الجمهـورية الجزائـرية الديمقـراطية الشعبيـة
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليـم العـالي و البحـث العلمـي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جـامعة محـمد خيضـر – بسكرة –
كـلية العلـوم الاقتصـادية و التجـارية و علـوم التسيير
قسـم العلـوم الاقتصادية

الموضـوع

دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة: مؤسسة عمر بن عمر(قالمة)
المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن(وحدة سوق أهراس)
مؤسسة زجاج الشرق (سوق أهراس)

مذكـرة مقدمـة كجـزء مـن متطلبـات نيل شهـادة الماستر في عـلوم الاقتصادية
تخصص : مالية وحوكمة الشركات

إعداد الطالـب:

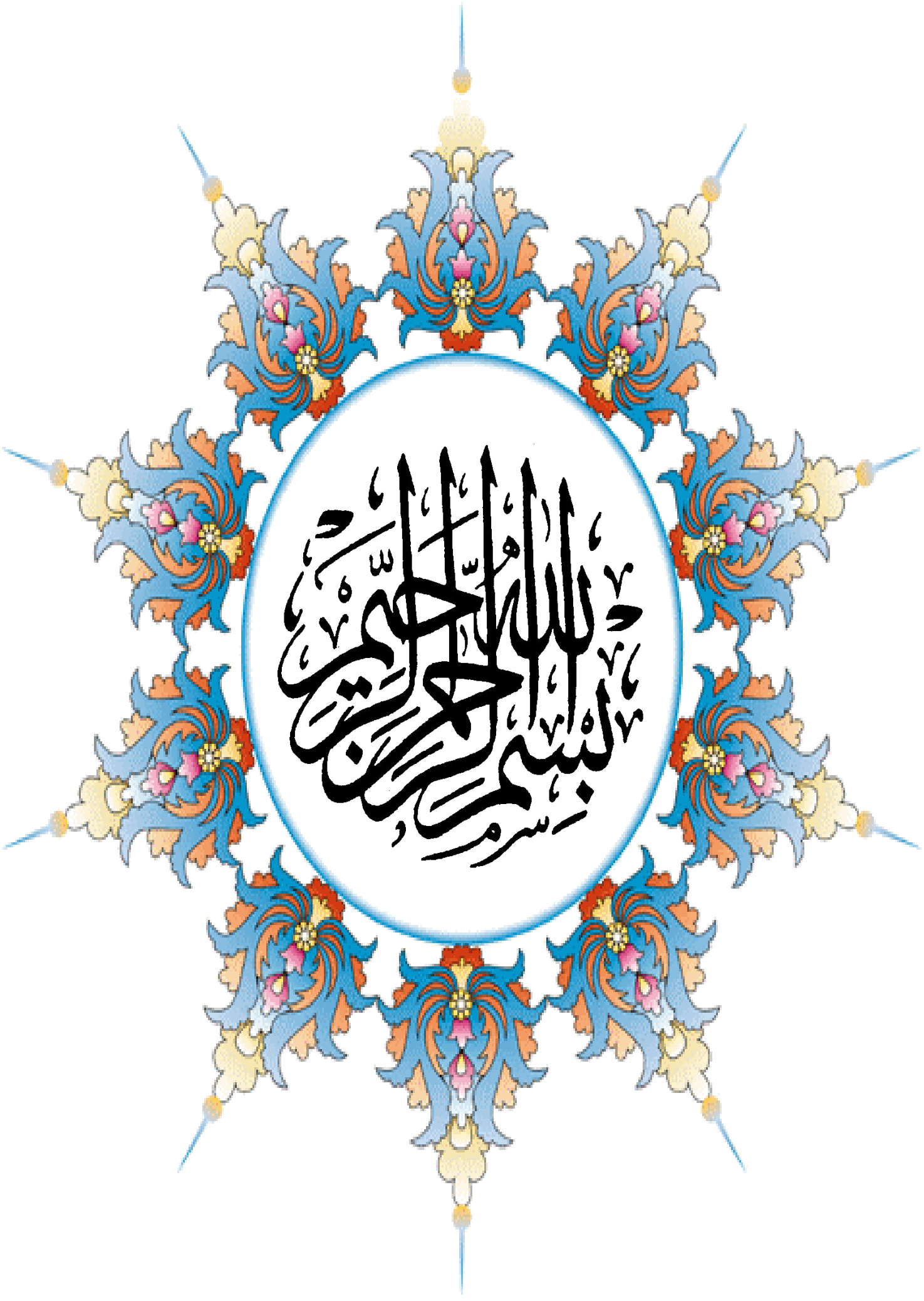
- منايعية محمد

الأستاذ المشرف:

- أ . مودع إيمان

رقـم التسجيل:	..... /2014
تـاريخ الإيداع	.....

المـوسم الجـامعي:2013-2014


بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿أَنزَلَ مِنَ السَّمَاءِ مَاءً فَسَالَتْ أَوْدِيَةٌ بِقَدَرِهَا فَاحْتَمَلَ السَّيْلُ زَبَداً رَابِياً وَمِمَّا يُوقِدُونَ عَلَيْهِ فِي النَّارِ ابْتِغَاءَ حِلْيَةٍ أَوْ مَتَاعٍ زَبَدٌ مِّثْلُهُ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْحَقَّ وَالْبَاطِلَ فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا يَنفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الأَرْضِ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ الأَمْثَالَ﴾

سورة الرعد الايه (17)

الإهداء

الحمد لله الذي أنعم علينا بنور العلم وهدانا إلى طريق المعرفة ثم نحمده ونشكره أهدي ثمرة جهدي إلى من خصصها الله تعالى بقوله:

﴿ وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا (24) ﴾

[سورة الإسراء الآية 24]

إلى من غمرني في صغري بالعطف والحنان وفي كبري بالعطاء والأمان إلى من علمني أن الحياة جهد واجتهاد وعقيدة وجهاد إلى من علمني معنى الإرادة والثبات إلى من كان يصارع ضربات الدهر بكل حزم وقوة ليوصلني إلى بر الأمان إلى أعز الناس " أبي" العزيز والغالي إلى التي حملتني بين العظام وأرضعتني حتى الفطام علمتني فصيح الكلام وصاحبتني على مر الزمان والأيام وكانت مع في أفراحي وأحزاني، إلى أرق وأعدل امرأة في حياتي" أمي".

إلى شموع أسرتي إلى من أدعو الله أن ينير طريقهم ويجعل شأنهم عظيم ويوفقهم إن شاء الله خالي أحمد وزوجته أبوي و إلى أخي الوحيد موسى ، وإلى من كانت خير ونيس و أعز صديقة "عميري صافية "

و إلى جميع أصدقائي فهد، الهادي ، رابح ، باهي ، حمزة ، حمزة ، محمد ، روستم ، مصعب ، خالد ، سفيان .

و إلى كل من لم يسعهم ذكرى .

التشكـــــــر

بفضل الله وعونه تم انجاز هذا العمل المتواضع الذي نسال الله عز وجل ان يجعله خالصا لوجهه الكريم ويساعدنا بعد حمد الله وشكره ان نتقدم بخالص الشكر والتقدير واخلص ايات الاحترام والعرفان بالجميل

للاستاذة مودع إيمان التي قبلة الاشراف على هذا العمل، ولها الفضل الكبير في اعداد هذه المذكرة فلم تبخل علينا بارشادتها ونصائحها وتتشجيعاتها لي دوما كما نشكر اعضاء لجنة المناقشة على قبولهم

لمناقشة مذكرتنا هذه، كما نتوجه بوافر التقدير لاساتذتنا محمد شنشونة و الأستاذ قريشي وكل اساتذة موظفي كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية على مساعدتهم

وتوجيهاتهم المفيدة والقيمة

ونتوجه بالشكر لموظفي المؤسسة محل الدراسة الذي لهم الفضل بعد الله والأستاذ المشرف حيث انهم لم يبخلو علينا بمساعدتهم ومعلوماتهم

الفهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة	أ
أية القرآنية	ب
إهداء	ت
تشكر و تقدير	ث
فهرس المحتويات	ج
قائمة الجدول	ر
قائمة الأشكال	ز
قائمة الملاحق	ش
قائمة المختصرات	س
ملخص بلغة العربية	ص
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	ط
1-1:مقدمة	ظ
1-2 : إشكالية الدراسة و الأسئلة الفرعية	ع
1-3 : فرضيات الدراسة	غ
1-4 : أهداف الدراسة	غ
1-5 : أهمية الدراسة	ف
1-6 : تعريفات المفاهيم الرئيسية	ف
1-7 : منهج الدراسة	ق
1-8 : الدراسات السابقة	ل
1-9 : أهم ما يميز الدراسة	و
1-10 : هيكل الدراسة	ي

II .الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة	01
تمهيد	02
II 1.حوكمة الشركات (مقاربة نظرية)	03
II 1.1 . ظهور فكرة حوكمة الشركات	03
الفرع الأول : نشأة وتطور حوكمة الشركات	03
الفرع الثاني : دوافع ظهور حوكمة الشركات	07
II 2.1. حوكمة الشركات (مفهوم ، الخصائص و الأبعاد)	11
الفرع الأول : مفهوم حوكمة الشركات	11
الفرع الثاني : خصائص حوكمة الشركات	14
الفرع الثالث : أبعاد حوكمة الشركات	16
II 3.1. النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	18
الفرع الأول : نظرية الوكالة	18
الفرع الثاني : نظرية حقوق الملكية	20
الفرع الثالث : نظرية تكلفة التبادل	21
II 4.1. مبادئ و محددات حوكمة الشركات	23
الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات	23
الفرع الثاني : محددات حوكمة الشركات	30
II 5.1 . أهداف و أهمية حوكمة الشركات	32
الفرع الأول : أهداف حوكمة الشركات	32
الفرع الثاني : أهمية حوكمة الشركات	33
II 6.1.الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	34
II 2 . جودة المعلومات المحاسبية (مقاربة نظرية)	37
II 1.2. ماهية المعلومات المحاسبية (مفهوم ، أنواع و الخصائص)	38

الفرع الأول : مفهوم المعلومات المحاسبية	38
الفرع الثاني : أنواع المعلومات المحاسبية	39
الفرع الثالث : خصائص المعلومات المحاسبية	41
II 2.2.أهداف و أهمية المعلومات المحاسبية	47
الفرع الأول : أهمية المعلومات المحاسبية	47
الفرع الثاني : أهداف المعلومات المحاسبية	48
II 3.2. طرق الحصول على المعلومات المحاسبية و مستخدميها	50
الفرع الأول : طرق الحصول على المعلومات المحاسبية	50
الفرع الثاني : مصادر المعلومات المحاسبية	52
الفرع الثالث : مستخدمو المعلومات المحاسبية	53
II 4.2. الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	55
الفرع الأول : مفهوم الإفصاح	55
الفرع الثاني : أنواع الإفصاح	56
الفرع الثالث :أساليب و أدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	59
الفرع الرابع : مدى تأثر قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي	60
II 5.2 جودة المعلومات المحاسبية	62
الفرع الأول : تعريف جودة المعلومات المحاسبية	62
الفرع الثاني :معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	63
الفرع الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية	65
II 3. جودة المعلومات المحاسبية في ضل حوكمة الشركات	67
II 1.3 حوكمة الشركات و المحاسبة	68
الفرع الأول : حوكمة الشركات و علاقتها بمحاسبة	68
الفرع الثاني : الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات	68

الفرع الثالث : حوكمة الشركات و علاقتها بمعلومات المحاسبية	72
II 2.3. انعكاس قواعد حوكمة الشركات على معلومات المحاسبية و الإفصاح المحاسبي	73
الفرع الأول : انعكاس قواعد حوكمة الشركات على معلومات المحاسبية	73
الفرع الثاني : انعكاس قواعد حوكمة الشركات و الإفصاح المحاسبي	75
الفرع الثالث : العلاقة المتداخلة بين حوكمة جودة المعلومات و الإفصاح المحاسبي	76
II 3.3. إسهامات آليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات محاسبية	77
الفرع الأول : آليات حوكمة الشركات	77
الفرع الثاني : دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق حوكمة الشركات	81
III . الفصل الثالث : إطار التطبيق للدراسة	90
تمهيد	91
III 1. تقديم مؤسسات محل الدراسة	92
III 1.1 تقديم مؤسسة عمر بن عمر	93
الفرع الأول : تبذة تاريخية حول مؤسسة عمر بن عمر و أهدافها	93
الفرع الثاني : العملية الإنتاجية في المؤسسة	94
الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة عمر بن عمر	99
III 2.1. تقديم المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن	104
الفرع الأول : تعريف و نشأة المؤسسة الوطنية للدهن	105
الفرع الثاني : التعريف بوحدة الإنتاج بسوق أهراس	106
الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للوحدة سوق أهراس	111
III.3.1 . تقديم مؤسسة زجاج الشرق	113
III .2. تحليل البيانات واختبار الفرضيات	115
III 1.2. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	115
III 2.2 التحليل الإحصاء للبيانات	117

الفرع الأول : عرض و تحليل الخصائص العامة الأفراد عينة الدراسة	117
الفرع الثاني : اختبار فرضيات الدراسة	134
خلاصة الفصل	143
IIII الفصل الرابع : النتائج و التوصيات	144
IIII .1. الخاتمة	145
IIII. 1.2 نتائج الجزاء النظري	146
IIII 2.2. نتائج الجزاء التطبيق	147
IIII .3 . التوصيات	148
IIII .4 أفاق البحث	149
قائمة المراجع	150
الملاحق	156
ملخص بلغة الفرنسية	172

قائمة الجدول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-2	ملخص تاريخي لحوكمة الشركات	6
1-3	التدرج الوظيفي في مؤسسة عمر بن عمر	95
2-3	إحصائيات توزيع الاستبيانات	116
3-3	معامل ثبات ألفا كرونباج	117
4-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	118
5-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	118
6-3	: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العلمي	119
7-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير وظيفة	119
8-3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة الخبرة	120
9-3	نتائج المبدأ الأول توفير إطار فعال لحوكمة	121
10-3	نتائج المبدأ الثاني حماية حقوق المساهمين	123
11-3	نتائج المبدأ الثالث المعاملة العادلة للمساهمين	124
12-3	نتائج المبدأ الرابع دور أصحاب المصالح	125
13-3	نتائج المبدأ الخامس الإفصاح و الشفافية	126
14-3	نتائج المبدأ السادس مسؤولية مجلس الإدارة	128
15-3	نتائج جزء الثاني جودة المعلومات المحاسبية	129
16-3	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	132
17-3	تحليل نتائج الانحدار مبدأ الأول و المتغير التابع	134
18-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الأول مع المتغير التابع	135
19-3	تحليل نتائج الانحدار المبدأ الثاني و المتغير التابع	136
20-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الثاني مع المتغير التابع	136
21-3	تحليل نتائج الانحدار المبدأ الثالث و المتغير التابع	137
22-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الثالث مع المتغير التابع	137
23-3	تحليل نتائج الانحدار المبدأ الرابع و المتغير التابع	138
24-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الرابع مع المتغير التابع	138
25-3	تحليل نتائج الانحدار المبدأ الرابع و المتغير التابع	139
26-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الخامس مع المتغير التابع	139

27-3	تحليل نتائج الانحدار المبدأ السادس و المتغير التابع	140
28-3	نتيجة تحليل الانحدار المبدأ السادس مع المتغير التابع	140
29-3	تحليل نتائج الانحدار المتغير المستقل الحوكمة و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	141
30-3	نتيجة تحليل الانحدار لحوكمة مع جودة المعلومات المحاسبية	141

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	خصائص حوكمة الشركات	15
2-2	البعد التقليدي لحوكمة الشركات من منظور التوسع في حركة إدارة الشركة	+16
3-2	البعد المعاصر لحوكمة الشركات من منظور تقيد حركة إدارة الشركة	17
4-2	إقرار و اعتماد الإطار القانوني لممارسة لحوكمة ونظامها المؤسسي	24
5-2	المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة المؤسسات	31
6-2	الوظيفة المحاسبية للإفصاح	56
7-2	معايير جودة المعلومات المحاسبية	64
8-2	دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية و انعكاسها على الأسواق المالية	74
1-3	مرحلة الطحن في مؤسسة عمر بن عمر	97
2-3	هيكل المديرية العام في مؤسسة عمر بن عمر	101
3-3	هيكل المدرية التنفيذية في مؤسسة عمر بن عمر	102
4-3	هيكل مدرية التجارة في مؤسسة عمر بن عمر	102
5-3	مدرية الإدارة المالية في مؤسسة عمر بن عمر	103
6-3	الهيكل التنظيمي العام لوحدة العجائن عمر بن عمر	104
7-3	مخطط توزيع المنتوجات بالمؤسسة الوطنية للدهن وحد سوق أهراس	110
8-3	هيكل التنظيمي للوحدة الدهن سوق أهراس	111
9-3	هيكل التنظيمي للمؤسسة زجاج الشرق	114

قائمة المختصرات

الاختصارات	الدلالة
O.E.C.D	Organisation for Economic Co-operation and Developmen منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
I.F.C	International Finance Corporation منظمة التمويل الدولية
C.I.P.E	Centre International des projetes مركز المشروعات الدولية الخاص
W.B	World Bank البنك الدولي
I.A.S.B	International Accounting Standards Board مجلس المعايير المحاسبية الدولية
F.A.S.B	Financial Accounting Standards Board مجلس المعايير المحاسبية الدولية
S.C.F	Système de comptabilité financière النظام المحاسبي المالي
P.C.G	Plan Comptable Général النظام المحاسبي العام الفرنسي
A.I.C.P.A	American Institute of Certified Public Accountants معهد الأمريكي للمحاسبين
NYSE	New York Stock exchange بورصة نيويورك
E.N.P	Entreprise Nationale des peintures المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن
SPSS	Statistiques Package for Social Science برنامج الإحصائي

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	157
02	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ حماية حقوق المساهمين و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	158
03	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	159
04	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ دور أصحاب المصالح و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	160
05	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ الإفصاح و الشفافية و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية	161
06	و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة	162
07	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل حوكمة الشركات للمتغير المستقل مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة	163
08	مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	164
09	الهيكل التنظيمي للمؤسسة عمر بن عمر	165
10	هيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعة الدهن وحدة سوق أهراس	166
10	الاستبيان	167

ملخص الدراسة :

تناولت الدراسة تحليل و مناقشة دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، حيث صيغت المشكلة التي بحثتها الدراسة انطلاق من تساؤل الرئيسي : ما مدي انعكاس تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ؟ .

حيث شملت هذه الدراسة على فصلين مهمين هما، الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة و هو بدوره يحتوى ثلاث محاور رئيسية ، في المحور الأول تم التعرف على حوكمة الشركات كونه أسلوب إداري يؤطر العلاقة بين مختلف الأطراف ذوي المصلحة بمؤسسة ،ولحل المشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة و الملاك ، وعلى أهميتها بنسب لباقي الأطراف الأخرى ، أما في المحور الثاني فقد تم تخصيصه لتعرف على المعلومات المحاسبية و عن طريقة الإفصاح عنها و كذلك خصائص التي يجب أ، تتصف بها المعلومات حتى تكون ذات جودة ، أما المحور الثالث فقط تم تخصيصه إلى مدى تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية و انعكاسها على الإفصاح و الشفافية ، وكذلك دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة ، وفد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج منها :

– أن الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى المزيد من الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير المالية للشركات.

– أن لآليات حوكمة الشركات دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تدعيم مهام كل من المراجع الداخلي و لجنة المراجعة والمراجع الخارجي.

أما الفصل الثالث الإطار التطبيقي للدراسة ، أجرى الباحث الدراسة التطبيقية في ثلاث مؤسسات اقتصادية (مؤسسة عمر بن عمر ، المؤسسة الوطنية للدهن ، مؤسسة زجاج الشرق) ، وذلك عن طريق توزيع مجموعة من الاستبيانات أعدة لغرض جمع البيانات اللازمة ، وتم توزيع70 استبيان و استرجاع منها 65 .

وتم تحليل البيانات التي جمعت من المؤسسات الثلاثة باستعانة برنامج الإحصائي SPSS ، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة التطبيقية ما يلي :

هناك ثلاثة مبادئ من بيت مبادئ حوكمة الشركات لها علاقة مباشرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وهي (توفير إطار فعال لحوكمة الشركات ، حماية حقوق المساهمين و مبدأ الإفصاح و الشفافية) ، أما باقي المبادئ الأخرى فلم تكن لها علاقة مباشرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ،كما أثبت الدراسة أ،هـ هناك دور ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

فصل الأول : الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة :

يشهد العالم في الآونة الأخيرة تطورات سريعة في مختلف المجالات و من أبرزها المجال الاقتصادي الذي ارتبطا تطوره بتطور باقي المجالات الأخرى ، وكانت نقطة بداية هي انفجار الثورة الصناعية في القرن 18م بأوروبا كما كانت نقطة بداية لتطور وحدات الإنتاج و إلى تكوين ما يسمى بشركات المساهمة و التي تميزت بتعدد المالكين و انفصال الملكية عن الإدارة.

و مع اصطدام هذه المؤسسات بالأزمات الاقتصادية و زيادة المخاطر التي تواجهها أصبح من الصعب المحافظة على استمرارية نموها أو على بقائها قائمة في وجه التحديات و كلما زاد حجم المؤسسة زاد معها المشاكل و التعقيدات التي تواجهها ، وفي كل مرة كان الباحثون الاقتصاديون يعملون باستمرار على حل هذه المشاكل و العمل على إيجاد طريقة فعالة للتنبؤ بها قبل حدوثها ، وعلى مر العقود الزمنية السابقة و على غرار كل فترة زمنية تظهر على الساحة الفكرية الدولية أفكار و الاتجاهات تختلف عن مبادئ و السياسات للفترة التي تسبقها و تأتي هذه الأفكار لمعالجة و تقديم الحلول لمشاكل الاقتصادية التي عجزت عن حلها الأفكار و السياسات التي كانت سائدة من قبل .

و من بين أهم التحديات التي تواجه المؤسسة مشاكل التي تنشأ بين الملاك و الإدارة من جهة وصعوبة أتطير العلاقة بين أصحاب المصالح (مساهمين ، عمال ، مؤسسات تمويل ، عملاء.....إلخ) و الإدارة من جهة أخر حيث يفقد أصحاب المصالح ثقتهم في الإدارة و التصريحات مالية المقدمة ، مما يؤدي إلى انعدام الثقافية و المصداقية ، و كما يمارس أصحاب المصالح ضغوط على الإدارة لرفع حجم الأرباح و التدخل في القرارات المتخذة من طرفها مما قد يوصل المؤسسة إلى الفشل و الانهيار ،و لحل هذه المشاكل يجب الفصل بين شيئين متزامنان هما الإدارة و الملكية و للفصل بينهما يجب أن يكون هناك ما ينسق بينهما و يزيد الثقة بين أصحاب المصالح أو المالكين و إدارة مؤسسة و ذلك من خلال جودة المعلومات المقدمة من طرف الإدارة و الشفافية و النزاهة وعدم تدخل الطرف الثاني في عمل الإدارة و ذلك من خلال تطبيق ما يسمى بحكومة الشركات ، و في ظل تزايد الاتجاه نحو العولمة أصبحت حوكمة الشركات الطريقة المثلى لنمو الشركات بشكل مستديم ، و تظهر المزايا واضحة في تحسين عملية النفاذ لرأس مال و أسواق المالية و تقوية إستراتجية الشركة و اليوم اكتسبت حوكمة الشركات زخم كبير في كل أنحاء العالم .

و بانفصال الملكية عن الإدارة يؤدي هذا إلى تعقد الوظيفة الإدارية و بالتالي لم تعد وظيفة المحاسبة تخدم أصحاب المشروعات بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة و جميع الأطراف المهمة بأمر المؤسسة ، وهذا من خلال تقديم معلومات محاسبية تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة بما أنه يتم إعداد القوائم المالية من طرف الإدارة و الاختلاف المصالح بين الإدارة و المالكين فإنه قد تنتج معلومات ذات مصداقية أقل و هذا يؤدي إلى فقدان ثقة جميع الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية المحتواة بالتقارير و القوائم المالية لهذه المؤسسات و تجسد هذا الأمر أكثر بعد الانهيارات المالية التي حلت بكبرياء المؤسسات و التي نتج عنها افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية.

وفي هذا الصدد أثير عدة من تساؤلات لدى مستخدمي التقارير و القوائم المالية حول عملية إعدادها و مدى جودة عملية إعدادها و مدى جودة عملية مراجعتها و مدى استقلالية كل من المراجعة الداخلية و الخارجية لذا كان الاهتمام بتطبيق حكومة المؤسسات هو المخرج و الحل المتكامل و الفعال لضمان موثوقية و مصداقية المعلومات المحاسبية وهذا من خلال استخدام آليات حكومية المؤسسات و التي من أهمها المراجعة الداخلية و الخارجية و لجان المراجعة و مجلس الإدارة بالإضافة لآليات أخرى تضبط تسير و قيادة المؤسسات كما أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسهم في إضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية .

1-2 الإشكالية :

ومن أجل الإحاطة بالموضوع أكثر وإزالة الإبهام والغموض حول ما قدمته الحوكمة كنظام أو كقاعدة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية وجب الإجابة عن الإشكالية التالية :

- ما مدى انعكاس تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ؟

1-2-1 الأسئلة الفرعية :

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية ؟
- هل تطبيق الحوكمة يؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية ؟

1-3 الفرضيات :

1-3-1 الفرضية الأول :

- H0 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة .

ويندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية ستة فرضيات فرعية :

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حماية حقوق المساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معاملة العادلة للمساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أصحاب المصالح و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل عند الدراسة مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية مجلس الإدارة و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

1-3-2 الفرضية الثانية:

- H_0 : لا يوجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

1. 4 أهداف الدراسة :

- عرض المفاهيم والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة المؤسسات في القطاع الأعمال العام و تحليلها .
- التعريف على المعلومات المحاسبية التي تعد من طرف المؤسسات وكيفية إعدادها، وكيف تخدم الأطراف ذوي مصالح وباقي الأطراف الذين تربطهم علاقة بمؤسسة وكيف تحقق جودة هذه البيانات .

- إبراز أهمية العلاقة بين كل من المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف الإدارة ونظام حوكمة مؤسسات الذي يؤطر العلاقة بين إدارة وأصحاب المصالح .
- محاولة التعرف على أرض الواقع مدى تطبيق مؤسسات محل الدراسة للمبادئ حوكمة مؤسسات ومدى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف الإدارة للأصحاب المصالح .

1-5 أهمية الدراسة :

تظهر أهمية الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا ، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات في السنوات الأخيرة ، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية والمتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوي الشفافية في تلك المؤسسات ،كما تبرز هذه الدراسة أجابيات و مزايا حوكمة ، وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات محاسبية من طرف المستخدمين وكذلك أهمية تطبيق حوكمة المؤسسات للوصول إلى أفضل المستويات .

1-6 المفاهيم الأساسية للدراسة :

- **حوكمة الشركات** : مجموعة العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات و الأساليب التي تستخدم لإدارة شئون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة بها و تعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة . (إبراهيم ، 2010 ، ص 187)
- **المعلومات المحاسبية** : تعرف المعلومات المحاسبية على أنها كل المعلومات الكمية و غير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا . (قاسم محسن ، 2003 ،ص 27)
- **الإفصاح المحاسبي** : يعرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف نتخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية ، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل .(عطية ، 1995 ،ص 45)
- **القوائم المالية** : هي عبارة عن بيانات تفصيلية وإجمالية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المشروع ، تعرض في مجموعة كشوف محاسبية يعتبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع المعلمات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي ينفذها المشروع خلال فترة محدد (ربع سنة ، نصف سنة ، سنة) .

1-7 منهجية الدراسة :

تحقيقا لأهداف البحث السابقة و وصولا لأفضل الأساليب و الطرق للكشف عن تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ومعرفة مدى تأثير ذلك على المؤسسات الاقتصادية ، كمعالجة لمشكلة البحث سوف يعتمد على المناهج العلمية التالية :

1-7-1 مناهج المستخدمة :

- **المنهج الاستقرائي** : وذلك بهدف دراسة و استقراء بعض الكتابات و الدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي و المتعلقة بموضوع البحث و كيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث .
- **المنهج المقارن** : وذلك بهدف المقارنة بين إسهامات الدراسات الأخرى المتصلة بموضوع البحث للوقف على النتائج التي توصلت إليها وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث .
- **المهج التاريخي** : وذلك من خلال سرد الوقائع التاريخية لنشوء فكرة الحوكمة وتطورها منذ ظهورها.
- **المنهج الوصف و التحليلي** : وذلك لوصف و تفسير و تحليل نتائج الدراسة التطبيقية التي سوف يقوم بها الباحث لاختبار فروض البحث و التحقق من نتائج الاختبار .
- **أسلوب التحليل الكمي** :الذي يركز على التحليل الكمي للمتغيرات دراسة من خلال نماذج قياسية مختلفة، وهذا بهدف قياس اثر مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية .

1-7-2 أسلوب البحث :

الأسلوب الأول : الدراسة النظرية المكتبة للأبحاث و الكتابات السابقة في هذا المجال وذلك بغرض تحليلها و الاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية و الفلسفية لهذا البحث .

الأسلوب الثاني : الدراسة التطبيقية و التي تتضمن تصميم قائمة استقصاء و توزيعها على بعض إطارات و موظفي المؤسسات محل الدراسة .

1-7-3 مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مؤسسات اقتصادية واقع بشرق الجزائري وهي كتالي :

- المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن ENAP وحدة سوق أهراس .
- مؤسسة عمر بن عمر للصناعة العجائن ولاية قالمة .

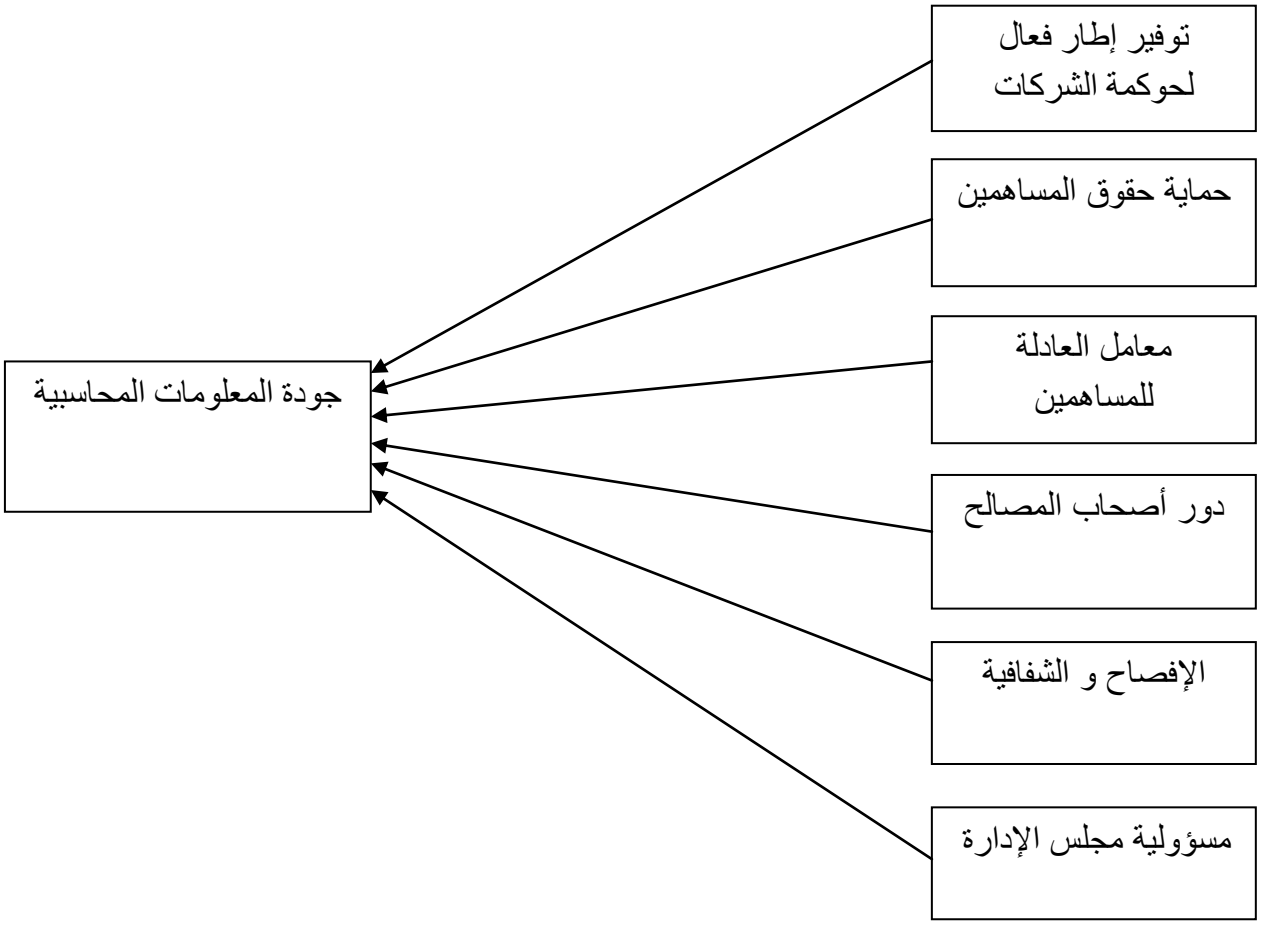
- مؤسسة الشرق للزجاج ولاية سوق أهراس .

1-7-4 فترة الدراسة : تم فترة الدراسة في السداسي الثاني من الموسم الجامعي : 2013 ـ 2014 .

1-7-5 متغيرات الدراسة :

المتغير المستقل المتغير التـابع

مبادئ حوكمة الشركات



1-8- الدراسات السابقة :

الدراسة الأول:

نوع الدراسة	مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة –
صاحب الدراسة	زلاسي رياض
عنوان الدراسة	إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .
سنة الدراسة	نوقشت واجزيت علنا بتاريخ 19 جوان 2012
أهداف الدراسة	التعرف علي إيجابيات ومزايا حوكمة المؤسسات وكيفية الاستفادة منها في الحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية عالية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها . عرض الجوانب الفكرية لحوكمة المؤسسات و الاستفادة نمها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية . محاولة التعرف علي انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ضل حوكمة المؤسسات على جميع الأطراف الطالبة لهذه المعلومات (مستثمرين ومساهمين ومصلحة الضرائب والبنوك ...). التعرف على واقع الحوكمة بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية ومدى التزامها لمبادئها .
النتائج المتوصل إليها	- تطبيق حوكمة المؤسسات يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسة بشكل عام وبشكل خاص المشكل المالية و أهميها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية . - الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،وهذا الاهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي . كأحد ركائز حوكمة المؤسسات . من خلال معايير المحاسبة الخاصة بها . - هناك تأثير متبادل بين الإفصاح المحاسبي و حوكمة المؤسسات ، إذ يعد الإفصاح المحاسبي من أهام مبادئ حوكمة المؤسسات و أحد أهم الآليات لتطبيق مبادئ المؤسسات يساهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي و بالتالي

	تحقيق الشفافية . - تساهم الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال الآلياتها وأهمية المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة الداخلية و لجنة المراجعة و المراجعة الخارجية و مجلس الإدارة ، والتي تعمل على : - العمل على الإفصاح العادل عن كل المعلومات التي تخدم كافة الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة . - العمل الذي يبذله مراجع الحسابات ومدى التزامه بقواعد وأخلاقيات مهنة . - دور المراجعة الداخلية في التأكيد من فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة مخاطر بالمؤسسة . - المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة و كذلك مساءلة الإدارة من قبل المساهمين . - التكامل بين مختلف آليات حوكمة المؤسسات يؤدي إلى خلق ثقة المعلومات المحاسبية وتدعيم مصداقيتها .

الدراسة الثانية :

نوع الدراسة	مذكرة مقدمة كجزاء من متطلبات لنيل شهادة الماستر. جامعة محمد خيضر بسكرة .
صاحب الدراسة	بن عكسة سهام
عنوان الدراسة	دور التدقيق الداخلي في تحسين جود المعلومات المحاسبية .
سنة الدراسة	2012 /2013.
أهداف الدراسة	- محاولة إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالمؤسسة باعتباره أداة فعالة فيها . - محاولة إظهار الأعمال التي يقوم بها المدقق الداخلي .
النتائج المتوصل إليها	- نتائج المتعلقة بالدراسة النظرية : - إن الهدف الرئيسي للمدقق الداخلي هو خدمة الإدارة . - مهنة التدقيق يقوم بها شخص مكلف بهذه المهمة و له مؤهلات تسمح له بتنفيذها ، ويعتبر التدقيق الداخلي نوع من فروع الرقابة الداخلية .

	- يعتبر التدقيق الداخلي أداة في يد الإدارة يعمل على مدها بمعلومات بصفة مستمرة وذلك بهدف اطلاع المؤسسة عن أوضاعها وكيفية التصرف في حالة وجود أخطاء و انحرافات . - تعتبر مهنة التدقيق قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرمان ، والدليل سيدنا يوسف عليه السلام عندما عين أمين على خزائن مصر الإ أنه كل مر يتطور إلى أن وصل ما هو عليه الآن . - النتائج المتعلقة بالجانب الميداني : - إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة . - المدقق الداخلي يقتصر دوره في المؤسسة في حالة وجود أخطاء على الإشارة إليها في التقرير وتدوين الملاحظات ، وإعطاء نصائح للمؤسسة فقط - إن المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية في القطاع الخاص والعكس في القطاع العام فكلما اتجه من القطاع الخاص إلى القطاع العامل افتقر لاستقلالية . - المدقق الداخلي يساعد الإدارة عكس المدقق الخارجي .

الدراسة الثالثة :

نوع الدراسة	مداخلة : ملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية . جامعة أم البواقي .
صاحب الدراسة	د. هوام جمعة / أ. لعشوري نوال
عنوان الدراسة	دور حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .
سنة الدراسة	2012
ملخص الدراسة	تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات على اثر الأزمات المالية المتكررة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات ، بسبب انتشار الفساد المحاسبي الراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية و عدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية

	للوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وبالتالي فقدان المعلومات المحاسبية لأهم عناصر تميزها (جودتها) . لذلك أصبحت حوكمة الشركات الترياق المضاد للفساد، وهي تعتبر أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية ، وهذا من خلال الالتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية. كل هذا يؤكد وجود علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق مبادئ الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية إذ تعتبران وجهان لعملة واحدة يؤثر ويتأثر بالآخر

الدراسة الرابعة :

نوع الدراسة	بحث بالجامعة الإسلامية _غزة_عمادة الدراسات العليا كلية تجارة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
صاحب الدراسة	ماجد إسماعيل أبو حمام
عنوان الدراسة	أثر التطبيق قواعد الحكومة على الإفصاح المحاسبي و الجودة التقارير المالية
سنة الدراسية	1430هـ _ 2009م
أهداف الدراسة	- الوقوف على جانب الفكرية لحكومة الشركات. - التعرف على أبعاد التنظيمية لحكومة الشركات. - الوقوف على دور الإفصاح و الشفافية و تأثيره بقواعد الحكومة. - الوقوف على الجودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها بقواعد الحكومة. - التعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحكومة وكل من الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المحاسبية .
أهمية الدراسة	- تساهم هذه الدراسة في إبراز الدور المهم و الملائم لتشجيع تطبيق قواعد الحكومة في الشركات المدرجة في السوق فلسطين المالي خاصة وأن هذا السوق يعتبر علامة هامة لتطوير و إنعاش الاقتصاد الفلسطيني مما يتطلب توفير الثقة و الإفصاح المحاسبي لكل من المستثمرين و المساهمين. - إن أبرز إيجابيات تطبيق قواعد الحكومة التي تعرض عليها هذه الدراسة يعمل على تقليل من مستوى المخاطر التي تعترض لها الشركات الأمر الذي

	يؤدي إلى تحسين من أداء الشركات و على قرارات المستثمرين و حركة التداول في الأسواق المالية مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات و دعم فعالية و كفاءة و شفافية السوق مما يعكس ايجابيا على الأداء المالي للشركة و يدعم الثقة فيها.
النتائج المتواصل إليها	- على الرغم من جود أساس محكم و فعال لقواعد الحكومة مطبق لدى الشركات المسجلة في السوق فلسطين للأوراق المالية فإن الأمر لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير و المتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحكومة و رسم مفاهيمها بشكل أعمق. - وجود بعض التطبيقات بشأن توفير مقومات المعاملة العادلة للمساهمين و لكنها لا ترى في الدرجة الكافية التي تدعم رغبة و ثقة المساهم في السوق المالي مما نعكس على قراراته الاستثمارية. - عدم كفاية دور مجالس إدارة الشركات في وضع خطط إستراتجية مما يؤدي إلى ضعف دور هذه المجالس في متابعة أعمال الإشراف و المراقبة على الاستثمار . - يعتبر وجود دليل لحكومة الشركات أمرا ضروريا لضبط الأداء لكافة الشركات المدرجة في السوق المالي . - إن المحافظ على إستقلالية السوق المالي و ضمان عدم التأثير على قراراته يساهم في تعزيز الثقة فيه و بالتالي توفير المعلومات بشكل عادل و متساوي للجميع .

1-9أهم ما يميز الدراسية :

من خلال العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة في مجال الحوكمة و المعلومات المحاسبية يتضح أن معظم الدراسات السابقة تناولت مدى تطبيق الحوكمة في الشركات، والعوامل المحددة لجودة وظيفة المحاسبة في تحسين جودة حوكمة الشركات، ودور لجان المراجعة في هذا المجال، حيث تم التطرق إلي مدى التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وتأتي هذه الدراسة لاستكمال الجوانب النظرية والعملية التي تعالج الدور الرئيسي في إطار تفعيل مبادئ الحوكمة واكتساب ثقة الأطراف المستخدمة لمعلومات المحاسبية .

كما أنها تتميز عن غيرها من الدراسات بأنها شملت محاور جديدة لم تتطرق إليها الدراسات السابقة، حيث تناولت دور آليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و التقارير المالية ، والتعرف على الجوانب النظرية والعملية التي تعالج الدور الرئيسي والهام المنوط بتلك الإدارات والوقوف على الجوانب المرتبطة بمبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة في المؤسسة ، وتحقيق الربط اللازم بينها و بين وظيفة المحاسبة .

1-10هيكل الدراسة :

نظرا لمتطلبات المنهجية مستخدمة تم تقسيم الدارسة إلى أربعة فصول كما يلي :

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة .

في هذا الفصل يتم التمهيد للدراسة والشرح الموجز للمتغيرات الموضوع في شكل مقدمة مع طرح الإشكالية و وضع الأسئلة الفرعية و محاولة توقع بعض الفرضيات بالإضافة إلى إبراز أهداف و أهمية الدراسة والمنهج المستخدم وعرض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة وأهم ما يميز هذا الموضوع .

الفصل الثاني : الإطار النظر للدراسة .

يلم هذه الفصل بم كل ما هو نظري في الدراسة وتعريف بكل المتغيرات ،و ذلك لإزالة الإبهام على كل ما يتعلق بمصطلح الحوكمة والمعلومات المحاسبية و العلاقة التي تربط بينهما وتعرف على كل خبايا الموضوع .

الفصل الثالث : الفصل التطبيقي .

في هذا الفصل سوف يتم إسقاط الجزء النظري على مكان الدراسة ومقارنة مؤسسات محل الدراسة مع ما تم دراسته في الجانب النظري ، وهل هناك التزام من طرف المؤسسة بتطبيق مبادئ وأسس الحوكمة و معرفة إذ ما كان هناك تأثير لحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية .

الفصل الرابع : النتائج والتوصيات .

أما بنسب لهذا الفصل فقد تم تخصصه إلى النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية و الميدانية و تقديم التوصيات المقترحة من طرف الباحث الذي اكتشف خبايا موضوع ومن خلال الإجابة عن الإشكالية وهو ما يمثل خلاصة الدراسة .

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة.

تمهيد :

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها في قطاع الأعمال العام والخاص ما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين ،حيث تعددت الاتجاهات الفكرية في أهمية حوكمة الشركات فمنها ما ذهب إلى أهمية حوكمة في قطاع العام لما لها من تأثيرات على الاقتصاد الوطني ومنهم من ذهب إلى أن حوكمة الشركات ذات أهمية بالغة في القطاع الخاص و المتمثلة في القطاع التجاري و الصناعي بوجه عام والقطاع المصرفي بوجه خاص .

كما ارتبطت حوكمة الشركات ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية و الاقتصادية ولقد كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب قد زاد من حدن هذه الأزمات ، فقد أفلست العديد من الشركات العالمية في مجموعة من الدول التقدمة على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية ، و من ناحية أخرى فإن المعلومات المحاسبية و الممتثلة في القوائم المالية التي تقدم لمجلس الإدارة ولجان المراجعة الخاصة بحوكمة الشركات تكشف العديد من الانحرافات التي قد تتسبب في تدهور الشركات ، فقد أفلست شركة أنرون بسبب التلاعب في القوائم المالية ، كما أن المعلومات المحاسبية التي تقدم للجنة المراجعة تساعدها في عملية المراقبة و المراجعة وقياس الأداء المالي و التشغيلي ، وكذلك الوقوف على الوضع الاستثماري و التمويلي للشركة .

وعليه فإن هذه الدراسة توضح العلاقة المتداخلة و المتبادلة ذات التأثير المباشر و الغير مباشر بين حوكمة الشركات و المعلومات المحاسبية ، حيث تتأثر المعلومات المحاسبية بقواعد وآليات الحوكمة ، فمن جهة فأن حوكمة الشركات تؤدي وظيفة اجتماعية و اقتصادية و أن تطبيقها يؤدي لزيادة الثقة و المصداقية على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القواعد المالية والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة ، كما أن آليات الحوكمة تؤثر على مهنة المحاسبة بصفة عامة ، و التأكيد من عدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها طبق للمعايير المحاسبية المتعارف عليها بصفة خاصة .

II .1 حوكمة الشركات (مقاربة نظرية) :

منذ صدور تقرير لجنة Cadbury عام 1992 في المملكة المتحدة ، أخذ مصطلح و مفهوم الحوكمة السيطرة على الشركات قدرا وافر من التحليل في الدراسات الإدارية و الرقابية ، ويعني هذا المفهوم قيام مجلس الإدارة بالإلمام بمجريات الأمور بالشركة و القدرة على إدارتها و توجيهها نحو تحقيق الأهداف المخططة لها و تجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة .

و في ضوء ذلك يهدف هذا الجزء وبشكل تفصيلي إلى الإحاطة بطبيعة حوكمة الشركات وذلك من حيث :

- نشأة و دوافع ظهور حوكمة الشركات .
- مفهوم حوكمة الشركات .
- أهداف ومبادئ حوكمة الشركات .

II .1.1 ظهور فكرة حوكمة الشركات :

لم تنشأ الحوكمة عشوائي بل إستلزمتها حاجة ودفعت إليها رغبة و أصبحت بحكم الضرورة مطلب حياة و أساس تواجد للمشروعات في عصر العولمة ، ومن ثم تفاعلت معها كافة الكيانات الإدارية كنتيجة منطقية للواجب وثقافة الالتزام ، و الرغبة في التفوق و التقدم .

الفرع الأول : نشأة و تطور حوكمة الشركات .

تعود جذور حوكمة الشركات إلى المفكرين Berle & Means الذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. في كتاب بعنوان" the moderne corporation and private property " مسالة العلاقة بين المالكين و المسيرين في الشركة المساهمة ، حيث أن الفصل بين الملكية و التسيير يؤدي إلى حالة تضارب في المصالح بين المساهمين و المسيرين.

