وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد –تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : المحاسبة والتدقيق

عنوان الأطروحة :

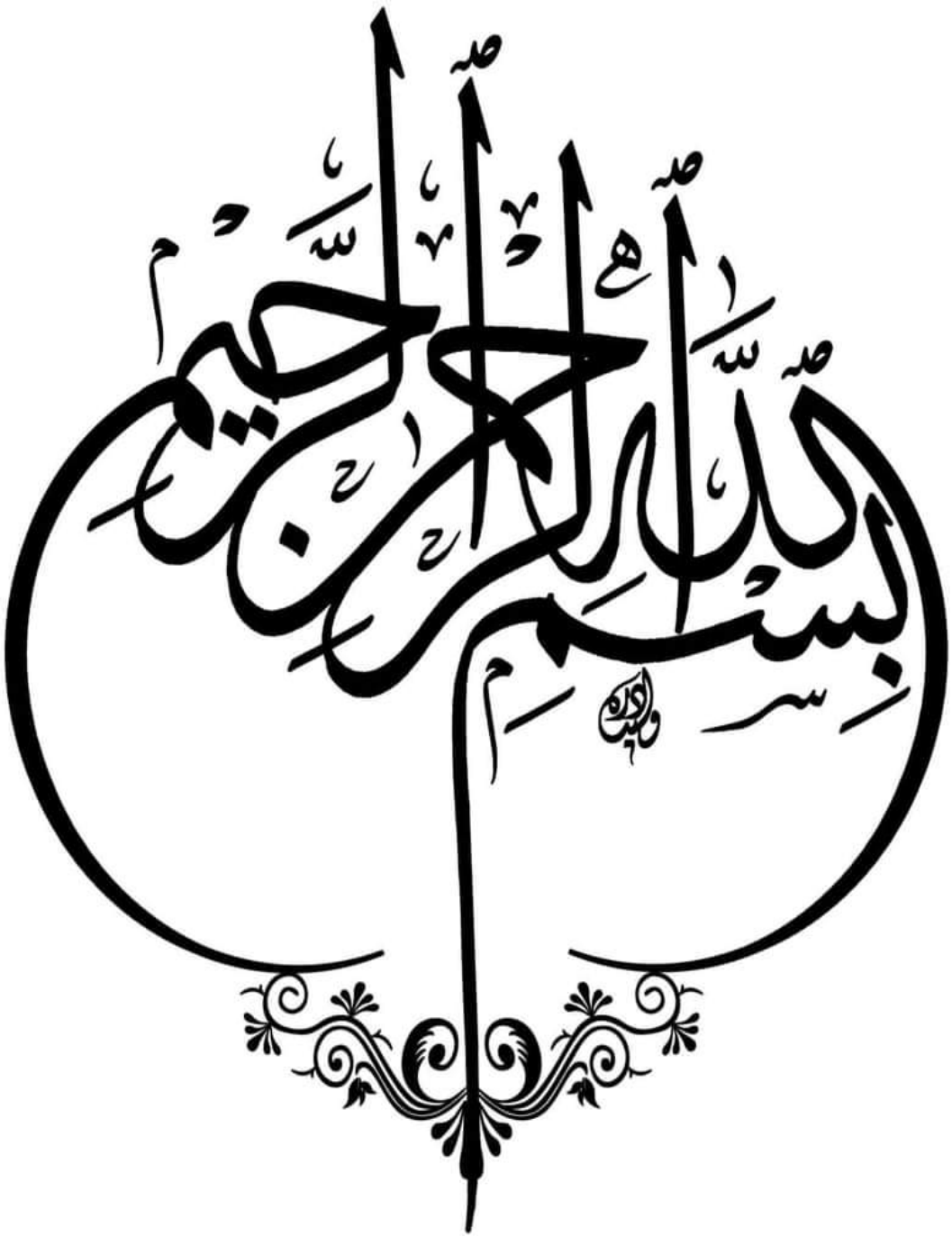
أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري

من إعداد الطالب: عدة بن عطية مُحَمَّد شريف

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
سعيداني مُحَمَّد	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
بوغرارة بومدين	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة تلمسان	مشرفا ومقررا
بشوندة رفيق	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
لمريني سمية	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة تلمسان	ممتحنا
حمادي مليكة	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
كوديد سفيان	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة عين تموشنت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولاتطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيبالآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك سبحانك جل جلالك. إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة وجاهد في الله حق جهاده حتى أتاه اليقين صلى الله عليه وعلى آله وصحبه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد:

أتوجه بجزيل الشكر والعرفان: إلى الأستاذ الدكتور "بوغرارة بومدين" الذي لم يبخل علينا يوما بتوجيهاته ونصائحه القيمة وحسن معاملته وطيبة نفسه وكان بذلك عونا لي في إتمام هذا البحث، فجزاه الله عني كل خير.

إلى الأستاذ معلاش عبد الرزاق على التسهيلات التي قدمها لنا منذ أول تسجيل بالجامعة، فجزاه الله عني كل خير.

إلى السادة "أعضاء لجنة المناقشة" الذين خصصوا جزءا من وقتهم الثمين لقراءة هذه الأطروحة المتواضعة وتقديم ملاحظاتهم والتي ستكون انطلاقة الأعمال قادمة بحول الله.

إلى من كانوا سندا لي خلال إنجاز هذا العمل المتواضع من دكاترة وأساتذة وأصدقاء وكل من قدم لي توجيهات وتصويبات.

إلى كل موظفي المؤسسات الاقتصادية، محافظي الحسابات، خبراء محاسبيين، الذين قدموا لي يد المساعدة وحسن الاستقبال ولم يبخلوا علينا بنصائحهم وموظفي المكتبة وعلى رأسهم السيد كبير عبد الغني، كما يسعني ألا أنسى العاملين في مكتبة الكلية والجامعة على الجهود التي بذلوها في تقديم العون والتسهيلات التي ساهمت في هذا العمل كل الشكر والتقدير والاحترام لهم.

شكر من نوع آخر شكر المحبة لجنود الخفاء عمال التحفيز كل بإسمه والقائمة طويلة، أقدم لكم كل عبارات الإمتنان على ما قدمتموه لي من كلمة طيبة.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد

الإهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل:

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أوكلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولاكريما (23) واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا (24)"الإسراء (23-24).

إلى الوالدين الكريمين.

إلى الزوجة الكريمة والأولاد ياسين ويونس.

إلى كل الإخوة فوزية، جمال الدين، الحاج والعائلة الكريمة.

إلى روح جدتي الغالية رحمة الله عليها.

إلى روح أستاذي وصديقي العزيز الدكتور بن يمينة كمال رحمة الله عليه.

إلى كل أساتذتي من المرحلة الإبتدائية إلى المرحلة الجامعية.

إلى كل أصدقائي ومن وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

أهديكم عملي

عدة بن عطية محمد شريف

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	
الإهداء	
قائمة المحتويات	II - VI
قائمة الجداول	VII - IX
قائمة الأشكال	XIII
قامة المختصرات	XV
الملخص باللغة العربية والانجليزية	XVII
المقدمة	ب_ و
الفصل الاول: الإطار العام للدراسة	
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لحوكمة الشركات	03- 15
المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات	03
أولا: لمحة تاريخية لجذور نشأة الحوكمة	03
ثانيا: عوامل ظهور حوكمة الشركات	04
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	07
أولا: المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات	07
ثانيا: المفهوم الإصطلاحي لحوكمة الشركات	08
ثالثا: حوكمة المؤسسات من وجهة نظر المنظمات	08
المطلب الثالث: أهمية ومبادئ حوكمة الشركات	09
أولا: أهمية حوكمة الشركات	09
ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات	10
ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)	11
المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	14
المبحث الثاني: عموميات حول الحوكمة المحاسبية	16 -29
المطلب الأول: مفهوم الحوكمة المحاسبية وأهدافها	16
أولا: مفهوم الحوكمة المحاسبية	16
ثانيا : أهداف الحوكمة المحاسبية	17
المطلب الثاني: أهمية وخصائص الحوكمة المحاسبية	18
أولا: أهمية الحوكمة المحاسبية	18

ثانيا: خصائص الحوكمة المحاسبية	18
المطلب الثالث: المنظور المحاسبي لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في مجال حوكمة الشركات	20
المطلب الرابع: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات	22
أولا: المساءلة والرقابة المحاسبية	22
ثانيا: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة	23
ثالثا: دور المراجعة الداخلية	23
رابعا: دور المراجع الخارجي	24
خامسا: دور لجان المراجعة	24
سادسا: تحقيق الإفصاح والشفافية	25
سابعا: إدارة الأرباح	25
ثامنا: تقويم أداء الوحدات الاقتصادية	26
المطلب الخامس: آليات الحوكمة المحاسبية	27
أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	27
ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	27
المطلب السادس: العلاقة بين الحوكمة و مراجعة الحسابات	28
المطلب السابع : الحوكمة المحاسبية وإدارة المخاطر	29
المبحث الثالث: عموميات حول النظام المحاسبي المالي وجودة القوائم المالية	29- 57
المطلب الأول : النظام المحاسبي المالي	29
أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي :	30
ثانيا: أسباب الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي	32
ثالثا: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي	33
رابعا: مميزات النظام المحاسبي المالي	34
خامسا: الفروض الأساسية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي	35
سادسا: مبادئ النظام المحاسبي المالي	36
سابعا: تنظيم عملية المحاسبة في النظام المحاسبي المالي	37
ثامنا: تحديات النظام المحاسبي المالي	39
المطلب الثاني: ماهية الجودة القوائم المالية	40
أولا: تعريف القوائم المالية	40
ثانيا: أهمية القوائم المالية	40
ثالثا: خصائص القوائم المالية	41
رابعا: أساليب قياس عناصر القوائم المالية	42

خامسا: أهداف القوائم المالية	43
سادسا: أنواع القوائم المالية	44
سابعا : المستخدمون للقوائم المالية	47
ثامنا: حوكمة الشركات وعلاقتها بالقوائم المالية	48
تاسعا : الفرضيات الأساسية والخصائص النوعية للقوائم المالية	49
عاشرا : مفهوم جودة القوائم المالية	50
المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية	51
أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي	51
ثانيا: أهمية الإفصاح والشفافية في تطبيق حوكمة الشركات	52
ثالثا: أنواع الإفصاح	54
رابعا: الأدوات المعززة لمستوى الإفصاح	55
خامسا: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	55
المبحث الرابع: التجارب الدولية في حوكمة الشركات (الجانب المحاسبي)	57 - 68
المطلب الأول: تجارب الدول الغربية	57
أولا: تجربة المملكة المتحدة	57
ثانيا: التجربة الفرنسية	59
ثالثا: تجربة ألمانيا	60
رابعا: تجربة روسيا	61
خامسا: تجربة اليابان	62
سادسا: تجربة البرازيل	63
المطلب الثاني: تجارب الدول العربية	66
أولا: التجربة المصرية	66
ثانيا: التجربة الأردنية	67
ثالثا: تجربة الجزائر	67
خلاصة الفصل الأول	69
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	
تمهيد	71
المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.	72-91
المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.	92- 100
المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة	101- 112
المطلب الأول: أهمية ومعايير انتقاء الدراسات السابقة	101
المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة باللغة العربية مع الدراسة الحالية	102- 108

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية مع الدراسة الحالية	112-109
خلاصة الفصل الثاني	113
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
تمهيد	115
المبحث الأول: طبيعة ومنهج الدراسة الميدانية	127- 116
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها	116
أولا: أداة الدراسة الميدانية (الإستبيان)	116
ثانيا: هيكل الإستبانة في شكلها النهائي	118
المطلب الثاني: تطبيق أداة الدراسة (الإستبانة)	119
أولا: مجتمع وعينة الدراسة	119
ثانيا: توزيع أداة الدراسة	120
المطلب الثالث: المطلب الثالث: إختبار معلمية البيانات والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية	121
أولاً: كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة	121
ثانيا: الأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة	122
ثالثا: حدود وصعوبات الدراسة	123
المبحث الثاني: إختبار أداة الدراسة ووصف إجابات عينة الدراسة الميدانية	136-124
المطلب الأول: الطرق المستخدمة في قياس الإتجاهات والمستويات	124
المطلب الثاني:الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة	126
أولا: المتغير الشخصي (جنس المستجوب)	126
ثانيا: المتغير الشخصي (عمر المستجوب)	127
ثالثا: المستوى أو المؤهل العلمي	128
رابعا: المستوى الوظيفي	129
خامسا: الخبرة المهنية	130
المطلب الثالث: إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية	131
أولا: إختبار صدق آداة الدراسة	131
ثانيا: ثبات أداة الدراسة	136
المبحث الثالث: مناقشة وتحليل محاور الدراسة	166-137
المطلب الأول: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	137
أولا-البعد الاول:	137
ثانيا: البعد الثاني	140

ثالثا: البعد الثالث	143
رابعا: البعد الرابع	145
المطلب الثاني: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	148
أولا: جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	148
ثانيا: مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية	151
المطلب الثالث: إختبار الفرضيات	154
أولا: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	154
ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى	157- 155
ثالثا: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	166- 158
خلاصة الفصل الثالث	167
الخاتمة العامة	171-169
قائمة المراجع	183-173
الملاحق	210-185

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تركيز كل دول العالم على حوكمة الشركات	06
2-1	مبادئ الحوكمة لمنظمة التنمية و التعاون الاقتصادي (OECD)	13
3-1	المنظور المحاسبي لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات	21
1-2	اختصار الدراسات السابقة باللغة العربية والدراسة الحالية	108-102
2-2	**اختصار الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والدراسة الحالية**	112-109
1-3	هيكل أداة الدراسة (الإستبيان)	119
2-3	حجم العينة المتحصل عليها للدراسة ككل	120
3-3	الولايات الموزع فيها أداة الدراسة (الإستبيان)	121
4-3	نتائج كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين	122
5-3	توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان	125
6-3	المتوسطات المرجحة للفقرات والإتجاه الموافق لها	125
7-3	المتوسطات المرجحة للأبعاد و المتغيرات و المستويات الموافقة لها	126
8-3	يوضح جنس الأفراد المستجوبين	126
9-3	يوضح عمر الأفراد المستجوبين	127
10-3	المؤهل العلمي للأفراد المستجوبين	128
11-3	المستوى الوظيفي للأفراد المستجوبين	129
12-3	مستوى الخبرة المهنية للأفراد المستجوبين	130
13-3	معاملات الارتباط بين فقرات البعد الاول مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها	131
14-3	معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثاني مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها	132
15-3	معاملات الإرتباط بين فقرات البعد الثالث مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها	133
16-3	معاملات الإرتباط بين فقرات البعد الرابع مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها	134
17-3	معاملات الإرتباط بين فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها	135

18-3	معاملات الثبات لمحور الدراسة بإستخدام معامل كرونباخ ألفا	136
19-3	معامل ثبات الدراسة في حالة حذف فقرة وبقاء باقي الفقرات الأخرى	136
20-3	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بعد"البعد الاول	138
21-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد "البعد الثاني"	140
22-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد"البعد الثالث"	143
23-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد"البعد الرابع"	145
24-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لأبعاد"المحور الاول"	147
25-3	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بعد"جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "	148
26-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد"مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية	151
27-3	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لأبعاد"المحور الثاني	154
28-3	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	154
29-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى	155
30-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى.	156
31-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى	156
32-3	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى.	157
33-3	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	159
34-3	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	159
35-3	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	160
36-3	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	161
37-3	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	162
38-3	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	162
39-3	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	163

40-3	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	164
41-3	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	165
42-3	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	165

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
أ	نموذج الدراسة	و
1-1	يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	14
2-1	خصائص الحوكمة المحاسبية	19
1-3	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الشخصي (جنس المستجوب)	127
2-3	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الشخصي (العمر المستجوب)	127
3-3	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المتؤهل العلمي	128
4-3	التمثيل البياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل المهني	129
5-3	التمثيل البياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	130

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	معنى المصطلح باللغة الأجنبية	معنى المصطلح باللغة العربية
WB	World Bank	البنك الدولي
UNDP	United Nations Development Programme	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي
OCED	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
ISA	International Standards on Auditing	معايير التدقيق الدولية
IAS	International Accounting Standards.	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standdards.	معايير التقارير المالية الدولية
PCN	Plan Comptable National.	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier.	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
AFEP	Association Française des Entreprises Privées	الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص
MEDF	Mouvement des Entreprises de France	حركة المؤسسات الفرنسية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
GCGF	Global Corporate Governance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
SPSS	Statistical Package for Social Science	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

الملخص

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أثر تطبيق آليات الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، نظرا لتزايد اهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي بالمحاسبة المالية خاصة ما يتعلق بجودة القوائم المالية، وكذلك الدور الذي تلعبه الحوكمة المحاسبية في تحسين عمليات الشركة وتحقيق أهدافها. تحقيق أهداف الدراسة، ارتكز على إجراء دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتواجدة بالغرب الجزائري، من خلال توزيع استبيان موزع على إطارات هذه الشركات، بالإضافة إلى خبراء محاسبيين، محافظي حسابات وأساتذة أكاديميين في التخصص. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تمت دراستها تطبق الحوكمة المحاسبية، والتي تظهر في تعزيز جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة محاسبية، جودة القوائم المالية، نظام محاسبي مالي، مؤسسات اقتصادية.

Abstract

This study aims to indicate the impact of accounting governance mechanisms on the quality of financial statements within the applied financial accounting system. Because of the concentration, the Accounting thoughts interested in financial accounting, especially about the quality of financial statements, As well as the role that accounting governance plays in improving the company's operations and achieving its goals.

We are achieving the objectives of the study, based on conducting a field study for a group of economic companies located in western Algeria by distributing a questionnaire to the supervisors of these companies, in addition to accounting experts, auditors, and academic professors in the domain.

The study found that the companies studied apply accounting governance, which appears to improve the quality of the financial statements

Keywords: accounting governance, quality of financial statements, financial accounting system, economic companies

Resumé

Cette étude visait à montrer l'impact de l'application des mécanismes de gouvernance comptable sur la qualité des états financiers dans le cadre du système de comptabilité financière Cela est dû à l'intérêt croissant de la pensée comptable académique pour la comptabilité, notamment en ce qui concerne la qualité des états financiers, ainsi qu'au rôle joué par la gouvernance comptable dans l'amélioration des opérations de l'entreprise et la realisation de ses objectifs.

L'atteinte des objectifs de l'étude a reposé sur la réalisation d'une inspection de terrain d'un groupe d'institutions économiques situées dans l'ouest algérien, en diffusant un questionnaire distribué aux cadres de ces entreprises, en plus des experts comptables, des teneurs de comptes et des professeurs universitaires dans la spécialisation.

L'étude a constaté que les entreprises contrôlées appliquent une gouvernance comptable qui se traduit par une amélioration de la qualité des états financiers.

Mots clés: gouvernance comptable, qualité des états financiers, système de compta bilité financièrs.sociétés économiques

مقدمة عامة

توطئة

عقب الانهيارات الكبيرة التي تعرضت لها المؤسسات الاقتصادية في العالم كإنهيار شركة Enron للطاقة عام 2001 ،التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية ،وشركة Worldcom الأمريكية للإتصالات عام 2002 وغيرها من الشركات في الفترة الأخيرة والناجمة عن نقص الإفصاح المحاسبي والتلاعب بالقوائم المالية، أصبح البحث عن حل جذري للخروج من هذه الأزمات واستعادة ثقة المستثمرين أمرا ضروريا، وهنا يمكن الإشارة إلى تطبيق مبدأ الحوكمة لما له من أهمية في تنظيم العلاقات داخل وخارج المنظمات الاقتصادية، باعتباره آلية من آليات الحد من أساليب التلاعب والغش في القوائم المالية.

لقد جاء مصطلح حوكمة الشركات ليهتم بتحقيق الإفصاح والشفافية على كافة المعلومات، وبصفة خاصة المعلومات

المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال أهم المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الحوكمة ألا وهو مبدأ الإفصاح والشفافية وما يحمل في طياته من إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير عالية الجودة وأن يتم توفيرها للمستخدمين في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة .

ولإعادة الثقة في البيانات المالية للشركات الاقتصادية وحماية حقوق جميع الأطراف والمصالح دون استثناء تم تبني آليات لمعالجة هذه الاختلالات ومن بينها تبني مفهوم الحوكمة المحاسبية، واعتبارها وسيلة لضبط الأداء ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان محاسبيا أو ماليا، وعملت العديد من الدول على التأكيد بضرورة تطبيق آليات ومبادئ وأبعاد الحوكمة المحاسبية والاستفادة منها سواء على مستوى الإقتصاد الكلي أو على مستوى المؤسسات، ولقد كانت الجزائر من الدول التي تبنت الحوكمة في مجال المحاسبة من خلال الاعتماد على النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، ومواكبة متطلبات اقتصاد السوق وزيادة نفعية وفعالية التقارير المالية المنشورة لكافة الأطراف المستفيدة منها.

الجزائر كغيرها من الدول حاولت تطبيق الحوكمة المحاسبية قصد تحسين جودة ونزاهة القوائم المالية المعدة، من خلال الالتزام بإعدادها وفق النظام المحاسبي المالي، لتحقيق النزاهة والشفافية، حيث تقع مسؤولية تطبيق هذا المبدأ على عاتق مجلس الإدارة الذي بدوره يسعى إلى تعزيز الثقة من خلال ضمان جودة هذه القوائم المالية مما قد يجعلها إحدى الأدوات الفعالة لتشجيع الاستثمار. فالحوكمة المحاسبية بمفهومها الحديث قد تشكل قفزة نوعية في مجال الإفصاح والشفافية قصد الحد من الأزمات المالية.

نظرا لأهمية هذا الموضوع والدور المحوري الذي تلعبه الحوكمة المحاسبية في إضفاء المزيد من الثقة والشفافية للقوائم المالية وفق إطار النظام المحاسبي المالي، وبناءا على ما سبق يمكن عرض مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

1/ إشكالية الدراسة

من خلال هذه الدراسة سيتم التعرف على أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي بدراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري، بمحاولة الإجابة على السؤال الجوهري التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز جودة القوائم المالية وفق متطلبات الحوكمة المحاسبية؟

2/ الأسئلة الفرعية

من خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الجزئية التالية:

- ما المقصود بالحوكمة المحاسبية وماهي أسسها ومبادئها ؟؛
- هل هناك علاقة بين الحوكمة المحاسبية وجودة القوائم المالية ؟؛
- كيف تساهم آليات الحوكمة المحاسبية في زيادة جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي؟؛
- ما مدى التزام الشركات محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية ؟؛
- كيف يتم الحكم على جودة القوائم المالية؟.

3/ فرضيات الدراسة

للاجابة على الأسئلة السابقة تم صياغة عدد من الفرضيات التي تناولت متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة كما يلي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى**

تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية.

- **الفرضية الفرعية الأولى**: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات؛
- **الفرضية الفرعية الثانية**: تلتزم المؤسسات الجزائرية بحماية حقوق المساهمين؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة**: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح والشفافية؛
- **الفرضية الفرعية الرابعة**: يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بكل مهامه.

- **الفرضية الرئيسية الثانية**

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للإطار المحاسبي لحوكمة الشركات كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».
- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حماية حقوق المساهمين كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) الافصاح والشفافية كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمهام ومسؤولية مجلس الادارة كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

4/ أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال:

- إلقاء الضوء على موضوع معاصر لقي اهتمام كبير من طرف الباحثين والمحللين والهيئات الرقابية والمنظمات الدولية؛
- توضيح اهمية ومزايا الحوكمة المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية؛
- التعرف على واقع تطبيق المؤسسات الجزائرية للحوكمة المحاسبية؛
- توضيح دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات في الجزائر؛

5/ أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر أهمها:

- تحديد مفهوم الحوكمة بشكل عام ومن منظور محاسبي؛
- التعرف على مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية؛
- التعرف على العلاقة بين تطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية وجودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي ؛
- إبراز واقع الحوكمة المحاسبية في الجزائر.

6/ منهج الدراسة

تم الاعتماد في انجاز هذه الدراسة على كل من المنهج الوصفي وكذا المنهج التحليلي كونهما أكثر ملائمة لهذا النوع من المواضيع، حيث أن هذين المنهجين يقومان على جمع البيانات والمعلومات وتصنيفها وتحليلها، وهذا بهدف صياغة الخلفية النظرية للموضوع، من خلال تحديد المتغيرات التي تتحكم في الظاهرة، ومدى تأثيرها والعلاقة فيما بينها، أما في الجانب التطبيقي فقمنا بدراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري، حيث قمنا بجمع البيانات التي من شأنها أن تعطينا وصفا شاملا لمتغيرات الدراسة، ثم القيام بتحليل المعلومات المتحصل عليها باستخدام الأدوات الإحصائية، وبالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي *SPSS*، الاصدار25 ثم التأكد من صحة الفرضيات وبالتالي الإجابة على الإشكالية المطروحة.

7/ مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل أهم أسباب اختيار الباحث للموضوع كالتالي:

- الاهتمام الشخصي بالحوكمة المحاسبية نظرا لارتباطه بمجال التخصص؛
- نقص البحوث والدراسات الميدانية المتعلقة بالحوكمة المحاسبية في الجزائر؛
- الأهمية المتزايدة في السنوات الأخيرة على المستوى الدولي بموضوع الحوكمة المحاسبية والدور الذي تلعبه في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسة؛

8/ **صعوبات الدراسة**

- نقص المراجع التي تتناول الحوكمة المحاسبية؛
- عدم تلقي التسهيلات من طرف عينة الدراسة فيما يخص توزيع الاستبيان؛
- صعوبة استرداد الاستبيانات الموزعة.

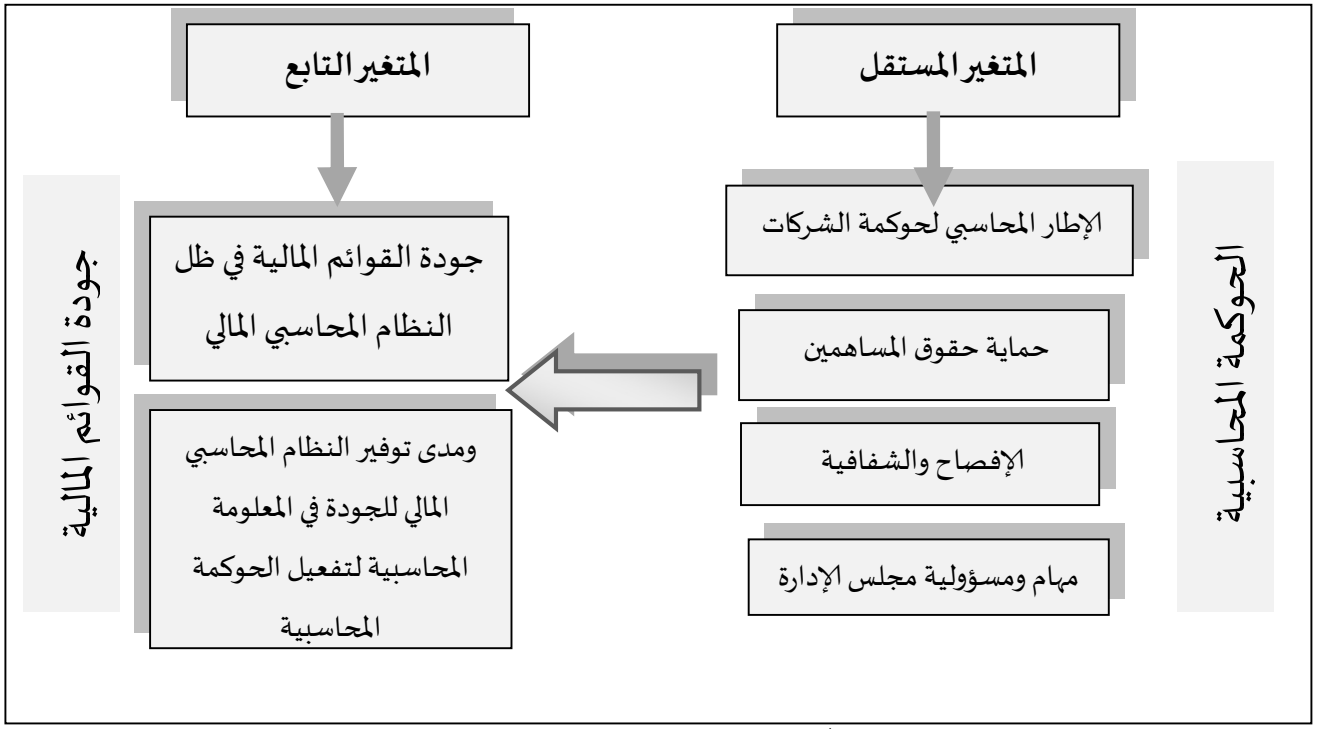
09/ حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** اهتمت الدراسة بتوضيح أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، شملت هذه الدراسة المختصين في مجال المحاسبة من (محاسبين معتمدين، إطارات بمصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسات الاقتصادية، مدققين داخليين، خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، بالإضافة إلى الأكاديميين بالغرب الجزائري)؛
- **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية للدراسة في الفترة الممتدة من شهر سبتمبر 2019 إلى غاية شهر أفريل 2022.

10/ نموذج الدراسة

حتى يتسنى لنا الإجابة على السؤال الرئيسي وكذلك الأسئلة الفرعية المرتبطة به كاختبار فرضيات الدراسة تم إعداد نموذج الدراسة، **متغيره المستقل** هو الحوكمة المحاسبية التي نهدف من خلالها الى معرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية من خلال تطبيق كل من : الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات، حماية حقوق المساهمين، الإفصاح والشفافية، مهام ومسؤولية مجلس الإدارة ؛ في حين **المتغير التابع** يتمثل في جودة القوائم المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي نهدف من خلاله لمعرفة مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال كل من: جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؛ ومدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية. وهذا وفق ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (أ): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

تمهيد:

تعتبر حوكمة المؤسسات من أهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، نظرا للدور الفعال الذي تقوم له المؤسسات من اجل تحقيق الاستمرارية وتحقيق أهدافها وحمايتها من المخاطر والأزمات المالية مما يساهم في تحقيق التنمية المحلية على المستوى المحلي والتنمية الاقتصادية على المستوى الكلي.

حيث تلعب الحوكمة المحاسبية ذلك الدور الهام في مجال ترشيد ممارسات العاملين داخل المؤسسات لأجل إظهار المراكز المالية الحقيقية ونتائج أعمالها بكل شفافية ضمن إطار النظام المحاسبي، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنظمات بنجاعة وفعالية والمتمثلة في الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية أولا، وزيادة النمو المالي، وتدعيم النزاهة في سوق المال والأعمال ثانيا، وضمان بقاء المؤسسة واستمراريتا وسط منافسيها في ظل التحولات الاقتصادية.

ومن هذا المنطلق ارتأينا في هذا الفصل أن نتناول الإطار العام للدراسة، حيث تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول**: الإطار النظري لحوكمة الشركات؛
- **المبحث الثاني**: عموميات حول الحوكمة المحاسبية؛
- **المبحث الثالث**: عموميات حول النظام المحاسبي المالي وجودة القوائم المالية؛
- **المبحث الرابع**: التجارب الدولية في حوكمة الشركات (الجانب المحاسبي).

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

اختلف الباحثين في تحديد مفهوم مصطلح حوكمة الشركات وذلك للتحولات السريعة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والدول النامية على السواء خلال العقود القليلة الماضية، خاصة مع توالي الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في سنوات التسعينات من القرن العشرين، وما شهده العالم من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات العالمية سنة 2009.

وفي هذا الصدد تطرق العديد من الباحثين القانونيين والاقتصاديين والمحليين إلى تعريف مصطلح حوكمة الشركات، وأهمية الحوكمة ومحدداتها، ومدى تأثيرها في العديد من النواحي القانونية والاقتصادية والاجتماعية الهادفة إلى إصلاح المؤسسات والمجتمعات وأهميتها بالنسبة لمصالح الأفراد ككل، وبما يتعلق بسلامة الاقتصاد وتحقيق التنمية الاقتصادية.

ومنه فإن حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة من الناحية القانونية ولها العديد من المعاني المتعددة في المجال القانوني والاقتصادي والمحاسبي والمالي.

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من الركائز الأساسية التي تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، حيث أصبحت من القضايا بالغة الأهمية بسبب سلسلة من الأحداث التي وضعت هذا المصطلح في المقدمة، وجعلته يحظى بالاهتمام الكبير من طرف مجتمع الأعمال والمؤسسات المالية والدولية، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى لمحة تاريخية عن نشأة الحوكمة وأهم العوامل التي ساعدت على ظهورها.

أولا: لمحة تاريخية لجذور نشأة الحوكمة [1]

تعود نشاة فكرة الحوكمة إلى المفكرين القدامى وعلى رأسهم "دافيد هيوم"، و"جون جاك روسو" حيث طرحوا أفكارا توحي بأن الاستقرار والحرية والديمقراطية لا تتحقق إلا بوجود رضا الفرد عن الحاكم واحترام الإدارة العامة والاحتكام إلى العقل الرشيد.

إن المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات تعود إلى عدة قرون مضت، في حين يشير البعض إلى أن مصطلح "حوكمة المؤسسات" ظهر في بداية السبعينات. حيث قادت التحقيقات في فضائح Watergate إلى ظهور قانون الحد من ممارسات الرشوة والفساد لعام 1977، والذي تضمن فقرات محددة حول ضرورة وضع ومراجعة أنظمة للرقابة الداخلية والحفاظ عليها.

---

[1] سامح عبد المطلب عامر ياسمين جودة السنطيل، **حوكمة المؤسسات في ضوء الفكر المعاصر**، الطبعة الأولى، دار الفكر، سوريا، 2020، ص 23.

كما شهد العقد الأخير من القرن الماضي البدايات الحقيقية للحديث عن الحوكمة، وذلك بعد تفجر الكثير من القضايا التي ظهرت فيها التجاوزات الإدارية والمالية، كشفت هذه الأزمات والانهيارات عن أنماط من الفساد المالي والإداري جعل الحديث عن الحوكمة يحظى بأهمية خاصة، ومن القضايا الكبرى التي طفت على السطح في تلك الفترة وشكلت بدايات وإرهاصات الحوكمة في مفهومها الحالي وما عرف في حينه بأزمة بنك التجارة والاعتماد الدولي، حيث شكل انهيار هذا البنك صدمة عنيفة للأوساط المالية والمصرفية بما مثله هذا الانهيار من أزمة ثقة ومصداقية كانت تعصف بذلك البنك.

وعلى المستوى الدولي تبني الاهتمام بمبادئ الحوكمة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، عام 1999م أصدرت مجموعة من المبادئ التي تعزز التزام المؤسسات بتطبيق متطلبات الحوكمة، وتتالت الجهود في معظم دول العالم في وضع أدلة وميادين الحوكمة إن كان على مستوى المنظمات والهيئات الدولية.

ثانيا: عوامل ظهور حوكمة الشركات

ظهور نظرية الوكالة (Agency Theory):

لقد ارتبط بداية نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات بظهور نظرية الوكالة، والتي كان أهم أسباب وجودها هو الظهور والانتشار السريع لمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة، فالواقع العملي يشير إلى أن مفهوم حوكمة المؤسسات يعود إلى ما قبل الحرب العالمية الثانية ولو بشكل غير مباشر. حيث جاءت دراسة " Means and Berle" خلال العام 1932 م، والتي ركزت بشكل أساسي على تناول فصل الملكية عن الإدارة، بحيث تأتي حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري وملاك المؤسسة، بسبب السياسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة ككل، أما الإطار النظري الحالي للحوكمة فنعتقد أن أساسه الأول هي الأعمال التي قام بها كل من (Demtez And Alchain) خلال العام 1972 م، حيث اعتبرا بأن المؤسسة هي عبارة عن خيال قانوني قائم على حقوق الملكية، وبداخلها عدد من الفاعلين الاقتصاديين، ولكل منهم دالة منفعة خاصة به، كما تربطهم مجموعة من العقود وخلص أحد الباحثين إلى أن نظرية الوكالة تعتبر لب مشكلة حوكمة المؤسسات.[1]

نظرية أصحاب المصالح (Stakeholders Theory)

تعتبر نظرية الوكالة الموضحة في الفقرة السابقة والتي تختص بتحليل ومعالجة مشاكل العلاقة بين ملاك المؤسسة وإدارتها، هي الصورة الأولى من صور نظرية المنشأة، بينما تعتبر نظرية أصحاب المصالح هي الصورة الثانية لنظرية المنشأة، والتي ظهرت لتحليل ومعالجة مشاكل العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح المرتبطين بها وهذا من الأهداف الرئيسية للحوكمة، لذلك تعتبر هذه النظرية من ضمن أهم عوامل نشأت وتطور مفهوم حوكمة المؤسسات. ومن

[1] أحمد جميل، محمد سفير، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح**، الملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ،6-7 ماي 2012 ، ص04

مؤكدات ذلك الدراسة التي قام بها (Etzioni)، فإلى جانب أنه أقرّ بشرعية وأخلاقية الادعاء بأن لحملة الأسهم حقوق معينة بسبب إستثماراتهم، فإنه أكد في الوقت نفسه أن الحقوق الأساسية نفسها يجب أن تمتد لجميع أولئك الذين يستثمرون في المؤسسة بما فيهم العمال والدائنون وآخرين. لذلك ولضمان الانضباط السلوكي، والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف، جاءت أهمية وجود حوكمة المؤسسات لضمان تحقيق ذلك.[1]

انفجار الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997:

التي يمكن اعتبارها أزمة ثقة في المؤسسات كالتشريعات التي تنظم نشاط العمال كالعلاقات فيما بين منشآت العمال والحكومة، قد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات كمعاملات الموظفين الداخليين كالأقارب كالأصدقاء، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور كإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبة مبتكرة.[2]

تصاعد قضايا الفساد في كبرى الشركات الأمريكية:

مثل شركتي"Enron" و" Worldcom " في الولايات المتحدة سنة 2001 حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعتبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بالتواطؤ مع الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة، هو مجعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة المؤسسات بشكل عام.[3]

العولمة:

يمتاز القرن الواحد والعشرين بأنه عصر العولمة التي تعني تحويل العالم إلى قرية صغيرة، وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة، التي تمكن الفرد عموما والمستثمر خصوصا من معرفة أحدث المستجدات العالمية في لحظتها، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات من العالم وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية، تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة .[4]

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة ، **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية** ، أطروحةدكتوراه ، تخصص محاسبةوتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ، 2016 ، ص 07 .

[2] محسن أحمدالخضري، **حوكمةالشركات**، الطبعةالأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2005 ، ص13 .

[3] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائري** ،أطروحةدكتوراه، تخصص محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّدخيضر بسكرة،الجزائر، 2016 ، ص 14 .

[4] راشدي أمين ، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف** – أطروحة دكتوراه، تخصص :مالية ،محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ،سطيف ، الجزائر ، 2018، ص 07 .

ويوضح الجدول التالي مدى تركيز كل دول العالم على حوكمة الشركات

الجدول (1-1): تركيز كل دول العالم على حوكمة الشركات

الدولة	قانون أو توصية	التاريخ
أستراليا	مبادئ حوكمة الشركة الجيدة وتوصيات لأحسن الممارسات	مارس 2003
النمسا	الكود النمساوي لحوكمة الشركة.	نوفمبر 2002 وما حدث في أبريل سنة 2005
بلجيكا	الكود البلجيكي لحوكمة الشركة	ديسمبر سنة 2004
البرازيل	كود أفضل ممارسات حوكمة الشركة	مارس سنة 2004
كندا	السياسة القومية 201/58 إرشادات حوكمة الشركة	ديسمبر سنة 2003
الصين	كود حوكمة الشركة للشركات المسجلة في الصين	يناير سنة 2001
الدنمارك	توصيات معدلة لحوكمة الشركة في الدنمارك	أغسطس سنة 2005
فنلندا	توصيات حوكمة الشركة للشركات المسجلة	ديسمبر سنة 2003
فرنسا	حوكمة الشركة للشركات المسجلة	أكتوبر سنة 2003
ألمانيا	الكود الألماني لحوكمة الشركة (كود كروم)	فبراير سنة 2002 معدل في مايو سنة 2003
اليونان	مبادئ حوكمة الشركة	يوليو سنة 2001
هونج كونج	كودهونج كونج عن حوكمة الشركة	نوفمبر سنة 2004
إيطاليا	كود حوكمة الشركة	يوليو سنة 2002
اليابان	مبادئ حوكمة الشركة للشركات المسجلة	أبريل سنة 2004
هولندا	الكود الهولندي لحوكمة الشركة	ديسمبر سنة 2003
النرويج	الكود النرويجي لممارسة حوكمة الشركة	ديسمبر سنة 2004
البرتغال	توصيات عن حوكمة الشركة	نوفمبر سنة 2003
روسيا	الكود الروسي لسلوك الشركة	أبريل سنة 2002
كوريا الجنوبية	كود أفضل الممارسات لحوكمة الشركة	سبتمبر سنة 1999
السويد	الكود السويدي لحوكمة الشركة (تقرير مجموعة الكود)	ديسمبر سنة 2004

سويسرا	الكود السويسري لأفضل ممارسات حوكمة الشركة.	يونيو سنة 2002
تايوان	مبادئ أفضل ممارسات حوكمة الشركة في تايوان	2002
تايلاند	كود أفضل الممارسات لمديري الشركات المسجلة	أكتوبر سنة 2002
تركيا	مبادئ حوكمة الشركة	يونيو سنة 2003
المملكة المتحدة	الكود الموحد لحوكمة الشركة	يوليو سنة 2003

المصدر: كينيث أ كيم وآخرون، **تعريب ومراجعة مُحَمَّد عبد الفتاح العشماوي وغريب جبر غنام، حوكمة الشركات الأطراف الراصدة والمشاركة**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2010، ص 171-172.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والمحللين والقانونين لمفهوم الحوكمة الشركات، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:

أولا: المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات :[1]

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو مايطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ماتعني هذه الكلمة من معاني.وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة.

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها :

الحكمة:ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

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

الإحتكام:ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التحاكم:طلبا للعدالة خاصة من انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

ثانيا: المفهوم الإصطلاحي لحوكمة الشركات

[1] علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2017، ص 31-32.

تعريف معهد المدققين الأمريكيين:

كما عرفها معهد المدققين الأمريكيين بأنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الوحدة الاقتصادية والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم المؤسسة ".[1]

تعريف لجنة كادبوري (Cadbury 1992):

وعرفتها لجنة كادبوري في تقريرها الأول بأنها " ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه ورقابة الشركات بهدف تحقيق التوافق بين مصالح الإدارة والمساهمين بالإضافة إلى الكفاءة الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية".[2]

ثالثا: حوكمة المؤسسات من وجهة نظر المنظمات :[3]

تعريف البنك الدولى (WB): هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية.

وكما ذكرنا برنامج **الأمم المتحدة الإنمائي (le UNDP)**: ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية و الإدارية لإدارة شئون المؤسسة و أعمالها، و بمفهومها الواسع تغطي الهياكل التنظيمية و أنشطة الحكومة المركزية، الإقليمية و المحلية، و البرلمان و المؤسسات و المنظمات و الأفراد التي تضم المجتمع المدني و القطاع الخاص في المشاركة بفعالية و التأثير في السياسة العامة التي تؤثر على كافة المجتمع.

ويوضح تقرير:**(Cadbury)** حوكمة المؤسسات هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات و تراقب.

أما **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED)**: تعتبر حوكمة المؤسسات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه و رقابة منظمات الأعمال، و الحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات و المسئوليات بين المشاركين المختلفين في المؤسسة المساهمة، مثل مجلس الإدارة و المديرين، و غيرهم من ذوي المصالح و تضع القواعد و الأحكام لاتخاذ القرارات لشئون المؤسسة المساهمة و بهذا الإجراء فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها و الوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و العمل على مراقبة الأداء.

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والأكاديميين لمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والإقتصاد ككل.[1]

---

[1](IIA) the institute of internal auditor “**standard for the professional practices of internal auditing: Altamonte spring Florida,** 2003, p5,www.theiia.org.com.

[2] لخضر لعروس ، **دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه ، التخصص بنوك، مالية ومحاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد بوضياف ، المسيلة ، 2017 ، ص 4 .

[3]سامح عبد المطلب عامر ياسمين جودة السنطيل ، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

المطلب الثالث: أهمية ومبادئ حوكمة الشركات

سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف لأهمية حوكمة الشركات ولأهم مبادئ حوكمة الشركات.

أولا: أهمية حوكمة الشركات [2]

لحوكمة الشركات أهمية كبرى في تحقيق واقع متميز للمجتمع والشركات وتعد من أهم العمليات الضرورية لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالإلتزامات والتعهدات لضمان سير عمل الشركات بشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة فيما يتصل بدور الجمعية العمومية لحملة الأسهم للإطلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم الرقابي والإشراف على أداء الشركة، ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات بما يؤدي للحفاظ على مصالح جميع الأطراف، وعلى أساس ذلك تظهر الأهمية الجدية للحوكمة وتتمثل بـ:

- مكافحة الفساد الاداري وعدم السماح بوجوده؛
- وضع استراتيجية سليمة للشركات، بإتباع النظم والتعليمات التي تعكس أهداف قواعد تحسن إدارة الشركة من خلال مساعدة المديرين التنفيذيين ومجلس إدارتها في تحقيقها؛
- ضمان الاستقامة والنزاهة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أصغر موظف في الشركة؛
- استخدام نظام وقائي يمنع حدوث الأخطاء والتقليل منها قدر الإمكان مما يؤدي إلى تجنب الشركات لتكاليف وأعباء إضافية؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها خاصة تلك التي تشكل تهديدا للمصالح؛
- تحقيق فاعلية المحاسبة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي وتحقيق فاعلية الانفاق وربط الانفاق بالانجاز خاصة وأن المحاسبين هم الأعلم فيما يحدث داخل الشركة؛
- تحقيق فاعلية المراجعة الخارجية خاصة وأنهم على درجة ملائمة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة أو جانب المديرين التنفيذيين العاملين في الشركة؛
- تحقيق نظام معلومات وبيانات عادل وشفاف يتيح للجميع الاطلاع عليه، وتوفير أطر عامة وبأسلوب علمي وعملي لحماية أموال المستثمرين والمفترضين؛

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات، الدار الجامعية** ، الإسكندرية ، مصر،2008، ص 14 .

[2] رضوان هاشم حمدون عثمان ، **التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية**، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر،2017، ص 30-31-32.

- تساعد حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، وتمنع هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد، مما يؤدي إلى تدعيم الاستقرار، والمساعدة بتحقيق التنمية في شركات الأموال.

وتتجلى أهمية حوكمة الشركات في تطبيق مبادئ الحوكمة مما تساعد الشركات على الابتكار في مجال الاعمال وتعمل على استقرار الأسواق المالية خاصة في الدول النامية، وأصبحت حوكمة الشركات عنصرا مهما جدا في تحقيق التنمية كونها ترتبط ارتباطا وثيقا بزيادة الانتاجية وتدعيم معدلات النمو الاقتصادي للدول على المدى البعيد.

وللاستفادة من أهمية تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وفي حال عدم توافر تلك العوامل، فأن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمرا مشكوكا فيه.

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات

من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات أشارت أغلب الدراسات المتعلقة بحوكمة الشركات إلى وجود العديد من المبادئ التي على المؤسسات إتباعها والتي تناسبها وتناسب البيئة المتواجدة فيها، وسعت العديد من المؤسسات الدولية والمنظمات غير الحكومية إلى وضع هذه المبادئ والتي اختلفت حسب وجه نظر واضعيها، ومن بين هذه المبادئ نجد المبادئ المقدمة من البنك الدولي ومبادئ المقدمة من صندوق النقد الدولي، إضافة إلى المعايير المقدمة من مؤسسة التمويل الدولية...، ولكن المبادئ المقدمة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعتبر أحسنها، كونها لقيت توافقا دوليا وقبولا عاما، وبذلك فهي تعد مرجعا لكل الدول في مجال حوكمة الشركات.

ويقصد بمبادئ حوكمة الشركات مجموعة المعايير السلوكية والأخلاقية التي تنظم عمل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين بشكل عام في المؤسسات، وتهدف إلى تحقيق توازن بين مصالح الأطراف المختلفة، وتتميز بعدم الإلزام القانوني لها.[1]

تتميز حوكمة الشركات ببعض المبادئ مثل الأمانة، الثقة، النزاهة، المسؤولية، المساءلة والالتزام اتجاه المؤسسة. وفيما عدا ذلك، فإن المبادئ الأخرى لحوكمة الشركات هي كما يلي:[2]

- حقوق الأطراف المعنية ومعاملتها المنصفة: يجب على المؤسسات أن تعترف بحقوق الاطراف المعنية وأن تساعدهم على ممارسة حقوقهم على أكمل وجه وعلى نحو فعال، كما يجب أيضا تشجيع المساهمين على المشاركة في الاجتماعات العامة للمؤسسة.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2006-2007 ، ص 77.

[2] Vani, Vihar. **Business and Corporate Governance**. UTKAL University, Publishing House Pvt.Ltd, New Delhi, 2007, p.63

– مصالح الجهات المعنية الأخرى: من واجب المؤسسة الاعتراف بالالتزامات القانونية وغيرها من الالتزامات لبعض أصحاب المصلحة.

– دور ومسؤوليات المجلس: من أجل التعامل مع القضايا المختلفة للعمل، تحتاج المؤسسة الى مجموعة واسعة من المهارات بين أعضاء المجلس، كما يجب على أعضاء المؤسسة أن يعملوا بمسؤولية كبيرة.

– النزاهة والسلوك الاخلاقي: يتعين على المؤسسات، من أجل تعزيز اتخاذ القرارات الاخلاقية والمسؤولة، أن تضع مدونة لضوابط سلوك مديري المؤسسات.

– الإفصاح والشفافية: يجب أن تحدد المؤسسة بوضوح تام أدوار المديرين وواجباتهم،كما يجب تنفيذ إجراءات معينة من أجل التحقق من سلامة المؤسسة والحفاظ عليها والكشف عن المعلومات المالية للمستثمرين والمساهمين.

ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD):[1]

تقوم الحوكمة على جملة من المبادئ التي تمكنها من تحقيق أهدافها وقد قام بتحديدها صندوق النقد والبنك الدوليين و OECD التي قامت بإصدار مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999، وتم تعديلها سنة 2004 وهي باختصار محددة في ستة عناصر:

1– توافر إطار فعال للحوكمة: يجب على إطار الحوكمة أن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين الهئيات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

2– حماية حقوق المساهمين: ترتكز مبادئ الحوكمة على حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم كالحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية و منتظمة، والمشاركة الفعالة في القرارات الأساسي الخاصة بالشركة كالتصويت و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وإعلان رؤيتهم بشأن السياسات المعتمدة في الشركة كسياسة مكافئة المسييرين وسياسة توزيع الأرباح.

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

---

[1] محمد حولي، " **دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية–دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد03، الجلفة، 2016، ص 51–52.

4- دور أصحاب المصالح بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة: أي الإقرار بحقوق أصحاب المصالح كما حددها القانون وتشجيع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بها من أجل خلق الثروة والوظائف وضمان الإستمرارية للشركات السليمة ماليا.

5- الإفصاح والشفافية: تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس أموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، و على العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق و إلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: للوقوف على مدي مسئوليات مجلس الإدارة فإن قواعد الحوكمة تتطلب وضع مجموعة من الإرشادات التطبيق ما تنطوي عليه هذه المسؤوليات من مهام وهي:

- على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الواجبة بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين بطريقة عادلة.
- تطبيق معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ بالحسبان مصالح أصحاب المصالح.

