دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية
-مع الإشارة إلى تجربة الجزائر-

أ. عيادي عبدالقادر

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

aek.ayadi68@gmail.com

الملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محددات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل الإهتمام المتزايد بالرقابة على الشركات، نظرا لما شهدته معظم دول العالم من أزمات مالية وإفلاس العديد من الشركات الكبرى والبنوك بسبب الإختلاس والتلاعب بالحسابات، وذلك بسبب انعدام جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية .

والجزائر كغيرها من دول العالم وحرصا منها على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الإقتصادية بما يتوافق ومتطلبات الحكم الراشد قامت بعدة إصلاحات جذرية، أهمها وضع دليل لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تقديم نظام محاسبي مالي يخضع لمعايير المحاسبة الدولية، بغية إنتاج معلومات مالية تتميز بجودة عالية تضمن الحفاظ على السمعة المالية والإدارة المحاسبية والكفاءة الاقتصادية لشركاتها .

الكلمات المفتاح: حوكمة الشركات، محددات الحوكمة، المعلومات المحاسبية، خصائص المعلومات، معايير جودة المعلومات .

Abstract :

This study seeks to high light the importance of applying the determinants of corporate governance to improve accounting information quality under the increasing interest in corporate control, as in most of the world financial crisis and the bankruptcy of many large companies and banks due to fraud and manipulation of accounts, due to the lack of quality accounting information disclosed in financial reports and lists.

Algeria, like other countries in the world, in order to cleanse the business climate and expanding economic freedoms in conformity with the requirements of good governance has carried out several radical reforms, most notably a guide to corporate governance, in addition to providing financial accounting system under international accounting standards, in order to produce financial information high quality guarantee the preservation of reputation and financial accounting management and economic efficiency of their firms.

Key Words: corporate governance, governance's determinants, accounting information, properties information, information quality standards.

مقدمة

إن ما حدث في السنوات الأخيرة من أزمات مالية أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى جعلت دول العالم تتسابق نحو تبني مفهوم حوكمة الشركات كجزء من برامج الإصلاحات الاقتصادية لأغراض تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي ، فعلى المستوى الكلي تفاوتت جهود واهتمامات منظمات الأعمال ا لمختلفة في ممارسة هذا المفهوم على الرغم من أهميته في التأكيد على حسن الأداء المالي والإداري بهذه المنظمات وأيضاً لأهميته في تعظيم المنافع لكل من أصحاب حقوق الملكية والإقليمية والأطراف الأخرى ذات المصالح في كل شركة.

أما على المستوى الجزئي فقد برز مفهوم حوكمة الشركات الذي يتجلى دوره في تفعيل الرقابة على الأنظمة المالية والمحاسبية بشكل يمكن من زيادة الثقة في مخرجاتها والمتمثلة في المعلومات المحاسبية المستخلصة من التقارير المالية، حيث يتطلب إطار حوكمة الشركات إيجاد محددات تعمل من خلالها الشركة على تصميم وتشغيل نظام فعال للرقابة يمكنها من مراقبة نظام المعلومات للشركة بما يضمن تلبية متطلبات الشفافية والإفصاح والدقة في المعلومات الواردة في التقارير المالية.

أهمية البحث : يستمد البحث أهميته لكونه يتناول موضوعا من المواضيع المعاصرة، خاصة أن الحاجة في ظل تحديات عصر يتميز بالحركية المتزايدة إلى معلومات وفق معايير محددة تساهم في الوصول إلى تحديد إطار مرجعي يفيد في التعرف على مدى مصداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات.

أهداف البحث :يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية محددات حوكمة الشركات ودورها في صياغة إطار مرجعي يشتمل على المعايير الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية.

مشكلة الدراسة:تكمن مشكلة الدراسة في إيضاح أهمية محددات حوكمة الشركات ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية، وعليه يمكن طرح التساؤل الآتي : **إلى أي مدى يمكن أن تساهم محددات الحوكمة في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية؟**

ولتحقيق مبتغى هذه الدراسة والإجابة عن إشكاليتها نستعرض المحاور الآتية:

- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.
- محددات حوكمة الشركات.
- معايير جودة المعلومات المحاسبية.
- التجربة الجزائرية في مجال حوكمة المؤسسات.

أولا– الإطار المفاهيمي لح وكمة الشركات : رغم اتساع دائرة الجدل بين الباحثين حول أنسب مفهوم للحوكمة، إلا أن هناك اتفاق فيما بينهم حول نشأته والغرض منه، فماذا يقصد بالحوكمة؟

1–مفهوم الحوكمة :يقصد بحوكمة الشركات مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من ا لانضباط "Discipline" والشفافية "Transparency" والعدالة "Fairness"[1].

- حوكمة الشركات هي فن إدارة شبكة من العلاقات بين مختلف الأطراف أصحاب المصالح، من خلال إستراتيجيات وأداء الشركات، أي من خلال تقسيم السلطات والمسؤوليات بين الأطراف[2].
- كما تعرف الحوكمة بأنها حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة، كما تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها[3].

مما سبق يمكن القول أن : الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء من خلال اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة.

