جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة

كليةالعلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

علوم المالية و المحاسبة

قسم: علوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

العنوان المذكـــــــــرة:

دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة تطبيقية محطة المراقبة التقنية لسيارات الأمن و السلامة SNC

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير ل م د

شعبة: العلوم المالية و المحاسبة **تخصص** محاسبة و تدقيق.

من اعداد الطالبتين :

- **عزيزو خولة**
- **شحاتي أحلام**

اشراف الأستاذ :

- بن عناية جلول

السنة الجامعية:2020/2019

== شكر وتقدير ==

قال الله تعالى: "قُل لَّوْ كَانَ الْبَحْرُ مِدَاداً لِّكَلِمَاتِ رَبِّي لَنَفِدَ الْبَحْرُ

قَبْلَ أن تَنفَدَ كَلِمَاتُ رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَداً".

صدق الله العظيم *الآية 109 من سورة الكهف*

نحمد المولى عز وجل على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل حمدا يليق بجلالته وعظمته

الحمد والشكر لله الواحد الأحد أولا وأخيرا، وعملا بقوله –صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله عز وجل"

نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف **"بن عناية جلول"** على حسن إشرافه وتوجيهاته التي قدهما لنا

إلى جميع الأساتذة عبر جميع مراحل الدراسة دون نسيان معروف من ساندنا من قريب أوبعيد، وساهم في إثراء بحثنا و إلى جميع الزملاء

** خـولة و أحلام **

إهـــــداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" قـل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ...

ولا تطيب اللحظات إلابذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ...

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك، الله جلّ جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة إلى

نبي الرحمة ونور العالمين.. سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

الهن كلله الله بالهيبة والوقـار ... إلى من علمني العطاء بدون انتظار ...

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ... والدي العزيز..

الى من فقدتها في صغري....الى طالما حلمت سماع صوتها ...

الى من احن الى وجودها ...الى من يرتعش قلبي لذكرها.....

الى التى تمنيت ان تكون بجانبي ... الى روح امي الطاهرة رحمها الله .

الى من كان السند لي ...و المرشد

خطواتي لاتمام عملي ...الى خطبيبي حسين

الى من شاركني افراحي واحزاني ....الى اخواتي واخواتي الاعزاء

كما لاانسى عائلتي الكريمة عزيزو

الى من قسمني الجهد والعمل الزميلة احلام

**خـــــولة **

إهـــــداء

أهدي عملي هذا إلى من كانت صدرا يحتضنني

ويدا تباركني، وعينا تحرسني إلى التي لا تمل

العين من رؤياها والقلب من هواها والتي لا تبخل بدعائها.

إلى والدي أمي و إلى ابنتي العزيزة

و إلى زوجي "" طارق"" و أمه خالي "" حليمة ""

و كل الذين تقاسمت معهم أفراح الدنيا

وأقراحها ومني أمنحه كل التقدير والاحترام

والذي مد لي يد العون في كل الأوقات

إلى كل الأصدقاء إلى كل الأهل والأقارب

ملخص الدراسة

تحاول هذه الدراسة إبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات، ودرجة الاعتماد عليهما في تخفيض المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام، وبشكل خاص المشاكل المالية أهمها فقدان الثقة والمصداقية في إعداد القوائم المالية، حيث تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية تتوافق ومبادئ حوكمة الشركات من بين هذه المعايير IAS IFRS، حيث حثت العديد من الدول والهيئات إلى تبني معاييرها المحاسبية وذلك من أجل إحداث التوافق على المستوى الدولي، وهذا نظرا للأهمية والدور الذي تساهم به في مجال دعم حوكمة الشركات .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات، حيث أن معايير المحاسبة الدولية تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على إرساء مبادئ حوكمة الشركات، خاصة المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاحية :معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، الإفصاح المحاسبي، حوكمة الشركات .

Résumé

Cette étude tente de mettre en évidence le rôle des normes comptables internationales dans l'activation de la gouvernance d'entreprise, et le degré de dépendance à leur égard afin de réduire les problèmes rencontrés par les institutions en général, et en particulier les problèmes financiers, en particulier la confiance et la crédibilité de perte dans la préparation des états financiers, où commission des normes comptables internationales travaille sur l'émission de normes comptables compatibles avec les principes la gouvernance d'entreprise parmi ces normes IAS; IFRS, qui a exhorté de nombreux pays et organismes à adopter des normes comptables afin de dégager un consensus au niveau international, et cela est dû à l'importance et le rôle qu'ils jouent dans la contribution au domaine de l'appui à la gouvernance d'entreprise.

L'étude a révélé une relation étroite entre les normes comptables internationales et la gouvernance d'entreprise, comme les normes comptables internationales jouent un rôle majeur dans le développement de la profession comptable et à son tour, se reflète dans la mise en place des principes de gouvernance d'entreprise, en particulier concernant la préparation et la présentation des états financiers à la lumière du système de comptabilité financière.

Les Mots clés : les normes comptables internationales, système de comptabilité financier, divulgation de la comptabilité, gouvernance d'entreprise,

العنـــــــــوان:	الصفحة
البسملة	
كلمة شكر	
الاهداءات	
ملخص البحث	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المختصرات	
مقدمـــــة عـــــامة	**أ-ث**
الفصل الأول:الاطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية و حوكمة الشركات	
تمهيد	**5**
المبحث الأول : الخلفية النظرية للمعايير المحاسبة الدولية	**6**
المطلب الأول: مقومات معايير المحاسبة الدولية	**9-6**
المطلب الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية	**16-9**
المبحث الثاني: حوكمة الشركات	**16**
المطلب الأول : مدخل عام لحوكمة الشركات	**35-16**
المطلب الثاني : الإطار العلمي لحوكمة الشركات	**42-35**
المبحث الثالث: العلاقة بين بين معايير المحاسبة الدولية و حوكمة الشركات	**43**
المطلب الأول : علاقة الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية لحوكمة الشركات	**50-43**
المطلب الثاني : علاقة الحوكمة للافصاح و الشفافية في ضل معايير المحاسبة الدولية	**61-50**
المبحث الرابع: دراسات سابقة	**61**
المطلب الأول : دراسات سابقة حول معايير المحاسبة الدولية	**63-61**
المطلب الثاني : دراسات سابقة حول حوكمة الشركات	**66-63**
خلاصة الفصل	**67**