ويوضح الجدول الموالي مبادئ الحوكمة لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD)

الجدول رقم (1–2): مبادئ الحوكمة لمنظمة التنمية و التعاون الاقتصادي (OECD)

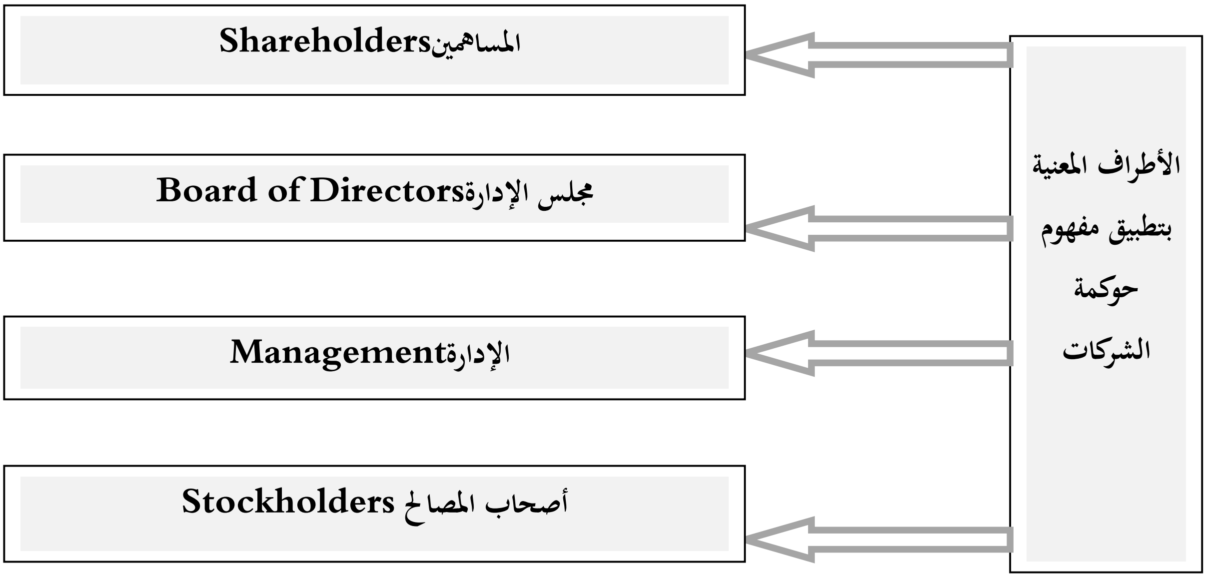
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	ذو تأثير في الأداء الاقتصادي الشامل. المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي. توزيع المسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة في نطاق اختصاص تشريعي واضح وفي خدمة المصلحة العامة.
حماية حقوق حملة الأسهم	توافر الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في المعلومات عن القرارات الحق في المشاركة بالتصويت تسهيل المشاركة الفعالة التصويت شخصياً أو غيابياً الإفصاح عن الهياكل والترتيبات تسهيل ممارسة حقوق الملكية
المعاملة المتساوية لحملة الأسهم	معاملة المساهمين (من فئة الأسهم نفسها) بشكل متساوٍ منع التداول بين الداخليين والتداول الشخصي الصوري الإفصاح عن العمليات
احترام دور أصحاب المصالح	المصالح وفقاً للقانون أو الاتفاقات التعويض مقابل انتهاك الحقوق تطوير الآليات للمشاركة تقديم المعلومات في الوقت المناسب الاهتمام بالممارسات إطار للإعسار وآخر للدائنين
الإفصاح والشفافية	الإفصاح عن السياسات المستويات النوعية للمحاسبة المراجعة الخارجية قابلية المراجعة للمساءلة الفرصة والتوقيت المستخدمان المنهج الفعال لإطار الحوكمة
مسؤوليات مجلس الإدارة	العمل وفقاً للمعلومات الكاملة المعاملة العادلة للمساهمين تطبيق المعايير الأخلاقية، عرض السياسات مسؤوليات مجلس الإدارة، الحكم الموضوعي المستقل والوقت المناسب لإتاحة المعلومات

المصدر: كنان نده، حسين القاضي، " **مبادئ حوكمة الشركات في سورية دراسة مقارنة مع مصر والأردن**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني 2010، ص 683.

المطلب الرابع: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

يوجد أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل الأتي يوضح هذه الأطراف: [1]

الشكل رقم (1-1) : يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2009، ص 20.

المساهمين Stakeholders: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثمارهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

مجلس الإدارة Board of Directors: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

[1] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص 19- 22 .

الإدارةManagement: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بأداء مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

أصحاب المصالح Stakeholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

وعليه فان مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة ،وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين عم مجموعة من الأفراد أو العائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة ،ففي الوقت الحالي تتزايد مطالب المستثمرين المؤسسين في بعض الأسواق باعتبارهم أصحاب حقوق ملكية في أن يكون لهم دور في حوكمة الشركات وعادة ما لا يسعى المساهمون الأفراد إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة ولكنهم قد يكونون أكثر اهتماما بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ذوي الملكيات الغالبة ومن إدارة الشركة ،ويلعب الدائنون دورا هاما في عدد من أنظمة حوكمة الشركات ويمكنهم أن يقوموا بدور المراقب الخارجي على أداء الشركة ،كما يلعب العاملون دورا هاما بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل ،بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تباينا واسعا وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.

المبحث الثاني: عموميات حول الحوكمة المحاسبية

تسببت الأزمات المالية التي شهدها العالم خاصة في الدول المتقدمة التي أصابت الكثير من المؤسسات والشركات في تدني مستوى الثقة التي يوليها المساهمون وغيرهم من أصحاب المصالح في التقارير المالية التي تصدرها هذه الشركات، نتيجة للتلاعب في البيانات وعدم الإلتزام بقواعد الحوكمة وسوء الإدارة وغياب الشفافية والإفصاح، ولاستعادة الثقة في الأنظمة الإدارية والمحاسبية حرصت الشركات على تطبيق الحوكمة المحاسبية للقضاء على التعارض في المصالح وتحقيق الانسجام والتوازن بين مختلف الفئات، من خلال إعداد تقاريرها بطريقة تحقق لها الموثوقية والمصداقية أمام جميع الأطراف وبالتالي تحقيق درجة عالية من الثقة في بيئتها العملية.

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة المحاسبية وأهدافها

بعدما تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي لحوكمة الشركات، سوف نقوم في هذا المطلب بتسليط الضوء على الحوكمة المحاسبية بالتطرق إلى كل من مفوهمها وأهدافها.

أولا: مفهوم الحوكمة المحاسبية

هناك عدة تعاريف لحوكمة الشركات من جانبها المحاسبي نذكر منها:

التعريف الأول: من المنظور المحاسبي يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير أمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، وتركيز هذه النظرية على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا.[1]

التعريف الثاني: كما قد تطرق الباحث الدكتور يزيد تقرارت إلى تعريف حوكمة الشركات من خلال مجموعة من التعاريف السابقة على أنها «النظام الذي يتم من خلاله توجيه أنشطة الشركات الاقتصادية ومراقبتها على أعلى المستويات من أجل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية والمحاسبية المتبعة لضمان حقوق الملاك والأطراف ذات العلاقة بالشركة مع تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم عائد السهم، والمسائلة المحاسبية على أعمال القائمين بإدارة أموال الملاك».[2]

---

[1] مصطفى يوسف كافي، الإصلاح **والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق**، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا،2018، ص 112 -113.

[2] يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ،2017، ص 88 .

ثانيا : أهداف الحوكمة المحاسبية

ويمكن تحديد أهم أهداف الحوكمة المحاسبية كما يلي :[1]

- تعزيز و تفعيل أداء الشركات و تعظيم القيمة السوقية، من خلال منظومة قانونية متكاملة متوافقة مع مبادئ الحوكمة؛
- المحاسبة والمسائلة لإدارة الشركات المختلفة؛
- التأكيد على التفاعل التام ما بين الأنظمة الداخلية والخارجية لأعمال الشركات؛
- الحد من الفساد الإداري والمالي؛
- العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة لأي شركة؛
- معرفة حقوق المساهمين والأطراف المختلفة في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- حماية وضمان حقوق المساهمين من خلال الافصاح والشفافية في اتباع الاجراءات القانونية والمحاسبية؛
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى؛

و على ذلك، تهدف قواعد و ضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية و العدالة، و منح حق مساءلة إدارة الشركة، و بالتالي تحقيق الحماية للمساهمين و حملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل و العمال، و الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار و تشجيع تدفقته و تنمية المدخرات، و تعظيم الربحية، و اتاحة فرص عمل جديدة، كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، و العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي و وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الأدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام و اختصاصات و صلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

[1] رضوان هاشم حمدون عثمان ، **التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية،مرجع سبق ذكره**، ص 36-37 .

المطلب الثاني: أهمية وخصائص الحوكمة المحاسبية

تحظى الحوكمة المحاسبية بأهمية بالغة وتتميز بمجموعة من الخصائص نذكرهما كما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة المحاسبية:

يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات من الناحية المحاسبية في أنها:[1]

- تعتبر أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي؛
- تساعد على رعاية وصيانة أوضاع الشركة؛
- وجود عملية تصويت تضمن الإفصاح عن كل الحقائق؛
- تساعد على جذب الاستثمارات؛
- تدعيم المركز التنافسي للشركة وكسب ثقة الأطراف المختلفة بالسوق؛
- وجود المراقبة المستقلة عن المديرين والمحاسبين وصولا للقوائم المالية على أساس ومبادئ محاسبة عالية الجودة؛
- تجنب الانزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية بما يعمل على استقرار نشاط المؤسسة؛

كما أن الاقتصاديات الناشئة تحتاج لمؤسسات خاصة قوية وقادرة على المنافسة واحتمال الصدمات، وهذا يأتي بتطبيق معايير حوكمة الشركات.

إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

ثانيا: خصائص الحوكمة المحاسبية:

ومن بين الخصائص الأساسية للحوكمة المحاسبية نذكر ما يلي: [2]

- **الانضباط**: ويتمثل في إتباع السلوك الأخلاقي والسليم في العمل حيث يجب على المسؤولين في الشركة إتباع السلوك المثالي في العمل واحترام اللوائح التي تصدرها الإدارة العليا في الشركة حتى يتم ضمان مصالح الأطراف الأخرى، والتمييز بين الأعمال الصحيحة والغير الصحيحة تجعل الإدارة العليا في الشركة تتفادى المشاكل وتعارض المصالح بينها وبين الأطراف الأخرى ذوي العلاقة،
- **الشفافية**: "أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم، واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء، والهيئات الشفافة لها إجراءات واضحة لصناعة القرار، وقنوات مفتوحة للاتصال بين المسؤولين وأصحاب الشأن توفر قدرا واسعا من المعلومات"،

---

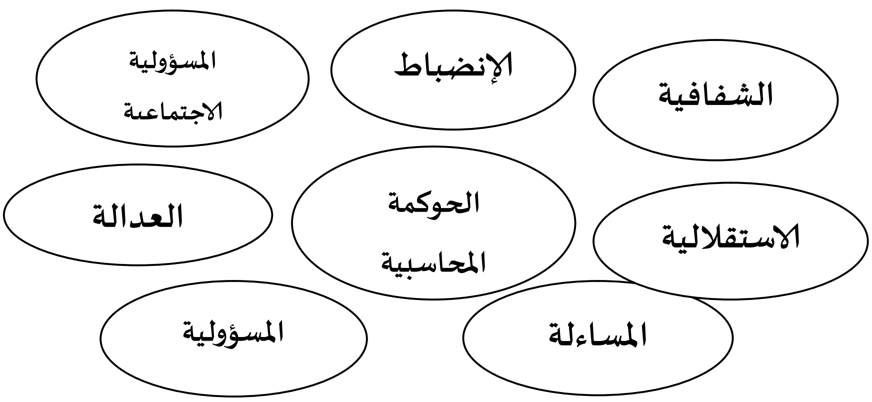
[1] مصطفى يوسف كافي ،**الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق،مرجع سبق ذكره** ، ص 118، 119

[2] يزيد تقرارت، **حوكمة الشركات دراسة محاسبية ومالية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان،2021،ص 52-55.

- **الاستقلالية**: وتتمثل الاستقلالية في أن المراجع الخارجي ولجان المراجعة وكذلك اللجان المنبثقة منها ينبغي أن يكونوا مستقيلين ولا تتأثر قراراتهم بجهة أخرى ضاغطة من داخل الشركة أو خارجها، كما يجب على مجلس الإدارة بدعم استقلالية المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ولجان المراجعة لضمان جودة المراجعة ومن ثم دعم مبادئ الحوكمة المحاسبية،
- **المساءلة**: ونقصد بالمساءلة هي إجابة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين على أسئلة المساهمين وأصحاب المصلحة على كل الأعمال المسندة لهم بغية معرفة كل المستجدات والقرارات المتخذة داخل الشركة بغية رفع أداء الشركة لتفادي كل السلبيات التي قد تتعرض لها الشركة في الفترة الحالية أو المستقبلية،
- **المسؤولية**: تتمثل في مسؤولية مجلس الإدارة تجاه أصحاب المصلحة وخاصة أصحاب الأسهم أي المالكين (الساهمين) وكذلك المقرضين، ويقوم مجلس الإدارة بدورهم بمحاولة ضمان أن تصب القرارات التي يتخذها المدراء في صالحهم، إن هدف المدراء في الشركات هو تعظيم قيمة الشركة وبالتالي تعظيم قيمة أسهم الشركة،
- **العدالة**: يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في الشركة وتعني أن الشركة تتعهد بحماية مصالح المساهمين وتؤكد على معاملتها المتساوية لهم بمن فيهم صغار المساهمين،
- **المسؤولية الاجتماعية**: حيت تعتبر الشركات من بين أهم الجهات التي تضمن الرفاهية المجتمعية فهي أنشأت من أجل تحقيق مصالح المجتمع، لهذا فلا بد أن تهتم بالمسؤولية الاجتماعية، ومن خلال الحوكمة المحاسبية يمكنها تحقيق ذلك لأنها تنشر القيم الديمقراطية والعدل والمسؤولية والشفافية وتضمن نزاهة المعاملات وتعزيز سيادة القانون ضد كل مظاهر الفساد المالي والإداري، وكما تعتبر المسؤولية الاجتماعية الدمج الإرادي للانشغالات المجتمع والبيئة للشركات، أما الاهتمامات بالمجتمع تتمثل في توفير مناصب الشغل الدائمة والمستقرة احترام حقوق الموارد البشرية، ترقية المستوى المعيشي للمجتمع كذلك المشاركة في البرامج الصحية والعلمية وحماية البيئة وتفعيل أبعاد التنمية المستدامة.

إليكم الشكل التالي يوضح خصائص الحوكمة المحاسبية:

الشكل رقم (1–2) : يوضح خصائص الحوكمة المحاسبية



المصدر: من إعدادالطالب بالإعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث: المنظور المحاسبي لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في مجال حوكمة الشركات:

كأهم مبادئ حوكمة الشركات وأشهرها، فقد تناولت المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية البعد المحاسبي لحوكمة الشركات وفق الآتي:[1]

ركز المبدأ الثاني "حماية حقوق المساهمين"على مجموعة من المتطلبات الضرورية التي إذا ما طبقت عُدَّ نظام حوكمة الشركات جيدا في بعده المحاسبي، فأكد على ضرورة أن يحمي الإطار المفاهيمي المنظم لحوكمة الشركات حقوق المساهمين والتي تتضمن بادئا ذي بدء الحقوق الأساسية المتعلقة بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة، الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، حيث أن هذه الحقوق يتم ممارستها في ضوء نظام يتم من خلاله توفير المعلومات التي تمكن المساهمين من ذلك.

عن المبدأ الثالث حول"المعاملة المتكافئة للمساهمين"، فقد أكد ضرورة أن تتضمن قواعد الحوكمة المساواة في معاملة المساهمين بما في ذلك ذوي الأقلية، فركز على ضرورة أن تتسم عمليات تداول الأسهم بالإفصاح والشفافية، بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن المعاملات التي تتم من قبل أعضاء مجلس الإدارة والمسيرين التنفيذيين. في هذا الصدد، فقد أشار المبدأ السادس الخاص بـ" مسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة أن يعمل هذا الأخير على خدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح.

فيما يتعلق ب "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" الذي تضمنه المبدأ الرابع، فقد تم التأكيد على ضرورة أن يخدم إطار حوكمة الشركات مختلف أصحاب المصالح، بما في ذلك حصولهم على المعلومات اللازمة بأسلوب دوري وفي الوقت المناسب.

أشار مبدأ "الإفصاح والشفافية"، كمبدأ أساسي يرتبط بموضوع بحثنا هذا وببيئة الأعمال الجزائرية، إلى ضرورة الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات الأساسية لمتخذي القرارات وأكد في ذلك على ضرورة توفر القنوات اللازمة لإيصال المعلومات بالكمية اللازمة وفي الوقت المناسب. ويتطلب الإفصاح وفق هذا المبدأ الإشارة إلى:

[1] خليصة مجيلي، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01 ،2018، ص 42-43 .

- النتائج المالية والتشغيلية؛
- أهداف الشركة؛
- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت؛
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية؛
- اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم؛
- معاملات الأطراف ذوي العلاقة؛
- عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة؛
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي المصالح؛
- هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات.

الجدول الموالي يلخص لنا المنظور المحاسبي لكل مبدأ

الجدول رقم (1–3): المنظور المحاسبي لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات

المبدأ	المنظور المحاسبي للمبدأ
ضمان وجود أساس الإطار فعال لحوكمة الشركات	– من واجبات المراجعة الداخلية التأكد من وجود نظام للحوكمة في الوحدة وتقويم تطبيقه بشكل سليم؛ – تمثل المحاسبة بأدواتها وأهدافها جزءا هاما من إطار الحوكمة.
حقوق المساهمين	– الحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم وهذا ما توفره وظيفة العرض والإفصاح المحاسبي؛ – الحق في نصيب من أرباح الشركة وهذا ما تظهره قائمة الدخل؛ – الحق في الحصول على معلومات عن العمليات الاستثنائية التي تؤثر على الشركة، وهذا ما توفره متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأحداث الهامة؛ – الحق في الحصول على المعلومات التي تبين التغيرات في حقوقهم، وهذا ما تظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
المعاملة المتساوية للمساهمين	– حماية حقوق الأقلية من خلال الإفصاح عن حقوقهم في القوائم المالية؛ – الإفصاح عن مخاطر تركيز الأسهم في يد فئة قليلة من كبار المساهمين؛ – الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بما فيهم كبار المساهمين.
دور أصحاب المصالح	تعمل المحاسبة على توفير المعلومات لأصحاب المصالح بالشكل الذي يمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحفظ حقوقهم؛

	من جوانب الإفصاح المحاسبي، الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة.
الإفصاح والشفافية	يعتبر الإفصاح من أهم الوظائف المحاسبية الأمر الذي يمكن معه القول أن هذا المبدأ بكامل قواعده تحققه المحاسبة حيث يتم الإفصاح محاسبيا عن: نتائج العمليات في قائمة الدخل، والحقوق والالتزامات في قائمة المركز المالي، والمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة، وعوامل المخاطرة، والموضوعات المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى في الإيضاحات وملحقات القوائم المالية؛ ينبغي القيام بمراجعة الحسابات بواسطة مراجع خارجي مستقل كفء ومؤهل لتأكيد صدق البيانات المالية، ويكون مسؤولا أمام المساهمين، والمراجعة إحدى فروع المحاسبة.
مسؤوليات مجلس الإدارة	– اتخاذ القرارات على أساس معلومات كاملة ودقيقة؛ – إعداد الموازنات التقديرية؛ – الرقابة المالية بناء على التقارير المحاسبية؛ – ضمان نزاهة الحسابات ونظم إعداد القوائم المالية من خلال الاعتماد على معايير محاسبية معتمدة ونظام رقابة داخلي سليم، ومراجعة خارجية؛ – وجود نظام لإدارة المخاطر تتحقق المراجعة الداخلية من وجوده وتطبيقه.

المصدر: خليصة مجيلي، المرجع سبق ذكره، ص 44.

المطلب الرابع: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أبعاد محاسبية، نذكر منها ما يلي:

أولا: المساءلة والرقابة المحاسبية :[1]

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

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر سنة 1999 أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية سنة 2003 والخاصة بحوكمة الشركات أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في القرارات الأساسية للشركة، وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة المؤسسات تأخذ اتجاهان:

الأول: المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

[1] العابدي دلال ، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية:دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائري** ، مرجع سبق ذكره ، ص 114 .

الثاني: المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

ثانيا: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:[1]

من أجل إعادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى كافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة، كانت الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة لما لها من دور في تطبيق حوكمة الشركات، فتطوير معايير المحاسبة بشكل مستمر يمكن مراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية، كما أنه يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

ثالثا: دور المراجعة الداخلية:

غالبًا ما تبحث الشَّركات ذات الأحجام الكبيرة عن تعزيز برنامجها الخاص بخلق وحدة تدقيقٍ داخليةٍ للحسابات على مستوى الشركة، هذه الأخيرة تابعة للإدارة العامة وهذا حتى تحافظ على استقلاليتها مقارنة بالوحدات الأخرى.

يتمثل دور هذه الوحدة في تحديد ودمج والحرص على التطبيق الصحيح لإجراءات التدقيق الداخلي في الشركة، ويعتبر مدقق الحسابات الداخلي جزءًا من فريق عمل الشركة على عكس مدقق الحسابات الخارجي (سواء كان مرسمًا أو متعاقدًا) المكلف من طرف هيئات الشركة إلا أنه مستقل عنها وغير مأجور.[2]

تطرقت الاتجاهات الحديثة في المراجعة إلى أن التدقيق الداخلي يدعم بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية ويتضح ذلك من حيث الرقابة على تحقيق الأهداف التي تسطرها الشركة أو في تقييم الخطط والسياسات الإدارية والأدوات المعتمدة لتحقيق الأهداف المخطط لها، وفي هذا أكد معهد المحققين الداخليين الأمريكي على التدقيق الداخلي أن له دور في دعم الحوكمة المحاسبية وذلك من خلال محورين، المحور الأول يتمثل في تقييمه الجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، والثاني هو تدقيقة المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، وقد عدد المعهد مجموعة الأمور المتعلقة بالحوكمة المحاسبية نذكر أهمها :

- الأمور التي تتعلق بدور مجلس إدارة الشركة، إذ يمثل التدقيق الداخلي وظيفة توجيهية للمجلس، ويقدم من خلاله بمعلومات محاسبية ومالية عن أحوال الشركة بصدق،
- تدقيق السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات إلى جميع الموظفين بالشركة،

[1] العابدي دلال، **مرجع سبق ذكره** ، ص 115.

[2] Messekdji, Chafik. Cours d'audit financier : **la mission du commissaire aux comptes**, **normes ISA**.Editions HOUMA. 2019.

- العمل على الاهتمام بالمكافآت والتعويضات التي يحصل عليها العمال والموظفون من أعضاء الإدارة العليا للشركة ومدى مناسبة هذه المكافآت والتعويضات على حسب جهودهم المبذولة، وما إذا كان هناك استغلال موارد الشركة لأغراض ذاتية، والمرتقب من ذلك الحد من ممارسة الإدارة العليا في التصرف في أرباح الصافية للشركة.

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي يلعب دور هام في تفعيل تطبيق الحوكمة المحاسبية وفي تقديم كشوفات مالية ذات خصائص نوعية ويمكن الوثوق فيها، هذه الخصائص تعد من أهم ما يحتاجه المساهمين المحتملين، مما يكسب ثقتهم في مخرجات النظام المحاسبي السليم والخالي من الحيل المحاسبية التي تجعل المستثمرين يتراجعون عن استثمار مدخرتهم من الأموال، كما أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة المحاسبية تعد علاقة وطيدة والتدقيق الداخلي يعد أحد الركائز الأساسية في تجسيد نظام الحوكمة المحاسبية في الشركات من خلال المصادقة على الأعمال المحاسبية والإشهاد على أنها تعتبر مصدر معلومات يعتمدها متخذي القرار سواء داخل الشركة أو خارجها.[1]

رابعا: دور المراجع الخارجي:[2]

تعد المراجعة الخارجية من آليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أو تقضي على التعارضبين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتوات بالقوائم المالية، فالمراجعالخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية، ومن هنا تظهر أهمية المراجع الخارجي باعتباره الهيئة المحايدة المحلفة التي تعمل على زيادة مصداقية التقارير قصدتثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها.لذلك أصبح دور المراجع الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقيةعلى المعلومات المحاسبية المالية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التيتعدها الشركة.

خامسا: دور لجان المراجعة:

لا تعتبر لجان تدقيق الحسابات من المفاهيم الحديثة التي تهم العديد من البلدان مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، ويوصي بها أيضا من طرف العديد من المنظمات المهنية نظرًا إلى دورها في مراقبة عملية

[1] يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**، مرجع سبق ذكره، ص 102-103 .

[2] بوزوينة هجيرة، مراوسي مسعود، **"أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر، ص124.

إعداد التقارير المالية والكشف عن أصحاب الأسهم وتأمين مصداقيتهم، تقود هذه المزايا بعض البلدان إلى إصدار إتفاق تشريعي عند تواجدهم داخل الشركات المساهمة لتسييرها .[1]

تشكل لجان التدقيق دوار أساسيا في ضمان جودة التقارير الماليّة، من منطلق مسؤولياتها في فحص القوائم المالية، وضمان سلامة القياس، والإفصاح المحاسبي، ونزاهة القوائم المالية، واجراءات التقرير المالي، وذلك يرجع إلى أن التقارير يتم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبّية الدولية، فلجنة التدقيق تحتاج إلى توفير عدد كاف من الأعضاء، ممّا يمّكنها من القيام بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها، كما أن زيادة حجم لجنة التّدقيق يؤّدي إلى توفير التنوع في خبرات أعضائها، مما يمكنها من الإشراف على إجراءات التقرير المالي[2].

سادسا: تحقيق الإفصاح والشفافية:

تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز وآليات حوكمة الشركات، فالعلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح علاقة ذات اتجاهين حيث يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها، مما يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركات أمام جمهور المتعاملين واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها وبسوق المال ككل، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة، ويمكن القول بأن الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فعالية حوكمة الشركات

سابعا: إدارة الأرباح:

قد تعتمد الشركات إلى إدارة أرباحها، وهذا باللجوء إلى زيادتها وتخفيضها لتحقيق أغراض معينة، لكن هذه الممارسات تصبح لا وجود لها في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال الحد من سلطة الإدارة، وإتاحة الفرصة للأطراف أصحاب المصلحة لحماية حقوقهم، ومنه يمكن القول: إن اعتماد مبادئ الحوكمة من شأنه أن يحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح الذي ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وعلى أسعار الأسهم.[3]

---

[1] Elshawarby, Mohamed, **"The Role of Accounting Dimensions of Corporate Governance in Improving the Tax Return in Egypt",** Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 16, No.10, 446-459 doi: 10.17265/1548-6583/2020.10.003, New Cairo Academy, Cairo, Egypt, 2020, p.455

[2] محمود السعيد بودربالة، جلول حوشي، **دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية، دراسة ميدانية**، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد 04، 2021، ص 44.

[3] سفير مُحَّد، مصطفى بو بكر، **حوكمة الشركات**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 61-62.

ثامنا: تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:[1]

إن لحوكمة الشركات دور في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، حيث الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على أداء الوحدات الاقتصادية بأبعاده التشغيلية والمالية والنقدية، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها خاصة وأن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه **بعدين أساسيين** هما:

الأول: الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها.

الثاني: الأداء بما يحمله من استغلال الفرص المتاحة للارتقاء بالوحدة الاقتصادية ككل. في ظل طبيعة الأبعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة الشركات وانعكاسها على المعلومات المحاسبية نشير إلى النقاط التالية:

أ-بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لحوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير لتطبيق الحوكمة في الشركات.

ب-أن **الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة** تغطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي وهي:

- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما: الرقابة القبلية والأخرى الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.
- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.
- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

[1] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012، ص 26-27.

المطلب الخامس: آليات الحوكمة المحاسبية

سنتعرف من خلال هذا المطلب لمجموعة من الآليات تم تصنيفها إلى آليات داخلية وأخرى خارجية في ما يلي[1]:

أولا: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

وتشمل آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة .ويمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة الشركات إلى ما يأتي :

أ– مجلس الإدارة : يذكر كل من Singh و Harianto أن الناشطين في مجال حوكمة الشركات يعتبرون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، فهو يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من طرف الإدارة ،وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة و اختيار الإدارة العليا . كما إنه يشارك وبفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، مع أخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة .ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تكوين مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين ومنها: لجنة المراجعة (التدقيق)، لجنة المكافآت، لجنة التعيينات.

ب– المراجعة الداخلية (التدقيق الداخلي) : يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ، العدالة ، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي .ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة ومنها:

أ منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

وتعد أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات فهي تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

ب الاندماج والاستحواذ:

باعتبارها من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاستحواذ.

---

[1] فاطمة الزهرة رقايقية، **آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة العلوم الإنسانية، بسكرة، المجلد 20، العدد01 ، 2020، ص 71-73 .

ج– التدقيق الخارجي

يساعد الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، وزيادة الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام.

د – التشريع والقوانين

حيث أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

هـ– آليات خارجية أخرى لحوكمة الشركات :

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عما تقدم ذكره، مكملة للآليات الخارجية في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة، وتشمل المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية.

المطلب السادس: العلاقة بين الحوكمة ومراجعة الحسابات

ترتبط كل من المحاسبة ومراجعة الحسابات ارتباطا وثيقا بالحوكمة على المستويين المهني أو النظري. ينظر إلى المحاسبة و مراجعة الحسابات على إنهما مجالان علميان ومهنيان يتأثران أو يؤثران على مبادئ وإجراءات الحوكمة فمن غير الممكن تطبيق هذه المبادئ والإجراءات بفعالية وبشكل بناء دون دعم من مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في تطوير مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات الذي أدى بدوره إلى ظهور مفهوم إدارة الشركات الذي حظي باهتمام كبير لأنه يمثل قواعد قانونية، تمويلية، محاسبية واقتصادية لتوجيه إدارة الشركات نحو جني الفوائد لصالح حملة الأسهم والعملاء، من خلال اعتماد آليات لإدارة الشركات تهدف إلى ما يلي[1]:

- تقديم بيانات مالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة والعمليات السليمة التي تعكس على بنزاهة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها؛
- تقديم بيانات مالية وإشعارات بالاشتراكات موثوقة عن طريق استعراضها من قبل هيئة مستقلة (مراجع الحسابات) وفقا لمعايير مقبولة وتدقيقها من طرف هيئات رقابية؛

[1] Al Naami Ali, S. **The Role of Auditor Independence in Achieving Governance and its Impact on Accounting Information Reliability** : A Field study on Audit Firms in Palestine. Al Azhar University, Gaza, Palestine, 2020, p.117

المطلب السابع: الحوكمة المحاسبية وإدارة المخاطر[1]

الغرض الأساسي من حوكمة الشركات هي توفير الإشراف والإدارة المباشرة عن طريق نظام إدارة الشركات وذلك بغية تحقيق أقصى قدر من العائدات لحملة الأسهم على المدى الطويل. هذه العائدات لا تعتبر تلقائية ولا مضمونة، بل أنهم معرضون للخطر على حد سواء، لضمان الحصول على أفضل النتائج لصالح المساهمين، ينبغي التعامل مع المخاطر التي قد تحد من العائدات المحتملة. بالتالي فإن الحوكمة ترتبط ارتباطا وثيقا بإدارة المخاطر. في حقيقة الأمر، لن تكون هناك أي حاجة إلى الإدارة إذا لم يكن هناك خطر على تحقيق عائدات المساهمين. يتمركز تركيز الإدارة في المقام الأول على إدارة المخاطر في المؤسسة.

يتعين على مجلس الإدارة في كل إجراء، على سبيل المثال، يمكن أن يكون واضحا نية الحد من التعرض للمخاطر وإدارتها والتي تملكها المؤسسة.

على مستوى المجلس، كثيرا ما تسند مسؤولية رصد إدارة المخاطر وتوجيهها إلى لجنة مختصة في مراجعة الحسابات التابعة للمجلس التي تعتبر اللجنة المخولة عن الإشراف وإفصاح الماليين على ضوابط الإبلاغ المالي.مساعدة اللجنة هي مهمة المراجعة الداخلية للحسابات التي تقدم أفكارا ثاقبة بشأن فعالية الضوابط الداخلية واقتراح تحسينات على إطار الرقابة.

المبحث الثالث: عموميات حول النظام المحاسبي المالي وجودة القوائم المالية

شهدت الجزائر جملة من الإصلاحات لاسيما في المجال الاقتصادي، حيث بذلت جهودا كبيرة للانتقال من الاقتصاد المخطط إلى الاقتصاد الحر، وذلك من خلال اعتمادها للنظام المحاسبي المالي كبديل للمخطط المحاسبي الوطني الذي يتوافق في إعداده إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ (IAS/IFRS)، بهدف تحقيق اقتصاد قوي وعرض المعلومات وفق ما هو معمول به دوليا، وجاءت من ضمن التغييرات القوائم المالية التي تعتبر الوجه الحقيقي الذي يعكس الجانب الاقتصادي للأحداث والعمليات لأي مؤسسة، فتعد خطوة كبيرة في مجال الإفصاح المحاسبي والمالي.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهم الأسباب التي أدت إلى الانتقال إليه، بعدما أصبح المخطط المحاسبي الوطني في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، بالإضافة إلى أهمية ومميزات هذا النظام.

---

[1] Raval, Vasant. Corporate Governance **: A Pragmatic Guide for Auditors, Directors, Investors and Accountants. CRC Press**, Taylor and Francis Group, Creignton University, Canada, 2020, p.43

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 /11/ 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 المحاسبة المالية : هي نظام لتنظيم المعلومات المالية تسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها وتقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية .[1]

كما تلزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي: [2]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات الأشخاص الطبيعيين او المعنويين المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم اعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين عليها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

ومن الناحية الاقتصادية يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبة الدولية.

أما من الناحية القانونية فالنظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبة الدولية المتفق عليها، ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية .[3]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 /11/ 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المادة03، الجزائر ،2007، ص 03 .

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11، المرجع نفسه، المادة 04، ص03.

[3] مُحَمَّد نوارة، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2019 ، ص 77.

وفيما يلي مختلف القوانين المتعلق بالإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي :

إعتمد المشرع الجزائري إطارا قانونيا لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي لضمان نجاح عملية التنفيذ وفقا للأهداف المرجوة ، لذا قام بإصدار جملة من النصوص القانونية المنظمة لهذا النظام تمثلت في :

الجريدة الرسمية العدد 74 من القانون رقم 07/ 11المؤرخ في 25 /11 /2007 : المتضمن النظام المحاسبي المالي (43 مادة) جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 75 /35 ، الموافق لـ 1975 /29/04 المتضمن ل PCN إضافة إلى SCFو الذي يحتوي سبعة فصول[1] :

المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 الموافق 26 ماي سنة 2008 و المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 ، و المتضمن النظام المحاسبي المالي .[2]

القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 ، والذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها و مدونة الحسابات و قواعد سيرها.[3]

المرسوم التنفيذي رقم 09 - 110 الصادر في 2009/04/07 ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط و كيفيات مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.[4]

بغرض تحقيق عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يجب على الكيانات متابعة الخطوات الآتية[5] :

إعداد جدول إرسال بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني و حسابات النظام المحاسبي المالي و ضمان أن مجاميع ميزان الدخول (SCF) مساوية لمجاميع ميزان الإقفال (PCN) ، تكون إعادة فتح الحسابات محاسبيا تحت تصرف أحكام النظام المحاسبي المالي .

إجراء إعادة ترتيب الحسابات في درجات و فصول مثل الوارد في النظام المحاسبي المالي .

الشروع في إعادة معالجة الحسابات ابتداء من سنة 2009 حسب أحكام النظام المحاسبي المالي المذكورة فيما يأتي، ولا سيما:

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11، المادة 04، مرجع سبق ذكره، ص03.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى، عام 1429هـ، الموافق لـ28 ماي 2008، ص11.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009، ص3

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430هـ ، الموافق لـ 08 أفريل2009،ص04

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمية وزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، كيفيات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وزارة المالية**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، نوفمبر 2009،ص06

احتساب بعض عناصر الأصول والخصوم توافق تعاريف وشروط المحاسبة الواردة في النظام المحاسبي المالي والتي لم تكن محتسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني.

عدم احتساب بعض عناصر الأصول و الخصوم التي تظهر في الميزانية الافتتاحية و التي لا توافق تعاريف و شروط المحاسبة في النظام المحاسبي المالي .

تقييم كل عناصر الأصول و الخصوم حسب الأحكام الواردة في النظام المحاسبي المالي . [1]

ثانيا: أسباب الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي

أصبح المخطط المحاسبي الوطني، في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين، وذلك لأسباب خارجية وأخرى داخلية وهي[2]:

الأسباب الخارجية

- يعتبر تيني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية للتمويل في القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجا إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يشترط عند الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية والعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة؛

2-الأسباب الداخلية

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية وتم وصفه بأنه نظام المعلومات المحاسبية وأسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمة وزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص 6-7.

[2] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص83

- أصبحت المؤسسات حسب المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

ثالثا: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

سنتطرق من خلال هذا العنصر لأهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1-أهداف النظام المحاسبي المالي

من أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد تحقيق ما يلي[1] :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- جذب المستثمر الأجنبي للجزائر من خلال تجنبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية و المؤسسات الأجنبية باعتبار أن النظام المحاسبي المالي متطابق مع معايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، و إمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لان القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛
- تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات.
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية

---

[1] شوقي جباري، فريد خميلي، **النظام المحاسبي المالي في الجزائر بين النظرية والتطبيق والطموحات**، ملتقى وطني، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر،25-26 ماي 2010، ص05 .

2- أهمية النظام المحاسبي المالي

تمن اهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1] :

- توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعدادالقوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات والغش المحاسبي؛
- يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار،
- وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسهل عملية تدقيق الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية
- الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛ لا يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.

رابعا: مميزات النظام المحاسبي المالي

يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة وتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي وكذا التقييم وكذا إعداد القوائم المالية، ما يقلص حالات التلاعب.
يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما انه يسمح بإجراء المقارنة.
يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.[2]

كما يمتاز النظام المحاسبي المالي بـ[1] :

---

[1] بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص11-12

[2] شعيب شنوف،"**أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية**"، مجلة جديد لإقتصاد، العدد الأول، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2007،ص 63 .

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة، ومن ضمن ثلاث مرجعيات محاسبية، أوروبية، أمريكية، IAS/IFRS ، اختار هذه الأخيرة؛
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، ولطرق التقييم وإعداد القوائم، هذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية؛
- يوفر معلومات مالية واضحة، ومتوافقة قابلة للمقارنة وأخذ القرار، وهذا تلبية لحاجة المساهمين خاصة الحاليين منهم أو المستقبليين؛
- كما تطرقت التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 السالف ذكرها إلى مميزات النظام المحاسبي المالي وحصرها بأربعة عناصر جديدة تتمثل في :
- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا | تسهيل فحص الحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛ إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.[1]

خامسا: الفروض الأساسية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي [2]:

فرض الاستمرارية: تعد الكشوفات المالي على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوفات المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

---

[1] بالقاسم بن خليفة، **دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة مقاربة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015/2014، ص 215.

[2] عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، رسالة ماجستير،، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، المركز الجامعي بالوادي ،2010، ص 90 .

فرض الوحدة النقدية: يلتزم كل كيان باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.

فرض الاستقلالية: تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، من أجل تحديدها، يتعين أن تنتسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

فرض الوحدة المحاسبية: يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.

سادسا: مبادئ النظام المحاسبي المالي

مبدأ التكلفة التاريخية: إن مبدأ التكلفة التاريخية يعبر عن النموذج الكلاسيكي للتقييد المحاسبي الذي يقوم على توثيق وتقييد جميع الأحداث المالية والاقتصادية للمنشأة من نفقات وإيرادات وحقوق بقيمتها النقدية لحظة وقوعها بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وعادة ما تكون هذه التكلفة مؤكدة بوثائق ومستندات محاسبية تمكن من التحقق من حدوثها، حيث أن بناءاً على مبدأ التكلفة التاريخية فإن قيمة الأصول الثابتة والمتغيرة لا يمكنها الأخذ بتقلبات قيمة النقود أي التضخم وبالتالي يكتنفها شيء من الجمود وعدم عكس القيمة الحقيقية للمنشأة.

إلا أن هذا المبدأ يحافظ ويحمي أصول الشركة من التحيز والتقدير الذاتي، الأمر الذي يوفر قدر معتبر من الموضوعية، واستطاعة التأكد من سلامتها، وهذا يعني أن الأصل في التطبيق العملي، وهو إثبات التكلفة التاريخية، لجميع الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع النفقات والايرادات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.[1]

مبدأ القيمة العادلة: إن اعتماد القيمةالعادلة يعتبر طفرة انتقل من خلاله الفكر الاقتصادي إلى مفهوم وفلسفة جديدة، وأحدث تغييرا عميقا في بنية القوائم المالية و رسالتها ودورها كأساس لقياس الذمة المالية للمنشاة. وكان ذلك كمحصلة للجهود التي كانت تدفع لضرورة بلورة معايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي تم تبنيها وتطبيقها في اغلب دول العالم ابتداء من العقد الأول لهذا القرن. ويرتكز هذا التيار إلى مبدأ أن الإفصاح المالي للأغراض العامة يستوجب إعداد قوائم مالية تأخذ بالحقائق والواقع الاقتصادي الذي تنشط فيه الشركة ونظرا لتنامي حرية تنقل السلع والخدمات ورؤوس الأموال كنتيجة حتمية للعولمة وهيمنة الأسواق المالية التي تمول أساسا من طرف مستثمرين خارجيين، وحتى يتمكن لهؤلاء المستثمرين اتخاذ القرارات المناسبة حول استثماراتهم، فقد كان لابد أن تعكس القوائم وضع الشركة المالي ونتائج أعمالها. وقد ساهم في ذلك نشوء وتطور أسواق مالية تعكس القيم المالية للأدوات المالية مما ساعد الشركات على إدارة مخاطرها المالية بفعالية أكبر، ويسر لها تحديد وتحقيق القيمة السوقية لها.[2]

---

[1] بلهادي عبد الصمد قمار،**أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة جيلالي اليابس-سيدي بلعباس ،الجزائر،2018 ، ص106 -107

[2] بلهادي عبد الصمد قمار ، **أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية، المرجع نفسه** ، ص 109.

وتعتبر المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة فعندما يواجه المحاسبون مشاكل محاسبية تحتاج إلى حلول يتم الرجوع إلى ذه المبادئ التي هي بمثابة قواعد عريضة يتم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي، وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وتسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية .[1]

لذلك فقد أشار العديد من الباحثين إلى مختلف المبادئ المحاسبية والتي اعتبرها البعض مقبولة عموماً ومن بين هذه المبادئ [2] :

مبدأ الحيطة والحذر: لإعداد القوائم المالية وحساب نتيجة الدورة يجب ألا نبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا نقلل من قيمة الخصوم والأعباء، بمعنى الأخذ في عين الاعتبار التوقعات بالنسبة للخسائر وتسجيلها كأعباء قبل وقوعها أحيانا كما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإيرادات إلا إذا تمت فعلا.

مبدأ الإفصاح الكامل: ينص هذا المبدأ على ضرورة الكشف عن جميع المعلومات المادية المناسبة، وذلك لمصلحة الفئات أو الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم في عملية اتخاذ القرارات، ويمكن توفير هذه المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في خارجها ضمن الإيضاحات أو الملاحظات المرفقة بتلك القوائم، ويتطلب هذا المبدأ عدم إخفاء أي معلومة يمكن أن تجعل القوائم المالية مضللة لمن سيستخدم هذه القوائم في عملية اتخاذ القرارات.

مبدأ مقابلة الأعباء بالنواتج: يعني هذا المبدأ أنه بعد تحديد نواتج الفترة المحاسبية فإن المصاريف المرتبطة بتلك النواتج لابد أن تخصم منها.

مبدأ التجانس: ويقصد به إتباع نفس الطرق المحاسبية لإمكانية المقارنة.

سابعا: تنظيم عملية المحاسبة في النظام المحاسبي المالي

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة القواعد التالية: [3]

- المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري؛
- عناصر الأصول والخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة ومكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛

---

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مرجع سبق ذكره**، ص85.

[2] محمد نواره، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره**، ص86.

[3] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو- الجزائر 2008، ص28.

- كل مؤسسة يجب أن تمسك دفاتر محاسبية؛
- يرقم رئيس المحكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد ؛[1]
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج ؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و كذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء منتجات الكيان؛
- يتضمن الدفتر الكبير مجاميع وأرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- كل دفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية يجب أن تحفظ لمدة 10 سنوات على الأقل؛
- يرقم رئيس المحكمة مقر المؤسسة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد، ويجب أن تكون الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش.
- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلتزم بحفظ الوثائق لمدة 10 سنوات؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، ويشترط أن تلبي المحاسبة الممسوكة بموجب نظام إعلام ألي مقتضيات الحفظ والأمن والمصداقية وقابلية استرجاع المعلومات.[2]

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية وتعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، وهكذا فان أصلا وخصما تتم مقاصتهما، والرصيد الصافي الباقي يقدم في الميزانية عندما تكون المؤسسة: [3]

- تملك حقا نافدا من الجهة القانونية بإجراء مقاصة المبالغ المدرجة في الحسابات؛
- يعتزم إما إخمادها على أساس واضح، وإما انجاز الأصل وإخماد الخصم المالي في آن واحد.

---

[1] بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، مرجع سبق ذكره**، ص 15.

[2] لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي " تمارين وتطبيقات محلولة "** الأوراق الزرقاء، الجزائر 2014، ص20.

[3] لخظر علاوي، **المرجع نفسه**، ص 20-21

ثامنا: تحديات النظام المحاسبي المالي

إن المؤسسات الوطنية الجزائرية بوجه خاص و الاقتصاد الوطني بوجه عام تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا المولود الجديد في تلك الفترة (النظام المحاسبي المالي الجديد) و من التحديات التي واجهت تطبيق هذا النظام نجد على العموم [1]:

تدرب المحاسبون و الخبراء على المخطط المحاسبي الوطني لسنوات عديدة و أتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد و خاصة انه تم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من 2010/01/01 و يتم إلغاء أحكام القانون 75-35، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من اجل تغيرها.

العديد من الخبراء المحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه. لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام.

إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة، وهذا ما يؤدي إلى طرح الأسئلة الآتية: كيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها؟ وهل يكون نظام محاسبي واحد لكل الشركات أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة، الحسابات الفردية والجماعية؟

- النظام المحاسبي المالي الجديد هو نظام بهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكيات متراكمة؛
- عدم تحمل المؤسسات الجزائرية نفقات التحول والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي؛
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، وهذا ما يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجباية غائبة؛
- غياب الرؤية الإستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير.

[1] أيت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر(تحديات وأهداف)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ضل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر،13-14-15 أكتوبر 2009، ص 08 .

المطلب الثاني: ماهية الجودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية، والتي تعطي صورة مختصرة عن أدائها المالي ومركزها المالي، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم القوائم المالية وعرضها.

أولا: تعريف القوائم المالية

يعرفها طارق عبد العال حماد علىأنها " الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية) الأصول، الخصوم، الإيرادات، النفقات)".[1]

تعرف القوائم المالية على أنها: "الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة ".[2]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القوائم المالية هي:" عبارة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تتوفر على معلومات تفيد مستخدميها من اتخاذ قرارات رشيدة ".[3]

ثانيا: أهمية القوائم المالية

للقوائم المالية أهمية كبيرة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة وتتمثل أهميتها فيما يلي:

1-وسيلة في اتخاذ القرارات المناسبة:

تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات المناسبة حيث:

- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين العملاء والبنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها؛
- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.

2-أداة اتصال

تلعب القوائم المالية في هذا المجال دور رئيسي في المؤسسة فمهمتها هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي القوائم المالية عن نشاط المؤسسة ولنتائج المترتبة عليها في ذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك ... إلخ.
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، أو لباحثين ... الخ

[1] طارق عبد العال حمادة، **موسوعة معايير المراجعة،شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**،الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر،2007 ،ص39 .

[2] عبد الوهاب نصر علي، **القياس و الإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، الإسكندرية- مصر، بدون الطبعة، 2007 ، ص 10.

[3] محمّد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء، مصر، 2009 ، ص 262.

3- وسيلة في تقييم الأداء

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة ولحكم على كفاءتها أو استعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على: [1]

- المركز المالي للمؤسسة.
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

ثالثا: خصائص القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ) المالي من وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه القوائم من اتخاذ القرارات المناسبة حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية:

القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإنه من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقولا من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعلى أية حال فإنه يجب عدم تنحية المعلومات الخاصة بالمسائل المعقدة التي يجب إدراجها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لاحتياجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين.[2]

الملائمة: حتى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لمتطلبات صناع القرارات، وتتوفر في هذه المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.[3]

المادية (الأهمية النسبية): تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، فتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بالحذف أو التحريف.

القابلية للمقارنة: يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة.

---

[1] حواس صلاح،**التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**،اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3 ، 2008،ص182

[2] طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2006 ، ص 88 ..

[3] هيني فان جريوتج، ترجمة طارق عبد العال حمادة، ، **معايير التقارير الدولية**، بدون الطبعة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006 ، ص 06.

الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان باستطاعة المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه.[1]

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية:

التمثيل الصادق: لتكون المعلومة موثوق فيها يجب أن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها.

الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقة للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.[2]

الحياد: حتى تكون موثوقة فإن المعلومات المحتواة فيها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفا.

الحيطة والحذر: لابد من أن يجابه معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي للمصنع والمعدات وعدد مطالبات الكفالات التي يمكن أن تحدث.

الاكتمال: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة.[3]

رابعا: أساليب قياس عناصر القوائم المالية

عملية القياس تتمثل في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها إقرار وإدراج عناصر البيانات المالية في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس، وقد تم وضع مبادئ قاعدتها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بإضافة عنصر الشفافية إلى العناصر التي اعتمدت المبادئ عليها والتي انطلقت من عنصر الأمانة.

ويمكن تلخيص هذه الأسس في:

---

[1] كحلوش أمينة، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، ، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015 ، ص 4 .

[2] إلياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر ، 2010 ، ص 39 .

[3] إلياس بدوي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 40 .

التكلفة التاريخية: بموجب هذا الأساس، تسجل الموجودات بقيمة النقد المدفوع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة لمقابل الحصول على الموجودات كما بتاريخ اقتناؤها، أما المطلوبات، فتسجل بقيمة الموجودات التي تم استلامها مقابل الالتزام، أو معادل النقد المتوقع دفعة لتسوية تلك المطلوبات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.[1]

التكلفة الجارية: بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد أو النقد المعادل الذي يتوجب دفعة حاليا مقابل الحصول على أصل مماثل، وتدرج المطلوبات بالقيمة غير المخصومة (القيمة الاسمية) للنقد ومعادل النقد المطلوب دفعه حاليا لتسديد الالتزام.

القيمة القابلة للتحقيق: بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بقيمة النقد، أو النقد المعادل الذي يمكن الحصول علية حاليا إذا بيع الأصل بطريقة منظمة، وتدرج المطلوبات بالقيم التي يمكن تسويتها بها، أي بالقيم غير المخصومة (الاسمية) للنقد أو معادل النقد الذي يتوقع دفعه لتسوية الالتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

القيمة الحالية: بموجب هذا الأساس، تدرج الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الواردة، والمتوقع الحصول عليها من هذا البند في المستقبل وذلك ضمن النشاط العادي للمؤسسة، وتدرج الموجودات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الصادرة المتوقع استخدامها في تسوية الالتزام خلال الدورة العادية لنشاط المؤسسة.

رغم أن التكلفة التاريخية هي أكثر أسس القياس استخدامها من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية فإنه يستخدم عادة جنبا إلي جنب مع أسس أخرى للقياس، فالبضاعة تدرج عادة بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل، أما الأوراق المالية القابلة للتسويق فيمكن أدراجها بالقيمة السوقية، لكن الالتزامات الخاصة بأجور التقاعد فيتم إدراجها على أساس قيمتها الحالية، وتستخدم بعض المؤسسات أساس التكلفة الجارية على ضوء عدم قدرتها استخدام نموذج التكلفة التاريخية في التعامل مع آثار الأسعار المتغيرة للموجودات غير النقدية.[2]

خامسا: أهداف القوائم المالية

تتمثل أهم الأهداف القوائم المالية فيما يلي[3]:

- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها؛

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،االطبعة الأولى، لجسور للنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2015 ، 194 .

[2] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، **مرجع سبق ذكره**، ص 195 .

[3] عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة** ، دار السلاسل للنشر،الكويت، 1990 ،ص164

- تهدف إلى توفير المعلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات؛
- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإنها تعكس الآثار المالية للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية؛
- تظهر القوائم المالي أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها؛
- توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين استخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح القروض المالية؛
- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة ليم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعمقة بهذه التدفقات.

سادسا: أنواع القوائم المالية

سنتعرف من خلال هذا العنصر لأهم أنواع القوائم المالية.

1-الميزانية (قائمة المركز المالي)

التعريف الأول: وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم" **IAS1**: تعد الميزانية المكون الرئيسي للقوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة".[1]

التعريف الثاني: " الميزانية هي عبارة عن الكشف الإجمالي للأصول والخصوم. الخصوم = الديون ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات ". [2]

2-مزايا قائمة المركز المالي: [3]

بيان المركز المالي للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها وفقا بما يعرف بنسبة التغطية، والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها؛

التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة؛

---

[1] هواري أم كلثوم،"**دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل المحتوى الإعلامي الكشوف المالية**"، في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 22 .