2–دوافع تبني حوكمة الشركات : إن الفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركة جعلت حوكمة الشركات على قمّة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي وا لم ؤسسات المالية الدولية سواء في الدول النامية والاقتصاديات المتحوّلة والناشئة كانت من أهم دوافع ظهور حوكمة الشركات كنظام للإدارة، بالإضافة إلى أسباب أخرى يمكن تلخيصها فيما يلي[4]:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة.
- اِهتزاز الثّقة في الأسواق، وبالتالي فقدت معظم الأسواق آلاف المستثمّرين وملايين العاملين وتضاعفت الخسائر مع الانهيارات المالية.
- إيجاد الهيكل الذي يحدَّد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- البحث عن المعاملة العادلة لجميع المساهمين.
- تمكين الشركات من الحصول على التموّيل من جانب عدد أكبر من المستثمّرين المحليين.
- تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوف المالية.
- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

كل هذه العوامل أدت إلى ظهور إحساس غامض بمواجهة مؤامرة من طرف عدوٍ ليس له قيّم سوى النهب والسرقة والاستيلاء على حقوق الغير والتلاعب بأموال المساهمين في الشركات، وبالتالي الا نسحاب من سوق الاستثمار، سواء المحلي أو العالمي الذي حدثت فيه الفضيحة وعدم الرغبة ولا القدرة على العودة إليه مهما كانت المكاسب، وقد أدى ذلك كله إلى تبني ما سمي بحوكمة الشركات وفق مبادئ معينة.

3-مبادئ حوكمة الشركات:من أهمها مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث يتم تطبيق الحوكمة وفق ستة معايير توصلت إليها هذه المنظمة سنة **2004م**. وتتمثل في[5]:

- **تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة للشركات**: تعمل حوكمة الشركات علي تشجيع شفافية الأسواق وفعاليتها، وأن تكون متناسقة مع حكم القانون، وأن تحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- **حقوق المساهمين** : ومن أهمها :الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، الحق في الحصول على المعلومات ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وبانتظام، الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغييرات الجوهرية في الشركة مثل ا لتعديلات في النظام الأساسي للشركة أو في بعض بنود عقد التأسيس.
- **المعاملة المتساوية للمساهمين** : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، ويجب إتاحة الفرصة لجميع المساهمين في الحصول على تعويض في حالة انتهاك حقوقهم.
- **دور الأطراف ذات المصلحة**: يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق ذوي المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون، وتشجيع التعاون الفعال بينهم وبين الشركة من أجل إنجاح الشركة، وخلق فرص عمل، وضمان استمرار قوة المركز المالي للشركة.
- **الإفصاح والشفافية** : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة الأمور الأساسية المتعلقة بالشركة بما فيها الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة الشركة.
- **مسؤوليات مجلس الإدارة**: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين.

وتجدر الإشارة إلى أنه هناك معايير أخرى، منها معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية، و معايير مؤسسة التمويل الدولية...الخ[6].

4- أهمية حوكمة الشركات :من خلال ما سبق يتضح أن حوكمة ا لشركات تهتم "بالطرق التي من خلالها يمكن إعادة مصالح الأطراف إلى الصف، بأن تضمن المنفعة للمستثمرين "[7]، أي البحث عن

أفضل الاستراتيجيات من طرف الإدارة التي تعود بالفائدة على المساهمين . و يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات من خلال النقاط الآتية[8]:

- تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- مساعدة المؤسسات على جذب الاستثمارات وزيادة قدرتها التنافسية.
- ضمان وفاء المؤسسة بالتزاماتها، وضمان تحقيق أهدافها بشكل قانوني واقتصادي.
- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائيا.
- ضمان تحقيق النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة.
- توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقات المرتبطة بالمؤسسة.

لا يمكن لحوكمة الشركات أن تحقق مبتغاها إلا من خلال الإلتزام ببعض الآليات التي تعتبر ضرورية لتوفير الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للمؤسسة تجسيد حوكمة المؤسسات وفق متطلباتها وبالتالي تحقيق أهدافها.

ثانيا– محددات حوكمة الشركات : تتمثل في محددات داخلية كالقواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة، وأخرى خارجية تتمثل في مجموعة من ال عوامل التي تمثل البيئة الخارجية التي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية.

1–المحددات الداخلية : تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذي ين، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف. ومن أهم هذه المحددات:

1–1–عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة : حيث يحرر كل منهما في صك رسمي يشمل : اسم الشركة، مركز الشركة، مدة الشركة إن وجدت، الأغراض التي أسست من أجلها الشركة، أسما ء الشركاء المؤسسين، مقدار رأس المال المصدر ورأس المال المصرّح به[9].

1–2–الهيكل التنظيمي :يشمل الهيكل التنظيمي تحديد الوظائف والمسؤوليات والصلاحيات بأسلوب واضح وصريح يمكن من خلاله متابعة ورقابة الأداء في الشركة[10].

1–3–الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي: وتتم بإحكام الرقابة على العناصر المكونة للنظام بغية تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف التي يرمي إليها النظام المحاسبي وذلك من خلال:

- الرقابة على المدخلات، وذلك بإثبات ضمان صحة المدخلات وبالتالي يمكن ضمان صحة المخرجات.

- الرقابة على العمليات التشغيلية، أي التأكد من أن عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجري على البيانات تتم بما يتفق مع المبادئ والمفاهيم والسياسات والمعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها.

- الرقابة على المخرجات، وتتضمن الرقابة على القوائم والتقارير والمعلومات المالية(وذلك من خلال لجنة التدقيق-المدقق الخارجي-المدقق الداخلي- مجلس الإدارة).