(د.حماد نورد الدين ، 2012 ، ص 3)

وفي سنة 1937 كتب الأمريكي Ronald Couse مقالة بعنوان "طبيعة المنشأة " وكانت كبدية لظهور نظرية تكلفة الصفقات من طرف O.E. Williamson عام 1975 حيث تعتبر هذه النظرية أن وجود المؤسسة هو بهدف تخفيف تصدعات السوق المرتبطة بالشكل المطروحة من طرف خصوصية الأصول وانتهازية العوامل . (عبيد ،2009 ، ص 32)

كما تطرق كل من Mecking & Jensen سنة 1976 في مقالة بعنوان " Theory of the firm managerial behavior Agency cots and ownership structure لعلاقة الوكالة حيث تم تعريفها علي " عقد يقوم بموجبه شخص أو أشخص The principal(s) ويسمى الموكل بتفويض شخص أخر وهو الوكيل The agent لتنفيذ بعض الخدمات بنيابة عنهم ، وهذا يستلزم منح جانب من سلطة صنع القرار إلى الوكيل ، كما تم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات و إبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة والتي مثلتها الوكالة . (زلاسي ،2010 ، ص 4)

الإ إن المتبع لجذور هذا الموضوع يجدها تعود إلى فضيحة (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية ، إذا استطاعت الهيئات التشريعية و القانونية الأمريكية تحديد أسبابها في فشل الرقابة المالية في الشركات و الإسهامات غير مشروعة المتمثلة بتقديم الرشاوى لبعض المسؤولين الحكوميين وعدم الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية ، مما ساعد في صياغة قانون مكافحة ممارسة الفساد عام 1977 الذي تضمن قواعد خاصة لصياغة و مراجعة نظام الرقابة الداخلية التي كانت نواة لهذا المصطلح بعد أن تعرض عدد كبير من الشركات إلى انهيارات مالية في مجال القروض و الادخار ، لقد تم تأسيس هيئة تريدوي Treadway Commission عام 1985 وتمثل دورها الأساسي في تحديد أسباب سوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية وتقدير لها عن حوكمة المؤسسات وقامت بنشر عام 1987 يدعو لوجود بيئة رقابية سليمة و مستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي يدعو لضرورة الإفصاح عن فاعلية الرقابة الداخلية . (طالب ، 2011 ،ص 27)

في عام 1992 قامت بورصة لند للأوراق المالية في أعقاب انهيار عدة مؤسسات وظهور الفضائح المالية في أواخر الثمانينات و بداية التسعينات بتشكيل لجنة Cadbury committe لوضع تصورات للممارسات والإجراءات التي تساعد المؤسسات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل منع حدوث خسائر التي تؤثر على المساهمين و البنوك . (بن عيسى ، 2012 ، ص 4)

وفي عام 1992 تم إصدار أول تقرير عن هذه اللجنة ركز على دراسة العلاقة بين الإدارة و المستثمرين و دور المستثمرين في تعزيز دور التدقيق في الشركات و الحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة ، كذلك أشار التقرير إلى دور مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية و الدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية . (طالب ، مرجع سابق ، ص 28)

و في أعقاب الأزمة الأسيوية في 1998 جاءت مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D) مع البنك الدولي وكذلك بنك التنمية الأسيوية ، ليؤكد على أهمية تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات ، عن طريق

البدء في عقد حلاقات النقاش و المؤتمرات الدولية ، بل وجاءت مشاركات من الولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا للإشراف على وضع إجراءات حوكمة إدارة المؤسسات الأسيوية .

وقد ترتب على الأزمات العالمية و الانهيارات الاقتصادية التي ضربت جنوب شرق آسيا في الأسواق المالية زيادة الاهتمام بحوكمة المؤسسات على اعتبار أن حوكمة المؤسسات تعد فلسفة قديمة تجدد الاهتمام بها للسببين التاليين : (بن عيسي ، مرجع سابق ، ص4)

- الفشل المفاجئ لعديد من المؤسسات الكبيرة مؤخرا .
- ازدياد معدل حدوث التلاعب و الأخطاء المالية عند إعداد القوائم المالية .

وقامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (O.E.C.D) بوضع مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999، كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة المؤسسات وفي تركا المعهد التركي لحوكمة المؤسسات سنة 2002 و أصبح لحوكمة المؤسسات اهتمام كبير بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاس العديد من الشركات و الفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية في نهاية سنة 2001 و هذا لعديم تكرار ما حدث وذلك من خلال إرساء قواعد ومبادئ أتفق عليها في إطار حوكمة للمؤسسات و المنظمات . (زلاسي ، 2010 ، ص5)

ثم تطورت فكرة هذا المفهوم وتعززت أكثر نتيجة الجهود المبذولة التي برزت أعقاب الأزمة المالية الأسيوية التي حدثت في أسواق تايلند و ماليزيا عام 1997 .

أما في ما يخص الساحة العربية فكان للدولة العربية توجه حقيقي نحو الاهتمام بهذا المفهوم ولو متأخرا و تأخذ على سبيل المثال جمهورية مصر العربية التي كان لها دور الريادة في ذلك الموضوع ، وتعد أول دولة في منظمة الشرق الأوسط تعتني بمبادئ الحوكمة المؤسسة ن حيث بدأ الاهتمام عام 2000 بمبادرة من وزارة الاقتصاد و التجارة الخارجية .

وكان لإمارة دبي دور مميز في منطقة الخليج حيث أسس مركز دبي الملي العالمي في شباط من عام 2006 معهد حوكمة الشركات (حوكمة) بالتعاون مع العديد من المؤسسات المالية الإقليمية و الدولية المرموقة. (طالب ،مرجع سابق ، ص 29)

بالبناء على قوة الدفع التي خلقتها دليل حوكمة الشركات الجزائرية الذي أطلق عام 2009 وقامت بوضعه مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف ، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز"حوكمة الجزائرية " " Hawkamah EL _ Djazair" في أكتوبر / تشرين أول 2010 بالجزائر العاصمة تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل ، و اعتماد

أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية و المساءلة و المسؤولية . (نشرة دورية للشرق الأوسط و شمال أفريقيا يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة ، العدد 21 – 2001) .

ويمكن تلخيص مرحل تطور حوكمة الشركات على مدار السنوات الماضية في الجدول التالي :

الجدول رقم (2–1) : ملخص تأريخي لحوكمة الشركات

السنة	الفعاليات	البلد
1932	بيرل و مينز ينشران عملهم الشهير " المؤسسة الحديثة و الملكية الخاصة "	الولايات المتحدة
1933	صدور أول تشريع لتنظيم سوق الأوراق المالية	الولايات المتحدة
1934	صدور قانون تفويض المسؤولية من أجل إنقاذ لجنة مراقبة البورصة	الولايات المتحدة
1968	الاتحاد الأوربي يتبني أول توجيهي للمؤسسات	الإتحاد الأوروبي
1987	صدور تقرير لجنة tredway بشأن الاحتيال في التقارير المالية و التأكيد على دور لجان المراجعة ، و وضع إطار للرقابة الداخلية	الولايات المتحدة
بداية التسعنيات	انهيار عديد من الإمبراطوريات التجارية مثل polly peck و max welle مما دعا إلى تحسين ممارسات حوكمة الشركات	المملكة المتحدة
1992	لجنة كلدبوري تنشر أول تقرير بعنوان " الجوانب المالية في حوكمة الشركات "	المملكة المتحدة
1994	نشر تقرير كنغ King يتضمن توصية بإصلاح مجلس الإدارة .	جنوب أفريقيا
1994	صدور تقرير عن بورصة تورنتو عنوانه "أين كان المدير" بحث المؤسسات الكندية على تضمن تقاريرهم السنوية مزيدا من المعلومات المتصلة بأساليب ممارسات حوكمة المؤسسات	كندا
1994 و 1995	نشر تقرير Rutteman "الرقابة الداخلية في التقارير المالية" Grenbury " مكافات التنفيذيين " وتقرير Hample " حوكمة المؤسسات "	المملكة المتحدة
1995	اعتماد قانون المؤسسات المساهمة الروسي	روسيا
1995	نشر تقرير فينو Vienot بشأن مسؤوليات واستقلالية مجلس	فرنسا
1995	إصدار الاتحاد الاسترالي لمديري الاستثماريان يتضمن معايير لمجالس الإدارة فيما يتصل بالإفصاح عن عملية اختيار كبار المديرين بالمؤسسات .	استراليا

1995	تشكيل الشبكة العالمية لأساليب حوكمة المؤسسات International govrnance Corporate بغرض تطبيق حوكمة المؤسسات في كافة الأسواق	المملكة المتحدة
1996	نشر تقرير jaap peter بشأن أفضل ممارسات لحوكمة المؤسسات	هولندا
1996	اعتماد قانون سوق الأوراق المالية الروسي	روسيا
1998	نشر قواد الموحدة لحوكمة المؤسسات	المملكة المتحدة
1999	(O.E.C.D) تنشر أول معايير دولية ، مبادئ O.E.C.D لحوكمة الشركات	تضم مجموعة من الدول
1999	نشر توجيهات Turnbull في الرقابة الداخلية	المملكة المتحدة
2002	نشر القواعد الألمانية لحوكمة الشركات	ألمانيا
2002	أدى انهيار Enron وغيرها من فضائح المؤسسات إلى قانون Sarbanes – Oxleyفي الولايات المتحدة و نشر التقارير بشأن إصلاح قانون المؤسسات في أوروبا	الولايات المتحدة الأوروبية
2003	نشر تقرير Higgs عن الأعضاء غير التنفيذيين .	المملكة المتحدة

المصدر : بن عيسى مريم ، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء ،2012،ص ص6 ـ 7 .

الفرع الثاني : دوافع ظهور حوكمة الشركات .

يرجع تعاظم الاهتمام بظاهرة حوكمة الشركات سواء في الاقتصاديات المتقدمة أو الاقتصاديات النامية و الصاعدة و الانتقالية إلى العديد من الدوافع التي يقع على رأسها ما يلي :

1- دوافع ظاهرة حوكمة الشركات في ظل اقتصاد الموارد الإنتاجية :

لقد أفرز واقع اقتصاد الموارد الإنتاجية مجموعة من الأسباب المالية والإدارية و القانونية و الاقتصادية التي أفصحت عن مدى الحاجة إلى تطبيق حوكمة الشركات كمدخل لإعادة الثقة في إدارة الشركات من قبل جمهور المتعاملين معها ومن أهم هذه الأسباب ما يلي : (وارد، العشماوي ، 2008 ، ص22)

- بقاء التشريعات و القوانين الخاصة بتنظيم المعاملات التجارية لفترة زمنية طويلة دون تعديلات قد تقضيها ظروف ممارسة العمليات التجارية في الوقت الراهن أو قد تقتضيها وجود أدوات استثمارية جديدة و إنشاء الشركات في قطاعات غير تقليدية الأمر الذي يستوجب وجود قواعد حاكمة للشركات .
- دور البورصات العالمية في تتبع التغيرات التي تحدث في دنيا الأعمال عن طريق مراقبة الشركات المساهمة المقيدة و المتداول أسهمها بأسواق المال العالمية وذلك من خلال مجموعة القواعد و اللوائح الصادرة عن هذه الأسواق و التي قد لا تفي بإجراء مثل هذه المراقبة لما لها من صفة العموم ولعدم قدرتها على التنبؤ بسلوك المتعاملين مع هذه الشركات ومدى الحاجة لقواعد الحوكمة لسد مثل هذه الثغرات حفاظا على حقوق المساهمين وضمانا لسلامة الاقتصاد الوطني بكل دولة .
- كثرة المشكلات الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة أو الذي يعرف بمفهوم الوكالة والتي ينجم عنها وجود تضارب في المصالح بين الإدارة و المساهمين من ناحية وبين ذوي المصالح المتعارضة من ناحية أخرى ، ومدى الحاجة إلى قواعد جيدة لحوكمة الشركات للحد من هذه المشكلات ودعم ثقة المستفيدين من إدارة الشركات .
- تزايد الممارسات المالية و الإدارية الخاطئة بالشركات و ما يتتبعها من تلاعب و تظليل في التقارير المالية وظهور الكثير من قضايا الفساد المالي و الإدارة الأمر الذي يستوجب وجود قواعد حاكمة للحد من هذه المظاهر و ضمان استمرارها مستقبلا .
- تدني أخلاقيات الأعمال وضعف نظم الرقابة الداخلية على أنشطة معظم الشركات مما يستوجب تبني قواعد مستجدة لتنظيم أعمال هذه الشركات و مراقبة أداتها .
- ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على شركات المراجعة العالمية مثل شركة آرثر أندرسون التي غرمت في عام 1999 ما يقرب من 90 مليون دولار نتيجة تورطها في قضايا مهنية تسببت في خسارة شركة Colinial Reaty بمبلغ يقرب من 300 مليون دولار و إفلاسها حينئذ .
- غياب التحديد الواضع لمسؤوليات و سلطات مجالس إدارة الشركات و مدرائها التنفيذيين أمام المصالح المتعارضة .
- ضعف حماية حقوق صغار المساهمين نتيجة احتمالات تواطؤ كبار المساهمين مع إدارة الشركة لتعظيم دالة منفعتهم الخاصة على حساب المنفعة العامة بالشركة .
- ظهور حالات عديد من الإحتيالات المالية و الافلاسات في بعض شركات المساهمة دولية النشاط و ما استتبعه من تساؤلات " حول أين مجلس الإدارة ؟ ، أين المراقبون الماليون ؟ ، أين مراجعي الحسابات ؟ ، أين المراجعون الداخليون ؟ ، أين المراقبون الماليون ؟ ، أين المنظمون و المشرعون ؟ .

- زيادة حدة مخاطر منظمات الأعمال و خاصة مخاطرة الاستثمار و المخاطرة المالية و ارتفاع تكليفة التمويل بالملكية و بالمديونية ومدى الحاجة إلى آلية للحد من هذه المظاهر مستقبلاً .

2- دوافع ظاهرة الحوكمة بفعل انهيار بعض الشركات دولية النشاط :

لقد عكست الانهيارات و الفضائح المالية للعديد من الشركات دولية النشاط مثل أنرون و ورلدكم و تايكو و أويلفيا وعيرها من الشركات الدولية الأخرى ، ومدى الحاجة لقواعد حاكمة لإعادة التوازن المالي و الإداري و معالجة الخلل في الهياكل المالية و الإدارية للشركات المساهمة الأخرى بمعظم دول العالم ، وللتدليل لعرض في ما يلي دوافع ظاهرة حوكمة الشركات بفعل انهيار شركة إنرون ، لعل أهم الدوافع التي أدت إلى انهيار هذه الشركة ما يلي : (وارد، العشماوي ، مرجع سابق ، ص 24)

- عدم التزام الشركة بقوانين الشركات و هيئة الأوراق المالية ، فضلا عن عدم التمسك بقواعد السلوك الأخلاقي و المهني .
- وجود تواطؤ واضح بين المراجعين القانونين و إدارة الشركة المذكورة
- عدم وجود مؤشرات مرجعية للإفصاح و الشفافية و العرض العادل للمعلومات بالتقارير المالية للشركة .
- عدم وجود أعضاء من المستقلين أو غير التنفيذيين في مجلس إدارة الشركة .
- عدم وجود لجان فنية بالشركة سواء للمراجعة الداخلية أو للتعيينات أو للمكافآت أو لإدارة المخاطر .
- زيادة حالات التصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية بالشركة .
- عدم وجود إستراتيجية للشركة مبنية على تحليل البيئة الداخلية و الخارجية لتحديد رؤية ورسالة و أهداف الشركة .
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية خاصة نظامي الرقابة المحاسبية و الإدارية بالشركة .
- الاعتماد على مقاييس تقليدية للأداء مبنية على المعلومات المالية فقط دون الاهتمام بالمعلومات غير مالية
- تعظيم أرباح الشركة بأكثر من 150 % وتكبيد المستثمرين خسائر لا تقل عن 20 مليار دولار في سنة المالية واحدة .
- منح الرواتب الضخمة و العلاوات المتفاقمة و المكافآت العالية لأعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين بالشركة.
- التورط مع شركات المراجعة الدولية في اعتماد إقامة مشاريع وهمية كلفت حملة الأسهم بلايين الدولارات .

- في منتصف عام 1999 وصل سعر سهم شركة إلى ما يقرب من 5.64 دولار و هو أعلى سعر وصلت إليه أسهم الشركة المذكورة و في منتصف عام 2000 أغلقت الشركة تضخم أرباحها بما يعادل 9.3 بليون دولار اعتمادا على اعتبار المصروفات التشغيلية بمثابة مصروفات رأسمالية ، ثم كشف واقع سوق المال في ذات الوقت السعر الحقيقي لسهم الشركة الذي لا يتناسب مع سعره المحدد بمعرفة الشركة نتيجة كثرة الممارسات المالية و الإدارية الخاطئة بالتواطؤ مع مراقب الحسابات ، ونتيجة لذلك فقد اقترح رئيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية (S.E.C) تقييد خدمات الشركة المراجعة التي تتول تدقيق أعمال هذه الشركة و اقتصارها على مراجعة الأعمال الضريبة ، بعد الإعلان عن أن شركة إنرون شركة مفلسة في أوائل ديسمبر عام 2002 .

لدراسة وتحليل أبعاد هذه المواقف فقد أجرى استقصاء مع مديري إدارة المراجعة بالشركات المذكورة بمعرفة معهد المراجعين الداخلين الأمريكي بعد إفلاس الشركة وكانت أهم مجالات الاستقصاء ما يلي :

(نفس المرجع السابق ، ص25)

- مدى وجد لجنة للمراجعة الداخلية .
- مدى وجود لجنة الإدارة المخاطر .
- مدى استقلالية المراجع الخارجي .
- مدى ممارسة الجوانب الأخلاقية الأعمال .
- كيفية مراجعة العمليات خارج الميزانية و العمليات المالية المستجدة الأخرى كالمشتقات المالية .
- مدى سلامة و ملائمة برامج المراجعة الداخلية المتبعة مسبقاً .
- مدي تبني إستراتيجية الشركة تحدد الاستشراف المستقبلي لبرامجها و أنشطتها .
- مدى تبني برامج المراجعة لأغراض خاصة .
- مدى إبرام تغيرات في الإفصاح المالي أو في دليل أخلاقيات الأعمال أ, في شركة المراجعة الخارجية أو في خدمات المراجعة الداخلية المتعاقد عليها أو في مقدمي الخدمات الاستثمارية أو في إعداد التقارير المالية و غير المالية المختلفة .
- مدى قبول النصائح و المعلومات الإضافية من الإدارة و من المراجعين الخارجين و الداخليين و العاملين بالإدارة المالية و المجلس القانوني بالشركة .
- مدى توافق القانون النظامي للشركة مع تعليمات و إرشادات هيئة الأوراق المالية بالدولة .
- كيفية مراجعة العمليات الخاصة بالأطراف ذات الصلة من قبل كل من المراجعين الداخلين و الخارجين.

- مدى وجود سياسة معلنة الإدارة المخاطر بطريقة رسمية بالشركة ومدى وجود أسس لقياسها و تخطيطها و متابعتها و التحويط لها .
- درجة التعاون بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي للشركة .
- مدى الحاجة لإجراء تغيرات رئيسة لمعايير المحاسبية المتبعن بالشركة .
- مدى الحاجة إلى المعلومات و الإرشادات المعاصرة المنبثقة عن المشروع أ, الجمعيات المهنية أو المجامع العلمية وذلك في مجالات تبسيط المعاير المحاسبية و متطلبات الإفصاح عن المعلومات خارج الميزانية وعمليات الأطراف ذات العلاقة وسياسات التغيير الدوري للمراجع الخارجي .
- مدى التأكد من توافق أعمال المراجعة الداخلية بالشركة مع مقترحات هيئة الأوراق المالية الأمريكية ومعهد المحاسبين القانونين الأمريكي .

3- **دوافع ظاهرة الحوكمة الشركات في ظل إفرازات اقتصاد المعرفة .**

لقد عكست ظاهرة اقتصاد المعرفة مجموعة من الدوافع التي استوجب الحاجة إلى العمل بقواعد دولية لحوكمة الشركات ، ولعا أهم هذه الدوافع الأتي : (نفس المرجع السابق ، ص 27)

- التحول من اقتصاد الموارد الطبيعية إلى اقتصاد الموارد البشرية .
- التحول من اقتصاد الموارد البشرية إلى اقتصاد الأصول البشرية .
- التحول من اقتصاد الأصول البشرية إلى اقتصاد الأصول المعرفة .
- الاتجاه لإلى العولمة وتحرير الأسواق المالية .
- التعامل بمفاهيم إعادة الهيكلة و الخصخصة وإعادة الهندسة و تكنولوجيا المعلومات .
- التوجه نحو تطبيق فلسفة الإدارة الإستراتيجية بعناصرها المتمثلة في التفكير الإستراتيجي و التخطيط الإستراتيجي و التطبيق و التقييم الإستراتيجي .
- التوجه نحو الإدارة بالمعرفة و إدارة المعرفة .
- اتساع دائرة الأسواق المالية و البورصات الدولية .
- ظهور بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لقياس و تقييم الأداء الحقيقي للشركات .
- التوجه نحو العمل بفلسفة الإدارة البيئية واتساع دائرة المسئولية الاجتماعية للشركات .

II .2.1 حوكمة الشركات (مفهوم ، الخصائص و الأبعاد) :

الفرع الأول : مفهوم حوكمة الشركات .

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج و الأعاصير و العواصف وما يمتلكه من قيم و أخلاق نبيلة ، وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على

أرواح و ممتلكات الركاب ، وحمايته و رعايته للأمانات و البضاعة التي في عهدته و آصالها لأصحابها ، و دفاعه عنها ضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ،ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق عليه التجار و خبراء البحار " القبطان المتحوكم جيداً Good " ومن ثم فقد نمت و ترعرعت بدايات الحوكمة في علوم البحار و مدارس التعليم و التدريب ، Governer وكذلك القوانين البحرية ، وكانت الحوكمة تعني في هذه البدايات مجموعة من القيم النبيلة و الراسخة و الأعراف والتقليد البحرية ، و التي توضح " ما يجب " "و ما يتعين " " و ما لا يجب " " و ما لا يتعين " ، أي تحديد طرق الصواب و الخطأ ، و توضيح لحقوق و التزامات القبطان و البحارة العاملين معه على السفينة.

(الخضيري ، 2005 ،ص7)

وجدير بالذكر أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على مصطلح (الحوكمة) كما جاء بمعناه باللغة الإنجليزية Governance ، مما يعني أن هذا المصطلح بعيد عن الممارسات اليومية و المعيشية لأفراد المجتمع و هو ما دفع كل من الألمان و الفرنسيين إلى استخدام نفس المصطلح الإنجليزي بذات الحروف مع تغيير طريقة لفظها و نطقها .(نفس المرجع السابق ، ص30)

الإ أنه عام 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماد لهذا اللفظ (الحوكمة) حيث أكد في بيان له " في رأينا أن الترجمة العربية (الحوكمة) للمصطلح الإنجليزي ترجمة صحيحة مبنى و معنى ، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذور و الوزن وهي ثانيا إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة و متابعة أداء القائمين عليها و اعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديدا إلى الثروة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث . (يوسف ، 2006 ،ص120)

1- تعاريف المنظمات الدولية لحوكمة الشركات .

تعددت التعاريف من قبل المنظمات العالمية وذلك حسب طبيعة كل منظمة وفيما يلي أهم المفاهيم المرادفة لحوكمة الشركات كما وردت ببعض الدراسات .

1-1 تعريف منظمة التعون الاقتصادي و التنمية (O.E.C.D) :

أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و مساهميها وذوي المصلحة الآخرين و تقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضيح أهداف الشركة و تحديد وسائل إنجاز تلك الأهداف و الرقابة على الأداء . (آل غزوي ، 2010 ، ص 09)

1-2 تعريف منظمة التمويل الدولية (I.F.C) :

"نظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة و التحكم في أعمالها "

أي أن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر على الأداء ، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد . (هوام ، لعشوري ، 2010 ، ص5)

1-3 تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة (C.I.P.E) :

" أسلوب الإداري المثلي سوء من حيث الاستقلال و التوجيه أو أحكام الرقابة فالحوكمة تعني إذن وضع النظام الأمثل الذي يتم من خلاله استغلال موارد الشركة وحسن توجيهها و مراقبتها من أجل تحقيق أهداف الشركة و الوفاء بمعايير الإفصاح و الشفافية " (إبراهيم موسى ، 2010 ، ص17) .

1-4 تعريف البنك الدولي (W.B) :

" هي ممارسة السلطة السياسية ،ورقابة إدارة الموارد المؤسسة من أجل تنمية اقتصادية و اجتماعية ".

(wajdi ben rejed , 2003 ,p 12)

1-5 تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (le .U.N.D.P) :

ممارسة السلطة السياسية و الاقتصادية و الإدارية لإدارة شؤون المؤسسة وأعمالها ، وبمفهومها الواسع تعطي الهياكل التنظيمية و أنشطة الحوكمة المركزية ، الإقليمية و المحلية ، و البرلمان و المؤسسات و المنظمات و الأفراد التي تضم المدني و القطاع الخاص في الشركة و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع . (زلاسي ، 2012 ،ص6)

2-تعريف الكتوب و الدراسات السابقة :

2-1 التعريف الأول :

أنها مرادف " للتحكم المؤسسي " لأغراض معالجة مشكلة الوكالة ، وحماية حقوق حائز الأسهم ، وحماية حقوق أصحاب الشأن ، و التأكيد على ضرورة تفعيل المعايير المحاسبية الدولية ، ومعايير المراجعة الدولية علي المستوى الدولي ، فضلا عن تحقيق التنمية الاقتصادية و الرفاهية الاجتماعية من منظور اقتصاد المعرفة .

(وارد ، مرجع سابق ، ص 29)

2-2 التعريف الثاني :

مجموعة العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات و الأساليب التي تستخدم لإدارة شئون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة بها و تعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة . (إبراهيم ، 2010 ، ص 187)

2-3 التعريف الثالث :

الإجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة .

(أبو حمام ، 2009 ، ص15)

2-4 التعريف الرابع :

حوكمة الشركات هي : أسلوب أو مجموعة قواعد التي تنظم العلاقات بين أصحاب العمل و مختلف الأطراف ذوي المصلحة (مساهمين ، عمال عملاء ، موردين ، مؤسسات التمويل ....إلخ) .

و الاستغلال الأمثل للموارد المؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة ومن أجل رفع قيمة المؤسسة كما أن حوكمة تفصل بين شيأن متلازمين هما الإدارة و الملكية ، كما أنها تمثل درجة من التناغم مع لفظي العولمة والخصخصة

ومن التعاريف السابقة يتضح أن حوكمة الشركات أصبحت من أهم المواضيع المطروحة على صعد دول العالم ، فهي تشكل عنصرا هاما لتعزيز النجاح و الإصلاح الاقتصادي و التنظيمي في ظل العوامل وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض و المنافسة الشديدة .

الفرع الثاني : خصائص حوكمة الشركات

- ويتضمن مصطلح حوكمة الشركات الخصائص التالية : (حماد ، 2005 ، ص3)

1- **الانضباط** : أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح .

2- **الشفافية** : أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث .

3- **الاستقلالية** : أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة .

4- **المساءلة** : أي إمكانية تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية .

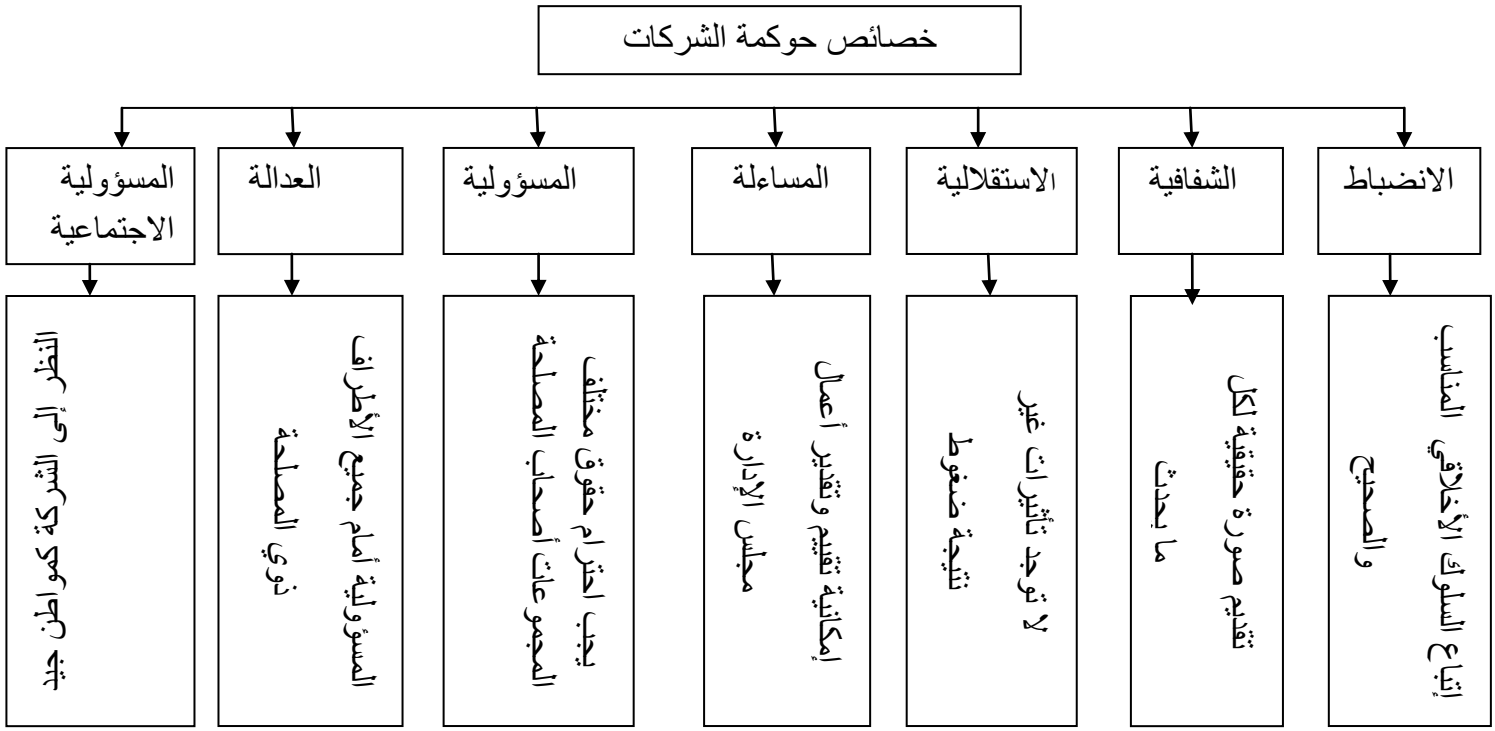
5- **العدالة** : أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة .

6- **المسؤولية :** وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة .

7- **المسؤولية الاجتماعية :** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد .

- و الشكل التالي يوضح باختصار خصائص حوكمة الشركات

الشكل رقم (2-1) : خصائص حوكمة الشركات



المصدر : حماد.2005 .ص 23

الفرع الثالث : أبعاد حوكمة الشركات .

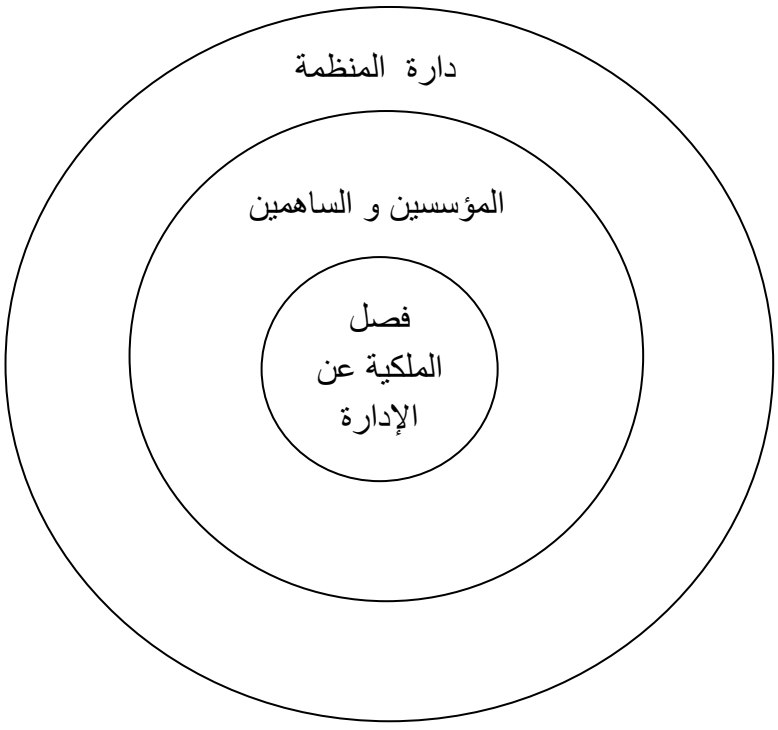
وتعكس الخصائص السابقة بعدين أساسين للتغيير الموضوعي عن حوكمة الشركات :

البعد الأول :

أن حوكمة الشركات ينظر إليها بشكل تقليدي على أنها ذلك النظام الذاتي للتوجيه و الإدارة والرقابة على اقتناء و استخدام الموارد الإنتاجية بمعرفة مجلس الإدارة منتخب من حملة الأسهم ، والشكل التالي يوضح جوهر هذا البعد . (وارد خليل ، العشماوي .2008 .ص33) .

الشكل رقم (2-2)

البعد التقليدي لحوكمة الشركات من منظور التوسع في حركة إدارة الشركة

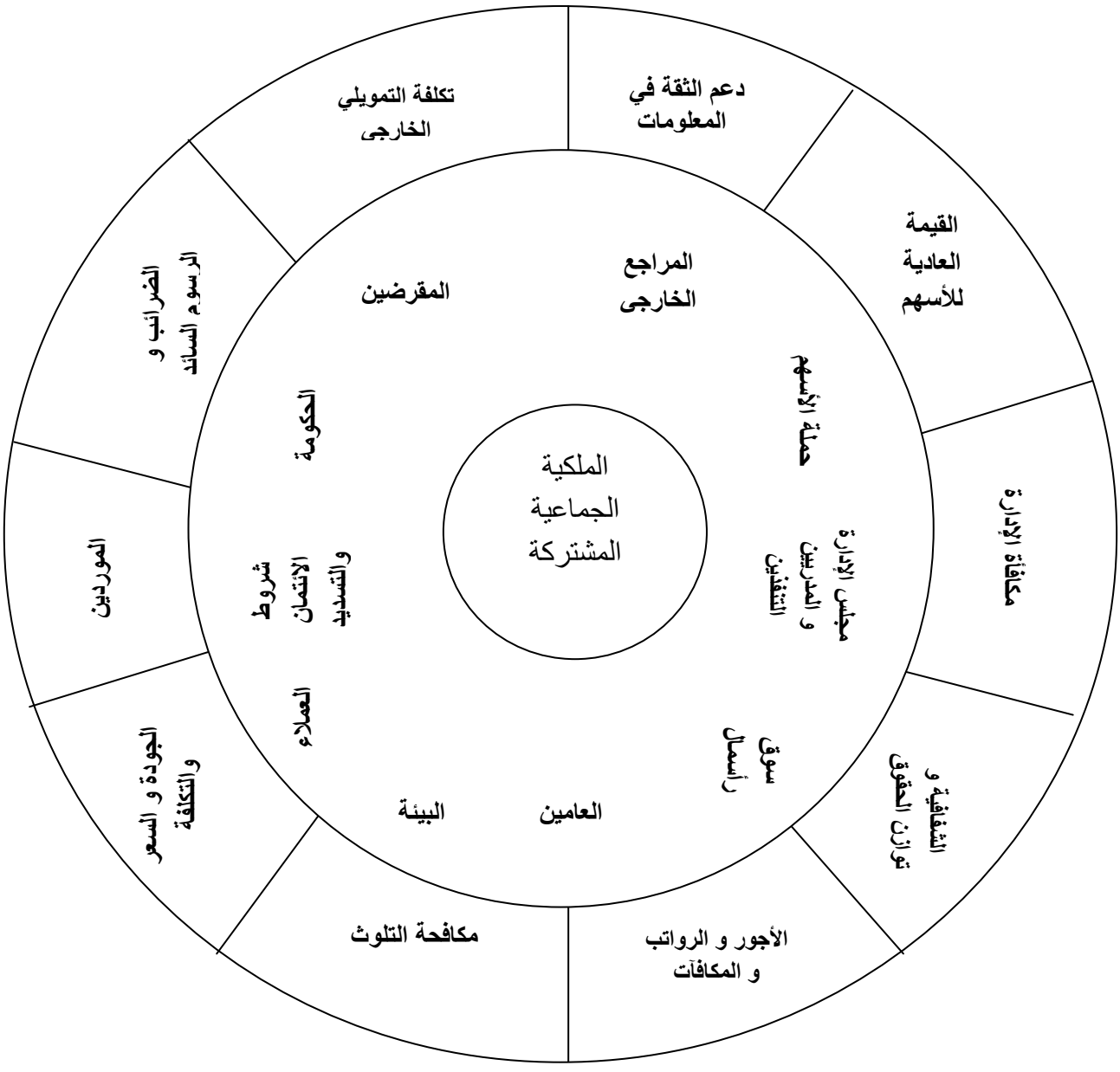


المصدر : وارد خليل ، العشماوي .2008.ص 34

البعد الثاني : أن حوكمة الشركات ينظر إليها بشكل معاصر على أنها إدارة موارد الشركة المادية و البشرية و المالية و المعرفية ، وذلك بمعرفة أطراف الملكة الجماعية القادرة على تحقيق الانضباط المالي و الإداري وتعظيم قيمة الشركة والشكل الموالي يوضح جوهر هذا البعد . (نفس المرجع سابق.ص34).

الشكل رقم : (2-3)

البعد المعاصر لحوكمة الشركات من منظور تقييد حركة إدارة الشركة



المصدر : وارد خليل ، العشماوي .2008 ص35

II. 3.1 النظريات المفسرة لحوكمة الشركات :

لقد نشاء فكرة حوكمة الشركات مرتكزة على مجموعة من النظريات التي أصبحت في ما بعد مفسرة لظهور الحوكمة و هذه النظريات هي كاتلي :

- نظرية الوكالة .
- نظرية حقوق الملكية .
- نظرية المبادلة .

الفرع الأول : نظرية الوكالة .

1- تعريف نظرية الوكالة :

تصف نظرية الوكالة المنشأة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية و أن وجود المنشأ يتحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية ، و أن عقود الاستخدام ما هي الإ أدوات لتخصيص الموارد و وصف الغرض من نشاط المنشأة و بالتالي يمكن دراسة سلوك المنشأة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها .

ويصف Meckling & Jensen (1976) علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أ, أكثر من الأفراد (الأصل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال و الخدمات بالنيابة عنه و في المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات . (حماد ، 2005 ، ص67)

2- تطور نظرية الوكالة :

ظهرت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعنيات من القرن العشرين الإ أن المفاهيم التي تستند إليها هذه النظرية تعود للاقتصادي Adam smith عند مناقشة لشكل الفصل بين الملكية و الرقابة في كتابته ثروة الأمم . (بتول ، خلف سليمان ، 2009 ، ص13)

ويعود أساسها النظري إلى كل من Berle & means (1932) الذين أشاروا إلى أسلوب الإدارة في الشركات قد يتسم بالأنانية و ذلك بسبب محاولة الإدارة تحقيق مصالحها على حساب مصالح المساهمين وهو ما يضر بثرواتهم وهذا هو المفهوم الذي بني على أساسه Jensen & meckling (1976) الإطار العام لنظرية الوكالة التي أشاروا خلالها إلى أن أنانية الإدارة و الملكية و الذي بدوره يؤدى إلى

تحفيز الإدارة للقيام باستغلال إمكانيات الشركة لمصالحها الشخصية مما يحمل الشركة تكاليف تنعكس سلبا على ثروة المساهمين . (زريقات ، و آخرون ، 2013 ص 252)

3- مضمون نظرية الوكالة :

في بدايتها الأول جاءت نظريو الوكالة كحل لمشكل اتساع المؤسسات و تشتت الملكية فيها و كان الهدف المرجو هو إسناد مهنة التسيير لطرف ذا خبرة و إلمام بالشأن التسيرية لتعظيم أداء المؤسسة ، وهذا ما يمكن تسميته بالشق المثالي للنظرية أما الشق الواقعي لها فتجسد ببروز المشاكل بين الملاك و المسيرين و الذي وظهور سلوكات شاذة على المستوى المؤسسات كتجذر المسيرين و الذي مرده أساسا لتضارب .

3-1 الشق المثالي للنظرية الوكالة :

ضمن هذا المنظور يولي أصحاب المصالح (الملاك ، المسيرون ، المستخدمون،الموردون و الزبائن) أهمية كبيرة تنصب في توحيد أهدافهم دون انتهاك حقوق أي طرف منهم بإرضاء المالك و المسير و المستخدم في أن واحد و التركيز على أهدافهم المشترك وهو بقاء و استمرارية المؤسسة من أجل استمرار مصالحهم . (صلواتشي ، 2008 ، ص28)

3-2 الشق الواقعي لنظرية الوكالة :

يثبت الواقع أن أهداف أصحاب المصالح لسبب متطابقة في أغلب الأحيان فعلى سبيل المثال يوجد تعارض بين أهداف المساهمين و المسيرين ففي حين يهدف المسير إلى المحافظ على منصبه داخل المؤسسة بتبنيه لنظرة بعيدة المدى زمني طويل ، وباختيار استراتيجيات عقلانية تتضمن أقل خطر ممكن وعائد يمتد على مدى زمني طويل ، فإن المساهم صاحب النظرة قصيرة المدى يهدف إلى تعظيم عوائده إلى أقصى حد مهما كانت نسبة الخطر.

إن هذا التعرض في الأهداف هو ما يدفع بالمسير إلى إتباع إستراتيجية التجذر يخلف وضعية مهنية على مستوى المؤسسة و يدخل ذلك ضمن سعيه للمحافظ على منصبه و لإقصاء منافسيه ، وكان أول من تطرق لنظرية التجذر هما Shleifer & Vishny (1989) وحسبهما فإن عملية التجذر تتم من خلال تركيز المسير على اختيار " الاستثمارات الخاصة " وهي تلك المشروعات التي تكون ذات علاقة مباشرة بطبيعة تكوين المسير أو خبرته حتى و إن لم تكن بالضرورة ذات فائدة على المؤسسة ، هذا النوع من الاستثمارات يسمح بتقليص احتمال عزله كونه أصبح أكثر الأفراد دراية و قدرة على تسير مشاريع المؤسسة و بهذا يصبح و كأنه يسير المؤسسة بطريقة مستقلة . (Marehuer et bautres .2005 . P 15) .

4- علاقة نظرية الوكالة بحوكمة الشركات :

ارتبطت الحوكمة بمفهوم فصل الملكية عن التسيير فبسبب كبر حجم المؤسسات و تعقيد عملياتها أصبحت هناك الكثير من العلاقات المتعددة في المؤسسة مثل علاقة الوكالة(الملاك / الإدارة) ، (الملاك / الدائنين) ، (الملاك / المراجع الخارجي) ...إلج ، ولإن لكل طرف مصلحة فإنهم يسعون إلى تعظيم منافعهم و تحقيق مصالحهم ولو على حساب الأطراف الأخرى ، من هنا تسعى حوكمة المؤسسات إلى ضمان الانضباط و إدارة المخاطر في تحقيق مصالح جميع الأطراف وضمان الرقابة الفعالة و إدارة المخاطر . (آل غزوي ، 2010 ص11)

الفرع ثاني : نظرية حقوق الملكية .

1- تعريف نظرية حقوق الملكية .

لقد شكلت هذه النظرية في السنوات الستينيات على يد كل من Alchian & demsetz حيث انطلاق من فكرة أن كل عملية تبادل تتم بين طرفين هي عبارة عن تبادل لحقوق الملكية و المتعلقة بالأصل محل التبادل و بإسقاط هذا المفهوم على المؤسسة الاقتصادية ، يمكن تعريف هذه الأخيرة على أنها مجموعة من العقود التي تشكل هيكلا لحقوق الملكية وتمنح الملكية الحقوق التالية للمالك :

- حق استعمال الأصل .
- حق الاستفادة من الأصل .
- حق التخلي عنه بصفة نهائية لشخص أخر .

على هذا الأساسي يمكن تعريف حق الملكية بأنه :

"حق مقرر لفرد معين قابل لتحويل بالمبادلة مقابل حقوق مماثلة للآخرين أو أنه الحق والسلطة في استهلاك ، الحصول على إيراد أو التنازل عن السلع (أو الأصل) التابعة لهذا الحق "

(ORG.Wikipedia.fr /2013-12-29 /16 :27)

2- مضمون نظرية حقوق الملكية :

تأخذ نظرية حقوق الملكية أهميتها من خلال إعادة تخصيص حقوق الملكية بما يخدم مصلحة المؤسسة في فعالية الأداء .

فبعدما اعتبرت المؤسسة في الفكر الكلاسيكي كوحدة غير قابلة للتقسيم و أ، الهدف الواحد والأوحد لها هو تعظيم ثروة المساهمين ، يرهن الكلاسيكيون الجدد بأن المؤسسة على العكس من ذلك من خلال كونها تجمع للعقود يربط كل من له علاقة بهذه المؤسسة والذين يهدفون إلى تحقيق منافع ليست دائما متعلقة بمصلحة المساهمين .

يشكل الخطر المعنوي في المؤسسة الناتج تخاذل أحد الأطراف واعتماده على غيره في أداء مهامه السبب الرئيسي لضرورة وجود مراقب لمثل هذه السلوكيات ويقترح Demsets & Alchian أن يتم تحفيز هذا المراقب بإعطائه أجرا زائدا علاوة من اجل منع تواطؤه مع الأطراف المتقاعسة مع منحه سلطة على جزء من ممتلكات المؤسسة (أسهم) يصبح هذا المراقب (المسير) لديه سلطة التوظيف ، الفصل ...إلخ ، وهكذا تحسن نظرية حقوق الملكية من أداء المؤسسة .

3- علاقة نظرية حقوق الملكية بحوكمة المؤسسة :

من خلال مبدأ إعادة تخصيص حقوق الملكية ، تطورت عملية تسيير المؤسسة لتصبح من خلال مسير يملك حصة في رأس مال (أجر + حصة من الربح) وهذا ما يسمح للأخير بأن يتخذ قرارات ليس بالضرورة الأفضل من وجهة نظر المساهمين الملاك وهو ما يحمل الملاك تكلفتين :

تتمثل الأولة في :معرفة درجة الاختلاف بين القرارات المتخذة من طرف المسير والقرارات المتخذة من قبلهم .

تتمثل الثانية في : في تكلفة تحفيز للمسي من أجل اتخاذ للقرار الأفضل من وجهة نظر الملاك وتوفر آليات الحوكمة سواء الداخلية (مجلس الإدارة ، التدقيق الداخلي) أو الخارجية (رقابة السوق المالي ، سوق المسيرين) سبل رقابة جيدة وفعالة لتقويم سلوك المسير وقراراته بما يخدم مصالح الملاك وبقية الأطراف الأخرى.

الفرع الثالث : نظرية تكلفة التبادل .

1- تعريف نظرية تكلفة التبادل :

تندرج نظرية التبادل ضمن إطار نظرية المنظمات ، وتهدف لتفسير وجود المؤسسة الاقتصادية اعتماد على وجود تكاليف ، حيث أن كل مبادلة اقتصادية تنجر عنها تكاليف كشرط لتحقيقها (مثل التكاليف

المرتبطة بالبحث عن المعلومات) ، و تنص النظرية أن الأعوان الاقتصاديون لا يتصرفون إلا وفق عقلانية محدودة وفي ظل الانتهازية ، وقد ظهر مفهوم تكلفة التبادل لأول مرة سنة 1937 في مقال "**طبيعة المنشأة** " لـ Cause ليصبح مفهومها أكثر عمقا و غنى من خلال أعمال Williamson (1975 -1985-1991) و الذي يعتبر مؤسس هذه التيار النظري .

(org.Wiikipdia.fr. 2013/12/29 .16 :27)

و المقصود بالمبادلة كل اتفاق بين طرفين أو أكثر يحدد تعاقديا تاريخ ومكان تبادل منفعة أو السلعة معنية ، أما تكلفة المبادلة فتتضمن الثمن المتفق عليها تعاقديا بين الطرفين و المصاريف التي تتبع العقد والتي تم تحملها أثناء التفاوض دون الأخذ بالحسبان التكاليف المتعلقة بالإنتاج (مثل تكلفة التوزيع) .(Ulrike Meyrhofa .2007.P19).

