامل والجهات التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية، بالإضافة إلى المساعدة في حماية المصالح الحالية والمستقبلية لحملة الأسهم والمستثمرين الآخرين وغيرهم من أصحاب المصلحة، وعليه يمكن استخلاص أن آلية التدقيق الخارجي لها دور فعال في التأثير على مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي فان اعتماد الشركة على تفعيل عملية التدقيق الخارجي وتطبيقها سوف يؤدي إلى إضفاء الثقة و المصداقية في صحة المعلومات المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل إدارة الشركة أمام المستخدمين الخارجيين لها .[1]

ومنه يمكن استخلاص أن لتدقيق الخارجي دور كبير في تعز يز جودة التقارير المالية وذلك لما يتمتع به المدقق الخارجي من استقلالية تامة في أداء مهامه وا ٍعداد تقريره للجهات الوصية بعيدا عن سلطات مجلس الإدارة أو المسؤولين الماليين للشركة محل التدقيق .

[1] عمر إقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " إطار مفتوح "**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية الجزائر العدد 02، 2012، ص 227.

خلاصة الفصل:

يتضح لنا من خلال ما تطرقنا إليه في فصلنا هذا المتمثل في الحوكمة وجودة التقارير المالية أن التقارير المالية تعد أحد أبرز الدلائل التي توضح حقيقة الحالة المالية للشركة، وأن جودة التقارير المالية من بين أهم الميزات التي تسعى الشركات إلى الوصول إليها من أجل تحقيق المصداقية في مختلف حساباتها المالية والتصريحات التي تقوم بها لجميع الأطراف المتعامل معها ذوي العلاقة .

كما تساهم حوكمة الشركات في تحقيق الجودة في التقارير المالية، وذلك من خلال الارتقاء بمستوى الأمان في الشركات من حيث عملها إلى تفعيل الجودة في التقارير المالية للشركات بوضع جملة من الآليات و المبادئ جاءت بها، خاصة منها آلية التدقيق الداخلي والخارجي بالإضافة إلى تركيزها أيضا على احد أهم المؤثرات في التقارير المالية وهي عملية الإفصاح والذي تناولته الحوكمة كمبدأ من مبادئها والمتمثل في مبدأ الإفصاح والشفافية، وعليه فدور حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية يكمن في وجود وفي تطبيق الآليات السابقة الذكر ميدانيا في محيط وبيئة عمل الشركة مع مراعاة تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية .

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الجانب النظري المتمثل في الفصل الأول عموميات حول حوكمة الشركات، والفصل الثاني المتمثل في الحوكمة وجودة التقارير المالية، تعرفنا على مختلف المفاهيم المرتبطة بحوكمة الشركات والياتها، ومبادئها، وأهدافها، وكذلك تعرفنا على مفهوم الجودة في التقارير المالية وأيضا علاقة حوكمة الشركات بجودة التقارير المالية، وسنحاول في هذا الفصل دراسة دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية للشركة التابعة مطاحن الزيبان قلطرة، وقمنا بتقسيم هذا الفصل وفقا لما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول الشركة محل الدراسة.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية.

المبحث الثالث: تحليل النتائج.

المبحث الأول: عموميات حول شركات محل الدراسة.

في هذا المبحث سنقوم بإلقاء نظرة عامة عن الشركة محل الدراسة، وذلك من خلال التعريف بها وا ظهار أهدافها وسياستها وهيكلها التنظيمي، وذلك نظر لما يأخذه ميدان الدراسة من أهمية من أجل إتمام وتحقيق أغراض البحث والدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة

أولا: نشأة الشركة

يعود تأسيس الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطر ة " إلى يوم 02 أكتوبر سنة 1997، حيث تأسست على شكل شركة مساهمة تابعة لمجمع الرياض سطيف، وتعتبر أول مؤسسة جزائرية تدخل سوق البورصة وينحصر نشاطها في إنتاج وتسويق السميد والدقيق ومشتقاته بطاقة إنتاجية تقدر 5900 قنطار/ ي من القمح الصلب و 1500 قنطار / ي من القمح اللين، وسعة تخزين تقدر بحوالي 125000 قنطار من القمح و39000 قنطار من المنتوج النهائي، ومقرها يقع في القنطرة بولاية بسكرة، إذ تعد من من أهم الشركات في ولاية بسكرة التي تعطي اهتمام كبيرا لتنظيم الإداري الداخلي بما يتواكب مع التطورات الحديثة في جميع المجالات و الميادين سواء الجانب الإداري أو التقني أو التجاري أو الخدمي، ومع أنها شركة تابعة لمجمع رياض سطيف إلا أنها تتمتع بميزة الاستقلالية في تسيير شؤونها الداخلية، حيث تتمتع بجهاز إداري عالي المستوى من حيث التكوين والتشكيل معتمد وفقا لمتطلبات التسيير الحديثة ويتكون هذا الجهاز من مجلس إدارة مؤلف من أعضاء ينحصر عددهم مابين 06 فأكثر ذوي رتب عليا في شركات ومؤسسات كبرى وحساسة منها سونلغاز على سبيل المثال، ورئيس مدير عام قائم بمهمة التسيير.

ثانيا: سياسة وأهداف الشركة

1-سياسة الشركة:

تتبع الشركة سياسة معينة تطلق عليها بتسمية " سياستنا " إذ تركز على عاملان أساسيان وهما القدرات الإنتاجية و التوازن المالي، حيث تترجمها في الأفعال التالية:

- توضيح الشفافية للممارسات، والخدمات التجارية مع الشركاء الاقتصاديين.
- العمل على ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون.
- التكفل النظامي لكل الشكاوي التي قد تصلها من الغير.
- العمل على تكوين وتحسين مستوى مجموعة العمال.
- العمل على تفعيل الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج.

- العمل على التحديث، والصيانة الدائمة لطاقة الإنتاج.

2- أهداف (غايات) الشركة:

للشركة العديد من الأهداف و الغايات التي تود تحقيقها والوصول إليها منها:

- الوصول إلى أكبر عدد ممكن من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم لعلامتها التجارية.
- تغطية رغبات المستهلكين و الأسر الصغيرة و المجموعات المحلية.
- تثمين الخدمات المؤدية إلى الزبون.
- تحقيق مكان عالية لدى ثقة الزبون والسوق.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة و ذلك من خلال الشكل رقم(3-1)و هو يمثل صورة مصغرة عن الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة حيث يمكن التعريف بمكوناته كما يلي:

1- **الرئيس المدير العام:** يعتبر الرئيس المدير العام المسئول الأول في الشركة حيث يطلق عليه الرئيس لكونه يترأس مجلس الإدارة ، والذي يتمثل من مجموعة أعضاء يبلغ تعدادها بستة أعضاء ذوي مناصب عليا في مؤسسات مختلفة، والمدير العام لأنه هو المشرف على تسيير المؤسسة من كل الجوانب و النواحي سواء في مسؤوليته على رؤساء المصالح و الهياكل، أو في اتخاذه للقرارات بصفة عامة .

2- **أمانة الرئيس المدير العام:** تعد أمانة المدير العام بمثابة الوسيط بين تعاملات المدير العام وبين مصالح الشركة بالنسبة للمحيط الداخلي و أيضا بين كافة الأطراف الخارجة عن الشركة هذا فيما يخص التعاملات بالنسبة للمحيط الخارجي.

3- **رئيس مشروع الإعلام الآلي:** يعتبر مشروع الإعلام الآلي من بين الاستحداثات التي قامت بها الشركة في مجال التطور الحديث في تكنولوجيا الإعلام و الاتصال والتي تعطي لها اهتمام كبير من أجل تطوير عمليات التسيير و التعامل فيما بين المصالح و الهياكل من أجل الوصول إلى الدقة والسرعة و الموثوقية، ويعد رئيس مشروع الإعلام الآلي بمثابة المشرف على سير هذا المشروع إذ من مهامه المراقبة الدورية لعمل البرامج من خلال القيام بإحداث تطورات معينة أو إنشاء برامج جديدة لمصلحة معينة ، صيانة الحواسيب ....اخ.

4- **المستشار القانوني:** يعمل المستشار القانوني على تقديم جملة من الخدمات للشركة سواء على المستوى الداخلي للشركة من خلال إبداء رأيه في استشارات تتقدم بها بعض المصالح أو على المستوى الخارجي للشركة من خلال تكفله بالقضايا محل النزاع التي قد تقع فيها الشركة مع الغير.

5- **مراقب التسيير:** تعتبر مصلحة مراقبة التسيير من بين أهم المصالح في الشركة نظرا لما لها من مهمة أساسية مكلفة بها وهي مراقبة التسيير داخل الشركة ، حيث يقوم مراقب التسيير بمهمة جمع المعلومات عن كل المصالح ويقوم بتحليلها ثم يعد تقريره وفقا لبرنامج العمل المسطر له القيام به.

6- **المحتسب:** يعد هيكل الاحتساب من بين الهياكل التي تعطيها الشركة اهتمام كبير نظر للدور الذي يقع على عاتق المكلف بتسييرها وهي مستقلة استقلال تام ، فالمحتسب يتمثل في المدقق الداخلي للشركة فهو يعمل وفقا لبرنامج سنوي محدد، وهو يقع تحت الإشراف المباشر للرئيس المدير العام ، ويقوم بالقيام بمهامه وفقا لمنهاج العمل الخاص بالمصلحة محل التدقيق وفقا لما هو محدد في برنامج التدقيق، ويقوم بإرسال تقريره مباشرة إلى الرئيس المدير العام للشركة .

7- **المدير التجاري:** وهو الذي يترأس هيكلة التجارة والمتمثلة في 04 مصالح.

- مصلحة التجارة.
- مصلحة التوزيع.
- حظيرة النقل.
- مصلحة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال.

8- **دائرة الاستغلال:** وهي تضم مجموعة من المصالح الهدف الأساسي لهذه الدائرة هو الإنتاج حيث يقع على عاتقها مهمة تحويل القمح من المادة الأولية إلى المادة النهائية له وهي المنتج الموجه للبيع ومن بين المصالح المرتبطة بدائرة الاستغلال نجد:

- مصلحة التموين.
- مصلحة الإنتاج.
- مصلحة الصيانة.
- المخبر.
- مصلحة تسيير المخزون.

9- **مدير الإدارة و الموارد البشرية:** يعتبر هذا المنصب من بين الاستحداثات التي قامت بها الشركة في إطار عصرنة الإدارة المحلية لها إذ بعدما كان هناك رئيس مصلحة الموارد البشرية أصبحت اليوم تمتلك على مدير الإدارة والموارد البشرية و الذي يشرف عن سير مصالح الإدارة و مصلحة الموارد البشرية وهي من بين أهم المديريات في الشركة.