[2] عبد الوهاب رميدي، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)** ، الطبعة الأولى ، دار هومة ، الجزائر ، 2011،ص 30 .

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، أثر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2008 ، ص 113-114 .

التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية؛

تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها، وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها؛

القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها؛

بيان مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛

الوقوف على استمرارية المؤسسة أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

معرفة سياسات الشركة لاتجاه استثمارها.

3-عرض حساب النتائج (قائمة الدخل)

التعريف الأول: "هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المحققة من قبل المؤسسة خلال السنة المالية، كما لا يأخذ في الحساب لا تاريخ التحصيل ولا تاريخ السحب ويبين النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربح أو خسارة ".[1]

التعريف الثاني: " تسمى أيضا بقائمة حساب الأرباح والخسائر، ويمكن تعريف هذه القائمة بأنها: بيان يلخص إيرادات ومصاريف الشركة خلال فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، أي أنها تبين نتائج العمليات التشغيلية التي قامت بها وما أسفرت عنه هذه العمليات من تحقيق أرباح أو خسارة".[2]

مزايا قائمة الدخل: [3]

- تمكين المالكين من تعرف على نتائج استثماراتهم؛
- تسهيل مهمة الدائنين في الرقابة على سلامة أوضاع المؤسسة وضمان أموالهم؛
- تسهيل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وتوزيع الأرباح؛
- تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار في مختلف المشروعات؛

4-قائمة التدفقات النقدية

التعريفالأول: " قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم المالية الأساسية التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق الإيراد النقدي والأصول الأخرى المتداولة الممكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة التشغيل الحالية، وكذا مصادر استخدامات تلك المبالغ النقدية في أعمال المؤسسة خلال نفس الفترة". [4]

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار **المؤرخ في 26 جويلية 2008**، العدد19، ص 24.

[2] علي عباس، **الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص39.

[3] مفلح محمد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008، ص 142.

[4] مفلح محمد عقل، **نفس المرجع**، ص 97.

التعريف الثاني: هي عبارة عن قائمة تعرض مصادر التدفقات الداخلة واستخدامات التدفقات الخارجية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة، هذه القائمة تظهر فقط الحالة المالية في الأجل القصير وتقدم ملخص للتدفقات النقدية التشغيل والاستثمار والتمويل بصورة تؤدي إلى توقيفها مع التغير في النقدية والنقدية المعادلة خلال الفترة.[1]

مزايا قائمة التدفقات النقدية: [2]

- تقييم مدى قدرة المؤسسة على الحصول على تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- تقييم قدرة المؤسسة على مواجهة وسداد التزاماتها وكذلك مدى قدرتها على توزيع الأرباح ومدى حاجتها لمصادر تمويل خارجية.
- جدول تدفقات الخزينة أداة لتقييم السيولة والمرونة المالية للمؤسسة أي مدى قدرتها على توفير أموال نقدية للاستفادة من أي فرص استثمارية جديدة أو إحلال الأصول في المستقبل.
- يسمح جدول تدفقات الخزينة بمقارنة المركز النقدي بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها في الفترات المالية المختلفة

5-جدول تغير الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)

التعريف الأول:" هو ملخص للتغيرات والتحويلات المتعلقة بعناصر الأموال الخاصة للشركة خلال فترة ".[3]

التعريف الثاني: " هي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقص الذي يطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل الملاك، أما النقص فيها فيكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوبات المؤسسة خلال نفس الفترة."[4]

مزايا تغير الأموال الخاصة: [5]

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث للأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على عناصر الأعباء والمنتوجات التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة.

---

[1] بن خليفة حمزة، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمّد خيضر، بسكرة، 2013، ص10

[2] محمّد سمير الصبان، محمّد القيومي، **التحليل المالي للقوائم المالية**، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 2007، ص 103.

[3] محمّد بوتين ، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ، الصفحات الزرقاء ، البويرة ، الجزائر ، 2010 ، 81 .

[4] عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005 ، 209 .

[5] محمّد سمير الصبان، محمّد القيومي، **مرجع سبق ذكره**، ص 104

6-الملاحق المرفقة بالقوائم المالية

التعريف الأول: حسب النظام المحاسبي المالي: " ملحق القوائم المالية هو وثيقة تلخيص، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فيما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات ".[1]

التعريف الثاني: عرفت أيضا على أنها "جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرق والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، إيضاحات تخص الشركاء، أسهم الوحدات الفروع والمؤسسة الأم، التحويلات ما بين الفروع والمؤسسة الأم". [2]

مزايا الملحق: [3]

إن الملحق المرفق بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك نظرا لما يتضمنه من توضيحات لما تحتويه القوائم المالية، والتي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية وبانتفاء وجودها تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية.

وهذا يعتبر الملحق ذا أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في القوائم المالية، حيث تكمن أهمية الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية فيما يلي:

- تقديم معلومات عن الأسس والطرق المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد قوائمها المالية.
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب القوائم المالية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة على فهم محتوياتها.

سابعا: المستخدمون للقوائم المالية

المستثمرون: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، ويحتاج المساهمون أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات أرباح.[4]

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

---

[1] الجريدة الرسمية العدد19، ،الفصل 08 ، **مرجع سبق ذكره**، ص 38 .

[2] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، ص 81.

[3] شعيب شنوف، **نفس المرجع**، ص 81.

[4] محمد سمير الصبان، محمد القيومي، **التحليل المالي للقوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 104.

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

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

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

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

الجمهور العام: تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد البيانات المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.[1]

ثامنا: حوكمة الشركات وعلاقتها بالقوائم المالية:[2]

تتضح العلاقة بين حوكمة الشركات والقوائم المالية في: التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي تم تناولها في الفصل، لما في ذلك من أهمية في تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة بما يساعد المؤسسات على تدعيم رأسماله وزيادة الاحتياطيات وتراكمها بشكل مستمر وهذا يؤدي إلى نمو المؤسسات وتوسعها وازدياد حجمها، كما تعتبر القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل أعضاء مجلس الإدارة، حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج من خلال تلك المعلومات حيث تستخدم في قرارات التمويل والاستثمار وتقدير العائد والمخاطرة من وراء الاستثمار أو التمويل.

[1] أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ،**تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، **مرجع سبق ذكره**، ص 199 .

[2] العابدي دلال، **مرجع سبق ذكره**،ص 124 .

تاسعا: الفرضيات الأساسية والخصائص النوعية للقوائم المالية:

تتميز القوائم المالية بمجموعة من الفرضيات والخصائص النوعية نوجزها كما يلي:

1-الفرضيات الأساسية للقوائم المالية

تتمثل الفرضيات الأساسية للقوائم المالية في:

- **محاسبة التعهد:** تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ أن تسجل العمليات والأحداث دون انتظار وقت التسديد أو القبض النقدي.

- **استمرارية الاستغلال:** يتم إعداد القوائم المالية انطلاقا من فرضيتين الأولى أن النشاط يعتبر مستمرا والثانية المؤسسة لا تنوي إيقاف النشاط أو تخفيضه بصفة معتبرة خلال المستقبل المنظور.[1]

2-الخصائص النوعية للقوائم المالية:

حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية فإنه يجب توفر الخصائص التالية في القوائم المالية

-القابلية للفهم والاستيعاب

- ألا تكون معقدة

- يجب أن تكون ملائمة لحاجة صانعي القرارات الاقتصادية ومن السهل فهمها من أغلبية المستخدمين.

-الملاءمة أو الدلالة:

- حتى تكون المعلومات مفيدة لا بد أن تكون ملائمة وذات منفعة لصناع القرار، حيث تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين خاصة فيما يخص المركز المالي والأداء، وتعتبر مهمة إذا كان هدفها وتعريفها يؤثر على القرار.

- تساعد على تقييم الماضي والحاضر والمستقبل كذلك تمكنهم من التأكد من تقييمهم السابق أو تصحيحه.[2]

-الموثوقية

يقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وإمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتمثل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقدمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز، وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض

---

[1] محمد نوارة، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية مرجع سبق ذكره**، ص98

[2] بن فرج زوينة ، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس،سطيف، 2014/2013،ص49

المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الاقتصادية لقرائها.[1]

–القابلية للمقارنة

قابلة للمقارنة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ومقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى مختلفة حتى يمكن تقييم مراكزها المالية والتغيرات الحاصلة في المركز المالي.[2]

عاشرا: مفهوم جودة القوائم المالية

يمكن تعريفها كما يلي: [3]

عرفت جودة القوائم المالية على أنها: مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذا القوائم وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من العوامل القانونية، الرقابية، المهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

وعرفت كذلك علة أنها: "ما تتسم به القوائم المالية من شفافية وافصاح جيد عن المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح المحققة والمتوقعة للشركة بما يتفق مع أهداف واحتياجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم لترشيد قراراتهم الاستثمارية"؛

مما سبق يمكن تعريف جودة القوائم المالية على أنها: "مدى توفر الشفافية والافصاح في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك بما يعكس الوضعية الحقيقية للشركة من خلال مركزها".

[1] محمد نوارة ، **مرجع سبق ذكره**، ص 99

[2] بن فرج زوينة، **مرجع سبق ذكره**، ص49

[3] رحمة غزالي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف**، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر، 2019،.

المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وعليه سوف نتطرق إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية.

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد تعدد وجهات النظر من قبل الباحثين في تعريف الإفصاح، إلا أنهم يتفقون في غالب الأحيان في المضمون، ومن بين أهم هذه التعريفات نذكر:

يعرف الإفصاح بأنه إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد التقارير المالية، ما يعني أن تشتمل التقارير المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع، لتجنيب تضليل الأطراف ذات العلاقة بالمشروع.[1]

وفي تعريف آخر يقصد بالإفصاح المحاسبي أعلام ذوي المصالح بالحقائق الاقتصادية المالية التي قد تكون أساساً للحكم على المشروع، كما أن مبدأ الإفصاح يتطلب أن تكون التقارير المالية كاملة، بمعنى شمولها لكل المعلومات الجوهرية والتي هي ضرورية للعرض المناسب وإذا كان حذف معلومات معينة سيجعلها مضللة فإن الإفصاح عنها يكون ضرورياً[2]

ونعني بالإفصاح بشكل عام على انه " بيان الشيء من أجل أن يكون معروفاً وواضحاً، ومن هنا يشكل إفصاح المنظمة عن المعلومات حماية للمستثمر العادي والأطراف الأخرى من التضليل، إضافة إلى تقليل مخاطر الاستثمار، ويتحدد مستوى الإفصاح حسب مجموعة من العوامل منها الشخص الذي يستخدم المعلومة والغرض من استخدامها، وإن مفهوم الإفصاح المثالي، أو الكامل أصبح شيئاً من الماضي ليحل محله في عصرنا الحاضر مفهوم الإفصاح الواقعي أو المناسب".[3]

وينص هذا المبدأ على أنه: "ينبغي أن يكفل نظام الحوكمة المؤسسية تحقيق الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، و من بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة" ويعد من أهم مبادئ الحوكمة المؤسسية توفير شروط ومتطلبات الشفافية والإفصاح المؤسسية وذلك بما يؤدي إلى تحقيق

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2016/2015، ص،67 .

[2] مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشراكات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017-2018، ص59.

[3] يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية —دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، مرجع سبق ذكره**، ص108.

التوازن بين مصالح جميع الفئات ذات العلاقة من المساهمين وأصحاب المصالح والموظفين وغيرهم والإفصاح عن المعلومات والبيانات من أهم العوامل في تحقيق الهدف الرئيسي للحوكمة المؤسسية وهو تقليص مخاطر وأضرار تضارب المصالح المحتمل بين الشركات والفئات الأخرى ذات المصلحة وهنا لابد من الإفصاح الكامل بشفافية عن البيانات المالية بأسلوب يتفق مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وتدقيقها وفق معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح غير المالية، كما أنه لابد من مراجعة البيانات المالية من قبل مدقق خارجي مستقل لغايات إتاحة الموضوعية من قبل القائم عليها في إعداد البيانات المالية ، وان تضمن قنوات توزيع المعلومات ووصول المعلومات في الوقت المناسب .[1]

وتؤثر الحوكمة على الإفصاح من ثلاث نواحي: [2]

- الاهتمام بالمعلومات الكمية التي يتم صياغتها في شكل غير مالي كعدد العاملين بالشركة، وأسعار الأسهم والوضع الاقتصادي العام وغيرها؛
- الانتقال من الإفصاح الاختياري إلى الإفصاح الإلزامي؛
- إمكانية الإفصاح الإلكتروني للمعلومات (مالية أو كمية) مما يعم على إمكانية التحديث الفوري للمعلومات وتقليل درجة التماثل للمعلومات إلى جانب التغذية الاسترجاعية.

ثانيا: أهمية الإفصاح والشفافية في تطبيق حوكمة الشركات:

تعد ألية الإفصاح والشفافية سمة أساسية من سمات أساليب متابعة المؤسسات المسندة إلى قوى السوق وهي أيضا على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية وتشير تجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة وفعالة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح يمثل أداة قوية للتأثير على سلوك المؤسسات وحماية المستثمرين، ومن شأن نظم الإفصاح القوية المساعدة على جذب رؤوس الأموال، والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال ويحتاج المساهمون والمستثمرون المرتقبون للحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة، وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات تستند إلى معلومات كافية بشأن تقييم المؤسسة، وحقوق الملكية، وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها، كما يسهم الإفصاح في تحسين مستويات تفهم الجمهور لهياكل وأنشطة المشروعات علاوة على تفهم

---

[1] بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر عل جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ،2017، ص149.

[2] سلام طارق مختار محمد،" **أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية: دراسة ميدانية**"، مجلة دار المنظومة الرواد في قواعد المعلومات العربية، المجلد 19، العدد الأول، أبريل 2015، ص 65- 67، ص77.

سياسات المؤسسة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقة المؤسسات بالمجتمعات التي تعمل من خلالها.[1]

وفيما يلي نذكر العناصر التي تبرز الأهمية الكبيرة للإفصاح المحاسبي:[2]

- يلعب دورا مهما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية (البورصات)، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز؛
- يعمل الإفصاح على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها؛
- يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل؛
- يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال البورصة ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفء كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال؛
- تخفيض مشكل عدم التماثل في المعلومات بين الأطراف المختلفة داخل المؤسسة.

ثالثا: أنواع الإفصاح

1-الإفصاح الكامل (الشامل أو التام)

يفترض الإفصاح الكامل عرض جميع المعلومات الملائمة وقد ينظر إلى الإفصاح الكامل على أنه يعني عرض معلومات زائدة ومن ثمة فإنه غير ملائم، وتعتبر المعلومات الكثيرة جدا ضارة لأن عرض التفاصيل غير المهمة يخفي المعلومات الجوهرية ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير ومع ذلك يجب أن يكون الإفصاح مناسب عن المعلومات الجوهرية إلى المستثمرين وغيرهم إذا استخدمت في إطارها الصحيح.

2-الإفصاح التثقيفي الإعلامي

لقد ظهر هذا النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، كالإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن السياسة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح والهياكل التمويلية للمؤسسة ... الخ، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء للمصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، والتي يترتب عنها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى.[3]

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودور دكتوراه**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص146

[2] محمد نوارة، **مرجع سبق ذكره**، ص12.

[3] محمد نوارة، **مرجع سبق ذكره**، 8-9 .

3-الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من التقارير المالية، أي انه في ضل هذا المفهوم يتوجب إخراج التقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعات مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

4-الإفصاح الكافي

ويشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره في المعلومة المحاسبية في التقارير المالية. ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار غير أنه يعتمد بشكل رئيسي على الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. [1]

5-الإفصاح الوقائي (التقليدي)

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مظللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك هو حماية المجتمع المالي المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين، ويتطلب الكشف عن الأمور التالية: [2]

-السياسة المحاسبية والتغير فيها؛

-التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛

-تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛

- المكاسب والخسائر المحتملة؛

- الارتباطات المالية والأحداث اللاحقة.

6-الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.[3]

7-الإفصاح التفاضلي

حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت في البنود بعقد المقارنة التوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتحاد العام لتلك التغيرات.

---

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة،**مرجع سبق ذكره**،ص70.

[2] مُحَّد نوارة، **مرجع سبق ذكره**، ص 9

[3] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **نفس المرجع**، ص71

8-الإفصاح الإجباري

وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي حددته القوانين الصادرة من الجهات ذات العلاقة.

9-الإفصاح الاختياري

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB 2001) الإفصاح الاختياري أو التطوعي بأنه المعلومات الإضافية التي لا تتطلبها بشكل صريح مبادئ المحاسبة المقبولة عموما أو قواعد بلد محددة، ويعد الإفصاح الإضافي محاولة جادة من قبل المؤسسة الاقتصادية لتقديم معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية حتى لا يلجؤوا إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة، وتتوفر للمديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسستهم أكثر من غيرهم من الخارج، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحوافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات. ومن أمثلة هذا النوع من الإفصاح ما يلي: [1]

-التنبؤات المالية المستقبلية؛

-تحليلات الأصول طويلة الأجل والمخزون؛

- خطط الإنفاق الاستثماري؛

- ربحية الأسهم؛

- خطط الإدارة بشأن توزيعات الأرباح.

رابعا: الأدوات المعززة لمستوى الإفصاح:

لقد أوضحنا من قبل بأن الإفصاح والشفافية تمثل أهم المبادئ التي يقوم عليها مفهوم الحوكمة، وأن هذا المفهوم في سبيل تطبيقه وتفعيله يعتمد على العديد من الآليات القانونية والتنظيمية، وكذلك الآليات المحاسبية الرقابية. إلا أن الآليات المحاسبية الرقابية تحظى باهتمام كبير، وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة، خاصة التطبيق لمبدأ الإفصاح والشفافية الذي نحن بصدده. وهذا ما أكدته الدراسات السابقة الموجودة في مقدمة هذه الدراسة. وتتلخص أهم الآليات المحاسبية الرقابية للحوكمة في المؤسسات في الآتي: [2]

- لجان المراجعة؛
- المراجعة الداخلية؛
- المراجعة الخارجية.

[1] محمد نوارة، **المرجع سبق ذكره**، ص10-11.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **المرجع سبق ذكره**، ص78

حيث أن الغاية النهائية لهذه الآليات المحاسبية الرقابية تكمن في إنتاج تقارير مالية ذات إفصاح وشفافية عاليين، بما يساعد على التحقيق الأمثل لأهداف المؤسسة، ويحقق الفائدة المثلى لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة. وهذا ما سيتم توضيحه بالتفصيل في الفصل القادم.

خامسا: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

1-مستخدمي المعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

كما أن تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وصورة العرض، فإيضاحات معينة تكون ملائمة الاستخدامات جهة معينة قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات جهة أخرى.

2- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملامة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى.[1]

3- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية

يجب الإفصاح عنها تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية في الميزانية حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة بالإضافة إلى المعلومات التي تعرض في الملحق. والتي تعد جزءا من هذه القوائم. حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ المحاسبية وضمن قيود ومحددات على كل من نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم".

[1] أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القتصادية، جامعة الجزائر 3، 2015 - 2016،ص 71

4- **أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**: إن القدرة على قراءة القوائم المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة وعليه يجب أن يراعي معد القوائم المالية عدم عرض المعلومات بطريقة غير مفهومة وغير واضحة. لذا يتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة، وعموما جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل، إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات.[1]

المبحث الرابع: التجارب الدولية في حوكمة الشركات (الجانب المحاسبي)

أصبح التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات أمرا ضروريا ولابد منه في كافة الدول الغربية والعربية، بإعتباره أسلوبا عمليا في غاية الأهمية يؤدي إلى التسيير السليم للشركات وحسن إدارتها، وفيما يلي سوف نتطرق إلى بعض التجارب الدولية الغربية والعربية في تطبيق حوكمة الشركات من الناحية المحاسبية.

المطلب الأول: تجارب الدول الغربية

يمكن استعراض تجارب الدول الغربية فيما يخص تطبيق الحوكمة المحاسبية كما يلي:

أولا: تجربة المملكة المتحدة

تعد المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي تصدر تشريعا يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات الرشيدة لإدارة المؤسسات والشركات، بالإضافة إلى ذلك هناك الكثير من المنظمات والمجامع المهنية التي كانت ولا تزال تدعم وتشجع هذا التوجه، ومن هذه المنظمات الاتحاد البريطاني للمؤمنين، والاتحاد الوطني لصناديق المتعاقدين، واتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، ومجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز وغيرهم.[2]

لقد صدر تقرير كادبوري في نهاية 1992 بمعرفة اللجنة المالية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس تقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية، وهو من أهم التقارير التي تناولت حوكمة الشركات في المملكة المتحدة والعالم بصفة عامة كما كان يحتوي على 19 بندا تتمثل في توجيهات الممارسات السليمة لحوكمة الشركات، أهمها:[3]

---

[1] أحلام عكسة، **مرجع سبق ذكره** ، ص 72

[2] قطاف عقبة، **دورحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة، شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018-2019، ص 70.

[3] فايزة بلعابد، عزوز مخلوفي، " **دروس مستفادة من تجارب دولية رائدة في حوكمة الشركات**"، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، خاص، جانفي 2019، ص 294.

- ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام وان يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعالة على كل نواحي الشركة وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة المحافظة على وجود علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين؛
- ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التقارير المالية؛
- يجب الإفصاح من ناحية المديرين في تقريرهم عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة؛
- يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء تنفيذيين بشكل يجعل هناك توازن في المسؤوليات؛
- يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة وألا يكون الأعضاء اللجنة أي أعمال أو ارتباطات أخرى تؤثر جوهريا على طبيعة عملهم الرقابي؛
- يجب الإفصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه الأعضاء من مكافآت، وكذلك رئيس مجلس الإدارة.

الجدير بالذكر أن هذا التقرير عند إصداره عرف العديد من الاعتراضات من قبل الشركات بحجة أنه يمثل إعاقات لعملياتها، إلا أنه تم الإصرار عليه كونه يخدم الصالح العام ويساهم في زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية التي تصدرها الشركات. وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير تعتبر غير ملزمة للشركات المسجلة لأسهمها في بورصة لندن إلا أن البورصة ترغم الشركات على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات.[1]

وفي أكتوبر سنة 1993 أصدر تقرير رومتان (Rutteman) الذي يوصي الشركات المقيدة بالبورصة أن تكون ضمن تقريرها جزءا يتعلق بالرقابة الداخلية للشركة بهدف الحفاظ على أصولها.[2]

وظهر بعد ذلك في 1995 تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتكون من ضمن مسئوليتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع الأداء الخاص بهم، ويجب أن يشتمل هذا التقييم أيضا كبار المديرين التنفيذيين بالشركة وفي نفس العام، صدر تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير هامبيل (Hamped Report) والذي ركز مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات حيث أوصى التقرير بمسئولية مجلس الإدارة من نظام الرقابة الداخلية بالشركات وخاصة المالية، وضرورة قيام المجلس بإجراءات لتقييم دوري للنظام تحديد مدى ملائمته لعمليات الشركة.[3]

---

[1] بن عواق شرف الدين أمين، " **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري، تجارب دولية رائدة**"، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 3، جوان 2015، ص 149.

[2] سمية بن عمورة، " **تجارب دولية في حوكمة الشركات**" ، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 139.

[3] مُحَمَّد مصطفي سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 87- 88.

وفي عام 1998 ظهر الكود Combined Code والذي أشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، ومما هو جدير بالذكر أن هذا الكود أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن. هذا وقد تم تعديل الكود في 2003 ليشمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في 2002، وظهر أيضا في 2003 تقريران متعلقان بحوكمة الشركات ودور مجالس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم المخاطر وإدارة وهما Higges and Smith Reports.[1]

ثانيا: التجربة الفرنسية

نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من التقارير المنشورة خلال الفترة 1995-2003، واستمدت هذه التقارير نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية، مثل قانون كادبوريcadbury سنة 1992، وقانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999، حيث اعتبرت تقاريرها إرشادية وليست إلزامية، ويمكن تلخيص أهم تلك التقارير فيما يلي: [2]

تقرير فيو الأول Viénot1سنة 1995، بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدور هذا التقرير تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFPEوالمجلس الوطني لأصحاب الأعمال للفرنسيين ONPE، ويسمي ومجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة"، وقسم هذا التقرير إلى 03 أقسام، وأهم ما تضمنته هذه الأقسام هي مهام وتعيين مجلس الإدارة ومكوناته ووظائفه.

تقرير ماريني Marini": ويتمحور حول إمكانية الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، ووضع حدود لفرص تحديد الوكالة لدى المديرين، وإعطاء أهمية أكبر للدور الذي تلعبه خان مجلس الإدارة.

تقرير فيو الثاني Vitriot2 سنة **1999**: بإشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFPE وحركة المؤسسات الفرنسية MEDF ومن أهم أفكاره التي تضمنتها أقسامه ما يلي:

القسم الأول: الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام ويتضمن الإفصاح عن المكافآت المديرين بالشركات المدرجة، الإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم فيها.

القسم الثاني: ويتمحور حول المديرين ونشاطات مجلس الإدارة، ونشاطات لجان المجلس، والإفصاح عن المعلومات المالية، كما يتناول توصيات واقتراحات على الجمعية العامة للمساهمين حول إمكانية زيادة رأس المال في فترة الإكساب العام، بالإضافة إلى التزام الشركات بالتوصيات تقارير في الأول والثاني.

[1] قطاف عقبة، **مرجع سبق ذكره**، ص 73.

[2] سمية بن عمورة، **مرجع سبق ذكره**، ص 140.

تقرير بوتونBouton سنة 2002: وجاء بعد سلسلة الاختيارات الكبرى للشركات الأمريكية وبضم ثلاثة أقسام، تضمن معايير تحسين ممارسات الحكومة فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الإداريين المستقلين، واستقلالية محافظي الحسابات، وضرورة تضمن التقارير السنوية كل الإجراءات الداخلية المتعلقة بتحديد والرقابة على الالتزامات خارج الميزانية وكل ما يتعلق بالإفصاح عن المعلومة المالية.

تقرير الأمن المالي سنة 2003: بعد سلسلة الاختيارات المالية في كبرى الشركات الأمريكية والأوربية، ظهرت أزمة عدم الثقة في جودة المعلومة المحاسبية والمالية الموجهة لخدمة المستثمرين، وتمحور أهم نصوصه حول كيفية إعداد تقارير الرقابة الداخلية ومتضمناتها واهتمامها بالمعلومة المالية والشفافية والإفصاح عنها لتفادي التلاعب المحاسب.

ثالثا: تجربة ألمانيا

لقد إكتسب موضوع حوكمة الشركات في ألمانيا أهمية خاصة بعد تعرض عدد من الشركات الألمانية الكبيرة للانهيار، مثل تعرض شركة (دايمز) وتبعا لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى (kontrag) يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة:[1]

- يسمح بإعادة شراء الأسهم بشروط صارمة.
- الأسهم متعددة حقوق التصويت لا يسمح بها بعد ذلك.
- لن يكون هناك نقص إلزامي في عدد أعضاء المجلس الإشرافي، بينما يمكن مشاركة الأعضاء في عشرة مجالس.
- يعين المجلس الإشرافي المراجع الخارجي وليس مجلس الإدارة.
- تأثير البنوك مكبوح في التصويت ولا يجوز للبنوك التصويت كمفوض عن أصحاب الأسهم إذا تجاوزت نسبة هؤلاء 5% من عدد الأسهم الكلية.

وفي 6 يونيو 2000 أصدرت مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين (مهندسين الإجراءات الألمانية القواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية التدقيق والشركات الخاصة،[2] وعلاوة على ذلك فإن منظمة Deutsche Schutzvereningung fur - Wertpapterbesitz –DSW وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت المقترحات التالية وطالبت الشركات بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لإدارة الشركات:

[1] محمد صالح الجمعي، **أثر النظام المحاسبي المالي في إرساء مبادئ الحوكمة المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة على عينة من الشركات الجزائرية**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015/2014، ص 39.

[2] محمد صالح الجمعي، **المرجع سبق ذكره**، ص 39.

- منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في نفس الوقت.
- منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية.
- ضمان استقلال مراجع الشركة.
- إرسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر.
- يجب أن تطبق الشركات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد.

طالبت بالمزيد من الشفافية والقابلية للمحاسبة من البنوك التي تصوت على الحصة التي تستفيد منها وذلك بأن تفصح البنوك الألمانية المزيد عن توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم إشعار عام عند التصويت ضد الإدارة.

هناك دعم كبير لتنفيذ إجراءات أفضل الممارسات للسوق الألمانية، إلا أن معظم المطالبين بالتغيير في ألمانيا يرون بضرورة تطبيق معايير إدارة الشركات من خلال التشريع بدلا من الإجراءات غير الملزمة، ولكن البورصة الألمانية لم تنتظر حتى تصبح قواعد حوكمة إدارة الشركات ممارسة تطوعية عامة للشركات الألمانية، فبدأت في تنفيذ مشروع جرئ يقدم شريحتين تجاريتين من الشركات المهتمة بالتسجيل، وعلى الشركات الراغبة في التسجيل في هاتين الشريحتين الالتزام بقواعد البورصة الألمانية التي تتطلب إفصاحا أكثر من المعتاد في ألمانيا، السوق الجديدة تطالب الشركات المسجلة بمساك حساباتهما إما حسب معايير المحاسبة الأمريكية (US GAAP-) أو حسب معايير المحاسبة الدولية IAS مع إصدار تقارير مالية ربع سنوية، والشرط الإضافي المطلوب للإفصاح في الوقت الحالي هو التقارير الربع السنوية والمعدة وفق معايير المحاسبة الأمريكية أو معايير المحاسبة الدولية بداية من سنة 2002، وإذا خالفت الشركات المسجلة هذه القواعد يجوز للبورصة الألمانية معاقبتها بعدة طرق منها شطبه من سجل الشريحة التجارية.[1]

رابعا: تجربة روسيا

أحرزت روسيا تقدما عندما قامت بإصدار قانون حوكمة الشركات، حيث ساعد في رفع معايير حوكمة شركاتها إلى مستويات مقبولة لدى المستثمرين الدوليين، وبالرغم من أنه يزال هناك الكثير على روسيا القيام به لكي تستفيد استفادة كاملة من مزايا العولمة، فإن الإفصاح والشفافية يعتبر من أبرز مجالات التقدم في مجال الحوكمة، حيث تكشف تقارير الحوكمة الروسية السنوية والربع سنوية المزيد من التفاصيل عن الأداء المالي والأداء غير المالي للشركات رغم ما يتطلبه الأداء غير المالي من شمولية قيام عدد من الشركات الروسية الكبرى بإصدار تقاريرها وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمبادئ المحاسبية المقبولة ذات القبول العام (GAAP).

ومما هو جدير بالذكر أن معهد قانون وحوكمة الشركات أعطى الشركات الروسية درجات عالية لممارسات الشفافية والإفصاح المطبقة فيها، وكذلك أحدثت الشركات الروسية تقدما ملحوظا في مجال إعداد وعقد الوثائق الداخلية للشركة، حيث ينص قانون الشركات الروسية على أن تتضمن لوائح كل شركة مساهمة وضع أنظمة أساسية

---

[1] قطاف عقبة، **مرجع سبق ذكره**، ص 79.

للاجتماعات العامة للمساهمين، مجلس، لجان مختصة مثل لجنة المراجعة وخدمة الرقابة المالية وخدمة المراجعة الداخلية.[1]

ورغم كل هذه الإنجازات ما يزال مجتمع الشركات الروسية يحتاج إلى تحسينات عملية في العديد من المجالات شديدة الأهمية مثل الإفصاح عن الملكية وهيكل الملكية ووضع قواعد واضحة للدمج والتملك وإعادة التنظيم وتسديد الأرباح وتكوين مجالس الإدارة والاستقلالية لدى الأعضاء. ويتوقع البعض أن تساهم المصارف الروسية والأجنبية بقوة في تطوير حوكمة الشركات في قطاع الصناعة، عن طريق قيام تلك المصارف بتقييم الحوكمة في الشركات المصدرة للأسهم، مثل تقييم عوامل المخاطرة وربط تكلفة الائتمان بهذا العامل. ومع ذلك فإن المصارف الروسية في الوقت الحالي لا تهتم بذلك عند قيامها بتقييم مخاطر المقترضين.

علاوة على ذلك، فإن المصارف الأجنبية العاملة في روسيا لا تبدي أي اهتمام منتظم بالحوكمة في الشركات المقترضة ولا تربط بين تكلفة الائتمان ومستوى الحوكمة في الشركة المقترضة. وبناء على ما تقدم، يجب على الهيئات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية وهيئات التصنيف الروسية وجمعيات الأعمال والمستثمرين أن يركزوا جهودهم في مجال حوكمة الشركات على مساعدة من 150 إلى 200 شركة من الشركات القيادية الروسية على تنفيذ مبادئ الحوكمة الجيدة التي ستؤدي إلى اكبر عائد اقتصادي.

وبالنسبة للأغلبية الساحقة من الشركات الروسية متوسطة الحجم فإنه من أجل أن تتطور هذه الأخيرة أصبح لابد وان تحول نفسها إلى شركات مساهمة مغلقة بحيث يصبح نوع ملكيتها متناسيا مع طبيعة عملها؛ أما مسألة إنشاء نفس نظام الحوكمة المطبق في الشركات الكبيرة بما له من خصائص تتعلق بأفضل الممارسات الغربية فلن تكون له جدوى اقتصادية بالنسبة لهذه الشركات المتوسطة.[2]

خامسا: تجربة اليابان

في محاولة لإرساء قواعد الحوكمة قام المنتدى الياباني للحوكمة بإصدار تقرير في ماي 1998 يفرض مجموعة من المبادئ التي من شأنها أن تؤدي إلى التطبيق السليم للحوكمة داخل الشركات، وقد أصبح تطبيق هذه المبادئ متطلبا ضروريا ومهمة لأي شركة حتى يمكنها إدارة أعمالها بشكل فعال في السوق العالمي.

وفي أكتوبر 2001 قام المنتدى الياباني للحوكمة مراجعة مبادئ الحوكمة الصادرة في 1998 وأصدر تقريرا وضح فيه خطوتين لإصلاح تطبيق الحوكمة في اليابان، تتمثل الخطوة الأولى في إصلاحات قصيرة الأجل يتم تنفيذها قبل سنة 2002، أما الخطوة الثانية فتشمل إصلاحات جوهرية يتم تطبيقها على المدى البعيد.

وتمثل الإصلاحات قصيرة الأجل للمنتدى الياباني للحوكمة فيما يلي:

---

[1] بن عواق شرف الدين أمين، **مرجع سبق ذكره**، ص 149.

[2] بن عواق شرف الدين أمين، **نفس المرجع**، ص 150-151 .

الإنتقال السريع إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتحسين الإفصاح المحاسبي وتزويد المستثمرين معلومات صحيحة.

- وجود أعضاء مستقلين غير تنفيذيين ممن ليست لهم مصالح مباشرة في الشركة؛
- تحديد مسؤوليات واضحة ومنفصلة لكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- تعيين مراجعين أكثر استقلالا عن مجالس الإدارة، مع وضع تعريف أقوي للاستقلال؛
- زيادة الحوار بين الإدارة والمساهمين في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين.

أما الإصلاحات طويلة الأجل للمنتدى فتشمل ما يلي:

- جعل أغلبية عضوية مجالس الإدارة من أعضاء مستقلين من غير المديرين التنفيذيين.
- وجود لجان مستقلة منبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة، والمكافآت والتعيينات تكون أغلبية عضويتها من الأعضاء المستقلين
- الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

وعلى غرار ذلك قامت بورصة طوكيو في عام 2004 بإصدار مبادئ الحوكمة التي تعتبر مرجعا للشركات للاعتماد عليها في تحسين ممارسات الحوكمة فيها، من خلال الاهتمام بحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية لهم، العلاقة مع أصحاب المصالح في الشركة، الالتزام بالإفصاح والشفافية، وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بالإضافة إلى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي.[1]

سادسا: تجربة البرازيل

أصبحت الشركات البرازيلية بحاجة إلى إعادة تنظيم أوضاعها مع ازدياد عولمة الاقتصاد في العالم كما أن الشركات التي تهدف إلى أن تصبح و أن تظل قادرة على المنافسة عالميا ستحتاج إلى قدر كبير من الأموال للتحديث التكنولوجي و قد أرغمت التكلفة الرأسمالية المرتفعة كثيرا من الشركات على السعي نحو مصادر بديلة للتمويل و من ثم سعت سوق الأوراق المالية بساوباولو (BOVESPA) أو بورصة ساوباولو إلى خلق حوافز و آليات جديدة للشركات للحصول على التمويل اللازم من أسواق راس المال البرازيلية على أسس منظمة و من أجل هذا قامت بورصة ساوباولو بوضع طرق لتقليل المخاطر و زيادة السيولة يمكنها أن تقوم بتنفيذها بسرعة تناهز سرعة الوكيل و قد كان هذا هو الدافع و الأصل في قيام بورصة ساوباولو بإنشاء شريحة القيد الخاص أو السوق الجديد Novo Mercado في شهر ديسمبر 2001 و على الرغم من كونها مبادرة للقطاع الخاص فإنها حظيت بتأييد عدد من المؤسسات الحكومية البرازيلية متضمنة اللجنة البرازيلية للأوراق المالية و البورصات و لجنة القيم المنقولة و الهيئة

---

[1] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، " **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري قراءة تحليلية**"، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018، ص 95.

الاشرافية لصناديق المعاشات و بنك التنمية الوطني، و تقوم هذه المؤسسات بشكل منتظم بتشجيع الشركات على القيد في السوق الجديدة، و بالإضافة الى هذا فقد لقيت مبادرة السوق الجديدة، دعما هاما من مؤسسة التمويل الدولية IFC والبنك الدول، و منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية، و المجموعة الاستشارية للقطاع الخامس التابعة للبنك الدولي بشأن حوكمة الشركات، والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات. والسوق الجديدة مهيأة لتداول أسهم الشركات التى تقوم اختياريا باتباع ممارسات إضافية لحوكمة الشركات تفوق تلك التي يتطلبها القانون، وبمعنى آخر فإن القيد في هذه الشريحة الخاصة يعني الإلتزام بمجموعة من قواعد حوكمة الشركات التي توسع من دائرة حقوق المساهمين، واتباع سياسات من شأنها تشجيع شفافية أكبر من خلال الإفصاح ونشر معلومات شاملة وبالتالي أصبحت ملزمة بما يلي:

- تقديم معلومات حديثة عن التعويم الحر؛
- إرفاق تقرير مراجعة خاصة في القوائم ربع السنوية يصدره مراجع مستقل؛
- عقد اجتماع بمسئول واحد على الأقل للمحققين وغيرهم من الأطراف ذوي المصلحة؛
- نشر جدول بمواعيد الاحداث الهامة في الشركة؛
- توفير معلومات عن أي خطط باختيارات الأسهم؛
- تقديم قوائم مالية موحدة مع البيانات ربع السنوية وقوائم للتدفقات النقدية وحسابات موحدة؛
- نشر معلومات عن كل أنواع التداول في أسهم الشركات التي يملكها المديرون والمساهمون أصحاب الحاكمة وأعضاء المجلس المالي على أساس شهري؛
- توفير معلومات عن العقود التجارية مع كل طرف مرتبط بالشركة عندما تزيد القيمة المتعاقد عليها عن 200000 أو 1 من حقوق ملكية المساهمين وفقا لما نشرته الشركة أيهما أكبر.

والشركات المقيدة في السوق الجديدة تعتبر متميزة بصفة رئيسية لأنها لا تصدر سوى أسهم عادية (ذات حقوق تصويت) إلى جانب التزامها بعدم إصدار أسهم ممتازة (أي ليست لها حقوق تصويت) في المستقبل، و توجد مجموعة من القواعد الهامة التي تحكم السوق الجديدة و هي :

- حقوق التلازم، أي أن أي شخص يفكر في شراء المركز المال الحاكم لأحد المساهمين يجب أن يقدم عرضا معادلا لكافة المساهمين الآخرين، وان كل مساهم يحصل على نفس المعلومات ونفس الفرصة.
- إذا كانت الشركة ترغب في القيد أو كانت ترغب في إلغاء عقدها مع السوق الجديدة، يلتزم المساهم ذو النسبة الحاكمة بعمل عرض عام للأسهم القائمه لديه بسعر يوضح على أساس القيمة الاقتصادية للشركة وفقا لما يحدده تقييم الخبراء.

– يجب أن يكون مجلس إدارة الشركة مكونا من خمسة أعضاء على الأقل مدة عضوية كل منهم سنة واحدة.

ولكي يتم تشجيع كافة الشركات المقيدة في بورصة ساوباولو على اتخاذ خطوات نحو الالتزام بتنفيذ مطالب المستثمرين الحالية بشأن حوكمة الشركات فقد قامت بورصة ساوباولو بإنشاء مستويين لحوكمة الشركات المستوى الأول يتطلب من الشركات أن تصبح أكثر شفافية بالإفصاح عن معلومات أكثر مثل القوائم المالية بحيث تكون أكثر كمالا و كذلك أيضا معلومات عن تداول الأسهم الذي يقوم به الموجودون داخل الشركة و عن المعاملات الذاتية، المستوى الثاني يتطلب من الشركات التمسك بكافة الالتزامات المبينة في اللوائح التنظيمية للسوق الجديدة مع بضعة استثناءات هامة منها :

تحفظ شركات المستوى الثاني استبقاء الأسهم الممتازة المتمتعة بحقوق التلازم Tag Along Rightsمقابل 70% على الأقل من السعر الذي حصل عليه المساهم ذو النسبة الحاكمة.

أن هذه الأسهم الممتازة لها الحق في تصويت مقيد في بعض المواقف المحددة مثل اندماج الشركة وتأسيس شركات والعقود بين المساهم ذى النسبة الحاكمة والشركة بشرط التصويت عليها في الجمعية العامة للمساهمين. [1]

وهذه السوق مهيأة لتداول أسهم الشركات التي تقوم اختياريا بإتباع ممارسات إضافية للحوكمة تفوق تلك التي يتطلبها القانون. ومعنى آخر، فإن القيد في هذه الشريحة الخاصة يعني الالتزام بمجموعة من قواعد الحوكمة التي توسع من دائرة حقوق المساهمين، وإتباع سياسات تشجع على زيادة الشفافية من خلال الإفصاح ونشر معلومات شاملة.

ونظرا لتنامي التأييد لمعايير السوق الجديدة فقد أعلنت مؤسسات الوساطة المالية والمستثمرين وعدد كبير من الشركات عن عزمها الالتزام هذه القواعد. بعد ذلك تعرضت بيئة الأعمال البرازيلية للعديد من التغيرات منها: إدراج عدد كبير من الشركات في سوق الأوراق المالية، عمليات الدمج والاستحواذ للشركات الكبيرة، والأزمة المالية العالمية التي سلطت الضوء على بعض نقاط الضعف في تطبيق الحوكمة، الأمر الذي دفع المعهد البرازيلي للحوكمة إلى مراجعة قانون الحوكمة وتحديد أفضل الممارسات في هذا المجال خاصة ما تعلق منها بحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وزيادة الإفصاح والشفافية بهدف تحسين أداء الشركات وتفعيل الحوكمة فيها.[2]

المطلب الثاني: تجارب الدول العربية

يمكن استعراض تجارب الدول العربية فيما يخص تطبيق الحوكمة المحاسبية كما يلي:

أولا: التجربة المصرية

بدأ الحديث عن الحوكمة في مصر على مستوى المجتمع المدني حيث تم التركيز على كيف يمكن للدولة أن تدير النشاط الاقتصادي إدارة رشيدة في ضوء المتغيرات والأحداث، إضافة إلى ضرورة استكمال الإطار القانوني الذي

[1] يزيد تقرارت، بشير بن عياشي، **حوكمة الشركات دراسة محاسبية ومالية**،النشر الجامعي الجديد، تلمسان،2021، ص 85-87 .

[2] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره**، ص 97

يتضمن التطبيق السليم للحوكمة حيث تم إصدار مجموعة من القوانين التي هدفت إلى حوكمة الشركات المصرية وضبط بيئة الأعمال والتي من أهمها قانون سوق المال المعدل، قانون الشركات الموحد، قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وقانون الإفلاس، بالإضافة إلى مجموعة من القوانين الداعمة لتطبيق مبادئ الحوكمة كقانون الشركات رقم 151 لسنة 1981، وقانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991، وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992 وقانون الإستثمار رقم 08 لسنة 1997، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي رقم 93 لسنة 2000.

وقد أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية تقريرا لتقييم حوكمة الشركات في مصر وكانت أهم النتائج التي توصل إليها هذا التقرير مركز المشروعات الدولية الخاصة، (دليل تأسيس أساليب حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والمتحولة، مارس 2002:

أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 31 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ، حيث تنص حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال.

دراسة تجارب دولية الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء رأي التقرير بأنه لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في حوكمة الشركات في السوق المصرية بشكل عملي، وقد يرجع هذا إلى ضعف وعي المساهمين أو إدارة الشركات بتلك المعايير ومن ثم لا تتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في حدود 07 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ، كما أن هناك اثنان منها لا تطبق نهائيا في السوق المصرية[1].

ثانيا: التجربة الأردنية

أصبحت أهمية حوكمة الشركات تتغلغل بشكل ملحوظ وكبير في أسلوب ونمط إدارة الشركات، وقد لوحظ دورها في العقد الأخر من القرن العشرين في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، وضرورة تفدي الأزمات المالية والاقتصادية الناتجة عن سوء الممارسات. ومن الملاحظ معاناة العديد من بلدان الوطن العربي من عواقب هذه الممارسات وهذا ما أكدته العديد من الفضائح والأزمات التي أصابت البلدان العربية مثل مصر والأردن، وألحقت أضرار بالغة بالمساهمين والدائنين والموردين وأصحاب المصالح عموما".

ويتواجد مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في الأردن في العديد من القوانين ومن أهمها قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته، وقانون الوراق المالية رقم 67، وقانون البنوك رقم 28 لسنة 2000، وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003، وغيرها من القرانين والأنظمة التي ترتبط بحوكمة الشركات في الأردن سواء

---

[1] شراف عقون، قرمية دوفي، بوروينة عزيز، " **حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال – دراسة تجارب دولية**"، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2020، ص 31، 32.

بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وقد أشار قانون الشركات الأردني المعدل رقم 30 لسنة 30 لسنة 2018 والذي حل محل قانون الشركات المؤقت المعدل رقم 74 سنة 2002 وفي المادة 151، وتشير اهم التشريعات في ما يلي:

تلتزم شركات المساهمة العامة بتطبيق قواعد الحوكمة الصادرة عن الوزير بناء على تنصيب المراقب.

تنظم الأمور المالية والإدارية والمحاسبية للشركة المساهمة العامة بموجب أنظمة خاصة بعدها مجلس إدارة الشركة، ويحدد فيه بصورة مفصلة واجبات المجلس وصلاحياته ومسؤولياته وعلاقته بالإدارة التنفيذية، ويبين اللجان الواجب تأليفها وما يتماشى ودليل قواعد حوكمة الشركات المشار إليه في الفقرة (أ) من هذه المادة.

ترسل نسخة من الأنظمة الداخلية للمراقب وللوزير بناء على تنصيب المراقب إدخال أي تعديل يراه ضروريا عليها، وما يحقق مصلحة الشركة والمساهمين فيها.

لا تكون الأنظمة الداخلية الخاصة نافذة ما لم يوافق عليها الوزير خلال 30 يوما من تاريخ تقديمها للمراقب، وفي حال عدم الرد من قبل الوزير أو المراقب تعتبر هذه الأنظمة سارية المفعول ومجلس الإدارة مباشرة العمل.[1]

ثالثا: تجربة الجزائر

الجزائر كغيرها من الدول ليست بمعزل عن التحول الاقتصادي العالمي، وجدت نفسها أمام تحديات البيئة الداخلية وضعف مؤسساتها والبيئة الخارجية التي فرضت عليها التكيف مع المستجدات الحديثة حيث أن هذا التكيف لابد أن يخدم مصلحتها بدرجة أولى، وعقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المغرب (جانفي 2008) وكذلك الإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس (جويلية 2000)، أصبح موضوع حوكمة الشركات من المواضيع التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن لدعم القدرة التنافسية للشركات الوطنية والاستفادة من الأسواق المالية ورؤوس الأموال الدولية.

ومن هذا المنطلق ورغبة الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات، وهذا من خلال سعيها إلى تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو، وكذلك تسهيل المعاملات الدولية، فحاولت الجزائر في السنوات الأخيرة تبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة ومع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS).[2]

في شهر جويلية سنة 2007 انعقد أول ملتقى حول "حوكمة المؤسسات وقد شمل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل فيتحسين المشاركين فصد الفهم

---

[1] سمية بن عمورة، **مرجع سبق ذكره**، ص 141.

[2] مُحَمَّد صالح الجمعي، **مرجع سبق ذكره**، ص 42.

الصحيح والدقيق والموحد لإشكالية الحكم الراشد ودراسته من زاوية الممارسة على أرض الواقع، وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.
وخلال هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد الميثاق كأول توصية وخطو عملية تتخذه وقد تفاعلت مجموعة من الأطراف تمثلت في جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، منتدي رؤساء المؤسسات، والسلطات العمومية متمثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية مقدمة الدعم والرعاية للمشروع، كما شارك في المبادرة مجموعة من الهيئات الدولية المقيمة بالجزائر متمثلة في مؤسسة التمويل الدولية (IFC) والمنتدي العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) وفي غصون الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007 ونوفمبر 2008 تمكن فريق العمل بعد سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة إعداد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر وجه هذا الميثاق بصفة خاصة لـ:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والخاصة؛
- المؤسسات المساهمة في البورصة وتلك التي تهيئي لذلك.

ويتضمن هذا الميثاق جزئيين وملاحق كما يلي:

يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكالية المؤسسة الجزائرية لاسيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

ويتمحور الجزء الثاني حول المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد في المؤسسات فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة الجمعية العامة، مجلس الإدارة، والمديرية التنفيذية) ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، الموردون، العملاء ... إلخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

ويختم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح علمية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق، كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي الإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه- بانورامية للمؤسسات الجزائر الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة[1]

خلاصة الفصل الأول

حاولنا في هذا الفصل تسليط الضوء على حوكمة المؤسسات، وذلك بربطها بجودة المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية نظرا لأنها نالت اهتماما كبيرا من الباحثين، حيث أبرزنا كل الأسس النظرية لمفهوم الحوكمة ومدى مقدرتها على مواجهه الأزمات والمخاطر، وذلك من خلال وضع استراتيجيات للحد من التلاعبات والغش والمحاسبة الإبداعية، وذلك باتباع سياسة ترشيد القرارات.

---

[1] بشرى نمديلي، صلاح الدين كعروش، " **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية**"، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2021، ص 219.

وعلى إختلاف تجارب الدول في تطبيق الحوكمة بين مؤيد ومعارض نجد الجزائر قد بدلت وما زالت تبدل جهودا واضحة المعالم لوضع إطار مؤسسي لحوكمة الشركات يتوافق مع التطورات الحاصلة في عالم الأعمال ومحاولتها الانتفاع بالتجارب الدولية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد

من اجل اعداد أي دراسة مهما كان نوعها لابد من أن يتم التطرق إلى أهم الدراسات السابقة، وذلك من اجل الإلمام بالجانب النظري بالإضافة إلى معرفة أهم الخطوط العريضة للدراسة، كيفية جمع وإدراج البيانات، التحليل وأهم النتائج والتوصيات المستخلصة.

من هذا المنطلق قمنا بعملية مسح مكتبي لأهم الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع سواءا بصفة إجمالية أو جزئية بمعنى التطرق إلى الدراسات التي تعالج أحد متغيرات دراستنا أو كلها انطلاقا الإشكالية المطروحة.

إلا انه من خلال عملية البحث عن الدراسات تبين انه لا يوجد أي دراسة مشابهة نهائيا لدراستنا في عدد المتغيرات وطبيعتها في حين أن أغلبها يخص متغير واحد أو متغيرين، إلا أن الحوكمة المحاسبية كمصطلح لم يتطرق لها كثيرا فأغلب الدراسات ربطت حوكمة الشركات بجودة القوائم المالية، لذلك حاولنا اختيار وعرض فقط ما يتناسب ويخدم موضوع دراستنا بشكل قريب ومباشر بناءا على مجموعة من المعايير لاختيار ما يتناسب منها مع موضوع البحث، وقد تمثلت تلك المعايير فيما يلي:

- أن ترتبط الدراسة السابقة مباشرة بموضوع دراستنا.
- أن تكون دراسة تطبيقية من اجل تبيان القيمة المضافة لدراستنا.
- أن تكون الدراسة على مستوى مؤسسات اقتصادية.