2- العوامل المؤثرة على تكلفة التبادل :

يمكن تصنيف هذه العوامل المؤثرة على تكلفة التبادل ضمن ثلاث مجموعات رئيسية :

2-1- العوامل المرتبطة بالسلوك البشري :

يمكن التمييز بين مفهومين للسلوك البشري لهما الأثر على تكلفة التبادل وهما

(Michal Ghertman / www.Hee.fr /2013-12-30 /10 :07)

- ✓ **العقلانية المحدودة** : كان Simon (1947) أول من تحدث عن مفهوم العقلانية المحدودة والذي يشير لعدم مقدرة أطراف المبادلة على معرفة ما يحدث بمرور الوقت ولا الاطلاع بجميع المعلومات المتعلقة بالمبادلة ومحدودية فهم و توقعتهم لردود أفعال كل طرف أوما سيقوم به مستقبلا .
- ✓ **الانتهازية** : قام بتقديم المفهوم كل من Alchian & demsetz سنة1972 وطوره Williamson (1975) ومفاده أ،الأعوان الاقتصاديون يمارسون سلوكيات انتهازية في سبيل تحقيق مصالحهم الشخصية حيث يستعملون الحيل والمراوغات وأساليب الغش المتنوعة (مثل حجب المعلومات والغش بما يتعلق بنوعية السلعة) ، ويمكن أتظهر مثل هذه التصرفات قبل تحرير العقد بإخفاء مجموعة من المعلومات وهو ما يحمل الطرف الأخر تكاليف الاختيار المعاكس ،وإما أن يظهر السلوك الانتهازي أثناء مرحلة تنفيذ العقد مثل تخاذل أحد الطرفين في الالتزام بواجباته وعدم بذل الجهد لإتمام المبادلة وهذا ما يعرف بالخطر المعنوي .

2-2- العوامل المرتبطة بمحتوى المبادلة :

هناك عاملين وهما : (Lourent Tangety .2011.P 103)

✓ **خصوصية السلعة (الأصل) :**

تكون السلعة أو الأصل ذات خصوصية إذا كانت على سبيل المثال : متركزة جغرافيا حيث أن تكاليف نقلها عالية جدا أو إذا كان استعمالها غير قابل للاستبدال بسلعة أخري .

✓ **اللايقين الداخلي :**

وهو صعوبة التوقع بسلوكيات مستقبلية للأطراف الفاعلة في المبادلة .

✓ **مدى تكرار الصفقة :**

يكون مدى تكرار الصفقة مهما في حالة قيام استثمار خاص بين طرفين حيث يمكن أن تكون المبادلة لمرة أو بصفة متكررة .

3- علاقة تكلفة المبادلة بحوكمة الشركات :

تؤثر الحوكمة في العوامل المتحكمة في تكلفة التبادل خاصة فيما يتعلق بالانتهازية إذ تهدف الحوكمة للحد من هذا السلوكيات السلبية بتشجيع الممارسات الأخلاقية و التوفيق بين مصالح كل الأطراف وهو ما يساعد على القضاء على النزعة الانتهازية لدي الأعوان الاقتصاديون بالإضافة لكونها أداة للتقليل من درجة اللايقين الخارجي و الذي يتعلق أساس بمشاكل عدم التماثل المعلومات لدى الإطراف وبتأكيدها على مبدأ الشفافية فإن الحوكمة تساعد على تخفيض عدم تماثل المعلومات وبالتالي يقود ذلك إلى التحكم في تكاليف التبادل .

II .4.1 . مبادئ و محددات حوكمة الشركات .

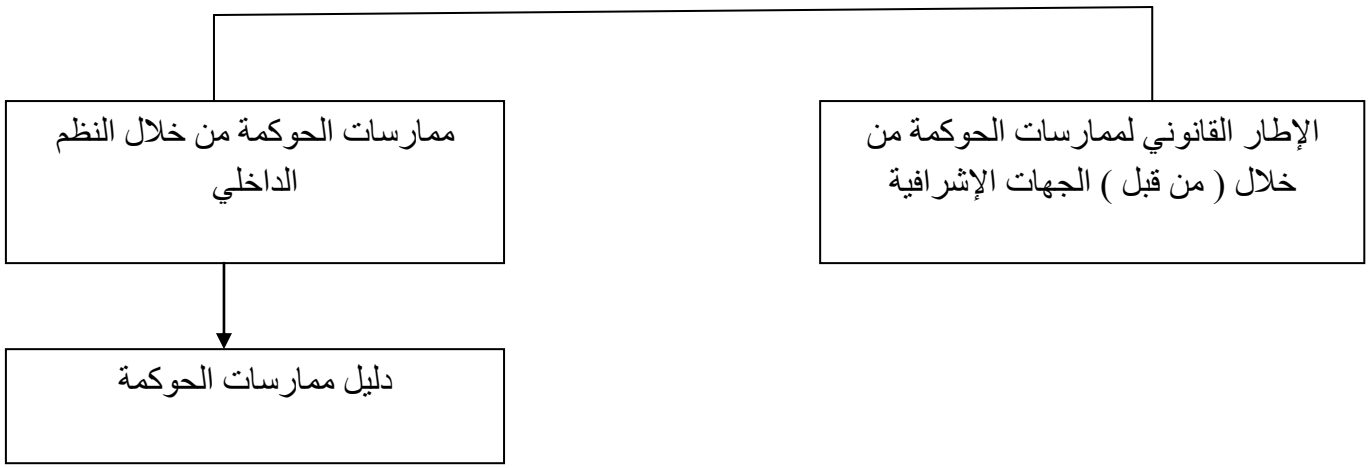
الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات .

قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (O.E.C.D) في أفريل 2004 بإدخال بعض التعديلات علي مبادئ حوكمة الشركات لتشمل ست مجموعات رئيسة يندرج تحت كل منها عدد من المبادئ التفصلية وهذه المجموعات هي :

المبدأ الأول : توافر إطار فعال لحوكمة الشركات .

وتنقسم هذه النقطة إلى الأتي :

الشكل رقم (2-4): إقرار و اعتماد الإطار القانوني لممارسة الحوكمة ونظامها المؤسسي



المصدر : عبد الجليل صبيحي ، 2006 ، ص 76

بالنسبة للإطار القانوني لممارسات الحوكمة من قبل الجهات الإشرافية فقد ناقش المبدأ الأول من المبادئ الصادرة عن O.E.C.D في عام 2004 الأتي :

" ينبغي أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية و كفاءة الأسواق ، و أ، يكون متوافقا مع دور القانون و أن يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية و الرقابية و الالتزام بتطبيق القانون " .مع مراعاة المتطلبات التالية : (عبد الجليل صبيحي، مرجع سابق ، ص 76) .

1 يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي و نزاهة الأسواق ، و الحوافز التي تخلقها للمشاركين بالسوق و الترويج لشفافية و كفاءة الأسواق .

2 أن المتطلبات القانونية و الرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع يجب أن تتوافق مع قواعد القانون و الشفافية و الالتزام بتطبيقه .

3 ينبغي أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين مختلف الجهات مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور .

4 ينبغي أن تتمتع الجهات الإشرافية و الرقابية المسئولة عن تنفيذ القانون بالسلطة الموارد للازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية موضوعية .

وبالنسبة لممارسات الحوكمة من خلال النظام الداخلية فيمكن مناقشتها من خلال الأتي:(نفس المرجع ،ص77)

1- التشكيل الأمثل لأعضاء مجلس الإدارة و مسؤوليات .

2- الفصل بين دور كل من رئيس مجلس الإدارة و العضو المنتدب ، وتحديد أدوارهم .

3- تشكيل اللجان الفرعية (لجنة المراجعة،لجنة إدارة المخاطر، لجنة المكافآت ، لجنة التعيينات ،وغيرها).

4- وضع استراتيجيات الشركة وخطط العمل ، وسياسات المخاطر ، و الموازنات السنوية ،وخطط النشاط و وضع الأهداف الأداء و متابعة التنفيذيين و متابعة أداء الشركة و الإشراف العام على الإنفاق الرأسمالي ، وعمليات الاستحواذ وبيع الأصول .

5- متابعة كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة

6- اختيار المديرين التنفيذيين وتحديد مرتباتهم و حوافزهم ومتابعتهم و القيام عند الضرورة بإحلالهم ، والإشراف على تخطيط المسار المهني للعاملين .

7- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة و مصالح المنشأة و المساهمين في الأجل الطويل .

8- الإشراف على عمليات الإفصاح و الاتصالات .

9- ينبغي أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة ، القدرة على إلزام أقسمهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة .

المبدأ الثاني : حماية حقوق المساهمين .

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين .(www. oecd.ong)

أ- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي :

أ-1 تأمين أساليب تسجيل الملكية .

أ-2 نقل أو تحويل ملكية الأسهم .

أ-3 الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بصفة منتظمة .

أ-4 المشاركة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين .

أ-5 انتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

أ-6 الحصول على حصص من أرباح الشركة .

ب–للمساهمين الحق في المشاركة ، و في الحصول على المعلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة و من بينها :

ب–1 التعديلات في النظام الأساسي أو في مواد تأسيس الشركة أ, في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة.

ب–2 طرح أسهم إضافية .

ب–3 أية تعاملات مالية غير مادية قد تسفر عن بيع الشركة .

ت–ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين ، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ، ومن بينهما قواعد التصويت

ت–1 فيتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب بشأن تواريخ و أماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة ، بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في الوقت الملائم بشأن المسائل التي يستهدف اتخاذ قرارات بشأنها خلال الاجتماعات .

ت–2 يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة و لإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة ، على أ، توضع حدود معقولة لذلك .

ت–3 ينبغي أ، يتمكن المساهمين من التصويت بصفة شخصية أ, بالإنابة ، كما يجب أ، يعطي نفس الوزن المختلف ، سواء كانت حضورا أو بالإنابة .

ث–يتعين الإفصاح عن الهياكل و الترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها .

ج– ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية .

ج–1 يجب ضمان الصياغة الواضحة و الإفصاح عن القواعد و الإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال ، ويصدق ذلك أيضا على التعديلات غير العادية ، مثل عمليات الاندماج وبيع نسب كبيرة من الأصول الشركة بحيث يتسنى للمشترين فهم حقوقهم و التعريف على المسارات المتاحة لهم.

كما أن التعاملات المالية ينبغي أن تجرى بأسعار مفصح عنها ، و أن تتم في ظل ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقا لفئاتهم المختلفة .

ج–2 يجب ألا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحصين الإدارة التنفيذية .

ح- ينبغي أن يأخذ المساهمون ، ومن بينهم المشترون المؤسسين في الحسبان التكاليف و المنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم في التصويت .

المبدأ الثالث : المعاملة العادلة للمساهمين .

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين الأجانب ، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعريض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم. (حماد ، 2005 ، ص 42)

1- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة .
2- ينبغي أ، يكون المساهمين – داخل كل فئة – نفس حقوق التصويت فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين و ذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تمون أية تغيرات مقترحة في حقوق التصويت موصفا لعملية تصويت من جانب المساهمين .
3- يجب أ، يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم .
4- ينبغي أن تكفل العمليات و الإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صعوبة أو ارتفاع في تكلفة عملية التصويت .
5- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح من وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة .
6- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية .

المبدأ الرابع : دورأصحاب المصالح .

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل الدائنون و الموردين و العملاء و العاملين بالشركة وكافة الجهات الحوكمية ، وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب ، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأن تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أ، يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة .

(نصر على ، شحاتة ، 2006 ، ص89)

المبدأ الخامس : الإفصاح و الشفافية .

وقد اهتمت منظمة O.E.C.D بهذا الموضوع فقد تضمن المبدأ الخامس على أهمية الإفصاح و الشفافية ، ويجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع و الدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور الهامة للشركة بما في ذلك الموقف المالي و الأداء و الملكية و الرقابة على الشركة .

يساعد الإفصاح أيضا في تحسين في الفهم العامة لهيكل ونواحي نشاط المنشأة وسياستها وأدائها فيما يتعلق بمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات المنشأة مع المجتمعات التي تعمل فيها ، ويمكن الإفصاح أيضا المنشآت على إيجاد علاقات وثيقة مع المستثمرين المحتملين ، حيث يطلبون معلومات منتظمة موثوقا فيها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية عنها، حتى يمكنه من تقييم الإدارة واتخاذ القرارات الملائمة، وعدم وجود الإفصاح الكافي يؤدي إلى زيادة تكلفة رأس المال ، وذلك بمراعاة ما يلي: (عبد الجليل صبيحي ، مرجع سابق، ص 89)

1- يجب أن لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا ما يلي:
   - الإفصاح على النتائج المالية والتشغيلية للمنشأة.
   - الإفصاح عن أهداف المنشأة.
   - ملكية الأغلبية وحقوق التصويت .
   - إتاحة المعلومات عن أعضاء مجالس الإدارة وكبار المديرين الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلاليتهم ، ومرتباتهم وحوافزهم .
   - الإفصاح التام عن العمليات المتصلة بالأطراف ذوي العلاقة .
   - توفير معلومات عن المخاطر الملموسة والمتوقعة في الأجل المنظور .
   - الإفصاح عن هيكل وسياسات قواعد الحوكمة .
2- ينبغي إعداد المعلومات ومراجعتها والإفصاح عنها وفقا لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والمراجعة .
3- ينبغي إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراجع خارجي مستقل لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي و موضوعي بشأن الأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية .
4- ينبغي على المراجعين الخارجين أن يكونوا قابلين للمسائلة والمحاسبة أمام المساهمين وعليهم واجب بالنسبة للمنشأة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية و الأصول المهنية في عملية المراجعة .
5- ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهاج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين ، والممارسات و وكالات التقييم والتصنيف وغيرها والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون

، بعيدا عن أي تعارض في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة .

سادسا : مسؤولية مجلس الإدارة .

و تتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة في ما يلي :(الصلاح .2005 ص 69) .

1- يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة ، كما ينبغي أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ، و أن يتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين .
2- يجب أيعمل جميع أعضاء مجلس الإدارة على أساس من النوايا الحسنة ،وتوجي الحذر اختيار سلامة القواعد المطبقة ، والسعي الدائم لتحقيق مصالح الشركة و المساهمين .
3- مجلس الإدارة مطالب أن يراعي في قراراته التي لها تأثيرات على فئات المساهمين أن يتوخى تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين .
4- من واجبات مجلس الإدارة وضع ومراجعة وتوجيه تنفيذ إستراتيجية الشركة ، وتقييم المخاطر المختلفة ، والميزانيات المالية و التقريرية ، و وضع خطط العمل وتحديد الأهداف ، و أن يتابع طريق التنفيذ ، و يتأكد من صحة النتائج التي حققت إلى جانب الإشراف على كافة النفقات عموما و الرأسمالية منها خصوصا ، والتصرف بالأصول الثابتة بيعا أو إحلالا .
5- اختيار المسئولين التنفيذيين الرئيسين ، و تحديد واجباتهم وصلاحياتهم و مرتباتهم و المزايا الممنوحة لهم ، ومتابعتهم لضمان التحسن المستمر وقياس أداء أو قياس سبل الإدارة بالنتائج ، و وضع و تحسين طرق الرقابة الداخلية لضمان تجنب إساءة استخدام أصول الشركة و أموالها من قبل جميع الأطراف .
6- يجب علي مجلس الإدارة مراعاة الالتزام بالقوانين التشريعات ، وضمان سلامة المعاملات المحاسبية و التقارير المالية و ما تتضمن من بيانات و معلومات وحسن الرقابة عليها ، والسعي لإيجاد إدارة المخاطر .
7- الحرص على توفير الوقت الكافي لمباشرة مسؤولياتهم ، ومتابعة فعالية حوكمة الشريكات والإشراف علي عملية الإفصاح .
8- وكذلك يتولي مجلس الإدارة التصديق على ما يلي : الرسائل ، الرؤية المستقبلية ،الخطة والأهداف ،الخاصة بالشركة .

الفرع الثاني : محددات حوكمة الشركات .

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى جودة و تطبيق الجيد لحوكمة ، و في ما يلي عرض لهتين المجموعتين : (عقاري ، بوسلمة .2013 . ص 44) .

أ- **المحددات الخارجية** :إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة، وتشمل هذه المجموعة:

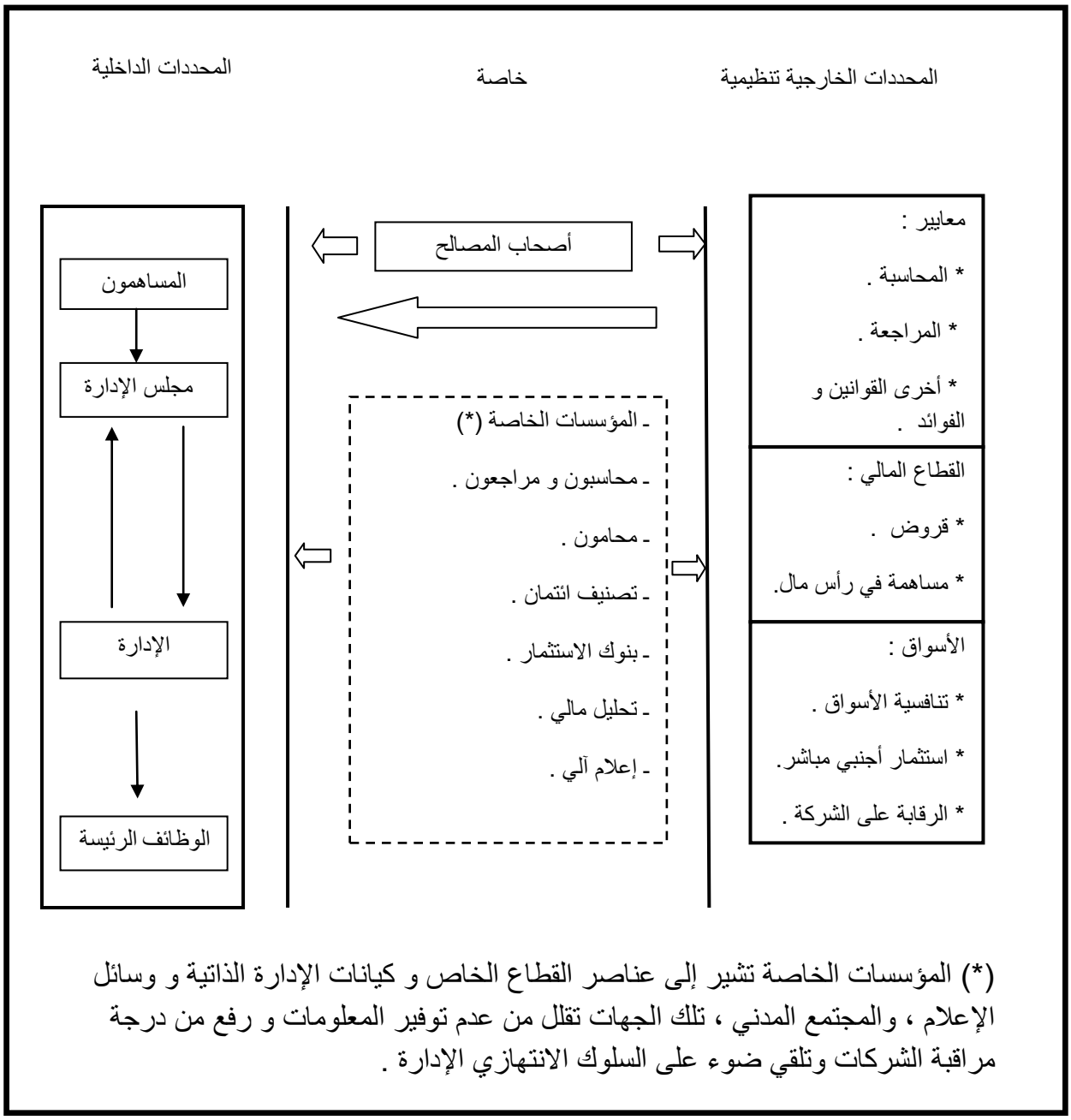
1. المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات .
2. تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية و الإفلاس.
3. وجود قطاع مالي كفؤ (البنوك وسوق المال)يستطيع توفير التمويل اللازم للمشروعات، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية(هيئة سوق المال و البورصة) في إحكام الرقابة على الشركات.
4. وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.
5. وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والاستشارات المالية والاستثمارية.

ب-**المحددات الداخلية** : تشمل هذه المحددات ما يلي:

1. القواعد و التعليمات و الأسس التي تطبق داخل الشركة.
2. وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات.
3. توزيع السلطات و المهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف .

والشكل التالي يبين محددات حوكمة الشركات

شكل رقم (2- 5): المحددات الخارجية و الداخلية لحوكمة الشركات



(*) المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص و كيانات الإدارة الذاتية و وسائل الإعلام ، والمجتمع المدني ، تلك الجهات تقلل من عدم توفير المعلومات و رفع من درجة مراقبة الشركات وتلقي ضوء على السلوك الانتهازي الإدارة .

المصدر :محمد حسن يوسف ،2007 ، ص 6 .

II .5.1 . أهداف و أهمية حوكمة الشركات :

الفرع الأول : أهداف حوكمة الشركات .

تختلف أهداف حوكمة الشركات باختلاف نموذج الحوكمة المطبق و الذي يعكس في حقيقة الأهداف الضمنية لنشاطات المؤسسة وتنوع الأطراف المرتبطة معها في حقيقة دول العالم ، ففي بلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة ، يتبن من خلال التطرق إلى تعاريف حوكمة المؤسسات في تعدد وجهات النظر إليها من قبل مختلف الباحثين و المهتمين و كذلك من قبل المجالس و اللجان ذات الصلة ، الأمر الذي قد ينتج عنه تعدد وجهات النظر إلى أهدافها وكيفية تحديد تلك الأهداف وفي هذا الإطار فإن حوكمة الشركات تهدف إلى حماية حقوق المساهمين وتعظيم القيمة في الأمد الطويل ، و في المقابل تهدف حوكمة العاملة في بلدان القارة الأوروبية مثل ألمانيا إلى حماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة (إلى جانب حقوق حملة الأسهم) ، ولاسيما الدائنين و التي تعد في أطراف لا تقل أهميته عن حملة الأسهم ، وعملية تهدف حوكمة الشركات في تلك الدول إلى تشجيع مجالس الإدارة لرقابة الإدارة و الإشراف عليها من اجل تعزيز و رفاهية الاقتصادية تلك الشركات بما فيها رفاهية حملة الأسهم و العاملين و رفاهية العام .

(جاوحدو ، مايو ، 2010 ، ص4) .

يمكن بيان أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات لتحقيقها فيما يلي :

(عثماني، شعابنية ، 2012 ، ص 54)

1- تعظيم مستوى أداء الشركات .
2- تقليل المخاطر إلى حدها الأدنى .
3- تحسين فرصة الوصول إلى الأسواق رأس المال .
4- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش و تضارب المصالح .
5- وضع أنظمة الرقابة إلى أنظمة الشركة و أعضاء مجلس إدارتها .
6- وضع القواعد و الإجراءات المتعلقة بتسيير العمل داخل الشركة و التي تتضمن تحقيق أهداف الحوكمة.
7- العادلة و الشفافية و حق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة من مراجعة الإدارة .
8- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة و مدى الالتزام بالقانون و الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيد .
9- تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية .

10- تجنب حدوث الأزمات المالية نظر لتأثيرها على الاقتصاد الوطني .

الفرع الثاني :أهمية الشركات حوكمة الشركات .

يتضح مما سبق أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة بالنسبة للشركات و بالنسبة للمساهمين وذلك كمايلي:

(نصر على ، شحاتة ، 2006 ، ص 28- 29)

أ- **أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات .**

1- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة و مجلس الإدارة و المساهمين .

2- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبيل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية لكي يعلموا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين .

3- تؤدى إلى انفتاح على الأسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية ، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية ، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلى و بالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل .

4- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم ، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا ، قد يقوموا بالتفكير جيداً قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدى إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات . (نفس المرجع السابق ، ص 28) .

ب-أهمية الحوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين :

1- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت ، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل

2- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة و الوضع المالي و القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترقبة على الاستثمار في هذه الشركات .

و الخلاصة أن تطبيق أي شركة مساهمة لمفهوم و قواعد و مبادئ حوكمة الشركات بتحقيق العديد من المزايا منها : (نفس المرجع سابق ، ص 29)

- تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية و الإدارة التي تواجهها الشركة .

- زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع .
- جذب الاستثمارات سواء كانت الاستثمارات الأجنبية أو الاستثمارات المحلية .
- زيادة قدرة الشركة على المنافسة العالمية و فتح أسواق جديدة .
- تحقيق الشفافية و الدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها و اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية .
- يتح تقدم الشركة و جذب العديد من الاستثمارات المحلية و الأجنبية إلى زيادة معدلات النمو و تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل و التشغيل في المجتمع و المساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم .

II .6.1. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات :

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات ، وتحديد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو فشل في تطبيق هذه القواعد و هذه الأطراف هي :

(أبو حمام ، 2009 ، ص 26) .

1- **المساهمون :**

هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم و تعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدى إستمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستمارتهم و يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم ، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة .

ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين و السياسات المطلوبة. (نفس مرجع سابق ، ص26) .

2- **مجلس الإدارة :**

بصفتهم من يقوم باختيار المدرين التنفيذيين و الذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة و برسم السياسات العامة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين بالإضافة إلى رقابة على أدائهم ، وقد بنيت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الوجبات عند قيامهم بعمالهم وهما (نفس مرجع السابق ، ص 26) .

2-1 واجب العناية اللازمة :

ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا و حذرا و أن يبذل الجهد و الحرص و العناية اللازمة في اتخاذ القرار ، و أن يتوفر في الشركة إجراءات و أنظمة كافية وسليمة ، وأن الشركة ملتزمة بالقوانين و الأنظمة و التعليمات الموضوعية .

2-2 واجب الإخلاص في العمل :

ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين و المعاملات مع الأطراف ذات المصالح و وضع سياسات ملائمة للرواتب و المكافآت و غير ذلك ، إن إطار حوكمة الشركات يؤمن تواجها استراتيجيات للمؤسسة ، ورقابة فعالة و مساءلة الإدارة تجاه الشركة و مساهميها و هذا يدل أن مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة و لصالح الشركة و مساهميها مع الأخذ بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوي و الوصول إلى المعلومات الدقيقة و الهامة في الوقت المناسب .

3- الإدارة :

تعتبر الإدارة هي الجهة المسئولة عن تقديم الشركة عن تقديم التقرير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة ، كما أن الإدارة تكون مسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها اتجاه الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي تنشرها لمساهمون ، و الإدارة هي حلقة وصل بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف المتعلقة مع الشركة لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعانية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين و مجلس الإدارة و حتى يتم التأكد من قيامهم بواجباتهم ، يتحتم على مجلس الإدارة و أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم و مقارنة الأداء المحقق مقابل الأهداف الموضوعية وعمل الخطط البديلة اللازمة. (أبوحمام ،مرجع سابق،ص27)

4- أصحاب المصالح :

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين و الموردين و العملاء و الموظفين ، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة و مختلفة في بعض الأحيان ، ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف ، و هذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة ، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع و الخدمات ، وبدونهم لا تستطيع الإدارة و لا حتى مجلس الإدارة و المساهمون تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة ، فالعملاءهم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة ، و المورد من يبيع للشركة الموارد الخام و السلع و الخدمات لأخرى ، أم الممولين وجميع الأطراف

الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة ، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص و الدقة ، فالمعلومات الظلة للممولين قد تقطع خطط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة .

(أبو حمام ، مرجع سابق ، ص27) .

II .2 جودة المعلومات المحاسبية (مقاربة نظرية) :

منذ ستينات القرن العشرين بدأ اتجاه البحث المحاسبي ، يركز على الاهتمام بالمعايير المحاسبية على حساب الاتجاه التقليدي المرتبط بتأصيل المبادئ المحاسبية ، هذه نقطة تحول جوهرية البحث العلمي المحاسبي وذلك لتحقيق صفة المنفعة للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين من خلال الكشوف المالية ذات الغرض العام ، أي الكشوف التي تتلاءم مع مجموعات متعددة من المستخدمين .

مع تعمق اتجاه هذا التحول أدي إلى وضع إطار تصوري (نظري ، فكري أو ألمفاهيمي) يتضمن تحديد الأهداف و المفاهيم ، وأصبح هذا الإطار يمثل الأساس الذي نبني علية الفروض و المبادئ المحاسبية ، و محور اهتمام البحوث العلمية اللاحقة ،كما تجسدت أهداف الكشوف المالية ن وتعريف المفاهيم و المصطلحات المستخدمة في الممارسة المحاسبية ، كأحد مستويات الإطار التصوري :

- المستوى الأول : الأهداف العامة للمحاسبة المالية .
- المستوى الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- المستوى الثالث : قواعد إجرائية تحديدها الفروض و المبادئ العامة و القيود .
- المستوى الرابع : الطرق المحاسبية لقياس عناصر الكشوف المالية و الإفصاح عنها .

وفي هذا الجزء سيتم التطرق إلى المحاور التالية :

- ماهية المعلومات المحاسبية (مفهوم ، أنواع و الخصائص) .
- جودة المعلومات المحاسبية .
- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .
- الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات .

II 1.2 ماهية المعلومات المحاسبية (مفهوم ، أنواع و الخصائص)

الكل منا يحتاج إلى المعلومات في حياته اليومية ، فعندما ترغب في السفر فإنك تحتاج إلى مجموعة من المعطيات حتى تستطيع اتخاذ قرار السفر مثل مواعيد الرحلات المتاحة و سعر التذكرة ..إلخ فإن اتخاذ كل القرارات بحاجة إلى المعلومات حتى تتمكن من صنع قرارات صحيح ورشيدة كما هو الحال بالنسبة للأفراد فإن المعلومات تلعب دورا أهم في المنظمات إذا أن العملية الإدارية في المنظمة هي مستحيلة بدون المعلومات .

الفرع الأول : مفهوم المعلومات المحاسبية .

المعلومات هي عبارة عن البيانات التي نمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معني كاملا بالنسبة لمستخدم ما ، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية و المستقبلية لاتخاذ القرارات .

(محمد قاسم ،2006 ، ص 13)

يمثل مفهوم المعلومات المحاسبية مخرجات النظام المحاسبي ، الناتجة عن معالجة المحاسبية من خلال مدخلات البيانات ، تشغيل أو معالجة البيانات ثم المخرجات في شكل معلومات محاسبية ، فالغرض الرئيسي المحاسبة يتمثل في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات ، و المنتج النهائي للمعلومات المحاسبية يتجسد في القرار الذي يتم التوصل إليه باستخدام المعلومات المحاسبية ، فالمعلومات المحاسبية تمثل ببساطة الوسائل التي تستخدم لقياس و توصيل الأحداث الاقتصاد . (نوي الحاج ، 2013 ،ص 35)

المعلومات بالمفهوم البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي يجب عليه تحديد هدفها بوضوح وبين مستلميها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن يكون فاعلة وذات كفاء و مفيدة في اتخاذ القرارات . (النقيب ، 2003 ، ص 303)

تعرف المعلومات المحاسبية على أنها كل المعلومات الكمية و غير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا . (قاسم محسن ، 2003 ، ص 27)

كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها نظام المعومات بني على مدخل رياضي بطبيعة فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي و البرمجة .

معنى ذلك أن المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي و هو المعلومات ، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية ، و لكن هذه المعلومات يجب أن تتميز

بخصائص تتسم بها هذه المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية و الخارجية . (آل غزوي ، مرجع سابق ، ص 37)

الفرع الثاني : أنواع المعلومات المحاسبية .

يوجد العديد من المعلومات المحاسبية التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية وتؤثر على حركة تداول الأوراق المالية ويتطلب الأمر نشر هذه المعلومات طالما إن المنفعة المحققة منها تفوق تكلفة النشر ويعتبر رقم ربح السهم و المبيعات من أهم مفردات المعلومات المحاسبية اللزمة لاتخاذ القرارات الاستثمار كما أن البيانات المتعلقة بالتدفقات النقدية لها علاقة وثيقة بالتنبؤ بتوزيع الأرباح وتكون ذات أهمية في اتخاذ قرارات الاستثمار وتتمثل هذه المعلومات في ما يلي :

1- معلومات عن الصناعة :

هذه المعلومات تكون أكثر تفصيلا فيما يتعلق بصناعة ما و الشركة التي تعمل بها فلكي يختار المستثمر ومجالا ما لاستثماره لابد إن يكون على علم ما يحدث فيه و مؤشراته المختلفة ومن بين هذه المعلومات على سبيل المثال : استمرار معدلات نمو الصناعة الطلب على منتجاتها ، اتجاهات الإنتاج بها على المدى القصير و الطويل الاتجاه العام لأرباح هذه الصناعة . (نشنش .2005 .ص 11)

2- معلومات عن الشركة :

وهي المتعلقة بالبيئة الداخلية للشركة وتشمل العديد من المعلومات منها : (نفس المرجع .ص 12)

- معلومات عن وضع الشركة في السوق كمركزها التنافسي و إستراتيجياتها التسويقية .
- معلومات عن خصائص التشغيلية مثل طبيعة وثبات مراجل الإنتاج .
- هيكل ومكونات تكلفة المنتوج و النمو و الابتكارات .
- معلومات عن هيكل الاستثمارات طويلة الأجل وهيكل التمويل و الرافعة المالية والرافعة التشغيلية .
- معلومات عن نتائج التشغيلية مثل معدلات نمو و استقرار المبيعات والإيرادات . هوامش الربح معدلات العائد على الاستثمار وحقوق الملكية .

3- معلومات عن الأوراق المالية :

تعتبر المعلومات ذات أهمية خاصة للمستثمرين والباحثين الذين يهتمون بتتبع سوق المال ومدى تأثيره بما يجري من أحداث بيئية أو على مستوى الصناعة أو الشركات وتتضمن هذه المعلومات ما يلي :

(نفس المرجع السابق . ص11)

- معلومات عن عوائد الورقة مثل : ثبوت ونمو معدلات ربح السهم ، ثبات و نمو معدلات التوزيع ...إلخ .

- معلومات عن أسعار الورقة حيث يعتبر السعر مؤشرات جيدا لما بحيث لها من أثار ، ويتضمن معلومات الأسعار كل ما يتعلق بالورقة المالية مثل أعلى و أدنى سعر خلال الفترة السابقة سعر الإقفال الصافي ، التغيرات بين سعر اليوم وسعر الأمس بالإضافة للقيمة الدفترية للسهم .
- تعتبر المعلومات سلعة اقتصادية يتوافر فيها شروط العرض والطلب يمكن أن توفر عن طريق عدة مصادر وبذلك تصبح مشكلة المستثمر هي تحديد أكثر هذه المصادر فائدة وفاعلية بنسبة له وذلك في ضوء التكلفة والعائد ومن أهم هذه المصادر سماسرة الأوراق المالية ، مكاتب الخدمات الاستثمارية ، الصحف و الجرائد ، المجلات المتخصصة ، الأصدقاء و الأقارب ، القوائم المالية المنشورة ، الأسرار الشائعات ومصادر أخرى.

4- الربح المحاسبي :

يعتبر الربح من المعلومات المحاسبية التي تؤثر في قرارات الاستثمار في الأوراق المالية سواء بالشراء والبيع أو بالاحتفاظ به وبغير الربح من المعلومات التي توضح القدرة الكسبية للشركة والتي تعطي مؤشرا بين مدى كفاءة الشركة في استخدام الموارد المتاحة لها خلال الفترة السابقة وتمدنا أرقام الربح المحاسبي بالمعلومات عن التدفقات النقدية خلال الفترة بالإضافة إلى أن التغير في الربح السنوي يرتبط بالتغير في أسعار السهم وعلى ذلك يمكن القول أن الربح المحاسبي الدفتري يمثل عاملا مهما في أسعار الأسهم، ويستخدم الربح المحاسبي في استخراج العديد من النسب والمؤشرات مثل العائد على الاستثمار، ربح السهم التوزيعات والتي تستخدم في المجالات المتعلقة بالمقارنة بين الشركات المتماثلة في التنبؤ بأسعار الأسهم.

ولكي تكون المعلومات المتعلقة بالربحية مؤشر على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية فإنه يجب أن تكون متاحة للجميع وأن تنشر بصفة منتظمة ودورية ويتم إعدادها وفق قراء وأسس ثابتة من عام لآخركما يجب توفيرها لمدة سابقة لا تقل عن خمس سنوات حتى يتم استخدامها أساس للتنبؤ والمقارنة، كما يعتبر الربح المحاسبي من أهم المعلومات التي تؤثر على قرارات المستثمر ألفي الأوراق المالية حيث تؤثر على قيمة السهم لما لها من أثر على قيمة السهم وكذلك على القيمة الدفترية للسهم وذلك بتأثيرها على الأرباح المحتجزة التي تؤدي إلى زيادة القيمة الدفترية للسهم. (نفس المرجع السابق . ص12)

5- ربح السهم :

يمثل النصيب من الثروة المجمعة في نهاية كل عام سواء تم توزيع جزء منها في شكل قسيمات (كوبونات) أو تم احتجاز في صورة احتياط أرباح مرحلة وقد اعتبر من أهم المعلومات المحاسبية التي تؤثر على قرارات الاستثمار، ويعتبر ربح السهم ذا فائدة لحملة الأسهم لأنه يعكس نصيب السهم في أصول الشركة كما أنه يعتبر مؤشرا مقبولا لدلالة على مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها الجارية .

(نفس المرجع السابق . ص12)

6- توزيع الأرباح :

يتأثر سلوك المستثمر في التعامل بالأوراق المالية ليس فقد بالأرباح التي تحققها الشركة بل ربح السهم ولكنه يتأثر أيضا بقرارات توزيع هذه الأرباح فالسعر الذي يرغب المستثمر الشراء أو البيع به يتوقف على العائد المتوقع الذي يمكن أن يحققه السهم في المستقبل وعل درجة التأكد من تحقيق العوائد وبقائها و من أهم هذه العوائد الأرباح الموزعة على الأسهم سواء كانت نقدا أو في شكل أسهم ممنوحة .

وتلعب المعلومات المتعلقة بتوزيع الأرباح دور هام في مساعدة المستثمر على اختيار المحفظة التي تحقق له أهدافه وتضمن له تعظيم العائد المتوقع و تخفيض درجة المخاطرة التي يتعرض لها . المعلومات المحاسبية المتعلقة بتوزيع الكوبونات ونسبة هذا التوزيع إلى الأرباح المحققة ومدى مسايرتها لما حققته الشركات المماثلة تعتبر من المعلومات التي تساعد في تحسين اتخاذ القرارات . كما أن معرفة المستثمر بقرارات توزيع الأرباح و الأسباب التي تبنى عليها مثل هذه القرارات تعتبر من المعلومات الهامة المأثرة على سلوكه في مجال التعامل في الأوراق المالية وتعتبر الأرباح الموزعة عامل مؤثر للتدفقات النقدية للشركة بالإضافة إلى دلالتها على مستوى التشغيل في الشركة . (نفس المرجع السابق .ص 12)

الفرع ثالث : خصائص المعلومات المحاسبية .

هناك عدة خصائص تميز المعلومات المحاسبية التي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة و المعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرار .

1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

لا شك أن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية المشكلة لأحد المكونات الأساسية للهيئات المهتمة لمهنة المحاسبة، فما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وخاصة لمجلس المعايير الدولية

1-1 الخصائص النوعية المرتبطة بالمعلومات المحاسبية بحد ذاتها:

هي خصائص لا يمكن فصلها على المعلومات المحاسبي في حد ذاتها حتى تكسب النفعية عند مستخدميها وهي الملائمة، الموثوقية، قابلة للمقارنة وأخرى ثانوية ويتم توضح هذه الخصائص تبعا لما جاء به الإطار التصوري (النظري) للجنة المعايير الدولية عام 1989، على اعتبار أن هناك اتجاه نحو التوافق بين (FASB و IASB) في إصدار المعايير والتقارير المالية الدولية والتي يتم من خلالها تقليص فجوة الاختلاف بين الهيئتين، وعلى فرضية إعلان سنة 2011 لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الولايات المتخذة الأمريكية في عام 2015 أو 2016 ونفس الأمر بالنسبة لليابان الذي أعلنت في سنة 2012 تطبيق المعايير كأقصى حد عام 2015 أو 2016 . (هيئة المعايير المحاسبية الفرنسية)

1-1-1 الخصائص النوعية الأساسية :

تمثل الخصائص النوعية الأساسية (الملاءمة ، الموثوقية و القابلية للمقارنة) جوهر منفعة المعلومات لمستخدمها ، أما الخصائص الثانوية فهي مدعمة للخصائص الأساسية .

1-1-1-1 الملاءمة :

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يجب أن تكون ملاءمة و مطابقة لحاجات المستفيدين و متخذي القرار العامل الرئيسي في تحديد قيمة المعلومات الاقتصادية ، فالمعلومات التي لا تلاءم حاجات المستفيدين و متخذي القرار تقرب قيمتها من الصفر ، بل أن التكاليف التي أنفقت في تجميع المعلومات و تحليلها تعتبر في هذه الحالة خسائر ، وتزيد قيمة المعلومات المنتجة كلما زادت درجة إشباعها لحاجات المستفيدين و متخذي القرارات . (رابحي ، 2010 ، ص 113)

1-1-1-2 الموثوقية :

الموثوقية هي الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملاءمة و تعتبر المعلومات ، موثوق بها ، إذا كانت خالية من الأخطاء المادية ، أي المعلومات التي إذا حذفت أو قدمت بشكل غير صحيح يمكن أ، تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها و بعيدة عن التحيز ، إن الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها . (مطر ، 2008 ، ص147)

1-1-1-3 القابلية للمقارنة :

يكون أمام مستخدمي الكشوف المالية بصفة عام و المستثمرين و المقرضين بصفة خاصة فرص استثمار و إقراض متعدد ، و يجب أن يكون مستخدمو الكشوف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشوف لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس الكيان و ذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بالمركز المالي للكيان و أدائية ، كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة الكشوف المالية لمختلف الكيانات وذلك لتقييم المركز المالي و الأداء و كذا التغيرات في المركز المالي لتلك الكيانات . (الجاج نوي ، 2007 ، ص53) .

وحتى تتحقق المقارنة يلزم تطبيق نفس الإجراءات لمعالجة الأحداث المماثلة غبر الفترات المحاسبية المتتالية في كيان معين و هذا يدعى(خاصية الثبات) أما تطبيق نفس الإجراءات بين الكيانات المختلفة تدعى التماثل (التوحيد).

النظام المحاسبي المالي في المادة 29 من القانون 07/ 11 يبين ما يتعلق بخاصية قابلية المقارنة في ما يلي : (حلون حنان ، 2006 ، ص218)

- توفير الكشوف المالية معلومات تمسح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة .
- يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية ، وحساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة ، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة .
- يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل وصفي و عددي .
- عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي مع الكشوف المالي للسنة المالية السابقة ، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض ، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة .
- إذا كان من غير الممكن مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب أخر فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة .

النظام المحاسبي المالي يجعل انسجام المعلومات المحاسبية و قابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة من دوام تطبيق القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر و عرض المعلومات .

(المرسو م التنفيذي رقم 08 /156 / ماي 2008 / مادة رقم :8)

1-1-2 الخصائص الثانوية :

يضع لبعض الكتاب لخاصتي الملاءمة و الموثوقية عدة خصائص أو قيود أو مبادئ وذلك حسب الأطر التصورية لكل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية (I.A.S.D) و مجلس المعايير المحاسبية المالية (F.A.S.B) و النظام المحاسبي المالي (S.C.F) الخصائص الثانوية التالية :

1-1-2-1الأهمية النسبية :

إن المعلومات ذات الأهمية النسبية هي تلك التي يؤدي حذفها أو تحريفها إلى التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدم اعتماد على الكشوف المالية و مجلس المعايير المحاسبية المالية فيعتبرها نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية في المعلومات لكي تكون نافعة أما مجلس المعايير المحاسبية المالية فيعتبرها محدد (قيد) و يسميها عتبة الاعتراف و وقسم المعلومات إلى :

(الحاج نوي ، 2013 ، ص 37)

1-1-2-1-1 هامة نسبيا :

فهي معلومات تتجاوز عتبة أو حد الاعتراف ، وتندرج في الكشوف المالية لأنها تأثر على قرار المستخدم فهي معلومات ملاءمة .

1-1-2-1-2 غير هامة نسبيا :

فهي معلومات لا تتجاوز عتبة الاعتراف ، و لا داعي لإدراجها في الكشوف المالية لأنها لا تؤثر على قرار المستخدم فهي معلومات غير ملاءمة .

لكن النظام المالي المحاسبي (S.C.F) اتجه نفس منحى النظام المحاسبي العام الفرنسي (P.C.G) معتبر إياها (الأهمية النسبية) مبدأ يجب أن يبرز كل مهمة ، مع إمكانية جمع المبالغ غير المعتبرة ، و أن تعكس الصورة الصادقة الكشوف المالية أما العناصر (البنود) قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.

1-1-2-2التمثيل الصادق :

لكي تكون المعلومات موثوقة فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات (العملية هي حدث خارجي يمثل تحولا أو تبادلا بين وحدتين أو أكثر) و غيرها من الأحداث (الحدث هو مصدر أو سبب تغيرات في الأصول و الالتزامات و الأموال الخاصة ويمكن أن تكون الأحداث داخلية أو خارجية) التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة ، و النظام المحاسبي المالي اعتبرها انعكاس للأهمية النسبية .(الحاج ، مرجع سابق ،ص37)

1-1-2-3تغلب الجوهر على الشكل :

لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات و الأحداث طبقا لجوهرها و واقعها الاقتصادي و ليست فقط طبقا لشكلها القانوني (كالإيجار التمويلي الذي يرسمل في سجلات المستأجر وليس المؤجر . (نفس المرجع السابق ، ص 37)

1-1-2-4الحيادية :

يقصد بالحيادية أو عدم التحيز عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضل جهة أو طرف طرف معين من الأطراف المعينة و المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أجرى .

بصفة عامة يقصد بالحياد ألا تكون البيانات المحاسبية متحيزة لمستخدم معين من مستخدمي التقارير المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين .

1-1-2-5التحفظ (الحيطة و الحذر) :

يواجه معدو الكشوف المالية و ليس المحاسب وحده الأنا الكشوف المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف ، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها و العمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات و المعدات ، فالتحفظ هو مراعاة الدرجة المعقولة من الحذر ، وتجنب المبالغة في التقديرات دون أن يكون هناك احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب ، و التحفظ يعني إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول و المنتوجات (الإيرادات) و القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للأعباء و الخصوم . (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ص 22)

1-1-2-6الاكتمال :

لكي تكون المعلومات الواردة في الكشوفات المالية موثوقة فيها ، يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية دون إهمال المعلومات التي يمكن أن تؤثر على قرارات مستخدمي الكشوف ، وضع النظام المحاسبي المالي معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التنفيذية المحاسبية بما فيها الخصائص النوعية الأساسية الثانوية (المبادئ) و مفاهيم أخرى .

(المرسوم التنفيذي رقم : 08 /156 ، مرجع سابق ، المادة 14)

2-1 الخصائص النوعية المرتبطة بالمستخدمين أو متخذي القرار:

هناك مواصفات ترتبط بالمستخدمين للقوائم المالية مثل درجة الفهم ، فهذا ضروري لتكزين المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمتخذي القرارات فالمعلومات لن تكون مفيدة في اتخاذ القرار إذا لم يتم فهمها حتى و لو كانت المعلومات ملائمة و موثوقة بها وتعتمد درجة الفهم على مواصفات المستخدم و الموصفات الخاصة بالمعلومات فالتقارير و القوائم المالية تقدم للمستخدمين الذين لهم قدرة معقول من الفهم للأنشطة الاقتصادية و الذي لديهم الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة و بقدر المعقول من الاهتمام.