10- **دائرة المالية والمحاسبة**وهي المختصة بإعداد التقارير، والقوائم المالية ويتولى تسير ها رئيس دائرة المالية والمحاسبة.

11- **مصلحة النظافة والأمن:** وهي المصلحة المكلفة بتأمين الحماية الشاملة للعمال،الآلات، والمعدات ومختلف الوسائل مهما كان نوعها من نقل وغيرها الموجودة في المحيط الداخلي للشركة، ويتولى تسييرها رئيس مصلحة النظافة والأمن.

المطلب الثالث: آليات الحوكمة والتقارير المالية في الشركة

أولا: آليات الحوكمة

1- مجلس الإدارة

للشركة محل الدراسة مجلس إدارة يتكون من مجموعة من الأعضاء من مؤسسات مختلفة، إذ يبلغ عدد أعضاء مجلس الإدارة للشركة محل الدراسة 06 أعضاء، يترأسهم الرئيس المدير العام إذ أن القانون يحدد عدد أعضاء مجلس الإدارة بـ ثلاثة أعضاء على الأقل، واثني عشر على الأكثر، ويتم تعينهم أو عزلهم في وظائفهم من الجمعية العامة العادية للمساهمين.

كما لمجلس الإدارة برنامج عمل مخطط حول إعداد الاجتماعات الدورية لمناقشة عمل وسير الشركة ومختلف النقاط أو المشاكل الواجب مناقشتها، إذ يجتمع مجلس الإدارة كلما دعت مصلحة الشركة لذلك بطلب من رئيسه و المتمثل في الرئيس المدير العام للشركة.

ولمجلس الإدارة في الشركة العديد من الصلاحيات، والسلطات، والتي تستند على القانون من بينها :

- يتولى إدارة الشركة.
- اتخاذ القرارات الرئيسية المرتبطة بعمل الشركة.
- مراقبة عمل المصالح والدوائر.
- الاطلاع و المصادقة على التقارير المالية.
- الاطلاع على جميع أعمال المصالح و الدوائر للشركة.

2- التدقيق الداخلي

تحظى الشركة بميثاق تدقيق داخلي تعمل وفقه، وتم إعداده يوم 15 /2001/05، كما أنها تطبق الشركة آلية التدقيق الداخلي من خلال مصلحة الاحتساب(الظاهرة في الهيكل التنظيمي للشركة) ويعتبر المدقق الداخلي في الشركة من بين أهم الأطراف المعتمد عليها في اكتشاف المشاكل والانحرافات التي قد تحدث سواء في العمليات التسيرية أو في عمليات الإنتاج، ويتم التدقيق الداخلي من طرف جهتين هما: المدقق الداخلي للشركة، والذي له مكتب عمل داخل الشركة ويخضع لسلطة الرئيس المدير العام للشركة، والمدقق الداخلي للمجمع (مجمع رياض سطيف)، والذي له مكتب عمل على مستوى المجمع ويعمل وفقا لتوجيهات وسلطة الرئيس المدير العام للمجمع، وذلك لكون الشركة تابعة للمجمع، ولا تخضع للتسيير المباشر بل لها حرية التسيير.

كما أن المدقق الداخلي في الشركة يعمل، وفقا منهاج عمل محدد ومبرمج، وله كافة الحرية في

القيام بمهامه بمجرد حصوله على وثيقة التوجيه من طرف الرئيس المدير العام، والتي تسمح له بإخضاع المصلحة أو الدائرة المشار إليها في وثيقة التوجيه إلى عملية التدقيق.

كما تخضع جميع المصالح في الشركة للتدقيق الداخلي من طرف المدقق في حدود القانون، وفي حدود ما تنص عليه وثيقة التوجيه.

ومن بين أهم وظائف المدقق الداخلي في الشركة ما يلي:

- مراجعة مدى التزام المصالح بالعمل وفقا المنهاج المحدد.
- إعداد تقرير تقييمي حول عمل المصالح للرئيس المدير العام للشركة.

أما فيما يتعلق بمحتوى وثيقة التوجيه المشار إليها فيما سبق فهي تحتوي علي ما يلي:

- اسم المدقق.
- يوم التدقيق.
- رقم المراسلة.
- المرجع.
- المصلحة المعنية بالتدقيق .
- فترة التدقيق.
- نقاط التدقيق.

و تتمثل مراجع عمل المدقق على مستوى الشركة أو المجمع فيما يلي:

- برنامج عمل المصلحة.
- الجريدة الرسمية.
- القوانين السارية المفعول في الجزائر.
- الميثاق الداخلي للتدقيق.
- رسالة التوجيه.

3- التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي أحد الوسائل الرقابية التي تستخدمها السلطات العليا للشركة من أجل التأكد من سير عمل المصالح والدوائر وفقا للمناهج العمل المحددة، إذ يتم التدقيق الخارجي بطلب من الجمعية العامة، أو المجمع أو مجلس الإدارة، وتقوم بمهمة التدقيق الخارجي مكاتب التدقيق الخارجية متعاقدة مع المجمع.

كما أن هناك تنظيم محدد لمهمة التدقيق الخارجي معمول به، وذلك من خلال قيام الجهة المخول لها بطلب إجراء التدقيق الخارجي، توضيح النقاط الأساسية لعملية التدقيق و الهدف منها، وينتج عن التدقيق الخارجي تقرير يسمى بتقرير عملية التدقيق الخارجي على المصلحة محل التدقيق.

كما تخضع أيضا جميع حسابات الشركة للتدقيق من طرف محافظ الحسابات، خلال فترات زمنية مختلفة.

ثانيا: التقارير المالية في الشركة

تقوم إدارة الشركة بإعداد العديد من الوثائق المعبرة عن الحالة المالية للشركة بالاعتماد على القوانين المعمول منها النظام المالي المحاسبي الجزائري.

إذ تتمثل أهم التقارير المالية الموجودة في:

- القوائم المالية من الميزانية، وجدول حسابات النتائج، وشرح مفصل عن مختلف العمليات المالية وطرقة إعدادها.
- تقرير المدقق الداخلي للشركة.
- تقرير المدقق الداخلي للمجمع.
- تقرير المدقق الخارجي.
- تقرير محافظ الحسابات.
- تقرير مجلس الإدارة.

حيث تعد إدارة الشركة التقرير العام والشامل، يسمى بتقرير التسيير السنوي خلال السنة، ويضم معلومات على جميع أنشطة الشركة من أنشطة التمويل، الإنتاج، المبيعات، الأرباح، القوائم المالية، مع بعض المعلومات الإضافية الأخرى منها وثيقة تعريف بالشركة، ويخضع هذا التقرير للاطلاع والمصادقة من طرف مجلس الإدارة للشركة.

كما تقوم الشركة بإشهار تقرير الجمعية العامة العادية بما في ذلك مختلف قوائمها المالية من الميزانية وجدول حسابات النتائج لدى المركز الوطني للسجل التجاري في مدة زمنية محددة قانونيا.

وباعتبار أن الاطلاع على التقارير السابقة الذكر يخضع لتوجيهات معينة، سنأخذ تقرير التدقيق الداخلي كمثال ونظهر لمحة مختصرة عنه.

1- شكل ومحتوى تقرير التدقيق الداخلي

أ – الواجهة : وتحمل عنوان المصلحة وتسمية تقرير بتقرير التدقيق الداخلي، والرقم و السنة وأيضا اسم الشركة وعنوانها ورأس مالها وأرقام الهواتف والفاكس.

ب – وثيقة البيانات العامة: وتشمل

- اسم المؤسسة المشرفة على العملية .
- اسم المدقق و الإمضاء.
- مرجع المهمة.
- تاريخ التدقيق.
- عدد الملاحظات.
- عنوان المصلحة.
- مرجع عملية التدقيق .
- اسم مستقبل التقرير.
- ختم و موافقة رئيس المصلحة محل التدقيق.

ج– مقدمة.

د– وثيقة شرح الهدف من عملية التدقيق: وتضم هاته الوثيقة مختلف الخطوات التي سوف يتم إتباعها في عملية التدقيق أي خطوات مهمة التدقيق وتتمثل هاته الخطوات في الأمور التي سوف تشملها عملية التدقيق وهي كوسيلة توجيه للمدقق في عمله.

هـ– شرح كل خطوة محل التدقيق على حدا.

و– الملاحظات: وهي النتائج سواء كانت بالإيجاب أو احتوت على نقائص وهي تتمثل في استخلاص واستنتاج المدقق أي حوصلة عملية التدقيق على المصلحة.

ثم في الأخير توقيعات المدقق ورئيس المصلحة.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

بعد التطرق لعينة الدراسة المتمثلة في الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة، لابد من القيام بتوضيح الإطار المنهجي للدراسة الذي يعد الوسيلة التي تسمح بالوصول إلى الحقائق والنتائج المراد تحقيقها من جراء القيام بهذا البحث.

المطلب الأول: أدوات جمع البيانات

لكل منهج علمي تم اختياره لإعداد البحث مجموعة من الأدوات، والوسائل المناسبة الواجب الاستعانة بها من أجل ضمان وصول الباحث إلى البيانات الضرورية التي يستطيع من خلالها التعرف على واقع ميدان الدراسة.

كما لطبيعة موضوع الدراسة ومكانته وحساسيته وأهميته دور في انتقاء هاته المجموعة من الأدوات و الوسائل المناسبة، وبما أن موضوع بحثنا يتمثل في " دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية، ولأنه شمل دراسة نوع من شركات المساهمة، سوف نقوم بالاعتماد على الاستبيان بجعله يتمثل في أهم الأدوات الرئيسية في موضوع بحثنا هذا.

أولا: الاستبيان

تعتبر استمارة الاستبيان من بين أكثر وسائل جمع البيانات شيوعا واستخداما سيما في مختلف العلوم الإدارية، والاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والتربوية، وغيرها من المجالات العلمية الأخرى، إضافة إلى شيوعة لمستخدامها في استطلاع الرأي العام، وفي إطار الدراسات الإستراتيجية، والتعرف على اتجاهات ورغبات وميول المستهلكين في مجالات مختلفة، وهي تعرف بأنها عبارة عن استمارة تتضمن مجموعة معينة من الأسئلة المترابطة والمتعلقة بموضوع البحث، يتم من خلالها الحصول على إجابات معينة يجرى تحليلها لأغراض البحث[1]، وبالاعتماد على مفهوم الاستبيان قمنا بإعداد استمارة بحثنا بنا على إشكالية موضوع البحث و فرضياته وحتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي وتهدف لتحقيق أهداف البحث قمنا باستخدام استبيان لجمع البيانات بالمواصفات التالية:

لقد تم استخدام استبيان لجمع البيانات وتم تقسيمه إلى قسمين:

- ✓ القسم الأول: ويضم بيانات خاصة بالبيانات الشخصية للمستجوب كالجنس، العمر، المؤهل العلمي، طبيعة المنصب، عدد سنوات الخبرة.