سنحاول من خلال هذا الفصل عرض مجموعة من الدراسات من اجل تثمين الجانب النظري لدراستنا من جهة، وتحليل نتائجها لمعرفة أهم النقائص والعوائق التي قد تؤول إلى التقليل من قيمة العمل من جهة أخرى والهدف الأساسي من كل ذلك الوصول إلى جواب عن الإشكالية المطروحة وعرض القيمة المضافة من اجل إيجاد الحلول أو البدائل. وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.**
- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.**
- **المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات الميدانية السابقة.**

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يوجد عدد هائل من الدراسات السابقة بالمكتوبة باللغة العربية التي تناولت في جزئية منها أو جملة موضوع الحوكمة المحاسبية وجودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، ويمكن إدراجها كالأتي:

1- **دراسة أحمد بوراس ومُحَّد بوطلاعة:** بعنوان مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري (2015).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقدير مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرته على توليد معلومات ذات جودة عالية تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما هدفت إلى دراسة مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال مقارنة الممارسات الموجودة في البيئة الجزائرية ومقارنتها مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي، وما أكسب هذه الدراسة أهمية كبيرة هو تمكين المستثمرين الجزائريين من معرفة قدرة النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسة الجزائرية كونه آلية من آليات الحوكمة في تفعيل مبادئ الشركات، وللوصول إلى حل لمشكلة هذه الدراسة اتبع الباحثان المنهج الوصفي، كما قاما بتطوير استبانه لغرض جمع البيانات من أفراد العينة المدروسة والتي بلغ عددها 340 فرد من ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، وبعد جمع البيانات تم تفريغها في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل بيانات الاستبيان، ومن أهم ما توصل إليه الباحثان من خلال هذه الدراسة هو أن النظام المحاسبي المالي له دور بنسبة 56.3% في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، حيث أن النظام المحاسبي المالي يشكل إطاراً فعالاً للحوكمة، كما أنه يضمن حقوق المساهمين من خلال تزويدهم بمعلومات كافية في الوقت المناسب، ويحقق النظام المحاسبي مبدأ العدالة بين المساهمين ويتسم بالإفصاح والشفافية كونه يلزم المؤسسات بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية وهيكل رأس المال من خلال إعداد قائم مالية قابلة للفهم والمقارنة كما أن النظام المحاسبي المالي يساهم في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة لكونه أداة مراقبة لمدى سلامة المعايير المحاسبية المطبقة في الشركة ومدى التزام الإدارة ببنيها. واستنادا إلى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج فإنها توصي باستحداث دليل جديد لحوكمة الشركات في الجزائر وأن يتوافق هذا الدليل مع متطلبات النظام المحاسبي المالي كما توصي هذه الدراسة باستكمال الإصلاحات الاقتصادية ذات العلاقة في الجزائر لتتماشى هي الأخرى مع النظام المحاسبي المالي، وضرورة تكثيف دورات تكوينية لتكوين إطارات من شأنها التحكم في المعايير الدولية للمحاسبة، ومن بين ما أوصت به الدراسة أيضا الحث على نشر ثقافة الحوكمة من خلال التوعية وتخصيص برامج تكوينية تعزز وترسخ ثقافة حوكمة الشركات وممارستها .

2- دراسة " **بوزينة هجيرة " و" مرواسي مسعود " تحت عنوان:** أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية (2017).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن الدور الذي تلعبه مختلف الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية والتي تنعكس بدورها على كفاءة الأسواق المالية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أهم الآليات في الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة ولجان المراجعة، بالإضافة إلى المراجعة الداخلية والخارجية، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذا البحث قام الباحثان باستخدام المنهج الاستقرائي، وبعد دراسة الإطار النظري لحوكمة الشركات وتداعياتها، وجودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية، تم التطرق إلى الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق، وأهم ما خلصت إليه الدراسة من نتائج هو أن التطبيق الصحيح للحوكمة والالتزام بمبادئها من شأنه تحقيق جودة المعلومات المالية، ونجاحها يعتمد بشكل أساسي على نوعية وجودة المعايير المحاسبية المعتمدة، فالحوكمة تساهم في توفير تساهم في توفير معلومات مالية تتميز بالمصداقية وذلك لاعتمادها على مجموعة من الآليات المتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية والتي تحرص على التأكد من التزام الشركات بقواعد الحوكمة السليمة، فلجان المراجعة تحرص على الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والتأكد من كفاية الإفصاح والشفافية، بالإضافة إلى التأكد من فعالية الرقابة الداخلية، كما أن للمراجعة الخارجية دور أيضاً في طمأنة الأطراف ذوي العلاقة ومساعدتهم على تشكيل واتخاذ القرارات بناءً على أسس متينة ألا وهي معلومات مالية حقيقية تتميز بالمصداقية ومؤكدة من طرف خارجي محايد. والنتيجة النهائية لتفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات له دور كبير في إنتاج معلومات ذات فائدة لمختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة، كما انه يوفر الكثير من المزايا في سوق الأوراق المالية أهمها النمو والاستقرار الاقتصادي.

ومن أهم توصيات هذه الدراسة بضرورة إلزام الشركات الجزائرية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وذلك لأهميتها الكبيرة في جذب الاستثمار الأجنبي والقضاء على الفساد المالي والإداري، كما تدعو إلى ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها خاصة لجان المراجعة الداخلية والخارجية والتي لها دور في الرفع من كفاءة المعلومات وكفاءة الأسواق المالية، خاصة مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة.

3- دراسة " **رحمة غزالي** " تحت عنوان: "أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف" (2019).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال إبراز مدى التزام الشركات محل الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومعرفة ما إذا كانت قوائمها المالية تتميز بالجودة، بالإضافة إلى الكشف عن مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، تستمد هذه

الدراسة أهميتها من ضرورة توفر الشفافية والمصداقية في القوائم المالية، والتي تعتبر أداء فعالة للحكم على أداء الشركات واتخاذ القرارات بشأنها، وهو الأمر الذي يستدعي ضرورة تطبيق الشركات لمبادئ تساعد على ضمان المصداقية في القوائم المالية من خلال تفعيل الأنظمة الرقابية والإشرافية في الشركات. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، وقام الباحثان بتصميم استمارة استبيان تم توزيعها على إطارات مجموعة من الشركات المتواجدة بولاية سطيف، حيث تم اختيار عينة من الموظفين العاملين في 20 شركة مساهمة، حيث تم توزيع 70 استبيان بمعدل 2 إلى 4 استبيانات لكل شركة، وقد تم استرجاع 62 استبيان 57 منها قابلة للتحليل، بعد ذلك تم تحليل البيانات باستخدام برنامج spss، ومن خلال ذلك توصلت الدراسة إلى أن الشركات محل الدراسة تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث أظهرت إجابات الفئة المبحوثة أن مستوى التزام شركاتهم كان جيداً، وهو ما أكدته نتائج اختبار الفرضية الأولى التي بينت وجود فروق ذات دلالة إحصائية لالتزام الشركات المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة، كما بينت نتائج الفرضية الثانية أن القوائم المالية الخاصة بالشركات المعنية بالدراسة تتميز بالجودة، وهذا يدل على أن الشركات تحرص على جعل الأرقام الواردة في قوائمها المالية معبرة عن الأحداث التي وقعت فعلاً، كما تتمكن الشركات من إجراء مقارنات لقوائمها المالية للفترة الحالية مع قوائمها المالية لفترات سابقة، في حين أن بعض الشركات تقوم فقط بإجراء مقارنات لقوامها المالية مع القوائم المالية لشركات أخرى، وتقوم الشركات بنشر معلومات إضافية مرفقة بالقوائم المالية من اجل إعطاء صورة واضحة عن الأحداث المالية والمحاسبة، وما أكدته نتائج الفرضية الثالثة هو أن مبادئ حوكمة الشركات تساهم في تحسين جودة القوائم المالية للشركات محل الدراسة، فقد بينت الدراسة أنه لا تلتزم جميع الشركات بخاصية الثبات عند تطبيق السياسات المحاسبية في عملية إعداد المعلومات المحاسبية، إذ هنالك شركات تغير سياستها بشكل مستمر إلا أن جميع الشركات تفصح عن التغيرات في استخدام هذه السياسات. وفي نهاية هذه الدراسة تبين أن هنالك تأثير إيجابي لالتزام الشركات محل الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة قوائمها المالية.

4- دراسة " **رزان شهيد** " **و** "**ضحى مُحَمَّد العيسي**" تحت عنوان " **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق السورية**" (2018).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية المنشورة لعينة من المصارف المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، و اختبار مدى تمتع التقارير المنشورة للشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالجودة، من خلال مدى ممارسة هذه الشركات لإدارة الأرباح ومن ثم اختبار تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية، أما أهمية هذه الدراسة فهي تكمن في أن الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة من شأنه أن يحقق المزيد من الشفافية والجودة في المعلومات الواردة وفي التقارير المالية وتوفيرها للمستخدمين بالوقت المناسب، كما وتسهم هذه الدراسة في إبراز الدور المهم لتشجيع قواعد الحوكمة في الشركات المدرجة في هيئة القوائم المالية، تم إتباع المنهج الوصفي في هذه الدراسة، وقد جرى تطبيقها على عينة مكونة من 12

مصرفاً مدرجاً في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عن الفترة من (2009-2015)، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على إعداد مؤشر لحوكمة الشركات واشتمل المؤشر على 8 قواعد كل قاعدة تضم عدداً من البنود الفرعية، كما واستخدم نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح في المصارف عينة الدراسة والتي تستخدم للدلالة على جودة التقارير، ومن ثم تم اختبار تأثير الحوكمة في جودة التقارير المالية باستخدام أسلوب تحليل الانحدار، وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن نسبة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة للمصارف عينة الدراسة قد تباينت خلال الفترة من(2009-2015) ولكن هنالك اهتمام ملحوظ بتطبيق قواعد الحوكمة إذ بلغت نسبة الالتزام العام (80%) وهي نسبة مرتفعة نوعاً ما، كما توصلت الدراسة إلى أن التقارير المالية المنشورة للمصارف تتمتع بالجودة ولكن بنسبة منخفضة بالاعتماد على عدم ممارسة المصرف لإدارة الأرباح، ومنه توصلت الدراسة إلى أن هنالك أثراً ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل في جودة التقارير المالية الخاصة بالمصارف عينة الدراسة والمدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ومن خلال هذه النتائج تم اقتراح مجموعة من التوصيات أهمها العمل على الاهتمام بتطبيق قواعد الحوكمة والرقابة على جميع الشركات والعمل على إيجاد مؤشر أكثر دقة ووضوح لقياس مستوى تطبيق قواعد الحوكمة في جميع القطاعات، كما توصي هذه الدراسة بالعمل على إيجاد آليات وإصدار قوانين وتشريعات رقابية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية تساعد في رفع مستوى جودة التقارير المالية المنشورة لتجعلها تعكس واقع الشركات بصدق وشفافية، وأكثر من ذلك لترتقي إلى مستوى أعلى بين الشركات والأسواق المالية الأخرى .

5–دراسة " **سلام طارق مختار مُحَمَّد** " تحت عنوان: " **أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية (دراسة ميدانية)** "(**2015**).

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر ممارسة حوكمة الشركات الجيدة على شفافية القوائم المالية ببورصة الأوراق المالية المصرية كما هدفت إلى تحديد إيجابيات ومنافع حوكمة الشركات وكيفية استخدامها في تحسين مستوى الشفافية بالقوائم المالية، ويستمد هذا البحث أهميته من التأكيد على أهمية تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المصرية والانتفاع بها في تطوير الممارسات المحاسبية وذلك بإظهار تأثيرها على مستوى شفافية القوائم، فالحوكمة الجيدة للشركات تكتسب أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين والدائنين والعملاء والموظفين وغيرهم، وتحقيقاً لأهداف البحث فقد اعتمد الباحث على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي في إعداد بحثه حيث اعتمد على المنهج الاستنباطي لصياغة الجوانب النظرية للبحث، ومن ناحية أخرى، قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية في بعض الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية، واعتمد في ذلك على تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على هذه الشركات مع استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فروض البحث. تكونت عينة الدراسة من خمس شركات مصرية مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وقام بتوزيع الاستقصاء عليهم وتم استرجاع 142 من الاستقصاءات الصحيحة، وبعد ذلك تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي والاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS لتحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار

الفروض الخاصة بها وقد اعتمد الباحث علاوة على ما سبق على بعض المقاييس والاختبارات الإحصائية مثل الإحصاءات الوصفية واختبار (ت)، ومن أهم ما توصل إليه الباحث هو انه توجد علاقة إيجابية بين أساس إطار الحوكمة الفعال، وزيادة مستوى الشفافية في الشركات محل الدراسة، وتوجد علاقة إيجابية بين إعطاء المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين حق ممارسة الرقابة على الإدارة وزيادة مستوى الشفافية في الشركات محل الدراسة، كما أكدت نتائج اختبار الفرض الثالث أن هنالك علاقة إيجابية بين عناصر الإفصاح والشفافية لزيادة درجة الإفصاح في الشركات محل الدراسة، ومن خلال ذلك فإن الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات له أثر إيجابي في زيادة مستوى شفافية القوائم المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المصرية، ومن خلال هذه النتائج يوصي الباحث بضرورة إجراء مراجعة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي يحكم أنشطة الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة من خلال لجان عمل مستقلة لهذا الغرض، كما أوصى بسن مزيد من القوانين لتعزيز التحقق من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للشركات، وإتاحة الفرصة لكافة أصحاب المصالح بالشركة لمشاركتهم في عملية حوكمة الشركات لضمان الملكية الآمنة للمساهمين والمستثمرين .

6- دراسة " **صلاح سعاد** " بعنوان: " **الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات وأثره في تحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية" -دراسة ميدانية- (2012).**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد أهم مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات ي القوائم المالية لعدد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تكتسب هذه الدراسة أهميتها من تزايد الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة خاصة بعد الأزمات المالية والمصرفية التي كان سببها الرئيسي ضعف الإفصاح في القوائم المالية، إضافة إلى ضرورة توفير معلومات تتميز بالمصداقية وتعطي صورة واضحة عن المركز لمالي للمؤسسات من اجل اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وتماشياً مع موضوع الدراسة فقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل وصف وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، ومن اجل اختبار صحة الفرضيات من عدمها تم تصميم استبيان وزع على الإطارات العاملة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تم توزيعه على عينة عشوائية مكونة من 30 فرد، كما تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS لمعالجة البيانات واختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين الإفصاح والشفافية وتوفر الخصائص النوعية للمعلومات في المؤسسات محل الدراسة، حيث أن هذه المؤسسات لم ترتق بعد إلى المستوى المطلوب فيما يخص تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية حيث تعد الإفصاحات التي تقوم بها ضعيفة نسبياً لأنها لا تشمل كافة الإفصاحات الواجبة، وقد توصل الباحث أيضاً إلى أن المعلومات المفصح أعنها تتميز بالملائمة والمصداقية وكذا خاصية القابلية للمقارنة والثبات بدرجة متوسطة، ويمكن القول أنه لا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على كافة المؤسسات الجزائرية لأنها اقتصرت على عدد معين من المؤسسات الاقتصادية، وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحث يوصي بالعمل على نشر الوعي بأهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومنها مبدأ الإفصاح والشفافية، كما يوصي بضرورة تأهيل وتكوين المورد

البشري في مجال الحوكمة والإفصاح والشفافية باعتباره المسئول الأول عن التطبيق السليم لهذه المبادئ، توصي هذه الدراسة أيضاً بالعمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية وإباحتها لجميع المستخدمين بنفس الدرجة بالإضافة إلى ضرورة بناء إستراتيجية واضحة وفعالة لإدارة المخاطر .

7- دراسة " **بدر، عصام علي فرج** " بعنوان: " **العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية** "(2013).

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على العلاقة المتداخلة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية، وذلك من معرفة أثر مجموعة من القواعد على ذلك، وهي قاعدة الإفصاح والشفافية، قاعدة دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة، قاعدة المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين، قاعدة مسئوليات مجلس الإدارة، قاعدة حماية المساهمين والمستثمرين. تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تحاول إبراز الدور الملائم لتشجيع تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما أن الاهتمام بحوكمة الشركات يساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصداقية، ويساهم في زيادة فاعلية الرقابة، وإحكامها مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، بالإضافة إلى الأهمية لتي تكتسبها حوكمة الشركات في جلب المستثمرين الأجانب، ولتحقيق أهداف هذا البحث استخدم الباحث المنهج الاستنباطي للقيام بالدراسة النظرية لتحديد طبيعة حوكمة الشركات وما يرتبط بها من أهداف وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية من أجل التعرف على العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، حيث تم إعداد استبيان موجه للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية والتي بلغ عددها 54 شركة وقد تم اختيار عينة عشوائية بلغ عددها 150 مفردة، ومن ثم تفريغ البيانات المتحصل عليها في برنامج spss الإحصائي، واستخدم الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، وفي ضوء التحليلات النظرية والميدانية تم التوصل إلى وجود علاقة بين توفر مقومات: (المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة -الإفصاح والشفافية- تحدد دور مجلس الإدارة في ممارسة قواعد الحوكمة) وبين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية، وخلاصة ما توصل إليه الباحث هو وجود علاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية، وعلى ضوء هذه النتائج فإن الباحث يوصي بالعمل على تعزيز ثقافة لحوكمة وتطبيق قواعدها في الشركات زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية .

8-دراسة: "**داغر، منذر جبار** " تحت عنوان: **المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات: حالة العراق "(2010).**

حيث هدفت هذه الدراسة محاولة الكشف عن العلاقة بي المعايير المحاسبية وبين حوكمة الشركات، حيث قامت بتسليط الضوء على معايير (قواعد) المحاسبة المالية باعتبارها متغيراً مستقلاً وحوكمة الشركات باعتبارها متغيراً تابعاً

وذلك من خلال التركيز على عدد من المتغيرات وهي الشفافية والإفصاح والمحتوى المعلوماتي والثروة والمسائلة والإنصاف والاستقلالية، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي، كما قام بتصميم استمارة استبيان بالرجوع إلى الإطار النظري للدراسة، إذ اعتمد الباحث على المقياس المبني من قبل العشماوي(2006) فيما يخص متغير الشفافية ومتغير المحتوى المعلوماتي بشكل كبيرً، أما باقي المقاييس فقد اعتمد في تصميمها على الإطار النظري والدراسات السابقة، وقد تم توزيع 200 استبانة متكونة من (8) محاور لدراسة مدا توافر متغيرات الشفافية والإفصاح الملائم والمحتوى المعلوماتي والثروة والمسائلة والإنصاف والاستقلالية من خلال معايير المحاسبة المالية، تم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين العاملين في الشركات العراقية وتم استرجاع 171 استبانة وتمثل الاستبيانات المستردة 85.5% من إجمالي الاستبيانات الموزعة، ولتحليل البيانات استخدم الباحث الإحصاء الوصفي للوقوف على اتجاهات إجابات أفراد العينة، واختبار مربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة، وبالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وبعد التحليل الإحصائي خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن للمعايير المحاسبية دوراً في توافر الشفافية، وطريقة الإفصاح، والمحتوى المعلوماتي، والثروة، والمسائلة ،والإنصاف، والاستقلالية، وأن هنالك علاقة إيجابية بين متغير المحاسبة المالية وهذه المتغيرات، فلنظام حوكمة الشركات أبعاد عدة، منها ما هو محاسبي أو اقتصادي أو قانوني، فلا يعني توافر هذه الاشتراطات أن النظام متوافر بشكل كامل، بل يفترض توافر الاشتراطات كافة لكي يتوافر النظام بشكل كامل، وعلى ضوء هذه النتائج يوصي الباحث بضرورة حوكمة الشركات ودراستها بأبعادها كافة، المحاسبية والإدارية، والاقتصادية والقانونية لأغراض ترصين الاقتصاد الوطني والعمل على تعزيز الثقة بهذا الاقتصاد، كما يقترح الباحث استئناف إصدار المعايير المحاسبية بالعراق والعمل على مواكبة المستجدات في البيئة المحاسبية العالمية، وطرح ما يناسبها من معالجات محابية على شكل معايير، هذا ويوصي الباحث أيضاً بضرورة إصدار دليل عراقي لحوكمة الشركات ينطلق من متطلبات البيئة العراقية .

9-دراسة " **الباز، ماجد مصطفى علي** " بعنوان: " **جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات "(2012).**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير خصائص المعلومات المحاسبية وعلاقتها بجودة التقارير المالية والتعرف على محددات جودة التقارير المالية في ضوء التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، كما تهدف الدراسة إلى تحديد العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية. تنبع أهمية هذه الدراسة من إمكانية استفادة معدي التقارير المالية من التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة في رفع جودة التقارير المالية المعدة وكذا تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تحدد الحد الأدنى من الجودة في التقارير المالية، وفيما يتعلق بالمنهج المتبع لحل مشكلة البحث، فقد اعتمد الباحث بشكل جوهري على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي وذلك من خلال إتباع الخطوات الرئيسية لهذا المنهج، قام الباحث بتحديد المنهجية الملائمة للقيام بدراسة ميدانية لاختبار فروض البحث والوصول إلى نتائج وتعميمات وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة

وعينة المجتمع المناسبة وطرق الحصول على تلك البيانات، وقد تمثلت عينة الدراسة في (المعدين-المراجعين-المستثمرين)، ومن أجل تفسير العلاقة السببية للظاهرة محل الدراسة، قام الباحث بإجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة من أجل تحديد أثر الأبعاد المتعددة لمداخل أعداد معايير المحاسبة المالية على جودة التقارير المالية، ومن أهم النتائج التي استخلصها الباحث هي أن المبدأ الخامس لحوكمة الشركات المتمثل في الإفصاح والشفافية، يؤثر على جودة التقارير المالية بما يحتويه هذا المبدأ من متطلبات وشروط لتحقيق الشفافية والعرض داخل القوائم المالية، كما أكدت نتائج هذه الدراسة أن خصائص المعلومات المحاسبية تعتبر محدد أساسي من محددات جودة التقارير المالية، لابد من تحقيقه للوصول إلى ثقة المستخدمين في التقارير المالية خاصة الثبات والقابلية للتحقق، ومن بين النتائج أيضا أن هنالك علاقة طردية بين تحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبين جودة التقارير المحاسبية، كما أن هنالك علاقة طردية بين تطبيق مبادئ الحوكمة وبين جودة التقارير المالية. وعلى ضوء هذه النتائج تقترح هذه الدراسة مجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة التطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة وتبنيها كثقافة مرتبطة بالشركات، كما توصي هذه الدراسة بضرورة الاتجاه نحو ضبط معايير المحاسبة بما يحقق المزيد من الشفافية لمنع إدارات الشركات من التلاعب في التقرير المالي من خلال البدائل المحاسبية البديلة التي توفرها مرونة المعايير المحاسبية وتحقيق خصائص المعلومة المحاسبية.

10- دراسة " **زعفران منصورية " و " بودونات أسماء** " تحت عنوان: " **جودة القوائم المالية في ضل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم-** "(2018).

وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاول الكشف عن دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFR) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين جودة القوائم المالية من خلال نوعية المعلومة المحاسبية والمالية التي تتضمنها ومدى ملاءمتها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وذلك بهدف عرض بيانات محاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها. ومن أجل تحقيق أهداف هذا البحت تم استخدام منهج دراسة الحالة، حيث قام الباحثان بالدراسة الميدانية بوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم، وتم التطرق إلى إعداد وعرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، ومدى مساهمته في تحسين قراءة وشفافية القوائم المالية بما يخدم جودتها لمختلف الأطراف المستخدمة لها، ومن خلال التطرق إلى العرض والإفصاح المحاسبي لوحدة تغذية الأنعام بولاية مستغانم وتحليل وتقييم القوائم المالية في إطار SCF، خلصت هذه الدراسة أنه للوصول إلى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاحي كافي وملائم من شأنه أن يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات لمستخدميها بطريقة مفهومة وأسلوب واضح، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، وفي هذا السياق ساهمت المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي سواء بطرح القوائم المالية الإضافية أو توحيد أسس وقواعد عرض الإفصاح الأمر حسن من مضمون التقارير المالية و تعظيم جودتها.

وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية توصي هذه الدراسة بضرورة الشفافية في القوائم المالية والإفصاح عنها بشكل واسع حيث يستفيد منها كل الأطراف ذات العلاقة، والعمل على تعويد المؤسسات بنشر كافة القوائم المالية دون أي احتكار للمعلومات مهما كانت صفتها مما يزيد ويحسن من جودتها. كما وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف عمليات الرقابة على جودة القوائم المالية للمؤسسات من طرف الهيئات الرسمية المعنية وضرورة الاستثمار في البحوث والدراسات وتكوين الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وكذلك تنظيم الملتقيات التي تساهم في تفسير طرق إعداد وعرض القوائم المالية وجودة المعلومة المفصح عنها.

11- دراسة " **حولي مُحَّد** " بعنوان: " **دور الحوكمة وأهميتها في جودة ونزاهة القوائم المالية "(2017).**

حيث هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تعزيز جودة ونزاهة القوائم المالية، وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي ترتكز عليها، ومختلف آلياتها، وكذا التعرف على دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي جودة القوائم المالية، كما هدفت الدراسة إلى الوقوف على مبدأ الإفصاح وتأثره بقواعد حوكمة الشركات، ولتحقيق الأهداف المسطرة لهذا البحث، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في ذلك وذلك من خلال الرجوع إلى البحوث والدراسات ذات العلاقة بحوكمة الشركات وجودة لمعلومة المالية، ومن خلال ذلك يتم استخلاص النتائج، وما استخلصته هذه الدراسة في الأخير أنه رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواء القانونية و التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير و تشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في المنشأة، وتتمثل أهم تلك الآليات في – التقارير المالية ومعايير المحاسبة والمراجعة-المراجعة الداخلية- المراجعة الخارجية- لجان المراجعة. حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات. مستوى شامل من الجودة بما يمكن من الاعتماد عليها، وبما يعكس ثقة ذوي المصالح بالمنشأة وإدارتهما.

12- دراسة " **فريد خملي** " و "**شوق فوزي** " بعنوان: " **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية: دراسة تجربة شركة شبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة "(2016).**

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مصطلح حوكمة الشركات من خلال التحديد الدقيق لمفهومها وأهدافها ومحدداتها، ومعرفة لجان المراجعة وأهميتها ومقومات فعاليتها داخل الشركة، كما تسعى هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في إرساء حوكمة الشركات تحفيزاً للشركات في الدول النامية ومنها الجزائر للاهتمام بذلك، كما تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في الحصول على تقارير مالية تتمتع بالمصداقية والشفافية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على تجربة سبكيم السعودية في مجال إرساء مبادئ

حوكمة الشركات والنتائج المحققة من وراء هذا التطبيق، قصد فتح المجال أما الشركات العربية لتحذو حذوها، ومن أجل دراسة هذا البحث دراسة شاملة وهادفة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق إلى مفهوم أهم المصطلحات المتعلقة بالبحث وبيان أهميتها وأهدافها، وتحليل الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات، وتحقيق جودة القوائم، كما وتم الاعتماد على دراسة الحالة من خلال التعريج على تجربة شركة سبكيم السعودية في مجال تسديد الحوكمة، وبعد دراسة هذه الحالة ودراسة نتائج تطبيق الحوكمة فيها توصلت هذه الدراسة أن لجان المراجعة تلعب دوراً مهماً في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية،

حيث يظهر دور لجان المراجعة في تحقيق حوكمة الشركات من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها، حيث أوكلت لها هذه المهمة، وعلى إثر ذلك فإن لجنة المراجعة تعمل على التحقق من أن الشركة لها نظام رقابي فعال أو لا، وهل يقوم نظام الرقابة بعمله أم لا؟، ومن ثم فإن لها القدرة على تشديد الرقابة الداخلية في الشركة واكتشاف جميع الانحرافات، كما تقوم لجان المراجعة بالتأكد من سلامة السجلات المحاسبية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، فهي تعمل على تحقيق المزيد من المراجعة والرقابة ومحاربة كل أوجه الفساد في الشركة، وبذلك فهي تعمل إرساء دعائم حوكمة الشركات، ومن نتائج الدراسة أن شركة سبكيم للبتروكيماويات السعودية استطاعت أن تحقق قفزة نوعية في مجال إرساء حوكمة الشركات، بفضل الطريقة التي انتهجتها، إذ أنها فعلت مبدأ الشفافية والإفصاح حيث كل عملية مبنية على هذا المبدأ، كما اهتمت أيضاً بتفعيل دور المراجعة الداخلية والخارجية من أجل ضمان أكبر قدر ممكن من المراقبة، ولم تكتف بذلك فقط بل كونت لجان مراجعة لمراقبة عمل المراجعين الداخليين والخارجيين لتعزيز الحوكمة، ولقد استطاعة هذه الشركة أن تحقق زيادة الطاقة الإنتاجية الحالية وزيادة المبيعات والأرباح، لذلك فإن هذه الدراسة توصي بضرورة الالتزام بمبادئ الحوكمة و السعي بشتى الطرق والوسائل من أجل توفير المناخ المناسب في سبيل تحقيق هذا الهدف ومن أهم الوسائل الداعمة في تحقيق ذلك هو تفعيل دور لجان المراجعة لأنها تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين.

13- دراسة " **طالب عبد العزيز** " **و** " **بلمداني مُحَمَّد** " بعنوان: " **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية** "**(2020)**.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على القوائم المالية، كما تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إمكانية التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال مبادئها وأبعادها، والاستفادة من ذلك في تحسين جودة القوائم المالية، حيث تكمن أهمية هذه الدراسة في من الأهمية البالغة للموضوع بالنسبة لمستعملي القوائم المالية، وذلك لإبراز أهمية حوكمة الشركات ومدى أثرها على جودة القوائم المالية في اتخاذ قرارات سليمة حول المؤسسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة عمد الباحث إلى استخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة أثر حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، من خلال التطرق إلى مختلف الدراسات السابقة والأدبيات النظرية المتعلقة بذلك، ومن خلال التطرق

إلى الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية، وهي المساءلة والرقابة المحاسبية، الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، دور المراجعة الداخلية والخارجية، دور لجان المراجعة، تحقيق الإفصاح والشفافية،وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية، ومن أهم ما خلص إيه الباحث هو أن المعلومة المحاسبية والمالية هي من المرتكزات الأساسية والمنظمة للعلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، لذلك أصبح من الضروري الاستعانة بأطراف تتمتع باستقلالية تامة عن المسيرين لخدمة مصالح الشركاء وبالتالي خدمة مصلحة المؤسسة.

وبالتالي فإن هذه الدراسة توصي بوجوب تفعيل كل الآليات الرقابية (التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، الرقابة الداخلية...) دون استثناء من اجل الإفصاح التام عن المعلومات في القوائم المالية وذلك لتحسين جودة القوائم المالية والتصدي لظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والحد منها، حيث أن هذه الآليات تعتبر الدعائم والمشتملات الأساسية لحوكمة المؤسسات، كما أوصت الدراسة بالتركيز على الجانب البشري وتنميته أكثر من التركيز على القوانين وكيفية وضعها وتنفيذها، لأن الفساد المتسبب فيه هو العامل البشري، لذا يستوجب دراسة سلوكيات الأفراد الفاعلين في المؤسسة وكيفية التأثير عليهم بطرق إيجابية لتمكنهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خدمة المؤسسة، وبالتالي الحاكمية في الحقيقة تبدأ من الفرد المكون في المؤسسة وليس القوانين واللوائح والتشريعات.

14- دراسة: **"أمينة جودي" "ابتسام بن غزال"** تحت عنوان: **" مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات "(2017).**

حيث هدفت هذه الدراسة إلىالتعريف بحوكمة الشركات وبأخلاقيات مهنة المحاسبة، وعرض مبادئ كل منهما، كما تهدف الدراسة إلى توضيح العلاقة المرجوة بين مبادئ كل منهما، وتوضيح كيف تساهم المبادئ الأخلاقية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي لمعالجة موضوع البحث، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن الشركات محل الدراسة تعمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بهدف تنظيم العلاقة بين الشركات وأصحاب العلاقة فيها، وبهدف كذلك الحفاظ على ممتلكات الشركة، كما تهدف الحوكمة إلى الحد من الفساد المالي والإداري وما يخلفه هذا الفساد من آثار سلبية على الشركة وعلى الأطراف التي تتعامل معها. تتضمن الحوكمة ستة مبادئ تتمثل في: ضمان وجود أساس الإطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤولية مجلس الإدارة.

كما تعمل الشركات على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبية بهدف رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة، والحفاظ على سمعة المهنة ككل وكذلك على المؤسسة التي يعمل فيها المحاسب، وبهدف تقوية العلاقات المهنية بين المحاسبين بعضهم البعض، وبهدف حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم. تتضمن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي الأخرى مبادئ تتمثل في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية، والسلوك المهني.

وقد أثبتت هذه الدراسة أن هناك علاقة بين مبادئ حوكمة الشركات وبين مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة، حيث أن تطبيق الشركات للمبادئ الأخلاقية يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، حيث تم ملاحظة أن مبدأ ضمان حقوق المساهمين ومبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين يمكن تفعيلهم من خلال مبدأ النزاهة والموضوعية والسرية، أما بالنسبة لمبدأ أصحاب المصالح فيمكن تفعيله من خلال مبدأ النزاهة، مبدأ السلوك المهني، ويتم تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال مبدأ الكفاءة والعناية المهنية، مبدأ السلوك المهني ومن خلال مبدأ الموضوعية، أما مسؤولية مجلس الإدارة فيتم تفعيله من خلال النزاهة، السلوك المهني، الكفاءة والعناية المهنية.

15- أطروحة " **بن موفقي علي " و " سعيدي يحي "** بعنوان: " **أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات** " (جامعة مُحَّد بوضياف-المسيلة)(2017).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة المؤسسات بالجزائر في ضل الإصلاحات المحاسبية الجديدة، ولتحقيق هذا الهدف وضعت مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها التعريف بأكثر معايير المحاسبة وإبراز أهميتها في بناء وتصميم النظم المحاسبية، وتبيين جوانب القصور التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني وكذلك التعرف على الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر والوقوف على آثار هذه الإصلاحات على أنظمة المعلومات المحاسبة، ومن ثم محاولة إبراز مساهمة هذه الإصلاحات في إرساء الشفافية والموثوقية كدعائم للحوكمة، وتكمن أهمية هذه الدراسة في أن المؤسسات مهما كان شكلها لا يتسنى لها الوصول لأهدافها المرجوة إلا من خلال بناء أنظمة تسييرية ذات جودة شاملة تسمح بالتأقلم مع مختلف الظروف، بالإضافة إلى انتهاجها مجموعة أدوات وسائل أكثر نجاعة في اتخاذ القرار. ومن أجل تحقيق الأهداف المسطرة في هذا الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، من أجل الوصف الدقيق للمفاهيم وتطورها التاريخي (المحاسبة، معايير المحاسبة الدولية، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، أنظمة المعلومات المحاسبية، الحوكمة) أم في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في الحزمة الإحصائية (SPSS) باستخدام مجموعة من المؤشرات (الوسط الحسابي، الانحراف، معامل الارتباط سبرمان) ومن أجل التعرف على أثر الإصلاحات المحاسبية على جودة نظام المعلومات المحاسبي وانعكاساتها على الحوكمة المؤسسية بالجزائر تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استطلاع رأي عدة أطراف فاعلة في الحقل المحاسبي (مفتشين، مركزيين، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين،

إطارات محاسبية بكبرى الشركات الوطنية " حيث اختيار عينة بطريقة عشوائية وذلك بتوزيع 85 استمارة استبيان، وتم استرجاع 72 استمارة أي بنسبة 84.7% وبعد عملية التدقيق والمراجعة تم إلغاء استمارتين غير صالحتين وعليه فإن العدد الإجمالي للاستبيانات الصالحة هو 70 استبيان.

وبعد تحليل البيانات المتحصل عليها توصلن الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه هنالك أثر للإصلاحات على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية من خلال الرفع من مستوى الموثوقية والشفافية، كما أن له انعكاس على قواعد الحوكمة المؤسسية، إلا أن هذا الأثر ليس بالبليغ، وذلك لعدم إرفاق هذه الإصلاحات بإصلاحات عميقة في المجال الجبائي وعدم تفعيل السوق المالي، بالإضافة إلى عدم إعادة هيكلة ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم استعمال الأدوات الحديثة للإعلام الآلي والاتصال، وكل ذلك ساهم في محدودية ذلك الأثر، وفي ضوء هذه النتائج قدم الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة القيام بإصلاحات عميقة في المجال المحاسبي والتشريعات الضريبية وإعادة النظر في القانون والتشريع التجاري، كما أوصت الدراسة بتعزيز الهياكل القاعدية المتخصصة في التكوين المحاسبي عالي المستوى، والحرص على بناء وتصميم نظام المعلومات المحاسبية من استخدام والرفع من مستوى استخدام التقنيات الحديثة للإعلام الآلي لجعلها أكثر نجاعة، كما أوصت الدراسة أيضاً بضرورة الانتقال من الأنظمة المعلوماتية إلى الأنظمة المعلوماتية الاستراتيجية، والتي تستشرف للأحداث المستقبلية تفادياً لكل التهديدات والمخاطر الممكن حدوثها مستقبلاً.

16- أطروحة: " **بلهادي عبد الصمد " و " عمراني عبد النور قمار** "تحت عنوان: **"أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية- دراسة حالة المؤسسة الجزائرية"(2018)**.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة مسيري المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة والغير مدرجة لإدارة الأرباح في قوائمهم المالية المعلن عنها وفحص تأثيرات التعاقدية السياسية والتي تربط المؤسسة مع الأطراف ذات الصلة وذلك وفقاً للنظرية الإيجابية للمحاسبة كما تن تسطير مجموعة من الأهداف الفرعية لهذه الدراسة أهمها: إيجاد حلقة وصل بين الفكر المحاسبي(نظرية الإيجابية للمحاسبة) والواقع العملي للممارسة المهنية في المنشآت الاقتصادية الجزائرية، كما هدفت أيضاً إلى إيضاح حدود وطبيعة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المنشورة من قبل المنشآت الاقتصادية الجزائرية، وهدفت أيضاً إلى إبراز واقع الحوكمة في الجزائر، وقياس مدى العلاقة المتداخلة بين عناصر الحوكمة وجودة القوائم المالية من خلال مدى ممارسة الأرباح، وما أكسب هذه الدراسة أهميتها هو مكانة القوائم المالية في حوكمة المنشآت وما تلعبه الحوكمة المالية والمحاسبية للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، كما يستمد البحث أهميته من خلال السياق الاقتصادي والاجتماعي للمنشأة الجزائرية والتي أصبحت ملزمة بإعداد قوائم مالية ذات مصداقية.

ورغبة في بلوغ تطلعات الدراسة تم الاستعانة بالمنهج المسحي الوصفي، حيث يتم التطرق إلى التطور التاريخي للمحاسبة وإصدار المعلومة المالية والمحاسبية وكذلك عند استعراض التطور التاريخ والمفاهيمي لحوكمة الشركات، وتم الاعتماد أيضاً على منهج دراسة الحالة في الشق التطبيقي للدراسة، والذي يتعلق بالمؤسسات الجزائرية فيما يخص جودة المعلومة المحاسبية ومدى ممارستها لإدارة الأرباح، كما تم الاعتماد على بعض الأدوات المنهجية كالإحصاءات والنصوص التشريعية والتنظيمية، حيث تم استخدام الأسلوب المكتبي لبناء الإطار النظري ومراجعة الدراسات السابقة للموضوع لإيجاد نظرة شاملة عن الدراسة، وتم الاعتماد أيضاً على البرامج المعلوماتية المختلفة (...SPSS/EXEL). أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم جمع التقارير والقوائم المالية ل 42 شركة خلال الفترة الزمنية من (2011-2015) تم اختيارها حسب أسلوب العينة الملائمة ،حيث تم الاستعانة بهذه التقارير المنشورة على مواقعها الإلكترونية الرسمية وكذلك على تقارير OSOB C. ولتقدير نماذج الدراسة تم استخدام اختبار الانحدار اللوجستي (Régression Logistique) وذلك لكونه النموذج القياسي الأكثر ملائمة لهذا النوع من الدراسة، حيث تم استخدام المستحقات الاختيارية كمعبر عن مدى جودة القوائم المالية وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الجزائرية قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة، ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع البحث فقد خلصت هذه الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تعتبر إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد، من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية، من قبل الشركات المدرجة في أسواق المال، خاصة وأن هذه الأخيرة تعد مصدرا هاما للتمويل وتقديم المعلومات المتعلقة بتلك الشركات.

وقد تبين من خلال هذه الدراسة أكثر من أي وقت مضى، أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، والحد من أساليب التضليل، سواء عن طريق الالتزام بمبدأ حماية حقوق المساهمين الذي يضمن تشجيعهم على الاستثمار في الأوراق المالية دون تخوف، أو من خلال مبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الذي يعتبر عاملا مهما في تخفيض تكلفة رأسمال الشركة وضمان استمراريتها، بما يضمن تنشيط السوق من جهة، والوصول إلى السعر الحقيقي للأسهم من جهة أخرى، ومن ثم رفع كفاءة السوق المالي. أي أن الطريق الجيد والصحيح لحوكمة الشركات سيكون المدخل الفعال لتعزيز الإفصاح والشفافية، مما ينعكس بالإيجاب على كفاءة السوق المالي.

17- أطروحة: " **تقرارت يزيد** " بعنوان " **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر(2017)**.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى العلاقة الموجودة بين أساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات، وتحت هذا الهدف الرئيسي سطر الباحث مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها: تبيان مختلف الأدبيات النظرية للمحاسبة الإدارية، والتطرق إلى حوكمة الشركات من الجانب المحاسبي،ومن بين الأهداف أيضاً تبيان مختلف الأساليب التقليدية

للمحاسبة الإدارية وعلاقة هذه الأساليب بحوكمة الشركات، ومن ثم الوقوف على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية والتي تتوافق مع بيئة التصنيع والخدمات الحديثة، ومدى مساهمة هذه الأساليب في دعم القدرة التنافسية للمؤسسات محل الدراسة وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وتنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعاً من الموضوعات الحديثة المتمثلة في الربط بين أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) وحوكمة الشركات، والتي تساهم في الحفاظ على الموارد الاقتصادية للمؤسسة واستغلالها بكفاءة عالية، كما تنبع أهمية هذه الدراسة من حاجة المؤسسة الاقتصادية المعاصرة إلى تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تعد من الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، تعمل على تحسين الإنتاجية، و مراقبة وتحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن. ولتحقيق الأهداف المسطرة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، كما اعتمد الباحث من جهة أخرى على أسلوب دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، كمحاولة لإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وقد تم ذلك من خلال إعداد استبان بالاعتماد على الدراسات السابقة والإطار النظري وتوزيعه على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المحاسبين والمدراء الماليين والموظفين الماليين والموظفين الآخرين في مصالح المحاسبة والمالية والمصالح الأخرى ذات الصلة وذلك في 30 مؤسسة اقتصادية، حيث قام الباحث بتوزيع 130 استبيان للأفراد العاملين في المؤسسات محل الدراسة أي بمعدل يتراوح بين (4-5) استبيانات لكل مؤسسة، استرد منها 112 استبيان أي ما نسبته (86,16%) من الاستبيانات الموزعة واستبعد منها(8) استبيانات غر صالحة، كما تم إخضاع (104) استبيان للتحليل والتي تشكل ما نسبته (80%) من الاستبيانات الموزعة، حيث تم تحليل بيانات الاستبيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS،

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بحوكمة الشركات بوزن نسبي (81,818 %)وأن أساليب المحاسبة الإدارية لها أثر بالغ الأهمية في تعزيز حوكمة الشركات، حيث أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تؤثر على تفعيل حوكمة الشركات بوزن نسبي (80,576 %) أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر على تفعيل حوكمة الشركات بوزن نسبي (80,044 %) كما يعد أسلوب محاسبة المسؤولية من أحسن الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية تأثيرا على حوكمة الشركات بوزن نسبي 81,6 %، أما أحسن أسلوب تأثيرا في حوكمة الشركات بالنسبة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يتمثل في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بوزن نسبي (80,86 %) و بناء على النتائج التي توصلت إليها فإن الدراسة توصلت إلى مجموعة من التوصيات تتمثل في العمل على تطوير وإلزامية تطبيق ميثاق الحوكمة في الجزائر الصادر في سنة 2009، وضرورة الاهتمام بموضوع المحاسبة الإدارية وأساليبها لاسيما الحديثة على الصعيد المهني والأكاديمي، والعمل على تدريب المورد البشري المتخصص في مجال المحاسبة علميا ومهنيا، كما توصي الدراسة بالعمل على مواجهة المعوقات أو الصعوبات التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لا سيما الحديثة والعمل على حلها، وجعلها مساندة لعملية التطبيق بدلا من كونها معيقاً لها

وقد نجد أهم الصعوبات التي تواجهها المؤسسات قلة التدريب للموارد البشرية ذات الاختصاص، والقصور في تكنولوجيا التطبيق.

18- أطروحة: " **عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة** " بعنوان: " **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية** "(2016).

حيث هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تعزيز مستوى إفصاح وشفافية التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام م اليمنية، وذلك من خلال إنشاء لجان مراجعة فيها، رفع مستوى استقلالية وإدارات المراجعة الداخلية، رفع مستوى استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، وكذا محاولة تعزيز هذا المستوى من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي والعملي لمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، أما بالنسبة لأهمية هذه الدراسة فهي تنبع من كونها تهدف إلى تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام اليمنية، بما من شأنه تعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، وبالتالي زيادة موثوقيتها لدى مستخدميها، فوجود حوكمة جيدة في مؤسسات القطاع العام اليمنية خصوصا في الجانب الرقابي، سوف يعزز من صحة المعلومات المتعلقة بأنشطتها، والتقرير عن نتائجها بشكل كافي وهادف، وفي الوقت المناسب، مما يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة، وحماية المال العام داخل المؤسسات من الاستخدام غير الشرعي، وبالتالي تعزيز التنمية الاقتصادية للجمهورية اليمنية.

وسعياً من هذه الدراسة للإجابة على إشكاليتها وأسئلتها الفرعية، فقد اعتمد الباحث على مجموعة من المناهج العلمية، تمثلت في المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال دراسة واستقراء النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، كما تم استخدام المنهج الوصفي في استعراض الإطار النظري لمفاهيم (حوكمة المؤسسات، المحاسبة، المراجعة، الإفصاح والشفافية في وصف التقارير المالية)، هذا وقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل العلاقات بين هذه المفاهيم، وكذا وصف وتحليل الآليات المحاسبية الرقابية في مؤسسات القطاع العام اليمنية وواقع الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، واستخدم المنهج الاستنباطي أيضاً، وذلك لاستنباط الإجراءات التطويرية المقترحة على الآليات المحاسبية الرقابية للحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية، وذلك بالاستعانة بوسيلة الاستبيان الميداني .

من أجل القيام بالدراسة الميدانية، تم اختيار عينتين، من مجتمع الدراسة المتمثل في مؤسسات القطاع العام اليمنية، والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، حيث تمثلت العينة الأولى في موظفي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتحديداً الأعضاء الفنيين العاملين في قطاع الرقابة على مؤسسات القطاع الاقتصادي العام باعتبارهم المراجعين الخارجين لتلك المؤسسات، أما العينة الثانية فقد تم اختيارها من مؤسسات القطاع العام وتحديداً مدراء عموم إدارة الشؤون المالية، ورؤساء أقسام الحسابات ومدراء عموم إدارات المراجعات الداخلية في تلك المؤسسات، كون هذه الفئات الثلاث تمثل العينة الرئيسية للدراسة، وبناء على ذلك فقد تم توزيع الاستبيان على عدد(127) استبيان للعينة الأولى وبنسبة

(100%) من المجتمع المدروس، في حين تم توزيع (100) استبيان للعينة الثانية وبنسبة(92.26%) من المجتمع المدروس.

وقد تم تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) المتعارف عليها نظراً لملائمتها موضوع الدراسة، ومن أهم الأساليب الإحصائية الوصفية المستخدمة: التوزيع التكراري، النسب المئوية، معامل ارتباط بيرسون، معامل الاتساق الداخلي، اختبار T-Test لعينة واحدة، واختبار Z-Test للعينتين المستقلتين. ومن أهم ما خلصت إليه هذه الدراسة أن الإطار المقترح بشأن إنشاء لجان مراجعة في مؤسسات القطاع العام اليمنية يعزز من إفصاح وشفافية تقاريرها المالية، وأن التطوير المقترح بشأن استقلالية إدارة المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام اليمنية يحسن من مستوى تلك الاستقلالية بما من شأنه تعزيز إفصاح وشفافية تقاريرها المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن التطوير المقترح بشأن التأهيل العلمي والعملي لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية يرفع من مستوى معارفهم ومهاراتهم بما من شأنه تعزيز إفصاح وشفافية تقاريرها المالية. ومن أهم النتائج العامة لهذه الدراسة أن ما قامت به الجمهورية اليمنية من جهود في سبيل التجسيد الفعلي لمفهوم الحوكمة على واقع مؤسسات القطاع العام فيها إلى حد الآن تكاد لا تذكر إن لم نقل غائبة، وأن مؤسسات القطاع العام في الجمهورية اليمنية في أمس الحاجة لتطبيق وتفعيل المفهوم الشامل للحوكمة على واقعها، وخصوصا التطبيق والتفعيل للآليات المحاسبية الرقابية للحوكمة فيها المتمثلة في لجنة المراجعة، إدارة المراجعة الداخلية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باعتباره المراجع الخارجي لتلك المؤسسات)، لذلك فإن هذه الدراسة توصي بضرورة قيام الجهات المختصة في الجمهورية اليمنية بإصدار قانون مع لائحته التنفيذية يلزمان جميع مؤسسات القطاع العام اليمنية، خصوصاً المؤسسات الاقتصادية منها بتشكيل لجان مراجعة منبثقة من مجالس إدارتها.

19- أطروحة: " **العابدي دلال** " جامعة مُحَّد خيضر-بسكرة- بعنوان: " **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية- دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية(2016)**.

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي تحديد الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها إلقاء الضوء على حوكمة الشركات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة، كما تهدف الدراسة إلى إبراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على المعلومة المحاسبية باعتبارها أساس إعداد القوائم المالية، وكذا تحديد آليات حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة بها، كما تسعى الدراسة إلى التعرف على واقع حوكمة الشركات بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية ومدى التزامها بمبادئ حوكمة الشركات. وتأتي أهمية هذا البحث من التأكيد على ضرورة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان مصداقية وشفافية المعلومة المحاسبية المعروضة والحد من استخدامها بطرقة سلبية. وبغية الوصول إلى أفضل الأساليب والطرق

لتوضيح آلية عمل حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية، بهدف وصف الجوانب النظرية للموضوع المتمثلة في حوكمة الشركات والمعلومة المحاسبية، واعتمد الباحث أيضاً على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال دراسة تطبيق آليات حوكمة الشركات على شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، وذلك باستخدام الملاحظة والمقابلة الشخصية وتحليل ودراسة المعطيات المقدمة، ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية المتعلقة بحوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية فقد خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تلعب دورا كبيرا في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة وإدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها. كما يعد الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يصبح أكثر شفافية وزيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات وتؤدي إلى حماية المستثمرين كما أن جودة القوائم المالية تعزز مصداقية المعلومات المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة أيضا إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يرفع من درجة الثقة في المعلومة ويسهل لمستخدميها من معرفة الحالة العامة للشركة بطريقة سهلة وسريعة، وعلى ضوء هذه النتائج فإن هذه الدراسة توصي بنشر ثقافة الحوكمة في المجتمعات عن طريق وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني، فإذا ما أدرك المجتمع أن الحوكمة تمثل خط الدفاع الأول ضد أي فساد يحاول أن يسلب المجتمع ثرواته وأمواله، فإنه سوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها. كما توصي الدراسة بضرورة استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة. وأوصت الدراسة بإصدار قوانين تنص على تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

20- أطروحة " **محمّد نوارة** "، جامعة الجزائر 3، تحت عنوان: " **دور النظام المحاسبي في ترقية الإفصاح المالي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسة الاقتصادية** "(**2019**).