الفصل الثاني: حوكمة الشركات و دور المعايير المحاسبة الدولية في تفعيلها	
تمهيد	68
المبحث الأول: مراحل إعداد الاستبيان	69
المطلب الأول: تصميم استمارة الاستبيان	69
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان	70
المطلب الثالث: نشر و توزيع الاستبيان	71-70
المبحث الثاني: اجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	71
المطلب الأول: أدوات و الوسائل المستخدمة للدراسة	72-71
المطلب الثاني: حدود الدراسة	73
المطلب الثالث: مجتمع الدراسة	74-73
المبحث الثالث: تحليل و مناقشة الاستبيان	75
المطلب الأول : الخصائص الديموغرافية للعينة	81-75
المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	95-82
المطلب الثالث: مناقشة الاستبيان	96-95
خلاصة الفصل	97
خـــــــاتمة	104-98
قائمة المراجع	109-105
قائمة الملاحق	110

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان:	الصفحة
01	يوضح قائمة معايير المحاسبة الدولية	**8-9**
02	أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	**45**
03	الاحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	**73**
04	توزيع افراد العينة حسب الجنس	**74**
05	توزيع افراد العينة حسب العمر	**75**
06	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	**76**
07	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	**78**
08	توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية	**79**
09	استمارة استبيان معايير المحاسبة الدولية	**81**
10	استمارة استبيان حوكمة الشركات و مضمونها	**85**
11	استمارة استبيان علاقة معايير المحاسبة الدولية لحوكمة الشركات	**90**

قائمة الاشكال:

الرقم	العنوان:	الصفحة
01	أهداف حوكمة الشركات	**25**
02	أهمية حوكمة الشركات	**26**
03	خصائص حوكمة الشركات	**27**
04	ركائز حوكمة الشركات	**28**
05	المحددات الاساسية لحوكمة الشركات	**30**
06	علاقة القيمة العادلة لحوكمة الشركات	**46**
07	توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس	**75**
08	توزيع افراد العينة حسب متغير العمر	**76**
09	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤل العلمي	**77**
10	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة	**79**
11	توزيع افراد العينة حسب متغير الاقدمية	**80**

قائمة المختصرات:

الرقم	العنوان:
01	International Accounting Standards Committee. IASC لجنة معايير المحاسبة الدولية
02	International Accounting Standards Board. IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية
03	International Accounting Standards. IAS معايير المحاسبة الدولية
04	International Financial Reporting Standards. IFRS معايير التقارير المالية الدولية
05	International Financial Reporting Interpretations Committee. IFRIC لجنة تفسيرات المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
06	Standing Interpretations Committee. SIC لجنة تفسيرات المعايير
07	Organization for Economic Cooperation and Development. OECD منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية

كان لانهيار العديد من الشركات الكبرى نتيجة للممارسات التي تمت والفساد الذي رافقها وما ترتب عليها من أثار المساهمين والدائنين وغيرهم أن استرعى عن ذلك اهتمام دوائر الرقابة المختلفة مما دعاها للبحث عن إيجاد الإجراءات اللازمة للحد من هذه الآثار.

وهذا ما تنتج عنه مواضع وقضايا جديدة تستلزم المتابعة من الفكر المحاسبي ، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد و الإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات ، الجديدة و من أحدث القضايا التي طرحت المحاسبة الدولية ضرورة ملحة للفصل فيها ، من خلال السعي نحو أحداث التجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم ، و هذا لتسهيل إجراءات المقارنات القوائم المالية بين يخدم مستخدميها وعلى الخصوص لانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات لذلك بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن البديل لتغطيه هذه الثغرات الموجودة من أهم هذه الهيئات لجنه المعايير المحاسبية الدولية، حيث أعيد هيكلتها وأصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي اخذ على عاتقه مهمة إصدار معايير محاسبية كفيلة بإقامة توافق محاسبي دولي وقد لاقت نشاطات هذه اللجنات نجاحا فائقا فمنذ نشأتها سواء من مختلف الكيانات الدولية او المجالس الوطنية في الكثير من الدول وبذلك انتشر استخدام هذه المعايير بصفه تامة أو بصفة استرشادية.

في ضوء ما سبق تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات والذي يأتي بشكل عنصرا مهما لتعزيز الثقة لدى المستثمرين والأطراف ذات العلاقة حيث أن صبر اهتمامهم في التوجه نحو الشركات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات داخلها والتي مستوى معين من الدقة في اتخاذ قراراتها والإصلاح والشفافية في المعلومات التي نشرتها في قوائمها المالية في ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية إلى

ما مدى يمكن ان تساهم معايير المحاسبة الدولية في تعزيز مبادئ حوكمه الشركات؟

01 الأسئلة الفرعية:

- ما هي معايير المحاسبة الدولية ؟ وما المقصود بلجنة معايير؟.
- ما المقصود بحوكمة الشركات ؟ وما هو مضمنتها؟

- هل توجد علاقة بين معايير المحاسبة الدولية وحكمه الشركات؟

02 الفرضيات:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصيغة الفرضيات التالية:

- يحقق مجلس المحاسبة الدولية التوافق مبادئ و ممارسات محاسبية واحده على الصعيد الدولي.
- تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى الضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة.
- انتهاج النظام المحاسبي المالي وبمضمون ه المستخدمين من معايير المحاسبة الدولية بكل متطلبات حوكمة الشركات.