1-4-نظم إعداد التقارير المالية: يبين هذا النظام نوعية التقارير المالية ومواعيدها والمستويات التي ترفع إليها هذه التقارير ومن له حق الاطلاع عليها، ومن أهم هذه التقارير، التقارير الدورية والتي تشكل مصدراً موثوقاً للمعلومات حيث تعتمد عليها الإدارة للأغراض الرقابية أو لإستعراض كافة الأحداث التي حدثت خلال فترة معينة مثل (تقرير البيانات المالية الشهرية، تقارير المحاسبة الإدارية، بيان الموقف المالي للنقدية والبنوك لكافة الحسابات وبكل العملات، ... الخ)[11].

1-5-نظم إعداد الميزانيات التقديرية بكافة أشكالها : من المفيد جداً أن يقوم هذا النظام بمراقبة الموازنة الرأسمالية وخاصة فيما يتعلق بالموازنة الرأسمالية الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة (مشاكل الوكالة) حيث يقوم المدراء غير المالكين (أو المالكين نسبياً) باستهلاك المزيد من المزايا الإضافية (كالأثاث الفاخر ووسائل النقل الفاخرة ... الخ) على اعتبار أن جزءاً من تكلفة هذه المصاريف الإضافية سيتحملها الملاك الآخرون[12].

1-6-نظم الضبط والرقابة : والتي تشمل مفاهيم الرقابة الذاتية مثل التدقيق الداخلي ولجان المراجعة وإدارة المخاطر (مثل مخاطر الائتمان ومخاطر مخالفة القوانين) وتركز هذه النظم على قياس الأداء ومحاسبة المقصرين، حيث ترتبط مباشرة بكل من مفهومي المساءلة والمسؤولية من خلال تحمل متخذي القرارات لتبعات قراراتهم والمعاقبة عن سوء الإدارة[13].

1-7- نظم التوظيف: من الضروري أن تقوم الإدارة بترتيب الشركة من الداخل وخاصة فيما يتعلق بمواردها البشرية بإعتبارها تمثل الثروة الحقيقية للشركة وذلك من خلال تحديد، هيكل الرواتب والأجور الإضافية والعلاوات والحوافز وكيفية احتسابها، نظام الاستخدام والا ستغناء وعقود الموظفين والإجازات، ونظام التأهيل والتدريب المستمر ودراسة الفرص البديلة[14].

وعلى العموم يمكن القول أن التفاعل الداخلي والتقييم المستمر لأنظمة الضبط الداخلي وخاصة عندما تقوم بدورها بشكل فعال في محاسبة المقصرين، من شأنها أن تعمل على الارتقاء بم مارسات الحوكمة وتعزز من قدرتها في تدعيم الشفافية والإفصاح في الشركات المساهمة.

2-المحددات الخارجية

تتجسد في مجموعة من العوامل التي تمثل البيئة الخارجية والتي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية ويمكن تحديدها في النقاط الآتية[15]:

2-1-قطاع مصرفي منظم: وذلك لأن القطاع المصرفي يلعب دوراً هاماً في توفير رأس المال والسيولة اللازمة لعمليات الشركة ونموها.

2-2-وجود أسواق تنافسية : وذلك بإعتبارها ترغم الشركات على العمل على أساس الكفاءة والإنتاجية العالية خشية فقدان أو انخفاض حصتها الس وقية وهنا يترتب على الحكومات أن تعمل على خلق القوانين واللوائح الهادفة إلى إنشاء بيئة اقتصادية تتسم بالوضوح والتنافسية.

2-3-نظم ضريبية واضحة وشفافة : يجب إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، لأن ذلك يساعد على الحد من ظاهرة التقارير المالي ة المتعددة التي تجسد الانغماس في الفساد، فضلاً عن ذلك يجب أن تكون هذه النظم منسجمة مع الإفصاح الملائم في التقارير المالية.

2-4-نظام قضائي مستقل: يعتبر وجود نظام قضائي عادل ومستقل من أهم المحددات التي يمكن أن تؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من أجل تنفيذ القوانين بكفاءة وعدالة وخاصة تلك القوانين التي تحدد العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح.

2-5-جهاز إعلامي يتسم بالشفافية : إن مراقبة وتتبع أداء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة يتطلب توافر جهاز إعلامي يتميز بالشفافية، حيث أن المستثمرين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصالح يحتاجون إلى معلومات عن مدى كفاءة المدراء وأعضاء مجلس الإدارة وكذلك عن أداء المؤسسة، وهنا يأتي دور الإعلام وخاصة الإعلام المالي.

2-6-**تشريعات تضمن حقوق الملكية** : تعتبر تشريعات حقوق الملكية من التشريعات الأساسية والأكثر أهمية في نظام حوكمة الشركات على اعتبار أن هذا النظام هو الذي ينشئ ويحمي حقوق الملكية الخاصة من خلال لوائحه ومعايير تحدد كيفية تبادل هذه الحقوق بآمان.

2-7-قانون العقود : إن إجراء العمليات التجارية والمالية والقانونية يتطلب توافر تشريعات ولوائح تضمن سلامة العقود المبرمة، وفي هذه الحالة يجب العمل على تفعيل التشريعات الخاصة بتسهيل إبرام العقود بين الأطراف أصحاب المصالح في الشركات لتفعيل ممارسات حوكمة الشركات على اعتبار أن الحوكمة تبحث أساساً في تنظيم العلاقة بين تلك الأطراف.