(نشنش ، مرجع سابق ، ص 8)

2-الخصائص الشخصية :

إن توفير ممارسين أكفاء لحل المشكلات المحاسبية باستخدام كل من المهني (التكوين) وتطبيق المعايير أخلاقية سيؤثر بشكل خاص في إعداد الكشوف المالية ، وبشكل عام على مصالح الأطراف التي تستعمل هذه

الكشوف فالكفاءة المهنية و السلوك الأخلاقي لهما أهمية بالغة عند إعداد الكشوف المالية ، و لتوضيح ذلك يجب على المحاسب مراعاة عدد من النقاط المعقدة . (الحاج نوي ، مرجع سابق ، ص39) .

2-1 الكفاءة :

المقصود بالكفاءة أداء المهام على نحو يمكن من خلاله توفير معلومات محاسبية مناسبة ، و يمكن الاعتماد عليها بما يتفق مع القوانين التنظيمية و المعايير الفنية بشكل ملاءم ، فالكفاءة أمر هام جدا لدى مجتمع الأعمال (الجمهور) و لجلب الثقة في الحكم المهني (الكفاءة المهنية) للمحاسبين و تأكيدها للمصرح لهم بها ، على الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبية أن تكون حازمة في منح تراخيص مزاولة العمل للمحاسبين ، وبوجه عام يجب أن يحصل المحاسب على تعليم جامعي في التخصص المحاسبة ، ويجتاز اختيار ويمر بعدد من السنوات الممارسة المحاسبية ، كما هو معتمد في الدول المتقدمة .(نفس المرجع السابق ، ص39)

2-2 السلوك الأخلاقي :

إن الاهتمام بالكفاءة المهنية لا تقلل من أهمية الالتزام بالسلوك الأخلاقي أي أداء الشئ على الوجه الصحيح ، لتحقيق مطلب السلامة في المعلومات المحاسبية و أصبح ميثاق السلوك الأخلاقي أو السلوك المهني أمرا ضروريا لتوجيه الأنشطة التي يقوم بها الأعضاء في المنظمات المهنية و على الهيئات المشرفة على المهنة أن تولي ذلك بالغ الأهمية . (نفس المرجع السابق ، ص 39)

2-3 التحيز :

ينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع :

1- تحيز مصدره قواعد القياس .
2- تحيز مصدره التشخيص القائم بعملية القياس .
3- وتحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس و قواعد القياس التي يستخدمها هذا الشخص ، أي تحيز مشترك .

إن خلو المعلومات من التحيز يحقق خاصية الحياد – المذكورة سابقا – و التي تعني تجنب التحيز الذي يمارسه القائم بإعداد و عرض الكشوف المالية بهدف التأثير على قرارات مستخدمي هذه الكشوف في اتجاه معين سواء ارتبطت أسباب التحيز بشخص المحاسب أو بقواعد القياس .

(نفس المرجع السابق ، ص 40) .

II 2.2 . أهمية و أهداف المعلومات المحاسبية :

الفرع الأول : أهمية المعلومات المحاسبية .

إن الأهمية النسبية لعنصر أو عناصر معينة قد تختلف بين محاسب و أخر تبعا للبيئة الداخلية و الخارجية فطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية وأسلوب الإدارة فيها و الأنشطة و النشاط الذي تمارسه جميعها عناصر داخلية تؤثر في عرض المحاسب المعلومة في القوائم المالية و البيئية الخارجية المتمثلة بمحيط الوحدة الاقتصادية من متغيرات سياسية واقتصادية واجتماعية و أنواع المستخدمين في هذه البيئة ومدى تأثيرها على الوحدة جعل كل هذه اختلاف بين محاسب وأخر في تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية فضلا عن عدم وجود معيار دقيق لتحديد الأهمية النسبية . (الزبيدي ، 2010 ،ص 110)

إن الأهمية النسبية الحقيقية للمعلومات المحاسبية تتبع من مدى ملائمتها لحاجات متخذي القرارات ، المعلومات التي تؤثر على القرارات التي ينوي المستخدم أخذها أو التي لا تبرز أو تشرح القرارات المتخذة لا تعد ملائمة أو ذات جدوى ، أضافة إلى الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية للمقارنة بين مشروع و أخر ذات الأنشطة المتشابهة في نفس الفترة . (نفس المرجع السابق ، ص 110)

يعود توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية بالفائدة على كل من المستثمر و الشركة المصدرة للأوراق و المجتمع فتؤثر المعلومات عن مركز الشركة يؤدي إلى بث الاطمئنان لدى المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار الأمثل وهذا يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها مما ينعكس على فاعليتها الأمر الذي يؤدي إلى زيادة معدل النمو الاقتصادي في المجتمع وترجع أهمية المعلومات المحاسبية من وجهة ننظر المستثمر في هذا المجال إلى ما يلي :

(نشنش ، 2010 ، ص15)

- يؤدي توفير المعلومات المحاسبية إلى تخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات مما يساعد على اتخاذ القرار السليم الذي يحقق المنفعة المطلوبة .
- تستخدم المعلومات المحاسبية مدخلات لنماذج تحليل العوامل الأساسية وذلك للتنبؤ بقيمة الأسهم و تكون المعلومات المحاسبية في أشكال مختلفة منها النسب المالية و السلاسل الزمنية .
- يساعد توفير المعلومات المحاسبية المستثمرين في الاختيار الأمثل لمحفظة الأوراق المالية و توضع نظرية محفظة الأوراق المالية كيفية استخدام المعلومات في تكوين المحفظة المثلي و الفعالة .

وتختلف المعلومات المحاسبية باختلاف طبيعة الشركات المصدرة للأوراق المالية من حيث كونها شركة قائمة بالفعل أو شركات تحت الإنشاء فإذا نجد إن المستثمر يحتاج المعلومات كافية و واضحة عند الدعوة للاكتتاب وذلك عن طبيعة نشاط الشركة و أهدافها و العوائد التي يمكن أن يجنبها بالاستثمار في لأوراقها المالية وكذلك الجدوى الاقتصادية من إنشائها .

أما إذا كانت الشركة قائمة بالفعل يتطلب القرار العديد من المعلومات و المؤشرات عن الماضي و الحاضر و المستقبل لكي تساعد على اتخاذ القرار .

الفرع الثاني : أهداف المعلومات المحاسبية .

وانطلاق من أهمية المعلومات المحاسبية بذلت جهود حثيثة من مختلف الجهات و المؤسسات الأكاديمية و المهنية لتعزيز و تحسين المعلومات المحاسبية وجعلها أكثر إفادة للمستخدم و تقدم أهم الجهود المبذولة .

I. تقرير لجنة تروبلود (Trueblood) .

لدراسة أهداف التقارير المالية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين (A.I.C.P.A) سنة 1973 ، حيث أصدرت هذه الدراسة مجموعة من الأهداف للقوائم المالية و هذا من خلال بيان مفاهيم المحاسبية المالية رقم(01) و نذكر منها: (زلاسي ، 2012 ،ص 37)

1- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستثمرين الحالين و المحتملين و الدائنين و غيرهم من المستخدمين وهذا لاتخاذ القرارات الاقتصادية .
2- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة للمستثمرين و الدائنين وغيرهم من المستخدمين للتنبؤ بالمقبوضات النقدية (التدفقات النقدية)المستقبلية من الأرباح أو الفوائد و العائدات من البيع ، أو استحقاق السندات أو القروض من حيث المبالغ و التوقيت و نسبة عدم التأكد .
3- ينبغي أن تقدم القوام المالية معلومات مفيدة عن الموارد الاقتصادية للشركة والالتزامات وحقوق المالكين وهذا يساعد على تحديد نقط القوة المالية للشركة و الضعف و تقييم السيولة و الأداء .
4- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة حول السيولة و الملائمة المالية و تدفقات الأموال (أي معلومات حول كيفية تحصيل و إنفاق النقد ، و الإقراض و سداد القروض ، و توزيع الأرباح النقدية).
5- ينبغي أن تتضمن القوائم المالية تفسيرات و تأويلات لمساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية المقدمة .

6- ينبغي أن تقدم القوائم المالية معلومات حول كيفية إدارة الشركة و تصريف المسؤوليات لاستخدام موارد المؤسسة .

7- تقدير قائمة المركز المالي تفيد في التنبؤ و المقارنة و تقيم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب التقدير عن القيم الجارية عندما تختلف جوهريا عن التكاليف التاريخية و فيما يخص الأصول فيجب تجميعها في مجموعات أو فصلها في بنود مستقلة من حيث نسبة عدم التأكد من المبالغ و التوقيت ومن حيث التحقيق المتوقع أو التصفية .

8- تقديم قائمة عن المكسب الدورية (قائمة الدخل و دورات الاكتساب غير التامة أو الإنتاج تحت التشغيل ومستوى الإنجاز) تفيد في التنبؤ و المقارنة و تقييم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب التقدير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة و أنشطة المشروع عن العمليات القابلة للتحقيق غير التامة و التي هي قيد الإتمام كما يجب التقدير عن التغيرات في القيم بواسطة قوائم متتالية عن المركز المالي وذلك بشكل منفصل نظرا الاختلاف القيم من حيث التأكد من حقيقتها . (آل غزوي ، 2010 ،ص 45) .

9- تقدم قائمة من الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ و المقارنة و التقييم المقدرة الكسبية للمشروع ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية و المتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة إن هذه القائمة يجب تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدني من الرأي و التفسير من قبل معد هذه القائمة .

10- من الأهداف التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ ويجب التزويد بالتنبؤات المالية عندما تزيد هذه التنبؤات قابلية الاعتماد و الوثوق بتنبؤات المستخدمين .

11- تقديم المعلومات المفيدة في تقييم فاعلية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة ويجب أن تكمم مقاييس الإنجاز بالاعتماد على الأهداف المحددة .

12- أن من أهداف القوائم المالية هدف التقدير عن تلك الأنشطة من أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع ويجب أن تكون قابلة للتحديد و الوصف و القياس ويجب أن تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي .

II. تقرير هيئة معايير المحاسبية المالية سنة 1980

ويقصد به البيان رقم (04) الصادر عن (F.A.S.B) سنة 1980 حول أهداف التقارير المالية وهي :

(حلون حنان ، 2006 ، ص146) .

1- توفر المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين و المرتقبين لترشيد قراراتهم .

2- توفر المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين و المرتقبين وغيرهم في مجال تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة و تحديد مدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها .

3- توفر المعلومات بين الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد و عن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة ، وكذلك التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة .

4- توفير المعلومات التي تفيد في التعريف على مصادر الحصول على الأصول وغيرها وكذلك أوجه استخدامها .

5- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم الأداء الدوري للوحدة المحاسبية و يعتبر أساس الاستحقاق أساسا ملائما لقياس التغيرات في موارد الوحدة .

6- توفير المعلومات التي تتعلق بإيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أ،ها تساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم .

II .3.2. طرق حصول على المعلومات المحاسبية و مستخدميها .

الفرع الأول : طرق الحصول على المعلومات .

أثبت الدراسات في مجال العلوم الإدارة أن سلامة القرارات الإدارية و صوابها يعتمد على مدى دقة وسلامة الطرق التي يتم بواسطتها إيصال المعلومات ، المطلوبة لحل المشكلة محل القرار ،لمتخذ القرار ، و من أهم الطرق المتبعة لنقل و إيصال المعلومات هي الاتصالات الإدارية بقنواتها الرسمية و غير الرسمية و سنوضح ذلك فيما يلي :

1- الاتصالات الرسمية :

تعتبر قنوات الاتصال الرسمية من أهم طرق الحصول على المعلومات اللازمة لحل المشكلة محل القرار ، وهذه الاتصالات على نوعين هما : (العتيبي ، 2004 ، ص 19)

1-1 اتصالات الصاعدة :

وهي تعني نقل المعلومات من المرؤوسين في الأقسام و الإدارات المختلفة إلى المستويات العليا في المنظمة ، وهذه الاتصالات تمد مراكز اتخاذ القرارات بالمعلومات و الحقائق عن أبعاد المشكلة ، كما تمدها بمعلومات عن الضروف المحيطة بالمشكلة من خلال الكشف عن العلاقات المختلفة بين المصالح و التعريف على العوائق ، و التحقق من تقبل المرؤوسين للمعلومات و الحقائق التي تمدهم بها و من أنهم قد فهموها .

2-1 اتصالات الهابطة :

وهي تعني نقل المعلومات التي توجد في السنوات العليا و اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارات الوسطى و التنفيذية ،ونجاح مثل هذه الاتصالات يعتمد على استعداد القيادة العليا لمد المرؤوسين في الإدارات الأخرى بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة .

- ومن أهم العوامل التي تؤثر في فعالية الاتصالات الرسمية بنوعيها (الصاعد و الهابط) كوسيلة لنقل المعلومات و إيصالها لمراكز اتخاذ القرارات هي : (نفس المرجع السابق ، ص 20)

أ- البعد الزمني و المكاني :

ويقصد بالبعد الزمني و المكاني المسافة بين المرؤوسين و قيادتهم وما يترتب عليها من الوقت الذي تستغرقه نقل المعلومات بين الطرفين

ب-طريقة المدير في الاتصال :

تتأثر الاتصالات أيضا بطريقة بطريقة المدير في الاتصال ومدى تشجيعه لمرؤوسيه في تقديم مالديهم من معلومات من خلال كفالة الأمن و الطمأنينة للمرؤوسين عما يبديه من أراء و اقتراحات بحيث لا تستعمل ضده ، أو تؤثر في مستقبله تأثير ضارا إذا ما ظهر بعد ذلك أن ما قدمه من معلومات و أراء لا قيمة لها أن أنها خاطئة ، أو كثيرة التكلفة ، أو تمس مراكز الآخرين .

ت-تشوه المعلومات أثناء نقلها :

إن ما قد تتعرض لم عملية نقل المعلومات من و إلى المدير تفسير أو اختصار أو إضافة أو حذف يؤدي إلى تشوه المعلومات و وصولها إلى مستقبلها ناقصة أو مبتورة و غير واضحة .

2- الاتصالات الغير رسمية :

تلعب الاتصالات غير الرسمية دوراً هاماً كوسيلة لحصول المدير على المعلومات من خلال قنوات الاتصال الغير رسمية ، وغلبا ما يكون ذلك عندما لا يمكنه الوصول إلى المعلومات المطلوبة من خلال قنوات الاتصال الرسمية ، أو عندما يتطلب الموقف أو المشكلة الحصول على المعلومات بسرعة فيلجأ لاستخدام قنوات الاتصال غير الرسمية التي تمكن نقل المعلومات من خلالها قبل و صولها بالطرق الرسمية .

الفرع الثاني : مصادر المعلومات المحاسبية .

تظل المعلومات دون فائدة حتى تستخدم و ذلك بانتقالها من مصدرها الأصلي مرورا بأجهزة المعلومات حتى تصل إلى المستفيد الذي بدوره يطبق المعلومات على احتياجاته المتنوعة .

هذا الانتقال يتم من خلال وسيط ما ، أو مصدر ما ، وعلى ذلك فمصدر المعلومات هو المصدر الذي يحصل منه الفرد على المعلومات تحقق احتياجاته و ترضي اهتماماته .

و تعد مصادر المعلومات الواردة إلى الإدارة على النحو التالي : (العتيبي ، مرجع سابق ، ص 21)

- معلومات صادرة عن نظم الإدارة ، و منظمات أخرى محلية و عالمية .
- معلومات صادرة عن الأفراد و الجماعات الذين تعايشهم إدارة المنظمة في أي مجتمع ، والذين تتفاعل معهم بالتعامل أو التبادل المباشر و غير المباشر .
- معلومات صادرة عن المنظم المادية و الطبيعة المحيطة بالإدارة .
- إلى جانب ذلك تلك المصادر الخارجية ، فإن الإدارة ذاتها تنتج أشكالا متنوعة من المعلومات بحكم نشاطها الذاتي ، و أوضاعها الداخلية .

و مصادر المعلومات قد تكون وثائقية ، أي مدونة ، أو مسجلة بشكل من الأشكال و قد تكون مصادر غير وثائقية أي شفاهية ، وسوف توضح ذلك على النحو التالي : (نفس المرجع السابق ، ص 22)

1- المصادر الوثائقية من حيث الشكل :

قد تكون في واحد أو أكثر من الأشكال التالية : الورقيات ، السمعيات و المرئيات ، المصغرات الممغنطات المليزرات .

2- المصادر الشفاهية :

فهي مثل سؤال أحد الزملاء في نفس المؤسسة أو في مؤسسة أخرى ، و المناقشات بين الزملاء ، و اللقاءات الجانبية في المؤتمرات و الاجتماعات .

3- المصادر الأولية :

مثل الدوريات العلمية ، و وقائع المؤتمرات ،و الأطروحات الجامعية ، و المواصفات ، و المطبوعات الرسمية ، و المطبوعات الإحصائية و الدراسات و البحوث الميدانية و القوانين و التشريعات ، و الوثائق الإدارية من مراسلات و مذكرات داخلية و منشورات أو تعميمات و قرارات و سجلات ... إلخ .

4- المصادر الثانوية و المصادر من الدرجة الثانية :

فهي مثل القواميس الموسوعات ، الكشافات ، المستخلصات ، الأدلة ، قواعد البيانات و غيرها و عادة ما تأخذ مصادر المعلومات المسجلة ، أو المدونة طريقها إلى أجهزة المعلومات أيا كانت التسميات التي تطلق عليها ، أو في مكتبة ، أو قسم للتوثيق ، أو وحدة للأرشيف .

ويحدد كتاب الإدارة مصادر المعلومات في المنظمة الإدارية إلى ثلاثة مصادر رئيسية هي :

(نفس المرجع السابق ، ص22)

أ- **مصادر المعلومات الداخلة** : وهي المعلومات التي تتجمع لدى الفرد أو المنظمة ذاتها نتيجة للتصرفات و الأفعال ، و التفاعلات الداخلية في المنظمة .

ب-**مصادر المعلومات الخارجية** : و تشمل قواعد المعرفة بمعناها الواسع ، وجميع الأنظمة و القوانين التي تعمل المنظمة في إطارها .

ت-**مصادر المعلومات في المنظمة** : وتشمل جميع الوثائق العمل و التعليمات القرارات و البرامج و جميع التقارير و غيرها .

الفرع الثالث : مستخدمو المعلومات المحاسبية .

ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة و المستفيدة من المعلومات المحاسبية ، والتي تعتمد على المعلومات المحاسبية لأغراض القرارات الداخلية و الخارجية ، و يمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف الداخلية و الخارجية كما يلي :

1- الأطراف الخارجية :

وهي الأطراف الخارجية عن الشركة و هي تتمثل في : (مرعي ، 2008 ، 85)

1-1 المالكين الحالين و المستثمرين و السماسرة : يرغب هؤلاء معرفة المعلومات و النشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو شراء حصص جديدة ، و هذا من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة و مقارنتها بشركات أخرى .

1-2 المقرضين : وهم المؤسسات المالية و المصارف ، حيث يستخدما المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض و معرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون .

1-3 الموردين : تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع و مدى نجاح الشركة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين .

1-4 الجهات الحكومية : وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء و السلطات القضائية و المخططون الاقتصاديون ، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة و حساب الدخل القومي وفض النزعات و تحليل النشاط الاقتصادي .

1-5 نقابات العمل : يهتم هؤلاء بخطط الشركات في الأجور و المكافآت معرفة مدى قدرة الشركة على سداد معاشاتهم .

1-6 العملاء : يهتم العملاء بمعرفة مستقبل الشركة و مدى قدرتها في إمدادهم بالسلع و الخدمات .

1-7 الجمهور : يهتم الجمهور بمستوى أرباح الشركات و أثارها على مستوى الأسعار و الدخل القومي ، كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع الشركات .

2- الأطراف الداخلية :

وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط الشركة و استخدام مواردها الاقتصادية و البشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي : (الصفاري ، 2006 ، ص 31)

2-1 **الإدارة العليا** : ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسئول عن تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة للشركة حيث أن الإدارة العليا مسئولة عن أداء الشركة اتجاه المالكين وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة

2-2 **المستويات الإدارية** : ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى و الدانيا التي تتولى متابعة النشاط و الإشراف على أعماله و اتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط ، و تكوين مسئولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابية الإدارية على النشاط و لذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية .

2-3 **الموظفون** : يحتاج الموظفون للمعلومات لمتابعة أعمال الشركة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم ، وكذلك مدى ملاءمة الأجور و الرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للشركة .

II .4.2. الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

يقصد بتوصيل المعلومات النقل المجرد لوقائع معينة يتم الحصول عليها مصادر مختلفة ، ويقصد بمبدأ الإفصاح و الشفافية توفير الشركات للمعلومات و التقارير التي تمكن الأشخاص و المؤسسات و الهيئات من معرفة المركز المالي الحقيقي و كذلك المعلومات الجوهرية عن عمليات الشركة .

الفرع لأول : مفهوم الإفصاح .

الإفصاح في اللغة العربية :هو (الفصاحة) و البيان ، ويقال رجل (فصيح) وكلام فصيح أي بليغ ، ولسان فصيح أي طليق ، (فصاحة الرجل) انطلاق اللسان بكلام صحيح واضح ، ويقال (أفصح الصبح) أو أفصح الأمر أي وضح وبدأ في الظهور ، وتعنى إفشاء وكل ما يكشف عنه .

الإفصاح اصطلاح : هو اتصال الشركة بالعلم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين و المساهمين و سوق المال و غيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها و الإفصاح في الشركات و سوق المال يعني : (خضر ، 2012، ص52) .

- إشهار كافة الحقائق على الشركة .
- إظهار جميع البيانات و المعلومات .
- توفير كافة المعلومات سواء الدورية أو غير الدورية وكذلك المالية و غير المالية لجميع ى لأطراف و سوق المالي

ولقد تعدد وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح المحاسبي فقد عرفه البعض بأنه الوضوح وعدم الإيهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات و القوائم المالية و التقارير المحاسبية ، كما أن الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بشكل قوائم و بيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشورة و التي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة و باختلاف مستوياتهم الثقافي و معرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى ، كما يعني إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية في المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة .(أبو حمام ، 2009 ، ص 47)

وكذلك يعني شمول التقارير المالية جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية فالإفصاح هو تقديم البيانات و المعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح و ملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخلين و الخارجين في آن واحد ، كما عرف الإفصاح المحاسبي أيضا بأنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف

نتخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية ، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل . (عطية ، 1995 ،ص 45)

و الشكل التالي يوضح الإفصاح المحاسبي كوظيفة محاسبية لتوصيل المعلومات المحاسبية للإفصاح .

الشكل رقم (2-6) : الوظيفة المحاسبية للإفصاح .

وظيفة القياس (تجميع ،تبويب ، تسجيل البيانات عن الأصول الاقتصادية و مصادرها و تغيراتها خلال الفترة المحاسبية)

معايير محاسبية تحكم القياس و الاقتصادية

و الاعتراف والإفصاح وقوانين منظمة للشركة

القوائم المالية : - قائمة الدخل .

- قائمة المركز المالي

- قائمة التدفق النقدي

- قائمة التغير في حقوق الملكية

تتضمن معلومات المحاسبية

الإفصاح المحاسبي

وظيفة الاتصال (توصيل البيانات و المعلومات إلى الفئات المستخدمة لها)

المصدر : زلاسي رياض ، 2010،ص 47

الفرع الثاني : أنوع الإفصاح .

يمكن تقسيم الإفصاح من حيث إدارة الأطراف في الالتزام به أو تركه ، إلى إفصاح طوعي و أخر إلزامي ، كما يمكن تقسيمه أيضا من حيث نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها إلى إفصاح مادي وغير مادي ، و أخيرا يمكن تقسيمه من حيث الأشخاص الصادرة عنهم الإفصاح الشخص الطبيعي وإفصاح الشخص المعنوي .

وينقسم الإفصاح المحاسبي إلى ستة أنواع تتمثل غيما يلي : (سهام ، 2012 ، ص 9)

1- الإفصاح الكامل :

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها و لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، و يأتي 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 بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية ، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية و التقارير بشكل الذي يتضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

3- الإفصاح الكافي :

يثمل تحديد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأول كونه يؤثرا مباشرا في اتخاذ القرار ، غير أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد .

4- الإفصاح الملائم :

يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها ، إذا أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية .

5- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل : الإفصاح عن التنبؤات المالية خلال الفصل بين العناصر العادية و غير عادية في القوائم المالية و الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي و المخطط و مصدر تمويله ، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطريقة غير رسمية يترتب عليها مكاسب الفئات حسب الأخر.

6- الإفصاح الوقائي :

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مظلة لأصحاب الشأن و الهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجب أ، تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين .

مما سبق يتضح أن الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي و شامل أصبح ضرورة مهمة تقتضيها عملية توصيل المعلومات المناسبة ، المناسب و بتالي فالإفصاح يحقق ما يلي :

(نفس المرجع السابق،ص101)

- حماية الاستثمارات الخاصة بالأموال العامة و الخاصة .
- جذب المزيد من الاستثمارات للاقتصاد الوطني سواء كانت هذه الاستثمارات داخلية أو خارجية .
- حماية العاملين وخلق المزيد من الوظائف .
- إطلاع المقرضين الحالين أو المستقبلين على الأوضاع المالية لهذه الشركات .
- تجنب الاقتصاد الوطني مخاطر الهزات المالية المفاجئة .

هذا ولكي تتمكن المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية من تحقيق هدفها في الإفصاح يجب أن تتمتع بالصفات التالية : (زرزار ، 2010 ،ص 13)

أ- **الشمولية** : تشير هذه الخاصية إلى شمولية القوائم المالية على المعلومات حيث تستعمل الشاملية للإجابة عن كل استفهام لأن عدم القدرة على إعطاء الإجابة الصحيحة و السليمة بل على عدم شمولية هذه المعلومات .

ب-**الدقة** : من أهم خصائص المعلومات الجيد الدقة في وصف و التصوير المركز المالي للمنشأة ، موضوع الدراسة و تحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلية و أوجه تصريف النفقات النقدية الخارجة .

ت-**الملائمة** : ما يميز هذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة و وثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها و المعلومات المحاسبية هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في قرارات المستثمرين و الدائنين و تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها و أهميتها .

ث-**التوقيت** : يعتبر الوقت عامل مهم في توفير المعلومات لمتخذي القرار قبل أ، تفقد قدرتها في التأثير على القرارات المتخذة ، لذلك لابد من مراعاة التوقيت في إعداد وعرض القوائم المالية .

ج- **الوضوح** : الوضوح هو خلو المعلومات المعروضة في القوائم المالية من الغموض و الالتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة و بسرعة لتكون أكثر فائدة .

الفرع الثالث : أساليب و أدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية و بيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية ، و في العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض و لا تحل بعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من الأساليب على طبيعة و نوعية ودرجة أهمية المعلومات ، حيث هناك معلومات تعتبر معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية ، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش و حتى تكون عملية الإفصاح منظمة هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح تتمتع بدرجة عالية من القبول و الاتفاق بين المحاسبين و مستخدمي القوائم المالية منها : (جودي ، 2012 ، ص 10)

1- **إعداد القوائم المالية و ترتيبها .**

إنها جزاء مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية و ترتيب مكونتها وفق القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل قراءتها و فهمها و إمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين و استخلاص المعلومات .

2- **الملاحظات الهامشية :**

تهدف الملاحظات الهامشية إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية ، و عادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أ, وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومات الواردة على القوائم المالية أو معلومات إضافية اقل أهمية .

إن استخدام البنود الهامشية لا يجب أن يعتبر بديلا عن الاعتراف بالبنود التي يتعين ظهورها في صلب القوائم المالية ، تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل :

- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .
- الإفصاح عن الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة .

- الإفصاح عن الحقوق و الالتزامات .
- الإفصاح عن الالتزامات المحتملة .

3- **الملاحق :**

وتشمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية ، يتم من خلالها إعطاء تفصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية و التي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية و من هذه القوائم الإضافية ما يلي :

- قائمة التغير في المركز المالي .
- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك .
- قائمة المخزون السلعي .
- قائمة المدينين و مخصص الديون المشكوك فيها .

4- تقرير المراجع :

يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى و التي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها ، يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و لا يستخدم في الإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة .

5- المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة :

ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس في حالة الشركات المساهمة ، و الذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الشركة و التوقعات المستقبلية و الخطط الخاصة بالنمو و السياسات التشغيلية و التمويلية و الاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلا .

الفرع الرابع : مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسة للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة و الضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم و التقرير المالية و ترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي إلى أنظمة و قوانين الشركات ، كما لقي الإفصاح المحاسبي اهتمامات الهيئات المهنية و الجهات الأكاديمية البحثية العالمية و محليا ، و لا زال كتاب النظرية المحاسبية يتعرضون إلى ماهية كفاءة و عدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي و تعزيز الأداء و الشفافية و المساءلة بالشركات .(حنان ، 1990 ، ص 74)

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات أصبحت مطلبا ضروريا من أجل إسهام في إنجاح و نمو سوق المال بما يعود على تنمية الاستثمار ، و لذا فإن دور الجهات الرقابية المسئولة عن الشركات المساهمة و المؤسسات الاقتصادية بكافة أشكالها يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد أنظمة قوانين الشركات التي تقوم بها مجالس إدارة الشركات إلى تقديم توصيات و مقترحات من شأنها أن تعمل على توفير الإلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل و لاشك أن توفير هذه القواعد يجب أن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية و جهات القطاع الخاص كالغرف التجارية و التي من شأنها أن تعمل على تعزيز و تفعيل تطبيق قواعد حوكمة الشركات الذي أصبح مطلبا ضروريا ، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات و المؤسسات من خلال تبني المبادئ و القواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل الأداء الإداري و المالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدأ الشفافية و المساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين .

إن قوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة و القوانين و متطلبات نظام الشركات و المعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس إدارات الشركات و لجان المراجعة من جهة أخرى كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية و الإفصاح و تزويد المستثمرين و الجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتجها المستثمر في اتخاذ قراراه الاستثماري ، كذلك وجوب تصميم الإفصاح بما يتضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبية الدولية و كذلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل : الجوهرية و فرضية استمرار المنشأة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت و عرض المعلومات للمقارنة . (السعدني ،2007 ،ص37)

و مما سبق يتضح أ، الهدف الأساسي من الإفصاح و الشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية (الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة) لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد و بالشكل الذي يساهم في اتخاذ القرارات الاستثمار و يشمل أيضا الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية و أداء الشركة و هيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبية و المراجعة الدولية أو المحلية المطبقة .

II .5.2 . جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة فيها :

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف المجامع العلمية و المهنية و ذلك لماله من أهمية عند إعداد القوائم المالية و تحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم و لعل هذه الأهمية هي ما دفعت مجلس معايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة (F.A.S.B) إلى إصدار قائمة بعنوان " معايير جودة المعلومات المحاسبية "

الفرع الأول : تعريف جودة المعلومات المحاسبية .

1- تعرف الجودة بصفة عامة على أنها :

مقياس لمدى تلبية حاجات الزبائن و متطلباتهم ، المعلنة و الضمنية، فالجودة لا تعني بالضرورة التميز ، و إنما ببساطة المطابقة للمواصفات أ, ترجمة لحاجات الزبائن و توقعاتهم .(مأمون ، 1995 ، ص 26)

القيام بالعمل الصحيح بشكل الصحيح و من أول مرة مع الاعتماد على تقييم العميل في معرفة مدى تحسين الأداء . (اسبر ، 2009 ، ص 20)

أنها الخصائص الكلية لكيان (نشاط ، أو عملية أو سلعة أو خدمة أو منظمة أو نظام ، أو فرد أو مزيج منهما) التي تنعكس في قدرتها على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية .(الطائي ، 2008 ، ص 29) .

2- تعرفها المنظمة الدولية للمعايير (I.S.O) :

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال للقواعد و الإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام و إخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة و الأهمية النسبية للأحداث المسجلة .

(Célime Michailsco .2009 .p2.)

تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية .

(بديسي ، 2010 ، ص 5)

الفرع الثاني : معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

نظر لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات و ذلك لاختلافه تبعا لاختلاف و جهات النظر و أهداف منتجي و مستخدمي المعلومات الإ أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس لقياس جودتها على النحو التالي :

(الفضل و آخرون، 2002 ، ص 305)

1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي و الحاضر و المستقبل ، فلكما زادت دقة المعلومات زادت جودتها و قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية .

2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية .

تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة و سهولة استخدامها ، و يمكن للمنفعة أ، تأخذ الصور التالية :

3- المنفعة الشكلية : أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار .

4- المنفعة الزمنية : توفر المعلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب .

5- المنفعة المكانية : أي الحصول عليها بسهولة .

6- المنفعة التقيمية : أي قدرة المعلومة على تقييم و تصحيح نتائج تنفيذ القرار .

3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

تعتبر الفاعلية عن مدى و درجة تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها من خلال موارد محددة ، لذلك يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة .

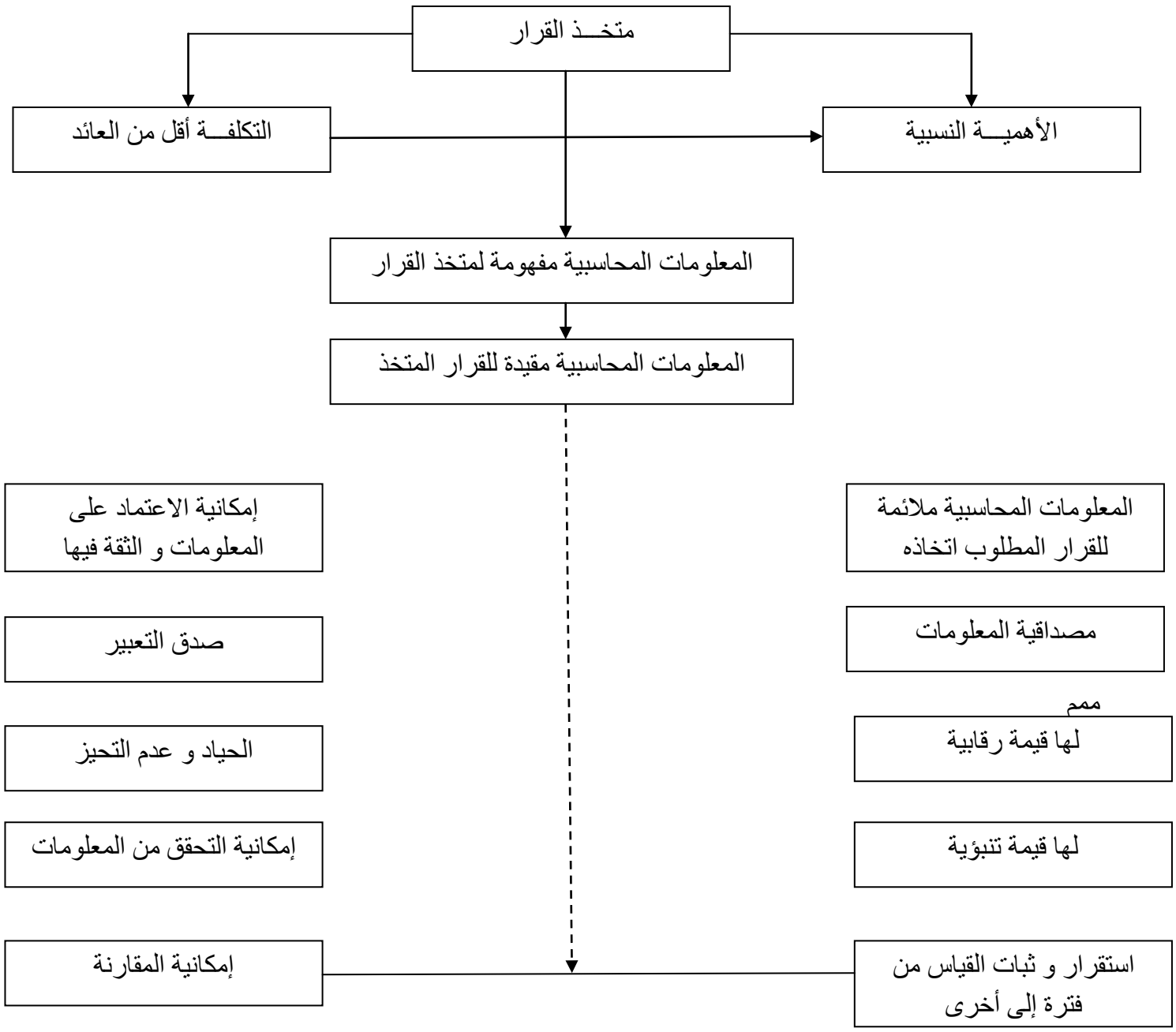
4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي و الحاضرة في توقع أحداث و نتائج المستقبل ، و أن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط و اتخاذ القرارات ، و من ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد .

5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بالكفاءة حسب استخدام الموارد ، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد ، و تطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة و التي لا يجب أ، تزيد عن قيمة المعلومات .

الشكل رقم (2-7) : معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر : عطا الله وارد خليل ، محمد عبد الفاتح العشماوي ، الحوكمة المؤسسية ، 2008 ، ص 106

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية .

1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبية) .

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي : (المجهلي ، 2008 ،ص 65) .

1-1 العوامل الاقتصادية :

تختلف المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توفير المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة و لغرض أحكام المراقبة المركزية .

1-2 العوامل الاجتماعية :

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت ... الج ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية .

1-3 **العوامل القانونية :**

إن العوامل القانونية و أهمها مجموعة الأنظمة و القواعد القانونية توثر بشكل مباشر و غير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة و الإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية و الضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها و هذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية .

1-4 العوامل الثقافية :

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية فالمستويات التعلمي يؤثر في الممارسة المحاسبية و التدقيق بشكل عام و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص .

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات :

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توفير عدد من الخصائص و الصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار ، كما لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على المعلومات المحاسبية و كذلك الانتشار الواسع و السريع

للإنترنات مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج و الحصول على المعلومات و زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة و المستخدمين و زيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب .

(نفس المرجع السابق ،ص 66)

3- **تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي) .**

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جود المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة ، و إضافة الثقة في المعلومات الواردة بها ، و التحقيق من أن إعداد و عرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبية المعتمدة و كذلك متطلبات القوانين المعمول بها .

(المجهلي ، 2008 ،ص66)

II .3 . جودة المعلومات المحاسبية في ضل حوكمة الشركات :

تمهيد :

من الناحية المحاسبية زاد الاهتمام بحوكمة الشركات في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين و المتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة و سلامة المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم المالية المنشورة ، وبالتالي وجود تلك التقارير المعتمدة من مراقبي الحسابات المعينين من قبل المجمعية العامة للشركة.

و إن من أهم الأهداف المبتغاة من وراء تطبيق مفهوم حوكمة الشركات هو أ، تتول الثقة في جودة و شفافية المعلومات المحاسبية و هذا الجودة تبني على مجموعة من المعايير التي يمكن الوصول إليها من خلال أدوات حوكمة الشركات ، فهذه الأخيرة تضمن المصداقية و الموثوقية للمعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها في الوقت المناسب ، لما لها من أثر مباشرة على القرارات المتخذة في الوحدة الاقتصادية .

ومن أجل توضيح ذلك يوضح هذا الجزء علاقة حوكمة المؤسسات بالمعلومات المحاسبية تتضمنها القوائم و التقارير المالية للمؤسسة ، وكذلك مدى إسهامها في تحقيق معلومات المحاسبية تتسم بالعدالة و المصداقية و الموثوقية و هذا من خلال العناصر التالية :

1- حوكمة الشركات و المحاسبية .
2- العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة و جودة المعلومات المحاسبية .
3- آليات حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية .

II .1.3 . حوكمة الشركات و المحاسبة :

الفرع الأول : حوكمة الشركات و علاقتها بالحاسبة .

ترتبط المحاسبية سواء على المستوى المهني أو على المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباط وثيقا ، حيث تعتبر المحاسبية من أكثر المجالات العلمية و المهنية تأثيرا بمبادئ و إجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ و إجراءات الحوكمة أن تطبيق بفاعلية و تؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبية ، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة الحاسبة حليا في ما يلي : (جاوحدو ، مايو ، 2010 ، ص6)

1- ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية و من خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس و تقرير نتائج أعمال الشركة و تحقيق التواصل الفعال لهذا النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أ, الداخلية وبشكل عادل و متوازن و هذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة .
2- يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة و مستوى الإفصاح البيانات المالية و الإدارية للشركة ، وهذا تأكيد على أن الإفصاح و الشفافية و ظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤكد كل منها في الأفراد ويتأثر به ، فإذا كان الإفصاح هو أحد و أهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة الشركات يجب أ، يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية .
3- إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطويرا إستراتيجية المراجعة فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال و تبني منظور استراتيجي قوى تتأكد فعالية الرقابة و بالتالي بنخفض خطر الرقابة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية و كفاءة المراجعة و بالتالي يمكن التأثير في طبيعة و توقيت و نطاق المراجعة .
4- يواجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية و فعالية عملية المحاسبية .

الفرع الثاني : الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات .

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية :

1- المساءلة و الرقابة المحاسبية :

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992 م في العناصر الثاني منه ، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة ، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره بتوفير البيانات الجيدة للمساهمين ، وعل المساهمين بدورهم إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك .

بالإضافة إلى ذلك أِشارة تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه و الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسئولية ، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي ، و إلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال ، كما أشار في القسم الخامس منه و الذي يحمل عنوان المسئولية ، إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين و أعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك .

(صديقي ، 2010 ،ص 9)

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (O.E.C.D) الصادر عام 1999 م ،أشار في المبدأ خامس بمسئوليات مجلس الإدارة و كذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين .

يضاف إلى ذلك أن المعايير التي و ضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 (NYSE2003) و الخاصة بحوكمة الشركات ، أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة .

في ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة و الرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان:

الأول : المساءلة و الرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى .

الثاني : المساءلة و الرقابة الأفقية و هي المتبادلة كل من مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية .

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبية و المراجعة :

أشار تقرير الحوكمة الأول في مصر الصادر عام 2001 م بأنه من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات المصرية هو ضعف ممارسة المحاسبة و المراجعة و أنها في الحاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسات السليمة مع إعادة النظر في المعايير المحاسبية و المراجعة المطبقة و لذا فقد تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتيسير تطبيق الحوكمة و التي كان منها إصدار الكثير من المعايير المحاسبية المصرية و التي

تتسق مع مثيلاتها الدولية و ذلك بصدور القرار الوزاري رقم 345 لسنة 2002 م الخاص بإصدار المعايير المحاسبية المصرية .

كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية و استخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية و بالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة و تساعد في حسم إساءة استخدام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة . (جاوحدو. مايو ، 2010 ، ص 7)

3- دور المراجعة الداخلية :

إن للحوكمة و المراجعة الداخلية نفس الأهداف السيطرة على المخاطر ، و تحقيق أهداف المؤسسة ، وحماية مصالح المساهمين ، الإ أن دور الحوكمة يتمثل في و تقوم الإدارة ينشر مبادئ الحوكمة و إجراءاتها ، بينما تساهم المراجعة الداخلية في تحسين عملية الحوكمة حيث تعمل على نشر القيم الأخلاقية و تقييم مدى الالتزام بهذه القيم و كذا تقييم مدى فعالية أداء إدارة المؤسسة .

(زلاسي ، مرجع سابق ، ص 71)

4- دور المراجع الخارجي :

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة و المصداقية على المعلومات المحاسبية و ذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق و عدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده مرفق بالقوائم المالية ، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة المؤسسات لأنه يحد من التعارض بين الملاك و إدارة الوحدة الاقتصادية ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات و يحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية .

(نفس المرجع السابق ،ص 71)

5- دور لجان المراجعة :

تتمثل مهمة لجان التدقيق أو المراجعة في تأكيد صحة البيانات و المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير و القوائم المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية و الخارجية ، و قد أكدت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود لجان تدقيق داخل الشركة ، فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة و تضمن جودة التقارير المالية و تحقق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها و بالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ في اتخاذ القرارات المناسبة ، و قد أكدت دراسة (Menullin 2004) بخصوص دور لخان التدقيق في

زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بأن الشركات التي توجد بها الإعلان عن تشكيل لجان التدقيق في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية . (د. بديسي ، 2010 ، ص 8)

6- تحقيق الإفصاح و الشفافية :

كما تم التعرض سابقا و ضمن مبادئ الحوكمة فإن الإفصاح هو أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات ، حيث أن الإفصاح الأمثل و الشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة ، و خاصة المالي و المحاسبي ، يعد من الدعائم الأساسية للنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية و بالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة .(نفس المرجع السابق)

7- إدارة الأرباح :

تمارس الإدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو الحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكفآت و العمولات و بالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك .

(جاوحدو ،مرجع سابق، ص8)

8- تقويم أداء الوحدة الاقتصادية :

إن لحوكمة المؤسسات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد و تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية و تدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق ، مما يساعدها على التوسيع و النمو و يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة ، حيث الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة المؤسسات بنعكس بشكل جيد على أداء الوحدة الاقتصادية بأبعاد ه التشغيلية و المالية و النقدية أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم و مقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم من قدرتها على الاستمرار و النمو و يحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها ، خاصة و أن مفهوم حوكمة المؤسسات يحمل في مضمونه بعدين أساسين هما :

(زلاسي ، مرجع سابق ، ص 72)

الأول : الالتزام بالمتطلبات القانونية و الإدارية و غيرها .

الثاني : الأداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالوحدة الاقتصادية .

الفرع الثالث : حوكمة الشركات و علاقتها بالمعلومات محاسبية

1- علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية :

تتجلى علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئها يساعد على تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة بما يساعد الشركات على تدعيم رأسمالها و زيادة الاحتياطات و تراكمها بشكل مستمر و هو ما سوف يؤدي إلى نمو الشركات و توسعها و زياد حجمها كما أن القوائم المالية تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة و مدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية و التي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج من خلال تلك المعلومات حيث تستخدم في قرارات التمويل و الاستثمار وتقديم العائد و المخاطر من وراء الاستثمار أو التمويل . (آل غزوي ، 2010 ، ص 63)

2- العلاقة بين التقارير المالية و حوكمة الشركات :

تتجسد العلاقة فيما بين التقرير المالية و حوكمة الشركات في تحليل أو تأصيل جذور كلا منهما حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس أي نظام لحوكمة الشركات وفي المقابل يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مستوى جيد من الإفصاح و معلومات كافية و ملائمة لكافة الأطراف من أجل تحقيق توازن القوى لأصحاب المصالح في الشركة وتحقيق إمكانية مساءلة الأطراف الداخليين للشركة عن تصرفاتهم عن تصرفاتهم و يعد الإفصاح أيضا واحد من الأهداف الرئيسة لنظام التقرير المالي حيث يرجح أن تعتبر القوائم المالية عن نتيجة التعارض في الاهتمامات و توازن القوى بين أصحاب المصالح المختلفين و أن المعلومات المفصح عنها بواسطة التقارير المالية تصف ما تريد الأطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة و أداء الشركة.(نفس المرجع السابق)

وفي ضوء طبيعة الأبعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة المؤسسات و انعكاساتها على المعلومات المحاسبية تنشر إلى النقاط التالية :

أ- بالرغم من تعدد الأبعاد المحاسبية المسابقة لعملية حوكمة المؤسسات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية ، الإ أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير لتطبيق الحوكمة في الشركات .

ب-إن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تعطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي هي :

1- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي و تشمل نوعين من الرقابة أحدهما : الرقابة القبلية و الأخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي .

2- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية و تقويم و متابعة الأداء و إدارة الأرباح ، وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير و قوائم المالية .

3- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية و تشمل أدوار كل من لجان المراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة و المصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها .(صديقي ، 2010 ، ص 13) .