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعرفة مدى التزام هذه الأخيرة بالمتطلبات القانونية التي أقرها النظام المحاسبي المالي ومدى توافق هذا الإفصاح مع حوكمة المؤسسات الاقتصادية، كما تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوائق والمشاكل التي تواجه المؤسسة الاقتصادية الوطنية والتي تمنعها من التوسع والإفصاح المحاسبي، وتكمن أهمية هذه الدراسة في إيضاح الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح في القوائم المالية من الجانب المحاسبي والمالي، والذي يزيد من مصداقية المعلومات المفصح عنها والموجهة بدورها إلى جميع مستخدمي القوائم المالية، خاصة الأطراف أصحاب المصالح وذات الصلة بالمؤسسة الأمر الذي يؤدي إلى حوكمة قراراتهم، وقد استلزم إنجاز هذا البحث إتباع المنهج الاستنباطي وذلك باستخدام الأسلوب الوصفي من خلال التطرق إلى الإطار العام

للإفصاح المحاسبي وحوكمة المؤسسات في الفصل الأول، والإفصاح عن القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) في الفصل الثاني، ولتدعيم الجوانب النظرية السابقة تمت الاستعانة بالأسلوب التحليلي في الفصل الثالث التطبيقي عن طريق دراسة حالة لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.وبحكم طبيعة الدراسة التطبيقية فإن العينة في هذه الدراسة عبارة عن بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة للنظام المحاسبي المالي والموجودة على المستوى الوطني، حيث تم اختيار ثلاث مؤسسات اقتصادية وطنية من مناطق مختلفة من الوطن، مؤسسة سوبراك وهي مؤسسة خدمية مقرها الاجتماعي بولاية الشلف، مؤسسة مطاحن الجلفة وهي مؤسسة إنتاجية مقرها الاجتماعي بولاية الجلفة، أما المؤسسة الثالثة المعنية بالدراسة التطبيقية فهي مؤسسة رويبة وهي مؤسسة إنتاجية يقع مقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة، وبهدف تنويع مؤسسات الدراسة تم اختيار هذه المؤسسات من مناطق مختلفة من الوطن وذات أنشطة مختلفة (مؤسسات خدمية وإنتاجية)، بالإضافة إلى اختيار مؤسسة مدرجة في البورصة (مؤسسة رويبة) ومؤسسات غير مدرجة في البورصة (مؤسسة سوبراك ومؤسسة مطاحن الجلفة)، تتمثل أداة الدراسة التي اعتمد عليها الباحث في الدراسة التطبيقية في الملاحظة وهذا من أجل القراءة الأولية للقوائم المالية المؤسسات الدراسة، وكذا المقارنة بهدف مقارنة القوائم المالية لمؤسسات الدراسة مع بعضها البعض وكذا مع متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية التي حددها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ما سبق تم الاعتماد أيضاً على بعض مؤشرات التحليل المالي على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية والتي تم الإفصاح عنها من طرف مؤسسات الدراسة لمعرفة مدى مساهمتها في ترشيد قرارات المستخدمين. وفي الأخير خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة قوية بين متطلبات الإفصاح المحاسبي للنظام المحاسبي المالي وحوكمة المؤسسات، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن بعض مؤسسات الدراسة التزمت بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وما تضمنته من معلومات وفق ما أقره النظام المحاسبي المالي، مثل مؤسسة رويبة المدرجة في البورصة والتي أفصحت عن كل قوائمها المالية بما فيها الملاحق عبر موقعها الإلكتروني، أما مؤسسات الدراسة الأخرى (مؤسسة مطاحن الجلفة ومؤسسة سوبراك) فقد التزمت بجزء مما جاء به النظام المحاسبي المالي في شقه المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية، وأفصحت كل منهما عن القوائم المالية بدون ملاحق التي توضح وتفسر مختلف العمليات غير المدرجة في القوائم المالية السابقة والمكملة لهم، وعليه سيؤدي ذلك إلى نقص مستمر لتدفق المعلومات المفصح عنها للمستخدمين ومنه اتخاذ قرارات غير رشيدة ومضللة وكل هذا لا يحقق متطلبات الحوكمة الجيدة، كما أن الإفصاح المحاسبي الناقص عن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية سيؤدي إلى ضعف قدرة المؤسسة على توفير مناخ ملائم للاستثمار وجلب المستثمرين. ومن خلال النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة تمكنت من اقتراح مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تعزيز الجهود المرتبطة بإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال إصدار ميثاق للحوكمة موجه للمؤسسات الاقتصادية، كما دعت الدراسة إلى تفعيل التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي وتحديثه بشكل دوري ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية كما أوصت بضرورة الانتقال من الإفصاح التقليدي إلى الإفصاح الإلكتروني لما له من فوائد وامتيازات للمستخدمين.وأوصت الدراسة أيضا بتفعيل دور التدقيق في الجزائر من خلال إصدار معايير تنظم ذلك وتحقق دوره

الرقابي في عملية إعداد وعرض القوائم المالية. والعمل على تنشيط السوق المالي الجزائري وتفعيل دوره بالإضافة إلى ضرورة إدراج المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيه.

21- أطروحة " **مجيلي خليصة** "، جامعة فرحات عباس، سطيف، بعنوان: " **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشراكات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية - دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف(2018)**.

هدفت هذه الأطروحة إلى تبيان مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية وتقديم مقترحات التطوير المناسبة، وعلى ضوء هذا الهدف الأساسي سطرت الباحثة مجموعة من الأهداف الفرعية، تمثلت في إعداد إطار نظري خاص بمتغيرات ومفاهيم الدراسة، من أجل تكوين قاعدة معرفية تمكن من بناء نموذج تطبيقي سليم من حيث مفاهيمه، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر المهنيين المحاسبين في الشركات محل الدراسة حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية كأحد المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات، ومن بين الأهداف الفرعية أيضاً التعرف على وجهة نظر المهنيين المحاسبين في الشركات محل الدراسة حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من حيث تحقق خصائصها النوعية، بالإضافة إلى محاولة التعرف على معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتنبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة وحوكمة الشركات في توفير الشفافية والنزاهة، خاصة مع تزامن هذه الدراسة مع الجهود التي تبذلها الجزائر في عمليات الخوصصة واندماج الشركات محلياً مع شركات أجنبية وكذا دخولها الأسواق الدولية، وهذا ما يجعل حوكمة الشركات عاملا حاسما في دعم القطاع الخاص وجلب الاستثمار الأجنبي وبالتالي تحقيق النمو الاقتصادي. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فإن الباحثة قد اعتمدت فيها على منهجين علميين أساسيين، أولهما هو المنهج الوصفي التحليلي، حيث استعمل في جمع وتصنيف وترتيب وتحليل وتفسير وتركيب المعطيات النظرية والبيانات الميدانية، أما في الدراسة التطبيقية فقد تم الاستعانة بالاستقصاء عن طريق الاستبانة، ومن ثم وصفها وتحليلها بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وبالنسبة لعينة الدراسة فقد تمثلت في مجموعة من المهنيين من شركات مساهمة بولاية سطيف والتي بلغ عددها في هذه الدراسة 27 شركة، وبالاعتماد على أداة الاستبانة، تم توزيعها على المهنيين، المحاسبين، مدراء ماليين، أو رؤساء مصلحة المحاسبة أو أعوان المحاسبين، أو محافظي حسابات أو خبراء محاسبين، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 123 استمارة، استرجعت منها 114، واستبعد منها 7 ردود لعدم جدية الإجابة على فقراتها، وبذلك يكون عدد الاستمارات الصالحة 107 استمارة. كما اعتمدت الباحثة على المقابلة أيضاً والوثائق والسجلات الإحصائية، وبعد تجميع كل البيانات اللازمة تم تفريغها وتحليلها في برنامج SPSS واستخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة أهمها التكرارات المطلقة والنسبية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، معمل الارتباط بيرسون، معامل الثبات ألفا كرونباخ، اختبار t لعينة واحدة، اختبار كزلموغروف-سيمرنوف.وبعد التحليل الإحصائي لنتائج استجابة أفراد عينة الدراسة من خلال عرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، ثم تقديم المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية مع عرض اختبار t لعينة واحدة بعدها اختبار صحة الفرضيات في ضوء هذه النتائج، ومن خلال ذلك فإن النتائج المستخلصة من هذه الدراسة .

من خلال التحليل الإحصائي لآراء المهنيين المحاسبيين تشير إلى أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي لها أن تساهم في تعظيم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الإفصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا، بالإضافة إلى ذلك هناك تأييد كبير من طرف المجيبين على مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك من خلال حرصه على ضرورة توفر الخصائص النوعية المحققة للجودة (الملائمة، | الموثوقية، القبلية للفهم، القابلية للمقارنة). كما خلصت الدراسة إلى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات. وعلى ضوء هذه النتائج تقترح الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة سن مجموعة من القوانين المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

من اجل اعطاء دراستنا اكثر موثوقية قمنا بالاعتماد ايضا على دراسات اجنبية عالجت نفس موضوع بحثنا، حيث تم اختيار ما يتناسب منها ويخدم موضوع الدراسة، و هي كالاتي:

1- دراسة Smahane MADHAR (**2016**) **بعنوان:**

Corporate Gouvernance et Performance des Entreprises: Cas des Emetteurs Marocains

هدفت الدراسة الى دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وأداء عينة من المصدرين المغاربة. للقيام بذلك، بدئوا بالاطلاع على آليات حوكمة الشركات المختلفة في جميع أنحاء العالم، وتحديد التيارات النظرية السائدة من جهة والتي تسمح لهم بشرح ملاحظاتهم ومن جهة أخرى بتحليل الدراسات التجريبية المختلفة التي تتناول مشكلتهم البحثية.من خلال مراجعة الأدبيات هذه، قاموا بصياغة فرضيات بحثهم التي تدعم ما يلي:

تتأثر جودة حوكمة الشركات المغربية المصدرة بالعديد من العوامل الخارجية والداخلية، وتتميز الشركات المغربية الخاضعة للإدارة الجيدة (الفقيرة) بعامل إيجابي (سلبي)، وتطور مؤشرات أداء المحاسبة وسوق الأوراق المالية الخاصة بهم، وتأثرت العلاقة بين الحوكمة والمحاسبة وأداء سوق الأوراق المالية للمُصدرين المغاربة بعدة عوامل داخلية وخارجية . يتضمن بروتوكولهم الخاص باختبار النموذج المحدد بالتالي إنشاء حساب حكومي للتقييم يتكون من 31 معيارًا للحوكمة تعكس توازن القوى بين المساهمين والمديرين من خلال أداة أساسية، وهي هيئة الحوكمة. تم تجميع 31 في 8 فئات تمثل الجزء الرئيسي من الالتزامات التنظيمية وتوصيات المدونات المغربية للممارسات الجيدة لحوكمة الشركات من

خلال التركيز على الممارسات المتعلقة، ولا سيما مجالس الإدارة، بحقوق المساهمين ولنشر المعلومات .تعكس النتائج التي تم الحصول عليها أولاً حالة معينة من الحوكمة للمصدرين المغاربة والتي هي جزء من عملية تدريجية لاعتماد معايير الحوكمة، وتفضيل الامتثال القانوني لتوصيات القوانين المغربية المتوافقة مع الممارسات الدولية الجيدة وأن القطاعات التي حصلت على أفضل تصنيف هي: البنوك وشركات التمويل والأغذية والشركات القابضة. كما تتأثر جودة حوكمة الشركات المغربية المصدرة بقطاع النشاط أكثر من تأثرها بالعوامل الداخلية مثل الحجم وهيكل الملكية.

بعد ذلك، اتيح لهم تحليل العلاقة التجريبية بين حوكمة الشركات والأداء المحاسبي وأداء سوق الأوراق المالية لعينة من المصدرين لديهم تحديد الأدلة التي تشير إلى أن المصدرين الأفضل (السيئ) يحققون تطورًا إيجابيًا (سلبيًا) لمؤشراتهم. أداء سوق الأسهمEBE) ، REX، سعر سوق الأوراق المالية، روس..). تتوافق هذه الملاحظة مع الافتراض الكلاسيكي الذي يعتبر أن حوكمة الشركات الأفضل مرتبطة بأداء أفضل، وبالتالي فإن الشركات التي تخضع للحكم الأفضل تتفوق في الأداء على الشركات الأقل حكماً .من ناحية أخرى، نظرًا لعدم كفاية البيانات المتاحة (حجم العينة، أفق تقييم الحوكمة) الذي لا يسمح باستخدام نماذج تحليل متطورة (انحدارOLS ، التحليل متعدد المتغيرات، إلخ)، لا يمكنهم الاستنتاج من علاقة سببية أو حتى تأكيد كيف يؤثر الكثير من حوكمة الشركات على الأداء وأن هذا صحيح في جميع الحالات. ومع ذلك يمكنهم القول إن الدائرة الفاضلة بين هذين المفهومين كما يتضح من العقيدة الأجنبية تنطبق على السياق المغربي وهذا على الرغم من خصوصياته الثقافية والاقتصادية. لقد وجدهم أيضًا دليلًا يشير إلى أن النتائج التي تم الحصول عليها متأثرة (مدفوعة) بخصائص أخرى للمُصدرين كما اقترح العديد من المؤلفين. وتشمل هذه، على وجه الخصوص، الخصائص التالية: قطاع النشاط، الحجم، هيكل الملكية، إلخ .على أي حال، فإن نتائج بحثهم مهمة للباحثين الذين يرغبون في استكشاف هذه الروابط بشكل أكثر تعمقًا. كما أنها مهمة للمستثمرين والمنظمين وصانعي السياسات الذين يدافعون عن مزايا حوكمة الشركات بخلاف الأداء، وهي: الإنصاف والشفافية . يمكن للبحث الأكاديمي اللاحق أن يشكك في معايير الحوكمة المشتركة التي تؤثر بشكل أفضل على خلق قيمة للمساهمين، وبعبارة أخرى التي تلعب دورًا رئيسيًا في العلاقة بين حوكمة الشركات وخلق قيمة للمساهمين. وبالتالي يمكن قياس خلق القيمة على مدى أفق أوسع من خلال مؤشرات أكثر قوة والتي ستكون على وجه الخصوص : EVAوTSRونسبة الأرباح / الأسهم، إلخ.

2- دراسة Caroline Talbot (2018) بعنوان:

Sommes consacrées à la gouvernance et fiabilité de l'information financière.

تناولت الأطروحة ما إذا كانت الموارد المالية المخصصة لآليات الحوكمة تجعل من الممكن الحد من مدى إدارة الأرباح لشركات التصنيع الكندية.

تم جمع البيانات الكمية على مدى ثلاث سنوات من الوثائق المالية الرسمية التي نشرتها شركات التصنيع الكندية. هذه الأطروحة، وهي كمية بطبيعتها، تقدر مدى إدارة الأرباح وتصف الأهمية النسبية للمبالغ التي يتم إنفاقها على آليات الحوكمة لهذه الشركات. تظهر النتائج الناتجة عن هذه الأطروحة أنه، في أحسن الأحوال، فإن الموارد المالية المخصصة للحوكمة تعمل فقط على الحد بشكل هامشي من مدى إدارة الأرباح. على الرغم من أن الإفصاح عن هذه المبالغ تم بغرض تحسين الشفافية بين الشركة والمساهمين، إلا أنه لا يتعلق (أو بشكل هامشي) بمصداقية المعلومات المالية

3- دراسة Abdel Razeg Abdel Monsif Azzoz and Basheer Ahmad Khamees سنة (2016) بعنوان:

The Impact of Corporate Governance Characteristics on Earnings Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan

تبحث هذه الدراسة بشكل تجريبي في تأثير خصائص حوكمة الشركات على جودة الأرباح وإدارة الأرباح. تتكون عينة الدراسة من جميع الشركات المالية المدرجة في بورصة عمان. بلغ عدد الشركات 73 شركة. والتي تم إدراجها في بورصة عمان من عام 2007 إلى 2012. وقد بحثت هذه الدراسة بشكل أساسي في خصائص حوكمة الشركات الرئيسية التي تؤثر على جودة الأرباح وتؤثر أيضًا على إدارة الأرباح للشركات الأردنية. يتم استخدام حجم المجلس، وازدواجية الرئيس التنفيذي، وتكوين مجلس الإدارة، وحجم لجنة التدقيق، وتشكيل لجنة التدقيق ونشاط لجنة التدقيق لقياس خصائص حوكمة الشركة. يتم استخدام القيمة المطلقة والموقعة للاستحقاقات التقديرية، والتي يتم حسابها بواسطة نموذج جونز المعدل، لتقدير جودة الأرباح وإدارة الأرباح، على التوالي. نصت النتائج على أن حجم لجنة التدقيق ونشاط لجنة التدقيق لهما علاقة بكل من جودة الأرباح وإدارة الأرباح. وتوصي الباحثة الشركات المالية الأردنية بتقليص عدد أعضاء مجلس الإدارة، لتعديل نسبة المدراء الخارجيين وغير التنفيذيين في كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

4- دراسة Dr. Bader A. AL-Shammari Dr. Mejbel T. AL-Saidi (2012) بعنوان:

Impact of Corporate Governance and Company Characteristics on the Timeliness of Corporate Internet Reporting in Kuwait

تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين العديد من حوكمة الشركات والخصائص الخاصة بالشركة وتوقيت تقارير الشركات عبر الإنترنت من قبل 147 شركة كويتية مدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في عام 2012. وكانت خصائص حوكمة الشركات التي تم فحصها هي حجم مجلس الإدارة وتكوين مجلس الإدارة وازدواجية الأدوار. كانت المتغيرات الخاصة بالشركة التي تم فحصها هي حجم الشركة والربحية والرافعة المالية والسيولة وهيكل الملكية ونوع الصناعة. تم تطوير مؤشر إفصاح يتكون من 11 عنصر معلومات لقياس توقيت تقارير الشركات عبر الإنترنت للشركات المختارة. تم استخدام تحليل الانحدار متعدد المتغيرات لاختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والخصائص

الخاصة بالشركة وتوقيت تقارير الشركات عبر الإنترنت. وتبين أن الشركات الكويتية المدرجة، في المتوسط ، تكشف فقط عن 39 في المائة من عناصر المعلومات المتعلقة بحسن التوقيت التي تم تقييمها من خلال مؤشر الالتزام بالمواعيد. أشارت النتائج إلى أن الإفصاح عن معلومات الشركات في الوقت المناسب على المواقع الإلكترونية للشركات يزداد مع وجود مجلس إدارة أصغر وعدد أكبر من المديرين غير التنفيذيين والأفراد المنفصلين عن الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة والشركات المالية الكبرى ونسبة أكبر من الأسهم مملوكة من قبل الغرباء. يشير هذا إلى أن حوكمة الشركات والخصائص الخاصة بالشركة تؤثر على توقيت الشركة.

5- دراسة SALIM ALIL (2015) بعنوان:

The Impact of Corporate Governance Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure: The Case of Saudi Arabia ALGHAMDI

هدفت الدراسة الى التحقق من العلاقة بين سمات حوكمة الشركات ومدى الإفصاح الطوعي المقدم من قبل الشركات المدرجة في المملكة العربية السعودية. باستخدام مجتمع مأخوذ من 167 شركة مدرجة في السوق المالية السعودية (تداول) في فترة 2013، تستخدم هذه الدراسة تحليلات الانحدار متعددة المتغيرات لفحص العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الطوعي في التقارير السنوية. تشير النتائج إلى أن متغيرين فقط ارتبطا بمدى الإفصاح الطوعي، وهما اجتماعات مجلس الإدارة (BOARDMEET) واستقلالية لجان الترشيح والمكافآت (NRC). ومع ذلك، وجد أن متغيرات الحوكمة الأخرى ليست مهمة في التأثير على الإفصاح الطوعي. من بين متغيرات التحكم، كانت الرافعة المالية (LEVG) وحجم الشركة (SIZE) فقط مهمين في نموذج الانحدار. هذا البحث محدود لأنه يركز فقط على الشركات غير المالية المدرجة في (تداول) بناءً على عينة مدتها عام واحد. لذلك قد لا تكون النتائج ممثلة لجميع الشركات العاملة في السوق السعودي. ستساعد نتائج البحث واضعي السياسات والممارسين على تحسين سياسات حوكمة الشركات والإفصاح. وبالتالي، فإن هذه الدراسة مهمة لشفافية السوق وستساهم في الأدبيات المتعلقة بالشفافية المالية، والإفصاح الطوعي، وحوكمة الشركات في البلدان الناشئة.

6- دراسة Ali S. Al Naami (2014) بعنوان:

The Role of Auditor Independence in Achieving Governance and its Impact on Accounting Information Reliability. A Field Study on Audit Firms in Palestine. Al Azhar University – Gaza

هدفت هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى بيان دور استقلالية المدقق في تحقيق حوكمة الشركات وقياس تأثيرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، من خلال:تعريف الحوكمة والمفهوم والمبادئ والمتطلبات وعلاقتها باستقلالية المراجع وتأثيره على موثوقية المعلومات المحاسبية ؛ من خلال الإطار النظري للدراسة، وتحديد دور استقلالية المدقق في تحقيق الحوكمة المؤسسية وأثرها في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، وتعريف مفهوم المعلومات المحاسبية والتركيز على

أهمية جودة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها في عملية اتخاذ القرار، عرض وجهات النظر حول دور استقلالية المدقق في تحقيق الحوكمة المؤسسية والتأثيرات على مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال قائمة الاستبيان المعدة لهذا الغرض.

استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أنسب المناهج في دراسة هذه الظاهرة، وتركزت المصادر الأولية في الاستبيان الذي تم تصميمه وإعداده خصيصًا لأغراض الدراسة.

بناءً على الوصف السابق المتضمن تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:هناك دور إيجابي على مستوى الأهمية 0.05 = α عامل رابع لاستقلالية المدقق في تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المراجعين العاملين في شركات المراجعة. إن استقلالية المدقق لها تأثير على تعزيز مبدأ حماية حقوق المساهمين وموثوقية المعلومات المحاسبية ذات الوزن النسبي بنسبة 78.78٪، والتدقيق أو الاستقلالية لها التأثير الأكبر على مستوى الإفصاح الدوري عن المعلومات المحاسبية للمساهمين لضمان شمولية المعلومات المحاسبية بوزن نسبي 82.67. بينما أثر استقلالية المدقق على إفصاح الإدارة عن العمليات الرئيسية التي تقوم بها الشركة للمساهمين لتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية بوزن نسبي 76.53٪، توجد علاقة إيجابية على مستوى الأهمية 0.05 = α بين دور استقلالية المراجع وتطبيق مبدأ المساواة في المعاملة للمساهمين وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المراجعين العاملين في المراجعة الشركات، وتحديداً فيما يتعلق بحقوق الأقلية، حيث تحث استقلالية المراجعين الشركة على الالتزام بحماية حقوق الأقلية من أجل الحصول على المعلومات ذات الصلة، كما تساهم الاستقلالية في إفصاح الشركة عن آلية واضحة للحفاظ على الحقوق من الأقلية عند اتخاذ قرارات الاستثمار، يجب أن تزيد هذه الممارسة، وتعزز موثوقية المعلومات المحاسبية المقدمة إلى الأطراف ذات العلاقة بشكل عام، وتعزز دقة واكتمال المعلومات المحاسبية.هناك دور إيجابي لاستقلالية المراجع عند مستوى الأهمية α =0.05 فيما يتعلق بتطبيق مبدأ دور أصحاب المصلحة وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدققين العاملين في شركات المراجعة، حيث يعتقد المدققون أن استقلاليتهم تمكنهم من الالتزام بإبلاغ أصحاب المصلحة بحقوقهم والالتزامات خلال ارتباطهم بالشركة لتعزيز دقة وإمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية بوزن نسبي بنسبة 83.20٪، في حين أن وجهة نظرهم فيما إذا كانت استقلالية المدقق ساعدت الشركة على تقديم التزامات إضافية لأصحاب المصلحة في حالة عدم وجود أي تشريع يتعلق حقوقهم في تحسين محتوى المعلومات المحاسبية كان أقل تأثير بوزن نسبي 78.67٪.

هناك دور إيجابي لاستقلالية المراجع – عند مستوى الأهمية α =0.05 في تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي، وزيادة الاعتماد على البيانات المالية، وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية، وتعزيز اتجاه الشركة استخدام الأساليب الحديثة – الإفصاح، وتقديم المعلومات، وتعزيز مصداقيتها بوزن نسبي (83.20٪، 82.13٪، 82.13٪)؛ على التوالي.

هناك دور إيجابي لاستقلال المراجع عند مستوى أهمية α= 0.05 في تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية، اتضح أن الاستقلال كان له التأثير الأكبر على ثنائية الملكية والإدارة فيما يتعلق بتحسين مستوى المحاسبة الإفصاح لتعزيز مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية بوزن نسبي 82.93٪، بينما يكون للاستقلالية أقل تأثير على إفصاح الشركة عن المكافآت والمكافآت لأعضاء مجلس الإدارة لتحسين آلية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مع وزن نسبي 76.53٪.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين دور استقلالية المدقق واستيفاء متطلبات حوكمة الشركات وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية في شركات التدقيق في فلسطين والتي يمكن أن تعزى إلى المتغيرات الشخصية والوظيفية التالية (التأهيل، عدد سنوات الخبرة وطبيعة العمل والشهادة المهنية للمراجع) عند مستوى الأهمية α = 0.05.تساعد استقلالية المدقق إدارة الشركة في الكشف عن أي مصالح خاصة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين فيما يتعلق بعمليات أو قضايا الشركة لتعزيز موثوقية وعدم تحيز المعلومات المحاسبية بوزن نسبي بنسبة 80.53٪.

7- دراسة PIeTRO BONeTTI, MICHeL L. MAgnAN AND AnTONIO PARBONeTTI (2016) بعنوان:

The Influence of Country- and Firm-level Governance on Financial Reporting Quality: Revisiting the Evidence

تبحث هذه الورقة في كيفية تفاعل الحوكمة على مستوى الشركات والحوكمة على مستوى الدولة في تشكيل جودة التقارير المالية. باستخدام اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كمصدر للتباين في تقدير الشركات لتقرير التقارير، وعينة كبيرة من الشركات الأوروبية التي تتحول إلزاميًا إلى مجموعة المعايير الجديدة، نجد أنه في البلدان ذات التطبيق المنخفض والرقابة الضعيفة على التقارير المالية، فقط الشركات ذات تشهد آليات حوكمة الشركات على مستوى مجلس الإدارة زيادة في جودة التقارير المالية، بما يتماشى مع آليات الحوكمة على مستوى الشركات والمستوى القطري باعتبارها بدائل. ومع ذلك، في البلدان ذات التطبيق العالي والرقابة الصارمة على التقارير المالية، تشهد الشركات التي لديها آليات حوكمة قوية أو ضعيفة على مستوى مجلس الإدارة زيادة في جودة التقارير المالية، حتى لو كانت الزيادة أكبر بالنسبة للمجموعة الأولى. بشكل عام، تشير النتائج التي توصلنا إليها إلى أنه في النقاش حول تأثيرات الحوكمة على جودة التقارير المالية، من المهم النظر في آليات حوكمة الشركات على مستوى الدولة والشركات.

8- دراسة Ahmed Zakaria Zaki Osemy (2020) بعنوان:

The impact of corporate governance on the financial reporting quality in Saudi banks

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين تحسين جودة عملية إعداد التقارير المالية وتحقيق تغيرات إيجابية في الدخل التشغيلي والدخل الشامل عن طريق تطبيق الشركات متطلبات الحوكمة في بنوك المملكة العربية السعودية. اظهر البحث علاقة إيجابيةوإحصائية علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في البنوك السعودية (خاصة وجود لجنة تدقيق وحجم مجلس الإدارة وعدد لجان مجلس الإدارة) وتحسين ربحية البنوك السعودية، وبالتالي، تنقيح قيمة عملية إعداد التقارير المالية. توصي الدراسة بأهمية تطبيق متطلبات حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية بشكل صحيح من أجل تحسين جودة عملية إعداد التقارير المالية أكثر وأكثر. سيؤدي ذلك إلى تحقيق تغييرات إيجابية في الدخل التشغيلي والدخل الشامل.

9- دراسة Uwalomwa Uwuigbe وآخرون (2018) بعنوان:

Corporate governance and quality of financial statements: a study of listed Nigerian banks

هدفت هذه الدراسة في تأثير حوكمة الشركات على التوقيت التقارير المالية للبنوك المدرجة في نيجيريا. من أجل تقديم إجابات على أسئلة البحث التي أثيرت في هذه الدراسة، تم الحصول على البيانات من التقرير السنوي البنوك المدرجة في البورصة النيجيرية اعتباراً من عام 2008 حتى 2015. استخدمت الدراسة حجم مجلس الإدارة واستقلالية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأجانب بتاريخ مجلس الإدارة كوكلاء لحوكمة الشركات. تم تحليل البيانات باستخدام تعريف الإحصاء النصي ومصفوفة الارتباط وتحليل انحدار بيانات اللوحة. كان لاحظ أن حجم اللوحة كان له علاقة سلبية غير مهمة معدقة توقيت التقارير المالية. كما لاحظت الدراسة استقلالية المجلس أيضا علاقة سلبية غير كبيرة مع توقيت المالية التقارير. أخيرًا، لوحظ أن المديرين التنفيذيين الأجانب في مجلس الإدارة كان لديهم دلالة-غير قادر على العلاقة الإيجابية مع دقة توقيت التقارير المالية. وهكذا فإن الدراسة توصي بضرورة تطوير الإطار القانوني الحالي في نيجيريا التي تحدد بوضوح حقوق والتزامات البنك وإدارته وبالطبع، أصحاب المصلحة الآخرين.

10- دراسة Ehsan Al-Moataz and Khaled Hussainey (2013) بعنوان:

Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Corporations.

هدفت الدراسة الى فحص العلاقة بين بعض آليات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات في الشركات السعودية المدرجة. يهدف إلى تعميق فهم الدوافع الرئيسية لحوكمة الشركات التقارير في أحد البلدان النامية. المنهجية: استخدام عينة مكونة من 97 تقريرًا ماليًا وحسابات الشركات السعودية المدرجة في عامي 2006 و2007، تستخدم الورقة نهج تحليل المحتوى لتحليل محتوى هذه التقارير. بالإضافة إلى الانحدار المتعدد نموذج يستخدم لتحديد محددات الشركة الكشف عن الحوكمة. في نموذج الانحدار هذا، الشركات درجة الإفصاح عن الحوكمة هي المتغير التابع، بينما خصائص الشركة (ربحية الشركة، السيولة، نسبة الدين والحجم) وآليات حوكمة

الشركات (مجلس الإدارة الاستقلال، وحجم لجنة التدقيق) مستقلون المتغيرات. النتائج: وجدنا استقلالية مجلس الإدارة والتدقيق حجم اللجنة والربحية والسيولة والاستدانة هي العناصر الرئيسية محددات إفصاح حوكمة الشركات في السعودية شبه الجزيرة العربية. لم نجد أي ارتباط ذي دلالة إحصائية بين حجم الشركة والإفصاح عن حوكمة الشركات.أولاً، يقدم الدليل على محددات الشركة تقارير الحوكمة في دولة نامية، المملكة العربية السعودية. كان البحث في هذا المجال غائبًا إلى حد كبير في مجال التطوير بشكل عام ودول الشرق الأوسط في خاص. ثانيًا، يقدم بعض الأفكار حول الحوكمة آليات وخصائص الشركات التي بشكل ملحوظ دفع الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركة.

11- دراسة Lina Hani Warrad (2010) بعنوان:

The Effect of Corporate Governance and Ownership Structure on Audit Committees' Effectiveness" Evidence from the Jordanian Industrial Public Shareholding Companies"

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير حوكمة الشركات والملكية هيكلية على فعالية لجنة التدقيق. تم استخدام المنهج الوصفي .تكونت العينة من (56) شركة صناعية مساهمة عامة أردنية خارج من (107) يمثلون مجموع السكان. درجة لجان المراجعة تم فحص الفعالية من خلال استبيان يتكون من (80) فقرة تشكل خمسة الجوانب: الهيكل التنظيمي والاستقلال والإجراءات والموارد، المسؤوليات والتقارير المالية والامتثال، أثناء الشركة تم تمثيل الحوكمة من خلال النسبة المئوية لرأس المال المصوت المملوك مباشرة من قبل أكبر مساهم (VCODLS) ، النسبة المئوية لرأس مال التصويت المملوكة مباشرة من قبل أكبر ثلاثة مساهمين (3(VCODLS، سواء كان المدير أحد أكبر المساهمين المالكين الذين يمتلكون أكثر من 5٪ (MANAG)، والمتغيرات الوسيطة كانت ممثلة بالقيمة السوقية للشركة (FMV) والصناعة وحجم الشركة. كانت العينة يتم اختيارهم بشكل عشوائي من بين أعضاء لجان المراجعة. ثم تم تحليل البيانات باستخدام حزمة .SPSS نسب الترددات، الوسائل، الانحرافات المعيارية، واحد طريقة ANOVA متبوعة بـ REGWF (Ryan Einot Gabrel Welch F)الاختبار المخصص؛وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي للتحقيق في العلاقة بين الشركة فعالية لجنتي الحوكمة والتدقيق وخلص إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات فعالية لجان الحوكمة والتدقيق. علاوة على ذلك، لجان المراجعة تتأثر الفعالية بأنواع مختلفة من هيكل الملكية خاصة في الخارج الشركات بينما يتناقص في هيكل الأسرة .تتأثر فعالية لجان التدقيق أيضًا بالصناعات المعتدلة مقارنة بالصناعات الخفيفة والثقيلة على التوالي. عند الدراسة تأثير حجم الشركة والعلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق كشفت فعالية اللجان عن وجود علاقة غير مهمة في الشركات الكبيرة .فيما يتعلق بقيمة الشركة، والعلاقة بين حوكمة الشركات وكشفت لجان المراجعة عن علاقة غير مهمة في الشركات التي القيمة السوقية للأسهم أقل من القيمة الدفترية لأسهم الشركة.

12- دراسة Hassan Khalil Al-Masri (2008) بعنوان:

A Proposed Strategy for Enhancing the Quality of Financial Reporting in the Jordanian Banking Sector

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير استراتيجية مقترحة لتعزيز جودة التقارير المالية في القطاع المصرفي الأردني في جميع أنحاء عناصر ردع الاحتيال. تشمل عناصر ردع الاحتيال الشركات الحوكمة وأنظمة الرقابة الداخلية ومهام المراجعة الخارجية والخاصة التحقيقات. تم التحقق من صحة جميع المتغيرات المقترحة للاستراتيجية من قبل مراجعة شاملة للأدبيات قام بها الباحث. أربع مقترحات صرح بها الباحث واصفا العلاقات الرئيسية بين الاستراتيجية المقترحة .تم اختيار منهجية لاختبار العلاقات المختلفة بين الاستراتيجية المقترحة واختبار مقترحاتها الأربعة. استبيان wasvi تم تصميمها والتحقق من صحتها وإدارتها إلى خمس مجموعات مستخدمين تمثل الرئيس المدراء الماليين ومدراء التدقيق الداخلي (في البنوك التجارية الأردنية .(المديرين التنفيذيين، إدارة الرقابة المصرفية في البنك المركزي الأردن، دائرة التفتيش والإفصاح في الأوراق المالية الأردنية العمولة، ومديرو التدقيق الخارجي للبنوك. 66 تم توزيع استبانة وأعيد 54 استبانة .تم إثبات الفرضيات الأربعة للاستراتيجية المقترحة وجد الباحث أنه سيتم تحسين جودة التقارير المالية عندما تؤسس البنوك حوكمة سليمة للشركات، قم بتشجيع رقابة داخلية فعالة على التقارير المالية، وتكليف مدققين خارجيين فحص عمليات الحوكمة والرقابة، وكذلك إجراء عمليات خاصة التحقيقات خاصة تحقيقات المحاسبة الجنائية. الباحث وجدت أن جميع عناصر ردع الاحتيال تفاعلية. سياسات يجب تعزيزها وتنقيحها باستمرار، ويجب أن تكون الضوابط باستمرار تحسين، يجب إجراء عمليات التدقيق بانتظام، ويجب إجراء التحقيقات أن تكتمل وتتصرف حسب الضرورة. بدون التزام لكل منهما عنصر من عناصر ردع الاحتيال، فإن التأثير الشامل للردع هو تقلص إلى حد كبير .وكشفت الدراسة أن معظم المبحوثين وافقوا على اقتراحات الباحث بشأن تطوير استراتيجية مقترحة لـ تحسين جودة التقارير المالية في الشركات العامة الأردنية في القطاع المصرفي. وقد استندت الاستراتيجية على نتائج هذا البحث، فضلًا عن أفضل الممارسات المطبقة دوليًا أخيرًا، بناءً على النتائج السابقة اقترح الباحث عدة مقترحات التوصيات التي يمكن أن تساعد البنوك على الوفاء بالتشريعات، واستعادة ثقة المستثمر، وتحسين قيمة المساهمين.

المبحث الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة ذات أهمية قصوى في دراستنا كونها المنطلق الأول الذي فتح لنا آفاق البحث وهو الركيزة الأساسية التي إعتمدنا عليها في بناء دراستنا، فقراءة الدراسات السابقة ومعالجتها سمحت لنا بوضع خارطة عما لبحثنا وفيما يلي أهم الأختلافات الرئيسية بين دراستنا والدراسات السابقة وأهم المعايير المعتمد عليها في إنتقاءها.

المطلب الأول: أهمية ومعايير إنتقاء الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة أحد أهم الأجزاء الذي يحتويها البحث العلمي، إذ لا يمكن للبحث العلمي أن يكون بحثا علميا صحيحا متكاملا إن لم يحتوي على جزء الدراسات السابقة، ولإنتقاء الدراسات السابقة لا بد من الإرشاد بمجموعة من المعايير المهمة وفيما يلي سيتم عرضها.

أولا: أهمية الدراسات السابقة

يكمن الهدف من إستعمال الدراسات اليابقة كإنطلاقة أولى للدراسات الحالية في:[1]

- تساعد الدراسات السابقة على الإختيار السليم للباحث وتجنبه؛
- تعرف الباحث بالصعوبات التي وقع فيها الباحثون الآخريين وما هي الحلول التي توصل إليها؛
- تزويد الباحث بالأدوات والإجراءات التي يمكن أن يستفيد منها؛
- الإستفادة من نتائج الأبحاث والدراسات السابقة للموضوع؛
- تساعد الباحث في إختيار آداة ووسيلة أو تصميم أداة مشابهة لأداة أخرى ناجحة للبحوث.

ثانيا: معايير إنتقاء الدراسات السابقة

تم الإعتماد على جملة من المعايير لإختيار الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع بحثنا ومن بين هذه المعايير ما يلي:

- الأطلاع على المصادر الأصلية الأولية وأخذ معلومات البحث منها وإجتناب المصادر الثانوية.
- الإبتعاد عن الدراسات السابقة التي أصبحت قديمة بحكم أن متغيرات الدراسة الحالية هي مصطلحات جديدة في المجال المحاسبي.
- الإعتماد على الدراسات السابقة التي تطرقت الى أحد متغيرات الدراسة الحالية (المتغير المستقل، المتغير التابع) والمنشورة في الدوريات والمجالات العلمية المحكمة.
- الإعتماد على الإختصار والأكتفاء بكتابة الأفكار المهمة والأساسية التي تناسب البحث العلمي الذي نقوم به، والإبتعاد كذلك عن الأطالة والأساليب المملة أثناء عرض الكتابة.
- الإلتزام بالحياد والموضوعية في معالجة الدراسات السابقة.

[1] إبراهيم يحياوي، " **الدراسات السابقة أهميتها وكيفية توظيفها في بحوث العلوم الإجتماعية"، مجلة علوم الإنسان والمجتمع**، المجلد 10، العدد 01، السنة 2021، ص 323.

- كتابة الدراسات السابقة بالترتيب من الأقدم الى الأحدث وكذلك إحتوى عرض الدراسات السابقة على اللقب وأسم المؤلف وبالإضافة إلى ذكر الأهداف بطريقة مختصرة مع عينة ومهج وأدوات الدراسة.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسات السابقة باللغة العربية مع الدراسة الحالية

يوضح الجدول الأتي إختصار للدراسات السابقة باللغة العربية المنتقات والدراسة الحالية من حيث عنوان الدراسة وهدفها وكذا نتائجهم.

الجدول رقم (2-1): إختصار الدراسات السابقة باللغة العربية والدراسة الحالية

إسم المؤلف	عنوان الدراسة	الهدف من الدراسة	نتائج الدراسة
أحمد بوراس ومحمد بوطلاعة	مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري	تهدف هذه الدراسة إلى تقدير مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرته على توليد معلومات ذات جودة عالية تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، كما هدفت إلى دراسة مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال مقارنة الممارسات الموجودة في البيئة الجزائرية ومقارنتها مع مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي	توصل الباحثان من خلال هذه الدراسة أن النظام المحاسبي المالي له دور بنسبة 56.3% في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، حيث أن النظام المحاسبي المالي يشكل إطاراً فعالاً للحوكمة، كما أنه يضمن حقوق المساهمين من خلال تزويدهم بمعلومات كافية في الوقت المناسب، ويحقق النظام المحاسبي مبدأ العدالة بين المساهمين ويتسم بالإفصاح والشفافية كونه يلزم المؤسسات بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية وهيكل رأس المال من خلال إعداد قائم مالية قابلة للفهم والمقارنة كما أن النظام المحاسبي المالي يساهم في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة لكونه أداة مراقبة لمدى سلامة المعايير المحاسبية المطبقة في الشركة ومدى التزام الإدارة ببنيها.
بوزينة هجيرة ومرواسي مسعود	أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية	تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن الدور الذي تلعبه مختلف الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية والتي تنعكس بدورها على كفاءة الأسواق المالية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أهم الآليات في الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة ولجان المراجعة.	وأهم ما خلصت إليه هذه الدراسة من نتائج هو أن التطبيق الصحيح للحوكمة والإلتزام بمبادئها من شأنه تحقيق جودة المعلومات المالية، ونجاحها يعتمد بشكل أساسي على نوعية وجودة المعايير المحاسبية المعتمدة، فالحوكمة تساهم في توفير تساهم في توفير معلومات مالية تتميز بالمصداقية وذلك لاعتمادها على مجموعة من الآليات المتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية والتي تحرص على التأكد من التزام الشركات بقواعد الحوكمة السليمة.
رحمة غزالي	أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال إبراز مدى إلتزام الشركات محل الدراسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ومعرفة ما إذا كانت قوائمها المالية تتميز بالجودة، بالإضافة إلى الكشف عن مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.	توصلت الدراسة إلى أن الشركات محل الدراسة تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث أظهرت إجابات الفئة المبحوثة أن مستوى التزام شركاتهم كان جيداً، وهو ما أكدته نتائج إختبار الفرضية الأولى التي بينت وجود فروق ذات دلالة إحصائية لإلتزام الشركات المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة، كما بينت نتائج الفرضية الثانية أن القوائم المالية الخاصة بالشركات المعنية بالدراسة تتميز بالجودة، وهذا يدل على أن الشركات تحرص على جعل الأرقام

			الواردة في قوائمها المالية معبرة عن الأحداث التي وقعت فعلاً
رزان شهيد وضحى محمد العيسي	أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق السورية)	تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية المنشورة لعينة من المصارف المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وإختبار مدى تمتع التقارير المنشورة للشركات المدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بالجودة، من خلال مدى ممارسة هذه الشركات لإدارة الأرباح ومن ثم إختبار تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية.	توصلت الدراسة إلى أن هنالك أثراً ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل في جودة التقارير المالية الخاصة بالمصارف عينة الدراسة والمدرجة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ومن خلال هذه النتائج تم إقتراح مجموعة من التوصيات أهمها العمل على الإهتمام بتطبيق قواعد الحوكمة والرقابة على جميع الشركات والعمل على إيجاد مؤشر أكثر دقة ووضوح لقياس مستوى تطبيق قواعد الحوكمة في جميع القطاعات.
سلام طارق مختار محمد	أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية (دراسة ميدانية)	تهدف الدراسة إلى الكشف عن أثر ممارسة حوكمة الشركات الجيدة على شفافية القوائم المالية ببورصة الأوراق المالية المصرية كما كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو تحديد إيجابيات ومنافع حوكمة الشركات وكيفية إستخدامها في تحسين مستوى الشفافية بالقوائم المالية.	أهم ما توصل إليه الباحث هو أنه توجد علاقة إيجابية بين أساس إطار الحوكمة الفعال، وزيادة مستوى الشفافية في الشركات محل الدراسة، وتوجد علاقة إيجابية بين إعطاء المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين حق ممارسة الرقابة على الإدارة وزيادة مستوى الشفافية في الشركات محل الدراسة، كما أكدت نتائج إختبار الفرض الثالث أن هنالك علاقة إيجابية بين عناصر الإفصاح والشفافية لزيادة درجة الإفصاح في الشركات محل الدراسة
صلاح سعاد	الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات وأثره في تحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية (دراسة ميدانية)	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد أهم مبادئ حوكمة الشركات على جودة المعلومات في القوائم المالية لعدد من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث تكتسب هذه الدراسة أهميتها من تزايد الإهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة خاصة بعد الأزمات المالية والمصرفية التي كان سببها الرئيسي ضعف الإفصاح في القوائم المالية، إضافة إلى ضرورة توفير معلومات تتميز بالمصداقية وتعطي صورة واضحة عن المركز المالي للمؤسسات من أجل إتخاذ القرارات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية	توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين الإفصاح والشفافية وتوفر الخصائص النوعية للمعلومات في المؤسسات محل الدراسة، حيث أن هذه المؤسسات لم ترتق بعد إلى المستوى المطلوب فيما يخص تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية حيث تعد الإفصاحات التي تقوم بها ضعيفة نسبياً لأنها لا تشمل كافة الإفصاحات الواجبة، وقد توصل الباحث أيضاً إلى أن المعلومات المفصح عنها تتميز بالملائمة والمصداقية وكذا خاصية القابلية للمقارنة والثبات بدرجة متوسطة.
بدر عصام علي فرج	العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، دراسة ميدانية على	تهدف هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على العلاقة المتداخلة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية، وذلك من معرفة أثر مجموعة من القواعد	توصل الباحث من خلال إجراء هذه الدراسة إلى وجود علاقة بين توفر مقومات (المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة -الإفصاح والشفافية- تحدد دور مجلس الإدارة في ممارسة قواعد الحوكمة) وبين الإفصاح المحاسبي

	الشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية	على ذلك، وهي قاعدة الإفصاح والشفافية، قاعدة دور أصحاب المصالح في ممارسة الرقابة، قاعدة المعاملة العادلة والمتساوية بين جميع المساهمين، قاعدة مسئوليات مجلس الإدارة، قاعدة حماية المساهمين والمستثمرين.	وجودة القوائم المالية للشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية، أي وجود علاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية.
داغر منذر جبار	المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات، دراسة حالة العراق	تهدف هذه الدراسة محاولة الكشف عن العلاقة بي المعايير المحاسبية وبين حوكمة الشركات، حيث قامت بتسليط الضوء على معايير (قواعد) المحاسبة المالية بإعتبارها متغيراً مستقلاً وحوكمة الشركات باعتبارها متغيراً تابعاً وذلك من خلال التركيز على عدد من المتغيرات وهي الشفافية والإفصاح والمحتوى المعلوماتي والثروة والمسائلة والإنصاف والاستقلالية	خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن للمعايير المحاسبية دوراً في توافر الشفافية، وطريقة الإفصاح، والمحتوى المعلوماتي، والثروة، والمسائلة، والإنصاف، والإستقلالية، وأن هنالك علاقة إيجابية بين متغير المحاسبة المالية وهذه المتغيرات، فلنظام حوكمة الشركات أبعاد عدة، منها ما هو محاسبي أو إقتصادي أو قانوني، فلا يعني توافر هذه الإشتراطات أن النظام متوافر بشكل كامل، بل يفترض توافر الإشتراطات كافة لكي يتوافر النظام بشكل كامل
الباز ماجد مصطفى علي	جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات	تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير خصائص المعلومات المحاسبية وعلاقتها بجودة التقارير المالية والتعرف على محددات جودة التقارير المالية في ضوء التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، كما تهدف الدراسة إلى تحديد العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية.	أهم النتائج التي إستخلصها الباحث من خلال دراسته هي أن المبدأ الخامس لحوكمة الشركات المتمثل في الإفصاح والشفافية، يؤثر على جودة التقارير المالية بما يحتويه هذا المبدأ من متطلبات وشروط لتحقيق الشفافية والعرض داخل القوائم المالية، كما أكدت النتائج المتوصل إليها أن خصائص المعلومات المحاسبية تعتبر محدد أساسي من محددات جودة التقارير المالية، لابد من تحقيقه للوصول إلى ثقة المستخدمين في التقارير المالية خاصة الثبات والقابلية للتحقق، ومن بين النتائج أيضا أن هنالك علاقة طردية بين تحقق خصائص جودة المعلومات المحاسبية وبين جودة التقارير المحاسبية، كما أن هنالك علاقة طردية بين تطبيق مبادئ الحوكمة وبين جودة التقارير المالية.
زعفران منصورية وبودونات أسماء	جودة القوائم المالية في ضل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم-	هدفت هذه الدراسة إلى محاول الكشف عن دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFR) والنظام المحاسبي المالي (SCF) في تحسين جودة القوائم المالية من خلال نوعية المعلومة المحاسبية والمالية التي تتضمنها ومدى ملاءمتها لمتطلبات الإفصاح المحاسبي، وذلك بهدف عرض بيانات محاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.	خلصت هذه الدراسة أنه للوصول إلى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وجب وجود معايير محاسبية ومنهج إفصاحي كافي وملائم من شأنه أن يخدم عملية توصيل وعرض المعلومات لمستخدميها بطريقة مفهومة وأسلوب واضح، مما يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية، وفي هذا السياق ساهمت المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تطوير محتوى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فقد ركزت على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي سواء بطرح القوائم المالية الإضافية أو توحيد أسس وقواعد عرض الإفصاح الأمر حسن من مضمون التقارير المالية و تعظيم جودتها.

حولي محمد	دور الحوكمة وأهميتها في جودة ونزاهة القوائم المالية	تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تعزيز جودة ونزاهة القوائم المالية، وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي ترتكز عليها، ومختلف آلياتها، وكذا التعرف على دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي جودة القوائم المالية، كما تهدف الدراسة إلى الوقوف على مبدأ الإفصاح وتأثره بقواعد حوكمة الشركات، ولتحقيق الأهداف المسطرة لهذا البحث	إستخلصت هذه الدراسة في الأخير أنه رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواء القانونية و التنظيمية أو الإجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى بإهتمام كبير و تشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في المنشأة، وتتمثل أهم تلك الآليات في – التقارير المالية ومعايير المحاسبة والمراجعة-المراجعة الداخلية- المراجعة الخارجية- لجان المراجعة، حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة
فريد خملي وشوق فوزي	دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية (دراسة تجربة شركة شبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة)	تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مصطلح حوكمة الشركات من خلال التحديد الدقيق لمفهومها وأهدافها ومحدداتها، ومعرفة لجان المراجعة وأهميتها ومقومات فعاليتها داخل الشركة، كما تسعى هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في إرساء حوكمة الشركات تحفيزاً للشركات في الدول النامية ومنها الجزائر للاهتمام بذلك، كما تهدف إلى إبراز الدور الذي تلعبه لجان المراجعة في الحصول على تقارير مالية تتمتع بالمصداقية والشفافية.	توصلت هذه الدراسة أن لجان المراجعة تلعب دوراً مهماً في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية، حيث يظهر دور لجان المراجعة في تحقيق حوكمة الشركات من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمها، حيث أوكلت لها هذه المهمة، وعلى إثر ذلك فإن لجنة المراجعة تعمل على التحقق من أن الشركة لها نظام رقابي فعال أو لا، وهل يقوم نظام الرقابة بعمله أم لا؟، ومن ثم فإن لها القدرة على تشديد الرقابة الداخلية في الشركة وإكتشاف جميع الإنحرافات.
طالب عبد العزيز وبلمداني محمد	مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية	تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على القوائم المالية، كما تهدف إلى معرفة إمكانية التطبيق الفعال لحوكمة الشركات من خلال مبادئها وأبعادها، والإستفادة من ذلك في تحسين جودة القوائم المالية.	ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة هو أن المعلومة المحاسبية والمالية هي من المرتكزات الأساسية والمنظمة للعلاقة بين الأطراف الفاعلة في المؤسسة المسيرين والشركاء، إلا أن هذه المعلومات في الحقيقة هي في يد المسيرين والإفصاح عن هذه المعلومات يحد إلى درجة معينة من موثوقيتها لأن كثرة المعلومات المحاسبية والمالية في المؤسسة تمكن من حجب بعض المعلومات التي تخدم المسيرين وتتعارض مع مصالح الشركاء، لذلك أصبح من الضروري الإستعانة بأطراف تتمتع بإستقلالية تامة عن المسيرين لخدمة مصالح الشركاء وبالتالي خدمة مصلحة المؤسسة.
أمينة جودي وابتسام بن غزال	مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات	تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بحوكمة الشركات وبأخلاقيات مهنة المحاسبة، وعرض مبادئ كل منهما، كما تهدف الدراسة إلى توضيح العلاقة المرجوة بين	ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن الشركات محل الدراسة تعمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بهدف تنظيم العلاقة بين الشركات وأصحاب العلاقة فيها، وبهدف كذلك الحفاظ على ممتلكات الشركة، كما تهدف

		مبادئ كل منهما، وتوضيح كيف تساهم المبادئ الأخلاقية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	الحوكمة إلى الحد من الفساد المالي والإداري وما يخلفه هذا الفساد من آثار سلبية على الشركة وعلى الأطراف التي تتعامل معها.
بن موفقي علي وسعيدي يحي	أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة نظم المعلومات المحاسبية في تفعيل حوكمة المؤسسات بالجزائر في ضل الإصلاحات المحاسبية الجديدة، ولتحقيق هذا الهدف وضعت مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها التعريف بأكثر معايير المحاسبة وإبراز أهميتها في بناء وتصميم النظم المحاسبية، وتبيين جوانب القصور التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني وكذلك التعرف على الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر والوقوف على آثار هذه الإصلاحات على أنظمة المعلومات المحاسبة، ومن ثم محاولة إبراز مساهمة هذه الإصلاحات في إرساء الشفافية والموثوقية كدعائم للحوكمة.	توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنه هنالك أثر للإصلاحات على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية من خلال الرفع من مستوى الموثوقية والشفافية، كما أن له إنعكاس على قواعد الحوكمة المؤسسية، إلا أن هذا الأثر ليس بالبليغ، وذلك لعدم إرفاق هذه الإصلاحات بإصلاحات عميقة في المجال الجبائي وعدم تفعيل السوق المالي، بالإضافة إلى عدم إعادة هيكلة ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق وعدم استعمال الأدوات الحديثة للإعلام الآلي والإتصال، وكل ذلك ساهم في محدودية ذلك الأثر.
بلهادي عبد الصمد وعمراني عبد النور قمار	أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية (دراسة حالة المؤسسة الجزائرية)	تهدف هذه الدراسة إلى إستكشاف مدى ممارسة مسيري المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة والغير مدرجة لإدارة الأرباح في قوائمهم المالية المعلن عنها وفحص تأثيرات التعاقدية السياسية والتي تربط المؤسسة مع الأطراف ذات الصلة وذلك وفقاً للنظرية الإيجابية للمحاسبة.	أشارت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسات الجزائرية قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة، ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة فقد خلصت هذه الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تعتبر إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالإقتصاد، من خلال الإنعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية، من قبل الشركات المدرجة في أسواق المال، خاصة وأن هذه الأخيرة تعد مصدرا هاما للتمويل وتقديم المعلومات المتعلقة بتلك الشركات.
تقرارت يزيد	دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بالجزائر)	تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى العلاقة الموجودة بين أساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات، وتحت هذا الهدف الرئيسي سطر الباحث مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها (تبيان مختلف الأدبيات النظرية للمحاسبة الإدارية، والتطرق إلى حوكمة الشركات من الجانب المحاسبي، وتبيان مختلف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية وعلاقة هذه الأساليب بحوكمة الشركات، ومن ثم الوقوف على مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في أن أساليب المحاسبة الإدارية لها أثر بالغ الأهمية في تعزيز حوكمة الشركات، حيث أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تؤثر على تفعيل حوكمة الشركات، أما أحسن أسلوب تأثيرا في حوكمة الشركات بالنسبة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يتمثل في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد.