03 أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات يرجع إلى:

- تخصص في مجال المحاسبة والتدقيق.
- الرغبة الذاتية والميول الشخصي لمعالجة ودراسة موضوع حوكمة الشركات.
- الاهتمام بهذا الموضوع أصبح على عاتق الأميرة العلمية من أساتذة وخبراء وطلبة من اجل إبراز أهمية في مدى نجاة الشركة.

04 أهداف الموضوع:

- توضيح الإطار المفاهيمي لكل من حوكمة الشركات معرفة تطبيقها معايير محاسبية الدولية.
- إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.
- التطرق لمفهوم حوكمة الشركات أبراز أهدافه وحتمية تطبيقه.
- محاوله دراسة وتوضيح أهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة لتعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

05 أهميه اختيار الموضوع:

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية تقديم تصورات للكيفية التي يجري بها تعزيز مبادئ ح وكمة الشركات حتى تمارس دورها بفعالية، وذلك من خلال النهوض بمهن ة المحاسبة كما تأتي أهمية هذا البحث من الاعتبارات الآتية:

- الاتجاه المتزايد نحو الانسجام وتوافق الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي ، الأمر الذي يح تم على كل الدول الراغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي أن تتكيف ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية
- الأزمات المالية من و ما بعده من حديث حول مدى جود ة المعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن الأنظمة المحاسبية المطلقة.
- مشكلة نقص الثقة والإفصاح المحاسبي اللازم في معظم الشركات ومحاولات التغلب عليها.
- محاولات عديدة من الدول تبني مفهوم حكم الشركات لمواجه ة حالات الفساد المالي والمحاسبي الذي منه معظم الشركات.

06 منهج الدراسة:

المنهج الوصفي: وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج التطبيقية التي سوف يقوم بها الباحث لاختيار فروض البحث والتحقيق من نتائج الاختبار، وذلك بهدف المقارنة بين الدراسات الأخرى المتصلة بالموضوع البحث للوقوف على النتائج التي توصلت إليها وكيفية الاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث.

المنهج الاستقرائي : وذلك بهدف دراسة واستقرا ء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

07 صعوبات البحث: عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- صعوبة التواصل مع أستاذ وذلك بسبب تفشي وباء فيروس كورونا.
- نقص المراجع وعدم القدرة على الذهاب للمكان بسبب فيروس كورونا.

- صعوبة في توزيع الاستبيان.

08 هيكل البحث: لإنجاز الدراسة في الحدود المرسومة زمنيا ومكانيا يتم تقسيمها إلى فصلين أساسيين وفق ما يلي:

الفصل الأول: سيتم من خلال هذا التطرق إلى الإطار النظري للمعايير الدولية و حوكمة الشركات من خلال التطرق إليهم بصفة عامة من حيث نشأتهم و دوافع ضهورهم ومختلف المفاهيم والخصائص الخاصة بهم.

الفصل الثاني: تم تخصيصه لإجراء دراسة عينة حول موضوع دراسة والذي يتمثل في دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

تمهيد الفصل الأول:

يمكن رجوع نشوء المحاسبة الدولية إلى الاحتياجات عصر العولمة أسواق المال الأمر الذي جعل انعكس بدوره على عولمة المحاسبية المحاسبة أساسا هي لغة الأعمال و لغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية والكل يسمع بين الحين والأخر مقولة **الحاجة أم الاختراع** هذه ملاحظة تأكدها التغيرات في الحياة العملية وتسري هذه المقولة على التطور والتغير في المحاسبة بصورة عامة وعلى تسوء معايير المحاسبة الدولية الخاصة ، و بعد نشوء هذه المعايير معايير المحاسبة الدولية لقد هذه الأخيرة قبولا واسعا و حققت انتشارا عالميا باعتبارها خطوة ضرورية اتجاه تخفيف قابلية أكبر مقارنة القوائم المالية وفهم هذه الأخيرة شكل أفضل وتعتبر حوكمت الشركات من الموضوعات الهامة التي لقت قبولا كبيرا في جميع دول العالم سواء كانت متقدمه أو نامية خصوصا بعد التغيرات التي شهدها العالم خلال العقدين الأخيرين من الأزمات المالية وانهيارات الاقتصادية حيث تعتبر مفهوم حوكم ت كالأسلوب لتفادي هذه الأزمات والتقليل من حدي انتشارها من خلال الالتزام بمجموعه من الضوابط والأخلاقيات التي ليست هدفها في حد ذاتها لكنها أداه ووسيلة لتخفيف نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع كمحاربه الفساد وسوء الإدارة والوقاية من الأزمات وحماية وتنظيم مصالح كل الإطراف ذوي العلاقة مع الشركة لذلك سيتم تطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الخلفية النظرية لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: لجنة معايير محاسبه الدولية

المبحث الثالث: علاقة معايير محاسبة الدولية حوكمت الشركات

المبحث الرابع: دراسات سابقة.

المبحث الأول: الخلفية النظرية لمعايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول:المقومات لمعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبية والتدقيق أو مراجعه الحسابات[1] .

وقد عرفت لجنة المعايير الدولية المحاسبية IASC على أنها قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد إنها هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وته دف إلى تقليل درجة الاختلاف في المعايير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعلاقة المسؤولية المهنية.[2]

ثانياً : أهمية و أهداف المعايير المحاسبية الدولية

أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

إن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، حيث أن موضوعية القياس التي تطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملي ة التطبيق وعليه تتمثل أهميه المعايير المحاسبة الدولية فيما يلي[3]:

1 - تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة في لحظة تقديم المعلومة عنها وفق نظرة اقتصادية عن تعاملات المؤسسة ومالية وليس فقط نظرة قانونية.