II . 2.3 . انعكاس قواعد حوكمة الشركات على معلومات المحاسبية و الإفصاح المحاسبي :

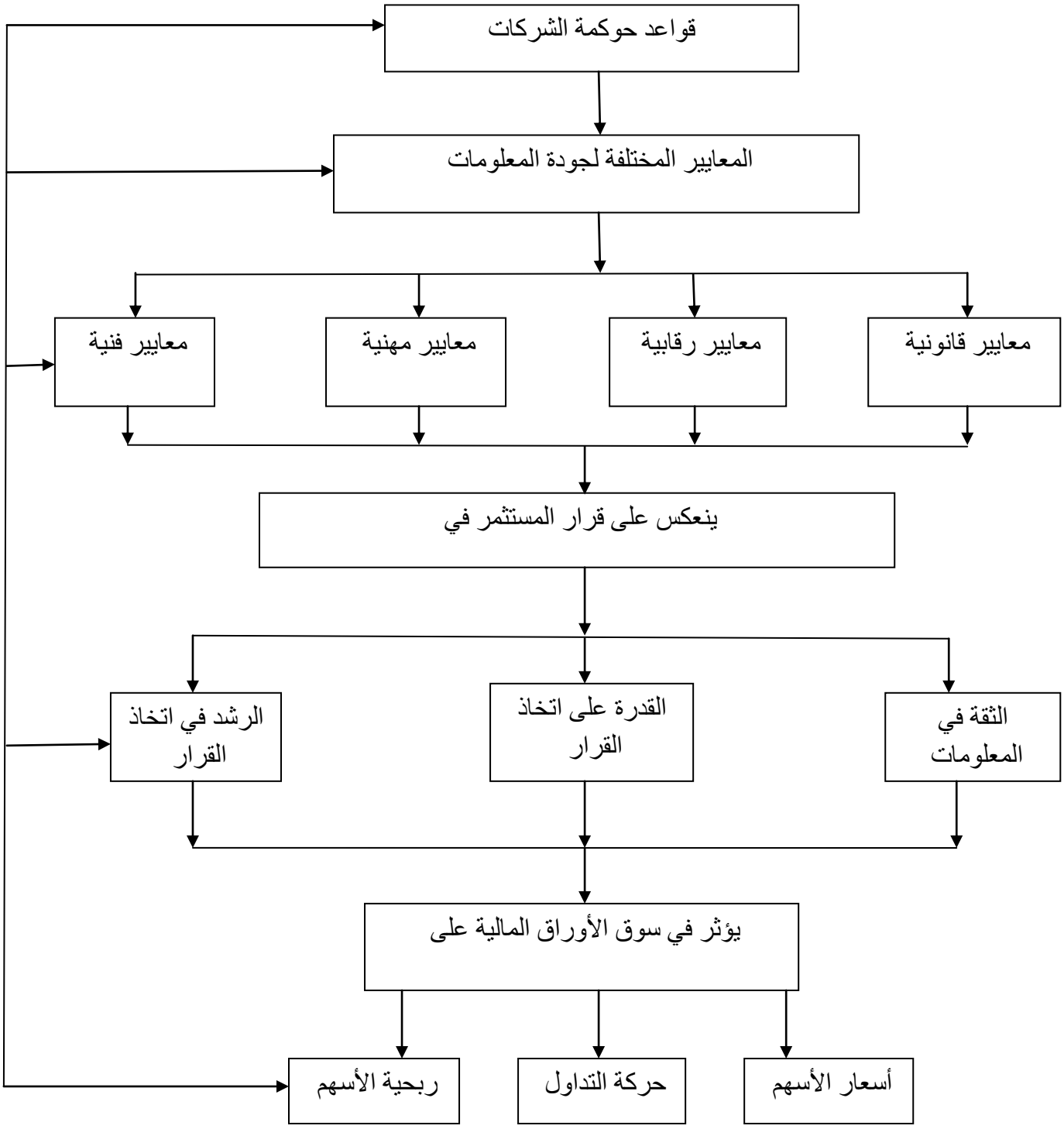
الفرع الأول : : انعكاس قواعد حوكمة الشركات على معلومات المحاسبية .

إن الحوكمة الجيد هي نقطة بداية لأي مناقشة حول المعلومات المحاسبية ، إذا أن الشفافية المالية و المحاسبية ما هي الإ جزء من الإطار الأكبر لحوكمة الشركات لذا لابد من و جود آليات و أدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات المحاسبية ، إضافة إلى مبدأ الإفصاح و الشفافية الذي يمكن تطبيقه من توفير معلومات تتميز بالجودة تنعكس مباشر على السوق المالي بصفة خاصة . (هوام ، 2010 ، ص 19)

واتضح من الأجزاء السابقة الأثر الواضح للمعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية ، كما اتضح أن توفير جودة المعلومات المحاسبية يساعد في القضاء على سلبية هذه المعلومات في القوائم بدورها تجاه تنشيط حوكمة سوق الأوراق المالية ، كما ظهر أن جودة المعلومات المحاسبية في غياب الحوكمة اقتصرت على توفير خصائص المعلومات المحاسبية ، حين أن الالتزام بتطبيق الحوكمة أدي إلى شمول مفهوم جودة هذه المعلومات بحيث أصبحت تتضمن مجموعة من المعايير المتعدد التي تسعى الحوكمة إلى توفيرها في هذه المعلومات ، إذا فإن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل في ظل الحوكمة سوف ينعكس على الجوانب المختلفة لسوق الأوراق المالية و ذلك كما يظهر بالشكل التالي :

الشكل رقم : (2-8)

دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية و انعكاسها على سوق المالي



المصدر : محمد أحمد إبراهيم ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و انعكاساتها على سوق الأوراق المالية ، دراسة تطبيقية ورقة عمل ، ندوة سوق المالي السعودية نظرة مستقبلية ، جامعة مالك خالد (13-14) نوفمبر 2007 .

الفرع الثاني : انعكاس قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي .

تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة و الضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم المالية و التقارير ، و ترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي اهتمام الهيئات المهنية و الجهات الأكاديمية البحثية العالمية و محليا ،ولازال كتاب النظرية المحاسبية يتعرضون إلى ماهية كفاءة و عدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي و تعزيز الأداء و الشفافية و المساءلة بالشركات .

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات أصبح مطلبا ضروريا ،من أجل إسهام في إنجاح و نمو سوق المال ، بما يعود على تنمية الاستثمار لذا فإن دور الجهات الرقابية المسئولة عن شركات المساهمة و المؤسسات الاقتصادية بكافة أشكالها يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد قوانين الشركات التي تقوم بها مجالس الإدارة وتقديم توصيات و مقترحات من شأنها أن تعمل على توفير الآلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل ولا شك أن توفير هذه القواعد يجب أن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية و جهات القطاع الخاص كالغرف التجارية التي شأنها أن تعمل على تعمل على تعزيز تطبيق قواعد الحوكمة التي أصبح مطلبا ضروريا ، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات و المؤسسات من خلال تبني المبادئ و القواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل أداء إدارة و مالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدأ الشفافية و المساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين إن قوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة و القوانين و متطلبات نظام الشركات و لجان المراجعة من جهة أجرى ، كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية و الإفصاح و تزويد المستثمرين و الجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراراه الاستثماري ، كذلك وجوب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعرضة باستخدام معايير المحاسبية الدولية . (موسي،خالدي،2012،ص11)

مما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح و الشافية هو التأكد من توفير المعلومات المالية و غير المالية أي الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد ، وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمارية ويشمل أيضا الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية و أداء الشركة و هيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبية و المراجعة الدولة و المحلية المطبقة .

إن الإفصاح المحاسبي يعد مطلبا أساسيا أأفرزته ضروريات الحوكمة ، فتحقيق الأهداف الأساسية من أنظمة الحوكمة الشركات هو الحفاظ على مصالح المساهمين وكذلك الأطراف الأخرى ، وكل شركة ملزمة قانونيا

إعطاء معلومات ضرورية صادقة و كافية لكل المتعاملين ، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء معلومات يعد إجهاضا لمتطلبات الحوكمة ، في حين يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب و طرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق و قرارات المستثمرين ، ومن هذه الطرق مثلا قد يتعمد مجلس إدارة الشركات إلى إخفاء الديون و تضخيم الأرباح من أجل رفع قيمة الأسهم الشركة على مستوى السوق ، وكذلك استفادة أصحاب المعلومات الحقيقيين من وضع الشركة و تمكينهم من تحقيق صفقات رابحة و بيع حصصهم بأعلى الأسعار في الوقت الذي كانت الشركة تغرق ببطء ، إن وجود نظام جيد لحوكمة الشركة يوفر إطار حاميا و مانعا لظهور مثل هذه التصرفات و الحد من محاولات التظليل هذه وخاصة إمكانية التواطؤ مع مراجعي الحسابات الخارجيين ، فالحكومة تعمل على تحسين الصورة الذهنية للشركات كذلك مصداقيتها و تدعو على إدخال الاعتبارات الأخلاقية و تحسين درجة الوضوح و الشفافية. (موسى ، خالدي ، 2012 ، ص 11)

تمثل آلية الإفصاح و الشفافية أحد أهم ركائز و آليات حوكمة الشركات ، فتوفير المعلومات المحاسبية و غير المحاسبية يعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي : (عبد الملك ، 2009 ،ص 180) .

1- الصحة و السلامة المالية .
2- توفير المعلومات لجميع المهتمين بالمنشأة .
3- جذب اهتمام المستثمرين و تعريفهم بالمنشأة .
4- تحقيق الانتباه و اليقظة فيما يحدث في المنشأة .

الفرع الثالث : العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة ولإفصاح المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية .

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية و المعلومات الناتجة عنها ، إذ يعتبر أحد المعايير الأساسية للحوكمة من جلال أبراز دقة و موضوعية التقارير المالية إلى جانب التزام بالقوانين و التشريعات ، وبتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق قواعد الحوكمة و المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ، فتطبيق هذه القواعد يؤثر على درجة و مستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح المحاسبي هو أحد أهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق و معايير الجودة المالية و المحاسبية ، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر الأعمال و الإدارة بأنواعها المختلفة مثل مخاطر السوق ، مخاطر السيولة و معدل الفائدة و مخاطر الأعمال و الإدارة وأسعار الصرف ، فضلا عن دورها في عملية التنبؤ ، باعتبارها مدخلا أيضا و تعتبر لتحليل القرار

الاستثماري في سوق الأوراق المالية الذي يعتمد على فرض رئيسي مؤداه أم كل ورقة مالية لها قيمة حقيقة يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي ، ومعدل التوزيعات ومعدل النمو و بعض النسب المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي ، كما أن التقارير المالية تؤثر على قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم و ترشيد ذلك القرار . (موسي ، خالدي ، مرجع سابق ، ص 15)

إن أهم دوافع تطبيق قواعد الحوكمة بالنسبة للشركات و الأسواق المالية هو إعادة ثقة المتعاملين من المستثمرين و مساهمين وإدارة الشركات في تلك الأسواق تجنبا لتعرضها إلى انهيارات أو حالات فشل بسب عدم دقة البيانات و المعلومات المحاسبية و قلة الشفافية و عدم المساءلة في التقارير المالية ، لذلك فإن الدقة و الموضوعية في التقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين و التشريعات التي تصدرها الدولة و الجماعات المهنية المتخصصة لها الأثر الواضح في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية ، فضلا عن أهمية التوقيت الملائم في الإفصاح عن كافة المعلومات اللازمة لذلك الأمر الذي يؤثر على القدرة التنبؤية لكل المعلومات و على سلوك المستثمرين الحالين و المتوقعين . (نفس المرجع السابق ، ص 16)

II . 3.3 .إسهامات آليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية :

الفرع الأول : آليات حوكمة الشركات .

يمكن تصنيف آليات الحوكمة الشركات إلى آليات داخلية و أخرى خارجية .

1- الآليات الداخلية :

وتتمثل هذه الآليات في مجلس الإدارة و ما يتفرع عنه من لجان بالإضافة إلى التدقيق الداخلي .

1-1 مجلس الإدارة :

يمارس المساهمون من خلال مجالس الإدارة رقابة على القرارات في المؤسسة و خاصة الإستراتيجية منها ، فهم ينتجون هذا المجلي و الذي من صلاحياته الإشراف على المدراء التنفيذيين من أجل ضمان أن عملهم يسير في الاتجاه الذي يعظم ثروة المساهمين و الأطرف الأخذة .(حامدي ، 2012 ، ص 30) .

كما الرقابة التي يمارسها مجلس الإدارة الحماية اللازمة لرأس المال المستثمر في تحديد إستراتيجيات المؤسسة و لتحقيق فعالية هذه الآليات في التوجيه و الرقابة يلجأ للاعتماد على مجموعة من اللجان أهمها :

(حساني ، 2012 ،ص19)

1-1-1 لجنة التدقيق :

بعد الفضائح المالية التي ألمت بالعديد من المؤسسات الكبرى ، أخذت لجنة التدقيق في المؤسسة أهمية بالغة لما يمكن أن تؤديه من دور مفيد في تعزيز الثقة و الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المالية و دعم هيئات التدقيق الخارجي .

2-1-1 لجنة المكافآت :

إذ يستوجب أن تكون هذه اللجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين حيث تدور مهامها حول تحديد الرواتب و المكافآت و المزايا الممنوحة للإدارة العليا .

3-1-1 لجنة التعيينات :

ويتمثل دور هذه اللجنة في تعين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين على أساس المهارة و الخبرة كما يوكل للجنة أيضا تقويم مهارات الموظفين بصفة مستمرة و الإعلان عن الوظائف الشاغرة .

2-1 التدقيق الداخلي :

من أهم مزايا التدقيق الداخلي أنه يتيح الفرصة للموظفين من أجل مساءلة المؤسسة و هو ما يعزز المصداقية و العدالة و تحسين سلوك الموظفين و التقليل من الفساد المالي و الإداري .

(نفس المرجع السابق ، ص 20)

كما يشمل التدقيق الداخلي تقدير المخاطر و التحقيق من فعالية الإجراءات الرقابية و اختيار مدى الالتزام بالسياسات و الخطط الموضوعية و كل هذه الأدوار تساهم في جعل التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة .

3-1 آلية لجنة المراجعة :

حظيت لجنة المراجعة باهتمام بالغ من الهيئات العلمية الدولية المتخصصة و الباحثين و خاصة بعد الإخفاقات و الإضطربات المالية في كبرى المؤسسات العالمية و يرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة كآلية من آليات حوكمة المؤسسات الداخلية في زيادة الثقة و الشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسات و ذلك من خلال دورها في المساعدة في التأكيد من أن إعداد التقارير المالية تم وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة و إشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسات و دورها في دعم وظيفة

المراجعة الخارجية و زيادة الاستقلالية لها و أيضا أهميتها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وهذا الأمر الذي أدى إلى قيام البورصات المالية بمطالبة المؤسسات التي تسجل أسهما بها بإنشاء لجنة مراجعة .

(Walker .2004 . p 157.)

1-4 آلية الإفصاح و الشفافية :

تمثل القوائم المالية و الإيضاحات المتممة لها الوسيلة الأساسية التي تقدم بها الإدارة المعلومات المالية اللازمة عن حقيقة المركز المالي و الأداء المالي و التغيرات في حقوق الملكية و التغيرات في التدفقات النقدية ، وكذلك المعلومات الأخرى المفيدة لمستخدمي القوائم المالية الذين يكونون في وضع يمكنهم على المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات المختلفة ، و لذلك اهتمت المعايير المحاسبية برعاية هذه الفئة من الأفراد و هو ما يسمى بالإفصاح العادل أو الشفافية . (حماد ، 2008 ،ص 14) .

1- 5 آلية حوافز التنفيذيين :

ذكرت العديد من الدراسات أنه من الحلول الجيدة لعلاج مشكلة تكلفة الوكالة هو حل التحفيزي ، الذي يقوم على الربط بين ثروة المديرين التنفيذيين بثروة المساهمين حتى يشارك الجميع في نفس الأهداف هذا ما يسمى بارتباط تحفيزات المديرين برغبات المساهمين ، و بذلك يتعين على المديرين العمل ما هو في مصلحة المساهمين ، حيث يمكن استخدام عقود تعويضات مكافآت التنفيذيين في الحد من التصرفات الإدارية غير المطلوبة ، و التي لا تعكس مصلحة المساهمين . (بن عيسي ، 2011 ، ص 76)

2- الآليات الخارجية للحوكمة الشركات :

2-1 آلية فعالية حملة الأسهم :

لا توجد تعريف محدد لفعالية المساهمين ، فعند ما يعبر المساهمين عن آرائهم في أي وقت كان أو يحاولوا التأثير على قرار مؤسسة ما ، فهم بذلك يعتبرون مساهمين ايجابيين ، و المساهمون الذين يقدموا عروضا للتصويت عليها أو يحضروا اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين السنوية يعتبر هؤلاء بالطبع مساهمين ايجابيين ، و حتى إرسال خطابا إلى إدارة المؤسسة في ما يتعلق ببعض النواحي التشغيلية أو السياسات الاجتماعية للمؤسسة يمكن أن تعتبر فعالية المستثمر، وتستعمل على تحليل مفهوم الفعالية من خلال أنواع من المساهمين : (نفس المرجع السابق،ص79)

1- الفعالية من قبل المساهمين .

2- فعالية كبار المساهمين .

3- فعالية المساهمين و المؤسسون .

2-2 آلية المراجعة الخارجية :

إن الطلب على خدمات وظيفة المراجعة ينشأ بسب التعارض بين مصالح التنفيذيين و بين مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصالح بالمؤسسة ، علاوة على القيمة المضافة التي تحقيقها المراجعة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية ، بالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الوارد فيها ، وقد تعرضت العديد من الكتابات في مجال المراجعة أسباب الطلب على وظيفة المراجعة .

(Hellman . 2009 .p 104)

2-3 آلية فاعلية المقرضين و وكالات تقييم الملاءة الائتمانية :

بوجه عام هناك نوعين من المقرضين ، المقرضين المؤسسين مثل البنوك و المقرضين الأفراد مثل حاملي السندات ، حيث يستطيع الدائنون المتاجرة بمستحقاتهم مثلما يفعل المساهمون ، فعلى سبيل المثال ، يستطيع حاملي السندات بيع السندات الخاصة بهم إلى مستثمرين أخريين ، كما تستطيع البنوك بيع القروض الخاصة بهم إلى المؤسسات الأخرى (التوريق) .

و إذا كانت المؤسسة تعاني من مستوى ضعيف لحوكمة المؤسسات سيؤدي ذلك بالتبعية إلى انخفض قيمة السندات الخاصة بهم مثلا يحدث لقيمة الأسهم و إذا انهارت المؤسسة بسب التطبيق الضعيف لنظام حوكمة المؤسسات يتعرض المقرضون لخطر ضياع أموالهم المقرضة لتلك المؤسسة .

(بن عيسى ، مرجع سابق ، ص 93)

2-4 آلية محلل الأوراق المالية :

ربما لا تعترف معظم الكتابات الخاصة بحوكمة المؤسسة بمحلل الأوراق المالية كآلية من آليات حوكمة المؤسسات و على و على الرغم من ذلك و لأن محلل الأوراق المالية لديه و بصورة مستمرة معلومات أدق من المؤسسة أفضل من معلومات معظم المستثمرين ، فقد أكدت معظم الدراسات عل اعتبار محلل الأوراق المالية فعالة لمراقبة المؤسسة و تحديد المشاكل و عرضها على المساهمين ، حيث تتمثل المهمة الرئيسة للمحلل في

تقييم الأوراق المالية و من ثم التوصية بسعر الشراء و بسعر البيع إلى عملائهم معتمدين على تقديم تقديرات للأرباح و التي تتبعها المؤسسات من أجل مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم بصدد الشراء و البيع .

(نفس المرجع السابق ،ص95)

2-5 آلية عمليات الاستحواذ على المؤسسات :

تعتبر عملية الاندماج و الاستحواذ بمثابة أحداث مهمة و مثيرة ، و تتواجد بصورة شائعة في الشركات الأمريكية مقارنة بباقي دول العالم ، وفي السنوات الأخيرة شهدت الولايات المتحدة بعض عمليات الاندماج و الاستحواذ التي لم تشهدها من قبل ، وقد كانت البعض من عمليات الاندماج الكبرى هذا و التي حدثت مؤجرا عمليات اندماج عابرة لحدود البلاد مثل امتلاك شركة Vodafone في المملكة المتحد لشركة Air touch في الولايات المتحدة ، وبعد أقل من عام استحوذت شركة Air touch على شركة Mannesmann في ألمانيا .

وتظهر عمليات الاندماج و الاستحواذ لأسباب عدة فيمكن للمؤسسات أن تلجأ للاندماج لأسباب إستراتيجية من أجل تحسن التعاون التشغيلي و المالي .(نفس المرجع السابق ، ص 98)

الفرع الثاني : دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

نتناول في هذا المطلب دور الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات، وهذا كما يلي:

1- دور آليات داخلية لحوكمة الشركات :

1-1 – دور المراجعة الداخلية :

اقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتسجيل الأخطاء إن وجدت، لكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاق عملها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطور أصبح برنامج المراجعة الداخلية يتضمن تقويم نواحي النشاط الأخرى ، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تشتمل على وظيفتين هما :(زلاسي ، 2010 ، ص 87) .

الأولى: خدمة التأكيد الموضوعي وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، مثل العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وامن نظام لمعلومات .

الثانية: الخدمات الاستشارية وهي عمليات المشورة إلي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، مثل المشورة، تصميم العمليات، التدريب .

1-1-1 دور المراجعة الداخلية في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية:

للمراجعة الداخلية دور في المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعاليته وبالحث على تحسينه المستمر، و بالتالي يكمن دور التدقيق الداخلي في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال كونه أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث :(نفس المرجع السابق ، ص 87)

4- يبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في المنشأة وبيان نقاط القوة أو لضعف أو لتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة، إذ يعني الفحص تدقيق الأحداث أو لوقائع ويعني التقييم التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع المراقبة .

- مراجعة العمليات تشمل عملية مراجعة العمليات وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم .
- مراجعة الأداء يعني هل الأداء كفء وفعال .
- مراجعة الالتزام بالسياسات أو لإجراءات والقوانين والتعليمات .
- مراجعة الرقابة المالية و التي يمكن من خلالها تحقيق ثلاث أهداف تتمثل في :حماية الأصول المالية للمشروع ، توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية ،دقة البيانات المحاسبية ، والإحصائية .
- مراجعة إدارية أي مراجعة أداء الإدارة باعتباره العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية .

1-1-2 دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

يمكن تعريف إدارة المخاطر على أنها " عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر إلي تقع إلى الحد الأدنى"، ويساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك على الشكل التالي :

(نفس المرجع السابق ، ص 88)

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات محددة؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر .
- تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة .

– تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعة في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها والتأكد من صحة قياس هذه المخاطر .

– تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ و البدء

بمعالجتها وإجراءات التصحيح المتخذة .

– رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وتقييم كافة الأنشطة والعاملين فيها ونقاط الضعف إلي تعتريها، وأية انحرافات عن الأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعة على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل وكلما دعت الحاجة .

ومنه يتضح أن العلاقة الموجودة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر هي علاقة وطيدة، فالمراجعة الداخلية تعتري أحد الأدوات المستعملة من طرف المؤسسات من أجل تقوية أنظمة إدارة المخاطر حيث أصبح أحد الأنشطة التي يستعان بها من طرف المؤسسات من أجل تحسين وتقوية فعالية الكيفية إلي تدير بها مخاطرها وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة معايير الشركات كعلاج لها هو تطوير دور المراجعة الداخلية ووظائفها أصدر معهد المراجعين الداخليين حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية وبغرض تطوير المراجعة الداخلية ، فالمعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار 2100 يشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في عمليات حوكمة المؤسسات من خلال :

أ – التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيئة وقادرة على الإفصاح عن نشاطاتها و أفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها

ب –مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال:

1– تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات إلي كلف العاملون القيام به .

2– تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الشركة وتطويرها .

3– رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.

4– التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات أو تخاذها قابلة للفحص عن طريق المراجعة الداخلية .

ويرى نعيم دهمش أن وظيفة المراجعة الداخلية جزءًا هامًا لهيكل الحوكمة، وعندما تكون فاعلة، فإنها تسهم في نجاح المؤسسة ، حيث تعتري المراجعة الداخلية أداة رقابية فعالة تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

2-1 دور لجنة المراجعة:

أظهرت العديد من الدراسات أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، لأن وجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور المراجع الخارجي والداخلي والتأكيد على الالتزام بتطبيق

مبادئ الحوكمة سوف يؤدي بالضرورة إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على أساس هذه المعلومات .ونتيجة لهذه الأهمية التي تحظى بها لجان المراجعة فقد قامت العديد من هيئات أسواق الأوراق المالية بإلزام الشركات المدرجة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بإصدار تقرير ضمن التقارير المالية الصادرة عن هذه الشركات حتى تزيد من جودة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها.

وعلى ضوء ماسبق يمكن القول أن إلتزام الشركات بتطبيق الحوكمة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هذه الشركات ضمن تقاريرها المالية، مما ينعكس على زيادة ثقة المتعاملين خاصة في الأسواق المالية في هذه التقارير والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم، وبالتالي يساعد الشركة في الحصول على مصادر التمويل التي تمكنها من النمو والاستمرارية على المدى الطويل، و تحقيق مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة.(عقاري ،بوسلمة ،2013 ، ص 51)

1-2-1 تدعيم استقلال المراجعين الخارجين:

- المساهمة في انتقاء المراجعين الخارجين :يقتضي تعيين المراجع الخارجي ضمان حقوق المساهمين باعتباره وكيلا عنهم لمزاولة الفحص والتحقيق والمصادقة على القوائم المالية، فتعيين المراجع الخارجي يرجع إلى:

*الخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله، والأتعاب المتوقعة .

*سمعة مكتب المراجعة الخارجي ومستوى تبني الأساليب الحديثة في الفحص من قبله .

*برنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة مماثلتها لمستويات الأداء .

- الموافقة على الخدمات الاستشارية :تقوم لجنة المراجعة في حالة احتياج الإدارة للخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها ولا يضر باستقلالية المراجع الخارجي .
- فحص جوانب الاختلاف بين المراجع الخارجي والإدارة :تعمد لجنة المراجعة إلى التقريب في وجهات النظر عند الاختلاف وتحديد درجة الاختلاف، دون المساس باستقلالية المراجع الخارجي من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول القضية محل الخلاف، كما تعمل لجنة المراجعة على حل الخلافات التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة المؤسسة بسبب تطبيق سياسات محاسبية تختلف عن السياسات التي طبقت في الفترات المالية السابقة. (زلاسي ، مرجع سابق ، ص90)

1-2-2 العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين:

ثمة علاقة وثيقة بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة ومن خلالهما تتعزز حوكمة المؤسسات، كما تزداد فعالية لجنة المراجعة عندما تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المؤسسة ، و يتوقف الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية ذات المصداقية و الموثوقية على درجة التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية وعلى درجة الانسجام والتوافق مع لجنة

المراجعة، فاهتمام هذه الأخيرة بالمراجعة الداخلية يوفر أداة رقابية للإدارة على نشاط المؤسسة وهذا بدوره يعطي صورة حقيقية لواقع المؤسسة، ولتحقيق ذلك ينبغي على لجنة المراجعة:(نفس المرجع السابق ، ص 90)

- فحص برنامج المراجعة الداخلية والموافقة عليه .
- توجيه خطة المراجعة الداخلية بما يخدم الأهداف الكلية للمراجعة في المؤسسة .
- تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي .
- تدعيم استقلال المراجع الداخلي .
- التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية .

1- 2-3 فحص نظام الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هو سمة من سمات المؤسسة، حيث تحدد وتنفيذ تحت مسؤوليتها، وهي تشمل مجموعة من الوسائل، والسلوكيات والإجراءات التي تتناسب مع خصوصيات كل مؤسسة، فتساهم في السيطرة على أنشطتها، وفعالية عملياتها والاستخدام الكفء للموارد، وتمكينها من أن تأخذ في الحسبان المخاطر، كما تهدف إلى الامتثال للقوانين وحسن سير عمليات المؤسسة، وحماية أصولها وموثوقية المعلومات المالية ، حيث تتوقف فعالية وموثوقية تلك المعلومات على مدى تمثيلها لعناصر القوائم المالية بصورة تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة،لذا ينبغي التركيز على نظام الرقابة الداخلية وتطويره، من خلال التقييم الدوري له من قبل المراجعين واكتشاف مواطن الضعف والقوة فيه، وبالتالي فحص مواطن الضعف ليكتشف الإختلالات الناجمة عن المعالجة أو المرتكبة من قبل المستخدمين في المؤسسة، فيقرر عليها ليكون رأيه معري للواقع الفعلي للمؤسسة، لهذا جاءت لجنة المراجعة للقيام بتقييم مدى قوة وصلابة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة لتتمكن من تأهيله والقضاء على هذه الإختلالات، ويؤدي إلى الصورة الصادقة للمعلومات المالية .

4-2-1 **فحص التقارير المالية :**

يجب على لجنة المراجعة أن تفحص القوائم المالية السنوية، والمعلومات الفترية بحيث تتضمن ما يلي:
(نفس المرجع السابق ، ص 95)

- فحص السياسات والممارسات المحاسبية بهدف التأكد من مسايرتها لتطور المعايير المهنية .
- تقييم التقديرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية مثل المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة لدعاوى قضائية مرفوعة على المؤسسة .
- التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط .
- فحص جميع التسويات الهامة التي يقترحها المراجع الخارجي وتحديد أسبابها وأثرها على القوائم المالية .
- فحص المعلومات الواردة بالتقرير السنوي للإدارة ومجلس الإدارة عن عمليات المؤسسة، والتأكد من أنها تتفق مع المعلومات إلي تتضمنها القوائم المالية .

- التأكد من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية من خلال ما سبق نجد أن ما تقوم به لجنة المراجعة من مهام، حيث تعمل على ضمان تقديم قوائم مالية بجودة عالية وذات مصداقية و موثوقية ومنع الاحتيال، حتى تعطي الصورة الصادقة و الحقيقية للمؤسسة .

1-3 دور مجلس الإدارة:

باعتبار المؤسسة كيان مركزي رابط للعقود بين مجموعة من الأطراف ، وفي ظل البعد التعاقدي فإن مجلس الإدارة يعتري كآلية يسهم في تخفيض خسائر القيمة الناتجة عن تكاليف الوكالة، حيث تقاس فعالية مجلس الإدارة من خلال قدرته على تخفيض هذه التكاليف إلي يتحملها المساهمين، وهذا بهدف حماية مصالح المساهمين وهو الهدف الذي يسعى نظام الحوكمة إلى تحقيقه .

ولهذا نظام الحوكمة يستعمل مجموعة من الآليات الخارجية والداخلية إلي من بينها مجلس الإدارة باعتباره كأداة لضبط وتوجيه سلوكيات المسيرين، حيث يسعى إلى تنفيذ رقابة جيدة على المسيرين وذلك على مستويين كما أظهر ذلك كل من GUPTA سنة 1987 و HOSKISSON سنة 1989 مستوى الرقابة المالية ومستوى الرقابة الإستراتيجية، حيث تنفذ الأولى من طرف مدراء خارجيين مستقلين يعملون على إضفاء مصداقية أكبر للمعلومات المحاسبية والمالية، أما الثانية تتعلق بالإستراتيجية المتبناة من طرف مسيري المؤسسة ومدى تطابقها مع الإستراتيجية المنفذة من طرف مجلس الإدارة، حيث أن المجال الإستراتيجي هي ميزة المدراء الداخليين الذين يعيشون داخل المؤسسة أين لا توجد حالة عدم تماثل المعلومات على اعتبار أنهم هم الذين يحضرون هذه المعلومات، على عكس الرقابة المالية المنفذة من طرف المدراء الخارجيين المستقلين الذين لا علاقة لهم بتحضير هذه المعلومات وإنما تتمثل مهمتهم في التأكد من صحتها ومصداقيتها .

2- دور الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات :

2-1 دور المراجعة الخارجية:

كما أوضحنا سابقا بأن العلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة أو لمهتمة بالمؤسسة، والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية، ففي ظل عدم تماثل المعلومات- المشكل الرئيسي للوكالة-، تنشأ الرغبة إلى وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الاحتيال والغش، وهنا يكمن دور المراجعة الخارجية في ذلك ولما لها من أهمية في تخفيف تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية .

-إن مختلف العلاقات التعاقدية تحدث عدة مشاكل **.** مشاكل نظرية الوكالة . -نابعة من أن كلا من الأصيل والوكيل يسعيان إلى تعظيم كل من دالة منفعتهما والتي تختلف عن بعضها البعض، لذا اتفق أغلب الباحثين في مشاكل الوكالة على حل مؤداه إبرام عقود معينة ومحددة بين أطراف الوكالة في المؤسسة وذلك مثل عقود المكافأة والحوافز الإدارية وغيرها، وعلى اعتبار أن المحاسبة أداة لتسير العلاقات التعاقدية نجد أن هذه العقود

تستند على بعض المعلومات والمؤشرات المستمدة من القوائم المالية، فعلى سبيل المثال ترتبط الحوافز برقم الأعمال المحقق أو المردودية المالية لبعض العناصر والتي تستمد من مخرجات النظام المحاسبي .

وفي ظل هذه العلاقات التعاقدية، يكمن دور المحاسبة في إتمام العقود وضبطها بين أطراف الوكالة بشكل يخفض من حدة الصراعات بينهم وبالتالي تخفيض تكلفة الوكالة، لذا فإن صدق وصحة المعلومات المحاسبية المنبثقة عن القوائم المالية الختامية هي الضامن الوحيد لمصداقية جانب كبير من عقود الوكالة، ويتحقق ذلك من خلال المراجعة الخارجية، وهذا لما تقوم به من دور غير مباشر في إتمام تلك التعاقدات من خلال المصادقة على سلامة مخرجات النظام المحاسبي، وكذلك دور مباشر في إتمام تلك التعاقدات المتمثل أساسا في تحقيق الرقابة على بعض أطراف العلاقات التعاقدية لمنع قيام الوكيل بتعظيم دالة منفعته على حساب المنفعة الشخصية للأصيل من خلال فرض الرقابة على العلاقة التعاقدية بين الإدارة وحملة الأسهم والسندات، وبالتالي تحقق المراجعة الخارجية التوازن بين المصالح المتعارضة في المؤسسة، ولتحقيق ذلك يجب تضمين دور المراجعة :(نفس المرجع السابق ، ص 94)

- إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت السياسات إلي تتعبها الإدارة تتفق مع المباد المحاسبية المتعارف عليها .
- الرقابة على سلوك الإدارة باعتبارها وكيلا عن المساهمين ومن ثمة منعها من تعظيم دالة منفعتها على حساب منفعة الأصيل .

2-1-1 دور المراجعة الخارجية في تخفيض تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمسيرين:

كما ذكرنا أعلاه بأنه تستند العقود المبرمة بين أطراف الوكالة على مخرجات النظام المحاسبي، فعلى سبيل المثال الحوافز التي يحصل عليها المسيرين نتيجة إدارتهم لشؤون الشركة، إذ نحصي هنا نوعان من الحوافز، نقدية يتم احتسابها على أساس نسبة مئوية من صافي الربح، وعلى هذا الأساس تقوم الإدارة باختيار بدائل للسياسات المحاسبية إلي تؤدي إلى تعظيم صافي الربح بدلا من اختيار تلك البدائل إلى تحقيق أفضل مقابلة بين النفقات والإيرادات، فتعمل الإدارة في هذا الشأن بتغير الطرق المتبعة في حساب الإهتلاكات و المخزونات للوصول في النهاية إلى هدف تعظيم الربح، على حساب التلاعب في المباد المحاسبية، أما النوع الثاني من الحوافز فهو الذي يرتبط بالقيمة السوقية، وفي هذا الصدد تلجأ الإدارة إلى عدة وسائل لكي ترفع من القيمة السوقية للمؤسسة منها إخفاء بعض المعلومات إلي تسئ للمؤسسة، مما يؤدي لعدم انخفاض قيمة أسهمها المتداولة في بورصة القيم، ولضبط العقود يشير المراجع في تقريره كل الممارسات إلي تؤثر سلبا عن تمثيل عناصر القوائم المالية للمؤسسة للواقع الفعلي لها ومن ثمة تقليل حدة الصراع الدائر بين حملة الأسهم والمسيرين بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وما هو مرسوم في الخطة العامة للمؤسسة، وهذا يحافظ على حقوق المسيرين ويرضي حملة الأسهم .(زلاسي ، 2010 ، ص 95)

2-1-2 دور المراجعة الخارجية في تخفيض تضارب المصالح بين حملة الأسهم والسندات:

على الرغم من أن كلا من حاملي الأسهم وحاملي السندات يمدون المؤسسة بالأموال، إلا أن لكل منهما منفعة مختلفة عن الآخر، فحملة الأسهم يحصلون على نصيب من أرباح المؤسسة ولهم الحق في دخول مجلس الإدارة، أما حملة السندات فإنهم يحصلون على فائدة ثابتة على أموالهم، كذلك مكيل حملة الأسهم إلى استثمار أموالهم في المشاريع ذات المخاطر العالية والتي بدورها تدر عائدا كبيرا عليهم بعكس حملة السندات، الأمر الذي يترتب عليه مشاكل وكالة بين الطرفين، فعندما يكون للمؤسسة ديون طويلة الأجل أكثر من الأموال الخاصة، يكون لدى حملة الأسهم الدافع للقيام بالأنشطة الاستثمارية والإنتاجية إلي تحقق مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة الخاصة لحملة السندات والدائنون وعليه يتم تحويل الثروة من خلال وسائل وأساليب معينة تشمل رفع التوزيعات في شكل نقود سائلة .

ومن أجل اتخاذ القرارات الرشيدة – تعظيم إيرادات مختلف الأطراف و تدنية خسائرهم- ، على المراجع التأكيد على استمرارية المؤسسة ومدى تقيدها بالسياسات المرسومة وإبداء الرأي الفني المحايد الذي يصور ربحية كل مشروع من مشاريع المؤسسة .

من خلال ما سبق نقول أن للآليات سواء الداخلية أو الخارجية لحوكمة المؤسسات، دور هام وفعال في تحقيق معلومات محاسبية ذات مصداقية و موثوقية، وبصفة خاصة تلك الآليات المتعلقة بالمراجعة والمتمثلة في المراجعة الداخلية والخارجية ولجنة المراجعة لما لها من أثر كبير على مخرجات النظام المحاسبي، وهذا من خلال تقارير المراجعة حيث تلعب هذه التقارير دور مهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقة الأطراف المستعملة لها .(زلاسي ، 2010 ، ص 96)

خلاصة الفصل :

تعتبر حوكمة الشركات من الموضوعات التي تهم العديد من الباحثين في فروع عديدة من مجالات العلم و المعرفة ، فهي في مجملها مجموعة من الآليات النظامية و المالية التي تهدف إلى تخفيض حدة تعارض المصالح بين الإدارة و أصاحب رأس المال المستثمر ، و بالتالي فإنها تهدف إلى حماية أصحاب المصالح و تحقيق أهداف المسطرة ، وذلك من أجل رفع قيمة المؤسسة كما أن حوكمة تفصل بين شيأن متلازمين هما الإدارة و الملكية ، كما أنها تمثل درجة من التناغم مع لفظي العولمة و الخصخصة .

لذلك تسعى العديد من المؤسسات إلى تبني فكرة الحوكمة وخاصة شركات المساهمة العامة وتطبيق مبادئ و آليات الحوكمة ، و إن الأثر المباشر من تطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية و ذلك نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لجودة المعلومات والذي يقوم على مجموعة من المعايير ، وتعد حوكمة الشركات أداة كفيلة بتوفير اكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية بحيث تعتمد على مجموعة من الأدوات من شأنها توفير هذه الخاصية .

الفصل الثالث : إطار التطبيقي للدراسة

تمهيد :

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاط لما جاء في الجانب النظري للبحث ولا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها والمعلومات التي يجب الحصول عليها، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية تقود لتأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث ومن عدمها. نعرض من خلال هذا الفصل الذي يتمثل في ملاحظتنا الواقعية لشركات الجزائرية ،وإتمام للفصل السابق الذي يعبر عن الجانب النظري الذي تم تطرق فيه إلى بعض المصطلحات الاقتصادية و المالية من بينها مفاهيم عن حوكمة المؤسسة، المعلومات المحاسبية ، الإفصاح و الشفافية .

بناءًا على ذلك، سيتم تقسيم هذا الفصل إلى قسمين :

القسم الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة .

القسم الثاني: تحليل البيانات و اختبار الفرضيات .

III .1. تقديم المؤسسات محل الدراسة :

III .1.1 . تقديم مؤسسة عمر بن عمر :

مؤسسة عمر بن عمر المنتجة للعجائن و السميد ، هي مؤسسة اقتصادية تحتل مكانة في السوق الجزائرية و تسعى إلى تحقيق نتائج ايجابية بخلق قدرة تنافسية في ظل المنافسة الشديدة من طرف المؤسسات التي تنتج البدائل أي نفس المنتج ، و في هذا المطلب تقديم نظرة عامة حول المؤسسة من حيث النشأة و الأهداف و طريقة سير عملها .

الفرع الأول : نبذة تاريخية حول مؤسسة عمر بن عمر و أهدافها .

تعد مؤسسة عمر بن عمر من أهم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لما تقدمه للزبائن و المواطن الجزائري من إنتاج و هي مؤسسة حديثة النشأة لها أهداف تطمح لتحقيقها .

ا. نبذة تاريخية حول مؤسسة عمر بن عمر للعجائن :

بعد عدة أبحاث و دراسات تمهيدية لإعداد المشروع و التي من بينها التركيز على المنطقة الجغرافية من الناحية الجيولوجية ، دراسة إمكانية التمويل ، فقد قرر إنشاء عمر بن عمر بمنطقة الفجوج ولاية قالمة حيث تقع على بعد حوالي أربعة (04) كلم من ولاية (قالمة) ، يحدها من الشرق بلدية هليوبوليس ، و من الشمال بلدية الفجوج و من الغرب بلدية مجاز عمار ، و من الجنوب ولاية قالمة حيث تقدر مساحتها وقت إنشاءها بأربعة هكتارات (42500 متر مربع) ، و أوكلت مهمة الانجاز لمؤسسة ايطالية بمساعدة مهندسين محالين شرعوا في بنائها في 28 ماي 2000 ودامت مدة الانجاز 18 شهرا بالنسبة للمطحنة الأولي التي تسع 300 طن ، وبدأت في عملة الإنتاج في تاريخ 27 ماي 2002 ، أما المطحنة الثانية التي سعتها 400 طن شرع في انجازاها في 04 مارس 2005 ، وعند حدوث أزمة القمح العالمية مع ارتفاع أسعار القمح الصلب في السوق العالمية ليصبح سعره أكبر مما سبق بـ 04 مرات هذا ما اثر سلبا على المصنع مما أدى إلى التوقف عن الإنتاج في شهر ديسمبر 2007 و لهذا السبب تدخلت الدولة لحل هذه المشكلة في جانفي 2008 عن طريق تدعيم هذه المادة الأولية عن طريق تكليفها بالاستيراد لتمنح لمصنع عمر بن عمر نصف الإنتاج اليومي المتمثل في 700 طن أي ما يعادل 350 طن يوميا من القمح الصلب ، و لكن فرضت الدولة على مؤسسة عمر بن عمر ألا يتعدى سعر كيس سميد ممتاز وزن 25 كلغ سعر 1000 دج عند المستهلك النهائي ، و عادة في تاريخ 03 جوان 2008 لتنتج 700 طن يوميا ، و في 15 ماي 2008 بدأت عملية انجاز مصنع جديد المتمثل في وحدة

العجائن حيث انطلقت في عملية الإنتاج في 01 جوان 2009 مما دفع المصنع إلى زيادة قيمة الإنتاج في السميد حيث بلغت 1180 طن يوميا لكي تستعمل هذه الزيادة في صنع العجائن ، وتشغيل المؤسسة حوالى 602 عامل (إحصائيات مارس 2012) ولديها معدات و أدوات إنتاج من الجيل الأخير ، ومخازن ذات مساحة كبيرة يمكن أن تتسع لـ 27500 طن من القمح بينما يمكن تخزين 50000 طن أخري في المخازن المستأجرة إذا كان هناك فائض ، أما بالنسبة للمساحة الجغرافية في الوقت الحالي 12 هكتار .

و في فيفري 2012 تم إنشاء وحدة لإنتاج نوع جديد من العجائن لم يكن ينتج من قبل و هو السباقت و كذلك التوقف عن إنتاج السميد العادي في أوت 2010 ، و منتجاتها النهائية هي السميد الكسكس و العجائن بمختلف أنواعها .

ويتم العمل بالتناوب بواسطة 4 فرق متساوية (8/3) مقسمين كتالي :

الفرقة أ : من الساعة الخامسة صباح إلى الساعة الواحدة زوالا .

الفرقة ب : من الواحدة زوالا إلى التاسعة مساءا .

الفرقة ج : من التاسعة مساءا إلى الخامسة صباحا .

الفرقة د : تكون في حالة راحة عندما تكون الفرق الثلاث السابقة تعمل ، أي عملية الإنتاج في المؤسسة لا تتوقف أربعة و عشرون ساعة يوميا 24/24 .(وثائق مقدمة من المؤسسة) .

II. أهداف المؤسسة :

من بين الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة نذكر : (معلومات متحصل عليها من خلال مقابلة مسئولي المؤسسة)

- تحقيق الأرباح .
- الاستيلاء على اكبر حصة سوقية .
- العمل على تحسين المنتجات لنيل رضاء الزبون .
- تلبية الطلب المتزايد على هذا النوع من المنتجات في الجزائر .
- تشغيل أكبر قدر ممكن من العمال .
- السرعة في الحصول على شهادة الجودة ISO 1400 .
- توسيع المؤسسة وزيادة خطوطها الإنتاجية .

- البقاء و النمو و الاستمرار في ظل المنافسة السائدة .
- البحث عن الريادة في السوق الجزائري .
- تحقيق ميزة تنافسية و المحافظة عليها .
- تغطية السوق الجزائرية كاملة .
- التوسع في تصدير العجائن إلى الخارج .
- المساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية .

الفرع الثاني : العملية الإنتاجية في المؤسسة .

تعتبر مؤسسة عمر بن عمر مؤسسة إنتاجية من الدرجة الأول ، تقوم بإنتاج مجموعة من المنتجات و توزعها على معظم ولايات الوطن .

I. نشاط المؤسسة :

تعتبر مطاحن عمر بن عمر لولاية قالمة إحدى أهم المؤسسات ذات الطابع الخاص حيث يصب كامل نشاطها في السهر على توفير كل متطلبات الأفراد اليومية من العجائن و السميد طاقتها الإنتاجية 700 طن يوميا من إنتاج السميد الممتاز فقط و البقايا المتمثلة في النخالة توجه إلى مربي المواشي .....إلخ .

وحدة صناعة الكسكس و العجائن طاقتها الإنتاجية لهذين 180 طن يوميا و كذلك تنتج منتج جديد منذ فيفري 2012 هو الكسكس . (معلومات متحصل عليها من خلال مقابلة مسئولي المؤسسة) .

II. طريقة العمل و مدته في المؤسسة :

توظف المؤسسة حوالي 602 عامل حاليا تقوم بتقسيمهم حسب متطلبات الإنتاج و ظروف المؤسسة دون الخروج عن الإطار القانوني و المحدد للعمل و المتمثل في 40 ساعة أسبوعيا و كما تعمل المؤسسة لمدة 24 ساعة يوميا ، وهناك عدة عمال لقضاء هذه المدة داخل المؤسسة ما يسمى بالتنظيم التقني للعمل لدى المؤسسة حيث يوجد :

1- العمل العادي : محدد بـ 8 ساعات في اليوم و هذا العمل خاص بعمال الإدارة .
2- العمل التناوبي : يصنف إلى ثالث أفواج و يكون حسب (8/3) أي عمل 8 ساعات عمل بـ 3 أفواج ونجد هذا العمل على مستوى الإنتاج و الصيانة .

أما عن تقسيم العمال حسب التدرج الوظيفي نجد ذلك في الشكل الموالي :

الجدول (3-1) : التدرج الوظيفي في مؤسسة عمر بن عمر

اسم الفئة	عدد الفئة	النسبة المئوية للفئة من عدد العمال الإجمالي
إطارات	95	% 15.78
موظف عادي	153	%25.42
عامل بسيط (يدوي)	354	%58.8
المجموع	602	%100

المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (إحصائيات مارس 2012).