[1] خضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، **منهجية البحث العلمي**، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008 ص103.

✓ القسم الثاني: ويشمل على المحاور التي تضم متغيرات الدراسة وأبعاد النموذج وهي متمثلة في:

- المحور الأول: آليات حوكمة الشركات وتم اختيار منها آلية مجلس الإدارة ، آلية التدقيق الداخلي آلية التدقيق الخارجي، وهي تمثل المتغيرات المستقلة، ويبلغ عدد عباراتها 25 عبارة.
- المحور الثاني: تضمن أبعاد المتغير التابع و المتمثلة في مجموعة من العبارات قدر عددها بـ20 عبارة.

الجدول رقم (3-1): محاور الدراسة وعدد فقرات كل منهما

الرقم	المحور الأول : آليات حوكمة الشركات	عدد الفقرات
01	مجلس الإدارة	09
02	التدقيق الداخلي	08
03	التدقيق الخارجي	08
04	المحور الثاني : جودة التقارير المالية	20
	المجموع	45

المصدر: إعداد الطالب وفقا لعبارات الاستبيان.

ثانيا: الملاحظة

وتم الاعتماد عليها من خلال ملاحظة سير العمل في المؤسسة محل الدراسة من طرق التسيير المعتمدة من طرف رؤساء المصالح والدوائر، بالإضافة إلى نوعية العلاقة بين المسؤولين وموظفي الإدارة والعمال المهنيين وطبيعة نوعية العلاقة بين الأفراد.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية

تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي spss 21 من أجل تحليل إجابات الأفراد في الاستبيان حول أسئلة موضوع البحث، وذلك من خلال التركيز على مجموعة من الأدوات الإحصائية الموجودة في البرنامج والمتمثلة في[1] :

- **التوزيعات التكرارية:** والهدف منها التعرف على عدد تكرارات إجابات العينة.
- **النسب المئوية:** والهدف من استخدامها التعرف على نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.

[1] حليس عبد الحليم، **دور آليات الحوكمة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2014/2013، ص75.

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الاستمارة، ويأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0.6 والثبات يعني أنه هناك اتساق في النتائج عند تطبيق الأداة مرات عديدة.
- **المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستبيان.
- **الانحراف المعياري:** تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة كما تم الاعتماد عليه في تحديد اتجاه العبارة في حالة ظهور عدة قيم متساوية للعبارات في المتوسط الحسابي.
- **معامل الارتباط بيرسون:** وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين الأقسام، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

و لتحديد اتجاه المستجوبين نحوالعبار ات، واتجاه المتغير بصفة عامة بما يتلاءم مع إجابات الباحثين قمنا بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة ومتغير، ثم قمنا بتحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما في

الجدول رقم (3-2):سام ليكارت الخماسي لمعرفة أراء المستجوبين.

1	2	3	4	5
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
من 1.00 إلى 1.79	من 1.80 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5.00

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss، الجزء الثالث مواضيع مختارة، ص 541.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

من أجل التحقق من صدق الاستبيان من حيث طبيعة الأسئلة ومنهجية إعدادها، ونظرا لاحتوائها على مجموعة من الأسئلة، تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين في مجالات مختلفة منها المحاسبة والحوكمة و المنهجية من جامعة محمد خيضر ببسكرة، إذ طلب منهم إبداء رأيهم حول الاستبيان واقتراح التعديل أو الحذف لبعض العبارات، وبعد اطلاع الأستلة عليها وا إبداء اقتراحاتهم تم إجراء التصحيحات اللازمة .

ولتأكد من ثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ، وكذا لتأكد من صدق أداة الدراسة نقوم بحساب معامل الصدق الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل الفا كرونباخ و الذي يجب أن يكون أكبر أو يساوي0.6.

المطلب الرابع: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من احد شركات المساهمة الموجودة في دولة الجزائر والتي تعرف بالشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة البعيدة عن ولاية بسكرة بـ 50 كم .

أما عينة الدراسة فهي تتكون من جملة الإطارات من أعضاء مجلس الإدارة و رؤساء الهياكل والدوائر والمصالح بالإضافة إلى الموظفين الإداريين، والماليين،و المدققين الداخليين في الشركة، حيث تم اختيار 40 مستجيب .

الجدول رقم(3-3): نتائج توزيع الاستمارة

التوزيعات	الاستبيانات الموزعة على المبحوثين	الاستبيانات المستردة من المبحوثين	الاستبيانات الخاضعة للتحليل الإحصائي
العدد	40	37	35
النسبة المئوية	%100	%92.5	%87.5

المصدر: إعداد الطالب وفقا لميدان الدراسة.

من خلال الجدول نلاحظ بأنه تم توزيع الاستبيان على عينة من الأفراد مقدرة بـ 40 فرد مابين إطار وموظف حيث تم استرداد 37 استبيان، أعتمد منها 35 استبيان لإجراء الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: تحليل النتائج.

بعد التطرق إلى منهجية الدراسة ومختلف الأدوات المستخدمة في الدراسة، سنقوم في هذا المبحث بالإظهار مختلف النتائج المتحصل عليها من التحليل الإحصائي للاستبيان:

المطلب الأول: وصف خصائص العينة (البيانات الشخصية)

نقوم من خلال هذا المطلب بوصف عينة الدراسة من خلال توضيح مختلف البيانات المتعلقة بالمبحوثين.

الجدول رقم (3-4): الدراسة للقسم الأول

المتغيرات	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	18	%51.4
	أنثى	17	%48,6
السن	أقل من 30 سنة	19	%54,3
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	4	%11,4
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	11	%31,4
	50 سنة فأكثر	1	%2,9
المؤهل العلمي	متوسط	1	%2,9
	ثانوي	12	%34,3
	جامعي	19	%54,3
	دراسات عليا	3	%8,6
نوعية المنصب	دائم	17	%48,6
	مؤقت	18	%51,4
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	18	%51.4
	من 6 إلى اقل من 10 سنوات	5	%14.3
	من 11 إلى اقل من 15 سنة	3	%8.6
	16 سنة فأكثر	9	%25.7

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات.spss21

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-4) أن مجموع أفراد العينة هو 35 فرد بنسبة 51.4 %ذكور بقيمة 18 فرد و نسبة 48.6% إناث بقيمة 17 فرد ما يدل على أن عينة الدراسة ما تكاد تكون متساوية وبالتالي يمكن القول بأن عدد الإناث المستجوبات في الشركة مرتفعا، ويتجاوز فئة الذكور هذا من جهة، ومن جهة أخرى نلاحظ أيضا أن سن أفراد العينة مختلف، وهو يتراوح مابين أقل من 30 سنة إلى أكثر من 50 سنة فالأقل من 30 سنة بلغت قيمة 19 فرد بنسبة 54.3 %، وهي النسبة العليا من ناحية الإجابات وهذا دليل على تشجيع الشركة للفئة الشابة في ميدان العمل، أما فيما يخص سن الأفراد مابين 30 سنة فأكثر وأقل من 40 سنة فبلغت قيمة 04 أفراد بنسبة 11.4 %، وبالنسبة لسن الأفراد مابين 40 سنة فأكثر إلى أقل من 50 سنة فبلغت قيمة الأفراد المجيبة عن الاستبيان 11 فرد بنسبة 31.4 %، كما تمثلت قيمة السن في المجال مابين 50 سنة فأكثر بفرد واحد بنسبة 2.9 %.

و نلاحظ أيضا من خلال الجدول أن نسبة الأفراد عينة الدراسة من ناحية المستوى التعليمي تختلف عن بعضها البعض أيضا ظهرت القيمة مرتفعة في المستوى الجامعي بنسبة 54.3 %، وهذا ما يعبر عن أن فئة كبيرة من ذوي الرتب والمسؤولية في الشركة قاموا بالإجابة عن الاستمارة، في حين قدرت أدنى نسبة بـ 2.9% بقيمة فرد واحد في المستوى المتوسط، أما المستوى الثانوي فقد عبر عنه بنسبة 34.3% بقيمة 12 فرد وهي لا تعكس أن طبيعة هؤلاء الأفراد مجرد موظفين عاديين فمنهم من ذوي الأقدمية والخبرة وفي منصب ذو مسؤولية.

كما نلاحظ أن النسبة ما قبل النسبة المتدنية فتمثلت في مستوى الدراسات العليا و التي عبر عنها بنسبة 8.6 % بقيمة 03 أفراد وهذا ما يدل على افتقار الشركة لأفراد ذوي دراسات عليا، كما نلاحظ بأن نسبة الموظفين في الشركة من ذوي المناصب المؤقتة ممن يحملون عقود عمل محددة المدة بفترات زمنية معينة قد تختلف من فرد لأخر حسب نوعية المنصب والوظيفة التي يشغلها تحمل نسبة 51.4% بقيمة 18فرد على غرار نسبة الموظفين الدائمين و التي تمثلت في 48.6% بقيمة 17 فرد.

ونلاحظ أيضا من ناحية سنوات الخبرة للمستجوبين في الشركة تظهر بنسبة مرتفعة لذوي أقل من خمسة سنوات بعدد أفراد بـ 18 فرد، وبنسبة 51,4%، أما المستجوبين ذوي الخبرة مابين 6 سنوات و أقل من 10 سنوات فقدر عددهم بـ 05 مستجوبين حيث أخذت نسبة 14.3% من عينة المستجوبين، فيما بلغ عدد المستجوبين ذوي الخبرة المهنية في الشركة مابين 11 سنة الى أقل من 15 سنة بقيمة 3 أفراد مثلت بنسبة 3%

من المستجوبين، وأخيرا فيما يخص المستجوبين ذوي الخبرة المهنية من 15 سنة فأكثر، فقد ظهرت بنسبة 25.7% من عينة المستجوبين حيث مثلت هاته النسبة 9أفر اد.

المطلب الثاني: معامل ثبات الاستبيان

نقوم من خلال هذا المطلب بحساب معامل الثبات ومعامل الصدق لأداة الدراسة .

الجدول رقم (3-5): معاملات الثبات و الصدق للاستبيان

الرقم	المتغيرات	عـــــدد العبارات	معامل ثبات	معامـــل صدق
01	مجلس الإدارة	09	0,815	0.902
02	التدقيق الداخلي	08	0,882	0.939
03	التدقيق الخارجي	08	0,639	25.27
04	جودة التقارير المالية	20	0,838	0.915
المجموع		45	0,925	0.961

المصدر: إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss 21.