2-8-إستراتيجيات مناهضة للفساد : ويكون عن طريق تحديد ا لنصوص القانونية والتنظيمية والتنسيق فيما بينها وتنفيذ مبادئ الشفافية الدولية، ويتطلب ذلك أن يتضمن الإطار القانوني للدولة

حماية للنشاط الاقتصادي بما يضمن الجديّة في ضرب مظاهر الفساد والاستغلال.

2-9-قوانين الإفلاس : من المعروف أن كافة المشاريع تحمل في طياته ا خطر الفشل أو الإفلاس، ومن هنا تأتي أهمية إحداث تشريعات ملائمة تضع آليات منتظمة للخروج من السوق.

وأخيراً يمكننا القول أن أهمية المحددات الخارجية تتجسد في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن بدورها حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

وعموما فإن توافر هذه المحددات من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى يؤدي إلى تقليل التعارض بين مصالح الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة، مما يؤدي إلى تحقيق معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

ثالثا- جودة المعلومات المحاسبية

تستخدم جودة المحاسبة أحيانا للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها مهنة المحاسبة، علما أن جودة المحاسبة هي مفهوم عريض يرتبط أساسا بالمهنة المحاسبية بدءا من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مرورا بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية، وانتهاء بمنتج هذه العملية ألا وهو التقرير المالي، وهذا الأخير يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة تتميز بخصائص تحقق لها النفعية، وعليه لا بد من اقتراح إطار مرجعي يحدد المعايير الممكنة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

1-مفهوم المعلومات المحاسبية : تجدر الإشارة إلى أن هناك فرق بين البيانات والمعلومات، فالبيانات "DATA" هي : "المواد الأولية لنظام المعلومات المحاسبي والتي يتم منها استخراج المنتج النهائي لهذا النظام والمتمثل في المعلومات"[16].

أما المعلومات "Information" فهي : "البيانات التي تم بناؤها وصياغتها لتعطي بعض المعاني لمتلقيها حول مشكلة خاصة أو موضوع محدد . وهناك من يعرفها على أنها "البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرار"[17].

في حين تعرف المعلومات المحاسبية بأنها "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواس طة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا "[18]. وبذلك فهي تمثل نتاج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية.

وعليه تعتبر المعلومات المحاسبية المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، وهي تتعدد حسب حاجة مستخدميها، كما أنها تتميز ببعض الخصائص الضرورية حتى يمكن استخدامها في عملية اتخاذ القرارات.

والمعلومات المحاسبية نوعان[19]:

- معلومات محاسبية إجبارية مطلوبة بقوة القانون وتتمثل في إلزام الوحدة الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ الس جلات والمستندات وإعداد التقارير . بالإضافة إلى معلومات تتعلق بالأجور والمرتبات والعملاء والموردين.
- معلومات محاسبية إختيارية مثل أنظمة الموازنات وأنظمة محاسبة المسؤولية والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية.

كما يمكن أن ترتب هذه المعلومات إلى ثلاثة أنواع على النحو الآتي[20]:

- **معلومات التشغيل** (information de fonctionnement): وتتمثل في مجموع المعلومات الضرورية للعمل اليومي للمؤسسة، بحيث تكون مرتبطة بالمهام المتكررة، إذ بدون هذه المعلومات لا يمكن تحقيق ولا مراقبة المهام العادية في المؤسسة.
- **معلومات التأثير** (information d'influence):*وهي معلومات* يمكن من خلالها خلق صلة تربط بين العامل والمسؤول بهدف التوصل إلى كسر الحواجز السلمية، وتحسيس كل فرد بأن المؤسسة ملكا له.
- **معلومات التوقع** (information d'anticipation): هي تلك المعلومات التي تسمح للمؤسسة بالتنبؤ مسبقا لبعض التغيرا ت التي يمكن أن تحدث في محيطها، وبالتالي الاستفادة من بعض المزايا أو تجنب بعض المخاطر، وهذا النوع من المعلومات ينظر إليه على انه مرتبط بما ما يسمى باليقظة الإستراتيجية.

2-خصائص المعلومات المحاسبية : هناك جملة من الخصائص يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، حيث يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة منها، والتي يمكن عرضها فيما يلي من خلال تقسيمها إلى خصائص رئيسية وثانوية، استنادا للتقسيم الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB).

2-1-الخصائص الأساسية: تتمثل في خاصيتين هما[21]:

- **الملاءمة** pertinence: "يقصد بها وجود ارتباط بين المعلومات وبين القرارات محل الدراسة"، فالمعلومات الملائمة هي القادرة على إحداث تأثير على متخذ القرار وبالتالي على القرار نفسه، كما تساعد المعلومات الملائمة مستخدمي القوائم المالية على تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، بمعنى التأثير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تحدث في المستقبل إستنادا إلى الأحداث الماضية والحاضرة، وهناك ثلاثة شروط يجب توفرها لتحقيق خاصية الملاءمة، وهي : التوقيت المناسب، القدرة التنبؤية، والتغذية العكسية.