يستفيد عمال عمر بن عمر من دورات تكوينية لتحسين مهاراتهم و قدراتهم الفنية و العملية وذلك عن طريق المشاركة في الملتقيات الدولية و الوطنية ، وكذلك تشرف على بعثات للعمال إلى الخارج من أجل تكوين و تطوير مهاراتهم أو تقوم بجلب الخبراء إلى الخارج من فرنسا ايطاليا ...إلخ ، لتدريب العمال و تكوينهم و فقا للتكنولوجيا المطبقة داخل المؤسسة ، وهذا من اجل تحسين أداء المؤسسة الذي يساعدها على تطوير و توسعة وتيرة الإنتاج و الذي بدوره يعمل على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة و تحقيق الأهداف المرجوة .(وثائق مقدمة من طرف المؤسسة) .

III. العملية الإنتاجية في المؤسسة (سيرورة الإنتاج) .

يتلقى فرع إنتاج القمح الصلب و الذي تستورد الشركة من كندا ، المكسيك ، فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتم نقل القمح بواسطة شاحنات من الحجم الكبير الخاصة بالمؤسسة أو تلجأ لتأجير هذه الشحنات عند الحاجة ، بعد إحضار القمح يتم وزنه ، حيث توزن الشاحنة و هي مشحونة ثم وزنها و هي فارغة لمعرفة كمية القمح ثم يتم تفريغها في أماكن خاصة لنقاها إلى أماكن تخزينها أو استعمالها بواسطة نواقل خاصة لذلك .

والقمح الموجه للاستعمال يكون في خلايا داخل المطحنة ذات سعة تقدر بحوالي 110طن للخلية الواحدة وهي تضم مطحنتين الأولى ذات قدرة إنتاجية تقدر بـ 400 طن يوميا والثانية تقدر بـ 300 طن يوميا أي ما يعادل 700طن .

ويتم التحكم في الآلات إلكترونيا من خلال جهاز الكمبيوتر فمثلا عند إحضار كمية كبيرة من القمح و كان مقدار الاستعمال أقل يقوم الجهاز بتغير الاتجاه فقط إلى أماكن التخزين .

وتنقسم العملية الإنتاجية إلى خمسة مراحل وهي:(من خلال مقابلات ووثائق متحصل عليها من المؤسسة)

1. مرحلة التقنية :القمح المستعمل يكون غير نقي فيمر من خلال ألات خاصة بالتقنية بواسطة نواقل تقوم بفصل القمح séparateurs خاصة لذلك ، حيث يتم وزنه بميزان خاص ثم يمر عبر هذه الآلات

حسب حجمه ثم يمر إلىterrar الذي هو عبارة عن غرفة هوائية تقوم بجذب الأشياء ذات الحجم الخفيف ثم ينتقل إلى epirreureالذي يقوم بفصل الحصى عن القمح ثم يمر إلى table densimétriqueحيث مبدأ عمل هذه الآلة هو الميلان والاهتزاز وتقوم بتصنيف القمح حسب الحجم ، فالحجم الكبير يصعد والصغير يبقى حيث كل صنف يذهب إلى قناة خاصة به ثم يتجه إلى آلات trieuse aptique حيث يصلها القمح الجيد، ولكن يمكن إيجاد أشياء أخرى مساوية لحبة القمح فهذه آلة الأخيرة تقوم بتنقية هذه الأشياء ،ثم يتجه القمح عبر قنوات من الأنابيب ثم الرفع عن طريق السقوط الحر متجها إلى آلة تسمى Brosseالتي تقوم بنزع القشرة العلوية ثم ينتقل إلى terrare حيث يقوم بنفس العملية حتى نحصل في الأخير على قمح صافي قابل للاستعمال .

2. مرحلة التحليل: للقمح الصلب خاصيتين هما الرطوبة والبروتين ، فالقمح يكون ذو رطوبة قليلة ولهذا يتم تبديله لتسهيل عملية الطحن ويترك لمدة زمنية تتراوح مابين[10سا ـ 12سا] وتتم هذه العملية بواسطة آلة خاصة وهي vism ouilleuse حيث يتم تقليص كمية الرطوبة الموجودة في حبة القمح و تكون عادة ما بين 8%.10% ويتم إضافة الماء حتى تصل النسبة إلى15,50 %. 16%وتتم هذه العملية عبر مرحلتين :

أ ـ التحليل الأولى : تكون كمية الماء المضافة 3/2(ثلثين) من كمية الماء المضافة الكلية ويبقى لمدة تتراوح مابين (6سا ـ 8سا)

ب ـ التحليل الثانوي : تكون كمية الماء المضافة للقمح 3/1(ثلث) الكمية الكلية ويبقى لمدة 4 ساعات.

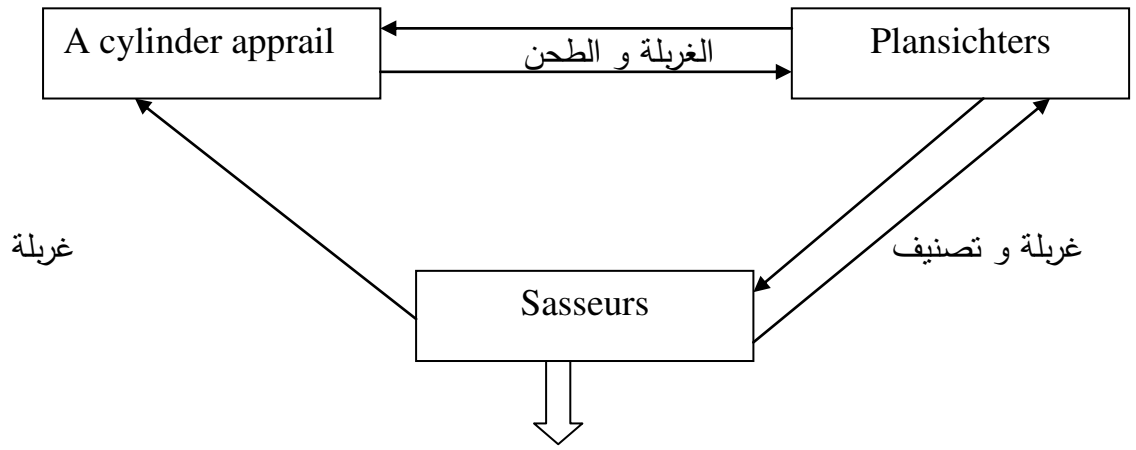
3ـ مرحلة نزع القشرة : وتتم بواسطة آلات خاصة تسمى بـ Décortiquese حيث تقوم بنزع الغلاف الخارجي لحبة القمح والتي تحول إلى نخالة (القشرة) أما القمح المنزوع القشرة يدخل مباشرة إلى عملية الطحن وذلك بعد عملية وزنه.

وتجدر الإشارة هنا أن في كل مرحلة يتم وزن القمح المستعمل بواسطة ميزان خاص في كل مرحلة.

4 ـ مرحلة الطحن : تكون هذه العملية متسلسلة ومعقدة عبر آلات ذات أسطوانات تسمى les Apparail

aCylindre وبالإضافة إلى آلات أخرى وتعرف بـ Plansichters و Sasseures ، كما هو موضح في المخطط التالي:

الشكل (3-1) : مرحلة الطحن في مؤسسة عمر بن عمر



منتج نهائي (سميد)

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

حيث هذا المنتج النهائي يتم تجميعه في آلات تسمى براغي التجميع ، وكل برغي خاص بمنج معين و تتمثل هذه المنتجات في :

- السميد : يوجه للاستهلاك مباشرة .
- الدقيق : يوجه لصناعة العجائن .
- النخالة : توجه لمربي المواشي .

أما المنتج الذي لم يطحن جيدا يعاد مرة أخرى حسب الشكل رقم (3-2) وهو يوضح ذلك .

5- مرحلة التعبئة و التغليف : بعد الحصول على المنتج النهائي يمر عبر أنابيب خاصة بكل منتج متجها إلى ورشة التعبئة والتغليف ، حيث يتم وضع كل منتج في أكياس خاصة و بأشكال مختلفة وألوان متنوعة حسب نوع و المنتج كما يلي :

- ✓ سميد ممتاز رطب 25كلغ يوضع في أكياس بلاستيك ذات اللون الأبيض يحتوي على شريط أسود.
- ✓ الدقيق 50كلغ يتم وضعه في أكياس بلاستيكية مخطوطة مختلفة الألوان وهنا نلاحظ أن المؤسسة توفر لجميع طبقات المجتمع مما يحتاجونه من سميد أو منتجات المؤسسة الأخرى وبالجودة المطلوبة مما يرفع حصتها في السوق وكذلك قدرتها على المنافسة ، وكذلك لا ننسى الدور الفعال الذي يقوم به

العمال في المؤسسة دون التميز بينهم أن كان عامل بسيط أو إطار في المؤسسة ، وبالإضافة إلى ذلك فإن المؤسسة تعتمد على التكنولوجيا المتطورة وكذلك على ذوي الكفاءات وذوي الاختصاص وهذا كله من أجل البقاء والاستمرار والتحسين المستمر في الإنتاج لخلق التنافسية للمؤسسة في الأسواق.

أما وحدة إنتاج العجائن فإننا نجد بها ثلاثة خطوط إنتاج وهي :(نفس المرجع السابق)

ـ عجائن قصيرة مثل المعكرونة .

ـ عجائن طويلة مثل السباقيت وهي حديثة الإنتاج في المؤسسة منذ فيفري 2012 .

العجائن القصيرة : توضع المادة الأولية لصناعة العجائن في أنابيب خاصة بها وتكون العملية الإنتاجية كالتالي:

يوضع الدقيق الذي تم طحنه في مطاحن السميد في آلة تسمى La Brasseالتي تقوم بالعجن وذلك عن طريق خلط المادة الأولية ويتم زيادة هذا الأخير إلى كلما زادت كمية الدقيق ، ثم يذهب هذا الأخير إلى آلة تسمى Tapy التي تنقله إلى آلة أخرىDestrbtuer Milengetter أين يتم توزيع العجين على ألتين مختلفتين هما Silo1وSilo2 ثم ينتقل منها ليوضع في قوالب خاصة بكل نوع من أنواع العجائن إلى مرحلة التجفيف ثم إلى مرحلة التبريد أين يبرد المنتج لمدة خمسة دقائق فنحصل على منتج قابل للاستعمال ثم يمر في آلات خاصة إلى ورشات التعبئة و التغليف ، حيث تكون التعبئة في أكياس بلاستيكية صغيرة تزن 500غ لكل نوع من أنواع العجائن القصيرة ومن بينها نذكر:

- ✓ المعكرونة بأنواعها.
- ✓ التليتلي بأنواعه.

2 ـ الكسكسس : تتم عملية إنتاج الكسكس بوضع المادة الأولية (الدقيق) في آلة تعمل على خلط الدقيق بالماء تسمى Dosage أي آلة الخلط ثم ينتقل إلى آلة أخرى تدعى Milengeure DublePoussiérés ومنها إلى آلة تحتوي على جزأين هي Relesse و بها تتم عملية فرز الكسكس عبر أنابيب إلى آلة تعمل على طهي الكسكس بالبخار في درجة حرارة 106° ومنها ينتقل إلى الغربال الذي يقوم بفصل الكسكس الخشن والذي يرجع بدوره إلى إعادة العملية من جديدة، أما الكسكس الباقي فيمر إلى مرحلة التجفيف لمدة ساعة واحدة ليتم تجفيفه و في الأخير ينتقل إلى التبريد لنحصل على المنتج النهائي ، والذي بدوره يمر عبر أنابيب خاصة مباشرة إلى التعبئة والتغليف في أكياس بلاستيكية ، وتتمثل أنواع الكسكس في:

- ✓ الكسكس الرقيق 500غ.

- ✓ الكسكس المتوسط 1كلغ.

3- السباقيت : يمر هذا النوع من المعكرونة الطويلة بنفس مراحل عملية إنتاج المعكرونة القصيرة ماعدا في مرحلة القوالب فتختلف هذه الأخيرة من حيث الشكل عن الأخرى لكي تعطي معكرونة طويلة الشكل وهي نوعان

- ✓ سباقيت رقيقة.
- ✓ سباقيت غليظة.

كما يجدر بالذكر أن فرع إنتاج العجائن يريد التوسع أكثر في منتجاته حيث يريد الوصول إلى صنع 22 نوع من العجائن الغذائية من أجل تلبية طلب الأفراد المتنوعة وكذلك لتحقيق القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال التوسع في الإنتاج.

تتبع المؤسسة طريقة واحدة لتوزيع منتجاتها ألا وهي:

منتج ⟵ تاجر الجملة ⟵ تاجر التجزئة ⟵ المستهلك النهائي .

كما تستعمل طرق تقليدية في ترويج منتجاتها من خلال تقديم الهدايا نهاية السنة تحمل اسم المؤسسة توزيع بعض الملحقات على التجار الذين يتعاملون معها وكما طرحت موقع في الإنترنت للتعريف السريع بمنتجاتها وهي تستعمل هذه الوسائل القليلة للترويج للأن العرض يغطي الطلب بكثير أي كل ما ينتج يباع وزيادة على فقد أصبحت المؤسسة تصدر بعض منتجاتها المتمثلة في العجائن إلى الخارج.

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة (دراسة هيكل المؤسسة) .

يقصد بهيكل التنظيمي الإطار الذي يحدد مواقع اتخاذ و تنفيذ القرارات داخل المؤسسة ، و كذلك يبين التقسيمات التنظيمية و الوحدات التي تقوم بالمهام و الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة .

I. تقديم هيكل التنظيمي للمؤسسة :

من خلال الهيكل التنظيم للمؤسسة يمكن أن نلاحظ ثلاثة مستويات هرمية تتمثل في :

- ✓ **الإدارة العليا :** و تنقسم إلى
- ✓ المديرية العامة و معها الأمانة العامة .
- ✓ المستشارين .
- ✓ **مستوى الإدارة الوسطى :** وتظم .
- ✓ المديريات أو ما يعرف بالقسم الإداري و تفرع إلى مصالح .

- ✓ قسم الإنتاج ويختلف تنظيم هذا القسم عن الإدارة حيث لا يوجد به نفس المستويات و نجده مقسم إلى دوائر تقوم بمهام مختلفة .
- ✓ **المستوى التنفيذي** : ويضم المصالح التي تتفرع عن المديريات و كل مصلحة تقوم بتنفيذ المهام الموكلة لها في حدود تطبيق السياسة الداخلية للمؤسسة .

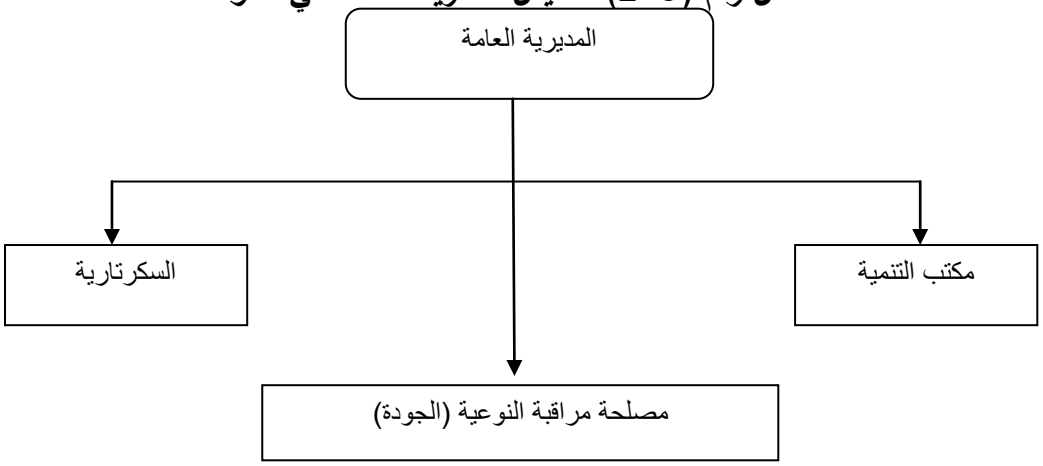
II. تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

بعد دراسة المجمع و جدنا أنه يشمل عدة مديريات تقوم بوظائف مختلفة و لذا سوف نقوم بتحليل وشرح كل مديرية على حدى كما يلي : (وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة) .

1- المدرية العامة :وهي تسهر على إدارة و تسيير شؤون الوحدة ، كما تعتبر همزة وصل بين مختلف المصالح حيث تعلم العمال في حالة وجود قوانين و تغيرات جديدة خاصة بأوقات العمل و العطل مثلا وكما تملك اتفاقية جماعية تحتوي على جمع القوانين التي العامل : ساعات العمل الإضافية ، العطل المدفوعة الأجر ، الغيابات ...إلخ ، وتضم هذه المديريات ما يلي :

- ✓ **مكتب التنمية** :من مهام هذا المكتب هو العمل على تكوين العمال و ترقية مستواهم العلمي و العملي وفقا لمتطلبات التكنولوجيا الحديثة وذلك عن طريق بعث عمال مختصين في مجال نعين لحضور بعض الملتقيات الوطنية و الدولية ، وكذلك تقويم بتكوين بعض الإطارات في الخارج لتحسين مستواهم .
- ✓ **مكتب السكريتاريا** : يساهم بحفظ أرشيف المدرية على تسجيل كل الصادرات و الواردات وهذا باستعمال جهاز الكمبيوتر .
- ✓ **مصلحة مراقبة النوعية (المخبر)** : مهمة هذه المصلحة تتمثل في الفحوصات و التحاليل التي تجرى على المنتجات أو على المادة الأولية داخل المخبر ، و في نهاية كل يوم تقديم هذه المصلحة تقارير مفصلة إلى جهات معنية مثل مصلحة الإنتاج و تحتوى على فريقين ، فريق يقيس مقدار الجودة وفريق يراقب مدى صلاحية المادة الأولية كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (3-2) : هيكل المدرية العامة في المؤسسة



المصدر:وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

2- **المديرية التقنية** : و تضم هذه المديرية ما يلي :

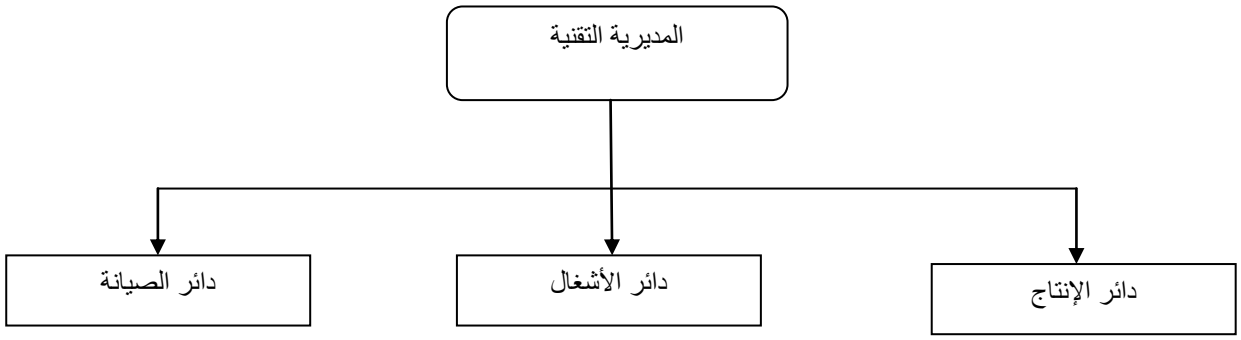
- ✓ **دائرة الإنتاج** : من مهام هذه الدائرة تحويل المادة الأولية إلى منتج نهائي بالكمية و النوعية المطلوبة عن طريق عملية الإنتاج و تنضم هذه المصلحة الفروع التالية :
  - رئيس المطحن : هو الذي يعمل على المراقبة المستمرة لسيرورة العمل الإنتاج .
  - ورشة الطحن : ويتم فيها طحن القمح الصلب ليعطي في الأخير مادة السميد بأنواعه .
  - ورشة التعبئة و التغليف : حيث يتم فيها تعبئة المنتج النهائي في أكياس .
- ✓ **دائرة الصيانة** : دورها يتمثل في مراقبة الآلات و صيانتها عند العطل و تضم هذه مصلحة الكهرباء ، المكيانيك ، اللحام ، .... الج .

و تقوم بأعداد تقارير شهرية حول عدد الأعطال التي حديث لوسائل الإنتاج و تسلم للمديرية التقنية .

- ✓ **دائر الأشغال** : تتمثل المهام هذه الدائرة في الاهتمام بكل التعديلات و التحسينات أو الإنشاءات الجديد داخل المؤسسة و تضم كل من ناسج ، جديد ، بناء .... إلج .

و الشكل الموالي يمثل هيكل المديرية التقنية :

شكل رقم (3-3) : هيكل المديرية التقنية



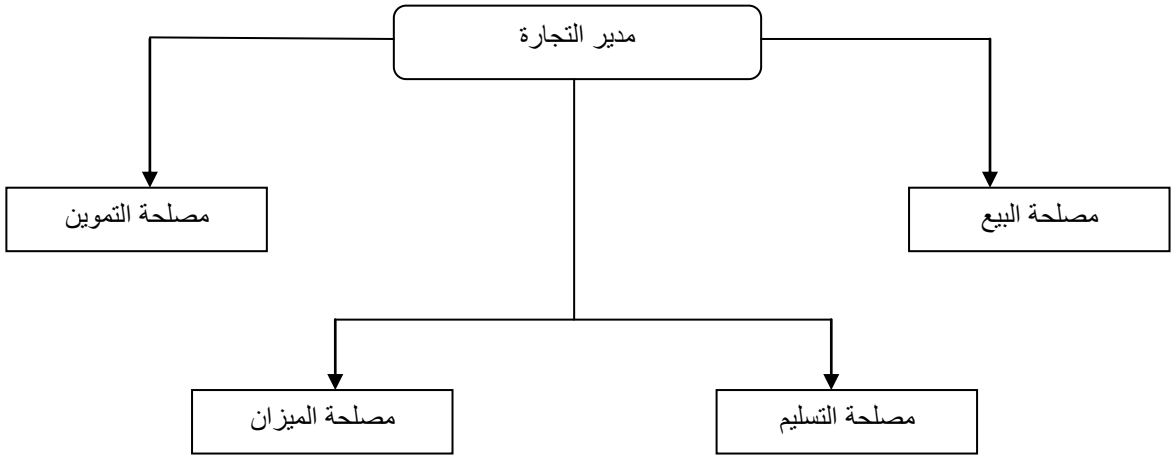
المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

3-مديرية التجارة : و تضم هذه المديرية ما يلي :

- ✓ **مصلحة البيع و السويق:** حيث تهتم هذه المصلحة ببيع و تسويق المنتج النهائي (السميد أو العجائن) وتتم هذه العملية بموافقة مدير المؤسسة .
- ✓ **مصلحة التموين** : تهتم هذه المصلحة بتموين المطحنة بالقمح الصلب أو الدقيق لوحدة العجائن .
- ✓ **مصلحة التسلم** : مهمتها الرئيسية هي شحن و تسليم المنتج المباع إلى تجار الجملة أو الجهات المعنية الأخرى .
- ✓ **مصلحة الميزان** : تتمثل مهمة هذه المصلحة في وزن المادة الأولية الداخلة إلى المؤسسة وكذلك المنتجات المباعة .

و الشكل الموالي يوضح هيكل مديرية التجارة :

الشكل رقم(3-4) : هيكل مديرية التجارة



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

4- مديرية الإدارة المالية : و نجد فيها :

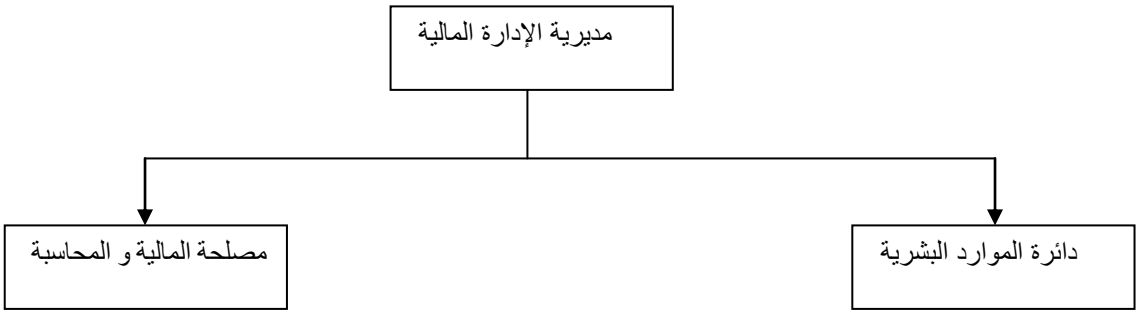
- **دائرة الموارد البشرية :** تعمل هذه الدائرة على ضمان السير الحسن لشؤون العمال الاجتماعية و المهنية و تضم هذه الدائرة ما يلي :
- **مصلحة الشؤون الاجتماعية :** وتهتم هذه المصلحة بجمع خصوصيات العمال من الناحية الاجتماعية كالمنح و العطل الموسمية و كما تضمن لهم عدة تأمينات .
- **مصلحة المالية و المحاسبية :** تقوم هذه المصلحة بمتابعة و تسجيل العمليات المالية و المحاسبية التي تتم بينها و بين مختلف المديريات الأخرى و هذا لتسهيل تحديد النتيجة من ربح أو خسارة للمؤسسة و كذلك معرفة المركز المالي و المكانة الاقتصادية لها وتنقسم بدورها إلى عدة فروع :

✓ **فرع الخزينة :** تعتبر الخزينة بمثابة الركيزة الأساسية في مصلحة المحاسبية المالية وكما يعمل هذا الفرع في إعداد الميزانية الختامية .

✓ **فرع المحاسبة العامة :** حيث تقوم بتسجيل مختلف العمليات التي تتم داخل المؤسسة يوميا و المتعلقة بالمشتريات و المخزونات و المبيعات .

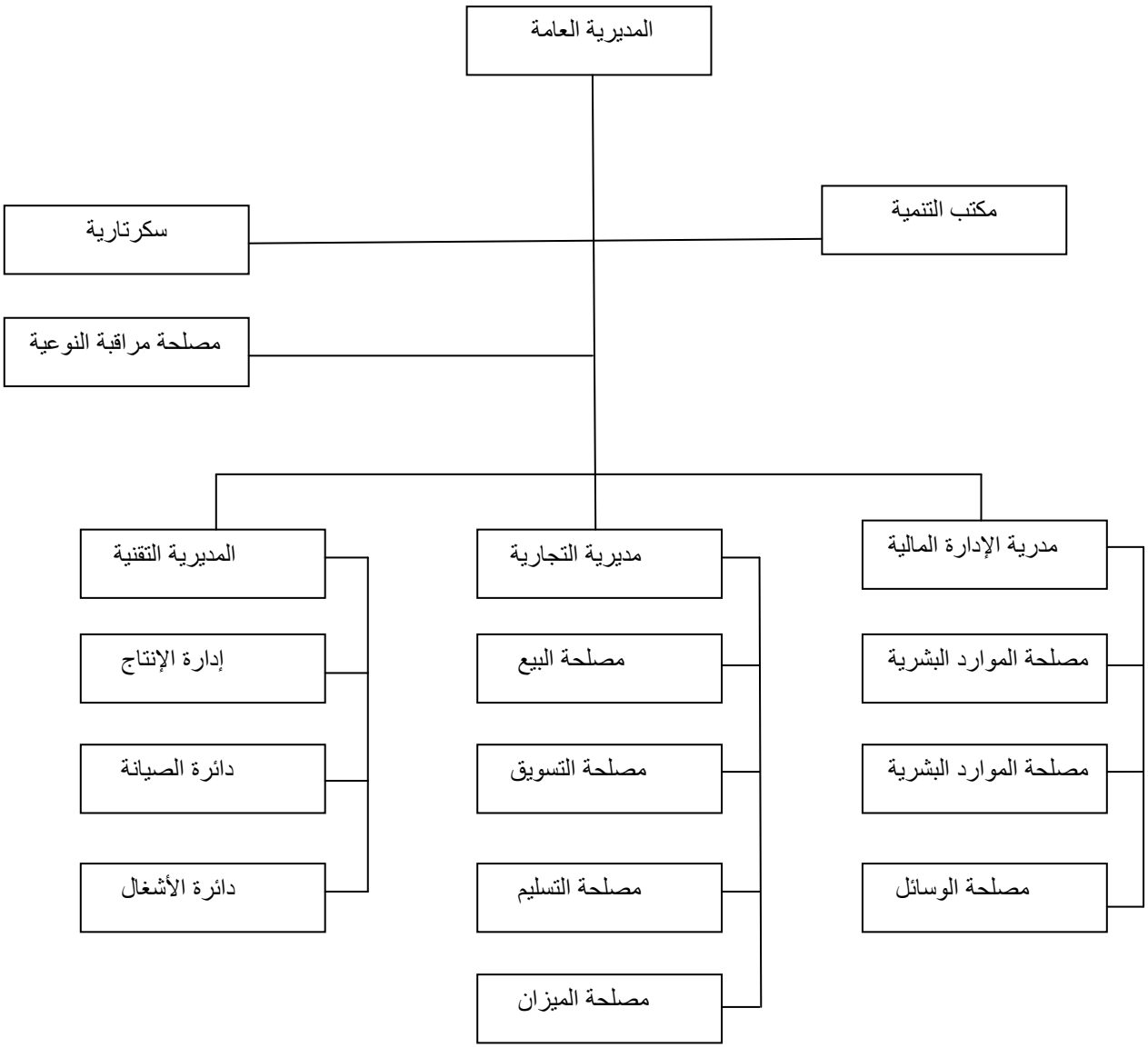
✓ **مصلحة الوسائل العامة :** هي عبارة عن مكتب صغير يحتوي على مجموعة من الوسائل الضرورية المستخدمة على مستوى الإدارات في المؤسسة مثل الأوراق، الأقلام ،أجهزة الإعلام الآلي و تسديد فاتورة الهاتف .

الشكل رقم(3-5) : مدير الإدارة المالية



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

الشكل رقم(3-6) : الهيكل التنظيمي العام لوحدة العجائن عمر بن عمر



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

III 2.1 . تقديم مؤسسة الوطنية للصناعة الدهن ENAP :

تلعب المؤسسات الوطنية الاقتصادية دورا بالغ الأهمية في تنمية الاقتصاد الوطني وتطوير هياكله كما تساهم في تحويل إلي خزينة الدولية جزء هام من الضرائب عن طريق توسيع الوعاء الضريبي ولعل من أهم هذه المؤسسات ،المؤسسة الوطنية للدهن وهي مكان دراستي وتعتبر من بين المؤسسة رائدة في مجال صناعة الدهن على المستوى المحلي وهذا راجع إلي :

- ❖ أهمية منتجاتها من الدهن ومشتقاته (نوعية وجودة) .
- ❖ شبه احتكارها للسوق الوطنية بنسبة 65 % .
- ❖ عدم وجود كساد للمنتوج (العرض والطلب) .

❖ استخدام الوسائل التقنية والتكنولوجية في الإدارة والعمل الميداني .

الفرع الأول : تعريف و نشأة المؤسسة الوطنية للدهن .

I. التعريف بالمؤسسة :

المؤسسة الوطنية للدهون(ENAP) عبارة عن مؤسسة وطنية اقتصادية مختصة في إنتاج شتى أنواع الدهون العضوية (الدهون ، الطلاء المبرنق ، مواد صبغية ، مستحلبات وأنواع من الغراء و الصمغ) .

تتكون ENAP من ستة وحدات للإنتاج موزعة على التراب الوطني :

❖ على مستوى الشرق : نجد وحد سوق أهراس .
❖ على مستوى الوسط : – نجد وحد الأخضرية (البويرة) .

–وحدة الشراقة (الجزائر العاصمة) .

– وحدة السمار (الجزائر العاصمة) .

❖ على مستوى الغرب : – وحدة وهران .

–وحدة سيق (معسكر) .

علما أن المؤسسة تزجر بخبر مهنية تفوق الثلاثين عاما وكذا بقدرة إنتاج تصل إلى 115000 طنا من الدهون إضافة إلى 55000 طنا من المنتجات نصف مصنع (مواد صمغية ، مستحلبات و مجففات)

II. **نشأة المؤسسة :** تطبيقا للائحة الوزارية رقم 33 /CAB الصادرة في 23 ديسمبر 1981 ،وفي إطار استمرارية مسار تطوير قطاع الدهون ، وبعد تبني الحكومة مخطط إعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعة الكيماوية(ش.و.ص.ك) ، اتخذ قرار إنشاء مؤسسة تشمل وحدات إنتاج الدهون ومشتقاتها .

مرسوم الإنشاء : المرسوم 417/82 الصادر في 1982/12/04 خاص بإنشاء ENAPمؤسسة شاغلة منذ الفاتح جانفي 1983 متخذ الأخضرية ولاية البويرة مقرا رئيسا لها .

مرسوم التحويل : المرسوم 422/82 الصادر في1982/12/4 خاص بتسيير تحويل هياكل ومعدات الشركات الوطنية للصناعات ، وكذا نشاطات ومجموع عمال هذه الشركة إلى الشركة الوطنية الجزائرية للدهون .

وقد دخلت المؤسسة الوطنية الاستقلالية بتاريخ 31 مارس 1990 حيث أصبحت شركة ذات أسهم برأسمال قدره 200000000دج .

الفرع الثاني : التعريف بوحدة الإنتاج بسوق أهراس :

الوحدة الإنتاجية للدهون بسوق أهراس UPAS تعتبر من أهم الوحدات الستة المكونة للمؤسسة وذلك في إنتاج أنواع كثيرة من الدهن ومشتقاته ، ترتكز على عملية البيع التي تعتبر العمود الفقري للمؤسسة ، تمتد وحدة سوق أهراس على أرض زراعية عند مدجل المدينة مما سبب مشكلة تلوث باتت هاجسا للسلطات المحلية ، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على عدم وجود دراسات تتعلق بأماكن إنشاء المناطق الصناعية في تلك الفترة تبعد الوحدة ب

- 05 كلم الطريق الوطني رقم 05 .
- 90 كلم عن مطار رابح بيطاط .
- 100كلم عن ميناء عنابة .
- 02 كلم خط السكة الحديدية .

I. نشأة الوحدة (وحد سوق أهراس) :

قرار إنشاء الوحدة الإنتاج بسوق أهراس يدخل ضمن المخطط الرباعي 77/74 ، وتم الإنشاء عبر الخطوات التالية :

- ماي وجوان 1974 : كتابة دفتر الشروط .
- جوان و جويلية 1974 : الإعلان عن المناقصة (لتقديم العروض) .
- 22نوفمبر 1974 : فتح الأظرف .
- 22 نوفمبر – جوان 1975 دراسة العروض والتحاور مع الناقصين .
- 24 جوان : إمضاء العقود .
- سنة 1977 : بداية الأشغال .
- أكتوبر 1984 : بداية الاستغلال .

أنجزت وحدة سوق أهراس UPSA من طرف الشركات التالية :

- الشركتين البلجيكيتين : – شركة BECSA
- شركة MIBLI

❖ الشركة الوطنية الجزائرية : ECTA

أما تكلفة النهائية للمشروع فقدرت ب:510800130 دج وتحتوي هذه الوحدة على 19 مصلحة منها 3 ورشات عمل و9 ورشات صيانة ،وتبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 5 مغطاة وتشغل حوالي 373 عامل ويتكون هذا العدد من :

- 40إطار
- 34 إطار عادي .
- 04 إطارات سامية (المدير و رؤساء الدوائر).
- 118 عامل مؤهل .
- 14 عامل مؤقت .
- 04 متربصين .

استهلاكات الوحدة من الطاقة :

❖ الكهرباء : 5760 كيلوواط يوميا .

❖ الغاز الطبيعي: 3840 م^3 يوميا .

❖ الغاز المعدوم : 160 م^3 يوميا .

❖ الماء : 1400 م^3 يوميا .

معلومات إضافية عن الوحدة :

❖ وحدة ‘نتاج الدهون سوق أهراس 70 UPSA.

❖ صندوق بريد رقم 109 طريق عنابة (ولاية سوق أهراس) .

❖ الهاتف : 87 23 35 037

❖ الفاكس : 34 26 35 037

❖ البريد الإلكتروني : Peintureupsa@ enap.dz

II. مهام الوحدة ومنتجاتها وأهم استثماراتها .

I. مهام الوحدة ومنتجاتها :

أ- تعريف الاصطلاحي للدهن والبرنيق :

الدهن PIENTURE عبارة عن مادة تكون عموما سائلة لزجة بحيث عندما تستعمل تكون على شكل طبقة رقيقة على حامل (جدار) خشب ، حديد ، إسمنت ، (خرسانة) تتحول إلي طبقة رقيقة جدا تسمي قشرة أو صفيحة واقية غالبا ما تضفي طابعا جماليا .

البرنيق VERNIS هو المنتج يعطي طبقة شفافة ، تستعمل عادة على الخشب أو تضاف فوق الدهن لكي يصبح برقاً خاصة على المعدن .

تقوم الوحدة بإنتاج عدة مجموعات من الدهن ومشتقاته تتمثل في :

- ❖ دهن البناء Bâtiments
- ❖ دهن صناعي Industries
- ❖ دهن Carrosseries
- ❖ البرنيق Vernis
- ❖ الدهن المخفف Déliant
- ❖ الغراء Colles
- ❖ الراتنج Résines وهي مواد نصف مصنعة تخصص استهلاكات المؤسسة بكامل وحداتها وقد بلغ إنتاج الوحدة في 2005 ب: 21271.369 طن .

ب - الأسواق التي تنشط فيها المؤسسة_:

ب1- الشراء : المواد المستعملة في الإنتاج يقدر عدادها بحوالي 452 مادة منها محلية و أخرى مستوردة ،كما يوجد نوعين من المشتريات مواد أولية ومواد التعبئة والتغليف ، وتم عملية الشراء وفق أساليب معتمد في شراء مثل التعامل مع المورد عن طريق الصفقات اليومية خلال السنة كما يم التعامل مع المورد بسند طلب في عملية الشراء الموسمية حسب طلب الزبون .

ويتم شراء المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف وفق للمتطلبات المتوقعة للسنة الجارية حسب احتياجات المؤسسة المتوقعة و استهلاكات المؤسسة لسنة السابقة،تحصل المؤسسة على معظم المواد الأولية من دول

الإتحاد الأوروبي وفق العاهدة التبادل التجاري بين الجزائر والإتحاد الأوروبي والاستفادة من التخفيض في الرسوم الجمر وكية ،ومن بين هذه الدول فرنسا ، ألمانيا ، بجكيا .

بإضافة إلى بعض الدول العربية مثل: مصر

- **المواد المستوردة :** مثل GSM خاصة بالراتنج ومن أهم المواد الإستراتجية :
  - ❖ مادة AVM
  - ❖ مادة PENTA
  - ❖ مادة TITANE
  - ❖ مادة NATROSOL
  - ❖ مادة ANAYDRIDE – PHTALQUE
- **المواد المحلية :**

مؤسسة نفطال (ENG) تزود الوحدة بالمواد التالية :

- ❖ Whitespirit to lie
- ❖ Xylène
- ❖ Huile

المؤسسة الوطنية للصناعات البترولية تزود الوحدة بمادة : Formel

المؤسسة الوطنية الأسمدة (ASMIDAL) تزود الوحدة بمادة Ammoniaque

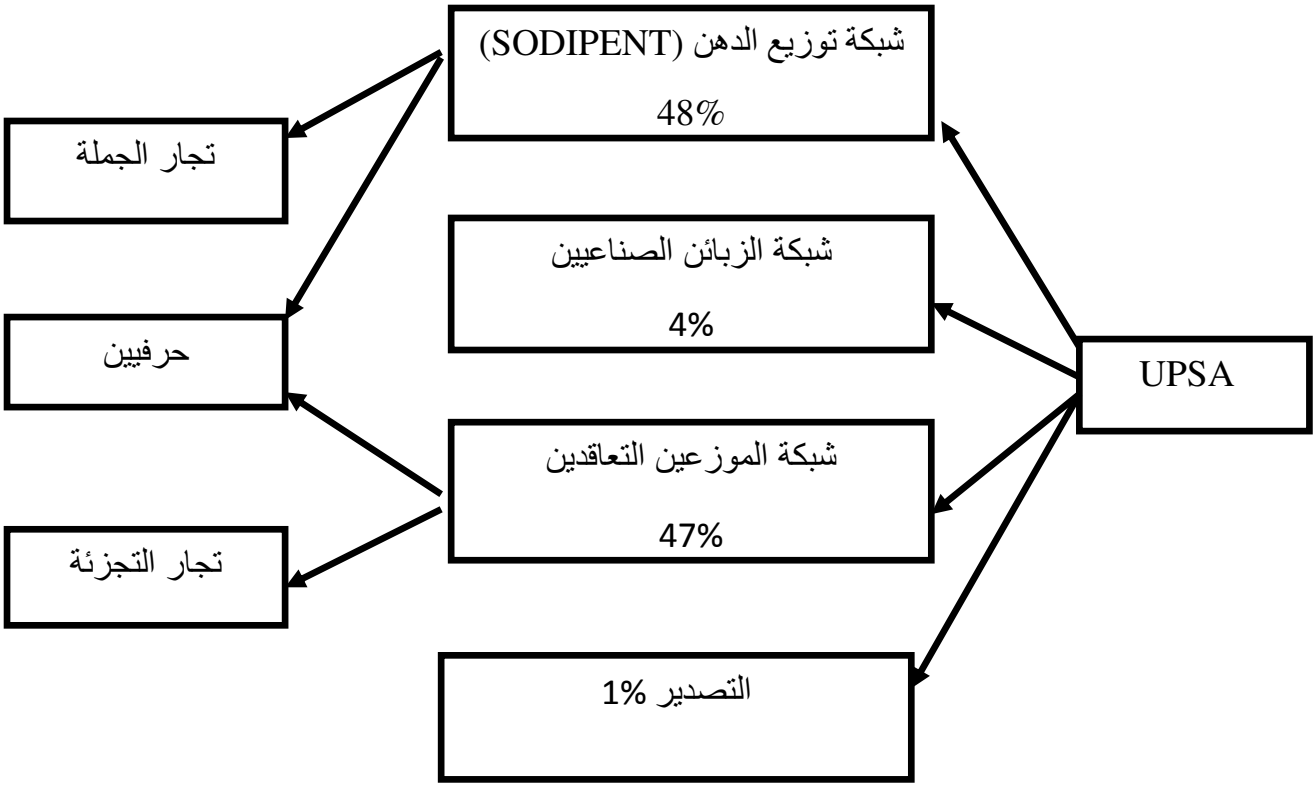
كما تحصل المؤسسة على احتياجاتها من مواد التعبئة والتغليف من مصادر محلية مختلفة

ب2- البيع :

إن مجمل إنتاج الوحدة يسوق داخليا علي مستوى السوق الوطنية .

وتوزع المنتجات حسب المخطط التالي :

الشكل رقم(3- 7): مخطط توزيع المنتجات



المصدر : قسم المبيعات مؤسسة الدهن وحدة سوق أهراس

التصدير : البلاد الوحيد الذي كانت الوحدة تسوق له منتجاتها هي تونس ولكن هذه العملية متوقف حالين سبب الظروف السياسية التي تمر بها تونس .

2 – استثمارات الوحدة :

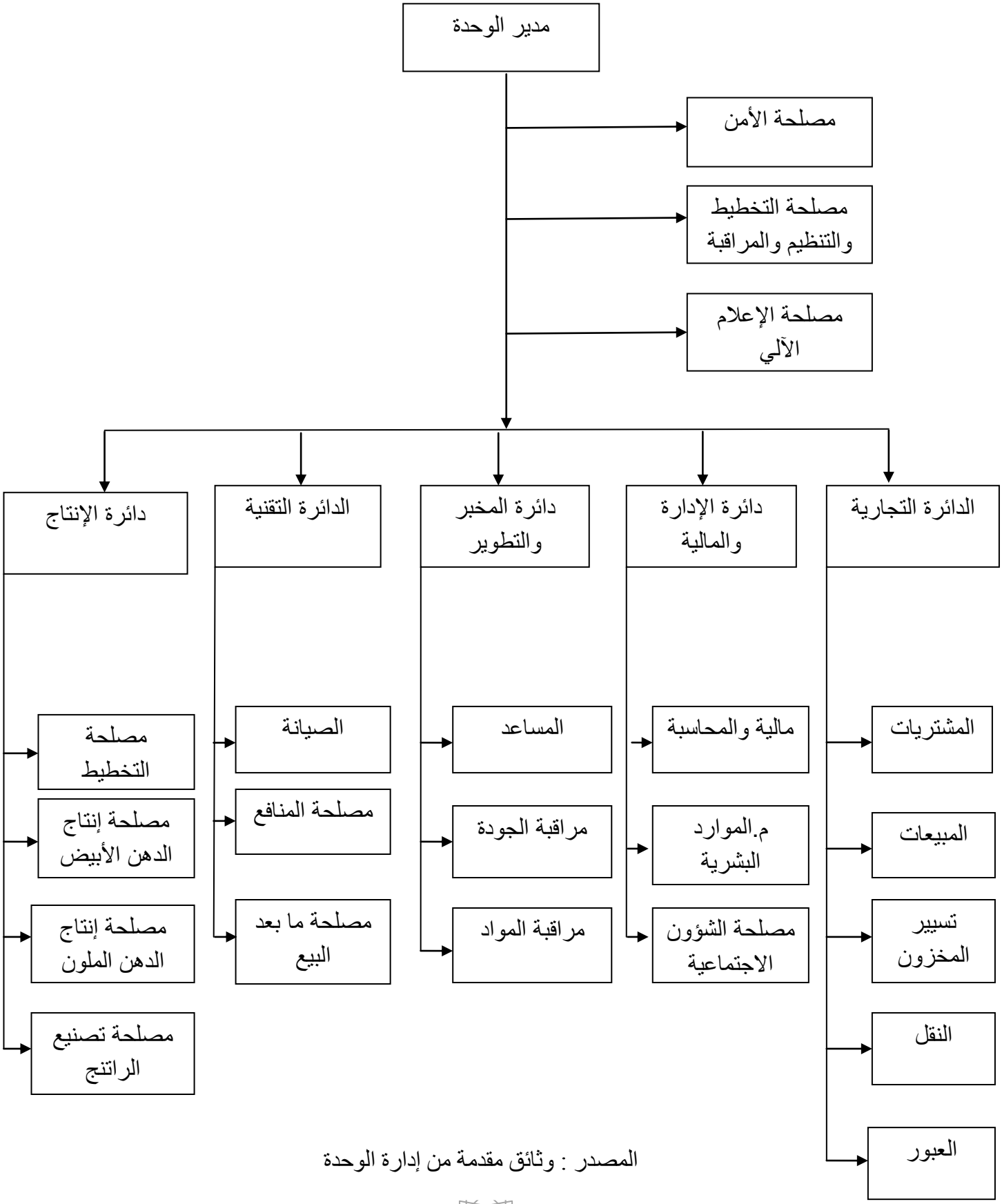
أهم الاستثمارات المنجزة في الوحدة :

- ❖ إنجاز حوض يتسع لحوالي 2500 م^3.
- ❖ تركيب سخان للماء .
- ❖ تركيب مضختين للهواء .
- ❖ إنشاء قنوات لتصريف المياه الصناعية .
- ❖ شراء أربع شاحنات مخصصة لنقل .
- ❖ بناء مساكن بمبلغ 200000 دج لعمال الوحدة .
- ❖ تجديد الوسائل الخاصة بالحماية ضد الحرائق .

❖ بناء مخزن جديد يتسع لمنتجات الوحدة المتزايدة (في طور الإنجاز).

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للوحدة (سوق أهراس)

الشكل رقم (3-8): الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر : وثائق مقدمة من إدارة الوحدة

وظائف الوحدة حسب الهيكل التنظيمي :

1- مصلحة التخطيط والتنظيم ومراقبة المهام :

- ❖ جمع المعلومات اليومية والشهرية والسنوية والمتعلقة بالإنتاج وكذلك نشاط جميع الدوائر الموجودة على مستوى الوحدة .
- ❖ تحليل نقاط القوة والضعف للمؤسسة .
- ❖ تعمل كحلقة بين الوحدة والمدير العام من أجل التعامل مع كل ما يطرأ على حياة الوحدة .
- ❖ تعمل كمورد للمعلومات الخاصة بكل ما يمس من قريب أو بعيد حياة المؤسسة .