من خلال الجدول رقم (3-6) نلاحظ مجموعة قيم معامل الثبات، و معامل الصدق لمختلف أبعاد الدراسة و التي نجدها مختلف القيمة عن بعضها البعض، وهي تمثل قيم عالية جدا وتدل على تناسق العبارات للأبعاد.

كما نلاحظ بالنسبة أن قيمة معامل ثبات الفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان فقد قدرة بقيمة 0,925 أي (92.5%)، وقيمة معامل الصدق (0,961)، وهي قيمة جيدة وعليه يمكن القول بأن أسئلة عبارات الاستبيان متناسقة داخليا بدرجة عالية القبول مما يجعلها تتمتع بدرجة ثبات مناسبة وتفي بأغراض هاته الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة

أولا: إجابات الأفراد اتجاه مجلس الإدارة

الجدول رقم(3-6): إجابات الأفراد اتجاه مجلس الإدارة

رقم العبارة	اتجاه الأفراد					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العبارة
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما				
01			1	22	12	4.31	0.530	2	موافق تماما
02				17	18	4.51	0.507	1	موافق تماما
03	1	5	8	10	11	3.71	1.152	9	موافق
04	1		4	22	8	4.06	0.684	5	موافق
05	1	5	8	13	9	3.74	1.010	8	موافق
06		2	5	19	8	3.89	0.932	6	موافق
07		1	3	21	10	4.14	0.692	4	موافق
08			5	18	12	4.20	0.677	3	موافق تماما
09		2	14	8	11	3.80	0.694	7	موافق
X1 مجلس الإدارة						4.0413	0.52191		موافق

المصدر: إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss 21.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن ترتيب العبارات جاء بناء على أهمية العبارة و تم على أساس قيمة المتوسط الحسابي حيث تم البدء في الترتيب بالعبارة التي تأخذ أعلى قيمة في المتوسط الحسابي وفي حالة وجود عبارات متساوية القيمة في المتوسط يتم النظر إلى قيمة الانحراف المعياري باختيار العبارة ذات الانحراف الأقل ومن خلال الجدول نجد أن ترتيب العبارات يظهر تنازليا .

كما نلاحظ أيضا من خلال الجدول أن اتجاهات مجتمع الدراسة ايجابية وهي تظهر أن آلية مجلس الإدارة ظهرت بقيمة متوسط حسابي مقدر بـ (4,0413)، وهي في المجال (3.40-4.19) باتجاه الموافقة وهي قيم ايجابية، و تشير إلى قناعة المستجوبين بمجلس الإدارة في الشركة.

حيث نلاحظ أيضا من خلال الجدول وفقا للترتيب أن المتوسطات الحسابية للعبار ات منحصرة مابين (3,71 و 4,51)والانحر اف المعياري مابين (0,507 و1,152)، وهي قيم جيدة، وأن العبارة رقم 02 التي تنص على أن لمجلس الإدارة الحق في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب و بالنوعية المناسبة هي المتحصلة على القيمة الأعلى من بين قيم المتوسطات الحسابية للعبارات بمتوسط حسابي قيمته 4,51 وبانحراف معياري بلغ 0,507 وقد كانت أيضا أهميتها النسبية مرتفعا جدا وهذا ما يظهره اتجاه العبارة الذي يتجه نحو موافقا تماما ما يدل على أهمية تركيز وحرص مجلس الإدارة في عمله على عنصر الزمن أي الوقت وعنصر الجودة في طبيعة المعلومات التي يتخذ بها قراراته، في حين أن العبارة رقم 01 يعمل مجلس الإدارة على التأكد من سلامة الأنظمة المالية و المحاسبية للشركة بما في ذلك الأنظمة ذات الصلة بإعداد التقارير المالية هي التي احتلت المرتبة الثانية من ناحية الترتيب بمتوسط حسابي قيمته 4,31 وانحراف معياري بقيمة 0,530 وهي قيم جيدة و تقع هاته العبارة في المجال (4.20-5.00) مما يظهر أن اتجاهها يميل إلى موافق تماما ما يدل على اتفاق المستجوبين حول الدور الذي يلعبه مجلس الإدارة في سلامة وحماية الأنظمة المالية والمحاسبية للشركة .

ونلاحظ أن العبارة السابعة تحتل المرتبة الرابعة بقيمة متوسط حسابي 4,14 وبانحراف معياري بقيمة 0,692 بتوجه نحو درجة موافق، تليها العبارة الرابعة في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قيمته 4,06 وانحراف معياري بقيمة 0,684 بتوجه نحو درجة موافق، أما في المرتبة السادسة تظهر لنا العبارة السادسة بمتوسط حسابي بقيمة 3,89 وانحراف معياري بقيمة 0,932 بتوجه نحو درجة موافق ، تليها في المرتبة السابعة العبارة التاسعة بقيمة متوسط حسابي مقدر بـ 3,80 وبانحراف معياري بقيمة 0,964 بتوجه نحو درجة موافق، أما في المرتبة الثامنة نجدها تظهر العبارة الخامسة بمتوسط حسابي بقيمة 3,74 وانحراف معياري بقيمة 1,010 بتوجه نحو درجة موافق، تليها في المرتبة التاسعة العبارة الثالثة المعبرة على أن لمجلس الإدارة دور في كشف الأخطاء المالية والمحاسبية و هي تمثل العبارة الأقل بين قيم المتوسطات الحسابية حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها 3,71 والانحراف المعياري 1,15 مما يظهر أن الأهمية النسبية لهاته العبارة كانت متوسطة مقارنة مع باقي العبارات.

وبصفة عامة يمكن القول بأن درجة تجاوب المستجوبين مع عبارات متغير مجلس الإدارة كانت كلها ايجابية وهذا ما يظهر لنا أنا موظفي الشركة على اطلاع ودراية بالدور الذي يلعبه مجلس الإدارة في الشركة من خلال ما له من وظائف وواجبات وبرامج عمل يسهر على تطبيقها.

ثانيا: إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الداخلي

الجدول رقم (3-7): إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الداخلي

عبـــارات القيـــاس للتـــدقيق الداخلي	اتجاه الأفراد في الإجابة					المتوسـط الحسابي	الانحـــراف المعياري	الترتيب	اتجاه العبارة
	غيـــر موافـق تماما	غيـــر موافق	محايد	موافـق	موافـق تماما				
10			07	17	11	4.11	0.718	6	موافق
11		1	3	20	11	4,17	0,707	4	موافق
12		2	4	17	12	4,11	0,832	7	موافق
13	1	1	3	18	12	4,11	0.900	8	موافق
14	2			20	13	4,20	0,933	3	موافق تماما
15	1		2	21	11	4,17	0,785	5	موافق
16			4	19	12	4,23	0,646	2	موافق تماما
17			2	21	12	4,29	0,572	1	موافق تماما
x2 التـــدقيق الداخلي						**5,6464**	**0,51760**		**موافق تماما**

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج spss 21

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات التدقيق الداخلي ظهرت بقيمة 5,6464 وهي تقع في المجال (4.20 – 5.00) باتجاه موافق بشدة أي موافق تماما وبانحراف معياري بقيمة 0,5176 وهي قيم جيدة جدا ما يظهر ايجابيات التوجهات و التي تشير إلى قناعة المستجوبين بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركة، الأمر الذي يجعلنا نؤكد على اهتمام الشركة بآلية التدقيق الداخلي في محيط عملها وبالتالي يمكن القول بأن التدقيق الداخلي في الشركة له منهاج عمل محدد ومنظم وله أهداف مسطرة تسعى الشركة لتحقيقها من جراء تفعيلها لآلية التدقيق الداخلي .

كما نلاحظ أيضا أن قيمة المتوسط الحسابي لعبارات المتغير منحصرة مابين 4,11 و 4,29 وأن العبارة رقم 17 التي تنص على أن التدقيق الداخلي يعتبر أداة رقابية تستخدمها الشركة هي ذات القيمة المرتفعة بين قيم المتوسط الحسابي للعبارات الأخرى بقيمة 4,29 وهي تقع في المجال (4.20-5.00) وبانحراف معياري بقيمة 0,517 وباتجاه إجابة "موافق تماما" ما يشير إلى الدور الرقابي الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركة تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم 16 يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير عن عملية التدقيق للرئيس المدير العام للشركة بمتوسط حسابي بقيمة 4,23 وبانحراف معياري بقيمة 0,6460 نحو اتجاه موافق تماما مما يعني أن هناك تأكيد كبير بين المستجوبين حول قيام المدقق الداخلي بإعداد تقريره للمسؤول الأول في الشركة .

أما في المرتبة الثالثة نجد العبارة رقم 14يجنب التدقيق الداخلي الشركة من الوقوع في الأخطاء التسييرية و المحاسبية ظهرت بمتوسط حسابي بقيمة 4,20 وبانحراف معياري بقيمة 0,9330 بتوجه نحو درجة موافق تماما ثم نلاحظ بعدها العبارة رقم 11 للتدقيق الداخلي دور في ضبط الأداء التسييري للشركة في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بقيمة 4,17 وانحراف معياري بقيمة 0,7870 بتوجه نحو درجة موافق ، تليها في المرتبة الخامسة العبارة رقم 15 يعمل التدقيق الداخلي على مراجعة أعمال جميع المصالح وهياكل الشركة وفقا للمنهاج المحدد بمتوسط حسابي بقيمة 4,17 وبانحراف معياري بقيمة 0,7850 بتوجه نحو درجة موافق، وتأتي في المرتبة السادسة العبارة رقم 10 يهدف التدقيق الداخلي إلى توفير المعلومات الضرورية الموثوق بها لاتخاذ القرارات الصائبة بمتوسط حسابي بقيمة 4,11 وبانحراف معياري بقيمة 0,7180 بتوجه نحو درجة موافق أما المرتبة السابعة فتظهر لنا العبارة رقم 12 للمدقق الداخلي دور في اكتشاف التصرفات غير القانونية في ممتلكات الشركة بمتوسط حسابي بقيمة 4,11 وبانحراف معياري بقيمة 0,8320 بتوجه نحو درجة موافق.

و نلاحظ أيضا أن العبارة رقم 13 التي تشير إلى أن التدقيق الداخلي يحقق درجة عالية من الأمان في المعلومات المالية هي العبارة ذات القيمة الأقل بين قيم المتوسط الحسابي للعبارات بقيمة 4,11 وبانحراف معياري بقيمة 0,900 وباتجاه إجابة "موافق" نظرا لوقوع قيمة متوسطها الحسابي في المجال (3.40-4.19) و أنها العبارة التي تمثل المرتبة الثامنة كما أنها تشير أيضا إلى دور التدقيق الداخلي في تحديد مصداقية المعلومات المالية داخل الشركة.