- **الاعتمادية أو الموثوقية** fiabilité: وتتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتي يجب أن تتمتع بالصفات الآتية:

– صدق التعبير بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمينة وخالية من أي تلاعب، أي تطابق طبيعة العملية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها؛

– الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تُغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى؛

– قابلية التحقق أو الموضوعية، أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

و حتى تحقق المعلومات المحاسبية خاصيتي الملاءمة والموثوقية يضع مجلس (IASB) أربعة قيود وهي[22]:

- **الوقتية (célérité)**: يجب أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب لأن أي تأخير يؤثر على خاصية الملائمة، ذلك أن المستثمرين في حاجة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بالاستعانة بمعلومات ملائمة وتتوفر سرعة في الحصول عليها.
- **المواءمة بين التكلفة /العائد (rapport coût/avantage)**: حيث يجب المقارنة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعوائد المنتظرة منها، إذ أنه لابد من أن تكون العوائد المتوقعة من المعلومات أكبر من المصاريف المنفقة لإنتاجها.
- **الموازنة بين الخصائص النوعي (Equilibre entre les caractéristiques qualitatives)** : قد تلجأ المؤسسة إلى زيادة كمية المعلومات لإقناع مستخدم القوائم المالية على سبيل المثال، وهذا العمل ممكن أن يؤدي إلى إضعاف خصائص المعلومات الواردة و عليه فان تقدير الأهمية بين الخصائص يخضع إلى التقدير المهني.
- **العرض الصادق (présentation fidèle)**: أي أن المعلومات يجب أن تقدم صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة ونتيجتها في نهاية الدورة.

2-2- الخصائص الثانوية: وتتمثل في الخصائص الآتية[23]:

- **القابلية للفهم** intelligibilité: والتي تعني حسبه أن المعلومات التي توفرها القوائم المالية تكون مفهومة من طرف مستعمليها.
- **قابلية المقارنة** comparabilité: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية صالحة لإجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس المؤسسة أو المقارنة مع مؤسسات أخرى ضمن نفس النشاط.

- **الثبات أو الإتساق** : أي استخدام نفس الطريقة أو الأسلوب في معالجة العمليات وعند إعداد القوائم المالية خلال الفترة الحالية والفترة المحاسبية السابقة، وذلك لكي نتمكن من المقارن ة، أي تحقيق الخاصية السابقة.

ويرى الباحث أنه لا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة محددة من الخصائص، إلا أن هناك اتفاق على بعض الخصائص الأساسية التي تساهم مجتمعة في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات.

3-معايير جودة المعلومات المحاسبية : اشتقت كلمة Quality من الكلمة اللاتينية Qualitas التي يقصد بها طبيعة الشئ ودرجة صلاحه . بينما تعود بداية تعريف الجودة إلى عهد فلاسفة الإغريق، حيث يقصد بها التميز، وتفاوت التميز لديهم بحسب الشيء الموصوف، فمثلا حصان السباق المتميز هو الأسرع، وعربة النقل المتميزة هي الأقوى ...وهكذا، بينما التميز لدى الشخص قد يكون في التفكير أو القوة البدنية أو العمل، أما جودة المعلومات المحاسبية فتتوقف على جودة التقارير المالية، والتي تتحدد وفق معايير معينة يمكن حصرها في ثلاثة عناصر أساسية[24]:

3-1- معايير المحاسبة: تثبت محددات جودة المعلومات المالية في دولة معينة من معايير المحاسبة التي تطبقها تلك الدولة، فالمعايير تحدد قواعد القياس والإثبات والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المالية المؤثرة في أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.

وعليه لا يمكن لأي طرف أن يحكم بأن هناك مجموعة متكاملة من معايير المحاسبة تفوق غيرها من مجموعات المعايير الأخرى، فالأمر مرهون بالظروف الاقتصادية والسياسية السائدة في كل دولة، وعليه يمكن طرح التساؤل الآتي: **هل يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق جودة عالية للمعلومات المالية ؟**

الإجابة على هذا السؤال تعود بنا إلى الحكم على جودة معايير المحاسبة الصادرة عن هيئة معينة والتي ترتبط بثلاثة عوامل أساسية هي : تنظيم الهيئة المعنية بإصدار المعايير وما يرتبط بها من تفسيرات، الطريقة التي تعد وتصدر بها المعايير، وطريقة تطبيق المعايير ومتابعة الالتزام بها.

3-2- **العوامل النظامية**: يتوقف التطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية على العوامل النظامية التي تحكم النشاط الاقتصادي في كل دولة، حيث ينتج عنها إختلافات وتباين في جودة التقارير المالية، ويمكن النظر إلى هذه العوامل النظامية من جانبين:

- **البيئة القانونية** : تصنف البيئة القانو نية للدولة إما بانتمائها إلى دول تتبع قواعد النظام العام (Common law)، حيث لا يوجد قواعد قانونية مفصلة تحكم سلوك أو ممارسة معينة كالمحاسبة والمراجعة أو تحكم تنظيم الشركات والأسواق، وإنما تنبثق القوانين المنظمة من قواعد عامة تخاطب كافة

الممارسات والأعمال د ون تحديد، وفي هذه الحالة فإن معدي القوائم المالية والمراجعين مسؤولون أمام الأطراف المعنية بالتقرير المالي، وهذا ما يعرف بنموذج حملة الأسهم (Stockholders)، أو بانتمائها إلى مجموعة الدول التى تتبع قواعد القانون الخاص (Cod law)، حيث أن الدولة تصدر قانونا لكل ممارسة أو سلوك أو نشاط معين، يتضمن هذا القانون قواعد تفصيلية محددة تحكم الممارسة أو السلوك أو النشاط الذي صدر بشأنه القانون، كما تتطلب نظم القانون الخاص إصدار قوانين خاصة جديدة مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وعليه سوف تكون قواعد قانونية محددة تنظم المحاسبة والمراجعة وعمل الشركات وأسواق المال، وفي هذه الحالة تقع المسئوليات على كافة الأطراف، بما في ذلك معدي التقارير المالية والمراجعين، وبالتالي الطلب على التقارير المالية ومعايير المحاسبة يكون مرجعه الدولة لتحقيق مصالح كافة الأطراف المعنية، وهذا ما يعرف بنموذج أصحاب المصالح (Stakeholders).