2 -إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحد ة تلقى قبولا وطنيا ودوليا لتوحيد المعالجات المحاسبية وا ستبعاد التناقضات القائمة في نطاق المحاسبة بين الدول.

1- ندير سمير، الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة ، مذكره لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعه قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2014.

2- بلال علي مكيوي، المولودة المبوسي سمية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، التحدي، جامعة سعد دحلب ، البليدة،13 ، 14 ديسمبر 2011

3- محمد طيفور أمينة ،الدراسات المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ،الجزائر ،2017.

3 -تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف.

4 -إن عمليه تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للشركات المتعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها.

5 -بدون وجود لهذه المعايير المحاسبية سوف يكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية.

أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

يتم إصدار معايير المحاسبة الدولية وذلك لمجموعه من الأهداف تتمثل في[1] :

- إعداد ونشر المعايير والمحاسبية التي الاسترشاد بها عند إعداد القوائم والبيانات المالية بمختلف بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.
- العمل على تحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم.

ثالثاً :خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص أهمها[2].

- قدرتها على التحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة دون إهمال وجهه نظر الهيئات الوطنية.
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجال للمعايير، وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة.
- مروناتها نتيجة لما تقدمها من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه بالإضافة إلى أنها غير إجبارية لانها ليست لها صفةالقانون أو التنظيم.

1- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة الدكتوراه ،الجزائر، 2008
2- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة منتوري ، قسنطية، الجزائر ، 2012.

- تقوم على مبدأ الاستقلالية المحاسبية عن البيئة القانونية و الجبائية[1]
- تعتمد مبدأ أولوية الميزانية على الجدول حسابات النتائج.
- تعتمد مفهوم القيمة الحالية بهدف معرفة اثر عنصر الزمن في عملية تقييم الأصول والخصوم

رابعاً قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS :

الجدول رقم 01: يوضح قائمة المعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ أول تصنيف	تاريخ سريان أخر تعديل
1	عرض القوائم المالية	1975	2009
2	المخزون	1976	2009
7	قائمة التدفقات النقدية	1979	2009
8	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	1979	2005
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980	2009
11	عقود الانشاء	1980	1995
12	ضرائب الدخل	1981	2001
16	الممتلكات و المصانع و المعدات	1983	2005
17	عقود الإيجار	1984	2005
18	الايراد	1984	1995
19	منافع الموظفين(التقاعد)	1985	2013
20	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المسعدات الحكومية	1985	1984
21	آثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية	1985	2005
23	تكاليف الافتراض	1986	2009
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986	2011
26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد	1987	1998
27	القوائم المالية الموحدة	1990	2013
28	المحاسبة عن الاستشارات في المؤسسات الزميلة	1990	2013
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخيم المرتفع	1990	1990

[1]- مرجع سابق .

32	الأدوات المالية : الإفصاح و العرض	1996	2005
33	حصة السهم من الأرباح	1998	2005
34	التقارير المالية المرحلية	1999	1999
36	انخفاض قيمة الموجودات	1999	2004
37	المخصصات الالتزامات و الموجودات الطارئة	1999	1999
38	الموجودات غير الملموسة	1999	2004
39	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس	2001	2005
40	الاستثمارات العقارية	2001	2005
41	الزراعة	2003	2003

المصدر : بولجنيب عادل ، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومة المالية

المطلب الثاني :لجنة معايير المحاسبة الدولية

أولا :مفهوم جنة معايير المحاسبة الدولية: (IASC)

لقد تم التطرق إلى مفهوم لجنة معايير المحاسبة الدولية في المبحث الأول ولكن من أجل الإيضاح أكثر يمكن تقديم المفهوم التالي[1]

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم . تتشكل هذه الهيئة من 19 من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية"، وذلك حسب التوزيع التالي :

1- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية .

2- 06 أعضاء من أوروبا

[1] - Catherine Maillet, Les Normes Comptabilité International, Berti Edition , Alger, 2007,p 276.

3- 04 أعضاء من آسيا

4- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي .

كما أن 05 أعضاء من بين 19عضوية تعينهم الفدرالية الدولية للمحاسبين شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين خمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة، يتم تعيين الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.[1]

ثانيا : المراحل التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية :

مرت معايير المحاسبة الدولية بخمس مراحل وذلك على النحو التالي[2]

1 - **مرحلة التأسيس:** امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها .وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق .ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها .وتبعا لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها .

2 - **مرحلة التطوير**:استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم انجاز مشروع تطوير المعايير وأخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة للتقارير المالية، وهذا تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل الممكنة لدى التطبيق .

3 - **مرحلة المعايير**:الأساسية الشاملة :وقد انتهت هذه المرحلة في عام1999 ، وفيها تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذه المعايير، معايير التي تعالج مشكلة الأدوات المالية، ضريبة

[1] - Les Normes Internationales IAS /IFRS . Séminaire nationale , Constantine, 11, 12, Décembre, 2007 ,p148.

2 -يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص .256

الدخل، الاستثمارات العقارية، وتدني قيمة الموجودات المحاسبية ومعايير حول الزراعة وغيرها، وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس التفسير معايير المحاسبة الدولية .

4 – **مرحلة إعادة الهيكلة :**وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها[1].

5 – **مرحلة معايير الدولية لإعداد التقارير المالية :**وقد بدأت هذه المرحلة في عام 2002 إلى الآن، وفيها تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال .ولغاية اليوم تم إصدار 09 معايير دولية للإبلاغ المالي.[2]

ثالثا :أهم محطات المؤسسة للجنة المعايير المحاسبية الدولية

فيما يأتي أهم محطات التي تم فيها تعديل أو مراجعة دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية[3]:

1 –29 جوان 1973 تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية عبر العالم .