ثالثا: إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الخارجي

الجدول رقم (3-8): إجابات الأفراد اتجاه التدقيق الخارجي

عبارات القياس للتدقيق الداخلي	اتجاه الأفراد في الإجابة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العبارة
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما				
18	2	3	7	16	7	3,66	1,083	8	موافق
19		1	8	18	8	3,94	0,765	5	موافق
20		1	4	20	10	4,11	0,718	2	موافق
21	1	1	4	17	12	4,09	0,919	3	موافق
22	2	1	6	21	5	3,74	0,950	7	موافق
23			5	24	6	4,03	0,568	4	موافق
24	1	2	5	17	10	3,94	0,968	6	موافق
25	1		3	20	11	4,14	0,810	1	موافق
X3التدقيق الخارجي						**3,9571**	**0,45872**		**موافق**

المصدر: إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss21

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول انه يشمل 08 عبارات مرتبطة بالتدقيق الخارجي إذ يظهر الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع العبارات معبر عنها بقيمة 3,9571 وهي تقع في المجال (3.40-4.19) وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، وبانحراف معياري مقدر بـ .0.518 وهي قيم جيدة ، وبالتالي هي تميل باتجاه الموافقة وفقا للمجال السابق الذكر ما يجعلنا نلاحظ أن ميول اتجاهات المستجوبين حول العبارات كانت في اتجاه" موافق " وهذا ما يظهر ايجابية المتغير ووجود أهميه له في الشركة محل الدراسة، وأن الموظفين مقتنعين بدور التدقيق الخارجي في الشركة، كما نلاحظ أيضا انحصار قيم المتوسط الحسابي لعبارات المتغير مابين القيمة 3,66، و4,14، إذ أخذت العبارة رقم 25 و التي تنص على المدقق الخارجي يقوم بأداء مهامه داخل الشركة وفقا لما تنص عليه رسالة التوجيه التي يحملها المرتبة الأولى في الترتيب التنازلي للعبارات بقيمة متوسط حسابي قدر بي 4,14 وبانحراف معياري بقيمة 0,810، بتوجه نحو درجة موافق ما يشير إلى أن التدقيق

الخارجي في الشركة يخضع لتنظيمات وقوانين معمول بها و لايتم عشوائيا، تليها العبارة رقم 20 يعمل التدقيق الخارجي على حماية تطبيق القوانين و المناهج المستعملة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بقيمة 4,11 وانحراف معياري بقيمة 0,718 بدرجة توجه نحو موافق، أما في المرتبة الثالثة فتظهر لنا العبارة رقم 21 تخضع جميع حسابات الشركة للمراقبة والتصديق عليها من طرف محافظ الحسابات بمتوسط حسابي بقيمة 4,09 وانحراف معياري بقيمة 0,919 بدرجة توجه نحو موافق، وتظهر في المرتبة الرابعة العبارة رقم 23 للتدقيق الخارجي دور في طمأنة أصحاب المصالح و مستخدمي التقارير المالية الخارجيين و إدارة الشركة بصحة المعلومات المالية المفصح عنها بمتوسط حسابي بلغ 4,03 و انحراف معياري بلغ 0,568 بدرجة توجه نحو موافق و تأتي في المرتبة الخامسة العبارة رقم 19 عمليات التدقيق الخارجي غير محددة بفترات زمنية معينة أو ببرنامج عمل معين فهي تكون في أي لحظة بأمر من الجهات العليا للشركة بمتوسط حسابي بلغ 3,94 وبانحراف معياري بقيمة 0,765 بدرجة توجه نحو موافق، تليها في المرتبة السادسة العبارة رقم 24 يعتبر المدقق الخارجي بمثابة مراقب خارجي مستقل في مهامه استقلال تام بمتوسط حسابي بلغ 3,94 وانحراف معياري بلغ 0,968 بدرجة توجه نحو موافق، و تاتي العبارة رقم 22 يؤثر تقرير التدقيق الخارجي على قرارات المستثمرين حول استثمارهم في الشركة في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بقيمة 3,74 وانحراف معياري بقيمة 0,950 بتوجه يميل نحو الموافقة، ومثلت العبارة رقم 18 التي تنص على أن المدقق الخارجي يتم تعينه من طرف الجمعية العامة أو مجلس الإدارة أو السلطات العليا في الشركة أقل قيمة في المتوسط الحسابي بين عبارات المتغير وقدرت قيمت متوسطها الحسابي بـ 3,66، وهي تقع في المجال (3,40−4,19) وبانحرافها معياري بقيمة 1,083 وتميل لاتجاه الموافقة (موافق)، وهي تشير إلى أن هناك جهات تقوم بتعيين المدقق الخارجي، وبالنظر لاتجاهات الأفراد بصفة عامة والى ترتيب العبارات يمكن استنتاج أن آلية التدقيق الخارجي تحظى باهتمام الشركة، ومنه يمكن القول بأن التدقيق الخارجي في الشركة يخضع لمجموعة من الإجراءات و القوانين من بينها حصول المدقق الخارجي على وثيقة رسمية تسمح له بتأدية مهامه داخل الشركة و التي تتمثل في رسالة توجيه تسلم له من طرف السلطات العليا للشركة أو مجلس الإدارة أو الجمعية العامة، كما أن التدقيق الخارجي يعمل على حماية تطبيق القوانين ومناهج العمل في الشركة.

رابعا: إجابات الأفراد حول جودة التقارير المالية .

الجدول رقم (3-9): جودة التقارير المالية

رقم العبارة	اتجاه الأفراد					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العبارة
	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما				
29			2	19	14	4.34	0.591	3	موافق تماما
27		1		20	14	4.34	0.639	4	موافق تماما
28			1	27	7	4.17	0.453	13	موافق
29	1	1	5	19	9	3.97	0.891	19	موافق
30			2	20	13	4.31	0.583	6	موافق تماما
31			3	24	8	4.14	0.550	15	موافق
32		1		21	13	4.31	0.631	7	موافق تماما
33			2	23	10	4.23	0.547	11	موافق تماما
34		1	4	19	11	4.14	0.733	16	موافق
35		1	2	21	11	4.20	0.677	12	موافق تماما
36		1	4	19	10	4.17	0.785	14	موافق
37			4	18	13	4.26	0.657	10	موافق تماما
38			3	19	13	4.29	0.622	9	موافق تماما
39	1		1	15	18	4.40	0.812	2	موافق تماما
40			1	17	17	4.46	0.561	1	موافق تماما
41	1			23	11	4.23	0.731	12	موافق تماما
42			2	27	6	4.11	0.471	17	موافق
43			2	21	12	4.29	0.572	8	موافق تماما
44		2	4	18	11	4.09	0.818	18	موافق
45		1	1	18	15	4.34	0.684	5	موافق تماما
Y جودة التقارير المالية						**4.2400**	**0.32693**		**موافق تماما**

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss21 .

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات عينة الدراسة كانت ايجابية لأغلب العبارات الخاصة بالجودة وحسب النتائج التي تظهر لنا في الجدول نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور جودة التقارير المالية ظهرت بقيمة 4,2400 وهي تقع في المجال (4,20 –5,00) وبانحراف معياري بقيمة 0,32693 وهي تميل لاتجاه الموافقة بشدة أي موافق تماما .

كما نلاحظ أيضا أن العبارة رقم 40 يؤدي تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى تعزيز جودة تقاريرها المالية تمثل المرتبة الأولى في الترتيب و هي ذات القيمة العليا بين قيم المتوسطات الحسابية لعبارات المتغير بقيمة 4,46 وبانحراف معياري بقيمة 0,5610، وهذا ما يدل على أن الشركة تعمل وتحرص على تطبيق المبادئ المحاسبية السليمة لتحقيق وتعزيز جودة تقاريرها المالية بما يتلاءم ويتواكب مع متطلبات المحيط التعاملاتي لها في الجانب المالي.

وأن العبارة رقم 29 يشهر تقرير الجمعية العامة العادية بما في ذلك القوائم المالية لدى المركز الوطني للسجل التجاري في مدة زمنية محددة احتلت المرتبة الأخيرة في ترتيب العبارات حيث ظهرت بقيمة 3,97 للمتوسط الحسابي و انحراف معياري بقيمة 0,8910 مما يظهر أيضا أن الشركة تقوم بعملية الإفصاح عن حقيقة مركزها المالي وفقا ما ينص عليه القانون خلال فترة زمنية محددا قانونيا ، ونظرا لأهمية الإفصاح في الشركة إلا أن ظهور هاته العبارة بقيمة احتلت المرتبة الأخيرة لا يعني نقص أهميتها بل يعني أن لتحقيق الجودة في التقارير المالية للشركة العديد من الخصائص و الأساليب والعبارات الأخرى تظهر ذلك أي هناك خاصية تحقق الجودة وهي معتمدة في الشركة بنسبة أكبر مثلا من خاصية الإفصاح ومن خلال الجدول كما أشرنا سابقا نجد أن المبادئ المحاسبة احتلت المرتبة الأولى في تحقيق الجودة .

ومن خلال إجابات الأفراد يمكن استنتاج مختلف العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية والمتمثلة في :

- المبادئ المحاسبية.
- الأخطاء المحاسبية.
- مكونات التقرير المالي.
- الإفصاح والشفافية.
- النظام المحاسبي المعتمد.
- العنصر الزمني في إعداد ونشر التقارير المالية.
- القوانين والمناهج المتبعة.
- الهدف من التقارير المالية.

كما لأبدا من أن نشير مما سبق عرضه من نتائج في الجداول(3-6،7،8)، ومن تحليلات حول آليات حوكمة الشركات المتمثلة في مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي نلاحظ أن ايجابيات عينة الدراسة حول جميع عبارات المحور كانت ايجابية مما يجعلنا نستنتج أن أفراد عينة الدراسة على اتفاق على أن مؤسستهم تهتم لآليات الحوكمة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات

أولا: اختبار نوعية التوزيع

قبل اختبار الفرضيات لأبدا من التأكد ما إذا كانت تتبع الفرضيات التوزيع الطبيعي أم لا، ولتأكد من ذلك يجب أن يكون معامل الالتواء محصور مابين (3 ، 3-)، ومعامل التفلطح محصور مابين (7،7-) مع العلم انه توجد وجهات نظر أخرى.

1- اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم: (3-10) اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	حجم العينةN	معامل التواءAsymétrie	معامل التفلطحKurtosis
	الإحصائيات	الإحصائيات	الإحصائيات
مجلس الإدارة x1	35	0,348	-0,315
التدقيق الداخلي x2	35	-1,323	4,413
التدقيق الخارجي x3	35	-0,827	1,566
آليات الحوكمةX	35	-0,86	2,464
جودة التقارير المالية y	35	-0,021	0,431
N valide (listwise)	35		

المصدر: إعداد الطالب وفقا لمخرجات برنامج spss 21.