		محل الدراسة على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	
عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة	تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية	تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تعزيز مستوى إفصاح وشفافية التقارير المالية لمؤسسات القطاع العام م اليمنية، وذلك من خلال إنشاء لجان مراجعة فيها، رفع مستوى إستقلالية وإدارات المراجعة الداخلية، رفع مستوى إستقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، وكذا محاولة تعزيز هذا المستوى من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي والعملي لمراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.	توصلت الدراسة إلى أن التطوير المقترح بشأن التأهيل العلمي والعملي لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية يرفع من مستوى معارفهم ومهاراتهم بما من شأنه تعزيز إفصاح وشفافية تقاريرها المالية، ومن أهم النتائج العامة لهذه الدراسة أن ما قامت به الجمهورية اليمنية من جهود في سبيل التجسيد الفعلي لمفهوم الحوكمة على واقع مؤسسات القطاع العام فيها إلى حد الآن تكاد لا تذكر إن لم نقل غائبة، وأن مؤسسات القطاع العام في الجمهورية اليمنية في أمس الحاجة لتطبيق وتفعيل المفهوم الشامل للحوكمة على واقعها، وخصوصا التطبيق والتفعيل للآليات المحاسبية الرقابية للحوكمة فيها المتمثلة في لجنة المراجعة، إدارة المراجعة الداخلية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باعتباره المراجع الخارجي لتلك المؤسسات.
العابدي دلال	حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية- دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية	تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي تحديد الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية أهمها إلقاء الضوء على حوكمة الشركات وأسباب ودوافع إنتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة، بالصافة إلى إبراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على المعلومة المحاسبية بإعتبارها أساس إعداد القوائم المالية، وكذا تحديد آليات حوكمة الشركات وكيفية الإستفادة منها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة بها.	خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تلعب دورا كبيرا في إدارة الأزمات، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة وإدارة المؤسسات في إستغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها، كما يعد الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي في ظل حوكمة الشركات يصبح أكثر شفافية وزيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي ينتج من تفعيل حوكمة الشركات وتؤدي إلى حماية المستثمرين كما أن جودة القوائم المالية تعزز مصداقية المعلومات المحاسبية.
مُحَمَّد نوارة	دور النظام المحاسبي في ترقية الإفصاح المالي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسة الاقتصادية	تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعرفة مدى إلتزام هذه الأخيرة بالمتطلبات القانونية التي أقرها النظام المحاسبي المالي ومدى توافق هذا الإفصاح مع حوكمة المؤسسات الإقتصادية، كما تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوائق	خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة قوية بين متطلبات الإفصاح المحاسبي للنظام المحاسبي المالي وحوكمة المؤسسات، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن بعض مؤسسات الدراسة التزمت بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وما تضمنته من معلومات وفق ما أقره النظام المحاسبي المالي.

		والمشاكل التي تواجه المؤسسة الإقتصادية الوطنية والتي تمنعها من التوسع والإفصاح المحاسبي.	
مجيلي خليصة	دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشراكات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية (دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف)	تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية وتقديم مقترحات التطوير المناسبة، وعلى ضوء هذا الهدف الأساسي سطرت الباحثة مجموعة من الأهداف الفرعية، تمثلت في إعداد إطار نظري خاص بمتغيرات ومفاهيم الدراسة، من أجل تكوين قاعدة معرفية تمكن من بناء نموذج تطبيقي سليم من حيث مفاهيمه، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر المهنيين المحاسبين في الشركات محل الدراسة حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية كأحد المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات.	خلصت الدراسة الى أن التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي تساهم في تعظيم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الإفصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا، بالإضافة إلى ذلك هناك تأييد كبير من طرف المجيبين على مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك من خلال حرصه على ضرورة توفر الخصائص النوعية المحققة للجودة (الملائمة، الموثوقية، القبلية للفهم، القابلية للمقارنة).،كما أن الدراسة خلصت إلى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات
محمد شريف عدة بن عطية	أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري)	تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أثر تطبيق آليات الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، وهذا لتزايد إهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي بالمحاسبة خاصة ما يتعلق بجودة القوائم المالية، وكذلك الدور الذي تلعبه الحوكمة المحاسبية في تحسين عمليات الشركة وتحقيق أهدافها.	توصلت الدراسة الى أن لحوكمة الشركات مفهوم تسييري رقابي مكون من مجموعة من المبادئ والآليات تسعى لتحقيق الأهداف بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال إلزام القائمين على إدارة الشركة لتطبيق الممارسات السليمة للإدارة دون تغليب مصلحة فئة على أخرى، بإتباع المبادئ والآليات التي تعتبر المصدر الأساسي التطبيق الحوكمة والحد من صراع المصالح بين الأطراف ذوي الصلة كما تحقق حوكمة الشركات أكبر قدر من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه أليتها الداخلية والخارجية كما تعمل ركائز حوكمة الشركات متمثلة في الإفصاح والشفافية، المساءلة، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، إدارة المخاطر، على زيادة جودة المعلومات المحاسبية والمالية، تقليل المخاطر الاستثمارية والتشجيع على الاستثمار، والحد من تعارض المصالح بين الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة أو الشركة.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية مع الدراسة الحالية

يوضح الجدول الأتي إختصار للدراسات السابقة باللغةالأجنبية المنتقات والدراسة الحالية من حيث عنوان الدراسة وهدفها وكذا نتائجهم.

الجدول رقم (2-2): إختصار الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والدراسة الحالية

إسم المؤلف	عنوان الدراسة	الهدف من الدراسة	نتائج الدراسة
Smahane MADHAR	Corporate Gouvernance et Performance des Entreprises(Cas des Emetteurs Marocains)	تهدف الدراسة الى دراسة العلاقة بين حوكمة الشركات وأداء عينة من المصدرين المغاربة	توصلت الدراسة الى أن هناك علاقة قوية تربط بين حوكمة الشركات والأداء المحاسبي وأداء سوق الأوراق المالية لعينة من المصدرين لديهم تحديد الأدلة التي تشير إلى أن المصدرين الأفضل (السيئ) يحققون تطورًا إيجابيًا (سلبيًا) لمؤشراتهم. أداء سوق الأسهمEBE) ، REX، سعر سوق الأوراق المالية، روس..).
Caroline Talbot	Sommes consacrées à la gouvernance et fiabilité de l'information financière	تهدف الدراسة الي بيان ما إذا كانت الموارد المالية المخصصة لآليات الحوكمة تجعل من الممكن الحد من مدى إدارة الأرباح لشركات التصنيع الكندية.	تظهر النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة أن الموارد المالية المخصصة للحوكمة تعمل فقط على الحد بشكل هامشي من مدى إدارة الأرباح، على الرغم من أن الإفصاح عن هذه المبالغ تم بغرض تحسين الشفافية بين الشركة والمساهمين، إلا أنه لا يتعلق (أو بشكل هامشي) بمصداقية المعلومات المالية.
Abdel Razeg Abdel Monsif Azzoz and Basheer Ahmad Khamees	The Impact of Corporate Governance Characteristics on Earnings Quality and Earnings Management	تبحث هذه الدراسة بشكل تجريبي في تأثير خصائص حوكمة الشركات على جودة الأرباح وإدارة الأرباح. تتكون عينة الدراسة من جميع الشركات المالية المدرجة في بورصة عمان، حيث بلغ عدد الشركات 73 شركة، والتي تم إدراجها في بورصة عمان من عام 2007 إلى 2012، وقد بحثت هذه الدراسة بشكل أساسي في خصائص حوكمة الشركات الرئيسية التي تؤثر على جودة الأرباح وتؤثر أيضًا على إدارة الأرباح للشركات الأردنية.	نصت النتائج المتوصل اليها من هذه الدراسة على أن حجم لجنة التدقيق ونشاط لجنة التدقيق لهما علاقة بكل من جودة الأرباح وإدارة الأرباح، وتوصي الدراسة الشركات المالية الأردنية بتقليص عدد أعضاء مجلس الإدارة، لتعديل نسبة المدراء الخارجيين وغير التنفيذيين في كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

Bader A. AL-Shammari Mejbel T. AL-Saidi	Impact of Corporate Governance and Company Characteristics on the Timeliness of Corporate Internet Reporting in Kuwait	تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين العديد من حوكمة الشركات والخصائص الخاصة بالشركة وتوقيت تقارير الشركات عبر الإنترنت من قبل 147 شركة كويتية مدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في عام 2012، وكانت خصائص حوكمة الشركات التي تم فحصها هي حجم مجلس الإدارة وتكوين مجلس الإدارة وإزدواجية الأدوار.	أشارت النتائج المتوصل اليها من الدراسة إلى أن الإفصاح عن معلومات الشركات في الوقت المناسب على المواقع الإلكترونية للشركات يزداد مع وجود مجلس إدارة أصغر وعدد أكبر من المديرين غير التنفيذيين والأفراد المنفصلين عن الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة والشركات المالية الكبرى ونسبة أكبر من الأسهم مملوكة من قبل الغرباء.، يشير هذا إلى أن حوكمة الشركات والخصائص الخاصة بالشركة تؤثر على توقيت الشركة.
SALIM ALIL	The Impact of Corporate Governance Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure	تهدف الدراسة الى التحقق من العلاقة بين سمات حوكمة الشركات ومدى الإفصاح الطوعي المقدم من قبل الشركات المدرجة في المملكة العربية السعودية، باستخدام مجتمع مأخوذ من 167 شركة مدرجة في السوق المالية السعودية (تداول) في فترة 2013.	تشير النتائج إلى أن متغيرين فقط إرتبطا بمدى الإفصاح الطوعي، وهما إجتماعات مجلس الإدارة (BOARDMEET) وإستقلالية لجان الترشيح والمكافآت (NRC)، ومع ذلك، وجد أن متغيرات الحوكمة الأخرى ليست مهمة في التأثير على الإفصاح الطوعي.
Ali S. Al Naami	The Role of Auditor Independence in Achieving Governance and its Impact on Accounting Information Reliability. A Field Study on Audit Firms in Palestine	تهدف هذه الدراسة بالدرجة الأولى إلى بيان دور إستقلالية المدقق في تحقيق حوكمة الشركات وقياس تأثيرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تعريف الحوكمة والمفهوم والمبادئ والمتطلبات وعلاقتها بإستقلالية المراجع وتأثيره على موثوقية المعلومات المحاسبية.	خلصت الدراسة الى أن هناك دور إجابي لإستقلالية المراجع في تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي، وزيادة الاعتماد على البيانات المالية، وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وكذا له دور إيجابي كذلك في في تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية.
PIeTRO BONeTTI, MICHeL L. MAgnAN AND An TONIO PARBONeTTI	The Influence of Country- and Firm-level Governance on Financial Reporting Quality	تبحث هذه الدراسة في كيفية تفاعل الحوكمة على مستوى الشركات والحوكمة على مستوى الدولة في تشكيل جودة التقارير المالية، بإستخدام إعتماد المعايير	تشير النتائج التي توصلنا إليها إلى أنه في النقاش حول تأثيرات الحوكمة على جودة التقارير المالية، من المهم النظر في آليات حوكمة الشركات على مستوى الدولة والشركات.

		الدولية لإعداد التقارير المالية كمصدر للتباين في تقدير الشركات لتقرير التقارير، وعينة كبيرة من الشركات الأوروبية التي تتحول إلزاميًا إلى مجموعة المعايير الجديدة.	
Ahmed Zakaria Zaki Osemy	The impact of corporate governance on the financial reporting quality in Saudi banks	تهدف الدراسة إلى تحديد العلاقة بين تحسين جودة عملية إعداد التقارير المالية وتحقيق تغيرات إيجابية في الدخل التشغيلي والدخل الشامل عن طريق تطبيق الشركات متطلبات الحوكمة في بنوك المملكة العربية السعودية	اظهرت الدراسة علاقة إيجابية وإحصائية علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في البنوك السعودية (خاصة وجود لجنة تدقيق وحجم مجلس الإدارة وعدد لجان مجلس الإدارة) وتحسين ربحية البنوك السعودية، وبالتالي تنقيح قيمة عملية إعداد التقارير المالية
Uwalomwa Uwuigbe	Corporate governance and quality of financial statements: a study of listed Nigerian banks	تهدف هذه الدراسة في تأثير حوكمة الشركات على التوقيت التقارير المالية للبنوك المدرجة في نيجيريا، من أجل تقديم إجابات على أسئلة البحث التي أثيرت في هذه الدراسة.	لاحظنا من خلال هذه الدراسة أن حجم اللوحة كان له علاقة سلبية غير مهمة معدقة توقيت التقارير المالية، كما لاحظت الدراسة إستقلالية المجلس أيضا علاقة سلبية غير كبيرة مع توقيت المالية التقارير، أخيرًا لوحظ أن المديرين التنفيذيين الأجانب في مجلس الإدارة كان لديهم دلالة–غير قادر على العلاقة الإيجابية مع دقة توقيت التقارير المالية.
Ehsan Al-Moataz and Khaled Hussainey	Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Corporations	تهدف الدراسة إلى فحص العلاقة بين بعض آليات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح عن معلومات حوكمة الشركات في الشركات السعودية المدرجة.	لاحظنا من خلال هذه الدراسة ، أن إستقلالية مجلس الإدارة والتدقيق حج اللجنة والربحية والسيولة والإستدانة هي العناصر الرئيسية محددات إفصاح حوكمة الشركات في السعودية شبه الجزيرة العربية، وأنه لا يوجد أي ارتباط ذي دلالة إحصائية بين حجم الشركة والإفصاح عن حوكمة الشركات.
Lina Hani Warrad	The Effect of Corporate Governance and Ownership Structure on Audit Committees' Effectiveness	هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير حوكمة الشركات والملكية هيكلية على فعالية لجنة التدقيق	خلصت الدراسة على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات فعالية لجان الحوكمة والتدقيق، علاوة على ذلك لجان المراجعة تتأثر الفعالية بأنواع مختلفة من هيكل الملكية خاصة في الخارج الشركات بينما يتناقص في هيكل الأسرة . وتتأثر فعالية لجان التدقيق أيضًا بالصناعات المعتدلة مقارنة بالصناعات الخفيفة والثقيلة على

			التوالي.
Hassan Khalil Al-Masri	A Proposed Strategy for Enhancing the Quality of Financial Reporting in the Jordanian Banking Sector	تهدف هذه الدراسة إلى تطوير إستراتيجية مقترحة لتعزيز جودة التقارير المالية في القطاع المصرفي الأردني في جميع أنحاء عناصر ردع الإحتيال، وتشمل عناصر ردع الإحتيال الشركات الحوكمة وأنظمة الرقابة الداخلية ومهام المراجعة الخارجية والخاصة التحقيقات. تم التحقق من صحة جميع المتغيرات المقترحة للإستراتيجية من قبل مراجعة شاملة للأدبيات قام بها الباحث	الباحث وجد أن جميع عناصر ردع الإحتيال تفاعلية، سياسات يجب تعزيزها وتنقيحها بإستمرار، ويجب أن تكون الضوابط بإستمرار تحسين، يجب إجراء عمليات التدقيق بإنتظام، ويجب إجراء التحقيقات أن تكتمل وتتصرف حسب الضرورة.
محمد شريف عدة بن عطية	أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري)	تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أثر تطبيق آليات الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، وهذا لتزايد إهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي بالمحاسبة خاصة ما يتعلق بجودة القوائم المالية، وكذلك الدور الذي تلعبه الحوكمة المحاسبية في تحسين عمليات الشركة وتحقيق أهدافها.	توصلت الدراسة الى أن لحوكمة الشركات مفهوم تسييري رقابي مكون من مجموعة من المبادئ والآليات تسعى لتحقيق الأهداف بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال إلزام القائمين على إدارة الشركة لتطبيق الممارسات السليمة للإدارة دون تغليب مصلحة فئة على أخرى، بإتباع المبادئ والآليات التي تعتبر المصدر الأساسي التطبيق الحوكمة والحد من صراع المصالح بين الأطراف ذوي الصلة كما تحقق حوكمة الشركات أكبر قدر من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه أليالتها الداخلية والخارجية كما تعمل ركائز حوكمة الشركات متمثلة في الإفصاح والشفافية، المساءلة، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، إدارة المخاطر، على زيادة جودة المعلومات المحاسبية والمالية، تقليل المخاطر الاستثمارية والتشجيع على الاستثمار، والحد من تعارض المصالح بين الأطراف ذوي الصلة بالمؤسسة أو الشركة.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل قمنا بالتطرق إلى مجموعة من الدراسات السابقة والتي مست موضوع بحثنا ومتغيرات دراستنا أو أحد أبعادها وفروعها، إذ قمنا بعرض دراسات باللغة العربية من دول مختلفة ودراسات أجنبية، وقد لمسنا معالجة مختلفة من دراسة لأخرى لهذه المتغيرات سواءا من حيث عينة الدراسة، منهج البحث، طرق الحصول على البيانات وأساليب معالجتها.

ساعدتنا الدراسات السابقة في ضبط متغيرات الدراسة وفروعها وتحديد اشكالية الدراسة الحالية والصياغة الدقيقة لفرضياتها والأداة المناسبة لجمع البيانات والأساليب الإحصائية الملائمة لتحليلها، وهو ما شكل لنا القيمة العلمية المضافة لدراستنا الحالية سواء من حيث الإطار النظري أو الجانب التطبيقي لها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد

بعدما تطرقنا في الفصول السابقة إلى أهم المفاهيم والأبعاد النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة وكذا طبيعة العلاقة التي تربطها، واستكمالا للإجابة على الإشكالية المطروحة " إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز جودة القوائم المالية وفق متطلبات الحوكمة المحاسبية؟"، لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري ميدانيا، وذلك على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالغرب الجزائري كونها مؤسسات جزائرية تنشط في مناخ الأعمال الجزائري، حيث تعكس هذه المؤسسات واقع المؤسسات الجزائرية عموما.

وبغية تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد عل الاستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها، من حيث وجه لأفراد مجتمع الدراسة المختار للإدلاء بآرائهم التي تتباين ضمن سلم ليكرت الخماسي، وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، والمتمثلة في:

- **المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛**
- **المبحث الثاني: اختبار أداة الدراسة ووصف إجابات عينة الدراسة الميدانية**
- **المبحث الثالث: مناقشة وتحليل محاور الدراسة**

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

سنتناول في هذه المبحث منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها، الذي يتضمن كلا من أداة دراسة الميدانية، وسلم القياس المستخدم فيها، هذا من ناحية المطلب الأول في حين بتضمن المطلب الثاني مجتمع الدراسة الميدانية وحجم العينة الذي هو من وجهة نظرنا يخدم الأهداف المرجو تحقيقها من الدراسة، وأخيرا وقبل بداية تحليل إجابات أفراد العينة سيتم إجراء اختبار المعلمية للبيانات ما اذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهذا من أجل انتقاء أهم الأدوات التي سوف نستخدمها.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية وأدواتها

قمنا بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الإستبيان والظروف التي تمت الصياغة فيه، بدءا من مرحلة تصميم الإستبيان وكيفية طرح الأسئلة والسلم المستخدم في الدراسة.

أولا: أداة الدراسة الميدانية (الإستبيان)

1-تصميم أداة الدراسة

تم إعداد الأسئلة في هذه المرحلة بطريقة بسيطة وواضحة وهذا بالابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، كما كانت الأسئلة متدرجة ليسهل على الأفراد اختيار البديل المتاح.

وقد استعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة، وكذا البحوث والدراسات السابقة في هذا المجال، وقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة الإعداد الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة، والعمل بالمقابل عند التسلسل والترابط في طرح الأسئلة لجلب اهتمام الأفراد المستجوبين، والحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة.

هذا فضلا عن المقدمة التي تتصدر استمارة الاستبيان، والتي تضمنت عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، وإحاطتهم بأن المعلومات المقدمة منهم سوف لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي.

وختمت الاستمارة بشكر وتقدير أفراد العينة على تعاونهم.

تضمنت استمارة الاستبيان " 61" سؤلا موزعة إلى أربعة أجزاء من أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا على عدة أنواع من الأسئلة:

أسئلة مغلقة تحمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

أسئلة مفتوحة للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة.

2- صدق أداة الدراسة: يقصد بالصدق التأكد من أداة الدراسة صالحة لقياس ما أعدت من أجله[1]، وتعرفه دراسة (**ذوقان وآخرون،2001**) على أنه: « شمول الإستمارة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل أفراد العينة المعنية بالدراسة».[2]

وللتأكد من صدق أداة الدراسة قمنا بداية بقياس **صدقها الظاهري**، حيث قمنا بعرضها أولا على الأستاذ المشرف، وبعد موافقته المبدئية عليها قمنا بعرضها على عدد من المحكمين، ونظرا لتعدد مجالات وجوانب الموضوع فقد حرصنا على تنويع تخصصاتهم لتشمل: (العلوم الاقتصادية علوم التسيير، علم الاجتماع، إدارة الأعمال، علوم مالية ومصرفية)

وقد طلبنا منهم إبداء آرائهم حول مدى وضوح العبارات المشكلة للاستبانة بالإضافة إلى مدى كفايتها وعلاقتها بالبعد أو المحور الذي أدرجت فيه، وأكدنا لهم على ضرورة اقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل في صياغة العبارات، أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة يرونها مناسبة.

ولأجل تسهيل العمل عليهم قمنا بتصميم نموذج استبانة خاص بالمحكمين حيث رتبنا من خلاله الفقرات حسب أبعادها والمحاور التي تنتمي إليها.

وللاستفادة أكثر من آراء المحكمين قمنا بتقسيمهم إلى مجموعتين كالآتي: **أنظر للملحق رقم (01)**

- المجموعة الأولى : و تضم المحكمين على مستوى الجامعات الجزائرية، حيث حرصنا على اختيار مجموعة من الأساتذة المتخصصين من جامعة مستغانم- و باقي جامعات الوطن.

- المجموعة الثانية: و تضم المحكمين على المستوى المهني، حيث عمدنا إلى عرض الاستبانة على عدد من مديري و مسيري المؤسسات محل الدراسة الذين يتمتعون بقدر كبير من الخبرة، و ذلك بغية الاستفادة من آرائهم و تعليقاتهم حول مدى سهولة الأسئلة، وتناسب مصلحاتها و محتوياتها مع الواقع العملي المعاش في المؤسسات.

ويمكن القول أن الردود التي تلقيناها من قبل المحكمين اتفقت على ما يلي:

الاستبانة جيدة وصالحة لقياس ما أعدت من أجله، حيث لم نتلقى أي ملاحظة بخصوص عدم تلاؤم المحاور والأبعاد مع موضوع الدراسة، ويمكننا إرجاع سبب ذلك على اعتمادنا في بناء الأبعاد والفقرات على تحليل دراسات سابقة.

طلب منا ضرورة تعديل وتقليل الفئات المعتمدة على الإجابة على الأسئلة الشخصية والوظيفية. تلقينا بعض التصحيحات اللغوية، وبعض التعديلات في تركيب مجموعة من الفقرات، نصحنا بعض المحكمين بالاكتفاء بمقياس واحد فقط، يساعد المستجوبين على التفاعل والتركيز، وانطلاقا من هذا قمنا باختيار المقياس الخماسي (**موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة**) باعتباره الأكثر قدرة على تحديد الواقع وتحليل الممارسات السائدة.

---

[1] محمد صالح العساف، **المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**، العبيكان للطباعة و التوزيع،السعودية، 1995،ص429

[2] ذوقان عبيدات و آخرون، **البحث العلمي :مفهومه و أدواته و أساليبه**، دار الفكر، الأردن،2001ا،ص189

أكد لنا العديد من المحكمين على ضرورة الحذر والتعامل بذكاء أكثر مع الفقرات العكسية التي وردت في الاستبانة في شكلها الأولي، اذ تلقينا نصائح بضرورة تنويع طريقة صياغتها من خلال محاولة اجتناب بدئها جميعا بصيغة **"لا"**.

أكد لنا بعض المحكمين على ضرورة وضع بعض الأسئلة المفتوحة في نهاية الاستبانة حيث يترك للمبحوثين من خلاله الحرية في كتابة ما يرونه مناسبا حول موضوع البحث.

ثانيا: هيكل الإستبانة في شكلها النهائي

إنطلاقا مما سبق، وبعد محاولة الإلتزام بآراء ونصائح المحكمين قمنا بتعديل الإستبانة حيث جاءت في شكلها النهائي مكونة من خمسة أجزاء رئيسية كالآتي: **أنظر للملحق رقم (02)**

الجزء الأول:عبارة عن **الرسالة التعريفية والتحفيزية،** حيث حرصنا من خلالها على تعريف المستجوبين بالدراسة وأهدافها، كما أكدنا من خلالها على سرية تداول المعلومات وارتباطها بمتطلبات البحث العملي فقط، كما أشرنا إلى ضرورة تحري الدقة وعدم إغفال أي سؤال أو فقرة.

الجزء الثاني: ويضم المعلومات **الشخصية** ممثلة في المؤهل العلمي، **والمعلومات الوظيفية** ممثلة في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة المهنية

الجزء الثالث: متغيرات الدراسة

المحور الأول: وشمل الأبعاد المتعلقة بقياس **مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية،** والتي كانت عبارة عن اربعة أبعاد أساسية وزعت فقراتها كما يلي:

- **البعد الأول: الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات:** وقد خصصنا له الفقرات التالية: (1-10)،
- **البعد الثاني: حماية حقوق المساهمين:** وقد خصصنا له الفقرات التالية: (11-20)،
- **البعد الثالث: الإفصاح والشفافية:** وقد خصصنا له الفقرات التالية: (21-30)،
- **البعد الرابع: مهام ومسؤولية مجلس الإدارة:** وقد خصصنا له الفقرات التالية: (31-39)،

الجزء الرابع: وشمل الأبعاد المتعلقة بقياس **مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ، والتي كانت عبارة عن أربعة أبعاد أساسية وزعت فقراتها كما يلي:

جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي: وقد خصصنا له الفقرات التالية: (1-12)،

مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية: وقد خصصنا له الفقرات التالية: (13-22).

الجدول رقم (3–1): هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)

أجزاء الاستبيان	عدد العبارات
الجزء الاول: الرسالة التعريفية والتحفيزية	
الجزء الثاني: المعلومات الشخصية والوظيفية	
الجزء الثالث: متغيرات الدراسة	
المحور الأول: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية	
البعد الأول: الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات	من العبارة رقم 01 الى العبارة رقم 10
البعد الثاني: حماية حقوق المساهمين	من العبارة رقم 11 الى العبارة رقم 20
البعد الثالث: الإفصاح والشفافية	من العبارة رقم 21 الى العبارة رقم 30
البعد الرابع: مهام ومسؤولية مجلس الإدارة	من العبارة رقم 31 الى العبارة رقم 39
المحور الثاني: مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
البعد الأول: جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	من العبارة رقم 01 الى العبارة رقم 12
البعد الثاني: مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية	من العبارة رقم 13 الى العبارة رقم 22
مجموع عبارات الاستبيان	**61 عبارة**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه والذي يمثل الصورة النهائية لأداة الدراسة المستخدمة في استطلاع آراء المستجوبين نحو موضوع الدراسة حيث روعي في تصميم الاستبيان أن يكون متناسقاً من حيث الشكل (عدد الأبعاد بنفس عدد العبارات)، من حيث المضمون تم قياس المتغيرات من خلال العبارات واضحة ومفهومة لأفراد العينة حتى نتمكن من الحصول على البيانات دقيقة وصالحة للمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: تطبيق أداة الدراسة (الإستبانة)

يقصد بتطبيق أداة الدراسة الإجراءات والخطوات التي تم من خلالها توزيع الإستبانة على عينة الدراسة.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

من العوامل الأساسية التي يجب على أي باحث تحديدها قبل البدء في دراسته هو حصر مجتمع البحث، وبالنسبة لدراستنا هذه فمجتمع البحث هو عبارة عن مجموعة من المؤسسات الاقتصادية باختلاف نوع النشاط والطبيعة القانونية لكل مؤسسة، المقر الاجتماعي وتاريخ بداية النشاط.

وانطلاقا من هذا استفدنا من عينة عشوائية تمثل في المجتمع الكلي، وعليه كان إلزاما علينا توزيع (129) استمارة استبانة على المؤسسات الاقتصادية على اختلاف تصنيفاتهم ومقراتهم ونوع أنشطتهم.

ثانيا: توزيع أداة الدراسة

بعد الضبط النهائي للاستبانة أداة الدراسة، قمنا بتطبيقها ميدانيا على عينة الدراسة وفقا للخطوات الآتية:
قمنا بعرض نموذج الاستبانة النهائي على الأستاذ المشرف، الذي أعطى الموافقة على الشروع بتطبيق أداة الدراسة على المبحوثين.

قمنا بربط الاتصال المباشر بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وذلك لعرض فكرة الموضوع من أجل الحصول على الموافقة للإجابة على الاستبانة، وقمنا بإجراء مقابلات مباشرة مع مديري ومسيري هذه المؤسسات الموجودة في الجزائر ، أما معظمهم فكانت مقراتهم مغلقة، حاولنا الاستفسار عنهم فتبين أنهم غيروا مقراتهم و لهذا فقد تم الاتصال بهم عبر الهاتف وإرسال الاستبانة لهم عبر الحسابات البريدية الالكترونية عدة مرات.
بدأنا تطبيق الدراسة الميدانية ابتداء من 02 أوت 2021 .
بعد انتهاء الموعد المحدد لاستلام الإجابات تنقلنا بصفة شخصية لمقر مؤسسات الموجودة في الجزائر من أجل استرجاع الاستمارات، وكثفنا الاتصال بالمؤسسات الأخرى البعيدة من أجل إرجاع الاستمارات عبر البريد الالكتروني حيث استرجعنا (112) استمارة من أصل (129) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (86.82%) في حين لم نتمكن من استرجاع (17) استمارات، أي أن نسبة الاستمارات المفقودة بلغت (13.18%).

الجدول رقم (3-2): الجدول يوضح حجم العينة المتحصل عليها للدراسة ككل

البيان	الاستبيان	
الإستبيانات الموزعة ورقيا	**91**	**100**
الإستبيانات الوارادة	83	91.20
الإستبيانات الغير صالحة	04	4.39
الإستبيانات الصالحة	79	86.81
الإستبيانات الواردة على الرابط الإلكتروني	**38**	**100**
الإستبيانات الإلكترونية الغير صالحة	5	13.15
الإستبيانات الإلكترونية الصالحة	33	86.84
الإستبيانات الصالحة للدراسة والتحليل	**112**	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما ورد من إجابات

الجدول رقم (3–3): جدول يوضح الولايات الموزع فيها أداة الدراسة (الإستبيان)

التوزيع الجغرافي	الإستمارات الموزعة	إستبيان إلكتروني	الاستمارات المفقودة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المقبولة
مستغانم	40	05	03	37	01	36
غليزان	29	11	01	28	03	25
معسكر	10	06	00	10	00	10
وهران	20	04	02	18	02	16
سيدي بلعباس	10	04	00	10	00	10
تلمسان	20	08	02	18	03	15
المجموع	**129**	**38**	**08**	**121**	**09**	**112**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما ورد من إجابات

المطلب الثالث: اختبار معلمية البيانات والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

لتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، فسيتم اولا اختبار معلمية البيانات وذلك من أجل تحديد أساليب المستخدمة في الدراسة الميدانية، كما سيتم التطرق الى حدود وأهم الصعوبات التي من شأنها تحد من اكمال دراستنا.

أولاً: كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة

قبل تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة البيانات يجب أولا تحديد نوع توزيع البيانات ما إذا كانت بيانات أفراد العينة لإجابتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي او لا تتبع التوزيع الطبيعي.

لأن هناك نوعين من الأساليب الإحصائية يتم من خلالها تحليل بيانات المستجوبين واختبار فرضيات الدراسة وهما:

أساليب إحصائية معلمية: ومن شروطها أن تكون بيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

أساليب إحصائية لا معلمية: وهي لا تشترط التوزيع الطبيعي لبيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة

هناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات منها طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار Shapiro-Wilk.

ويستخدم اختبار Kolmogorov-Smirnov إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، في حين نستدل بنتائج اختبارShapiro-WilKإذا كان عدد العينة أقل من 50.([1])

[1] أبو زيد، محمد خير سليم، **أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss**، دار جرير للنشر والتوزيع، الرياض، 2005، ص 156

والقاعدة العامة ([1]):في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع البيانات فان قاعدة هي:

إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أقل من 0.05، فإن البيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (sig) أكبر من 0.05، فإننا بيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

الجدول رقم(3–4): نتائج التوزيع الطبيعي للبيانات

اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة	TestsofNormality						نوع التوزيع
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk			
	القيمة الإحصائية للاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig	القيمة الإحصائية للاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية sig	
المتغير الأول	0.252	111	0.451	0.900	111	0.754	طبيعي
المتغير الثاني	0.254	111	0.512	0.873	111	0.736	طبيعي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجاتSPSS (الملحق رقم 03)

ومن خلال الجدول رقم (4–3) وبما ان افراد عينة الدراسة أكبر من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج إختبار (Kolmogorov-Smirnov) نلاحظ بالنسبة لبيانات المستجوبين للمتغير الأول (المحور الأول) بلغت القيمة الاحتمالية Sig =0.451 كما بلغت القيمة الاحتمالية لبيانات المستجوبين نحوى المتغير الثاني (المحور الثاني) Sig =0.512وهي قيم أكبر من 0.05.

ووفق القاعدة أعلاه فان توزيع بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه وفي دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والإستدلالية لـ تحليل إجابات وأراء أفرد العينة وإختبار الفرضيات الدراسة، وفيما يلي شرح للأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

ثانيا: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها اعتمدنا على برنامج الإعلام الآلي المسمى: **الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية**، والذي يرمز لها الإختصارا: **SPSS**[(2)]، حيث إستخدمنا إصداره **الثاني والعشرين**، الذي ساعدنا على التعامل بسهولة مع مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لأهداف الدراسة، والتي يمكن أن نبرز أهمها من خلال الآتي:

[1] أسامة ربيع أمين، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS–مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية– اللامعلمية)**، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 121، رابط (https://www.noor-book.com/)

[2](- **S**tatistical **P**ackage for **S**ocial **S**ciences.

- **مقياس الإحصاء الوصفي MeasuresDescriptive Statistic**، وذلك لوصف خصائص مجتمع الدراسة اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية، بالإضافة إلى استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لمعرفة طبيعة الاتجاهات وتقدير مستويات تحقيق الأبعاد والمتغيرات التي تتشكل منها الدراسة.
- **معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha(α)**، وذلك بغية تقدير ثبات الدراسة، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد الصحيح فهذا يعني ثباتا أكبر للدراسة، وتضع **أوما سيكران** قاعدة عامة للتعامل مع هذا المعامل مفادها الآتي:[1]

- إذا كان **معامل كرونباخ ألفا** أقل من **(0,6)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف، الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدراسة.
- إذا كان **معامل كرونباخ ألفا** يتراوح بين **(0,6–0,7)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول،
- إذا كان **معامل كرونباخ ألفا** يتراوح بين **(0,7–0,8)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد،
- إذا كان **معامل كرونباخ ألفا** أكبر من **(0,8)** فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

- **معامل الارتباط لبيرسون Pearson Correlation Coefficient**، وذلك لقياس العلاقات الإرتباطية بين الفقرات والأبعاد والمتغيرات.
- **معامل الانحدار البسيطSimple Regression Coefficient**، وذلك لقياس أثر بعد أو متغير واحد على بعد أو متغير واحد.
- **معامل الانحدار المتعددMultiple Regression Coefficient**، وذلك لاختبار صلاحية أنموذج الدراسة، وتحليل تأثير المتغير المستقل وأبعاده على المتغير التابع وأبعاده.

ثالثا: حدود وصعوبات الدراسة

يعتبر إبراز حدود الدراسة الميدانية (المكانية، الزمنية) محاولة لضبط إطارها الزماني والمكاني بالإضافة إلى ما تضمنته الدراسة من صعوبات ومشاكل أحاطت بهذه الدراسة الميدانية.

1–حدود الدراسة الميدانية

تتمثل الحدود الدراسة الميدانية في الحدود المكانية والزمانية

1.1 الحدود المكانية

(1) –أوما سيكران، "**طرق البحث في الإدارة، مدخل بناء المهارات البحثية**"، ترجمة: إسماعيل علي بسيوني و عبد الله بن سليمان العزاز، السعودية: المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، 1998، ص445

شملت هذه الدراسة المختصين في مجال المحاسبة من (محاسبيين معتمدين، إطارات بمصلحة المالية والمحاسبة، مدققين داخلين، خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات،بالإضافة إلى الأكاديميين عبر التراب الوطني، الأمر الذي من شأنه أن يزيد قوة تعبيير العينة على مجتمع الدراسة.

2.1 الحدود الزمانية

تعتبر نتائج هذه الدراسة مرتبطة بالفترة التي قمنا فيها بالبحث المتعلق بالجانب التطبيقي والذي يرتبط بإرسال وجمع وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، والتي دامت تقريبا 10 أشهر، بداية من 02 أوت 2021 إلى غاية نهاية شهر أفريل 2022.

2-المشاكل والصعوبات

بالرغم من استلامنا لحجم معين من الاستمارات 112 استمارة (ورقيا، والكترونيا) صالحة للدراسة والتحليل، والتي سمحت لنا باعتماد في الدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- رفض استلام استمارة الاستبيان من طرف المستجوب تهربا من الإجابة والتحجج بالوقت؛
- تعذر توزيع الاستمارة في المناطق البعيدة عن موقع الباحث؛
- التماطل الذي تلقاه الباحث من تسلم استمارة الاستبيان من طرف المستجوب والزيارات المتكررة له؛
- صعوبة التنقل لبعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية قصد تسليمهم استمارة الاستبيان والحصول على آرائهم وإجاباتهم؛

المبحث الثاني: اختبار أداة الدراسة ووصف إجابات عينة الدراسة الميدانية

ومن خلال هذا المبحث سنقوم باختبار الأداة المستعملة في دراستنا (الاستبانة)، ثم نقوم بوصف إيجابيات العينة التي تم اختيارها لخدمة أغراض البحث والحصول على نتائج قابلة لتعميم.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة في قياس الاتجاهات والمستويات:

إن الهدف الأساسي من دراستنا هو تحليل فعالية مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية وتأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات، ومن أجل ذلك لابد من قياس اتجاهاتهم نحو الفقرات التي يتكون منها كل متغير من متغيرات الدراسة.

ووفقًا للدراسات السابقة التي تطرقنا إليها في دراستنا الحالية، فإن معظمها تعتمد على مقياس ليكرت (Likert Scale*الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل البدائل التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير

*مقياس ليكرت: "يعود أساس ظهور هذا المقياس إلى الباحث **Resis Likert** وهو مقياس نفسي يستخدم عموما في الاستبيانات، وهو المقياس الأكثر شيوعا في الاستخدام خاصة في البحوث النفسية، وعند الإجابة على مقياس ليكرت يقوم المبحوثين بتحديد مستوى موافقتهم على بنود التي تضمنها الاستبيان... ويعرف البند وفقا لمقياس ليكرت بانه عبارة بسيطة يتم سؤال المبحوث للتقييم وذلك اعتمادا على المعايير الموضوعية او الشخصية والتي يمتلها

موافق بشدة) وفي دراستنا فانه روعيَ في صياغة عبارات الاستبيان طريقة تتيح للمستجوبين فرصة الإجابة عنها بكل وضوح واستخدمنا نفس المقياس (من درجة01-درجة05) ببدائل التالية (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما) ويرمز لها رقميا خلال ادخال البيانات للبرامج الحاسوب ب (5،4،3،2،1) على التوالي:

الجدول رقم (3-5): توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان

بدائل القياس	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة/الترميز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مقياس ليكرت(Likert Scale)

الجدول رقم (3-6):المتوسطات المرجحة للفقرات والإتجاه الموافق لها

المتوسط المرجح	الاتجاه
(1.79-1)	غير موافق تماما
(2.59-1.8)	غير موافق
(3.39-2.6)	محايد
(4.19-3.4)	موافق
(5-4.2)	موافق تماما

المصدر: عز عبد الفتاح، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام(SPSS 25)**،السعودية، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع،2008،**ص541**.

من خلال الجدول يمكننا أن نستنتج بأن تحديد الاتجاه العام نحو كل فقرة من فقرات الدراسة يكون وفقا للآلية الآتية:

- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (**4.2-5**) فهذا يعني أن الاتجاه العام نحو تأييد ما جاء فيها هو: **موافق تماما؛**
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (**3.4-4.19**) فهذا يعني أن الاتجاه العام نحو تأييد ما جاء فيها هو: **موافق؛**
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (**2.6-3.39**) فهذا يعني أن الاتجاه العام نحو تأييد ما جاء فيها هو: **محايد؛**
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (**1.8-2.59**) فهذا يعني أن الاتجاه العام نحو تأييد ما جاء فيها هو: **غير موافق؛**
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للعبارة يتراوح ما بين (**1-1.79**)فهذا يعني أن الاتجاه العام نحو تأييد ما جاء فيها هو: **غير موافق تماما؛**

ورؤيته المسبقة حول ذلك، وبشكل عام فأن مستوى الموافقة أو عدم الموافقة هو ما يتم قياسه في هذا المقياس ... وفي الغالب يتكون مقياس ليكرت من خمسة مستويات مرتبة يطلب الإجابة عليها" نقلا عن المرجع مصطفى طويطي، وعيل ميلود،**التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان ، تطبيقات عملية على برنامج excel**، دار النشر الجامعي ،تلمسان ، الجزائر ، 2018،ص 51

ثم بعد ذلك تم إضافة هذا العدد إلى أقل قيمة في المقياس و هو الواحد الصحيح، واستمرت الإضافة حتى الوصول إلى أعلى قيمة في المقياس وهي العدد خمسة وكان الناتج كما هو موضح في الجدول الأتي :

الجدول رقم(3-7): المتوسطات المرجحة للأبعاد و المتغيرات و المستويات الموافقة لها

المتوسط المرجح	المستوى
(2.33-1)	منخفض
(3.66-2.34)	متوسط
(5-3.67)	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب.

من خلال الجدول (7-3) يمكننا أن نستنتج مستوى الأبعاد و المتغيرات في هذه الدراسة والذي سيكون كالأتي:

- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (**3.67 – 5**)، فهذا يعني أن مستواه العام يميل لأن يكون **مرتفعا**؛
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (**2.34 –3.66**)، فهذا يعني أن مستواه العام يميل لأن يكون **متوسطا**؛
- إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (**1–2.33**)، فهذا يعني أن مستواه العام يميل لأن يكون **منخفضا**؛

المطلب الثاني: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

إن السعي نحو الإلمام بجوانب موضوع الدراسة يتطلب منا عرضا تفصيليا لأهم الخصائص التي يتميز بها المستجوبون في عينة الدراسة، حيث سنقوم بتحليلها انطلاقا من بعدين هما: الخصائص الشخصية، والخصائص الوظيفية.

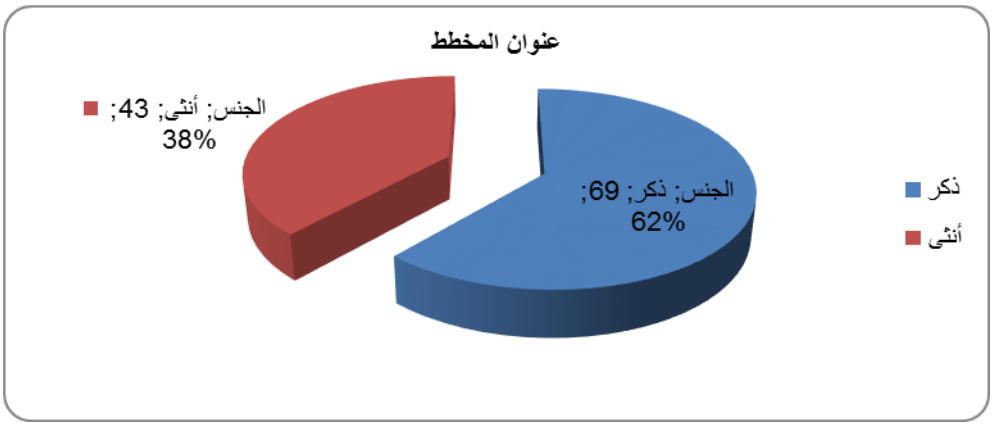
أولا: المتغير الشخصي (جنس المستجوب)

الجدول رقم (3-8): يوضح جنس الأفراد المستجوبين

البيان		التكرار	النسبة%
الجنس	ذكر	69	77.28
	أنثى	**43**	**22.72**
	المجموع	**112**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-1): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الشخصي (جنس المستجوب)



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-8) والشكل (3-1)، وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 112 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير **الجنس** بعدد 69 فرد وبنسبة 77.28% هم ذكور والباقي من المستجوبين هم إناث بنسبة 22.72.

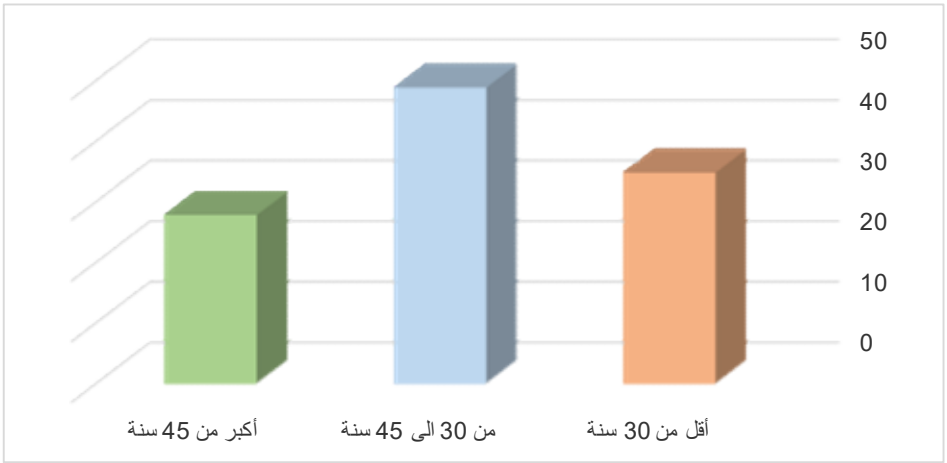
ثانيا: المتغير الشخصي (عمر المستجوب)

الجدول رقم (3-9): يوضح عمر الأفراد المستجوبين

البيان		التكرار	النسبة%
العمر	أقل من 30 سنة	35	31.25
	من 30 الى 45 سنة	49	43.75
	أكبر من 45 سنة	28	25
	المجموع	**112**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-2): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغير الشخصي (جنس المستجوب)



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم (9-3) والشكل (2-3)، وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 112 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير العمر بعدد 49 فرد وبنسبة 43.75 % للفئة العمرية (من 30 سنة الى 45 سنة) تليها فئة أقل من 30 سنة بعدد الأفراد المستجوبين البالغ 35 فرد أي بنسبة 31.25 % وآخر فئة عمرية هي الأفراد الذين بتجاوزون سن 45 سنة بمعدل 28 فرد وبنسبة 25 %.

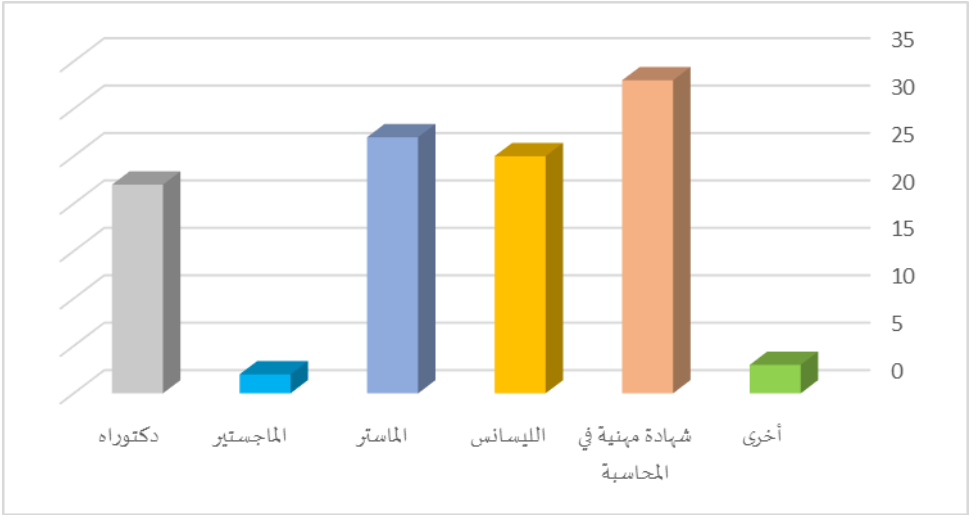
ثالثا: المستوى أو المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-10): المؤهل العلمي للأفراد المستجوبين

البيان		التكرار	النسبة%
المؤهل العلمي	أخرى	03	2.67
	شهادة مهنية في المحاسبة	33	29.46
	الليسانس	25	22.32
	الماستر	27	24.10
	الماجستير	02	1.78
	دكتوراه	22	19.64
المجموع		**112**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-3): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم (10-3) والشكل (3-3)، وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 112 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير **المؤهلات العلمية** بعدد 33 فرد وبنسبة 29.46% لصالح الفئة ذات المؤهل العلمي (شهاد مهنية في المحاسبة) وبعدد 27 فرد بنسبة 24.10%لصالح (ماستر)، ولصالح مستوى التعليمي

ليسانس بنسبة 22.32%، اما بالنسبة لفئة الأفراد الذين يحملون شهادة الدكتوراه يمثلون نسبة 19.64%، ومؤهلات علمية أخرى بلغ عدد المستجوبين فيها 2.67%، في حين كانت أضعف نسبة من المستجوبين يمثلها الأفراد الحاملين لشهادة الماجستير بنسبة 1.78%.