من وجهة نظر الباحث ولحماية مصالح المستثمرين، فإن جودة التقارير المالية تكون أعلى في الدول التي تسودها قواعد النظام العام عن تلك التي تسودها قواعد القانون الخاص.

- **النظم المحاسبية** : يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضر ورة إدخال تعديلات جذرية على النظم المحاسبية لتوائم متطلبات تطبيق هذه المعايير، كجزء من التزامها بتحسين عملية التقرير المالي لديها، لأن هذه المعايير أصبحت علامة أو اسم تجارى تسعى إليه العديد من الدول التي تميزت في الماضي بضعف جودة معايير المحاسبة الوطنية لد يها، في محاولة لجذب مزيد من الاستثمارات العالمية بإعطاء إشارات عن جودة التقارير المالية التى تنتج فى هذه الدولة، لكنها في حقيقة الأمر أبقت على القواعد المحاسبية التي كانت مطبقة من قبل، كما أبقت على المراجعة كآلية لمتابعة تطبيق المعايير، بدون إحداث تغيرات ج وهرية عليها، أما الدول والشركات الجادة في تبنى معايير المحاسبة الدولية، فقد سمحت بفترة انتقالية لتوفيق أوضاعها وتحديث نظم المحاسبة والمراجعة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

3-3-دوافع الإدارة : تشكل العوامل النظامية دوافع معدي القوائم المالية والمراج عين من خلال ما تفرضه تلك العوامل من مسئوليات على كل من الإدارة والمراجع، إلا أن دوافع الإدارة على الأقل ليست متماثلة بين الشركات على مستوى الدولة الواحدة، كما أنها ليست متماثلة من سنة لأخرى، وعليه يمكن أن:

- تختار الإدارة إستراتيجية التقرير عن الأرباح حسب ا لعلاقات التعاقدية القائمة وتلك المزمع الدخول فيها في المدى القصير وذلك في حدود ما تسمح به المعايير المطبقة والمتغيرات النظامية القائمة.
- مستوى الأرباح للفترة السابقة سوف يمثل بالنسبة للإدارة ، مؤشرا على الأرباح التي يتعين التقرير عنها للفترة الحالية . فالإدا رة بطبيعتها لن تسمح بزيادة كبيرة في الأرباح المحاسبية التي يتم التقرير عنها للفترة الحالية مقارنة بتلك التي تم التقرير عنها في الفترة السابقة.

مما سبق فإن دوافع الإدارة السائدة خلال إعداد التقارير المالية تؤثر على جودتها، وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية.

4-المعايير العامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية : رغم الخصائص التي تميز المعلومات المحاسبية والمعايير التي تحكمها، إلا أن مفهوم الجودة يبقى غامضا أو نسبيا في بعض الأحيان، لذلك كان لا بد من إيجاد مؤشرات أو معايير أخرى تسمح بقياس جودة المعلومات المحاسبية ، والتي يمكن توضيحها فيما يلي[25]:

- **الدقة كمقياس للجودة** : يتم قياس جودة المعلومات المحاسبية بدرجة دقة هذه المعلومات، أي درجة تمثيل المعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بالحاضر والماضي والمستقبل.

- **المنفعة كمقياس للجودة** : تتحدد جودة المعلومات المحاسبية من زا وية المنفعة المستمدة منها، وتتمثل هذه المنفعة في عنصرين، هما صحة المعلومات وسهولة إستخدامها، وتتعدد صور المنفعة، فقد تكون:

- **منفعة شكلية** :تتحقق عند تطابق محتوى وشكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، وبالتالي تكون قيمة هذه المعلومات عالية.

- **منفعة زمنية** : وتعني ا رتفاع قيمة المعلومات كلما توافرت لدى متخذ القرار في نفس الوقت الذي يحتاج إليها فيه.

- **منفعة مكانية**: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة.

- **منفعة تقييمية ومنفعة تصحيحية** : أي قدرة المعلومات المحاسبية على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وقدرتها على تصحيح انحرافات تلك النتائج .

- **الفعالية كمقياس للجودة**: الفعالية هي مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محدودة، وبالتالي تعرف جودة المعلومات المحاسبية على أنها مدى تحقيق هذه المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة.

- **التنبؤ كمقياس للجودة** : يقصد بالتنبؤ تلك الوسيلة التي يمكن من خلالها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع نتائج وأحداث المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

- **الكفاءة كمقياس للجودة** : الكفاءة هي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام للموارد، أي تعظيم جودة المعلومات المحاسبية بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات .

مما سبق يتبين **أن** جودة المعلومات المحاسبية التي يمكن تحقيقها في غياب الحوكمة تقتصر على توفير خصائص المعلومات المحاسبية، في حين أن الالتزام بتطبيق الحوكمة يؤدي إلى تحقيق جو دة هذه المعلومات بمفهومها الشامل.