2- **مصلحة الأمن :**

- ❖ إعداد التعليمات الأمنية .
- ❖ الحرص على تطبيق القواعد الأمنية .
- ❖ الحرص على أمن الوحدة وأمن العمال وآلات الإنتاج .

3- مصلحة الإعلام آلي :

وهي المصلحة التي تجند كل الموارد البشرية والمادية ، للربط كل وحدات المؤسسة بشبكة داخلية للتبادل المعلومات وتسهل عمل الوحدة من خلال استخدام أجهزة الإعلام آلي، كما تسهل عملية الاتصال داخل المؤسسة وتجعل من مهامها أكثر دقة و سرعة.

4- الدائرة التجارية :

وتعتبر الحلقة المهمة لكل وحد إنتاج ، حيث أن مهمتها هي تموين المؤسسة بمواد الأولية ومتبعاتها إلى غاية وصولها إلى أماكن التخزين ، ثم بعد تموين المصالح التي تستعمل هذه المواد .

فرع التسويق : مكلف بالبحث عن مختلف الأسواق والزبائن الذين تتعامل معهم مصلحة المبيعات .

5- دائرة الإدارة والمالية :

المالية : وتهتم بتسيير خزينة المؤسسة ، وإعداد الميزانية والتسجيلات المحاسبية .

الإدارة : تعتبر دعم لمصلحة المالية من ناحية الموارد البشرية والقضايا العامة ، وتكون من مصلحة الموارد البشرية والتي بدورها تتكون من :

قطاع تسيير الموارد البشرية : ودوره تسيير أوقات العمل و ملفات العمال .

قطاع الأجور : دوره تسيير أجور العمال .

قطاع الوسائل العامة : وتقوم هذه المصلحة بمختلف وظائف تسيير الموارد البشرية من استقطاب واختبار وتوظيف وغيرها ، بالإضافة إلى اهتمامها بعملية التكوين والتي يتكلف بها مسؤول خاص يسير مخطط التكوين في المؤسسة ،وهذا نظرا لأهميتها في تنمية الموارد البشرية .

6- دائرة المخبر والتطوير :

وتعتبر الدعامة الرئيسية لسيرورة الإنتاج ، وتدخل مهمتها في المراقبة المعيارية (أي الحرص على الإنتاج حسب المعايير العالمية) ، وأيضا في مجال ترخيص المنتجات .

7- الدائرة التقنية :

تمثل الإمكانات البشرية والمادية المتاحة من أجل التنبؤ بالإعطاب الممكن حصولها أثناء مراحل الإنتاج من جهة ، والحفاظ على السير الحسن وعلى سلامة معدات الإنتاج من جهة أجرى .

8- **دائرة الإنتاج :**

هي مجموعة الإمكانات الموضوعة تحت التصرف لتحقيق الهدف الأول للمؤسسة وهو الإنتاج بالكمية والنوعية المطلوبتين .

III 3.1. .تقديم مؤسسة زجاج الشرق (سوق أهراس) :

مؤسسة زجاج الشرق تعتبر من بين أهم المؤسسات الاقتصادية بولاية سوق أهراس و هي الوحيد على مستوى الولاية التي تتخصص في إنتاج هذه المادة ، يقع مقرها بمنطقة الصناعية بسوق أهراس بقرب من الطريق الوطني رقم 16 .

بدأ تنفيذ إنشاء المؤسسة في 1994 م من طرف شركة إيطاليا متخصصة بمساعدة الشركة الوطني للصناعة الهياكل حيث دامت مدة الإنجاز 5 سنوات وبدأ المؤسسات نشاطها رسما في أكتوبر 1999 م برأسمال بلغ 150.000.000.دج .

حيث تبلغ المساحة الإجمالية للمؤسسة 2 هكتار منها 1770 متر مربع مغطاة والباقي مساحة مخصصة الإمكانية التوسع في نشاط المؤسسة .

المساحة المغطاة مقسمة كمالي :

- ورشة التصنيع التي تحتوى على فرن صهر الرمل الزجاجي مساحتها 800 متر مربع .
- مخزن مخصص لتخزين المواد الأولية و تخزين الإنتاج 500 متر مربع .
- موقف خاص بشاحنات وسيارات المؤسسة 350 متر مربع .
- مقر الإدارة 120 متر مربع .

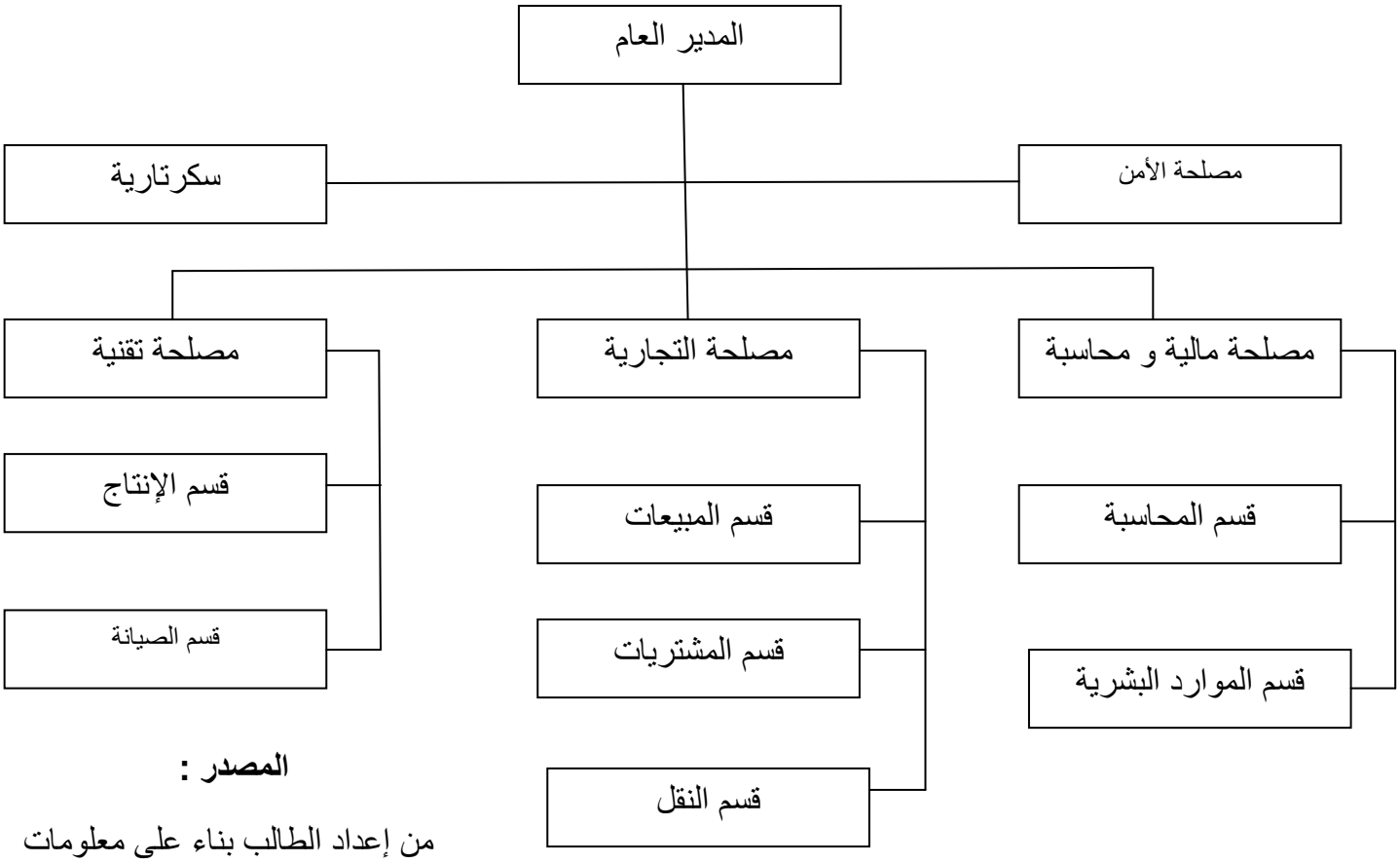
المواد أولية :

تتمثل المادة الأولية للمؤسسة في مادة الرمل الزجاجي الذي يتم استيراده من تونس و يتم نقله من عبر السكك الحديدية و يتم تفريغه في محطة القطار بولاية على متن الشحنات التي تنقله إلى المؤسسة .

أما بالنسبة المادة الثانوية فهي الزجاج المستعمل الذي تقوم المؤسسة بإعادة تدويره عن طريق صهره و إعادة استعماله في صناعة اللوح الزجاجية .

- **العمال :** توظف المؤسسة حوالي 64 عامل من بينهم 14 إطار سامي يقومون بأعمال الإدارية 35 عامل مؤهل و 15 عامل بصفة مؤقتة .
- **المعدات :** تملك المؤسسة 5 شحنات كبير و شحنتين متوسطة الحجم و ثلاثة رافعات و أربعة سيارات ، كما تقوم المؤسسة بستأجر المعدات عند ما تقتضي الحاجة .
- **منتجات الوحدة :**
- تنتج الوحدة تشكيل متنوعة من الأواني الزجاجية من قارورات زجاجية للمشروبات الغازية ، و الكؤوس و الصحوان يبلغ حجم التشكيلة 22 نوع .
- تنتج المؤسسة اللوح الزجاجية بمختلف الأحجام و الأقطار .

الشكل رقم (3-9): الهيكل التنظيمي للمؤسسة زجاج الشرق



المصدر :

من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من إدارة المؤسسة

III .2. تحليل البيانات و اختبار الفرضيات :

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل البيانات التي تم جمعها من مؤسسات ولغرض اختبار الفرضيات الإجابة عن إشكالية البحث بطريقة منهاجية ، في البداية يتم توضيح المنهاج المتبع في الدارسة التطبيقية و كيفية جمع البيانات و تحليل لمجتمع الدارسة .

III 1.2 .الإطار المنهجي للدراسة الميدانية :

1- منهجية الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بغرض التعرف على مدي تأثير قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية .

2- أدوات البحث :

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع، تأتي عملية جمع المعلومات والبيانات من أفراد عينة المجتمع المدروس،ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستبيانات (Questionnaires) التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) (Statistiques Package for Social Science) .

- **الاستبيان :**

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث، بحيث تم إعداد الإستبيانة بالاستعانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، بحيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث وقد تم إعداد الاستبيان وفق النحو التالي:

- **المحور الأول :** يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت 5 عبارات تتمثل في الجنس، الفئة العمرية، الوظيفة ، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة.
- **المحور الثاني :** ويشمل 24 عبارة مقسمة هي أخرى إلى 6 تقسيمات وتتمثل هذه التقسيمات في مبادئ الحوكمة وكل مبدأ يحوى 4 عبارات وذلك لمعرفة مدى التزام المؤسسات بهذه المبدأ .
- **المحور الثالث :** يتضمن هذا المحور 15 عبارة حول كيفية إعداد المعلومات وهل تتمتع بخصائص المعلومات الجيدة وكيفية الاستفادة منها وذلك لقياس جودة المعلومات المحاسبية .

وقد كانت الإجابة على أسئلة الاستبيان في المحور الثاني و الثالث وفق لمقياس ليكارت الخماسي

موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق نمام
5	4	3	2	1

حساب المدى :

المدى: 5-1 = 4 (5 أعلى نقطة لمقياس ليكارت و 1 أدنى نقطة فيه) .

طول المدى : 4/5 = 0.8 (طول المدى = المدى / عدد الدرجات) .

تم إضافة العدد 0.8 إلى أقل درجة في المقياس أي 1 من أجل وضع الحد الأعلى و كانت الحدود الباقية كما يلي :

- من 1.00 ⟵ 1.80 : غير موافق تمام .
- من 1.08 ⟵ 2.60 : غير موافق .
- من 2.60 ⟵ 3.40 : محايد .
- من 3.40 ⟵ 4.20 : موافق .
- من 4.20 ⟵ 5.00 : موافق تمام .

3- مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة مؤسسات اقتصادية تقع في شرق الجزائر ضمن ولايتي سوق أهراس و قالمة وقد تم توزيع الاستبيانات على المؤسسات الثلاثة ،حيث تكونت عينة الدراسة من طاقم الإداري لهذه المؤسسات من بينهم أعضاء مجلس الإدارة ، محاسبون ، مدققون داخليون ...إلخ ، وقد كان الباحث يطمح إلى استجواب جميع الأطرف ذوي المصالح بمؤسسات (عمال ، ملاك ، موردين وزبائن) ولكن لضيق الوقت وصعوبة الاجراءت لم يتم التوصل إلى ذلك ، تم توزيع 70 استبيان بطريقة عشوائية على مجتمع الدراسة وتم استرجاع 65 منها ولم يتم رفض أي منها لستوفائها على الإجابات المطلوبة ،وبذلك تكون نسبة الردود هي 92.85 % وهي نسبة جيدة لإتمام البحث .

و الجدول الموالي يوضح إحصائيات متعلقة بتوزيع الاستبيانات :

الجدول رقم (3-2) : إحصائيات توزيع الاستبيانات

المؤسسة	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	النسبة المئوية
المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن	30	28	40
مؤسسة عمر بن عمر	20	17	24.28
مؤسسة شرق للزجاج	20	20	28.57
المجموع	70	65	92,85

المصدر : من إعداد الباحث

التعليق :

نلحظ من الجدول أن عدد الاستبيانات المسترجعة هي 65 من مجموع 70أي بنسبة 92.85 % وهي موزعة كتالي :

المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن تم توزيع 30 استبيان واسترجاع 28 منها بمعدل 40 % من مجموع إجمالي .

مؤسسة عمر بن عمر تم توزيع 20 استبيان و استرجاع 17 منها بمعدل 24.28 % من مجموع إجمالي .

مؤسسة شرق للزجاج تم توزيع 20 استبيان و استرجاع كلها بمعدل 28.57 % من إجمالي استبيانات .

4- صدق الأداة :

ذلك من خلال عرض الأداة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع المعلومات وتزويده بأهداف البحث وفرضياته للاستمارة وقد تم الاستجابة لقتراحته والتي على أساسها تم التصميم النهائي للاستمارة.

5- ثبات الأداء :

للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة، تم اختبار مدى صدق الإستبانة باستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (**Cronbach Alpha**).

الجدول رقم (3-3): معامل ثبات ألفا كرونباج

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباج
الأول	24	.738
الثاني	15	.612
الأول و الثاني	39	.778

المصدر: من إعداد الطالب بإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

يشير الجدول إلى أن معامل الثبات ألفا كروباج للجزاء الأول يساوى 73.8 % وهي نسبة مقبولة ، أما الجزاء الثاني للإستبيان هو61.2 % وهي كذلك نسبة مقبولة لأن النسبة تعدت 60 % وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة و للإستبانة بشكل عام 77.8 % وهي كذلك نسبة مقبولة لثبات أداء الإستبيان .

III .2.2. التحليل الإحصاء للبيانات

الفرع الأول : عرض وتحليل الخصائص العامة لأفراد العينة.

سوف نتناول في هذا الفرع كل الخصائص العامة المتعلقة بأفراد العينة (الجنس ، الفئة العمرية ،المستوى التعليمي، الوظيفة ، عدد سنوات الخبرة).

1- الجنس :

يتكون توزيع أفراد العينة كما يلي :

الجدول رقم (3-4) :توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	39	60
أنثى	26	40
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

من الجدول أعله نلاحظ أن نسبة أغلب جنس عينة الدراسة تتكون من الذكور حيث بلغت 39 فرد بنسبة 60 % أما الجنس الأخر أي إناث فقد بلغ 26 فرد أي بسبة 40 % من إجمالي العينة .

2- الفئات العمرية :

يتكون توزيع أفراد العينة كما يلي :

الجدول رقم (3-5) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25	13	20
أقل من 35	35	53,85
أقل من 45	7	10,77
أكثر من 45	10	15,38
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

من الجدول أعله يبين أن الفئة العمرية الشائعة ما بين أفراد عينة الدراسة هي الفئة العمرية أقل من 35 سنة إذ مثلوا ما نسبته 53.85 % من مجتمع الدراسة إي أكثر من نصفه ، ثم تليها الفئة العمرية أقل من 25 بنسبة 20% ، ثم الفئة أكثر من 45 سنة بنسبة 15.38 % ، و أخير الفئة العمرية أقل من 45 سنة بنسبة 10.77 % من إجمالي العينة المدروسة .

3- الدرجة العلمية :

يتكون توزيع أفراد العينة كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-6) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير العلمي

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من اللسانس	16	24,62
ليسانس	30	46,15
ماجستير / ماستر	10	15,38
مهندس	9	13,85
دكتور	0	0
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

أما الدرجة العلمية فنجد ان درجة ليسانس هي السائدة بين أفراد عينة الدراسة، إذ مثلوا 30 فرد ما نسبته 46.15 % من إجمالي أفراد العينة، وان ما نسبته 24.62 % حاصلين على درجة اقل من ليسانس أي 16 فرد ، أما درجة ماجستير و ماستر فان ما نسبته15.38 % فقط من أفراد العينة حاصل على شهادة الماجستير أو ماستر ،أما بنسبة لدرجة مهندس فقد مثلوا 9 أفراد بنسبة 13.85 % ، في حين درجة الدكتوراه فهي منعدمة تماما بالنسبة لأفراد العينة للمؤسسات صناعة محل الدراسة .

4- الوظيفة :

ويتوزع أفرد العينة على الوظائف التالية كما يلي :

الجدول رقم (3-7) توزيع عينة الدراسة حسب متغير وظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس قسم	8	12,30
محاسب	8	12,30
مدقق داخلي	6	9,25
إطار سامي	26	40
أخرى	17	26,15
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

يمكن أن نلاحظ من الجدول أن معظم أفراد العينة هم إطارات سامية بمؤسسات الثلاثة حيث بلغوا 26 فرد بنسبة 40 % ، أما ما نسبته 26.15 % من مجتمع الدراسة يشغلون وظائف أخري ما عدي المذكورة في

الجدول ، ويمثل المحاسبون نسبة 12.31 % بـ 8 أفراد و نفس الرقم و النسبة لوظيفة رئيس قسم ، و أخير الفئة الأقل من مجتمع الدراسة هم المدققين الداخلين بـ 6 أفراد أي ما نسبته 9.25 % .

5- مدة الخبرة :

وهي موزعة كما يبينها الجدول التالي :

الجدول رقم (3-8) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير مدة الخبرة

مدة الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	25	38,46
من5 إلى 10 سنوات	27	41,54
من 10 إلى 15 سنة	6	9,23
أكثر من 15 سنة	7	10,77
المجموع	65	100

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS

التعليق :

يبين الجدول رقم (3-7) أن 41.54 % من مجتمع الدراسة تتراوح خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات ، و 38.46 % أقل من 5 سنوات وذلك راجع إلى أن مؤسستين من أصل ثلاث مؤسسات محل الدراسة حديثة النشأة ، أما الفئة من 10 إلى 15 سنة تشكل 6 أفراد بنسبة 9.23 % من مجتمع الدراسة و أكثر من 15 سنة خبر بـ 7 أفرد أي بنسبة 10.77 % من إجمالي مجتمع الدراسة .

الفرع الثاني : تحليل بيانات متغيرات الدراسة .

يحتوى هذا الجزاء من الدراسة على التحليل البيانات التي تما جمعها من عينة الدراسة ، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية بغرض الإجابة على فرضات الدراسة و الوصول إلى النتائج ، باعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

I. تحليل إجابات أفراد العينة :

سيتم توضيح كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و اتجاهات الآراء لكل عبارة من عبارات الاستمارة وكذلك بالنسبة لإجمالي المحاور وكانت النتائج كما يلي:

1- توفير إطار فعال لحوكمة .

الجدول رقم (3-9) : نتائج المبدأ الأول توفير إطار فعال لحوكمة

	الفقـــــــرة	تكرار / نسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة
المبدأ الأول : توفير إطار فعال لحوكمة										
1	يملك الإداريين المعرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة .	(ت)	11	36	4	12	2	3.65	1.067	موافق
		(%)	19.6	55.4	6.2	18.5	3.1			
2	يلتزم أعضاء مجلس الإدارة بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تفعيل إطار الحوكمة	(ت)	8	39	16	2	0	3.82	0.682	موافق
		(%)	12.3	60	24.6	3.1	0			
3	يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل الموظفين في المؤسسة .	(ت)	25	29	4	7	0	4.11	0.937	موافق
		(%)	38.5	44.6	6.2	10.8	0			
4	لا يتضمن القانون الداخلي للمؤسسة بنود أو مواد تتعارض مع مبادئ حوكمة .	(ت)	21	25	14	5	0	3.95	0.926	موافق
		(%)	32.3	38.5	21.5	7.7	0			
	المجموع							3.40	0.50	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من الجدول يتضح أن متوسط الحسابي الإجمالي للمبدأ الأول توفير إطار فعال لحوكمة يساوي 3.40 أي أن معظم إجابات أفراد عينة الدراسة ينتمي إلى مجال الموافقة أما الانحراف المعياري يساوي 0.50 وهو يدل على تطابق وجهات نظر أفراد العينة مجتمع الدراسة مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تتوفر على هذا المبدأ ، أما بنسبة لفقرات المبدأ فهي كالآتي :

- الفقرة الأول : تقع ضمن مجال موافق بمتوسط حسابي يبلغ 3.65 حيث كانت نسبية إجابة على هذا السؤال بموافق 55.4 % وانحراف معياري يساوي1.067 وهذا يدل على أن الإداريين يملك المعرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة .
- الفقرة الثانية : تقع هي لأخرى ضمن مجال موافق وقد كانت نسبة الإجابة بموافق 60 % و بمتوسط حسابي بلغ 3.82 وهذا يعني أن أعضاء مجلس الإدارة يلتزمون بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تفعيل إطار الحوكمة .
- الفقرة الثالثة : المتوسط الحسابي لهذه الفقرة يساوي 4.11 و هي أيضا تقع ضمن مجال موافق بنسبة إجابة 44.6% وانحراف معياري يساوي 0.937 مما يعني أنه يوجد مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل الموظفين في المؤسسة .
- الفقرة الرابعة : هي أخري تقع ضمن مجال موافق بمتوسط حسابي 3.95 و بنسبة إجابة موافق 38.5 % و هذا يعني أن القانون الداخلي المؤسسات محل الدراسة لا يتضمن بنود أو مواد تتعارض مع مبدأ الحوكمة.

2- حماية حقوق المساهمين :

الجدول رقم (3-10): نتائج المبدأ الثاني حماية حقوق المساهمين

المبدأ الثاني : حماية حقوق المساهمين									
	الفقـــــرة	التكرار / النسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة
5	الحصول على معلومات هامة تخص المؤسسة بصفة منتظمة وفي الوقت المناسب.	(ت)	22	29	7	6	1	4.00	0.984	موافق
		(%)	33.8	44.6	10.8	9.2	1.5			
6	المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة.	(ت)	26	20	14	4	1	4.02	1.008	موافق
		(%)	40	30.8	21.5	6.2	1.5			
7	يملك المساهمون الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو عزلهم إذا لزم الأمر ذلك.	(ت)	24	24	10	4	3	3.95	1.096	موافق
		(%)	36.9	36.9	15.4	6.2	4.6			
8	تتخذ المؤسسة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين .	(ت)	26	30	7	2	0	4.23	0.766	موافق
		(%)	40	46.2	10.8	3.1	0			
المجموع								4.05	0.59	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها ايجابية وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بالمبدأ حماية حقوق المساهمين حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 4.05 و هو يقع ضمن مجال موافق وبلغ الانحراف المعياري 0.59 وهو ما يدل على تطابق وجهات نظر أفرد مجتمع الدراسة بخصوص فقرات المكونة لهذا المبدأ وهي كالآتي :

- الفقرة الخامس : كانت معظم إجابات أفرد العينة بموافق بنسبة 44.6 % ومتوسط حسابي يقع ضمن مدى موافق أيضا بـ 4.00 و وهو يعني أن المساهمين يحصلون على معلومات هامة تخص المؤسسة بصفة منتظمة وفي الوقت المناسب .

- الفقرة السادسة : وهي الأخرى تقع ضمن مجال موافق بمتوسط حسابي بلغ 4.02 ولكن معظم إجابات أفراد العينة أجابوا بموافق تمام بنسبة 40% وهي أعلى نسبة مما يعني أن المساهمون يملكون الحق في المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة .
- الفقرة السابعة : بلغ متوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.95 وهو ينتمي إلى مجال موافق وكانت إجابات أفراد العينة بموافق تمام وموافق متساوية بنسبة 36.9% أي أن المساهمون يملكون الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو عزلهم إذا لزم الأمر ذلك .

- الفقرة الثامن : متوسط الحسابي هذه الفقرة يساوي 4.23 ينتمي إلى مجال موافق بنسبة إجابات 46.2 % بمعنى أن المؤسسة تتخذ إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين
- **المعاملة العادلة لمساهمين :**

الجدول رقم (3-11) :نتائج المبدأ الثالث المعاملة العادلة للمساهمين.

المبدأ الثالث : معاملة العادلة لمساهمين									
	الفقــرة	تكرار / نسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة
9	تفصح المؤسسة عن المعاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة	(ت)	14	27	13	11	0	3.68	1.002	موافق
		(%)	21.5	41.5	20	16.9	0			
10	يتمتع كل مساهمي المؤسسة بحق تمثيل الأقلية في مجلس الإدارة .	(ت)	10	26	21	6	2	3.55	0.969	موافق
		(%)	15.4	40	32.3	9.2	3.1			
11	تلتزم الإدارة بتوفير المعلومات لكافة المساهمين مهما كانت حجم مساهمتهم .	(ت)	15	33	8	8	1	3.82	0.983	موافق
		(%)	23.1	50.8	12.3	12.3	1.5			
12	تقوم الإدارة بتحيز لفئة معين من المساهمين .	(ت)	0	6	15	20	24	2.05	0.991	غير موافق
		(%)	0	9.2	23.1	30.8	36.9			
المجموع								3.27	0.55	محايد

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال نتائج الجدول رقم (3-11) يتضح من خلال متوسط الحسابي إجمالي الذي بلغ 23.7 أن إجابات أفرد العينة تقع ضمن مجال محايد بما يعني أن أفراد عينة الدراسة محايدين اتجاه تطبيق هذا المبدأ في مؤسسات محل الدراسة وكانت تحليل فقرات هذا المبدأ كتالي :

- الفقرة من 9 إلى 11: من خلال قراءة معطيات الجدول الذي يبين أن معظم أراء أفراد العينة متفقة حول مضمون هذه العبرات حيث كانت نسبة إجابة بموافق علي الترتيب كما يلي 41.5% ،40% ، 50.8% وهذا يعني أن إدارة المؤسسة تقوم بواجبها كما هو مطلوب اتجاه مساهميها .
- الفقرة 12 : كانت إجابة على هده الفقرة من طرف أفرد عينة الدراسة بغير موافق تمام بنسبة 36.9% و30.8% بغير موافق و بلغ متوسط الحسابي لها 2.05 الذي يجعلها تقع ضمن مجال غير موافق بمعني أن الإدارة لا تقوم بتحيز اتجاه فئة معينة من المساهمين .

3-دور أصحاب المصالح :

الجدول رقم (3-12) : نتائج المبدأ الرابع دور أصحاب المصالح

المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح									
	الفقرة	تكرار / نسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام لإجابات أفراد
13	يطلب الأطراف ذوي المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي و البيئي إضافة إلى أداء المالي .	(ت)	15	24	16	9	1	3.66	1.035	موافق
		(%)	23.1	36.9	24.6	13.8	1.5			
14	إتاحة الفرصة إلى الأطراف ذوي المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها .	(ت)	9	20	19	16	1	3.31	1.045	محايد
		(%)	13.8	30.8	29.2	24.6	1.5			
15	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها .	(ت)	22	30	9	2	2	4.05	0.943	موافق
		(%)	33.8	46.2	13.8	3.1	3.1			
16	احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون .	(ت)	21	27	13	3	1	3.98	0.927	موافق
		(%)	32.3	41.5	20	4.6	1.5			
المجموع								3.75	0.65	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

يتضح من الجدول (3-12) أن متوسط الحسابي لمبدأ ككل بلغ 3.75 و هي نسبة جيد تنتمي إلى مجال الموافق أما بنسبة لانحراف المعياري فهو يساوي0.65 وهو يدل على تطبق وجهات نظر أفرد العينة في تبنى المؤسسات هذا المبدأ دور أصحاب المصالح وكانت إجابة على فقرات هذا المبدأ كما يلي :

- الفقرة 13 : يبلغ متوسط الحسابي هذا الفقرة 3.66 وهو ينتمي إلى مجال الموافق وكانت نسبة الإجابة بموافق 36.9% من قبل أفرد العينة أي أن الأطراف ذوي المصلحة يطلب معلومات حول الأداء الاجتماعي و البيئي إضافة إلى أداء المالي .
- الفقرة 14 : يبلغ المتوسط الحسابي هذه الفقرة 3.31 وهو ينتمي إلى مجال محايد وكانت نسبة الإجابة بمحايد 29.2% بمعنى أن أفراد العينة محايدين اتجاه إتاحة الفرصة إلى الأطراف ذوي المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها كما أن نسبة إجابات العينة بغير موافق هي أخر كبيرة حيث بلغت 24.6% .
- الفقرة 15 و 16 : اتفق معظم أفراد العينة على الموفق فيما يخص الفقرتين حيث كان المتوسط الحسابي على التوالي 4.05 و 3.98 و بنسبة مئوية قدرة بـ 46.2% و 41.5 % على الترتيب .

4- الإفصاح و الشفافية :

جدول رقم (3-13) : نتائج المبدأ الخامس الإفصاح و الشفافية

المبدأ الخامس : الإفصاح و الشفافية									
	الفقر	تكرار / نسبة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة
17	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية إضافة إلى تلك التي حددها القانون في الوقت المناسب و بما يتضمن وصول المعلومات إلى جميع أصحاب المصالح	(ت)	28	18	21	1	0	4.02	0.927	موافق
		(%)	38.5	27.7	32.3	1.5	0			
18	تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تضر بأصحاب المصالح .	(ت)	14	33	12	5	1	3.83	0.911	موافق
		(%)	21.5	50.8	18.5	7.7	1.5			

19	الإفصاح عن النتائج المالية و التشغيلية و أهداف المؤسسة .	(ت)	17	26	10	11	1	3.72	1.083	موافق
		(%)	26.2	40	15.4	16.9	1.5			
20	الإفصاح عن مكافآت مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين ومؤهلاتهم و عملية اختيارهم .	(ت)	13	21	16	11	4	3.43	1.172	موافق
		(%)	20	32.3	24.6	16.9	6.2			
المجموع								3.75	0.68	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أغلبها ايجابية وذلك بالنسبة لجميع العبارات الخاصة بهذا المبدأ حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.75 وهو يقع ضمن مجال الموافق هذا أن أفرد عينة الدراسة موافقون على أن المؤسسات محل الدراسة تطبق مبدأ الإفصاح و الشفافية

أما بنسبة لتحليل لفقرات هذا المبدأ هي كتالي :

- الفقرة 17 : بلغ متوسط الحسابي هذه الفقرة 4.02 وهو ينتمي إلى مجال الموافق وبلغت نسبة إجابة بموافق 27.7 % وبلغت نسبة إجابة موافق تمام 38.5% وهي الأعلى وهذا يعني أنه يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية إضافة إلى تلك التي حددها القانون في الوقت المناسب و بما يتضمن وصول المعلومات إلى جميع أصحاب المصالح من قبل المؤسسات محل الدراسة .
- الفقرة 18 : هي أخرى بلغ الحسابي هذه الفقرة 4.02 وهو ينتمي إلى مجال الموافق وبلغت نسبة إجابة بموافق بنسبة 50.8 % وهذا يعني أن الإدارة تقوم بالكشف عن أي أضرار قد تضر بأصحاب المصالح.
- الفقرة 19 : كذلك هذه الفقرة تم الإجابة عنها بموافق من طرف أغلب أفراد العينة وذلك بنسبة 40% و متوسط حسابي 3.72 مما يجعلها تنتمي إلى مجال الموافقة بمعنى أنه يتم الإفصاح عن النتائج المالية و التشغيلية و أهداف المؤسسة .
- الفقرة 20 : وكذلك هذه الفقرة هي الأخرى تقع ضمن مجال الموافقة بمتوسط حسابي يساوي3.43 وبنسبة إجابة موافق تعادل 32.3 % و محايد بـ 24.6 % وأما نسبة الإجابة بغير موافق تعبر عالية حيث بلغت 16.9 % وبنسبة الانحراف المعياري فهو يساوي 1.172 و يدل على اختلاف أراء العينة حول هذه الفقرة التي تتعلق بالإفصاح عن مكافآت مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين ومؤهلاتهم و عملية اختيارهم.

5-مسؤولية مجلس الإدارة :

الجدول رقم (3-14) :نتائج المبدأ السادس مسؤولية مجلس الإدارة

المبدأ السادس : مسؤولية مجلس الإدارة										
	الفقرة	تكرار / نسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة
21	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح والاتصال	(ت)	28	33	3	0	1	4.34	0.713	موافق تمام
		(%)	43.1	50.8	4.6	0	1.5			
22	يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف و الإستراتيجيات و السياسات العامة للمؤسسة .	(ت)	28	31	5	0	1	4.31	0.748	موافق تمام
		(%)	43.1	47.7	7.7	0	1.5			
23	يتم الإشراف من قبل مجلس الإدارة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية و أثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة .	(ت)	21	36	6	2	0	4.17	0.720	موافق
		(%)	32.3	55.4	9.2	3.1	0			
24	يقوم مجلس الإدارة برعاية مصالح أصحاب المصالح .	(ت)	12	27	20	5	1	3.68	0.920	موافق
		(%)	18.5	41.5	30.8	7.7	1.5			
المجموع								4.58	0.58	موافق تمام

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال الجدول رقم(3-14) يتضح أن المتوسط الحسابي بلغ 4.58 وهو ينتمي إلى مجال موافق تمام بانحراف معياري 0.58 وهو يدل على انسجام في إجابات أفراد عينة الدراسة حول مسؤولية مجلس الإدارة ، وكان تحليل عبرات هذا المبدأ كا يلي :

- الفقرة21 : بلغ متوسط الحسابي لهذا الفقرة 4.34 وهي تقع ضمن مجال موافق تمام بنسبة 43.1% وبلغ نسبة موافق 50.8 % بمعنى أن مجلس الإدارة يقوم بالإشراف على عملية الإفصاح والاتصال بالمؤسسة .
- الفقرة 22 : المتوسط الحسابي لهده الفقرة 4.31 وهي تقع ضمن مجال موافق بنسبة 43.1% وحيث بلغت نسبة موافق هي أخرى 47.7% وهي النسبة الأعلى بين لإجابات أي أن مجلس الإدارة يقوم بوضع الأهداف و الإستراتيجيات و السياسات العامة للمؤسسة .

- الفقرة 23 و24 : بلغ متوسط الحسابي لعبرتين على التوالي 4.17 و3.68 وهو ما يجعلهما يقعان ضمن مجال الموافق وذلك بنسبة 55.4 % و 44.5% على الترتيب مما يعني أن مجلس الإدارة يقوم بالإشراف على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية و أثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة و برعاية مصالح أصحاب المصالح .

6- جودة المعلومات المحاسبية :

الجدول رقم (3-15): نتائج جزء الثاني جودة المعلومات المحاسبية

جودة المعلومات المحاسبية									
	الفقـــــرة	تكرار / نسبة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة
25	تعد القوائم المالية بالمؤسسة وفق للمعايير المحاسبية الدولية	(ت)	29	28	7	1	0	4.31	0.727	موافق تمام
		(%)	44.6	43.1	10.8	1.5	0			
26	يقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في المؤسسة كوادر متخصصين من المحاسبين لديهم المعرفة بالقواعد و المعايير المحاسبية.	(ت)	27	32	4	1	1	4.28	0.781	موافق تمام
		(%)	41.5	49.2	6.2	1.5	1.5			
27	يتم إعداد قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية كل ربع سنة.	(ت)	12	19	16	14	4	3.32	1.187	محايد
		(%)	18.5	29.2	24.6	21.5	6.2			
28	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بالتحيز وعدم الموضوعية.	(ت)	3	6	18	21	17	2.34	1.108	غير موافق
		(%)	4.6	9.2	27.7	32.3	26.2			
29	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بدرجة من الدقة	(ت)	21	26	9	7	2	3.88	1.083	موافق
		(%)	32.3	40	13.9	10.8	3.1			
30	إن المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة تتميز بخاصية المقارنة.	(ت)	25	24	11	3	2	4.03	1.015	موافق
		(%)	38.5	36.9	16.9	4.6	3.1			

31	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بدرجة من الملائمة	(ت)	42	15	5	2	2	4.42	0.983	موافق تمام
		(%)	64.6	21.5	7.7	3.1	3.1			
32	تستخدم المعلومات المحاسبية في المؤسسة في اتخاذ القرارات التنفيذية فقط .	(ت)	18	17	10	15	5	3.43	1.323	موافق
		(%)	27.7	26.2	15.4	23.1	7.7			
33	هل يتم إعداد تقارير مالية خاصة بالإدارة (بخلاف القوائم والتقارير المالية الأساسية) .	(%)	30	12	14	7	2	3.94	1.184	موافق
		(ت)	46.2	18.5	21.5	10.8	3.1			
34	في حال نشر القوائم المالية المؤسسة ، هل يتم نشر معلومات توضيحية مرفقة مع هذه القوائم.	(ت)	19	14	14	14	4	3.46	1.288	موافق
		(%)	29.2	21.5	21.5	21.5	6.2			
35	هل تستخدم المؤسسة أسلوب التحليل المالي كأداة من أدوات اتخاذ القرار.	(ت)	22	22	12	3	6	3.78	1.231	موافق
		(%)	33.8	33.8	18.5	4.2	9.2			
36	هل تقوم المؤسسة بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى.	(ت)	18	9	21	10	7	3.32	1.324	محايد
		(%)	27.7	13.8	32.3	15.4	10.8			
37	تساهم المعلومات المحاسبية في تصحيح القرارات وتعزيزها والتأكد من فاعليتها.	(ت)	30	30	4	0	0	4.42	0.610	موافق تمام
		(%)	47.7	4.6	6.2	0	0			
38	إن المعلومات المحاسبية تتوفر فيها الحماية الكافية من أي اختراق غير مشروع داخل الشركة.	(ت)	32	13	13	7	0	4.08	1.065	موافق
		(%)	49.2	20	20	10.8	0			
39	تستخدم المعلومات المحاسبية في المؤسسة في عملية التخطيط و الرقابة .	(ت)	23	30	5	4	3	4.02	1.035	موافق
		(%)	35.4	46.2	7.7	6.2	4.6			
المجموع								3.80	0.42	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال الجدول (3-15) يتضح أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة لفقرات الجزء الثاني من الاستبيان هو 3.80 وهو ينتمي إلى مجال الموافقة و بلغ الانحراف المعياري 0.42 وهو يدل على تطابق وجهات نظر أفراد مجتمع الدراسة بخصوص فقرات المكونة لهذا الجزء أما بنسبة لتحليل الفقرات فكان كما يلي :

- الفقرة 25 و26 : المتوسط الحسابي لفقرتين هو 4.31 و 4.28 على الترتيب حيث يقعا ضمن مجال موافق تمام بنسبة إجابة من طرف أفراد العينة بموافق 43.1% و 49.2 % على التوالي وهذا يعني أن القوائم المالية بالمؤسسات تعد وفق للمعايير المحاسبية الدولية ، ويقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في المؤسسات كوادر متخصصين من المحاسبين لديهم المعرفة بالقواعد و المعايير المحاسبية.
- الفقرة 27 : بلغ المتوسط الحسابي لفقرة 3.32 وهي تقع ضمن مجال محايد ،وكانت نسبية الإجابة عليها من طرف أفرد العينة كتالي 29.2 % موافق و 24.6% محايد و21.5 % غير موافق وبلغ الانحراف المعياري 1.187 وهو يدل على تشتت وجهات نظر أفراد العينة حول هذه الفقرة .
- الفقرة 28 : يقدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 2.34 و هو يقع ضمن مجال غبر موافق بنسبة إجابات وصلت إلى 32.3 % و ما نسبته 26.2% بغير موافق تمام وهذا يدل على أن المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة لا تتميز بالتحيز وعدم الموضوعية.
- الفقرة 29 و30و31 : يقع الوسط الحسابي لهذه الفقرات بين مجال موافق تمام و موافق كما هو مبين في الجدول أعلها 3.88 ،4.03 ، 4.42 على الترتيب ممل يدل أن أفردا عينة الدراسة يجمعون أن المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات تتميز بالدقة والمقارنة و الملائمة .
- الفقرة من 32 إلى 35 : يشير المتوسط الحسابي لهذه الفقرات أنها تقع في مجال الموافقة مما يدل أن معظم أفرد عينة الدراسة يوافقون على أ، المعلومات المحاسبية لهذه المؤسسات تعد حسب المعايير المحاسبية الدولية و تستخدم كما هو مطلوب .
- الفقرة 36 : يشير المتوسط الحسابي لهذه الفقرة الذي بلغ 3.32 أنها تقع في مجال محايد بنسبة32.3% مما يعني أن أفرد العينة محايدين اتجاه مقارنات المؤسسة لقوائمها المالية مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى .
- الفقرة 37 : يقع المتوسط الحسابي لهذه الفقرة ضمن مجال موافق تمام بـ 4.2 أي أن أفرد العينة يوافقون تمام المعلومات المحاسبية تساهم في تصحيح القرارات وتعزيزها والتأكد من فاعليتها.
- الفقرة 38 و 39 :يقع المتوسط الحسابي لفقرتين معا ضمن مجال الموفقة حيث بلغ على التوالي 4.08 و 4.02 مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على محتوي الفقرتين .

II. طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة :

سيتم توضيح معامل الارتباط سبيرمان لكل المتغيرات نموذج الدراسة وكانت النتائج كما يلي :

الجدول رقم (3-16) :مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

البيـــانـــات		جودة المعلومة المحاسبة
توفير أطار فعال لحوكمة الشركات	معامل الارتباط	0,286*
	مستوى الدلالة	0,021
	N	65
حقوق المساهمين	معامل الارتباط	0,318**
	مستوى الدلالة	0,010
	N	65
المعاملة العادلة للمساهمين	معامل الارتباط	0,224
	مستوى الدلالة	0,073
	N	65
أصحاب المصالح	معامل الارتباط	0,080
	مستوى الدلالة	0,524
	N	65
الإفصاح والشفافية	معامل الارتباط	0,259*
	مستوى الدلالة	0,037
	N	65
مسؤولية مجلس الإدارة	معامل الارتباط	0,173
	مستوى الدلالة	0,168
	N	65
الحوكمة	معامل الارتباط	0,430**
	مستوى الدلالة	,000
	N	65

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خليل نتائج التحليل الظاهرة في الجدول (3-16) يبين وجود علاقات الارتباط التالية :

- بالنسبة لعلاقة حوكمة الشركات بجودة المعلومات المحاسبية أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين مبادئ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية حيث يتضح لنا أنه من بين مبادئ الحوكمة نجد أن حقوق المساهمين احتل المرتبة الأول وحقق علاقة ارتباط قوية مع جودة المعلومات المحاسبية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.318) عند مستوى دلالة (α=0.01) مما يؤكد الدور الذي يؤديه مبدأ حماية حقوق المساهمين في رفع جودة المعلومة المحاسبية .
- كما نلاحظ أن مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات له علاقة ارتباط مع جودة المعلومات المحاسبية و هو يحتل المرتبة الثانية بمعامل ارتباط قمته (0.286) عند مستوى دلالة (α = 0.05) مما يعني أن مبدأ حماية حقوق المساهمين يساهم بشكل مباشر في تحسين جودة المعلومات المحاسبة من خلال الرقابة التي يفرضها المساهمون على معدو المعلومات المحاسبية و محاولة الإدارة كسب ثقة المساهمون في المعلومات المحاسبية المنشورة .
- كما تبين من نتائج الجدول السابق أن الإفصاح و الشفافية تحتل المرتبة الثالثة و كان لها علاقة ارتباط مع جودة المعلومات المحاسبية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.259) عند مستوى دلالة (α = 0.05) مما يعني أن تطبيق مبدأ الإفصاح و الشفافية يساهم في رفع من جودة المعلومة المحاسبية لأن المعلومات المفصح عنها يجب أن تتميز بخصائص المعلومات الجيد مثل ملائمة و الدقة و الموضوعية ...إلج ، و أن تعد وفق للمعايير المحاسبية الدولية .
- أما بنسبة لباقي المبادئ الأخرى المعاملة العادلة لمساهمين و دور أصحاب المصالح و مسؤولية مجلس الإدارة فإنه لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بينهم و بين جود المعلومات المحاسبية و قد تكون هناك علاقة غير مباشرة بين تطبيق هذه المبادئ و جودة المعلومات المحاسبية .
- و عند أخذ علاقة ارتباط حوكمة الشركات مع جودة المعلومات المحاسبية بشكل عام نجدا ارتباط ايجابي بينهما حيث بلغ معامل الارتباط (0.430) عند مستوى دلالة (α = 0.01) وهي قوية وهذا يشير إلى أن تطبيق حوكمة الشركات يزيد من جودة المعلومات المحاسبية .

الفرع الثالث : اختبار فرضيات الدراسة .

من خلال ما تم التوصل إليه من علاقات الارتباط بين أبعاد نموذج الدراسة سيتم اختبار في هذا الفرع صحة الفرضيات وذلك بالاعتماد على تحليل الانحدار الخطي البسيط وهذا من أجل التعرف على المتغيرات التي لها دور مباشر في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و استبعاد المتغيرات التي ليس لها دور بصور مباشرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

يمكن التوصل إلى اختيار الفرضية عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss ففي حالة كون قيمة Sig أصغر من 0.05 نرفض الفرض العدمH_0 القائل$p = 0.5$ حيثp هو احتمال الحصول على إجابة" نعم "أو إجابة" لا"، ونقبل الفرض البديل$H\ 1$ القائل بأن$p \neq 0.5$ ونكتب الفرضيتين ، كما يلي الصفرية والبديلة : $H1 : p > 0.5 \leftarrow \rightarrow H0 : p \leq 0.5$

الفرضية الأول :

- $H0$: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية .

ويندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية ستة فرضيات فرعية :

الفرضية الفرعية الأول :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

الجدول رقم (3-17) : تحليل نتائج الانحدار مبدأ الأول و المتغير التابع

Modèle النموذج	معامل الارتباط R	معمل التحديد R-deux	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	Erreur standard de l'estimation الأخطاء التقدير
1	0,286[a]	0,082	0,067	0,41281

a. Valeurs prédites : (constantes), توفير أطار فعال لحوكمة الشركات

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-17) أن معامل الارتباط (0.286) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط مقبولة بين مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.082) وهذا

يعني أن مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات يفسر ما مقداره 8.2% من التباين في جودة المعلومات المحاسبية ، كما يلاحظ من تحليل التباين ANOVA أن قيمة الاختبار الإحصائيF قد بلغت 5.618(من ملاحق رقم 01) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) .

الجدول رقم (3-18) : نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الأول مع المتغير التابع

النموذج Modèle		Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	t	مستوى .Sig الدلالة
		Erreur standard الخطأ المعياري	معاملات B المتغيرات	Bêta		
1	(Constante) الثابت	0,353	2,974	0,286	8,431	0,000
	توفير أطار فعال الشركات لحوكمة	0,103	0,243		2,370	0,021

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من جدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الذي يشير إلى أن مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية حيث يبن أن تطبيق مبدأ الأول له دور بدلالة إحصائية وبشكل ايجابي مباشر ($\beta= 0.286$ ،$P\leq0.05$) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

و من خلال الجدول أعلاه يمكن أيضا كتابة معادلة المتغيرين كمالي : $Y=2.974+0.243X$.