التعليق:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-10) أن أبعاد المتغير المستقل تقع في المجال (3،3-) و أيضا المتغير التابع يقع في نفس المجال هذا من جهة ومن جهة أخرى معامل التفلطح في أبعاد المتغير المستقل و المتغير التابع يقع في المجال (7،7-) وعليه فان البيانات المتحصل عليها تتبع التوزيع الطبيعي .

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية

H0: لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية.

الجدول رقم (3-11): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية.

آليات حوكمة	معامل R ارتباط	معامل R^2 تحديد	قيمةD	معامل A الانحدار	قيمةT	Sig
X	0,705[a]	0,496	32,524	1,775	5,703	0.000

المصدر: إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss21

من الجدول أعلاه نلاحظ بان إحصائية t(5.703) دالة عند مستوى 0.05 وذلك بـ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة ألفا المعمول به 0.05 .

ومنه نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة: **يوجد دور لتطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية .**

ومن خلال معامل تحديد نجد بأن المتغير المستقل تطبيق حوكمة الشركات يفسر مانسبته 49.6 % من التغير في المتغير التابع جودة التقارير المالية .

ومن خلال معامل الانحدار A نجد بأنه كل تغير في المتغير المستقل بوحدة واحدة يزيد أو يرفع من المتغير التابع بـ 1.775 .

ثالثا: اختبار الفرضيات الفرعية

1- **الفرضية الأولى:** H01 لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق مجلس الإدارة في تعزيز جودة التقارير المالية في الشركة محل الدراسة.

الجدول رقم (3-12): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور مجلس الإدارة في تعزيز جودة التقارير المالية في .

مجلس الإدارة	معامل R الارتباط	معامل R^2التحديد	قيمة D	معامل A الانحدار	قيمةT	Sig
X1	0,671[a]	0,450	27,014	2,542	5,197	0.000

المصدر : إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss21

من الجدول أعلاه نلاحظ بان إحصائية t (5.197) دالة عند مستوى 0.05 وذلك بـ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعمول به (0.05)، ومنه نرفض الفرضية H01 ونقبل الفرضية البديلة **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق مجلس الإدارة في تعزيز جودة التقارير المالية .**

وبملاحظة معامل تحديد نجد بأن المتغير المستقل تطبيق مجلس الإدارة يفسر ما نسبته 45% من التغير في المتغير التابع جودة التقارير المالية.

وبالنظر لقيمة معامل الانحدار A نجد بأنه كل تغير في متغير مجلس الإدارة بوحدة واحدة يزيد من متغير الجودة بـ 2.542.

2- الفرضية الثانية: H02 لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي في تعزيز جودة التقارير المالية في الشركة محل الدراسة .

الجدول رقم (3-13): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور التدقيق الداخلي في تعزيز جودة التقارير المالية في .

التدقيق الداخلي	معامل R الارتباط	معامل R^2 التحديد	قيمة D	معامل A الانحدار	قيمة T	Sig
X2	0,672[a]	0,451	27,108	1,845	5,207	0.000

المصدر : من إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss21

من الجدول أعلاه نلاحظ بان إحصائية t (5.207) دالة عند مستوى 0.05 وذلك بـ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعمول به (0.05)، ومنه نرفض الفرضية H02 ونقبل الفرضية البديلة " **يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الداخلي في تعزيز جودة التقارير المالية** ".

ومن خلال معامل تحديد نجد بأن المتغير المستقل تطبيق التدقيق الداخلي يفسر ما نسبته 45.1% من التغير في المتغير التابع جودة التقارير المالية .

ومن خلال معامل الانحدار A نجد بأنه كل تغير في متغير التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يزيد من متغير الجودة بـ 1.845.

3- **الفرضية الثالثة:** H03 لا يوجد دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية .

الجدول رقم (3-14) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لدور التدقيق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية في .

التـــــــدقيق الخارجي	معامـــــل R الارتباط	معامل R^2 التحديد	قيمةD	معامـــــل A الانحدار	قيمة T	Sig.
X3	0,437[a]	0,191	7,794	3,007	2,792	0,009[b]

المصدر: من إعداد الطالب وفقا لمخرجات spss21

من الجدول أعلاه نلاحظ بان إحصائية t (2.792) دالة عند مستوى 0.05 وذلك بـ 0.009 وهي أقل من مستوى الدلالة المعمول به (0.05)، ومنه نرفض الفرضية H03 ونقبل الفرضية البديلة H3" يوجد دور لتطبيق التدقيق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية .

ومن خلال معامل تحديد نجد بأن المتغير المستقل تطبيق التدقيق الخارجي يفسر ما نسبته 19.1% من التغير في المتغير التابع جودة التقارير المالية .

ومن خلال معامل الانحدار A نجد بأنه كل تغير في متغير التدقيق الخارجي بوحدة واحدة يزيد من متغير الجودة بـ 3.007.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي قمنا بها في الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة وهي شركة مساهمة تابعة لمجمع الرياض سطيف، اتضح لنا ما يلي:

- أن المؤسسة تطبق آليات حوكمة الشركات : مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، وذلك حسب أراء المبحوثين.
- أن مجلس الإدارة يتولى إدارة الشركة.
- يفرض مجلس الإدارة الرقابة على جميع المصالح والدوائر.
- وجود ميثاق للتدقيق الداخلي.
- تعمل الشركة على إعداد تقرير سنوي يظهر جميع أنشطتها بما فيها المالية.
- هناك دور ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات حوكمة الشركات (مجلس إدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي) في جودة التقارير المالية.

الخـــاتـمـة

تعد حوكمة الشركات أحد الموضوعات الحديثة التي نالت اهتمام الباحثين، و الأكاديميين خاصة المختصين في تسيير وا إدارة الشركات، ونظرا لما للتقارير المالية من أهمية باعتبارها تظهر حقيقة الوضعية المالية للشركة التي تعد احد الأسس الداعمة لاستقرار الشركة وتظهر مدى إمكانية استمرارية العمل في نشاطها حاولنا من خلال تناولنا موضوع دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية التعرف على مدى مساهمة حوكمة الشركات من خلال دراسة واقع تطبيق جملة من آلياتها المتمثلة في مجلس الإدارة، و التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي في تعزيز جودة التقارير المالية باعتبار أن الجودة تعد من بين أهم الأهداف التي تسعى جميع الشركات إلى تحقيقها سواءمن ناحية نوعية أنشطة الخدمات و المنتجات التي تقوم بإنتاجها أو من ناحية تنظيمها الإداري و المالي وذلك من أجل تحقيق تنافسية عالية في المحيط العملي مما يسمح لها بتحقيق الأرباح وزيادة درجات الثقة في مختلف تعاملاتها .

وقد قمنا من خلال هذه المذكرة بدراسة نظرية شملت فصلين، الأول تم التطرق من خلاله إلى عموميات حول حوكمة الشركات، أما الثاني شمل كل المفاهيم المتعلقة بجودة التقارير المالية، وقمنا بدراستنا حالة الشركة التابعة مطاحن الزيبان القنطرة وتوصلنا في النهاية إلى جملة من النتائجالنظرية و التطبيقية .

أولا: النتائج

1- النتائج النظرية:

- تعتبر حوكمة الشركات من أهم المواضيع ذات الاهتمام العالمي.
- تعد حوكمة الشركات أحد أهم الأنظمة الرقابية والتسييرية للشركات.
- تتميز حوكمة الشركات بجملة من المبادئ أهمها المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2004.
- تتميز حوكمة الشركات بمجموعة من الآليات الداخلية والخارجية التي تعمل على تعزيز من مكانة الشركات والمؤسسات في المحيط العملي.
- تعد الجزائر من بين الدول التي تعمل على محاولة تبني حوكمة الشركات من خلال إصدارها لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009.
- تعد التقارير المالية أحد أبرز الدلائل التي تستعملها الشركة لتوضيح وضعيتها المالية.
- توضع التقارير المالية تحت تصرف مجموعة مختلفة من المستخدمين منها المستثمرون، الموظفون

المقرضـون، المـوردون، إدارة الضـرائب ...اخ، وبالتـالي هنـاك العديـد مـن الجهـات المسـتفيدة مـن التقارير المالية التي تقوم الشركات بإصدارها .

- ترتبط المعلومات الواردة في التقارير المالية بأطراف مختلفة منها إدارة الشركة، المرجعين المستقلين.
- تعتبر القوائم المالية من أهم أجزاء التقرير السنوي للشركة.
- تحقيق المصداقية و الثقة في التقارير المالية من تحقيق الشركات للجودة في مختلف عملياتها المالية و الإدارية.
- تفعيـل مجلـس الإدارة فـي الشـركة سيسـمح بتحقيـق الثقـة فـي التعـاملات الماليـة بـين إدارة الشـركة ومتعامليها.
- لنوعية المهام والوظائف و الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي دور في تحسين صورتها المالية.
- للتدقيق الخارجي دور في تحديد مصداقية المعلومات المالية المفصح عنها من الشركة .

2- النتائج التطبيقية:

- وجود دور ذو دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية مما تجعلنا نؤكد على وجود اهتمام بحوكمة الشركات في الشركة محل الدراسة .
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة وجود التقارير المالية .
- يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية.
- وجود دور ذو دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية .
- يطلع ويصادق مجلس الإدارة على جميع أعمال المصالح والدوائر.
- تشهر الشركة قوائمها المالية لدى المركز الوطني للسجل التجاري.
- تعتبر التقارير المالية الحوصلة النهائية التي تقوم الشركة بإصدارها في نهاية السنة.
- يوضح تقرير التسيير السنوي جميع أنشطة الشركة خلال السنة.
- تهـتم الشـركة بوظيفـة التـدقيق الـداخلي مـن خـلال تفعيلهـا لمصـلحة الاحتسـاب الظـاهرة فـي الهيكـل التنظيمي.
- تخضع حسابات الشركة للتدقيق من طرف محافظ الحسابات.
- يجرى التدقيق الخارجي بطلب من المجمع، الجمعية العامة، مجلس الإدارة.
- يقوم بمهمة التدقيق الخارجي مدقق مستقل.