رابعا– تجربة الجزائر في مجال حوكمة الشركات

في الجزائر وطبقا لتوجيهات السلطات العمومية، سارعت إلي تجسيد متطلبات حوكمة المؤسسات في محاولة منها لإصلاح مؤسساتها واقتصادياتها، ومن بين أهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على مستوى مؤسساتها نذكر:

- في سنة 1990 صدر قانون 90-11، المتعلق بالنقد والعرض، والذي جاء ليتماشى مع متطلبات انتقال الجزائر من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق الحر(26).
- في سنة 1994 صدرت تعليمة رقم 94-74، المتعلقة بقواعد الحيطة والحذر والمتبناة من لجنة بازل1.
- في سنة 2002 تبنت الجزائر مقترحات لجنة بازل 2، والمتمثلة في النظام الذي صدر تحت رقم:02-03، بتاريخ 2002/07/14، والذي يتضمن المراقبة الداخلية في المؤسسات المصرفية، ويجبر البنوك على تأسيس أنظمة للرقابة الداخلية(27).
- واعتبرت هذه الجهود غير كافية، حيث احتلت الج زائر المرتبة 99 عالميا[28]، وذلك نظرا لتفشي الفساد والرشوة، وعدم اتخاذ إجراءات فعلية في مجال الحوكمة والتسيير الراشد، مما أدى بالجزائر إلى مضاعفة الجهود لتجسيد مفهوم حوكمة الشركات، حيث أقامت عدة ورشات في مجال الحوكمة منها:
- تنظيم أول مؤتمر دولي بالجزائر سنة 2008 حول الحكم الراشد للمؤسسات، حيث تبلورت فكرة إعداد ميثاق للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، وفي هذا السياق ساهمت وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، بالانضمام إلى فريق العمل تحت تسمية (Gouvernance Algérie 2008)، أي فرق العمل للحكم الراشد بالجزائر(29).
- في 2009/03/11 قامت كل من جمعية كير (CAIR)، واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر بإصدار دليل حوكمة المؤسسات، وذلك بمساعدة مؤسسة التمويل الدولية(**I**nternational **F**inance **C**orporation)، والمنتدى العالمي للحوكمة [30]، وهذا الدليل موجه إلى مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بشكل خاص، والتي تعمل من أجل الاستمرارية في نشاطها.

- صدور المرسوم التنفيذي رقم:08-156 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح، والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010، من أجل ضمان وتعزيز الشفافية والإفصاح(31).
- في إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي الغالبة في الجزائر على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك و الأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات بالأسهم فقط.

وعموما يمكن القول أنه رغم أن معظم دول العالم قد قطعت أشواطا متقدمة في مجال الحوكمة مقارنة بالجزائر بالرغم من توفر الإمكانيات، إلا أنه يمكن تثمين الجهود على المستوى الوطني مقارنة مع الأحداث الاجتماعيةِ والاقتصادية التي مرت بها الجزائر، حيث يعتبر الإصلاح المالي من خلال وضع نظام محاسبي مالي جديد يخضع لمعايير المحاسبة الدولية أهم هذه الإصلاحات، وهذا لأجل تطبيق معايير مفهومة ومقبولة، قادرة على توفير معلومات نوعية، صادقة موجهة لمستعملي الكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.

الخلاصة والتوصيات:

انطلاقا من العرض السابق لمضمون هذه الدراسة يمكن استخلاص ما يلي:

- ✓ تؤدي الحوكمة إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، ومن خلالها يمكن تحديد ومعالجة الانهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات ومنع حد وثها مرة أخرى ومعرفة نقاط الضعف التي تؤدي إلى تقليل كفاءة الإدارة والمحللين الماليين.
- ✓ إن الحوكمة ووفقا لإطار محدداتها المحاسبية والرقابية تتجسد أهميتها في تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، وتحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية.
- ✓ حوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات.
- ✓ إن للمعلومات قيمة مادية كبيرة وغير مادية، ويجب أن تتعزز هذه القيمة بنشر معلومات صحيحة وصادقة تعزز من مصداقيتها، وبالتالي ملائمتها للمستخدمين من خلال الالتز ام بمعايير المحاسبة والعوامل النظامية ودوافع الإدارة التي تعزز من جودة المعلومات.
- ✓ رغم وجود عدة مؤشرات لقياس جودة المعلومات المحاسبية، كالدقة، المنفعة، الفعالية، التنبؤ، والكفاءة، إلا أن مفهوم الجودة يبقى غامضا ويصعب قياسه نسبيا.

وعلى ضوء النتائج السابقة **يوصي** الباحث بما يلي:

1. ضرورة التزام المؤسسات بمحددات حوكمة الشركات حتى تتمكن من تحسين أدائها من ناحية وإعادة التوازن في حقوق أصحاب المصالح المتعارضة من ناحية أخرى.

2. التزام جهات الإشراف والرقابة على الشركات بكل دولة ممثلة في هيئة سوق المال ومصلحة الشركات بإجراء تقييم دوري لمدى تطبيق محددات حوكمة الشركات على الواقع.

3. إعادة النظر في الممارسات المحاسبية الحالية ، خاصة ما تعلق بالشفافية والإفصاح بكل شركة تمهيداً لتطوير النظم المحاسبية والإدارية للشركات بدلالة محددات الحوكمة المعلنة على المستويين الدولي والمحلي.