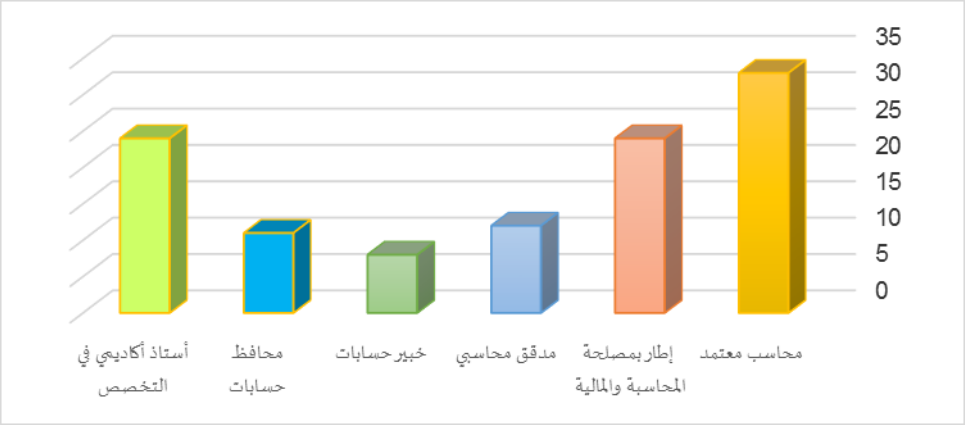
رابعا: المستوى الوظيفي

الجدول رقم (3-11): المستوى الوظيفي للأفراد المستجوبين

البيان		التكرار	النسبة%
الوظيفة	محاسب معتمد	33	29.46
	إطار بمصلحة المحاسبة والمالية	24	21.42
	مدقق محاسبي	12	10.71
	خبير حسابات	08	7.14
	محافظ حسابات	11	9.82
	أستاذ أكاديمي في التخصص	24	21.42
	المجموع	**112**	**100.0**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-4): التمثيل البياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم (3-11) والشكل (3-4)، وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 112 فردا، نلاحظ اختلاف عدد أفراد العينة باختلاف فئات متغير المؤهلات المهنية حيث كانت أكبر فئة بعدد 33 فرد بنسبة 29.46% لصالح الفئة محاسب معتمد، وبعدد 24 فرد بنسبة 26.12 % لصالح (أستاذ جامعي متخصص وكذلك اطارات بمصلحة المحاسبة والمالية)، أما بالنسبة لفئة المدققين المحاسبين فكان عدد المستجوبين فيها 12 مستجوب أي بنسبة 10.71 %، تليه فئة محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين بنسبتي 9.82 %، 7.14 %على التوالي، ومما سبق نلاحظ أن معظم المستجوبين هم مهنيين وهذا مما يدعم نتائج الدراسة ودقتها.

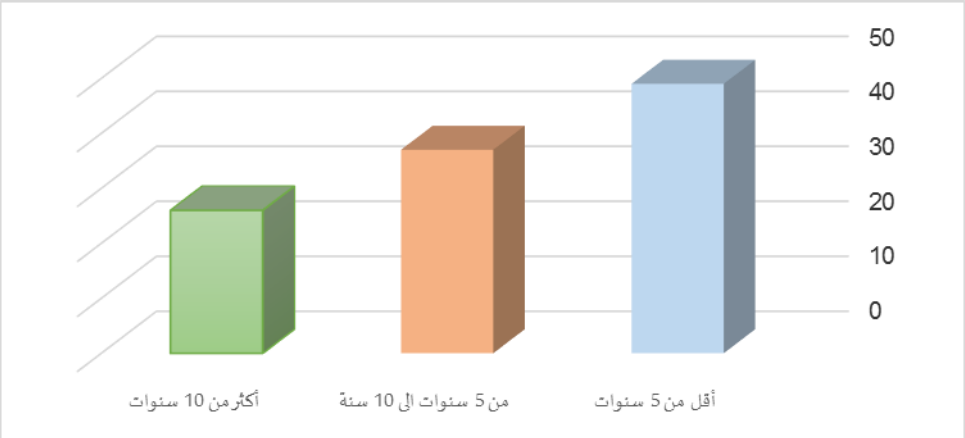
خامسا: الخبرة المهنية

الجدول رقم (3-12): مستوى الخبرة المهنية للأفراد المستجوبين

البيان		التكرار	النسبة%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	49	43.75
	من 5 سنوات الى 10 سنة	37	33.03
	أكثر من 10 سنوات	26	23.21
	المجموع	**112**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (3-5): التمثيل البياني لتوزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL

من خلال الجدول رقم (3-12) والشكل (3-5)، وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 112 فردا، نلاحظ اختلاف عدد أفراد العينة باختلاف فئات متغير الخبرة المهنية حيث كانت أكبر فئة بعدد 49 فرد بنسبة 43.75% لصالح الفئة الخبرة المهنية (أقل من 5 سنوات)، وبعدد 37 فرد بنسبة 33.3 % لصالح (من 5 سنوات الى 10 سنوات)، أما بالنسبة للفئة (أكثر من 10 سنوات) فقد بلغ عدد المستجوبين فيها 26 مستجوب أي بنسبة بلغت 23.21%.

المطلب الثالث: اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية

تعتبر مصداقية وثبات أداة الدراسة من أهم المواضيع التي يهتم بها الباحث من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحوث، وترتبط المصداقية والثبات لأدوات المستخدمة في البحوث.

أولا: اختبار صدق آداة الدراسة

يقصد بصدق آداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بثلاث طرق تتمثل الطريقة الأولى في الصدق الظاهري وذلك بتوزيع الاستبانة على مجموعة من الأساتذة الأكفاء في التخصص من أجل قراءتها جيدا ومن ثم التعبير عن رأيهم بمصداقية واضافة بعض التعديلات، أما الطريقة الثانية فتمثل في الصدق التميزي أي صدق المقارنة الطرفية وأخيرا حساب صدق الالتساق الداخلي لعبارات محاور.

1-الإتساق الداخلي لأداة الدراسة

بعد التأكد من الصدق الظاهري للاستبانة عن طريق التحكيم كما أشرنا إلى ذلك سابقا، لابد من اختبار **إتساقها الداخلي**، ويرى **كيرلنجر**أن من أهم الطرق لتحقيق ذلك هو حساب درجة ارتباط كل فقرة بالدرجة الكلية لجميع فقرات البعد الذي تنتمي إليه.[1] ومن أجل القيام بهذا الاختبار قمنا بحساب **معامل الإرتباط لبيرسون** بين درجة كل فقرة من فقرات البعد والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا البعد، لكل متغيرات الدراسة.

المحور الأول : مدى تطبيق المؤسسات الإقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية.

البعد الأول : يتعلق بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات

الجدول رقم (3-13): معاملات الارتباط بين فقرات البعد الاول مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها

البعد الأول	
رقم الفقرة	معامل الإرتباط
01	0.771**
02	0.662**
03	0.447**
04	0.380**
05	0.852**
06	0.852**
07	0.748**
08	0.712**
09	0.843**
10	0.778**
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)	

[1]) جاسم بن فيحان الدوسري، **الثقافة التنظيمية في المنظمات الأمنية و دورها في تطبيق الإدارة بالجودة الشاملة، دراسة مقارنة بين الإدارة العامة للمرور و إدارة الجنسية**، أطروحة دكتوراه الفلسفية في العلوم الإدارية، منشورة، السعودية، جامعة نايف للعلوم الأمنية،2007

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم04)

من خلال الجدول رقم(13-3) يمكننا القول بأن **جميع معاملات الارتباط كانت موجبة**، أي أن هناك **علاقة طردية** بين جميع فقرات البعد الاول لدى المؤسسات في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث تراوحت بين (**0.852**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (**05**) وبين (**0.380**)في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (**04**)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (**0.05**)

البعد الثاني : حماية حقوق المساهمين

الجدول رقم (3-14): معاملات الارتباط بين فقرات البعد الثاني مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها

البعد الثاني	
رقم الفقرة	**معامل الارتباط**
01	0.464**
02	0.422**
03	0.691**
04	0.621**
05	0.857**
06	0.841**
07	0.837**
08	0.686**
09	0.529**
10	0.795**
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم04)

من خلال الجدول رقم(14-3) يمكننا القول بأن **جميع معاملات الارتباط كانت موجبة**، أي أن هناك **علاقة طردية** بين جميع فقرات البعد الثاني لدى المؤسسات في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث تراوحت بين (**0.857**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (**05**) وبين (**0.464**)في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (**02**)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (**0.05**).

البعد الثالث : الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (3–15): معاملات الإرتباط بين فقرات البعد الثالث مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها

البعد الثالث	
رقم الفقرة	معامل الإرتباط
01	0.905**
02	0.909**
03	0.768**
04	0.590**
05	0.892**
06	0.890**
07	0.895**
08	0.765**
09	0.870**
10	0.912**
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم04)

من خلال الجدول رقم(15-3) يمكننا القول بأن **جميع معاملات الارتباط كانت موجبة**، أي أن هناك **علاقة طردية** بين جميع فقرات البعد الثالث لدى المؤسسات في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث تراوحت بين (**0.912**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (**10**) وبين (**0.590**)في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (**04**)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (**0.05**).

البعد الرابع : مهام ومسؤولية مجلس الإدارة.

الجدول رقم (3–16): معاملات الارتباط بين فقرات البعد الرابع مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها

البعد الرابع	
رقم الفقرة	معامل الإرتباط
01	0.808**
02	0.689**
03	0.866**
04	0.803**
05	0.620**
06	0.565**
07	0.807**
08	0.735**
09	0.830**
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم04)

من خلال الجدول رقم(3-16) يمكننا القول بأن **جميع معاملات الارتباط كانت موجبة**، أي أن هناك **علاقة طردية** بين جميع فقرات البعد الرابع لدى المؤسسات في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث تراوحت بين (**0.866**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (**03**) وبين (**0.620**)في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (**05**)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (**0.01**).

المحور الثاني : مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (3-17): معاملات الإرتباط بين فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها

البعد الأول		البعد الثاني	
العبارة	معامل الإرتباط	العبارة	معامل الإرتباط
01	0.759**	01	0.535**
02	0.816**	02	0.633**
03	0.497**	03	0.859**
04	0.460**	04	0.670**
05	0.896**	05	0.888**
06	0.929**	06	0.686**
07	0.864**	07	0.854**
08	0.907**	08	0.474**
09	0.909**	09	0.813**
10	0.876**	10	0.533**
11	0.892**		
12	0.851**		
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم04)

من خلال الجدول رقم (3-17) يمكننا القول بأن **جميع معاملات الارتباط كانت موجبة**، أي أن هناك **علاقة طردية** بين جميع فقرات المحور الثاني لدى المؤسسات في عينة الدراسة، مع الدرجة الكلية للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث تراوحت بين (**0.929**) في حدها الأعلى أمام الفقرة رقم (**06**) وبين (**0.460**) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (**04**)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية يساوي (**0.05**).

وانطلاقا من النتائج السابقة يمكننا القول بأن أداة الدراسة تتمتع بمصداقية عالية، وصلاحية كبيرة للتطبيق الميداني، وذلك بسبب **قوة الارتباط الداخلي بين جميع فقراتها ومحاور انتمائها**.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت الاستبانة ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة[1]

ولتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل كرونباخ ألفا **Cronbach's Alpha**الذي يعد أفضل الطرق للدلالة على تقدير الثبات، حيث سنقوم بحسابه لأداة الدراسة ككل، وللمحاور الأساسية والمشكلة لها، وهذا ما نبرزه من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-18): معاملات الثبات لمحور الدراسة بإستخدام معامل كرونباخ ألفا

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	39	0.969
المحور الثاني	22	0.954
الإتجاه العام (الاستبيان ككل)	61	0.979

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج SPSS(الملحق رقم05)

من خلال الجدول رقم(3-18) يمكننا القول بأن معامل الثبات للمحور الأول الخاص **بالمحور الاول** لدى عينة الدراسة كانت قيمته(**0.969**) وهي قيمة ممتازة، أما معامل الثبات للمحور الثاني الخاص **بالمحور الثاني** فقد كانت قيمته(**0.954**) وهي قيمة أيضا ممتازة.

أما **معامل الثبات للدراسة ككل** فقد كانت قيمته (**0.979**) وهي قيمة ممتازة وتدل على ثبات عال جدا تتمتع به الدراسة ككل، وهذا يعني أننا متأكدون بنسبة (**97.9%**) من الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع أداة الدراسة على نفس عينة الدراسة.

والجدول الآتي يبرز قيمة معامل الثبات **كرونباخ ألفا** عند حذف فقرة وبقاء باقي الفقرات الأخرى.

الجدول رقم(3-19): معامل ثبات الدراسة في حالة حذف فقرة وبقاء باقي الفقرات الأخرى

الفقرة	معامل الثبات	الفقرة	معامل الثبات	الفقرة	معامل الثبات	الفقرة	معامل الثبات
1	.979	16	.979	31	.979	46	.979
2	.979	17	.979	32	.979	47	.979
3	.979	18	.979	33	.979	48	.979
4	.981	19	.979	34	.979	49	.979
5	.979	20	.979	35	.979	50	.979
6	.979	21	.979	36	.979	51	.979
7	.979	22	.979	37	.979	52	.979
8	.979	23	.979	38	.979	53	.979
9	.979	24	.980	39	.979	54	.979

[1] عز عبد الفتاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 560

10	.979	25	.979	المحور الثاني		55	.979
11	.979	26	.979	40	.979	56	.979
12	.979	27	.979	41	.979	57	.979
13	.979	28	.979	42	.979	58	.979
14	.979	29	.979	43	.979	59	.979
15	.979	30	.979	44	.979	60	.979
				45	.979	61	.979

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم (19-3) نلاحظ أن قيم معامل الثبات في حالة التخلي عن إحدى الفقرات وبقاء باقي الفقرات الأخرى تتراوح ما بين(**0.979**) كأعلى قيمة و (**0.980**) كأدنى قيمة في المحور الثاني.

وكاستنتاج يمكننا القول بأن أغلب فقرات الاستبانة مهمة ومؤثرة في قيمة معامل الثبات، فحذف أي منها يؤدي إلى انخفاض قيمته الإجمالية المقدرة بحوالي(**0.979**)، كما يؤدي حذفها إلى زيادة معدل الثبات لكن ليس بالشكل الكبير، لذا فإننا نستطيع الاحتفاظ بكامل الفقرات وبناء التحليل على أساسها نظرا لكون قيمة معامل الثبات الإجمالي للدراسة مرتفعة جدا.

المبحث الثالث: مناقشة وتحليل محاور الدراسة

انطلاقا من أنموذج الدراسة المعتمد سنتناول تحليل مستوى المحور الأول لدى المؤسسات الاقتصادية بأبعاده الأربعة.

المطلب الأول: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحورالأول

تقسم دراستنا المحور الاول إلى الاربعة أبعاد أساسية، وهي: البعد الاول، البعد الثاني، البعد الثالث، البعد الرابع، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من أبعاد المحور الاول على حدي، ثم نلخص النتائج في جدول واحد للتفصيل أكثر.

أولا-البعد الاول:

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الاستبانة وفقا للترتيب الآتي: (**01-10**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–20): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد "البعد الاول"

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01	يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي .	4.31	.616	4	موافق
02	توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة.	4.22	.565	6	موافق بشدة
03	تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي.	4.42	.731	1	موافق بشدة
04	تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي .	4.16	.800	8	موافق
05	يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون .	4.28	.750	5	موافق بشدة
06	يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية.	4.36	.583	3	موافق بشدة
07	الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة .	3.98	.838	10	موافق
08	التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل و كفء .	4.42	.564	2	موافق بشدة
09	يتوفر لدى أعضاء لجنة التدقيق المعرفة والدراية بكل مايتعلق بالأمور المحاسبية .	4.18	.882	7	موافق
10	تبرمج لقاءات تجمع بين لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجين.	4.10	.849	9	موافق
المستوى العام		**4.24**	**0.14**	/	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**20–3**) أن **مستوى البعد الأول** بلغ متوسط حسابه للإجابات (**4.24**)،بانحراف معياري مقداره(**0.14**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق بشدة**.

وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الاول،.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**20-3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الاول** تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (03) التي تضمنت " تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي " في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.42**) بانحراف معياري مقداره (**0.73**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان الحوكمة المحاسبية تعتبر أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي.

جاءت الفقرة رقم (08) التي تضمنت " التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل و كفء " **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.42**) بانحراف معياري مقداره (**0.56**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل و كفء.

جاءت الفقرة رقم (06) التي تضمنت في يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.36**) بانحراف معياري (**0.58**)، وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** بشدة على أن التدقيق الداخلي يدعم بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية.

جاءت الفقرة رقم (01)التي تضمنت " يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.31**)، بإنحراف معياري(**0.61**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان مصطلح الحوكمة المحاسبية يرتبط بكل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.

جاءت الفقرة رقم (05) التي تضمنت " يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون " في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.28**) بانحراف معياري مقداره (**0.75**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان من يقوم ونبين عملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون.

جاءت الفقرة رقم (02) التي تضمنت " توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة " **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.22**) بانحراف معياري مقداره (**0.56**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الحوكمة المحاسبية توفر حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة

جاءت الفقرة رقم (09) التي تضمنت يتوفر لدى أعضاء لجنة التدقيق المعرفة والدراية بكل ما يتعلق بالأمور المحاسبية " في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.18**) بانحراف معياري (**0.88**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على أن لدى أعضاء لجنة التدقيق المعرفة والدراية يتوفر بكل ما يتعلق بالأمور المحاسبية.

جاءت الفقرة رقم (04)التي تضمنت " تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.16**)، بانحراف معياري(**0.80**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على لجان التدقيق تعمل على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي.

جاءت الفقرة رقم (10) التي تضمنت " تبرمج لقاءات تجمع بين لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجين " في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.10**) بانحراف معياري مقداره (**0.84**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافق على تبرمج لقاءات تجمع بين لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجين.

جاءت الفقرة رقم (07) التي تضمنت " الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة " **في المرتبة العاشرة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.98**) بانحراف معياري مقداره (**0.83**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة.

ثانيا: البعد الثاني

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الاستبانة وفقا للترتيب الآتي: (**11–20**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–21): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد "البعد الثاني"

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
11	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.	4.44	.668	2	موافق بشدة
12	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة.	4.46	.628	1	موافق بشدة
13	يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة.	3.96	.758	7	موافق
14	يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أو بنود تأسيس الشركة.	3.91	.833	8	موافق
15	تقوم الشركة بحماية حقوق المساهمين ذوي الأقلية من الممارسات	4.11	.820	6	موافق

	الاستغلالية.				
16	المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة .	4.13	.840	5	موافق
17	يوجد عدالة ومساواة بين جميع المساهمين.	3.90	.880	9	موافق
18	ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.	3.74	.878	10	موافق
19	تقوم الشركة بضمان وحماية حقوق المساهمين بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون .	4.43	.581	3	موافق بشدة
20	تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم أو انسحابهم من الشركة.	4.16	.766	4	موافق
	المستوى العام	**4.12**	**0.25**	/	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**21-3**) أن **مستوى البعد الثاني** بلغ متوسط حسابه للإجابات (**4.12**)،بانحراف معياري مقداره(**0.25**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق**.

وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الثاني.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**21-3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الثاني** تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (12) التي تضمنت " تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة " في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.46**) بانحراف معياري مقداره (**0.62**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان الشركة تقوم بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة.

جاءت الفقرة رقم (11) التي تضمنت " تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة " **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.44**) بانحراف معياري مقداره (**0.66**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الشركة تقوم بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.

جاءت الفقرة رقم (19) التي تضمنت تقوم الشركة بضمان وحماية حقوق المساهمين بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.43**) بانحراف معياري (**0.58**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على الشركة تقوم بضمان وحماية حقوق المساهمين بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون.

جاءت الفقرة رقم (20) التي تضمنت "تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم أو انسحابهم من الشركة" في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.16**)، بانحراف معياري(**0.76**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم أو انسحابهم من الشركة.

جاءت الفقرة رقم (16) التي تضمنت " المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة " في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.13**) بانحراف معياري مقداره (**0.84**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على ان المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة.

جاءت الفقرة رقم (15) التي تضمنت " تقوم الشركة بحماية حقوق المساهمين ذوي الأقلية من الممارسات الاستغلالية" **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.11**) بانحراف معياري مقداره (**0.82**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الشركة تقوم بحماية حقوق المساهمين ذوي الأقلية من الممارسات الاستغلالية

جاءت الفقرة رقم (13) التي تضمنت يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة " في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**3.96**) بانحراف معياري (**0.75**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان المساهمون يملك حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة.

جاءت الفقرة رقم (14)التي تضمنت " يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أو بنود تأسيس الشركة. " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.96**)، بانحراف معياري(**0.75**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أو بنود تأسيس الشركة.

جاءت الفقرة رقم (17) التي تضمنت " يوجد عدالة ومساواة بين جميع المساهمين " في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**3.90**) بانحراف معياري مقداره (**0.88**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على وجود عدالة ومساواة بين جميع المساهمين.

جاءت الفقرة رقم (18) التي تضمنت " ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت " **في المرتبة العاشرة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.74**) بانحراف معياري مقداره (**0.87**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.

ثالثا: البعد الثالث

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الاستبانة وفقا للترتيب الآتي: (**21–30**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–22): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد "البعد الثالث"

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
21	توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب.	4.18	.726	2	موافق
22	يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم	4.17	.709	3	موافق
23	توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية .	3.88	1.049	8	موافق
24	يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة.	3.81	.945	10	موافق
25	تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي.	4.13	.844	4	موافق
26	يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية .	3.86	1.039	9	موافق
27	يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي.	4.02	.890	6	موافق
28	يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية .	4.26	.707	1	موافق بشدة
29	تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة.	4.11	.787	5	موافق
30	تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.	3.89	1.043	7	موافق
	المستوى العام	**4.03**	**0.16**	/	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**22–3**) أن **مستوى البعد الثالث** بلغ متوسط حسابه للإجابات (**4.03**)،بانحراف معياري مقداره(**0.16**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق** وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الثالث.

وإنطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**22–3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الثالث**تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (28) التي تضمنت " يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية " في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.26**) بانحراف معياري مقداره (**0.70**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان الإفصاح يتم بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية.

جاءت الفقرة رقم (21) التي تضمنت " توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب " **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.18**) بانحراف معياري مقداره (**0.72**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الشركة توفر معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب.

جاءت الفقرة رقم (22) التي تضمنت يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.17**) بانحراف معياري (**0.70**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان الإفصاح يتم عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم.

جاءت الفقرة رقم (25)التي تضمنت " تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي." في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.13**)، بانحراف معياري(**0.84**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان المعلومات المالية المفصح عنها تتضمن البيانات المالية وتقرير المدقق المالي.

جاءت الفقرة رقم (29) التي تضمنت " تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة " في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.11**) بانحراف معياري مقداره (**0.87**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على ان الشركة تقوم بالإفصاح عنا لمخاطر جوهرية المتوقعة.

جاءت الفقرة رقم (27) التي تضمنت " يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي " **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.02**) بانحراف معياري مقداره (**0.89**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الإفصاح يتم عن تقرير المدقق الخارجي

جاءت الفقرة رقم (30) التي تضمنت تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة " في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**3.89**) بانحراف معياري (**1.04**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان الشركة تفصح عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.

جاءت الفقرة رقم (23)التي تضمنت " توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.88**)، بانحراف

معياري(**1.04**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان الشركة توفر موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية.

جاءت الفقرة رقم (26) التي تضمنت " يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية " في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**3.86**) بانحراف معياري مقداره (**1.03**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على ان الإفصاح يتم عن فعالية نظام الرقابة الداخلية.

جاءت الفقرة رقم (24) التي تضمنت " يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة " **في المرتبة العاشرة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.81**) بانحراف معياري مقداره (**0.94**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الإفصاح يتمعن جميع قرارات مجلس الإدارة.

رابعا: البعد الرابع

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الإستبانة وفقا للترتيب الآتي: (**31–39**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–23): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد"البعد الرابع"

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
31	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية.	4.32	.726	1	موافق بشدة
32	يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاءه.	4.30	.826	2	موافق بشدة
33	يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة.	4.15	.932	7	موافق
34	يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين.	4.28	.785	3	موافق بشدة
35	يتم تجديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت.	4.06	.831	8	موافق
36	يضع المجلس سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة.	4.05	.792	9	موافق
37	ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة.	4.15	.872	6	موافق
38	يعمل مجلس الإدارة على تنظيم الأمور المالية والمحاسبية للشركة	4.16	.823	4	موافق
39	يقوم مجلس الإدارة بإنشاء وحدة خاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي.	4.16	.954	5	موافق
	المستوى العام	**4.18**	**0.09**	/	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**23-3**) أن **مستوى البعد الرابع بلغ** متوسط حسابه للإجابات (**4.18**)،بانحراف معياري مقداره(**0.09**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق**.

وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الرابع،

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**22-3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الرابع** تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (31) التي تضمنت " يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية." في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.32**) بانحراف معياري مقداره (**0.72**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية.

جاءت الفقرة رقم (32) التي تضمنت " ي يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاءه" **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.30**) بانحراف معياري مقداره (**0.82**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على انه يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاءه.

جاءت الفقرة رقم (34) التي تضمنت يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.28**) بانحراف معياري (**0.78**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون**على ان مجلس يعمل على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين

جاءت الفقرة رقم (38)التي تضمنت " يعمل مجلس الإدارة على تنظيم الأمور المالية والمحاسبية للشركة " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.16**)، بانحراف معياري(**0.82**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان مجلس الإدارة يعمل على تنظيم الأمور المالية والمحاسبية للشركة.

جاءت الفقرة رقم (39) التي تضمنت " يقوم مجلس الإدارة بإنشاء وحدة خاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي " في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.16**) بانحراف معياري مقداره (**0.95**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على ان مجلس الإدارة يقوم بإنشاء وحدة خاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي.

جاءت الفقرة رقم (37) التي تضمنت "ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة " **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.15**) بانحراف معياري

مقداره (**0.87**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة

جاءت الفقرة رقم (33) التي تضمنت يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة " في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.15**) بانحراف معياري (**0.93**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة

جاءت الفقرة رقم (35)التي تضمنت "يتم تحديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت" في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.06**)، بانحراف معياري(**0.83**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان تحديد أعضاء مجلس الإدارة يتم عن طريق التصويت.

جاءت الفقرة رقم (36) التي تضمنت " يضع المجلس سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة " في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.05**) بانحراف معياري مقداره (**0.79**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على ان المجلس يضع سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة.

وكملخص بسيط في جدول نظهر فيه تقسيم دراستنا **لمتغير المحور الاول**، إلى الاربعة أبعاد أساسية وهي: البعد الاول، البعد الثاني، البعد الثالث، البعد الرابع، وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-24): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لأبعاد "المحور الاول"

الأبعاد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى العام
الأبعاد	البعد الأول	4.24	0.14	**1**	**مرتفع**
	البعد الثاني	4.12	0.25	**3**	**مرتفع**
	البعد الثالث	4.03	0.16	**4**	**مرتفع**
	البعد الرابع	4.18	0.06	**2**	**مرتفع**
المتغير	المحور الاول	**4.14**	**0.08**	//	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**24-3**) أن **مستوى المحور الاول** لدى عينة الدراسة كان بدرجة **موافق**، إذ بلغ متوسط الحسابي المرجح له (4.14) بانحراف معياري مقداره(0.08)، ومن حيث ترتيب أبعاده جاء بعد **البعد الأول** في المرتبة الأولى، يليه بعد الرابع، ثم بعد **البعد الثاني** ثالثا، يليه في المرتبة الرابعة بعد **البعد الثالث**.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وصفي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

تقسم دراستنا المحور الثاني إلى بعدين أساسين، وهي جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من أبعاد المحور الثاني على حدى، ثم نلخص النتائج في جدول واحد للتفصيل أكثر.

أولا: جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي :

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الإستبانة وفقا للترتيب الآتي(**01– 12**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–25): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لفقرات بعد"جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية والطرق المعتمدة في إعداد القوائم المالية.	4.46	.613	2	موافق بشدة
02	تتميز القوائم المالية بإمكانية مقارنتها مع السنوات السابقة	4.48	.537	1	موافق بشدة
03	تتميز القوائم المالية بأنها موضوعية وعادلة وخالية من التقديرات والاجتهادات الشخصية.	4.18	.687	11	موافق
04	يتم الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية التي تم الوقوع فيها وطرق معالجتها.	3.98	.794	12	موافق
05	الإفصاح عن قائمة المركز المالي(الميزانية) .	4.25	.811	10	موافق بشدة
06	الإفصاح عن قائمة الدخل (حساب النتائج).	4.30	.745	7	موافق بشدة
07	الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية.	4.44	.597	3	موافق بشدة
08	الإفصاح عن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة).	4.39	.635	4	موافق بشدة
09	الإفصاح عن الملاحق المرفقة بالقوائم المالية.	4.32	.738	6	موافق بشدة
10	تمكن القوائم المالية من إجراءات المقارنات الشركة مع الشركات الأخرى .	4.27	.838	9	موافق بشدة
11	الاعتماد على معايير التقارير الدولية في إعداد القوائم المالية .	4.29	.834	8	موافق بشدة
12	تحرص الشركة على تطبيق نظام محاسبي ومالي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.	4.38	.737	5	موافق بشدة
	المستوى العام	**4.31**	**0.13**	//	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**25-3**) أن **مستوى البعد الأول** بلغ متوسط حسابه للإجابات (**4.31**)،بانحراف معياري مقداره(**0.13**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق بشدة**.

وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الاول،.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**25-3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الأول** تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (02) التي تضمنت " تتميز القوائم المالية بإمكانية مقارنتها مع السنوات السابقة " في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.48**) بانحراف معياري مقداره (**0.53**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان القوائم المالية بإمكانية تتميز مقارنتها مع السنوات السابقة.

جاءت الفقرة رقم (01) التي تضمنت " يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية والطرق المعتمدة في إعداد القوائم المالية." **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.46**) بانحراف معياري مقداره (**0.61**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على انه يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية والطرق المعتمدة في إعداد القوائم المالية.

جاءت الفقرة رقم (07) التي تضمنت الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.44**) بانحراف معياري (**0.59**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** بشدة على أن الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية

جاءت الفقرة رقم (08)التي تضمنت " الإفصاح عن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة). " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.39**)، بانحراف معياري(**0.63**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان الإفصاح عن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة).

جاءت الفقرة رقم (12) التي تضمنت تحرص الشركة على تطبيق نظام محاسبي ومالي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية" في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.38**) بانحراف معياري مقداره (**0.73**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على انه تحرص الشركة على تطبيق نظام محاسبي ومالي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

جاءت الفقرة رقم (09) التي تضمنت " الإفصاح عن الملاحق المرفقة بالقوائم المالية " **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.32**) بانحراف معياري مقداره (**0.73**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الإفصاح عن الملاحق المرفقة بالقوائم المالية

جاءت الفقرة رقم (06) التي تضمنت الإفصاح عن قائمة الدخل) حساب النتائج" في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.30**) بانحراف معياري (**0.74**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على أن الإفصاح عن قائمة الدخل (حساب النتائج).

جاءت الفقرة رقم (11)التي تضمنت "الاعتماد على معايير التقارير الدولية في إعداد القوائم المالية " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.29**)، بانحراف معياري(**0.83**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على الاعتماد على معايير التقارير الدولية في إعداد القوائم المالية.

جاءت الفقرة رقم (10) التي تضمنت " تمكن القوائم المالية من إجراءات المقارنات الشركة مع الشركات الأخرى " في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.27**) بانحراف معياري مقداره (**0.83**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على تمكن القوائم المالية من إجراءات المقارنات الشركة مع الشركات الأخرى

جاءت الفقرة رقم (05) التي تضمنت " الإفصاح عن قائمة المركز المالي الميزانية" **في المرتبة العاشرة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.25**) بانحراف معياري مقداره (**0.81**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الإفصاح عن قائمة المركز المالي (الميزانية)

جاءت الفقرة رقم (03) التي تضمنت " تتميز القوائم المالية بأنها موضوعية وعادلة وخالية من التقديرات والاجتهادات الشخصية" في **المرتبة الحادية عشر** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.18**) بانحراف معياري مقداره (**0.68**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون على انه تتميز القوائم المالية بأنها موضوعية وعادلة وخالية من التقديرات والاجتهادات الشخصية.

جاءت الفقرة رقم (04) التي تضمنت " يتم الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية التي تم الوقوع فيها وطرق معالجتها" **في المرتبة الثانية عشر** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.98**) بانحراف معياري مقداره (**0.79**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان الإفصاح يتمعن الأخطاء المحاسبية التي تما لوقوع فيها وطرق معالجتها.

ثانيا: مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية

يتكون البعد من أربعة فقرات كانت موزعة في الاستبانة وفقا للترتيب الآتي (**13–22**)، ومن أجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة موافقة افراد العينة تجاه كل فقرة من فقراتها، والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم(3–26): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات بعد"مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية"

الرقم	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
01	النظام المحاسبي المالي يزيد من جودة المعلومات المحاسبية .	4.40	.788	2	موافق بشدة
02	يساهم النظام المحاسبي المالي في تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية وتعزيز أهميتها .	4.34	.800	4	موافق بشدة
03	تساهم جودة المعلومات المحاسبية في تطبيق الحوكمة المحاسبية.	4.26	.694	6	موافق بشدة
04	يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.	4.37	.710	3	موافق بشدة
05	مصداقية المعلومات المحاسبية تظهر في القوائم المالية ومانحققه من منفعة لمستخدميها .	4.24	.713	7	موافق بشدة
06	تعمل الشركة من خلال الحوكمة على تحقيق خاصية الثبات للمعلومة المحاسبية مما يساعد على تحليل القوائم المالية وإمكانية المقارنة واتخاذ القرارات.	4.09	.778	9	موافق
07	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب بقوائمها المالية من خلال حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي.	4.33	.621	5	موافق بشدة
08	تتناسب متطلبات قواعد الحوكمة المحاسبية مع مقدار المعلومات المحاسبية في الشركات الجزائرية .	3.64	1.047	10	موافق
09	التحسيس والتوعية بأهمية الحوكمة المحاسبية والإستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.	4.15	.872	8	موافق
10	يساهم التكوين الجيد للمحاسب في تحسين جودة القوائم المالية بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي	4.48	.658	1	موافق بشدة
	المستوى العام	**4.23**	**0.23**	/	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(**26–3**) أن **مستوى البعد الثاني** بلغ متوسط حسابه للإجابات (**4.23**)،بانحراف معياري مقداره(**0.23**)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن البعد يشير إلى نسبة قبول بدرجة **موافق بشدة**

وكتعليق يمكننا القول بأن النتيجة تعتبر مؤشرا مهما يبرز أن افراد العينة يدركون مدى أهمية البعد الثاني،

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول رقم(**26–3**) يمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص **بالبعد الثاني** تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الخاص بإجابات عينة الدراسة كما يلي:

جاءت الفقرة رقم (10) التي تضمنت " يساهم التكوين الجيد للمحاسب في تحسين جودة القوائم المالية بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي " في **المرتبة الأولى** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.48**) بانحراف معياري مقداره (**0.65**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على ان التكوين الجيد للمحاسب يساهم في تحسين جودة القوائم المالية بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.

جاءت الفقرة رقم (01) التي تضمنت " النظام المحاسبي المالي يزيد من جودة المعلومات المحاسبية " **في المرتبة الثانية** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.40**) بانحراف معياري مقداره (**0.78**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان النظام المحاسبي المالي يزيد من جودة المعلومات المحاسبية .

جاءت الفقرة رقم (04) التي تضمنت يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة " في **المرتبة الثالثة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.37**) بانحراف معياري (**0.71**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** بشدة على أن النظام المحاسبي المالي يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

جاءت الفقرة رقم (02)التي تضمنت " يساهم النظام المحاسبي المالي في تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية وتعزيز أهميتها " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.34**)، بانحراف معياري(**0.80**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان النظام المحاسبي المالي يساهم في تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية وتعزيز أهميتها.

جاءت الفقرة رقم (07) التي تضمنت " تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب بقوائمها المالية من خلال حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي " في **المرتبة الخامسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.33**) بانحراف معياري مقداره (**0.62**). وعليه يمكننا القول بأن افراد العينة موافقون بشدة على انه تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب بقوائمها المالية من خلال حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي.

جاءت الفقرة رقم (03) التي تضمنت " تساهم جودة المعلومات المحاسبية في تطبيق الحوكمة المحاسبية " **في المرتبة السادسة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.26**) بانحراف معياري مقداره (**0.69**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان جودة المعلومات المحاسبية تساهم في تطبيق الحوكمة المحاسبية

جاءت الفقرة رقم (05) التي تضمنت مصداقية المعلومات المحاسبية تظهر في القوائم المالية و ما تحققه من منفعة لمستخدميها " في **المرتبة السابعة** من حيث درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.24**) بانحراف معياري (**0.71**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على أن مصداقية المعلومات المحاسبية تظهر في القوائم المالية وما تحققه من منفعة لمستخدميها

جاءت الفقرة رقم (09)التي تضمنت " التحسيس والتوعية بأهمية الحوكمة المحاسبية والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**4.15**)، بانحراف معياري(**0.87**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة **موافقون** على ان التحسيس والتوعية بأهمية الحوكمة المحاسبية والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.

جاءت الفقرة رقم (06) التي تضمنت " تعمل الشركة من خلال الحوكمة على تحقيق خاصية الثبات للمعلومة المحاسبية مما يساعد على تحليل القوائم المالية وإمكانية المقارنة واتخاذ القرارات" في **المرتبة التاسعة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها(**4.09**) بانحراف معياري مقداره (**0.71**). وعليه يمكننا القول بأنه تعمل الشركة من خلال الحوكمة على تحقيق خاصية الثبات للمعلومة المحاسبية مما يساعد على تحليل القوائم المالية وإمكانية المقارنة واتخاذ القرارات.

جاءت الفقرة رقم (08) التي تضمنت " تتناسب متطلبات قواعد الحوكمة المحاسبية مع مقدار المعلومات المحاسبية في الشركات الجزائرية " **في المرتبة العاشرة** من حيث درجة الموافقة عليها لدى عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (**3.64**) بانحراف معياري مقداره (**1.04**). وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة موافقون على ان متطلبات قواعد الحوكمة المحاسبية تتناسب مع مقدار المعلومات المحاسبية في الشركات الجزائرية.

وكملخص بسيط في جدول نظهر فيه تقسيم دراستنا متغير المحور الثاني، إلى بعدين وهي: جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، ومدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل بعد من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم(3-27): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لأبعاد "المحور الثاني"

	أبعاد المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
الأبعاد	جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	4.31	0.13	1	موافق
	مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية	4.23	0.23	2	موافق
المتغير	**المحور الثاني**	**4.27**	**0.05**	//	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم06)

يتضح من خلال الجدول رقم(27-3) أن **مستوى المحور الثاني** لدى عينة الدراسة كان بدرجة **موافق**، إذ بلغ متوسط الحسابي المرجح له (4.27) بانحراف معياري مقداره(0.05). ومن حيث ترتيب أبعاده جاء بعد **جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** في المرتبة الأولى، يليه بعد، ثم بعد **مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية**.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضيات الدراسة

من بين الأهداف الأساسية التي يسعى إليها أي بحث علمي، هو التأكد من مدى صحة الفرضيات التي بني عليها، وفي بحثنا هذا انطلقنا من فرضية أساسية سنسعى للتأكد من صحتها قبل ذلك سنحاول في البداية التأكد من صحة الفرضيات الفرعية المنبثقة منها.

أولا: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ***(One-Sample-T-test)*** (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي لمحور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05.والجدول التالي يبن نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (3-28): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%		قرار الاختبار
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى	
7,890	111	0,000	1,14714	4,6232	2,5911	**قبول الفرضية**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم07)

يتضح من خلال الجدول أن: قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية توجد فوارق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط المحسوب (4.14) المتوسط الفرضي (3) هذه الفوارق تتجه نحو الموافقة وتقدر بـ(1.14) وبالتالي يمكن القول تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية، وقد تبين مما سبق أن قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 4.14في حدود المجال [4.19-3.40]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفع حول فقرات المحور الأول للاستبيان.

بناءا على النتائج المتحصل عليها أعلاه: يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ***(One-Sample-T-test)*** (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي للبعد الأول من المحور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05.والجدول التالي يبن نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (3-29): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%		قرار الاختبار
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى	
7,997	111	0,000	1,242857	3,5974	3,2598	**قبول الفرضية**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم08)

نلاحظ من خلال نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى أن قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية توجد فوارق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط المحسوب (4.24) المتوسط الفرضي (3) هذه الفوارق تتجه نحو الموافقة وتقدر بـ(1.24) وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات، وقد تبين مما سبق أن قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 4.24 في حدود المجال [4.19-3.40]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفع حول فقرات البعد الأول للاستبيان.

بناءا على النتائج المتحصل عليها أعلاه: يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات

2-اختبار الفرضية الفرعية الثانية

نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بحماية حقوق المساهمين

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ***(One-Sample-T-test)*** (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي للبعد الثاني من المحور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05.والجدول التالي يبن نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (3-30): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%		قرار الاختبار
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى	
7,638	111	0,000	0,123214	3,2436	3,2207	**قبول الفرضية**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم09)

تشير نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى أن قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية توجد فوارق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط المحسوب (4.12) المتوسط الفرضي (3) هذه الفوارق تتجه نحو الموافقة وتقدر بـ(1.12) وبالتالي يمكن القول أن تلتزم المؤسسات الجزائرية بحماية حقوق المساهمين، وقد تبين مما سبق أن قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 4.12 في حدود المجال [3.40-4.19]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفع حول فقرات البعد الثاني للاستبيان.

بناءا على النتائج المتحصل عليها أعلاه: يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بحماية حقوق المساهمين

3-اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح والشفافية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ***(One-Sample-T-test)*** (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي للبعد الثالث من المحور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05.والجدول التالي يبن نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (3-31): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%		قرار الاختبار
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى	
5,987	111	0,000	1,30357	3,9344	3,6728	**قبول الفرضية**

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم10)

نلاحظ من خلال نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى أن قيمة الدلالة sig هي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية توجد فوارق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط المحسوب (4.03) المتوسط الفرضي (3) هذه الفوارق تتجه نحو الموافقة وتقدر بـ(1.03) وبالتالي يمكن القول أنه تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح والشفافية، وقد تبين مما سبق أن قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 4.03 في حدود المجال [3.40-4.19]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفع حول فقرات البعد الثالث للاستبيان.

بناءا على النتائج المتحصل عليها أعلاه: يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح والشفافية

4-اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

نص الفرضية: يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بكل مهامه.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار ***(One-Sample-T-test)*** (T) للعينة الواحدة لمقارنة المتوسط العام الإجابات (المتوسط الإجمالي للبعد الرابع من المحور الأول) مع المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05.والجدول التالي يبن نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (3-32): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى

قيمة T المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الفرق بين المتوسطين	مستوى الثقة 95%		قرار الاختبار
				القيمة الدنيا	القيمة القصوى	
6,813	111	,000	1,18286	3,9837	3,7020	**قبول الفرضية**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم11)

تشير معطيات الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة sigهي 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 ووفقا لقاعدة القرار المعتمدة في اختبار هذه الفرضية توجد فوارق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط المحسوب (4.18) المتوسط الفرضي (3) هذه الفوارق تتجه نحو الموافقة وتقدر بـ(1.18) وبالتالي يمكن القول أنه يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بكل مهامه وقد تبين مما سبق أن قيمة المتوسط الحسابي العام والمقدر بـ 4.18 في حدود المجال [3.40-4.19]، ويمثل مستوى الموافقة مرتفع حول فقرات البعد الثالث للاستبيان.

بناءا على النتائج المتحصل عليها أعلاه: يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية: يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بكل مهامه.

ثالثا: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

نـص الفرضـية: يوجـد أثـر ذو دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى معنويـة ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيـق المؤسسـات الاقتصـادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

وتتفرع هاته الفرضية الى اربع فرضيات فرعية، وهي:

الفرضية الفرعية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **للإطار المحاسبي لحوكمة الشركات** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

الفرضية الفرعية الثانية

يوجـد أثـر ذو دلالـة إحصـائية عنـد مسـتوى معنويـة ($\alpha \leq 0.05$) **حمايـة حقـوق المسـاهمين** كبعـد مـن أبعـاد تطبيـق المؤسسـات الاقتصـادية للحوكمـة على **جـودة القـوائم الماليـة في ظـل النظـام المحاسـبي المـالي** في المؤسسـات الاقتصـادية الجزائرية محل الدراسة».

الفرضية الفرعية الثالثة

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **الافصاح والشفافية** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

الفرضية الفرعية الرابعة

« يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **للمهام ومسؤولية مجلس الادارة** كبعد من أبعاد تطبيـق المؤسسـات الاقتصـادية للحوكمـة علـى **جـودة القـوائم الماليـة في ظـل النظـام المحاسـبي المـالي** في المؤسسـات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

1-اختبار الفرضية الفرعية الأولى

أثر الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للإطار المحاسبي لحوكمة الشركات كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سنعتمد على **تحليل التباين للانحدار(Analysis Of Variance)** ، للتأكد من صلاحية النموذج بالإضافة الى **تحليل الانحدار البسيط (Simple Régression Analysis)** لاختبار أثر الاطار المحاسبي لحوكمة الشركات كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة.

الجدول رقم(3-33): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F) المحسوبة	مستوى دلالة
الإنحدار	12048.13	1	12048.1	438.21	0.000*
الخطأ	2996.7	109	27.49		
الكلي	15044.9	110	(*)ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS(الملحق رقم12)

يتضح من خلال الجدول (28-3) أن قيمة(F)المحسوبة و البالغة (438.21)، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي يبلغ(α=0.05) وبناء عليه نستنتج أن النموذج صالح لإختبار الفرضية.

الجدول رقم (3-34): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتغير المستقل	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	**الخطأ المعياري**	**معامل الارتباط (R)**	**قيمة(t)المحسوبة**	**مستوى دلالة Sig**
الاطار المحاسبي لحوكمة الشركات	5.59 2.34	4.78 0.11	0.895	1.170 20.93	0.244 0.000
قيمة (T) المجدولة عند مستوى الدلالة(α=0.05)				**المتغير التابع**: جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)					

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم11)

يتضمن الجدول أعلاه UnstandardizedCoefficients و التي تتضمن كل من قيمة الثابتConsta)معامل الإنحدار (معاملات نموذج الانحدار غير المعيارية) إضافة إلى الخطأ المعياري لمعاملات النموذجStd. Error، كما

يحتوي الجدول علىStandardized Coefficients، معامل بيتا (المعاملات المعيارية)،قيمة (ت) المحسوبة لمعاملات النموذج، Sig (قيمة الاحتمالP. Value ، التي تستخدم للحكم على المعنوية الكلية للنموذج).

ويمكن تلخيص معادلة الإنحدار كما يلي:

$$Y= 5.59x+ 2.34+ei$$

ويتضح من الجدول السابق أيضا أن هناك **تأثيرا ذو دلالة إحصائية للاطار المحاسبي لحوكمة الشركات** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك استنادا إلى أن قيمة المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض(α=0.05). كما أن قيمة معامل الإرتباط(R)بلغت (0.895) أي أن هناك **علاقة طردية بين المتغيرين**.

وبناء عليه، نرفض الفرضية الصفرية، و**نقبل الفرضية البديلة** التي تنص على أنه: «يوجد **أثر** ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية(α≤0.05) **للإطار المحاسبي لحوكمة الشركات** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الإقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية».

2-نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

أثر حماية حقوق المساهمين على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0.05) **حماية حقوق المساهمين** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد على **تحليل التباين للانحدار(Analysis Of Variance)**،و**تحليل الإنحدار البسيط(Simple Régression Analysis)**لاختبار أثر **حماية حقوق المساهمين** كبعد من أبعاد **تطبيق المؤسسات الإقتصادية للحوكمة** على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الجدول رقم (3-35): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار لفرضية الفرعية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F) المحسوبة	مستوى دلالة
الانحدار	10535.10	4	10535.1	254.62	0.000*
الخطأ	4509.8	109	41.37		
الكلي	15044.9	110	(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامجSPSS 25(الملحق رقم13)

يتضح من خلال الجدول (**3-30**) أن قيمة(F) المحسوبة والبالغة (254.62)، إضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المفروض والذي يبلغ(α=0.05) وبناء عليه نستنتج أن **النموذج صالح لاختبار الفرضية**

الجدول رقم (3-36): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار لفرضية الفرعية الثانية

Standardized Coefficients			Unstandardized Coefficients		
مستوى دلالة Sig	**قيمة(t) المحسوبة**	**معامل الارتباط (R)**	**الخطأ المعياري**	**B**	**المتغير المستقل**
0.000 0.000*	3.72 15.95	0.837	4.80 0.11	17.89 1.84	**حمايـــة حقـــوق المساهمين**
قيمة(T)المجدولة عند مستوى الدلالة(α=0.05)					**المتغيرالتـابع**: جـودة القـوائم الماليـة في ظـل النظام المحاسبي المالي
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم13)

يتضح من الجدول رقم (3-31) أن هناك **تأثيرا ذو دلالة إحصائية لحماية حقوق المساهمين** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك استنادا إلى أن قيمة مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض(α=0.05). كما أن قيمة معامل الارتباط (R)بلغت(0.837) أي أن هناك **علاقة طردية بين المتغيرين**.

وبناء عليه، نرفض الفرضية الصفرية، و**نقبل الفرضية البديلة** التي تنص على أنه: «يوجد **أثر** ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$) **لحماية حقوق المساهمين** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية».

ويمكن تلخيص معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y = 17.89x + 1.84 + ei$$

3-نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

أثر الافصاح والشفافية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **الافصاح والشفافية** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد على **تحليل التباين للانحدار(Analysis Of Variance)**، و**تحليل الانحدار البسيط (Simple Régression Analysis)**لإختبار أثر الإفصاح والشفافية كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الإقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الجدول رقم (3-37): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار أثر لفرضية الفرعية الثالثة

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F) المحسوبة	مستوى دلالة
الانحدار	5907.06	1	5907.06	70.46	0.000*
الخطأ	9137.85	109	83.83		
الكلي	15044.9	110	(*)ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم14)

يتضح من خلال الجدول (3-32) أن قيمة(F) المحسوبة والبالغة (70.46)، وأن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي يبلغ(α=0.05) وهذا ما يبين ثبات صلاحية نموذج الدراسة لإختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

الجدول رقم (3-38): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية

المتغير المستقل	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	الخطأ المعياري	معامل الyرتباط (R)	قيمة(t) المحسوبة	مستوى دلالة(t) Sig
الافصاح والشفافية	53.66 0.99	4.88 0.11	0.627	10.99 8.39	0.000 0.000*
قيمة(T)المجدولة عند مستوى الدلالة(α=0.05)					
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)					
المتغير التابع: جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي					

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم14)

يتضح من الجدول رقم (33-3) أن هناك **تأثيرا ذو دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك استنادا إلى أن قيمة المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض(α=0.05). كما أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.627) أي أن هناك **علاقة طردية بين المتغيرين**.

وبناء عليه، نرفض الفرضية الصفرية، و**نقبل الفرضية البديلة** التي تنص على أنه: «**يوجد أثر** ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$) **للإفصاح والشفافية** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية».

ويمكن تلخيص معادلة الانحدار كما يلي:

$$Y= 53.66x+ 0.99+ei$$

4-نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

أثر المهام ومسؤولية مجلس الادارة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمهام ومسؤولية مجلس الادارة كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد على **تحليل التباين للانحدار(Analysis Of Variance)** ، و**تحليل الإنحدار البسيط (Simple Régression Analysis)**، لاختبار أثر المهام ومسؤولية مجلس الادارة كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الجدول رقم (3-39): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F) المحسوبة	مستوى دلالة
الانحدار	13548.7	1	13548.7	987.06	0.000*
الخطأ	1496.16	109	13.72		
الكلي	15044.9	110	(*)ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامجSPSS 25(الملحق رقم15)

يتضح من خلال الجدول (34-3) أن قيمة(F) المحسوبة والبالغة (987.06)، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي يبلغ(α=0.05) وهذا ما يبين ثبات صلاحية نموذج الدراسة لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة.