2 – نوفمبر 1982 تم مراجعة دستور اللجنة ومعظم اتفاقياتها خصوصا المتعلقة بالمنظمات المهنية.

3 – أكتوبر 1992 تم مراجعة الدستور مرة أخرى .

4 – ماي2000 ، تم عقد اجتماع لمختلف الهيئات المهنية المحاسبية عبر العالم لإعداد دستور جديد وآلية عمل جديدة تمكن لجنة معايير المحاسبة الدولية من إعداد معايير عالية الجودة وعليه تم الاتفاق على تبني آلية عمل جديدة

1- مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم محاسبة، جامعة دمشق، ص .287
2- محمد السيد ناغى، مرجع سبق ذكره، ص .156
3- حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، محاسبة وتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013/2012 ، ص ص183 ، .185

تسمح لمجموعة من الأمناء المختارين بعناية فائقة بتسيير مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أوكلت مهمة إعداد الدستور الجديد للأمناء البالغ عددهم 19 أمينا .

5 –جانفي2001 ، قام أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإعداد دستور جديد، على أساسه يحل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) ، كما ستحل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs التي سيعدها المجلسIASB ، محل معايير المحاسبة الدولية IASs المعدة من قبل اللجنةIASC .

6 –أفريل 2001 تقرر أن جميع المعايير المحاسبية الدولية السابقة IASs سيبقى العمل ساريا بها إلى حين تعديلها أو سحبها النهائي، ونفس القرار بالنسبة لتفسيرات المعايير المحاسبية، فستبقى سارية المفعول إلى حين تعديلها أو سحبها النهائي .

7 –مارس2002 ، تم مراجعة الدستور، كما تم فيه إنشاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRICلتحل محل لجنة تفسيرات المعاييرSIC .

8 – جويلية 2010 ، تم حل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإنشاء محلها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يقوم بإدارتها وتسيير شؤونا 22أمينا.

رابعا : من مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية

من بين مزايا تطبيق معايير محاسبية موحدة، نذكر ما يلي [1]:

1– سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية .

1- طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص .312

2- زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية الذي يعطي احتمالية أكبر للشراكة والاندماج .

3- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين.

4- تخفيض تكلفة رأس المال للشركات .

5- قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول

6-زيادة الشفافية والمساءلة في نطاق الحكمية المحاسبية.

7- زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة)

8-تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية(قطرية)

9-سهولة تنظيم أسواق الأوراق المالية

10-تخفيض التأثير بالضغوط السياسية .

خامسا : نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناءا على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية وبعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA.AICPA.ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا (ICAS)تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول وتشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، وعليه فقد

وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في(استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو ، هولندة، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة) لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 وفيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 1973/06/29، وقد اعتبرت بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية [1].

وفي سنة 1982 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والبورصات والجهات المنظمة للأوراق المالية، وقد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC وبرنامج عمله، وقد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية وكسب القبول للمعايير الناتجة[2] .

وقد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوربا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين((و الذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم)) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا .

وفي سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى تكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي القوائم المالية الآخرين، وكان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام .

[1]- محمد الشريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية، محلة الإدارة العامة، العدد55، الرياض، سبتمبر1997 ، ص

[2]- محمد الشريف، مرجع سبق ذكره، ص ص254 ، 256.

و في سنة 1998 أصبحت الصين في IFAC وانضمت إلى IASC كمراقب، وفي عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، وعندما تم حل مجلس إدارة LASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضو من 112بلد .

وقد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي عام 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية، كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك وإنما يتم إصدار المعايير طبقا للضرورة والحاجة، وبعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات ثم المراجعة والمصادقة يتم تحديد بدأ سريان المعيار، وقد ترتب على نمو المحاسبة وتطويرها وتزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تحد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الثاني: حوكمة الشركات

المطلب الأول: مدخل عام لحوكمة الشركات

أولا – نشأة وتطور حوكمة الشركات :

1- نشأة الحوكمة:

سنتطرق أولا الى أهم المحطات التي عرفتها نشأة الحوكمة حيث:

إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يعود لنظرية الوكالة، ويعود ظهوره الأول للأمريكيين " Means & Berle" سنة 1932 اللذين تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهم " الشركة الحديثة و الملكية الخاصة "، الذي تحدث عن أداء الشكات الحديثة، والاستخد ام الفعال للموارد، فضلا على القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الادارة[1].

وفي سنة 1976 عمل كل من" Jensen & Mecklings " على الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميته في الحدي أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية و الإدارة، وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية و العملية، التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الادارة، مما يساعد على جذب المستثمرين سواءا كانوا محليين أو أجانب؛هذا ما حث بعض الهيأة العلمية و المشرعين، في العديد من دول العالم، على إصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ[2].

1- طالب علاء فرحان ، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1،دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ،ص27.

2 -Stéphane Trbucq la gouvernance d'entreprise héritiere d'entreprise Héritiere de conflits Idéologique et Philosophique communication pour les neuviemes journeés d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige- Universite Paris – Dauphine avec le l'associat francophone de comptabilité ,20-21 mars 2003 , P 03-05.

وفي عام 1985، وفي أعقام انهيار عدة مؤسسات مالية تعمل في طاع الادخار والقروض في الولايات المتحدة الأمريكية، قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية، بإصدار تقريرها المسمى Tread way commission، او لجنة تريدواي، والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة المؤسسات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية [1].

وقد تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن العشرين، عندما اتجهة منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار، وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية .

ولعل البداية الحقيقة للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات كانت حينما أصدرت لجنة Cadbury في ديسمبر 1992 تقريرها، والمشكلة من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان "" الأبعاد المالية لحوكمة الشركات "" The Financial Aspects of Corporate Gouvernance. [2]

ثم أتت مرحلة الإصلاحات والممتدة من (1996–2000) كنتائج لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها ، أو سوء الممارسات الإدارية بها، وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة، كما شهدت هذه المرحلة إصدار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، لمجموعة من مبادئ حوكمة الشركات، والتي تم تعديلها لاحقا، وهدفت المنظمة من وراء ذلك الى مساعدة الدول في التطبيق السليم بمفهوم حوكمة المؤسسات، وتلاه مباشرتا مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة وضرورة توثيقها(2001–2004)، حيث كان التركيز واضحا على

1- صفاء محمد سرور ، دور المنهج الإسلامي في زيادة فعالية حوكمة الشركات ، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات و أبعادها المحاسبية و الإدارية و الاقتصادية ، كلية التجارة ، ج3 ، جامعة الإسكندرية ، 08-10 سبتمبر 2005، ص268.
2- محمد جميل حبوش ، مدى التزام الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة داخلية لآراء المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجية و مدراء الشركات المساهمة العامة ،مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، جامعة غزة الإسلامية ،2007، ص23.

حالات الفشل والفساد القيم و الأخلاقي والفضائح في العديد من الممارسات المالية و الاستثمارية، في كثير من الشركات والمؤسسات[1].

_2_ دوافع ظهور حوكمة الشركات

تتلخص دوافع ظهور حوكمة الشركات فيما يلي[2] :

_تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشات وتعزيز المساءلة .

_توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشات بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة ومساهميها .

_ مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء المنشات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة الى كل من المجلس الادارة و المساهمين ممثلين في الجمعية العمومية .

_مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المؤسسة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.

_ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسة و تشجيع المؤسسات على الاستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة .

_توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.

_توفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العمومية ومجلس الإدارة والمديرين والتنفيذيين بما يضمن عدم حدوث لبس آو غموض أو تداخل بين اختصاصات هذه الأطراف.

1- عدنان بن حيدر بن دريوش ، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية ، 2007 ،ص25.
2- يوسف محمد طارق، مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر،ص67.

_تحقيق نوع التكامل بين المؤسسة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية والاجتماعية السائدة.

_توفير إطار يساعد في تحديد سبل زيادة وعي المسئولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية .

_3_ أسباب ظهور حوكمة الشركات

توجد ثلاثة أسباب رئيسية نوجزها فيما يلي[1] :

أ_ نظرية الوكالة :

يصف JONSON علاقة الوكالة بأنها عقد بموجبه يقوم شخص أو أكثر (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لينجز الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل اتخاذ القرارات .

تقوم نظرية الوكالة علا مجموعة من الفرضيات منها :

_ يتميز كل من الأصيل والوكيل بالرشد الاقتصادي وكلاهما يسعى لتعظيم منفعته .

_ اختلاف أهداف الأصيل والوكيل إذ يسعى الأصيل للحصول على اكبر قدر من جهد الوكيل مقابل اجر معقول، بينما الوكيل يسعى للحصول على مكافئات اكبر مع بذل جهد اقل.

_ بالرغم من تعارض أهداف الأصيل والوكيل فهناك حاجة مشتركة بينهما هي ضمان استمرارية المؤسسة وتقويمها لمواجهة المؤسسات الأخرى .

–تعالج نظرية الوكالة المشاكل الناتجة من انفصال الملكية عن الإدارة، حيث هناك مشكلين أساسيين للوكالة هما :

- محمد مصطفى سليمان،دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري و المالي،دراسة مقارنة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 1مصر ،ط2 ، 2009 ،ص16.

مشكلة التخلخل الخلقي: تنشا عندما لا يستطيع الأصيل ملاحظة ورقابة أداء الوكيل، وعندما تختلف تفصيلات كل من الأصيل والوكيل حول البدائل المتاحة للاختيار.

مشكلة التخلخل العكسي: تنشا عند عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل .

من هنا يسعى كل من الموكل والوكيل إلى بناء تنظيم مساعد يبرز أهميته ويحقق المصالح الذاتية الأمر الذي يؤدي بالشركة إلى تحمل مجموعة من التكاليف الإضافية سواء كانت هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة والتي تنتج عن علاقات الوكالة تسمى في الفكر المالي بتكاليف الوكالة التي تتحملها الشركة، حيث عرف ب أزل تكاليف الوكالة على أنها التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة الوكالة .

ب_ الفضائح المالية :

لقد أدت انهيارات المالية للشركات العملاقة في العديد من دول العالم والتي لها اثر على اقتصاديات تلك الدول إلى دراسة وتحليل الأسباب المؤدية لذلك .

من أهم هذه الفضائح ما حدث للشركة ما حدث للشركة ENROL للطاقة، و اختلاسات للشركة WORCOM، وشركة PARMALA للأغذية، حيث رأى البعض بأن تلك الانهيارات كان سببها ضعف السياسات المحاسبية والتي تمكن المتلاعبون استغلالها مما تسبب بعواقب ما لا يمكن إصلاح أثرهن ولكن تبين فيما بعد أن العيب ليس بمعايير المحاسبة ولكن في سلوكيات مطبقيها.

فيما جاء في قضية ENROL أن معايير المحاسبة تنص على آليات معينة يجب إتباعها إلى أن إدارة ENROL لم تتقيد بها، حيث غض مراجع ة الخارجي أرفد أندرسل الطرف عن عملية عدم التقيد وبالتالي وفي حالتي اتبعت الإدارة ومراجعيها أسلوب غير أخلاقي، وفي أعقاب الانهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية

للسنة 2002 أصدرت الحكومة الأمريكية قانون Sandanes Oxley الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد الإداري و المالي الذي يواجهه العديد من الشركات .