ثانيا: التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم عدد من التوصيات وهي كما يلي:

- ضرورة التطبيق الفعال لحوكمة الشركات وذلك نظرا لما تحققه من فوائد عديدة للشركات منها تعزيز جودة التقاريرالمالية وا إضفاء الثقة و المصداقية على مختلف المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها .
- ضرورة تفعيل مجلس الإدارة في جميع الشركات الوطنية سواء الفروع أو الشركات الأم .
- ضرورة إدراك الشركات الوطنية لمدى أهمية تطبيقها لحوكمة الشركات.
- ضرورة المساهمة في نشر ثقافة الحوكمة في أواسط أفراد المجتمع وخاصة الأكاديميين وأصحاب المؤسسات.
- توصية الباحثين إلى إجراء دراسات مستقبلية تتعلق بجودة التقارير المالية وعلاقتها بمتغيرات أخرى لم تتناولها الدراسة الحالية.

ثالثا : أفاق الدراسة:

تناولنا في هذه الدراسة موضوع دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية بالرغم من أن موضوع حوكمة الشركات لا يزال حديثا بالنسبة للجزائر خاصة وأن ميثاق الحكم الراشد صدر في سنة2009 وار تبط بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وان الجزائر حاليا في بداية تطبيق وتعميم حوكمة الشركات إلا أننا حاولنا القيام بدراسة تطبيقية على أحد الشركات الجزائرية للتعرف على دورو أهمية تطبيق حوكمة الشركات ويمكننا اقتراح مواضيع ذات الصلة بحوكمة الشركات منها:

- دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التدقيق الداخلي للشركة .
- دور آلية مجلس الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية للشركة .
- أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية للشركة .

قائمة المراجع

أولا : الكتب بالعربية

1) أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن،2009.
2) أحمد على خضر ،**الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**،الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية،2012.
3) أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، سنة نشر غير موجودة.
4) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، الطبعة الأولى
5) بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، الطبعة الرابعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة عمان،2004.
6) توفيق عبد الرحيم يوسف وأخرون، **الإدارة والتحليل المالي (أسس مفاهيم تطبيقات)**،الطبعة الأولى دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان،2000.
7) حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة** ،الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن،2011.
8) حسن يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **عرض البيانات المالية**، دار الثقافة، الجزء الأول الطبعة الأولى ،عمان ، الأردن ،2012
9) حليس عبد الحليم، **دور آليات الحوكمة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة 2014/2013
10) خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، دار الإثراء،الطبعة الأولى ،عمان الأردن 2008.
11) خضير كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، **منهجية البحث العلمي**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008
12) ضياء مجيد الموسوي، "**عولمة الحوكمة المالية،التنظيم والإشراف ومراقبة المؤسسات المالية في أعقاب الأزمة العالمية 2008-2009** "، دار هومة الجزائر، 2013.
13) طارق عبد العال حامد ، **دليل المحاسبي الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة** الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ،2006.
14) طارق عبد العال حامد، **التقارير المالية أسس الإعداد و العرض والتحليل**، الدار الجامعية،الإسكندرية 2000.
15) طارق عبد العال حامد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، نظرة حالية ومستقبلية الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، الإسكندرية،2006.

16) طارق عبد العال، **حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف)**، الطبعة الثانية ،الدار الجامعية ،القاهرة،2007-2008.

17) عبد الوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية المعاصرة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007/2006.

18) عمان ، الأردن ، 2004.

19) غضبان حسام الدين،**محاضرات في نظرية الحوكمة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، 2015.

20) لحسن بن شيخ أث ملويا، **عقد الوكالة** ، دراسة فقهية قانونية وقضائية مقارنة ،دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع، الجزائر، 2013.

21) محسن أحمد الخضيري ، حوكمة الشركات، الطبعة الأولي، مجموعة النيل العربية، القاهرة مصر 2005.

22) محمد مصطفى سليمان ،**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين** الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر ،2008.

23) محمد مصطفى سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية،الطبعة الأولى الإسكندرية2006 .

24) محمد مطر، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2006.

25) مصطفى يوسف كافي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية "الأصول العلمية والعملية"**، الجزء الأول الطبعة الأولي ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2012.

26) المعتصم بالله الغرياني، **حوكمة شركات المساهمة (دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية** دار الجامعة الجديدة،الاسكندرية ،2008.

27) هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق (من الناحية النظرية والعلمية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر

28) هيني قان جريوننج، ترجمة طارق حامد، **معايير التقارير المالية الدولية**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش م م، مصر ،2006.

29) وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف و الإفصاح المحاسبي** الجزء الأول ، الطبعة الأولى ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ،2002.

ثانيا : الكتب بالأجنبية

30) Pierre cabane .manuel de gouvernance dentreprise. Chapitre 1.france

31) *OECD Principles and Annotations on Corporate Governance Arabic Translation, 2003.*

ثالثا:البحوثو المذكرات الجامعية

32) أوشـن ليلـى، **الشـركات الأجنبيـة، والمؤسسـات الاقتصـادية الجزائريـة**مـذكر ة لنيـل درجـة الماجستيرفي القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2011 .

33) بشرى عبد الوهاب محمد حسن ، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها** ،كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، بدون سنة النشر.

34) سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**(دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة مذكرة ماجستير،كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسسير، بسكرة، 2013/2012.

35) سمير أبو الفتوح صالح ،رشا محمد أحمد النجار، **أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجع**ة، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، بدون سنة نشر.

36) لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، رسالة ماجستيير، غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة2012/2011.

37) ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ،دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أطروحة ماجستير ،كلية التجارة ، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2009.

38) مجد مرشاق، "**حوكمة الشركات** "، كلية الاقتصاد، قسم إدارة الأعمال، جامعة دمشق، بدون سنة نشر.

39) مشري حسناء، **دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات (دراسة ميدانية بنك سوسيتي جنيرال الجزائر وكالة سطيف)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فر حات عباس، سطيف، 2008/2007.

40) المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي ، **أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات دراسة تحليلية لأراء مدققي الحساباتومُعدي** القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين 2013.

41) وليد ناجي الحيالي، **مذكرات التحليل المالي في المنشآت التجارية** ،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك ،2007 .

رابعا : المؤتمرات و الملتقيات :

42) أمال عياري، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفي**ة ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية وبنوك وا إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر ،06 و07 ماي2012.

43) أنمار أمين البراوي ،"**محددات الحوكمة (دراسة قياسية لعينة مختارة من الدول)** "، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال ،جامعة الجنان ، طرابلس ، لبنان ،2012.

44) بتول محمد نوري ،علي خلف سلمان ، **دراسة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكال**ة ،الملتقى الدولي حول الإبداع و التغير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، قسم المحاسبة ، الجامعة المستنصرة ،العراق، بدون سنة نشر.

45) بن علي بلعزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية** ، مدخل للوقاية من الأزمات المالية و المصرفية بالإشارة لحالة الجزائر بحوث و أوراق عمل الملتقى الدولي الأزمة المالية و الاقتصاديات الدولية و الحوكمة العالمية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2009.

46) سكاد مراد ، فارس هباش ، **دور التدقيق الاجتماعي في اطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي** ،بحوث وأوراق الملتقى الدولي الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2009.

47) صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية** الملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الوادي .

48) صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية**، المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

49) عبد لرزاق بن الزاوي ، إيمان نعمون، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني** الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي ، مخبر مالية بنوك و إدارة الأعمال ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2012.

50) عبد الفتاح بوخمخم ، **نظريات الفكر الإداري تطور وتباين أو تنوع وتكامل**، المؤتمر العلمي الدولة عولمة الإدارة في عصر المعرفة ، جامعة الجنان طرابلس ، لبنان ، 2012.

51) عمر اقبال توفيق المشهداني ، **تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " إطار مفتوح "** ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية الجزائر ، العدد 02 ، 2012.

52) فريد كورتل ، حوكمة الشركات: **منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي.** ورقة بحثية مقدمة قصد المشاركة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ،2008

53) محمد ياسين غادر ، **محددات الحوكمة ومعاييرها ،** المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، كلية إدارة الأعمال ،جامعة الجنان طرابلس ، لبنان ،15-17 ديسمبر 2012.

54) معهد الدراسات المصرفية ،اضاءات، العدد الثالث ،الكويت ،2010.

خامسا : المجلات و الجرائد والمواثيق:

55) سيد عبد الرحمن عباس بلة ،"**دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية** "،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد12 ، الرياض المملكة العربية السعودية ،2012

56) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، **الكشوفات المالية** ، الفصل الرابع ، المادة ،25 ، العدد 74 ،2007./11/25 .

57) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، **تقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت** ، الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة ، السعودية ، 2011.

58) بيت التمويل الكويتي ،**دليل حوكمة الشركات** ، يونيو 2013.

59) بسمان فيصل محجوب ،**إدارة الجامعات العربية في ضوء المواصفات العالمية**(دراسة تطبيقية لكليات العلوم الإدارية و التجارة) ،بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر 2003

60) حسين أحمد دحدوح ، **دراسة تحليلية لمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 24 العدد الثاني–كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ،2008.

61) بلبركاني أم خليفة ، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية** ، العدد 05 ، مجلة التنظيم والعمل.

62) خالص حسن يوسف الناصر ،عبد الواحد غازي محمد النعيمي، **دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كوردستان العراق**، مجلة جامعة نوروزالعدد(صفر) دهوك ، العراق،2012.

63) هيئة سوق رأس المال الفلسطينية ،"**الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين** "،الإدارة العامة للدراسات والتطوير، تموز .

64) سناء عبد الكريم الخناق ،**حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للأزمات المالية**التجربة الماليزية ،جامعة ملايا ، ماليزيا، بدون سنة نشر.

65) محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق** ،في سلسلة أعمال المؤتمرات بعنوان مبادئ وممارسات حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،القاهرة ، مصر ، 2009.

66) محمد إبراهيم ، نغم أحمد فؤاد مكية، **دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السورية**، سلسلة العلوم القانونية والاقتصادية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، المجلد 33 ، العدد 3 ، سوريا ، 2011.

67) محمد عبد الفتاح إبراهيم، **نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات ، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، مصر ، 2009 .

68) محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات**، أعمال المؤتمرات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،القاهرة ، مصر ، 2007 .

69) مصطفى حسن بسيوني السعدني ، **الشفافية والافصاح في إطار حوكمة الشركات** ، سلسلة أعمال المؤتمرات ، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة مصر 2009.

70) **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ،الجزائر.

71) مجيد عبد زيد حمد ، **دور التقارير المالية المنشورة في تحسين قرارات الاستثمار في أسهم الشركات** (من وجهة نظر المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية) ، مجلة القادسية للعلوم الادراية والاقتصادية المجلد 17 ، العدد 03 ، جامعة القادسية ، العراق.