الجدول رقم (3-40): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الثانية

المتغير المستقل	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	**الخطأ المعياري**	**معامل الارتباط (R)**	**قيمة(t) المحسوبة**	**مستوى دلالة Sig**
المهام ومسؤولية مجلس الادارة	20.39 1.95	2.36 0.06	0.949	8.611 31.41	0.000* 0.000
قيمة(T)المجدولة عند مستوى الدلالة(α=0.05)				**المتغير التابع**: جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم15)

يتضح من الجدول رقم (**3-35**) أن هناك **تأثيرا ذو دلالة إحصائية للمهام ومسؤولية مجلس الادارة** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك استنادا إلى أن قيمة مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض(α=0.05)، كما أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.949) أي أن هناك **علاقة طردية بين المتغيرين**.

وبناء عليه نرفض الفرضية الصفرية، و**نقبل الفرضية البديلة** التي تنص على أنه: «**يوجد أثر** ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$) **للمهام ومسؤولية مجلس الادارة** كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية».

ويمكن تلخيص معادلة الانحدار كما يلي:

Y= 20.39x+ 1.95+ei

ثانيا: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

أثر تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة بصفة كلية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

نص الفرضية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

ومن أجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد على **تحليل التباين للانحدار (Analysis Of Variance)**، و**تحليل الانحدار المتعدد(Multiple Régression Analysis)**، لإختبارأثر **المتغيرات المستقلة** والمتمثل في **أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة** على **المتغير التابع** والمتمثل في **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الجدول رقم (3-41):نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبارالفرضية الرئيسية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(F) المحسوبة	مستوى دلالة
الإنحدار	11158.7	1	11158.7	312.98	0.000*
الخطأ	3886.16	109	35.65		
الكلي	15044.9	110	**(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)**		

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم15)

يتضح من خلال الجدول (3-36) أن قيمة(F) المحسوبة والبالغة (312.98 بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض والذي يبلغ(α=0.05) وهذا ما يبين ثبات صلاحية نموذج الدراسة لاختبار الفرضية الأساسية.

الجدول رقم (3-42):نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لإختبار الفرضية الرئيسية الثانية

المتغير المستقل	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	**الخطأ المعياري**	**معامل الإرتباط (R)**	**قيمة(t) المحسوبة**	**مستوى دلالة(t)**
تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة	17.82	4.34		4.104	0.000*
	0.471	0.02	0.861	17.69	0.000*
قيمة(T)المجدولة عند مستوى الدلالة(α=0.05)				**المتغير التابع**: جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي	
معامل التحديد R^2 =0,742					
(*) ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة(α=0.05)					

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج SPSS 25(الملحق رقم 15)

يتضح من الجدول رقم (3-37) أن هناك **تأثيرا ذو دلالة إحصائية لتطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة بصفة كلية** على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية وذلك استنادا إلى أن

قيمة مستوى المعنوية يبلغ (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية المفروض(α=0.05). كما أن قيمة معامل الارتباط (R)بلغت (0.861) أي أن هناك **علاقة طردية بين المتغيرين**.

وإنطلاقا من قيمة معامل التحديد التي بلغت (0.742)، نستنتج بأن تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة تفسر (74.2%) من التباين في جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، وهذه القيمة مرتفعة نوعا ما وتفوق النصف، كما أن مفهوم جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي معقد جدا وتتدخل في تحديده عدة عوامل أخرى التي لم يأخذها الأنموذج المدروس بعين الاعتبار.

وبناء عليه، نرفض الفرضية الصفرية، و**نقبل الفرضية البديلة** التي تنص على أنه: «يوجد **أثر** ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية($\alpha \leq 0.05$) **لتطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة** على **جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية».

ويمكن تلخيص معادلة الإنحدار كما يلي:

$$Y= 17.82x+ 0.471+ei$$

خلاصة الفصل الثالث

حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى طبيعة الدراسة الميدانية وكيفية إجرائها، حيث تناولنا نظرة عامة حول المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ثم تطرقنا إلى تحليل وتفصيل إطارها المنهجي، وذلك من خلال عرض كيفية بناء أنموذجها ومراحل تطوير أداتها، ثم تطرقنا إلى اختبارات الصلاحية ممثلة في التوزيع الطبيعي، وتحليل الاتساق الداخلي، وتقدير معامل الثبات الكلي والجزئي لأداة الدراسة، بالإضافة إلى عرض وتحليل أهم الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

وقد خلصنا في هذه الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة التي تعتبر هدف دراستنا الميدانية وميدانها، لها طبيعة عمل حساسة الأمر الذي يفرض عليها الإلمام بمواردها وتأهيلها لجعلها أكثر تميزا وإبداعا، كما أننا من خلال دراستنا، لمسنا فيها ثقافة تنظيمية داعمة للتطور التنظيمي بمختلف آلياته واستراتيجياته، الأمر الذي حفزنا لاختيارها من أجل الدراسة الميدانية.

كما خلصنا بعد تحليل وتمحيص الدراسات السابقة ذات العلاقة إلى بناء أنموذج خاص للدراسة، وذلك بعد ضبط وتحديد أبعاد متغيراتها، وانطلاقا من هذا حاولنا تطوير أداة الدراسة التي اخترنا أن تكون الاستبانة، حيث قمنا بإعدادها، وتحكيمها، وإجراء أهم التعديلات عليها حتى صارت جاهزة للتطبيق، الأمر الذي تم عن طريق توزيعها على عينة مقدرة.

كما حاولنا إبراز أهم الأساليب الإحصائية التي نستخدمها في هاته الدراسة، بعد تأكدنا من أن البيانات المجمعة تخضع لتوزيع طبيعي، حيث قمنا بداية في تقدير الصدق البنائي للاستبانة أداة الدراسة، إذ توصلنا أنها تتمتع باتساق داخلي تعكسه العلاقات الطردية بين جميع فقراتها والأبعاد التي تنتمي إليها، كما توصلنا إلى أن معامل Cronbach's Alphaللدراسة ككل بلغ (0.979) وهذا ما يثبت أنها تتمتع بثبات ممتاز يدعم مصداقيتها.

الخاتمة العامة

الخاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها ومحاولة لمعالجة إشكاليتها وإختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها توصلنا لمجموعة من النتائج، إذ جاء الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ملما بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كالفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، كما يهدف الى المساعدة في تحضير القوائم المالية وتفسير المستخدمين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية، بالإضافة الى إبداء الرأي حول مدى مطابقة هذه القوائم المالية مع المعايير المحاسبية، ولكن كل هذا لا يجعلنا ننتظر من تطبيق النظام المحاسبي المالي خلال سنواته الأولى تحقيق مستوى الإفصاح المطلوب من المعلومات حول إعداد القوائم المالية، كما أنه تحتاج عدة سنوات حتى يتمكن المهنيين من التأقلم وفهم مبادئه وقواعده التي جاء بها في إطار مفاهيمي، إلا أنه يمكن تعزيزه بأسلوب حوكمة الشركات حتى يمكن الإفصاح عن السياسات والمعلومات المالية والغير مالية بشكل مفيدا في مجال تحسين مقدرة حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة بشأن رقابة الشركات والحد من حالات الفساد الإداري والمحاسبي الناجمة عن التعارض في المصالح وعمليات التداول في المعلومات الداخلية من قبل أولائك المطلعين والمسيطرين فعليا على الشؤون الداخلية لتلك الشركات.

وعموما يمكننا القول أن نظام الفعال لحوكمة الشركات في كل مؤسسة يساعد على توفير الثقة اللازمة لسلامة عمل إقتصاد السوق مما يؤدي الى مكافحة الفساد وخفض تكلفة رأس المال وجذب مصادر التمويل أكثر إستقرارا وتشجيعا للمنشآت على إستخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة مما يعزز النمو الإقتصادي.

1- نتائج الدراسة

إنطلاقا من طريقة المعالجة التي إعتمدناها في الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى عدد من النتائج يمكن تلخيصها في مايلي:

- ✓ أن مفهوم حوكمة الشركات يمكن أن يكون له تأثير على العمل المحاسبي في الشركات بصورة عامة .
- ✓ حوكمة الشركات ضرورية تحتمها الضروف الحالية خصوصا مع تعرض الأسواق المالية العالمية لالسنوات القليلة الماضية.
- ✓ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق أبعاد الحوكمة المحاسبية.
- ✓ اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على وجود اطار محاسبي فعال لحوكمة الشركات، وهذا ما أظهرته إجابات الفئة محل الدراسة.
- ✓ توفر الشركات محل الدراسة حماية لحقوق المساهمين.
- ✓ تحقيق الافصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ✓ يلتزم مجلس الادارة بالنسبة للشركات محل الدراسة بكل المهام المكلف بها.

- ✓ تعمل حوكمة الشركات على تحسين المستمر للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية مما يحقق الأهداف المرجوة منها كما يساعد متخذي القرار على ترشيدهم وتوجيههم والتنبؤ الأفضل بمستقبل الشركة.
- ✓ رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواء القانونية والتنظيمية أو الإجتماعية إلا أن الآليات المحاسبية تحضى بإهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من لإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركة.
- ✓ رغم أ الجزائر تبنت معايير محاسبية دولية من خلال إستحداثها لنظامها المحاسبي سنة 2010 إذ أدى هذا الى رفع جودة القوائم المالية التي تنتجها مؤسساتها، إلا أن هذا غير كافي إذ لم تتبعها إجراءتها تخص آليات محاسبية مما يعزز مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من أهم مبادئ حوكمة الشركات.
- ✓ إن تحقيق الحوكمة المحاسبية بمفهومها الكامل يعمل على تحسين جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية، ويعود ذلك بزيادة آداء المؤسسة ككل من خلال تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

2- نتائج إختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الرئيسية الأولى: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بتطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية، وهذا **بناءا على النتائج المتحصل عليها سابقا بحيث** يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه نقبل نص الفرضية.

بالنسبة لنتائج اختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى: بناءا على النتائج المتحصل عليها سابقا يتضح انه توجد فوارق بين المتوسطات المدروسة (المتوسط المحسوب والمتوسط الفرضي) وعليه تم قبول الفرضيات الفرعية .

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات؛
- **الفرضية الفرعية الثانية:** تلتزم المؤسسات الجزائرية بحماية حقوق المساهمين؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تلتزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح والشفافية؛
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات الجزائرية بكل مهامه.

-بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية :

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لتطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للإطار المحاسبي لحوكمة الشركات كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة».

- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حماية حقوق المساهمين كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) الافصاح والشفافية كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للمهام ومسؤولية مجلس الادارة كبعد من أبعاد تطبيق المؤسسات الاقتصادية للحوكمة على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة.

3-توصيات الدراسة والمقترحات:

إستنادا لما سبق وبناءا على نتائج الدراسة الميدانية فقد تم التوصية بما يلي:

- ✓ ضرورة تعمق البحث في مجال الحوكمة المحاسبية ومعرفة متطلباتها ومقوماتها، إذ تختلف من دولة الى أخرى، وأن يسلط الضوء على هذا الموضوع نظرا لأهميته في ظل عولمة البيئة المتغيرة؛
- ✓ لابد من ضرورة الإسراع في إلزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة المحاسبية؛
- ✓ لابد من إلزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بضرورة نشر قوائمها المالية بشكل يعزز الإفصاح والشفافية وإتاحتها لأصحاب المصالح لزيادة ثقتهم بها؛
- ✓ محاولة اصدار دليل جديد يضبط كل مايتعلق بحوكمة الشركات من جانبها المحاسبي؛
- ✓ ضرورة العمل على اصدار قوانين وتشريعات تحدد كل المفاهيم التي تتعلق بالحوكمة المحاسبية؛
- ✓ أهمية وضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق أبعاد الحوكمة الحاسبية وكل مبادئها؛

الاهتمام بالتكوين الميداني المستمر لممارسي مهنة المحاسبة ومجالاتها؛

- ✓ ضرورة اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة بالحوكمة المحاسبية.

4-آفاق الدراسة:

تناولنا خلال هذه الدراسة موضوع أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي، وإستكمالا للدراسة وقصد التعمق فيها أكثر نذكر منها:

- دور التدقيق المحاسبي في تفعيل مبادئ الحوكمة المحاسبية؛
- تقييم مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بمبادئ الحوكمة المحاسبية؛
- معوقات تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

أولا: كتب

1. أبو زيد، مُحَّد خير سليم، **أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss**، دار جرير للنشر والتوزيع، الرياض، 2005.
2. أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ،الطبعة الأولى، لجسور للنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2015.
3. أوما سيكران، "**طرق البحث في الإدارة، مدخل بناء المهارات البحثية**"، ترجمة: إسماعيل علي بسيوني و عبد الله بن سليمان العزاز، السعودية: المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، 1998
4. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، أثر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2008
5. ذوقان عبيدات و آخرون، **البحث العلمي :مفهومه و أدواته و أساليبه**، دار الفكر، الأردن،2001
6. رضوان هاشم حمدون عثمان ، **التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية**، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر،2017.
7. سامح عبد المطلب عامر ياسمين جودة السنطيل، **حوكمة المؤسسات في ضوء الفكر المعاصر**، الطبعة الأولى، دار الفكر، سوريا، 2020.
8. سفير مُحَّد، مصطفى بو بكر، **حوكمة الشركات**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018
9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو- الجزائر 2008.
10. طارق عبد العال حمادة، **التقارير المالية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية–مصر، 2006
11. طارق عبد العال حمادة، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر،2007
12. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر، الكويت،1990
13. عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، **أصول المحاسبة المالية**، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005
14. عبد الوهاب رميدي، علي سماي ، **المحاسبة المالية وفق النظام المالي المحاسبي الجديد (مبادئ عامة)**، الطبعة الأولى ، دار هومة ، الجزائر ، 2011،
15. عبد الوهاب نصر علي، **القياس و الإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، الإسكندرية- مصر، بدون الطبعة، 2007

16. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ، 2006-.2007

17. علي عباس، **الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008

18. علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2017.

19. لخضر علاوي، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي " تمارين وتطبيقات محلولة** " الأوراق الزرقاء، الجزائر 2014.

20. محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة،2005.

21. مُحَمَّد بوتين ، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية** ، الصفحات الزرقاء ، البويرة ، الجزائر ، 2010.

22. مُحَمَّد سمير الصبان، مُحَمَّد القيومي، **التحليل المالي للقوائم المالية**، الدار الجامعية، بيروت لبنان، 2007

23. مُحَمَّد صالح العساف، **المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**، العبيكان للطباعة و التوزيع،السعودية، 1995

24. مُحَمَّد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، دار الهناء، مصر، 2009

25. مُحَمَّد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات، الدار الجامعية** ، الإسكندرية ، مصر،2008

26. مُحَمَّد مصطفي سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009

27. مصطفى طويطي، وعيل ميلود،**التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان ، تطبيقات عملية على برنامج excel**، دار النشر الجامعي ،تلمسان ، الجزائر ، 2018

28. مصطفى يوسف كافي، الإصلاح **والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق**، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا،2018.

29. مفلح مُحَمَّد عقل، **مقدمة في الإدارة المالية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2008

30. هيني فان جريوتج، ترجمة طارق عبد العال حمادة، ، **معايير التقارير الدولية**، بدون الطبعة، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006

31. يزيد تقرارت، بشير بن عياشي، **حوكمة الشركات دراسة محاسبية ومالية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان،2021

32. يزيد تقرارت، **حوكمة الشركات دراسة محاسبية ومالية**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان،2021

ثانيا: مقالات

1. إبراهيم يحياوي، " **الدراسات السابقة أهميتها وكيفية توظيفها في بحوث العلوم الإجتماعية"، مجلة علوم الإنسان والمجتمع**، المجلد 10، العدد 01، السنة 2021
2. احمد بوراس، مُحَّد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 03، جوان 2015.
3. الباز، ماجد مصطفى علي، **جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات**، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 03، العدد 01، جامعة قناة السويس، 2012.
4. بدر عصام علي فرج، **العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة أسهمها بالبورصة المصرية**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، مجلد 17، العدد 49، جامعة الأزهر ،2013.
5. بشرى نمديلي، صلاح الدين كعروش، " **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب العالمية"**، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2021،
6. بن عواق شرف الدين أمين، " **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري، تجارب دولية رائدة"**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 3، جوان 2015.
7. بوزوينة هجيرة، مراوسي مسعود، **"أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر،
8. بوزوينة هجيرة، مراوسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد الثاني عشر،2017.
9. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، " **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري قراءة تحليلية"**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018.
10. حولي مُحَّد، **دور الحوكمة وأهميتها في جودة ونزاهة القوائم المالية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 02، العدد 32، جامعة زيان بن عاشور، الجلفة، 2017.
11. داغر، منذر جبار، **المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات: حالة العراق**، مجلة الاقتصادي الخليجي، المجلد 21، جامعة البصرة، مركز دراسات الخليج العربي، 2010.
12. رحمة غزالي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف**، مجلة المالية، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر 2019.

13. رحمة غزالي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف**، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر، 2019.

14. رزان حسين شهيد، ضحى مُحَّد العيسى، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)**، مجلة جامعة القدس للأبحاث والدراسات، العدد الرابع والأربعون (2) – آذار 2018.

15. زعفران منصورية، بودونات أسماء، **جودة القوائم المالية في ضل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة لوحدة تغذية الأنعام لولاية مستغانم-**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 06، سبتمبر 2018.

16. سلام طارق مختار مُحَّد، **أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية (دراسة ميدانية)**، مجلة دار المنظومة، المجلد 19، العدد 1، جامعة عين الشمس، كلية التجارة، أفريل 2015.

17. سلام طارق مختار مُحَّد،" **أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية: دراسة ميدانية"**، مجلة دار المنظومة الرواد في قواعد المعلومات العربية، المجلد 19، العدد الأول، أبريل 2015.

18. سمية بن عمورة، " **تجارب دولية في حوكمة الشركات"** ، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 2، ديسمبر 2019.

19. شراف عقون، قرمية دوفي، بوروينة عزيز، " **حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال – دراسة تجارب دولية"**، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 2، ديسمبر 2020

20. شعيب شنوف، "**أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية"**، مجلة جديد لاقتصاد، العدد الأول، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2007.

21. صلاح سعاد، **الإفصاح والشفافية في اطار حوكمة الشركات واثره في تحقيق جودة المعلومات في القوائم المالية– دراسة ميدانية**، مجلة الحقوق والعلوم السياسية– دراسات اقتصادية–26(2)، 2012.

22. طالب عبد العزيز، بلمداني مُحَّد، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة**، المجلد الرابع، العدد الثاني، أكتوبر 2020.

23. فاطمة الزهرة رقايقية، **آليات حوكمة الشركات و دورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة العلوم الإنسانية، بسكرة، المجلد 20، العدد01 ، 2020،

24. فايزة بلعابد، عزوز مخلوفي، " **دروس مستفادة من تجارب دولية رائدة في حوكمة الشركات"**، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3، العدد 1، خاص، جانفي 2019

25. فريد خملي، شوق فوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية: دراسة تجربة شركة شبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، جامعة أم البواقي، 2016.

26. مُحَّد حولي، " **دور الحوكمة وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية–دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد03، الجلفة، 2016.

27. محمود السعيد بودربالة، جلول حوشي، **دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية، دراسة ميدانية**، مجلة النمو الاقتصادي و المقاولاتية، المجلد 04، 2021.

ثالثا: رسائل علمية

1. أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2015 – 2016

2. إلياس بدوي، **دور تطبيق النظام المالي المحاسبي وفق المعايير الدولية في مجال أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة ماجيستير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر ، 2010 .

3. أمينة جودي، ابتسام بن غزال، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 02، جامعة الشهيد مُحَّد لحضر، الوادي، الجزائر، 2017.

4. بالقاسم بن خليفة، **دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية دراسة مقاربة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2015/2014.

5. بلهادي عبد الصمد قمار، **أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية، دراسة حالة المؤسسة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي اليابس-سيدي بلعباس ،الجزائر،2018

6. بلهادي عبد الصمد، عمراني عبد النور قمار، **أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية- دراسة حالة المؤسسة الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص اقتصاد المنظمات، جامعة جلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018/2017.

7. بن خليفة حمزة، **دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2018.

8. بن خليفة حمزة، **دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة**، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2013.

9. بن فرج زوينة ، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014/2013.

10. بن موفقي علي، **أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر عل جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة مُحَّد بوضياف، المسبلة ،2017، حان الدوسري، **الثقافة التنظيمية في المنظمات الأمنية ودورها في تطبيق الإدارة بالجودة الشاملة، دراسة مقارنة بين الإدارة العامة للمرور وإدارة الجنسية**، أطروحة دكتوراه الفلسفية في العلوم الإدارية، منشورة، السعودية، جامعة نايف للعلوم الأمنية،2007

11. بن موفقي علي، سعيدي يحي، **أثر الإصلاحات المحاسبية بالجزائر على جودة نظم المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على الحوكمة بالمؤسسات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف-المسيلة، الجزائر، 2017.

12. تقرارت يزيد، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016 /2017.

13. جاسم بن في عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2016/2015

14. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2008

15. خليصة مجيلي، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية**، دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01 ،2018

16. راشدي أمين ، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف** – أطروحة دكتوراه، تخصص :مالية ،محاسبة وتدقيق ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس ،سطيف ، الجزائر ، 2018.

17. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودور دكتوراه**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

18. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائري**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016

19. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية- دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015 / 2016.

20. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016.

21. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2015 / 2016.

22. عوينات فريد، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، المركز الجامعي بالوادي ،2010.

23. قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة، شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة، 2018-2019.

24. كحلوش أمينة، **أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، ، جامعة أمُحَّد بوقرة، بومرداس، 2015

25. لخضر لعروس ، **دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه ، التخصص ينوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَّد بوضياف ، المسيلة ، 2017

26. مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشراكات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017-2018.

27. مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشراكات في ضل بيئة الأعمال الجزائرية - دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018/2017

28. مُحَمَّد صالح الجمعي، **أثر النظام المحاسبي المالي في إرساء مبادئ الحوكمة المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة على عينة من الشركات الجزائرية**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة مُحَمَّد بوضياف المسيلة، 2015/2014.

29. مُحَمَّد نوارة، **دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر،2019.

30. مُحَمَّد نوارة، **دور النظام المحاسبي في ترقية الإفصاح المالي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2018 /2019.

31. هواري أم كلثوم،"**دور نظام المعلومات المحاسبي في تفعيل المحتوى الإعلامي الكشوف المالية**"، في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.

32. يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ،2017.

رابعا: ملتقيات وتقارير

1. أحمد جميل، مُحَمَّد سفير، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح**، الملتقى الوطني، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة مُحَمَّد خيضر بسكرة، الجزائر ،6-7 ماي 2012

2. أيت مُحَّد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر(تحديات وأهداف)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقه في ضل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر،13-14-15 أكتوبر

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430هـ، الموافق لـ 25 مارس 2009، ص3

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430هـ ، الموافق لـ 08 أفريل2009،ص04

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى، عام 1429هـ، الموافق لـ28 ماي 2008، ص11.

6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 /11/ 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المادة03، الجزائر ،2007، ص 03 .

7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار **المؤرخ في 26 جويلية 2008**، العدد19، ص 24.

8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تعليمية وزارية رقم 02، المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، **تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، كيفيات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) وزارة المالية**، المجلس الوطني للمحاسبة، الجزائر، نوفمبر 2009،ص06

9. شوقي جباري، فريد خميلي، **النظام المحاسبي المالي في الجزائر بين النظرية والتطبيق والطموحات**، ملتقى وطني، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر،25-26 ماي 2010.

10. مُحَّد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2012،

مراجع أجنبية

1. Abdel Razeg Abdel Monsif Azzoz and Basheer Ahmad Khamees. **The Impact of Corporate Governance Characteristics on Earnings Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan.** Jordan Journal of Business Administration, Volume 12, No. 1, 2016
2. Ahmed Zakaria Zaki Osemy. **The impact of corporate governance on the financial reporting quality in Saudi banks**. Global Journal of Economics and Business (GJEB).8(1) (2020
3. Al Naami Ali, S. **The Role of Auditor Independence in Achieving Governance and its Impact on Accounting Information Reliability** : A Field study on Audit Firms in Palestine. Al Azhar University, Gaza, Palestine, 2020

4. Ali S. Al Naami. **The Role of Auditor Independence in Achieving Governance and its Impact on Accounting Information Reliability A Field Study on Audit Firms in Palestine Al Azhar University – Gaza.**2014.
5. Bader A. AL-Shammari.Mejbel T. AL-Saidi. **Impact of Corporate Governance and Company Characteristics on the Timeliness of Corporate Internet Reporting in Kuwait.**Journal of the Gulf and Arabian Peninsula Studies – No. 157.2012
6. Caroline Talbot. **Sommes consacrées à la gouvernance et fiabilité de l'information financière.** Thèse présentée à l'École de gestion comme exigence partielle du doctorat en administration (DBA) offert conjointement par l'Université de Sherbrooke et l'Université du Québec à Trois-Rivières.2018
7. Ehsan Al-Moataz and Khaled Hussainey. **Determinants of Corporate Governance Disclosure in Saudi Corporations.** JKAU: Econ. & Adm., Vol. 27 No. 2, pp: 411-430 (2013 A.D./1434 A.H.) DOI: 10.4197 / Eco. 27-2.8.
8. Elshawarby, Mohamed, **"The Role of Accounting Dimensions of Corporate Governance in Improving the Tax Return in Egypt",** Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 16, No.10, 446-459 doi: 10.17265/1548-6583/2020.10.003, New Cairo Academy, Cairo, Egypt, 2020.
9. Hassan Khalil Al-Masri. **A Proposed Strategy for Enhancing the Quality of Financial Reporting in the Jordanian Banking Sector.** PhD Dissertation, Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Award of Doctor of Philosophy Degree in Accounting Graduate College of Administrative and Financial Studies Amman Arab University for Graduate Studies March/2008.
10. Lina Hani Warrad **.The Effect of Corporate Governance and Ownership Structure on Audit Committees' Effectiveness" Evidence from the Jordanian Industrial Public. Shareholding Companies**. Partial Fulfillment of the Requirements for. the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting. Faculty of Banking and Financial Sciences. The Arab Academy for Banking and Financial Sciences. Amman, Jordan. 2010.
11. Messekdji, Chafik. Cours d'audit financier **: la mission du commissaire aux comptes, normes ISA.**Editions HOUMA. 2019.
12. PIeTRO BONeTTI, MICHeL L. MAgnAN AND AnTONIO PARBONeTTI. **The Influence of Country- and Firm-level Governance on Financial Reporting Quality: Revisiting the Evidence**. Journal of Business Finance & Accounting, 43(9) & (10), 1059–1094, October/November 2016, 0306-686X doi: 10.1111/jbfa.12220

13. Raval, Vasant. Corporate Governance **: A Pragmatic Guide for Auditors, Directors, Investors and Accountants. CRC Press**, Taylor and Francis Group, Creignton University, Canada, 2020.
14. **SALIM ALIL. The Impact of Corporate Governance Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure: The Case of Saudi Arabia ALGHAMDI**. The Scientific Journal of Business and Environmental Studies, Suez Canal University - Ismailia College of Commerce. Volume 6 p1. 2015
15. Smahane MADHAR. Corporate **Gouvernance et Performance des Entreprises: Cas des Emetteurs Marocains. GROUPE INSTITUT SUPERIEUR DE COMMERCE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES** Centre des Etudes Doctorales en Gestion Laboratoire de Recherche en Management (LAREM).2016.
16. Uwalomwa Uwuigbe. Eluyela Damilola Felix. Olubukola Ranti Uwuigbe. Obarakpo Teddy. Falola Irene: **Corporate governance and quality of financial statements: a study of listed Nigerian banks**. Banks and Bank Systems, LLC "Consulting Publishing Company "Business Perspectives. 13(3), 12-23. doi:10.21511/bbs.13(3).2018.02
17. Vani, Vihar. **Business and Corporate Governance**. UTKAL University, Publishing House Pvt.Ltd, New Delhi, 2007.

المواقع الالكترونية

1. (IIA) the institute of internal auditor "**standard for the professional practices of internal auditing**: **Altamonte spring Florida**, 2003, p5,www.theiia.org.com.

2. أسامة ربيع أمين، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS–مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية– اللامعلمية)**، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 121، رابط https://www.noor-book.com/)

الملحق رقم (01): صدق المحكمين الظاهري

الرقم	الاسم واللقب	المؤهل العلمي
01	بوغرارة بومدين	أستاذ محاضر (أ) بجامعة تلمسان
02	قمان عمر	أستاذ محاضر (أ) بجامعة الجلفة
03	حمادي مليكة	أستاذ محاضر (أ) بجامعة سيدي بلعباس

المصدر: من إعداد الطالب

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان باللغة العربية

جامعة أبوبكر بلقايد – تلمسان –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الاستبانة التي بين يديك هي إحدى أدوات الدراسة لإعداد أطروحة دكتوراه تحت عنوان :

أثر الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في إطار النظام المحاسبي المالي – دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الغرب الجزائري -.

نرجو منكم تخصيص جزء من وقتكم الثمين للإجابة على أسئلة الاستبانة بكل صراحة وموضوعية ودقة قصد الحصول على المعلومات الضرورية لموضوع أطروحتي ، علما أن هذه المعلومات الواردة في الاستبانة ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

الطالب : عدة بن عطية محمد شريف المشرف : د. بوغرارة بومدين

رقم الهاتف : 0770-64-18-37

البريد المهني : mohamedcherif.addabenatia@univ-tlemcen.dz

شكرا لكم وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير

رقم الهاتف : 0770-64-18-37

ايميل: mohamedcherifaddabenattia81@gmail.com

الجنس

ذكر ☐

أنثى ☐

السن

أقل من 30 سنة ☐

من 30 الى 45 سنة ☐

أكبر من 45 سنة ☐

المؤهل العلمي

أخرى ☐ شهادة مهنية في المحاسبة ☐ الليسانس ☐ الماستر ☐

الماجستير ☐ دكتوراه ☐

الوظيفة

محاسب معتمد ☐ إطار بمصلحة المحاسبة والمالية ☐ مدقق محاسبي ☐

خبير حسابات ☐ محافظ حسابات ☐ أستاذ أكاديمي في التخصص ☐

الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات ☐

من 5 سنوات الى 10 سنة ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

الجزء الثاني : محاورو أبعاد الدراسة.

يرجى وضع شارة (X) أمام الإجابة التي تراها مناسبة:

المحورالأول : مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية.

البعد الأول : يتعلق بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات .

الرقم	الفقرة	مو افق تماما	مو افق	محايد	غير مو افق	غيرمو افق تماما
01	يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي .					
02	توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة.					
03	تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي.					
04	تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي .					
05	يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون .					
06	يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية.					
07	الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة .					
08	التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل و كفء .					
09	يتوفر لدى أعضاء لجنة التدقيق المعرفة والدراية بكل مايتعلق بالأمور المحاسبية .					
10	تبرمج لقاءات تجمع بين لجنة التدقيق مع الإدارة والمدققين الداخليين والخارجين.					

البعد الثاني : حماية حقوق المساهمين

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق تماما
01	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.					
02	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة.					
03	يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة.					
04	يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أو بنود تأسيس الشركة.					
05	تقوم الشركة بحماية حقوق المساهمين ذوي الأقلية من الممارسات الاستغلالية.					
06	المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة.					
07	يوجد عدالة ومساواة بين جميع المساهمين.					
08	ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت.					
09	تقوم الشركة بضمان وحماية حقوق المساهمين بشكل عادل وفق ما ينص عليه القانون .					
10	تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم أو انسحابهم من الشركة.					

البعد الثالث : الإفصاح والشفافية.

الرقم	الفقرة	مو افق تماما	مو افق	محايد	غير مو افق	غيرمو افق تماما
01	توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب.					
02	يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم					
03	توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية .					
04	يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة.					
05	تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي.					
06	يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية .					
07	يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي.					
08	يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية .					
09	تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة.					
10	تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.					

البعد الرابع: مهام ومسؤولية مجلس الإدارة.

الرقم	الفقرة	مو افق تماما	مو افق	محايد	غير مو افق	غير موافق تماما
01	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية.					
02	يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاءه.					
03	يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة.					
04	يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين.					
05	يتم تجديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت.					
06	يضع المجلس سياسة إدارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة.					
07	ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة.					
08	يعمل مجلس الإدارة على تنظيم الأمور المالية والمحاسبية للشركة					
09	يقوم مجلس الإدارة بإنشاء وحدة خاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي.					

المحور الثاني : مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

البعد الأول: جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يتم الإفصاح عن السياسات المحاسبية والطرق المعتمدة في إعداد القوائم المالية.					
02	تتميز القوائم المالية بإمكانية مقارنتها مع السنوات السابقة .					
03	تتميز القوائم المالية بأنها موضوعية وعادلة وخالية من التقديرات والاجتهادات الشخصية.					
04	يتم الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية التي تم الوقوع فيها وطرق معالجتها.					
05	الإفصاح عن قائمة المركز المالي(الميزانية) .					
06	الإفصاح عن قائمة الدخل (حساب النتائج).					
07	الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية.					
08	الإفصاح عن قائمة تغيرات في حقوق الملكية (جدول تغير الأموال الخاصة).					
09	الإفصاح عن الملاحق المرفقة بالقوائم المالية.					
10	تمكن القوائم المالية من إجراءات المقارنات الشركة مع الشركات الأخرى .					
11	الاعتماد على معايير التقارير الدولية في إعداد القوائم المالية .					
12	تحرص الشركة على تطبيق نظام محاسبي ومالي يساهم في تحسين جودة القوائم المالية.					

البعد الثاني : مدى توفير النظام المحاسبي المالي للجودة في المعلومة المحاسبية لتفعيل الحوكمة المحاسبية.

الرقم	الفقرة	مو افق تماما	مو افق	محايد	غيرمو افق	غيرمو افق تماما
01	النظام المحاسبي المالي يزيد من جودة المعلومات المحاسبية .					
02	يساهم النظام المحاسبي المالي في تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية وتعزيز أهميتها .					
03	تساهم جودة المعلومات المحاسبية في تطبيق الحوكمة المحاسبية.					
04	يسمح النظام المحاسبي المالي بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.					
05	مصداقية المعلومات المحاسبية تظهر في القوائم المالية وماتحققه من منفعة لمستخدميها .					
06	تعمل الشركة من خلال الحوكمة على تحقيق خاصية الثبات للمعلومة المحاسبية مما يساعد على تحليل القوائم المالية وإمكانية المقارنة واتخاذ القرارات.					
07	تعمل الشركة على توفير معلومات محاسبية ملائمة في الوقت المناسب بقوائمها المالية من خلال حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي.					
08	تتناسب متطلبات قواعد الحوكمة المحاسبية مع مقدار المعلومات المحاسبية في الشركات الجزائرية .					
09	التحسيس والتوعية بأهمية الحوكمة المحاسبية والإستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.					
10	يساهم التكوين الجيد للمحاسب في تحسين جودة القوائم المالية بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي					

شكرا لكم وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الملحق رقم (03): نتاج اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
متغير1	,252	111	,451	,900	111	,754
متغير2	,254	111	,512	,873	111	,736

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (04): نتاج الاتساق الداخلي للاستبيان

أولا: البعد الأول: يتعلق بالإطار المحاسبي لحوكمة الشركات

Correlations

		س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س8	س9	س10	البعد1
س1	Pearson Correlation	1	,445**	,407**	-,469**	,650**	,665**	,517**	,527**	,610**	,579**	,771**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س2	Pearson Correlation	,445**	1	,317**	-,479**	,385**	,440**	,751**	,410**	,371**	,612**	,662**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س3	Pearson Correlation	,407**	,317**	1	-,424**	,296**	,491**	-,017	,596**	,288**	,093	,447**
	Sig. (2-tailed)	,000	,001		,000	,002	,000	,858	,000	,002	,331	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س4	Pearson Correlation	-,469**	-,479**	-,424**	1	-,375**	-,510**	-,264**	-,550**	-,296**	-,289**	-,380**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000	,005	,000	,002	,002	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س5	Pearson Correlation	,650**	,385**	,296**	-,375**	1	,844**	,481**	,682**	,728**	,679**	,852**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س6	Pearson Correlation	,665**	,440**	,491**	-,510**	,844**	1	,456**	,691**	,751**	,621**	,852**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س7	Pearson Correlation	,517**	,751**	-,017	-,264**	,481**	,456**	1	,340**	,650**	,674**	,748**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,858	,005	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س8	Pearson Correlation	,527**	,410**	,596**	-,550**	,682**	,691**	,340**	1	,627**	,346**	,712**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

س9	Pearson Correlation	,610**	,371**	,288**	-,296**	,728**	,751**	,650**	,627**	1	,494**	,843**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,002	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
س10	Pearson Correlation	,579**	,612**	,093	-,289**	,679**	,621**	,674**	,346**	,494**	1	,778**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,331	,002	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
البعد1	Pearson Correlation	,771**	,662**	,447**	-,380**	,852**	,852**	,748**	,712**	,843**	,778**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

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

ثانيا: البعد الثاني: حماية حقوق المساهمين

Correlations

		ب1	ب2	ب3	ب4	ب5	ب6	ب7	ب8	ب9	ب10	البعد2
ب1	Pearson Correlation	1	,916**	-,040	-,091	,308**	,383**	,396**	-,128	,627**	,178	,464**
	Sig. (2-tailed)		,000	,675	,340	,001	,000	,000	,180	,000	,060	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب2	Pearson Correlation	,916**	1	-,041	-,094	,254**	,335**	,294**	-,193*	,646**	,184	,422**
	Sig. (2-tailed)	,000		,666	,326	,007	,000	,002	,042	,000	,053	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب3	Pearson Correlation	-,040	-,041	1	,850**	,441**	,375**	,643**	,690**	-,047	,537**	,691**
	Sig. (2-tailed)	,675	,666		,000	,000	,000	,000	,000	,624	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب4	Pearson Correlation	-,091	-,094	,850**	1	,383**	,325**	,553**	,646**	-,106	,446**	,621**
	Sig. (2-tailed)	,340	,326	,000		,000	,000	,000	,000	,264	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب5	Pearson Correlation	,308**	,254**	,441**	,383**	1	,922**	,614**	,577**	,470**	,775**	,857**
	Sig. (2-tailed)	,001	,007	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب6	Pearson Correlation	,383**	,335**	,375**	,325**	,922**	1	,602**	,521**	,517**	,697**	,841**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب7	Pearson Correlation	,396**	,294**	,643**	,553**	,614**	,602**	1	,585**	,295**	,585**	,837**
	Sig. (2-tailed)	,000	,002	,000	,000	,000	,000		,000	,002	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب8	Pearson Correlation	-,128	-,193*	,690**	,646**	,577**	,521**	,585**	1	,131	,505**	,686**
	Sig. (2-tailed)	,180	,042	,000	,000	,000	,000	,000		,168	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب9	Pearson Correlation	,627**	,646**	-,047	-,106	,470**	,517**	,295**	,131	1	,411**	,529**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,624	,264	,000	,000	,002	,168		,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ب10	Pearson Correlation	,178	,184	,537**	,446**	,775**	,697**	,585**	,505**	,411**	1	,795**
	Sig. (2-tailed)	,060	,053	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
البعد2	Pearson Correlation	,464**	,422**	,691**	,621**	,857**	,841**	,837**	,686**	,529**	,795**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

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

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

ثالثا: البعد الثالث : الإفصاح والشفافية

Correlations

		ص1	ص2	ص3	ص4	ص5	ص6	ص7	ص8	ص9	ص10	البعد3
ص1	Pearson Correlation	1	,957**	,621**	,430**	,976**	,680**	,748**	,770**	,771**	,776**	,905**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص2	Pearson Correlation	,957**	1	,646**	,465**	,941**	,694**	,766**	,720**	,775**	,780**	,909**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص3	Pearson Correlation	,621**	,646**	1	,312**	,589**	,661**	,755**	,518**	,627**	,622**	,768**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص4	Pearson Correlation	,430**	,465**	,312**	1	,394**	,542**	,400**	,289**	,476**	,546**	,590**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001		,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص5	Pearson Correlation	,976**	,941**	,589**	,394**	1	,680**	,729**	,772**	,752**	,785**	,892**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص6	Pearson Correlation	,680**	,694**	,661**	,542**	,680**	1	,899**	,591**	,702**	,892**	,890**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص7	Pearson Correlation	,748**	,766**	,755**	,400**	,729**	,899**	1	,579**	,756**	,808**	,895**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص8	Pearson Correlation	,770**	,720**	,518**	,289**	,772**	,591**	,579**	1	,743**	,612**	,765**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص9	Pearson Correlation	,771**	,775**	,627**	,476**	,752**	,702**	,756**	,743**	1	,761**	,870**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ص10	Pearson Correlation	,776**	,780**	,622**	,546**	,785**	,892**	,808**	,612**	,761**	1	,912**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
البعد3	Pearson Correlation	,905**	,909**	,768**	,590**	,892**	,890**	,895**	,765**	,870**	,912**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

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

رابعا: البعد الرابع : مهام ومسؤولية مجلس الإدارة.

Correlations

		ف1	ف2	ف3	ف4	ف5	ف6	ف7	ف8	ف9	البعد4
ف1	Pearson Correlation	1	,618**	,727**	,791**	,250**	,189*	,691**	,426**	,757**	,808**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,008	,046	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف2	Pearson Correlation	,618**	1	,712**	,800**	,064	,058	,348**	,166	,829**	,689**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,502	,547	,000	,080	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف3	Pearson Correlation	,727**	,712**	1	,890**	,302**	,257**	,581**	,461**	,853**	,866**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,001	,006	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف4	Pearson Correlation	,791**	,800**	,890**	1	,125	,063	,557**	,293**	,854**	,803**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,188	,510	,000	,002	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف5	Pearson Correlation	,250**	,064	,302**	,125	1	,912**	,547**	,816**	,203*	,620**
	Sig. (2-tailed)	,008	,502	,001	,188		,000	,000	,000	,032	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف6	Pearson Correlation	,189*	,058	,257**	,063	,912**	1	,484**	,733**	,155	,565**
	Sig. (2-tailed)	,046	,547	,006	,510	,000		,000	,000	,102	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف7	Pearson Correlation	,691**	,348**	,581**	,557**	,547**	,484**	1	,719**	,522**	,807**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف8	Pearson Correlation	,426**	,166	,461**	,293**	,816**	,733**	,719**	1	,357**	,735**
	Sig. (2-tailed)	,000	,080	,000	,002	,000	,000	,000		,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ف9	Pearson Correlation	,757**	,829**	,853**	,854**	,203*	,155	,522**	,357**	1	,830**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,032	,102	,000	,000		,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
البعد4	Pearson Correlation	,808**	,689**	,866**	,803**	,620**	,565**	,807**	,735**	,830**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المحور الثاني : مدى تأثير الحوكمة المحاسبية على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

البعد الأول:

Correlations

		ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	ع8	ع9	ع10	ع11	ع12	بعد1
ع1	Pearson Correlation	1	,805**	,233*	-,020	,675**	,719**	,656**	,647**	,549**	,567**	,774**	,855**	,759**
	Sig. (2-tailed)		,000	,014	,833	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع2	Pearson Correlation	,805**	1	,253**	,147	,673**	,712**	,882**	,761**	,697**	,632**	,686**	,815**	,816**
	Sig. (2-tailed)	,000		,007	,121	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع3	Pearson Correlation	,233*	,253**	1	,666**	,372**	,350**	,247**	,333**	,383**	,385**	,284**	,222*	,497**
	Sig. (2-tailed)	,014	,007		,000	,000	,000	,009	,000	,000	,000	,002	,018	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع4	Pearson Correlation	-,020	,147	,666**	1	,315**	,314**	,321**	,336**	,410**	,386**	,253**	,166	,460**
	Sig. (2-tailed)	,833	,121	,000		,001	,001	,001	,000	,000	,000	,007	,081	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع5	Pearson Correlation	,675**	,673**	,372**	,315**	1	,917**	,721**	,788**	,828**	,775**	,782**	,761**	,896**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,001		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع6	Pearson Correlation	,719**	,712**	,350**	,314**	,917**	1	,772**	,850**	,837*	,792**	,854**	,824**	,929**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,001	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع7	Pearson Correlation	,656**	,882**	,247**	,321**	,721**	,772**	1	,850**	,782**	,700**	,734**	,791**	,864**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,009	,001	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع8	Pearson Correlation	,647**	,761**	,333**	,336**	,788**	,850**	,850**	1	,882**	,783**	,834**	,722**	,907**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع9	Pearson Correlation	,549**	,697**	,383**	,410**	,828**	,837**	,782**	,882**	1	,908**	,781**	,671**	,909**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع10	Pearson Correlation	,567**	,632**	,385**	,386**	,775**	,792**	,700**	,783**	,908**	1	,788**	,653**	,876**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع11	Pearson Correlation	,774**	,686**	,284**	,253**	,782**	,854**	,734**	,834**	,781**	,788**	1	,815**	,892**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,007	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
ع12	Pearson Correlation	,855**	,815**	,222*	,166	,761**	,824**	,791**	,722**	,671**	,653**	,815**	1	,851**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,018	,081	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112
بعد1	Pearson Correlation	,759**	,816**	,497**	,460**	,896**	,929**	,864**	,907**	,909**	,876**	,892**	,851**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112	112

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

البعد الثاني:

Correlations

		خ1	خ2	خ3	خ4	خ5	خ6	خ7	خ8	خ9	خ10	بعد2
خ1	Pearson Correlation	1	,639**	,286**	,588**	,259**	,088	,408**	-,261**	,133	,839**	,535**
	Sig. (2-tailed)		,000	,002	,000	,006	,356	,000	,005	,161	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ2	Pearson Correlation	,639**	1	,311**	,810**	,408**	,096	,443**	-,026	,222*	,643**	,633**
	Sig. (2-tailed)	,000		,001	,000	,000	,316	,000	,785	,018	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ3	Pearson Correlation	,286**	,311**	1	,409**	,910**	,624**	,824**	,426**	,872**	,291**	,859**
	Sig. (2-tailed)	,002	,001		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ4	Pearson Correlation	,588**	,810**	,409**	1	,482**	,103	,479**	,032	,331**	,561**	,670**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,278	,000	,738	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ5	Pearson Correlation	,259**	,408**	,910**	,482**	1	,611**	,815**	,502**	,867**	,263**	,888**
	Sig. (2-tailed)	,006	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,005	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ6	Pearson Correlation	,088	,096	,624**	,103	,611**	1	,610**	,593**	,671**	,103	,686**
	Sig. (2-tailed)	,356	,316	,000	,278	,000		,000	,000	,000	,284	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ7	Pearson Correlation	,408**	,443**	,824**	,479**	,815**	,610**	1	,294**	,722**	,419**	,854**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,002	,000	,000	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ8	Pearson Correlation	-,261**	-,026	,426**	,032	,502**	,593**	,294**	1	,563**	-,268**	,474**
	Sig. (2-tailed)	,005	,785	,000	,738	,000	,000	,002		,000	,004	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ9	Pearson Correlation	,133	,222*	,872**	,331**	,867**	,671**	,722**	,563**	1	,132	,813**
	Sig. (2-tailed)	,161	,018	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,166	,000
	N	112	112	112	112	112	112	112	112	112	111	111
خ10	Pearson Correlation	,839**	,643**	,291**	,561**	,263**	,103	,419**	-,268**	,132	1	,533**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,002	,000	,005	,284	,000	,004	,166		,000
	N	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111
بعد2	Pearson Correlation	,535**	,633**	,859**	,670**	,888**	,686**	,854**	,474**	,813**	,533**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111	111

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

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

الملحق رقم (05): نتاج ألفا كرونباخ للاستبيان

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	112	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	112	100,0

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

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,969	39

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,954	22

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,979	61

الملحق رقم (06): نتائج الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
س1	112	4,31	,616
س2	112	4,22	,565
س3	112	4,42	,731
س4	112	4,16	,800
س5	112	4,28	,750
س6	112	4,36	,583
س7	112	3,98	,838
س8	112	4,42	,564
س9	112	4,18	,882
س10	112	4,10	,849
ب1	112	4,44	,668
ب2	112	4,46	,628
ب3	112	3,96	,758
ب4	112	3,91	,833
ب5	112	4,11	,820
ب6	112	4,13	,840
ب7	112	3,90	,880
ب8	112	3,74	,878
ب9	112	4,43	,581
ب10	112	4,16	,766
ص1	112	4,18	,726
ص2	112	4,17	,709
ص3	112	3,88	1,049
ص4	112	3,81	,945
ص5	112	4,13	,844
ص6	112	3,86	1,039
ص7	112	4,02	,890
ص8	112	4,26	,707
ص9	112	4,11	,787
ص10	112	3,89	1,043
ف1	112	4,32	,726
ف2	112	4,30	,826
ف3	112	4,15	,932
ف4	112	4,28	,785
ف5	112	4,06	,831

ف6	112	4,05	,792
ف7	112	4,15	,872
ف8	112	4,16	,823
ف9	112	4,16	,954
Valid N (listwise)	112		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
س1	112	4,31	,616
س2	112	4,22	,565
س3	112	4,42	,731
س4	112	4,16	,800
س5	112	4,28	,750
س6	112	4,36	,583
س7	112	3,98	,838
س8	112	4,42	,564
س9	112	4,18	,882
س10	112	4,10	,849
البعد1	112	42,4286	4,43921
Valid N (listwise)	112		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
ع1	112	4,46	,613
ع2	112	4,48	,537
ع3	112	4,18	,687
ع4	112	3,98	,794
ع5	112	4,25	,811
ع6	112	4,30	,745
ع7	112	4,44	,597
ع8	112	4,39	,635
ع9	112	4,32	,738
ع10	112	4,27	,838
ع11	112	4,29	,834
ع12	112	4,38	,737
خ1	112	4,40	,788

خ2	112	4,34	,800
خ3	112	4,26	,694
خ4	112	4,37	,710
خ5	112	4,24	,713
خ6	112	4,09	,778
خ7	112	4,33	,621
خ8	112	3,64	1,047
خ9	112	4,15	,872
خ10	112	4,48	,657
Valid N (listwise)	112		

الملحق رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
متغير1	112	4,1471	,27696	2,01048

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
متغير1	7,890	111	,000	1,14714	4,6232	2,5911

الملحق رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد1	112	4,24286	,43921	,41947

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
البعد1	7,997	111	,000	1,242857	3,5974	3,2598

الملحق رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد2	112	4,12321	,25954	,49887

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد2	7,638	111	,000	,123214	3,2436	3,2207

الملحق رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد3	112	4,03036	,16263	,69098

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد3	5,987	111	,000	1,30357	3,9344	3,6728

الملحق رقم (11): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
البعد4	112	4,18429	,06663	,53450

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
البعد4	6,813	111	,000	1,18286	3,9837	3,7020

الملحق رقم (12): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,895[a]	,801	,799	5,24342

a. Predictors: (Constant), البعد1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	12048,134	1	12048,134	438,219	,000[b]
	Residual	2996,785	109	27,493		
	Total	15044,919	110			

a. Dependent Variable: متغير2

b. Predictors: (Constant), البعد1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-5,598	4,782		-1,170	,244
	البعد1	2,347	,112	,895	20,934	,000

a. Dependent Variable: متغير2

الملحق رقم (13): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,837[a]	,700	,697	6,43230

a. Predictors: (Constant), البعد2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10535,107	1	10535,107	254,629	,000[b]
	Residual	4509,812	109	41,374		
	Total	15044,919	110			

a. Dependent Variable: متغير2

b. Predictors: (Constant), البعد2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	17,894	4,807		3,723	,000
	البعد2	1,845	,116	,837	15,957	,000

a. Dependent Variable: متغير2

الملحق رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,627[a]	,393	,387	9,15606

a. Predictors: (Constant), البعد3

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5907,067	1	5907,067	70,462	,000[b]
	Residual	9137,852	109	83,834		
	Total	15044,919	110			

a. Dependent Variable: متغير2

b. Predictors: (Constant), البعد3

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	53,664	4,880		10,997	,000
	البعد3	,999	,119	,627	8,394	,000

a. Dependent Variable: متغير2

الملحق رقم (15): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة للفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate

1	,949[a]	,901	,900	3,70490

a. Predictors: (Constant), البعد4

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	13548,755	1	13548,755	987,067	,000[b]
	Residual	1496,164	109	13,726		
	Total	15044,919	110			

a. Dependent Variable: متغير2

b. Predictors: (Constant), البعد4

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	20,393	2,368		8,611	,000
	البعد4	1,956	,062	,949	31,418	,000

a. Dependent Variable: متغير2

الملحق رقم (16): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,861[a]	,742	,739	5,97101

a. Predictors: (Constant), متغير1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11158,750	1	11158,750	312,983	,000[b]
	Residual	3886,169	109	35,653		
	Total	15044,919	110			

a. Dependent Variable: متغير2

b. Predictors: (Constant), متغير1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	17,820	4,342		4,104	,000
	متغير1	,471	,027	,861	17,691	,000

a. Dependent Variable: متغير2