وكان لهذا القانون أثر على جودة الإبلاغ المالي من خلال :

- لجان المراجعة: تعتبر لجان المراجعة عصب رئيسي في الشركة، خصوصا بعد تركيزها في توظيف أعضائها من ذوي أصحاب الخبرات العالية و السمعة النزيهة.
- المراجعون الداخليين: من خلال التركيز على مراجعة المجلات المالية بشكل أكبرا من السابق وبالتالي سيكون للتدقيق الداخلي أثر رئيسي في نجاح الشركة .
- المراجعون الخارجيين: حيث يتم إبعاد المراجعين الخارجيين عن تقديم استشارات للشركة التي يدقق أعمالها حيث تؤدي المراجعة الخارجية وظيفتها و إلزام المراجعين الخارجيين بمقابلة لجنة المراجعة وتقديم تقاريرهم إليها.

ج العولمة:

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة، حيث الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه، وكانت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة التي جعلت الأسواق عالمية و المؤسسات دولية رؤوس الأموال عالمية، أي سهولة حركاتها بين الدول، لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري، خاصة وأن المستثمرون أصبحوا قبل الالتزام بأي قدر من التمويل يطالبون بالأدلة على أن الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب سليمة تقلل من الفساد المالي و الإداري، لهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة .

4- أسباب الحاجة الى الحوكمة:

يرى بعض الباحثين أن أسباب الحاجة لحوكمة الشركات هي[1] :

- متطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعي مستوى عالي من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها .
- حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة و إساءة استخدام السلطة دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات لحماية مصالحهم.
- التوجه إلى الخصخصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص .
- الحاجة إلى الاهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع، خصوصا بالقطاعات التي تمس شرائح عديدة من المجتمع مثل قضايا البيئة و الصحة و السلامة.
- العدد الكبير من حملة الأسهم، الأمر الذي يضاعف من قدراتهم على تبني قواعد مشتركة لتنظيم عمل الشركة مراقبة أدائهم.
- حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي.
- غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح و المساهمين.
- إنتشار أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي.

1- ريم بن عيسى ، تطبيق آليات حوكمة الشركات و آثارها على الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر، ص65.

ثانيا– ماهية حوكمة الشركات

–1–تعريف حوكمة الشركات:

يتضمن مفهوم الحوكمة من الناحية اللغوية العديد من الجوانب التي تتمثل في[1]:

– الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد

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

– الأحكام: ما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية وثقافية وخبرات تم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.

– التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

تنوعت التعريفات لمصطلح حوكمة الشركات وفيما يلي سنحاول عرض بعض التعاريف المقدمة من طرف بعض الباحثين و المنظمات العالمية واللجان والهيئات الدولية كما يلي :

عرفتها منظمة التعاون التنمية الاقتصادية (OECD) : على إنها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها. [2]

عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) : بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

1- علاء فرحات طالب، مرجع سابق، ط1، ص 24.
2- سفيان عبد العزيز، المراجعة الداخلية ، كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية ، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ،04-05 ديسمبر 2012 ، ص07.

عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) :هي العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من طرف أصحاب المصالح من اجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر و مراقبتها و التأكد على كفاءة الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة [1].

كما توجد عدة تعاريف لحوكمة الشركات, ومنها على سبيل المثال:

*هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة.

*تعبر حوكمة الشركات عن مجموعة من الآليات التي تهدف إلى صحة وجودة القرارات المأخوذة من طرف إدارة الشركة.

*هي مجموعة من الأدوات الرقابية التي تهدف إلى توازن وضع الشركة, مع مراعاة م صرالح مختلف الجهات المعنية.

مما سبق يمكن اعطاء تعريف شامل للحوكمة على أنها : نظام أو أسلوب يتم من خلاله ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة مع القيام بتنفيذ وسائل الرقابة واعتماد الإفصاح والشفافية من اجل حماية المصالح المالية للمساهمين وضمان استدامة وتنافسية المؤسسة.

2- أهداف حوكمة الشركات :

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف من أهمها :

-تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة وهذا يتم من خلال ايجاد قواعد و أنظمة وضوابط تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة.

1- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمات المالية، الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر، 2005، ص149.

-ايجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة.

-تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في اسواق المال.

-العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة.

-العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

-فرض الرقابة الجيدة والفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية.

-العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي وتوفير فرص عمل جديدة.

-جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج.

-الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في الشركة

- تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار مثل المديرين ومجالس الإدارة على بناء إستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة.

-العمل على تحفيز الأيدي العاملة في الشركة وتحسين معدلات وتعميق ثقتهم بالشركة.

-زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.

وفي نهاية الأمر لابد من الإشارة إلى أن من أهم أهداف حوكمة الشركات العمل على مساءلة ومحاسبة و محاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره، وكذلك العمل بكل الوسائل المتاحة لجذب الاستثمارات المحلية

والأجنبية سواء بالتشريعات أو القوانين والامتيازات الممنوحة للمستثمرين، بالإضافة إلى تطبيق مبدأ الأخلاق الحميدة الجيدة والمعاملات الإنسانية والاقتصادية بين المتعاملين مع الشركات فالجوانب الأخلاقية في عمل الشركات هي الأكثر ملائمة لدعم الحوكمة الجيدة و الناجحة.

الشكل رقم: 01 أهداف حوكمة الشركات

أهداف حوكمة الشركات

كبح مخالفات الادارة	تقليل المخاطر	حماية حقوق ومصالح المساهمين	تعميق دور الأسواق المالية	زيادة الثقة والاقتصاد الوطني
ظهار الشفافية	تحسين الأداء المالي	الحفاظ على السمعة الاقتصادية	الانتفاخ على الأسواق المالية	الالتزام بالسلوكيات والممارسات المهنية

المصدر : طالب علاء فرحان،إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف ، الطبعة الاولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان الاردن ، 2010،ص45

-3- أهمية حوكمة الشركات :

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة نذكر منها[1]:

*محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجودة أو عودته مرة أخرى.