وبما أن مستوى الدلالة $Sig = 0.021$ و هو أقل من 0.05 ،($Sig \leq 0.05$) نستطيع رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

الفرضية الفرعية الثانية :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حماية حقوق المساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الجدول رقم (3-19) : تحليل نتائج الانحدار المبدأ الثاني و المتغير التابع

Erreur standard de l'estimation الخطأ التقدير	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	R-deux معامل التحديد	معامل الارتباط R	النموذج Modèle
0,40846	0,087	0,101	0,318[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),حقوق المساهمين

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-19) أن معامل الارتباط (0.318) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط بين مبدأ حماية حقوق المساهمين و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.101) وهذا يعني أن مبدأ حماية حقوق المساهمين يفسر ما مقداره 10.1% من التباين في جودة المعلومات المحاسبية ، كما يلاحظ من تحليل التباين ANOVA أن قيمة الاختبار الإحصائيF قد بلغت 7.088(من ملاحق رقم 02) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α = 0.01) .

الجدول رقم (3-20): نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الثاني مع المتغير التابع

مستوى الدلالة.Sig	t	Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		النموذج Modèle	
		Bêta	معاملات B المتغيرات	Erreur standard الخطأ المعياري		
0,000	8,128	0,318	2,870	0,353	الثابت (Constante)	1
0,010	2,662		0,230	0,086	حقوق المساهمين	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من جدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الذي يشير إلى أن مبدأ حماية حقوق المساهمين له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية حيث يبن أن تطبيق مبدأ الثاني له دور بدلالة إحصائية وبشكل ايجابي مباشر حيث

(β= 0.318، P≤0.01) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

و من خلال الجدول أعلاه يمكن كتابة المعادلة كمالي : Y=2.870+0.230X .

وبما أن مستوى الدلالة Sig = 0.01 و هو أقل من 0.05 ،(Sig ≤ 0.05) نستطيع رفض الفرضية الصفرية و قبول الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حماية حقوق المساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معاملة العادلة للمساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

الجدول رقم (3-21): تحليل نتائج الانحدار المبدأ الثالث و المتغير التابع

Erreur standard de l'estimation خطأ التقدير	R-deux ajusté معامل تحديد المصحح	R-deux معامل التحديد	معامل R	Modèle النموذج
0,41986	0,035	0,050	0,224[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),المعاملة العادلة للمساهمين

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-21) أن معامل الارتباط (0.035) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين مبدأ المعامل العادلة لمساهمين و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.050) وهذا يعني أن مبدأ المعامل العادلة لمساهمين يفسر ما مقداره 5% فقط من التباين في جودة المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم (3-22) : نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الثالث مع المتغير التابع

Sig. مستوى الدلالة	t	Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		Modèle النموذج	
		Bêta	B معاملات المتغيرات	Erreur standard خطأ المعياري		
0,000	10,235		3,232	0,316	(Constante)	1
0,073	1,826	0,224	0,174	0,095	المعاملة العادلة للمساهمين	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال الجدول أعلاه يتبن أن قيمة Sig = 0.073 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 (Sig≥0.05) ، وبتالي نقبل فرضية العدم القائل :لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معاملة العادلة للمساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الفرضية الفرعية الرابع:

- H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور أصحاب المصالح و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الجدول رقم (3-23): تحليل نتائج الانحدار المبدأ الرابع و المتغير التابع

Erreur standard de l'estimation خطأ التقدير	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	معامل R-deux التحديد	معامل الارتباط R	النموذج Modèle
0,42942	-0,009	0,006	0,080[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),أصحاب المصالح

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل:

تشير نتائج الجدول (3-23) أن معامل الارتباط (0.08) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين مبدأ أصحاب المصالح و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.006) وهذا يعني أن مبدأ أصحاب المصالح يفسر ما مقداره 0.6% فقط من التباين في جودة المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم (3-24) : نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الرابع مع المتغير التابع

النموذج Modèle		Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	t	مستوى الدلالة .Sig
		Erreur standar الخطأ المعياري	معاملات B المتغيرات	Bêta		
1	(Constante)	0,314	3,603		11,483	,000
	أصحاب المصالح	0,082	0,053	0,080	,641	0,524

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال الجدول أعلاه يتبن أن قيمة Sig = 0.524 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 (Sig≥0.05) ، وبتالي نقبل فرضية العدم القائل :لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أصحاب المصالح و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الفرضية الفرعية الخامسة :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

الجدول رقم (3-25) : تحليل نتائج الانحدار المبدأ الرابع و المتغير التابع

Erreur standard de l'estimation خطأ التقدير	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	R-deux معامل التحديد	معامل الارتباط R	النموذج Modèle
0,41609	0,052	0,067	0,259[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),الإفصاح والشفافية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-25) أن معامل الارتباط (0.259) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط مقبولة بين مبدأ الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.067) وهذا يعني أن مبدأ يفسر الإفصاح و الشفافية ما مقداره 6.7% فقط من التباين في جودة المعلومات المحاسبية وهي نسبة ضعيفة جدا ، كما يلاحظ من تحليل التباين ANOVA أن قيمة الاختبار الإحصائي F قد بلغت 4.541(من ملاحق رقم 05) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$)

الجدول رقم (3-26) : نتيجة تحليل الانحدار المبدأ الخامس مع المتغير التابع

Sig. مستوى الدلالة	t	Coefficients standardisés المعاملات الامعيارية	Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		النموذج Modèle	
		Bêta	B معاملات المتغيرات	Erreur standard خطأ المعياري		
0,000	11,059		3,195	0,289	(Constante)	1
0,037	2,131	0,259	0,162	0,076	الإفصاح والشفافية	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من جدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الذي يشير إلى أن مبدأ الإفصاح و الشفافية له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية حيث يبن أن تطبيق مبدأ الإفصاح و الشفافية له دور بدلالة إحصائية وبشكل ايجابي مباشر ($\beta = 0.318$، $P \leq 0.05$) في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

و من خلال الجدول أعلاه يمكن أيضا كتابة معادلة المتغيرين كمالي : $Y=3.195+0.165X$.

وبما أن مستوى الدلالة $Sig = 0.037$ و هو أقل من 0.05 ،($Sig \leq 0.05$) نستطيع رفض الفرضية العدم و قبول الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

الفرضية الفرعية السادسة :

- H_0 **:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مسؤولية مجلس الإدارة و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الجدول رقم (3-27) : تحليل نتائج الانحدار المبدأ السادس و المتغير التابع

Erreur standard de l'estimation خطأ التقدير	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	R-deux معامل التحديد	R معامل الارتباط	Modèle النموذج
0,42433	0,015	0,030	0,173[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),مسؤولية مجلس الإدارة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-27) أن معامل الارتباط (0.173) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.030) وهذا يعني أن مبدأ أصحاب المصالح يفسر ما مقداره 3% فقط من التباين في جودة المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم (3-28) : نتيجة تحليل الانحدار المبدأ السادس مع المتغير التابع

Sig. مستوى الدلالة	t	Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		Modèle النموذج	
		Bêta	B معاملات المتغيرات	Erreur standard الخطأ المعياري		
0,000	7,665		3,220	0,420	(Constante)	1
0,168	1,394	0,173	0,127	0,091	مسؤولية مجلس الإدارة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من خلال الجدول أعلاه يتبن أن قيمة Sig = 0.168 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 (Sig≥0.05) ، وبتالي نقبل فرضية العدم القائل :لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ مسؤولية مجلس و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الفرضية الثانية :

- H_0 : لا يوجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

الجدول رقم (3-29): تحليل نتائج الانحدار المتغير المستقل الحوكمة و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية

Erreur standard de l'estimation تقدير الخطأ	R-deux ajusté معامل التحديد المصحح	معامل التحديد R-deux	معامل الارتباط R	النموذج Modèle
0,38898	0,172	0,185	0,430[a]	1

a. Valeurs prédites : (constantes),الحوكمة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

تشير نتائج الجدول (3-29) أن معامل الارتباط (0.430) وهو يؤكد على وجود علاقة ارتباط مقبولة بين حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن معامل التحديد بلغ (0.185) وهذا يعني أن الحوكمة الشركات تفسر ما مقداره 18.5 % من التباين في جودة المعلومات المحاسبية ، كما يلاحظ من تحليل التباين ANOVA أن قيمة الاختبار الإحصائيF قد بلغت 14.284(من ملاحق رقم 07) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.01$).

الجدول رقم (3- 30) : نتيجة تحليل الانحدار لحوكمة مع جودة المعلومات المحاسبية

مستو الدلالة .Sig	t	Coefficients standardisés المعاملات المعيارية	Coefficients non standardisés المعاملات غير المعيارية		النموذج Modèle	
		Bêta	معاملات B المتغيرات	Erreur standard الخطأ المعياري		
0,001	3,551	0,430	1,846	0,520	(Constante)	1
0,000	3,779		0,514	0,136	الحوكمة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

التحليل :

من جدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الذي يشير إلى أن حوكمة الشركات له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية حيث يبن أن تطبيق حوكمة الشركات له دور بدلالة إحصائية وبشكل ايجابي مباشر حيث

. (β= 0.430، P≤0.01)

و من خلال الجدول أعلاه يمكن أيضا كتابة النموذج كمالي : Y=1.846+0.514X .

وبما أن مستوى الدلالة Sig = 0.01 و هو أقل من 0.05 ،(Sig ≤ 0.05) نستطيع رفض الفرضية العدم و قبول الفرضية البديلة H_1 : يوجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة (α = 0.05).

خلاصة الفصل :

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية ، وبعد عملية إسقاط الدراسة النظرية على بعض المؤسسات الصناعية للجهة الشرقية للبلاد ، اتضح من خلا ل النتائج المتوصل إليها عن طريق إجابات المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة و بالاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات ، تم التوصل إلى أنه هناك دور معنوي ذوى دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة (α =0.05) .

حيث كان من ضمن مبادئ الحوكمة ثلاثة مبادئ فقط لها دور مباشر في تحقيق جود المعلومات المحاسبية وهي توفير إطار فعال لحوكمة ، حماية حقوق المساهمين و مبدأ الإفصاح و الشفافية ، أما باقي المبادئ الأخرى ، دور أصحاب المصالح ، المعاملة العادلة للمساهمين و مسؤولية مجلس الإدارة لم تكن لهم علاقة مباشرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، حيث كان مستوى دلالة هذه المبادئ أكبر من مستوى دلالة (α=0.05) و هو الحد الأقصى الذي تم تطبيقه لقبول أو رفض الفرضيات ،و فقد تكون لهم علاقة غير مباشرة تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و تحسين وظيفة المحاسبة بمؤسسات محل الدراسة .

الفصل الرابع : النتائج و التوصيات

IIII .1 . الخاتمة :

إن حوكمة الشركات مفهوم جديد متعدد الجوانب يختلف من دولة إلى أخرى ، وفقا لاختلاف القواعد و القوانين والتشريعات ، ولا يوجد نموذج تعريف معياري يطبق في جميع دول العالم ، بل يختلف وفقا للضروف الاقتصادية السياسية ، القانونية و الاجتماعية لكل دولة كما يتطور مع تطور العولمة و مستجداتها فقد ظهر هذا المفهوم بشكل أساسي لمعالجة مشاكل الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة ، وزاد توسع انتشاره مع توسع انتشار سلسلة الفضائح و الأزمات المالية للمؤسسات العالمية و ما احتوت عليه من فساد إداري و تواطؤ مؤسسات المحاسبة و المراجعة مع كبار الإداريين في تلك المؤسسات .

إن الأثر المباشر من تطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية و ذلك نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات و الذي يقوم على مجموعة من المعايير ، ينتج عنه تأثير مباشر و صريح للمعلومات المحاسبية على المستثمرين (الحالين و المتوقعين) في اتخاذ القرارات الاستثمارية الملائمة مثل قرار الاحتفاظ بالأوراق المالية أو قرار التخلص منها أو الدخول في استثمارات جديدة ، و التطرق إلى نفعية المعلومات المحاسبية يعني التركيز على الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها هذه المعلومات حيث أصبحت النظم المحاسبية تعمل على تجسيدها في كشوفها المالية ، ومن ثم تكون المسؤولية كبيرة على عاتق كل مؤسسة معدة للكشوف المالية في تحقيق ذلك مرتبط بمدى قدرة نظام محاسبي في توصل هذه الخصائص و تيسير فهمها للمحاسبة و مستخدم المعلومات المحاسبية .

والإجابة عن إشكالية البحث لمعرفة مدى تأثر جودة المعلومات المحاسبية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات و اختبار الفرضيات تم دراسة حالة مجموعة من المؤسسات (مؤسسة عمر بن عمر لصناعة العجائن بقالمة ، المؤسسة الوطنية للصناعة الدهن وحدة سوق أهراس ، مؤسسة زجاج الشرق سوق أهراس) ، تم التوصل إلى أنه هناك ثلاث مبادئ من بين مبادئ الحوكمة لها علاقة مباشرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و المتمثلة في توفير إطار فعال لحوكمة الشركات ، حماية حقوق المساهمين و مبدأ الإفصاح و الشفافية ، أما باقي المبادئ الأخرى قد تكون لها علاقة غير مباشرة لم تظهر في الدراسة الإحصائية التي تمت بناء على البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان الموزع على إطارات المؤسسات محل الدراسة .

III. 2 . نتائج الدراسة :

III. 2.1. النتائج جزء النظري :

– أن من الدوافع الهامة والأساسية لظهور وتطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية وإحكام الرقابة عليها، للارتقاء بمفهوم جودة هذه المعلومات من الجودة ذات المعيار الواحد إلى تحقيق الجودة ذات المعايير المتعددة مما يعني تحقيق المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية.

– أن الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي إلى المزيد من الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير المالية للشركات.

– أن لآليات حوكمة الشركات دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تدعيم مهام كل من المراجع الداخلي و لجنة المراجعة والمراجع الخارجي.

– هناك تأثير متبادل بين الإفصاح المحاسبي و حوكمة المؤسسات إذا يعد الإفصاح من أهم مبادئ حوكمة الشركات و أحد أهم الآليات لتطبيق الحوكمة ، وفي الوقت نفسه فإن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يسهم في تفعيل الإفصاح المحاسبي و بالتالي تحقيق الشفافية .

– تساهم حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها و أهمها المراجعة الداخلية و لجنة المراجعة الخارجية و مجلس الإدارة .

– يتطلب تنفيذ أعمال الحوكمة توافر التنظيم الإداري والمهني المتكامل الذي يشتمل على وجود مجلس إدارة فاعل ولجنة مراجعة وإدارة مراجعة داخلية ولجنة إدارة المخاطر مع وظيفة مراقبة الامتثال داخل المؤسسة .

– يتحدد المفهوم الشامل لجودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات في ضوء مجموعة من المعايير التي تحكم إعداد هذه المعلومات.

IIII .2.2. نتائج الجزء التطبيقي :

أوضحت نتائج الانحدار البسيط بين جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع و مبادئ حوكمة الشركات كمتغير مستقل كل على حدا وجود علاقة ارتباط موجبة بين مبادئ الثلاث : توفير إطار فعال لحوكمة الشركات ، حماية حقوق المساهمين ، مبدأ الإفصاح و الشفافية و بين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وعلى عدم وجود علاقة ارتباط بين باقي المبادئ الثلاث الأخرى : دور أصحاب المصلح ، المعاملة العادلة للمساهمين مسؤولية مجلس الإدارة .

و في فرضية أنه لا توجد علاقة معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات كمتغير مستقل و بين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة كمتغير تابع ، تم رفض هذه الفرضية و قبول الفرضية البديلة على أنه توجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .
وكانت النتائج كما يلي :

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفير إطار فعال لحوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .
2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حماية حقوق المساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معاملة العادلة للمساهمين و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
4- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أصحاب المصالح و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح و الشفافية و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .
6- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبدأ مسؤولية مجلس و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).
7- يوجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

III .3 . التوصيات :

- زيادة الاهتمام بتطبيق مفهوم الحوكمة في المؤسسات و الآليات الداعمة لها ، لما لذلك من أثار ايجابية على زيادة الثقة قي الاقتصاد المحلي .
- تنظيم عقد المؤتمرات و الندوات للتوعية بمفهوم الحوكمة و إدخالها كمادة علمية تدرس من خلال الجامعات لتأسيس و تأصيل مفاهيم الحوكمة .
- تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة و المراجعة بما يتناسب مع المتطلبات و التطورات الدولية و بالشكل الذي يساهم في تفعيل حوكمة المؤسسات في الجزائر.
- الاهتمام بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من قبل شركات و كذلك تقارير مجلس الإدارة و شفافية المعلومات التي تتضمنها بحيث تكون ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات .
- الاهتمام أكثر بمهنة المحاسبة و المراجعة ، و إعطاء أهمية لموضوع الإفصاح المحاسبي ، ذلك أن الإقبال على تبني مبادئ الحوكمة ، يجب في المقام الأول أن تكون هناك وسيلة جيدة تضمن الإعداد الجيد للقوائم المالية للمؤسسة ، طبقا لاحتياجات التوجه الجديد لاقتصاد السوق ، في ظل تطبيق المعايير الدولية ، كما توجب وجود هيئة قادرة على إظهار مصداقية أكثر لهذه المعلومات ، في ظل شفافية و مصداقية أكثر .
- يجب الاستفادة من تطبيق حوكمة الشركات في وضع مقياس شامل لقياس أداء شركات و هو بدوره يعكس وجهات نظر الأطراف المختلفة و يعبر عن الأداء الحقيقي لهذه الشركات .
- إنشاء هيئة أو منظمة قانونية وطنية خاصة بتطبيق حوكمة الشركات تهدف إلى وضع معايير و تشريعات لتطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية تتماشى مع المحيط الاقتصادي المحلي و تعمل على رقابة تشجيع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية .

IIII . 4 .أفاق البحث :

لقد تناول هذا البحث اختبار تأثير مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية و أيدت نتائج هذه الدراسة نتائج بعض الدراسات السابقة لدلك سيضع الباحث بعض الأفكار لدراسات مستقبلية على النحو التالي :

- دور حوكمة المؤسسات في تحقيق ميزة تنافسية .
- أثر تطبيق حوكمة الشركات على الوظيفة المحاسبية .

أما بنسب الإشكال الذي يبقى مطروح هل المؤسسة في حاجة لتبني مبادئ الحوكمة حتى تكون المعلومات التي تصدر عنها ذات جودة ؟

قائمة المراجع :

I. **الكتب :**

1- إبراهيم سيد أحمد ، حوكمة الشركات و مسؤولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال ، الدار الجامعية ، الإسكندارية مصر ، الطبعة الأول ، سنة 2010 .

2- أحمد على خضر ، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، دار الفكر الجامعي ، الإسكندارية ، 2012 .

3- حماد طارق عبد العال ، حوكمة الشركات (مفهوم ، مبادئ و التجارب) ، الدار الجامعية ، مصر ،2005 .

4- د. علاء فرحان طالب ، إيمان شيحان الشهداني ، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصاريف ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان 2001 م ، 1432 هـ .

5- د. محسن أحمد الخضيري ، حوكمة الشركات ، مجموعة النيل العربية ، مدينة النصر ، القاهرة ، الطبعة الأول ، 2005 .

6- رابحي مصطفي عليان ، اقتصاد المعلومات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان الطبعة الأول ، 2010م ، 1431 هـ .

7- رضوان حلوة حنان .النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير .دار وائل للنشر والتوزيع .الطبعة الثانية .عمان .2006 .

8- رعد عبد الله الطائي ، إدارة الجودة الشاملة ، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، 2008 .

9- عبد الرزاق محمد قاسم . تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية . دار الثقافة للنشر والتوزيع .عمان .الطبعة الأول .الإصدار الثاني . 2006

10- عبد الرزاق محمد قاسم . تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية . دار الثقافة للنشر والتوزيع .عمان .الطبعة الأول .الإصدار الثاني . 2006 .

11- عبد الوهاب نصر على ، شحاتة السيد شحاتة ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات ، الدار الجامعية ، الإسكندارية ، مصر 2007/2006 .

12- عطا الله وارد خليل ، محمد عبد الفتاح العشماوي ، حوكمة المؤسسات ، مكتبة الحرية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2008 .

13- علي أحمد زين ، محمد حسني عبد الخليل صبحي ، مبادئ و ممارسات الحوكمة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، أعمال مؤتمر حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل إصلاح الاقتصادي و الهيكلي ، المنعقد بالقاهرة جمهورية مصر العرابية ، في نوفمبر 2006 .

14- قاسم محسن .إبراهيم الحبيطي .زياد هشام يحيا السقا . نظم المعلومات المحاسبية . وحدة الحدباء للطباعة و النشر .كلية الحدباء الموصل .العراق 2003 .

15- مأمون البلطي ، سهيلة اليأس دليل العلمي لتطبيق أنظمة إدارة الجودة ، الايزو 9000 ، دار الفكر بدمشق ، الطبعة الأول 1995 .
16- محمد إبراهيم موسى ، حوكمة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية ، دار الجامعية الجديدة ، الإسكندارية ، مصر ، 2006 .
17- محمد حسين يوسف ،محددات الحوكمة و معاييرها ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2007 .
18- محمد سليمان صالح ، الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، أعمال مؤتمر التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالشارقة الإ/ارات العربية في سبتمبر 2005 .
19- محمد مطر .موسى السويطي . التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية . دار وائل للنشر التوزيع . الطبعة الثانية . عمان . 2008 .
20- النقيب كمال عبد العزيز . مقدمة في النظرية المحاسبية . دار وائل للنشر .الأردن .الطبعة الأول .2003 .
21- هادي رضا الصفار . مبادئ المحاسبية المالية .دار الثقافة . الأردن .الطبعة الأول . 2006
22- يوسف محمد طارق ، حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق ، مبادئ و ممارسات الحوكمة ، منشورة المنظمة العربية للتنمية أعمال المؤتمر حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي و الهيكلي ، المنعقد بالقاهرة ، جمهورية مصر العربية في نوفمبر 2006 .

مذكرات :

23- بن عيسى مريم ،تطبيق آليات الحوكمة في تفعيل حوكمة المؤسسات و أثرها على الأداء ، دراسة حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في السوق الأوراق المالية ، مذكر مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماجستير تخصص مالية و تسيير المؤسسة .جامعة قاصدي مرباح .ورقلة .2012/2001
24- حسين عبد الخليل آل غزوي .حوكمة الشركات وأثارها على الإفصاح المحاسبي .دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية .رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة تخصص تحليل مالي .الأكاديمية العربية في الدنمارك . 2010 .
25- زلاسي رياض .إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية . مذكر مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماجستير تخصص محاسبة .جامعة قاصدي مرباح .ورقلة .2010.
26- سليمة نشنش . دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية المالية مع دراسة حالة الجزائر .منكرة قدمت ضمن متطلبات شهادة الماجستير في التسيير فرع مالية . المدرسة العليا للتجارة . الجزائر . 2005.
27- عبدي نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات ، دارسة حلة الجزائر ، مذكر مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة ماجستير تخصص مالية مؤسسة .جامعة قاصدي مرباح .ورقلة .2009.

28- لمى فيصل اسبر ، مدخل مقترح لرفع الكفاءة و الفعالية المصرفية من منظور إدارة الجودة الشامة ، بحث مقدم للحصول على درجة المجاستر في إدارة الأعمال ، جامعة تشرين ، سورية ، 2009 .

29- ماجد إسماعيل أبو حمام . أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية . قدم هذا البحث إستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل .الجامعة الإسلامية غزة . 2009 .

30- ناصر محمد على المجهلي .خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة الاقتصادية . في علوم التسيير . تخصص محاسبية .جامعة الحاج لخضر .باتنة . 2008 .

31- هشام سفيان صلواتشي . تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة مدخل لتطبيق حوكمة الشركات وتطبيق الإداء .دراسة حالة مؤسسة الجنوب .رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير تخصص إدارة الأعمال .جامعة البليدة . 2008 .

مداخلات :

32- جاوحدو رضا . مايو عبد الله . عنوان المداخلة: تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الإقتصادية . مؤتمر الحوكمة المحاسبية

33- حسين عثماني . سعاد شعابنية .مداخلة بعنوان النظام المالي المحاسبي كأحد أهم المتطلبات حوكمة الشركات وأثره على البورصة الجزائرية .الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري . جامعة محمد خيضر بسكرة .2012 .

34- د. بديسي فهيمة ، الحوكمة و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مؤتمر الحوكمة المحاسبية

35- د. حامد نور الدين ، أ. ساسي فطيمة ، دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي و الإداري للقطاع الخاص الجزائر ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 07/06 ماي 2012 كلية علوم الاقتصادية و التجارية و التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة .

36- د. زياد محمد زريقات ، د. محمد عبد الرحمان الغرابية ، لارا محمد الحداد ، مداخلة بعنوان تكاليف الوكالة و الحاكمية المؤسسة دليل من الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية ، الؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الإجتماعية تحرير الأسواق الناشئة ، جامعة اليرموك ، اريد ، الأردن ، يومي 17/ 18 نيسان (أبريل) 2013 .

37- رقية حساني و أخرون ، آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري . جامعة محمد خيضر بسكرة .2012

38- زرزار العياشي ، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية للشركات ، بطاقة مشاركة في الملقي الدولي الثامن الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع .رهانات و أفاق) يومي 08/07 ديسمبر 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ؛جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي .

39- سليمة نشنش . دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية المالية مع دراسة حالة الجزائر .منكرة قدمت ضمن متطلبات شهادة الماجستير في التسيير فرع مالية . المدرسة العليا للتجارة . الجزائر . 2005.

40- صدقي مسعود ، درس خالد ، جودة المعلومات المحاسبية و الحوكمة ، بطاقة مشاركة في الملقي الدولي الثامن الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع .رهانات و أفاق) يومي 08/07 ديسمبر 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ؛جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي .

41- محمد أحمد إبراهيم ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و انعكاساتها على سوق الأوراق المالية ، دراسة تطبيقية ورقة عمل ، ندوة سوق المالي السعودية نظرة مستقبلية ، جامعة مالك خالد (13-14) نوفمبر 2007 .

42- موسي سهام ، خالدي فراح ، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 07/06 ماي 2012 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة .

43- هوام جمعة . لعشوري نوال . دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية . مؤتمر الحوكمة المحاسبية (واقع و أفاق ورهانات) جامعة أم البواقي .يومي 08/07 ديسمبر 2010 .

المجالات و نشريات :

44- أحمد رجب عبد المالك ، إطار مقترح للتقرير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية للبحوث و الدراسات التجارية ، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلون ، العدد 10.

45- حامدى نبيل ، أثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجع المالية ، دراسة ميدانية ، مجلة البحوث و الدراسات العلمية ، جامعة المدية ، العدد 06 / 2012 .

46- عبد الرزاق محمد قاسم . تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية . دار الثقافة للنشر والتوزيع .عمان .الطبعة الأول .الإصدار الثاني . 2006 .

47- فراس خضير الزبيدي . أثر المعلومات المحاسبية في قرارات الاستثمار في أسهم الشركات المدرجة في سوق العراقي . مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية المجلد 12 .العدد 3 لسنة 2010.الكويت

48- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، النقطة 210 .3 ص 22 .

49- المرسوم التنفيذي رقم 08 /165 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون رقم 07 /11 المادة رقم 8 .

50- المرسوم التنفيذي رقم 08 /165 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون رقم 07 /11المادة رقم 14 .

51- مصطفى العقاري ، حكيمة بوسلمية ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية مجلة العلوم الاقتصاديو والتسيير و العلوم التجارية ، العدد 09 / 2003 جامعة الحاج لخضر باتنة .

52- نشرة دورية للشرق الأوسط و شمال أفريقيا يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة ، العدد 21 – 2011 م .

53- نوي الحاج . مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري . الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية .العدد 9 .2013 .

المواقع :

54- موقع هيئة المعايير الفرنسية http//anc.gouv.fr/section/l_ أطلع علية يوم 2014/03/06 .

55- Org.wikipedia.fr .2013 /12/29 16:27

56- Michel Ghertman application de la théorie des de transaction sur le site internet www.hee.fr 2013/12/30 10 :07

OECD , **Principles of Corporatete Governance ,** organization for economic

57- cooperation and development publication service – 2004. www. oecd.ong. 16/02/2014 .14 :30 .

المراجع باللغة الأجنبية :

56- - Wajiba Ben Rejeb, gouvernances et performance dans les établissement des sois en Tunisie, mémoire pour l'obtention du diplômée des études a approfondies en management facultés des science économiques et de gestion de Tunis 2003.p 12.

57- Uberk Mayrhofa management stratégique Bréal pais.2007 p 19 livre .

58- Lourent Tangery , de la théorie des coûts de transaction à uneéconomie des coûts de transaction , thèse présentée en vue de l'obtention du doctorat en gestion , paris , 2011

59- Niclas Hellman, auditor –client interaction and client usefulness – a swedish case study ,international journal of auditing , vol .10 , issue 2, pp. 104_117.

60- Walker R.G ,gopes in guidelines on oudit commettes abacas .vol 40 .lssw 2. 2004 p175 .

61- Céline Michaïlesco, QUALITE DE L'INFORMATION COMPTABLE, Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit (2009) pp. 1023 – 1033" P:2 Marc Hubert et Hautres,

62- gouvernement et entreprise, de Boeck biologique,2005 .

الملاحق رقم : 01

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ توفير إطار فعال لحوكمة الشركات

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,286[a]	,082	,067	,41281

a. Valeurs prédites : (constantes), توفير أطارفعال لحوكمة الشركات

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D f	Sig.
1	Régression	,957	1	,957	5,618	,021[a]
	Résidu	10,736	63	,170		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), توفير أطارفعال لحوكمة الشركات

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,974	,353		8,431	,000
	توفير أطارفعال لحوكمة الشركات	,243	,103	,286	2,370	,021

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 02

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ حماية حقوق المساهمين

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,318[a]	,101	,087	,40846

a. Valeurs prédites : (constantes), حقوق المساهمين

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,183	1	1,183	7,088	,010[a]
	Résidu	10,511	63	,167		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), حقوق المساهمين

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,870	,353		8,128	,000
	حقوق المساهمين	,230	,086	,318	2,662	,010

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 03

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,224[a]	,050	,035	,41986

i

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,588	1	,588	3,333	,073[a]
	Résidu	11,106	63	,176		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), المعاملة العادلة للمساهمين

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,232	,316		10,235	,000
	المعاملة العادلة للمساهمين	,174	,095	,224	1,826	,073

الملاحق رقم : 04

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ دور أصحاب المصالح

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,080[a]	,006	-,009	,42942

a. Valeurs prédites : (constantes), اصحاب المصالح

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,076	1	,076	,411	,524[a]
	Résidu	11,618	63	,184		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), اصحاب المصالح

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,603	,314		11,483	,000
	اصحاب المصالح	,053	,082	,080	,641	,524

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 05

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ الإفصاح و الشفافية

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,259[a]	,067	,052	,41609

a. Valeurs prédites : (constantes), الافصاح والشفافية

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,786	1	,786	4,541	,037[a]
	Résidu	10,907	63	,173		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), الافصاح والشفافية

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,195	,289		11,059	,000
	الافصاح والشفافية	,162	,076	,259	2,131	,037

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 06

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,173[a]	,030	,015	,42433

a. Valeurs prédites : (constantes), مسؤولية مجلس الادارة

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,350	1	,350	1,944	,168[a]
	Résidu	11,343	63	,180		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), مسؤولية مجلس الادارة

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,220	,420		7,665	,000
	مسؤولية مجلس الادارة	,127	,091	,173	1,394	,168

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 07

نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير المستقل حوكمة الشركات

و المتغير التابع جودة المعلومات المحاسبية حسب مخرجات برنامج SPSS

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,430[a]	,185	,172	,38898

a. Valeurs prédites : (constantes), الحوكمة

ANOVA[b]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	2,161	1	2,161	14,284	,000[a]
	Résidu	9,532	63	,151		
	Total	11,693	64			

a. Valeurs prédites : (constantes), الحوكمة

b. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,846	,520		3,551	,001
	الحوكمة	,514	,136	,430	3,779	,000

a. Variable dépendante : جودة المعلومة المحاسبة

الملاحق رقم : 08

مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

Corrélations

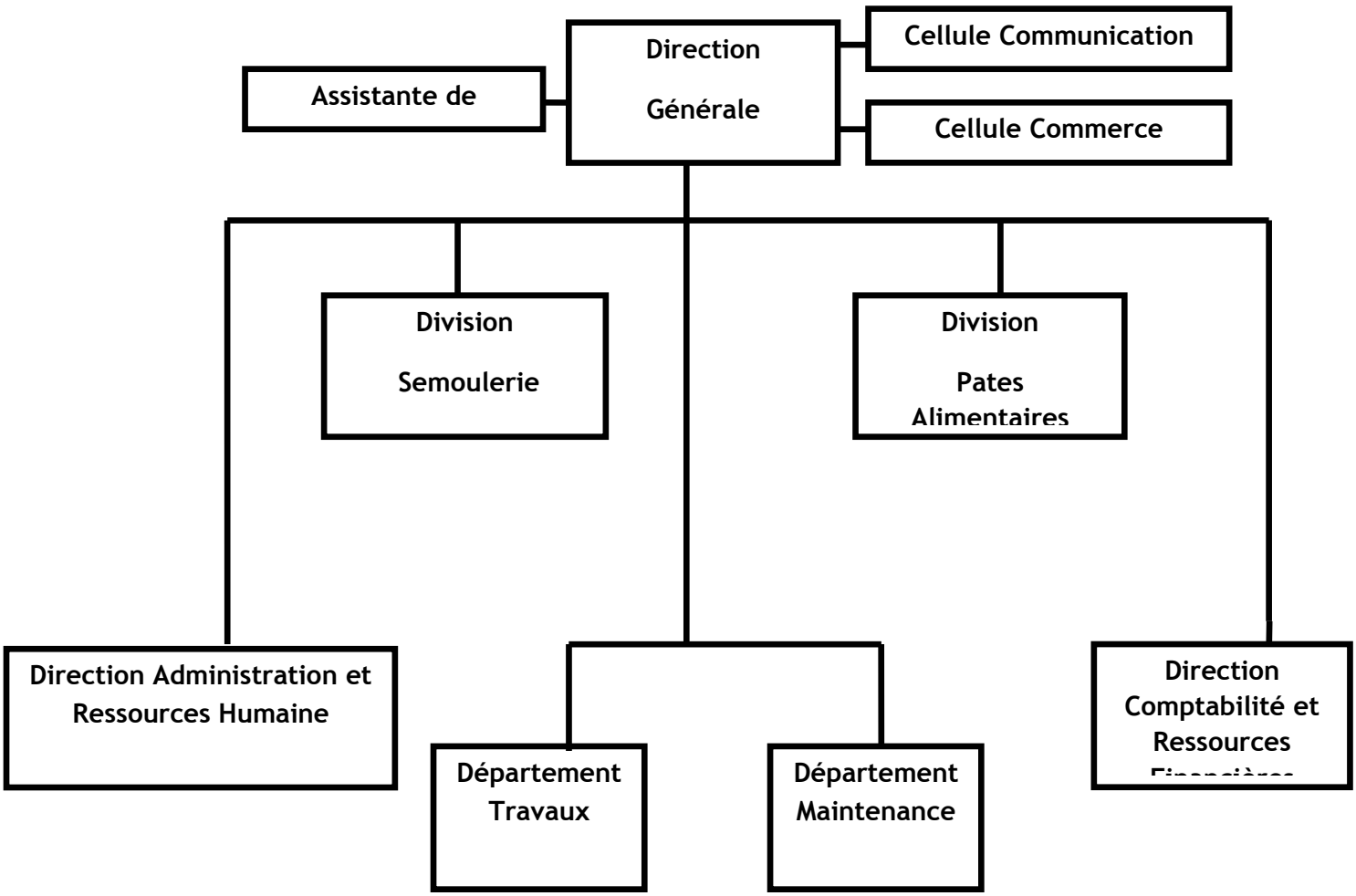
		جودة المعلومة المحاسبة
توفير أطارفعال لحوكمة الشركات	Corrélation de Pearson	,286*
	Sig. (bilatérale)	,021
	N	65
حقوق المساهمين	Corrélation de Pearson	,318**
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	65
المعاملة العادلة للمساهمين	Corrélation de Pearson	,224
	Sig. (bilatérale)	,073
	N	65
اصحاب المصالح	Corrélation de Pearson	,080
	Sig. (bilatérale)	,524
	N	65
الافصاح والشفافية	Corrélation de Pearson	,259*
	Sig. (bilatérale)	,037
	N	65
مسؤولية مجلس الادارة	Corrélation de Pearson	,173
	Sig. (bilatérale)	,168
	N	65
الحوكمة	Corrélation de Pearson	,430**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	65

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

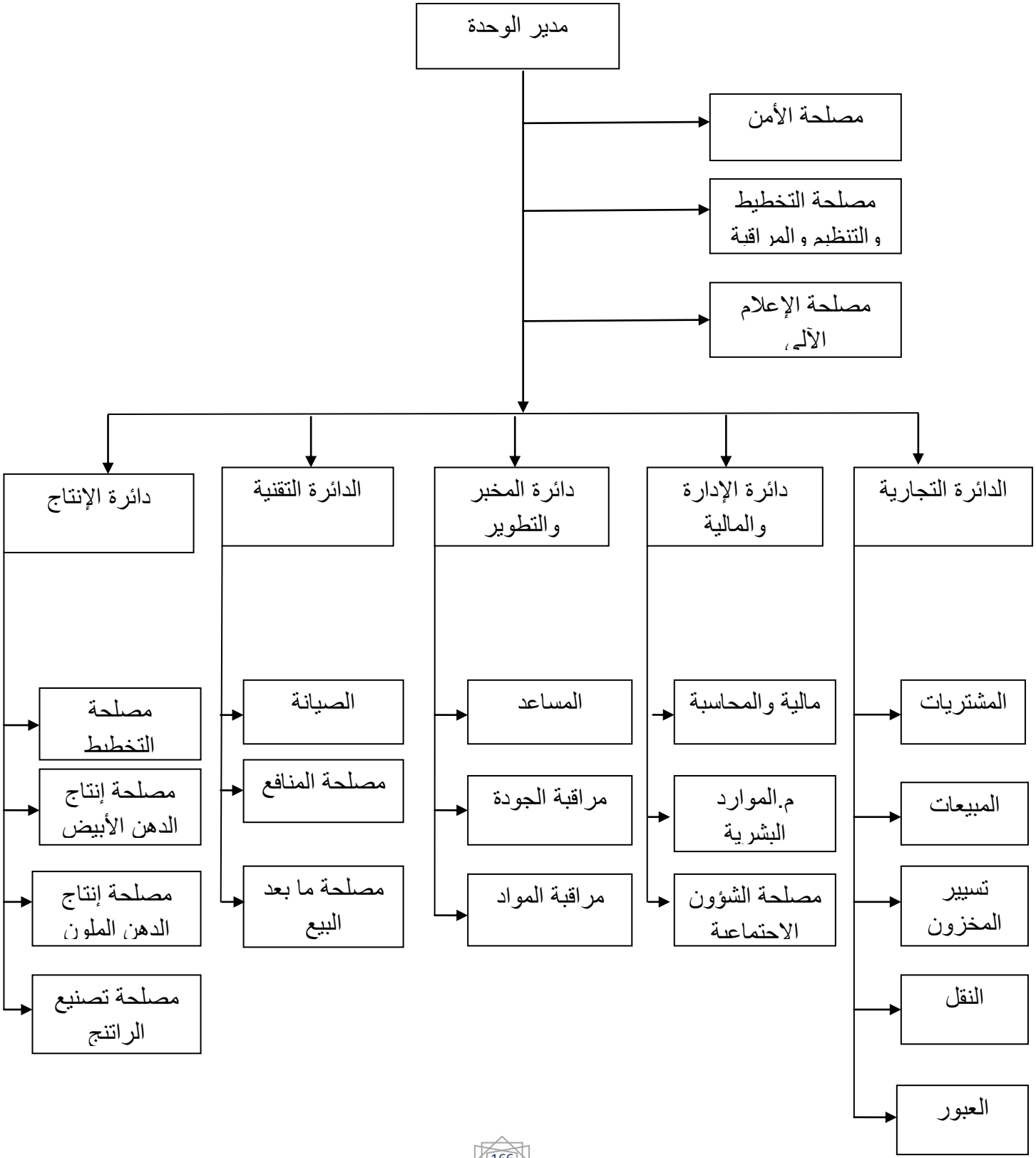
الملاحق رقم 09

الهيكل التنظيمي للمؤسسة عمر بن عمر



الملاحق رقم : 10

هيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للصناعة الدهن وحدة سوق أهراس



الملاحق رقم : 11

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العلي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية علوم الاقتصاد وعلوم تسيير و العلوم التجارية

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيـــان بحـــث

الأخ الكريم، الأخت الكريمة...
السلام عليكم ورحمته تعالى وبركاته.
تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإجراء دراسة بالعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة ماستر ، نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق وذلك بوضع إشارة(×) في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علمًا بأن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط .وان دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا نرجوا منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعما منكم للبحث العلمي في الجزائر.

يقصد بحوكمة المؤسسات " :القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين من ناحية أخرى).

"مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها"

الباحث / منايعية محمد

الجزء الأول : بيانات عامة .

1- الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

2- لأي الفئات العمرية تنتمي :

أقل من 25 سنة	أقل من 35 سنة	أقل من 45 سنة	أكثر من 45 سنة

3- الدرجة العلمية التي تحملها حاليا :

أقل من ليسانس	ليسانس	ماجستير /ماستير	مهندس	دكتوره

4- وظيفتك الحالية :

رئيس قسم	محاسب	مدقق داخلي	إطار سامي	أخري ....

5- مدة الخبرة :

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني : مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات .

	الفقـــــــرة	موافق تمام	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تمام
المبـــدأ الأول : توفير إطار فعال لحوكمة الشركات						
1	يملك الإداريين المعرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة .					
2	يلتزم أعضاء مجلس الإدارة بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بإجراءات التحليل اللازمة في إطار تفعيل إطار الحوكمة					
3	يوجد دليل مكتوب للسياسات والإجراءات المتبعة في إدارة المراجعة الداخلية كدليل لعمل الموظفين في المؤسسة .					
4	لا يتضمن القانون الداخلي للمؤسسة بنود أو مواد تتعارض مع مبادئ حوكمة .					
المبـــدأ الثاني : حماية حقوق المساهمين						
5	الحصول على معلومات هامة تخص المؤسسة بصفة منتظمة وفي الوقت المناسب .					
6	المشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة .					
7	يملك المساهمون الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو عزلهم إذا لزم الأمر ذلك .					
8	تتخذ المؤسسة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين .					
المبـــدأ الثالث : معاملة العادلة لمساهمين						
9	تفصح المؤسسة عن المعاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة					
10	يتمتع كل مساهمي المؤسسة بحق تمثيل الأقلية في مجلس الإدارة .					
11	تلتزم الإدارة بتوفير المعلومات لكافة المساهمين مهما كانت حجم مساهمتهم .					
12	تقوم الإدارة بتحيز لفئة معين من المساهمين .					
المبـــدأ الربع :دور أصحاب المصالح						
13	يطلب الأطراف ذوي المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي و البيئي إضافة إلى أداء المالي .					
14	إتاحة الفرصة إلى الأطراف ذوي المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها .					
15	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها .					
16	احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون .					
المبـــدأ الخامس : الإفصاح و الشفافية						
17	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية إضافة إلى تلك التي حددها القانون في الوقت المناسب و بما يتضمن وصول المعلومات إلى جميع أصحاب المصالح .					
18	تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تضر بأصحاب المصالح .					

19	الإفصاح عن النتائج المالية و التشغيلية و أهداف المؤسسة .					
20	الإفصاح عن مكافآت مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين ومؤهلاتهم و عملية اختيارهم .					
	المبـــــدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة					
21	يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح والاتصال					
22	يقوم مجلس الإدارة بوضع الأهداف و الإستراتيجيات و السياسات العامة للمؤسسة .					
23	يتم الإشراف من قبل مجلس الإدارة على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية و أثرها لتفعيل مبادئ الحوكمة .					
24	يقوم مجلس الإدارة برعاية مصالح أصحاب المصالح .					

الجزء الثالث : قياس جودة المعلومات المحاسبية في الشركة مدى الاستفادة منها .

	الفقـــــرة	موفق	موفق تمام	محايد	غير موفق	غير موفق تمام
25	تعد القوائم المالية بالمؤسسة وفق للمعايير المحاسبية الدولية					
26	يقوم بإعداد المعلومات المحاسبية في المؤسسة كوادر متخصصين من المحاسبين لديهم المعرفة بالقواعد و المعايير المحاسبية.					
27	يتم إعداد قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية كل ربع سنة.					
28	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بالتحيز وعدم الموضوعية.					
29	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بدرجة من الدقة.					
30	إن المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة تتميز بخاصية المقارنة.					
31	تتميز المعلومات المحاسبية لدى المؤسسة بدرجة من الملائمة					
32	تستخدم المعلومات المحاسبية في المؤسسة في اتخاذ القرارات التنفيذية فقط .					
33	هل يتم إعداد تقارير مالية خاصة بالإدارة (بخلاف القوائم والتقارير المالية الأساسية) .					
34	في حال نشر القوائم المالية المؤسسة ، هل يتم نشر معلومات توضيحية مرفقة مع هذه القوائم.					
35	هل تستخدم المؤسسة أسلوب التحليل المالي كأداة من أدوات اتخاذ القرار.					
36	هل تقوم المؤسسة بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى.					
37	تساهم المعلومات المحاسبية في تصحيح القرارات وتعزيزها والتأكد من فاعليتها.					
38	إن المعلومات المحاسبية تتوفر فيها الحماية الكافية من أي اختراق غير مشروع داخل الشركة.					
39	تستخدم المعلومات المحاسبية في المؤسسة في عملية					

	التخطيط و الرقابة .					

شكراً لتعاونكم وحسن استجابتكم

Résumé de l'étude :
L'étude a examiné l'analyse et la discussion du rôle de la gouvernance d'entreprise dans la réalisation de la qualité de l'information comptable , comme problème formulé examiné par l'étude , à partir de la question principale : Quelle est l'ampleur de la réflexion de l'application des principes de gouvernance d'entreprise sur la qualité de l'information comptable ? .
Où inclus dans cette étude sur deux deux importants , le deuxième chapitre du cadre théorique pour l'étude et est à son tour contient trois axes principaux , le premier axe a été identifié la gouvernance d'entreprise comme un style de gestion encadre la relation entre les différentes parties parties prenantes de la Fondation , et l'agence de résolution de problèmes , qui se posent entre la direction et l'ange , et l'importance des taux pour le reste des autres parties , tandis que dans le deuxième axe a été attribué à identifier les informations comptables et de la manière décrite , ainsi que les caractéristiques qui doivent être A, caractérisé par l'information ainsi que la qualité , le troisième axe seulement été attribué à l'impact de la gouvernance d'entreprise entreprises sur la qualité de l'information comptable et ses impacts sur la divulgation et la transparence , ainsi que le rôle des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans la réalisation de la qualité de l'information , la délégation était d'atteindre une gamme de résultats , y compris :
- L'obligation d'appliquer les principes de gouvernance d'entreprise conduit à une plus grande divulgation et la transparence dans l'information financière pour les entreprises .
- Que les mécanismes de rôle de la gouvernance d'entreprise dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable en renforçant M ♠ suis tout de l'auditeur interne et le comité de vérification et le vérificateur externe .
Le troisième cadre de chapitre appliquée à l'étude , le chercheur a mené l'étude appliquée dans trois institutions économiques (Fondation Omar Ben Omar , la Fondation nationale pour la graisse , la Fondation verre Moyen) , et par la distribution d'un ensemble de questionnaires élaborés dans le but de recueillir les données nécessaires , ont été distribués à 70 questionnaire et la récupération dont 65 .
Il s'agissait d'une analyse des données recueillies auprès des trois institutions avec l'aide du programme statistique SPSS , Parmi les conclusions de l'étude appliquée de la manière suivante :
Il ya trois principes de la maison des principes de gouvernance d'entreprise sont directement liés à la réalisation de la qualité de l'information comptable , à savoir , (fournir un cadre efficace pour la gouvernance d'entreprise , la protection des capitaux propres et le principe de la divulgation et de la transparence) , tandis que le reste des autres principes n'ont pas été directement liée à l' obtention de la qualité de l'information comptable , comme l'étude a démontré un , e il un rôle statistiquement significative de la gouvernance d'entreprise dans la réalisation de la qualité de l'information comptable .