72) حوكمة المؤسسات ، **دليل حوكمة الشركات في الجمهورية اليمنية** ، 2010.

73) حمزة عساس، **حوكمة المؤسسات العمومية ضرورة لوقف الفساد وزيادة الناتج المحلي** ،جريدة النهار الجزائرية .

74) فاطمة الزهراء رقايقية ، مساهمة **التدقيق في رفع جودة المعلومات المالية في ظل حوكمة الشركات** (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) ، المجلة الجزائرية للتنمية ، العدد 01 2014.

75) عطية صلاح سلطان ، **دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة** المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، أعمال المؤتمرات بعنوان التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات .

76) وزارة الشباب و الرياضة ، **موجز تعريفي بإدارة التدقيق الداخلي** ، دولة قطر ، 2013.

77) ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،الجزائر.

78) شاكر عبد الكريم البلداوي، **دور ديوان الراية المالية بالعراق في تعزيز الشفافية والإفصاح** العدد 90 مجلة الإدارة والاقتصاد ،2011 .

79) رحال علي ،**التقارير المالية أي محتوى للمعلومات ،مجلة أبحاث اقتصادية وا إدارية** ، العدد الأول كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ،جامعة بسكرة،2007.

80) زغدار أحمد ، سفير محمد ،**خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق معيار المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)** ،مجلة الباحث ، العدد 07 جامعة الجزائر ، 2009-2010 .

81) العياشي عجلان ،"**حوكمة الجباية المحلية كآلية لتحقيق التنمية المحلية المستدامة** ، حالة ولاية المسيلة (2008-2011)، العدد 14 ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة .

82) هيئة الأسواق المالية،**حوكمة الشركات ،المملكة العربية السعودية.**

83) عدنان بن حيدر بن درويش،**حوكمة الشركات ودو مجلس الإدارة** ،اتحاد المصارف العربية ،2007

84) فيصل محمد الشواورة ، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، كلية إدارة الأعمال مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – 25 العدد الثاني،جامعة موؤتة ، الأردن ،2009.

85) محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع الإشارة إلى نمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي.

86)

سادسا : مواقع الانترنت :

87) عبد الناصر بن إبراهيم الصايغ ،الإطار العام للحوكمة ،جريدة عمان ، الأربعاء, 19 محرم 1436هـ. 12 نوفمبر 2014م http://main.omandaily.om/?p=68215

88) http://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3_%D8%A5%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D8%A9 ويكيبيديا ، الموسوعة الحرة.

89) منتدى المحاسب العربي ، http://www.accdiscussion.com/t6100

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان الدراسة

دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية

(موجه لإطارات و موظفي الشركة التابعة/ مطاحن الزيبان " القنطرة " بسكرة .)

تحية طيبة و بعد:

في إطار استكمال الدراسة النظرية كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص حاكمية المؤسسات للسنة الجامعية 2014 – 2015 نضع بين أيديكم هذا الاستبيان و الذي نهدف من خلاله إلى توضيح دور تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز جودة التقارير المالية ، من وجهة نظركم .

كما نقصد بحوكمة الشركات : بأنها نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها حيث جاءت الحوكمة بمجموعة من الآليات من بينها آلية مجلس الإدارة ، آلية التدقيق الداخلي ، آلية التدقيق الخارجي.

وبالتقارير المالية :هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، وتشتمل على معلومات مالية وغير مالية التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة بالشركة، وهي تشمل القوائم المالية ، تقارير التدقيق الداخلي و الخارجي ، تقرير محافظ الحسابات ، تقرير مجلس الإدارة .

وبجودة التقارير المالية : مدى مصداقية و سلامة وصحة المعلومات المالية والمحاسبية وخلوها من الأخطاء وما تحققه من منفعة للمستخدمين .

لذا نرجو منكم وضع علامة (×) في المكان المخصص للجواب كما نتعهد أمامكم بأن جميع النتائج المحصل عليها لن تستعمل إلا في مجال البحث العلمي فقط.

القسم الأول: البيانات الشخصية. نرجو منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية وذلك بوضع علامة (X) أمام العبارة الصحيحة.

1. الجنس : ☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر: ☐ أقل من 30 سنة. ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة.

☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة. ☐ 50 سنة فأكثر.

3. المؤهل العلمي: ☐ متوسط. ☐ ثانوي. ☐ جامعي.

☐ دراسات عليا.

4. طبيعة المنصب: ☐ دائم ☐ مؤقت

5. عدد سنوات الخبرة: ☐ أقل من 5 سنوات. ☐ من 6 إلى أقل من 10 سنوات.

☐ من 11 إلى أقل من 15 سنة. ☐ 16 سنة فأكثر.

القسم الثاني: دور تطبيق الحوكمة في تعزيز جودة التقارير المالية نرجو منكم وضع علامة(X) أمام كل عبارة وفق ما ترونه مناسباً من بين الخيارات المتاحة.

الرقم	المحور الأول : آليات حوكمة الشركات	درجات سلم القياس				
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يعمل مجلس الإدارة على التأكد من سلامة الأنظمة المالية والمحاسبية للشركة بما في ذلك الأنظمة ذات الصلة بإعداد التقارير المالية .					
02	لمجلس الإدارة الحق في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب و بالنوعية المناسبة .					
03	لمجلس الإدارة دور في كشف الأخطاء المالية و المحاسبية.					
04	يقوم مجلس الإدارة بتحديد مختلف الإجراءات التي تسمح بتحقيق أهداف الشركة .					
05	لمجلس الإدارة دور في التأكد من تطبيق أنظمة الرقابة المناسبة لإدارة المخاطر.					
06	يشرف مجلس الإدارة على وضع الإستراتيجية الشاملة للشركة وخطط العمل الرئيسية.					
07	يعمل مجلس الإدارة على مناقشة كل ما يخص الشركة من خلال عقد اجتماعات في فترات زمنية محددة كلما دعت مصلحة الشركة لذلك					
08	يمثل مجلس الإدارة أحد الأطراف التي تطلع وتصادق على التصريحات المالية التي تقوم بها إدارة الشركة .					
09	يطلع ويصادق مجلس الإدارة على جميع أعمال المصالح.					
10	يهدف التدقيق الداخلي إلى توفير المعلومات الضرورية الموثوق بها لاتخاذ القرارات الصائبة .					
11	للتدقيق الداخلي دور في ضبط الأداء التسييري للشركة .					
12	للمدقق الداخلي دور في اكتشاف التصرفات غير القانونية في ممتلكات الشركة .					
13	يحقق التدقيق الداخلي درجة عالية من الأمان في المعلومات المالية.					

14	يجنب التدقيق الداخلي الشركة من الوقوع في الأخطاء التسييرية و المحاسبية .					
15	يعمل التدقيق الداخلي على مراجعة أعمال جميع مصالح وهياكل الشركة وفقا لمنهاج محدد .					
16	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقرير عن عملية التدقيق للرئيس المدير العام للشركة .					
17	يعتبر التدقيق الداخلي أداة رقابية تستخدمها الشركة .					
18	يعين المدقق الخارجي من طرف الجمعية العامة أو مجلس الإدارة أو السلطات العليا للشركة .					
19	عمليات التدقيق الخارجي غير محددة بفترات زمنية معينة أو ببرنامج عمل معين ، فهي تكون في أي لحظة بأمر من الجهات العليا للشركة .					
20	يعمل التدقيق الخارجي على حماية تطبيق القوانين و المناهج المستعملة .					
21	تخضع جميع حسابات الشركة للمراقبة والتصديق عليها من طرف محافظ الحسابات .					
22	يؤثر تقرير التدقيق الخارجي على قرارات المستثمرين حول استثمارهم في الشركة .					
23	للتدقيق الخارجي دور في طمأنة أصحاب المصالح و مستخدمي التقارير المالية الخارجين و إدارة الشركة بصحة المعلومات المالية المفصح عنها .					
24	يعتبر المدقق الخارجي بمثابة مراقب خارجي مستقل في مهامه استقلال تام، وله حرية في إعداد تقريره بعيدا عن سلطات مجلس الإدارة أو المسؤولين الماليين للشركة.					
25	يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه داخل الشركة وفقا لما تنص عليه رسالة التوجيه التي يحملها .					

	المحور الثاني : جودة التقارير المالية	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
26	تعتبر التقارير المالية الحوصلة النهائية التي تقوم الشركة بإصدارها في نهاية السنة .					
27	يحتوي تقرير التسيير السنوي للشركة على جميع المعلومات التسييرية و المالية الخاصة بالشركة من أنشطة التسيير الداخلي والقوائم المالية ونشاط التدقيق .					
28	تعمل التقارير المالية على مساعدة الإدارة و المستثمرين في اتخاذ قراراتهم .					
29	يشهر تقرير الجمعية العامة العادية بما في ذلك القوائم المالية لدى المركز الوطني للسجل التجاري في مدة زمنية محددة.					
30	تعطي الشركة أهمية كبيرة لإعداد التقارير المالية.					
31	تسهل التقارير المالية للشركة عمل الجهات الحكومية في ضبط نشاط الشركة و السياسة الضريبية الخاضعة لها .					
32	يخضع إعداد التقارير المالية في الشركة للنظام المحاسبي المالي الجزائري .					
33	تعمل التقارير المالية على توفير معلومات موثوق بها عن الموارد الاقتصادية للشركة .					
34	يهدف تقرير مجلس الإدارة إلى إعطاء صورة كاملة عن أصول الشركة ووضعها المالي.					
35	تظهر القوائم المالية حقيقة المركز المالي للشركة .					
36	يؤدي عرض المعلومات المالية بصورة متسقة ومنسجمة إلى تعزيز جودة التقارير المالية .					
37	تتأثر عملية إعداد التقرير المالي للشركة بمجموعة من القوانين و اللوائح و المناهج .					
38	التزام الشركة بإعداد التقارير المالية سنويا بشكل ثابت يعزز من جودتها.					
39	خلو التقارير المالية من الأخطاء يعزز من جودتها.					
40	يؤدي تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى تعزيز جودة تقاريرها المالية.					

41	يعد العنصر الزمني في إعداد ونشر التقارير المالية مهم ومحدد وفقا لأجال قانونية .					
42	شمولية التقارير المالية لجميع المعلومات المالية الخاصة بالشركة سوف يعزز من جودتها .					
43	صدور التقارير المالية بالوسيلة المناسبة سوف يعزز من مصداقيتها .					
44	لتحديد المسئوليات في إعداد التقارير المالية دور في جودتها .					
45	تفعيل الشركة لسياسة الإفصاح والشفافية سوف يعزز من جودة تقاريرها المالية .					