4. بالنسبة للجزائر يجب العمل على:

- الإهتمام بتوسيع الدليل الخاص بحوكمة الشركات وتفصيله وجعله يتوافق مع المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، حتى يشمل مؤسسات أخرى، خاصة المدرجة في البورصة، إضافة الى المؤسسات المتوسطة والصغيرة التي يشملها حاليا إهتمام مجال الحوكمة؛
- الإلتزام بمحددات حوكمة الشركات نظراً لدورها في دمج أسواق المال المحلية ضمن أسواق المال الدولية.
- نشر ثقافة حوكمة الشركات، من خلال انشاء معاهد متخصصة في الحوكمة تعمل على إعداد برامج لتوعية مديري الشركات ومجالس إداراتها حول أهمية العلاقة الت أثيرية لمحددات الحوكمة بهذه الشركات، بغية تحسين أدائها، والقضاء على كافة أشكال الفساد المتفشي خاصة بالمؤسسات العمومية.
- عقد المزيد من المؤتمرات العلمية حول أهمية تحقق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، وإبراز إيجابياتها على جميع النواحي وجميع الأطراف ذات المصلحة؛
- ضرورة إيجاد حركية واسعة من التكوين وإعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة، وذلك بإنشاء معاهد للتعليم متخصصة في مهنة المحاسبة وتنظيمها وسيرها، حتى يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي بفعالية،
- إعادة النظر في قواعد ووسائل نظم الرقابة والإشراف بالهيئات والم ؤسسات المكلفة بهذه المهمة على الشركات وذلك من منظور محددات الحوكمة ضماناً لاستمرارها ونموها ودعم قدرتها التنافسية.

المراجع والمصادر (مرتبة حسب ورودها في محتوى المقال)

---

(1) – خالد الخطيب، **تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية، من الموقع الإلكتروني:**

" eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/1.doc"

(2)- Luc boyer et noël equilbey, organisation :théories et applications, édition d'organisation, paris, deuxième édition, mars 2003, p :397.

(3) – عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص18.

(4) – ميخائيل اشرف حنا، "**تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005. ص83.

(5) – لمزيد من التفصيل يمكن الإطلاع على مبادئ حوكمة الشركات، عاى الموقع الإلكتروني : (www.oecd.org.com).

(6) – للإطلاع عليها يمكن الرجوع إلى : فؤاد شاكر، "**الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية** "، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية". القاهرة، مصر.

(7) – خالد الخطيب، **تأثير مبادئ الحوكمة على الشركات العائلية**، مرجع سبق ذكره، ص6.

(8)- Colin MAYER, Corporate Governance Competition and Performance, Journal of Law and Society, Vol. 24, No. 1, (Mar., 1997), pp.152-176.

(9) – الوردات عبدا لله ، **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات** ، بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005. ص22.

(10) – الصلاح محمد، **الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات**، بحث مقدم في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005. ص5.

(11)- Olivier Herrbach, **le comportement au travail des collaborateurs de cabinet d'audit financier : une approche par le contrat psychologique**. Thèse de doctorat en sciences de gestion, université de toulouse1, 2000, p181.

(12) – حماد طارق، **حوكمة الشركات– المفاهيم – المبادئ – التجارب"**، مرجع سبق ذكره، ص195.

(13) – الوردات عبدا لله، مرجع سبق ذكره، ص25.

(14) – الصلاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص23.

(15) – **حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية** ، من منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، مارس 2002، ص ص: 25-35 (بتصرف).

(16) – فايز جمعة صالح النجار، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005،ص13.

(17) – صلاح الدين مبارك، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية** ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2005، ص:23 ،نقلا عن: *JOEL S. DEMSKI. Information analysis, (London : ADDISON WESLEY pub.co.inc, 1972), p; 04*

(18) – مزنة عبد اللطيف الرفاعي، **دراسة أثر الخدمات الأخرى لمراجع الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، سنة2008، ص61.

(19) – نفس المرجع، ص 62، (بتصرف من الباحث).

(20) – زغدار أحمد، "**مقومات عرض المعلومات وفق المعايير المحاسبية الدولية** " ، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 2009. ص 7، (بتصرف).

(21) – خالد محمد رجب الجابري، **المعلومات المحاسبية المعدلة بأثر التضخم وعلاقتها بعوائد الأسهم السوقية للشركات الصناعية الأردنية** ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة آل البيت،عمان، سنة2000، ص24

(22) – زغدار أحمد، مرجع سبق ذكره، ص8، (بتصرف).

(23) – نفس المرجع، ص ص:27-28 (بتصرف).

(24) – مزنة عبد اللطيف الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص ص:64-65 (بتصرف).

(25) – عبد الكريم عارف عبد الله، "**تقييم المراجع لجودة القوائم المالية المنشورة**"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، عدد28، 2001، ص16.

(26) – شريقي عمر، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي** ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، 28–29 أكتوبر 2009، ص 8. (بتصرف).

(27) – نفس المرجع، ص8. (بتصرف).

(28) – التقرير السنوي لمنظمة الشفافية العالمية الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 2007.

(29) – **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر** ، من خلال الموقع الالكتروني (www.algeriacorporategovernance.org)، تاريخ الاطلاع (2009/02/25). 2009، ص: 12.

(30) – مركز المشروعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات القضايا والتحديات**، مارس 2009، ص:1.

(31) – الجريدة الرّسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 27، السنة 45، المؤرخة بتاريخ 28–5–2008، ص ص: 11–15.