*تحقيق ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين في الشركات.

*تفادي وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف معتمد كان أو غير معتمدة ومنع استمراره.

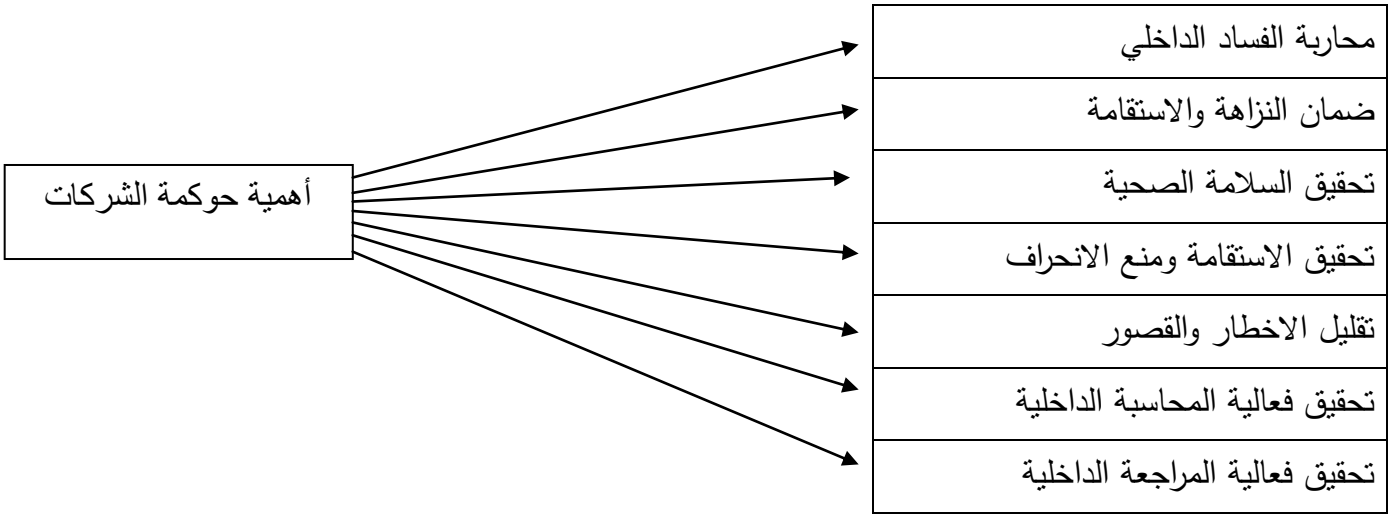
1- أشرف حنا مخائيل ، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات ، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة ، مصر ، 24-25 سبتمبر 2005 ،ص04-05.

*محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.

*تقليل الأخطاء إلى أدنى ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث هذه الأخطاء .

*تحقيق أعلى قدر ممكن من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية ويمكن تلخيص الأهمية في الشكل الموالي :

الشكل رقم 02 : أهمية حوكمة الشركات



المصدر: محمد أحمد الخضري ، حوكمة الشركات ، الطبعة الأولى ، مجموعة النيل العربية ، القاهرة مصر ،2005،ص58 .

4- خصائص حوكمة الشركات :

يمكن تلخيص خصائص حوكمة في ما يلي[1] :

*الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

*الشفافية : تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث.

1- طارق عبد العالي ، مرجع سابق ،ص23 .

*استقلالية: لاتوجد تاثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.

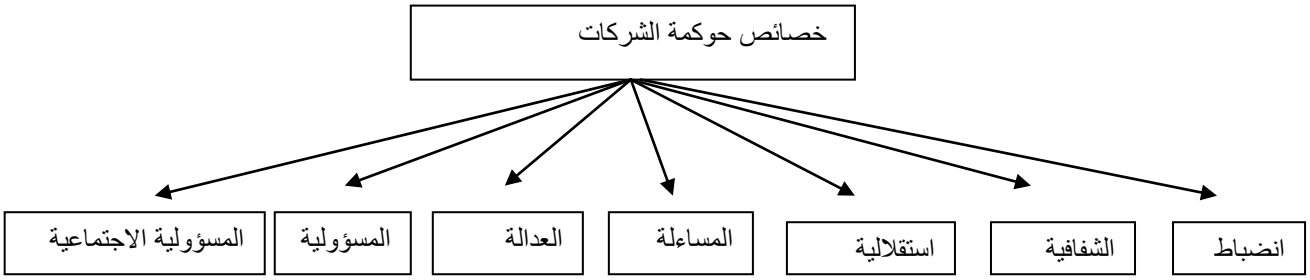
*المساءلة : امكانية تقييم وتقدير اعمال مجلس الادارة .

*العدالة : المسؤولية امام جميع الاطراف ذوي المصلحة.

*المسؤولية :يجب احترام حقوق مختلف المجموعات اصحاب المصلحة.

*المسؤولية الاجتماعية : النظر الى الشركة كمواطن جيد .

الشكل رقم 03: خصائص حوكمة الشركات



المصدر : من إعداد الباحتين

-5- ركائز حوكمة الشركات :

تقوم حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية وتتمثل في[1] :

– أ – السلوك الأخلاقي :

ضمان الالتزام السلوكي من خلال:

- الالتزام باخلاق الحميدة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.

1- طارق عبد العال، مرجع سابق ، ص23.

- الشفافية عند تقييم المعلومات.
- القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة.

-ب- الرقابة والمساءلة :

* تفعيل ادوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة .

* الأطراف الرقابة العامة: مثل هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البورصة، البنك المركزي في حالة البنوك.

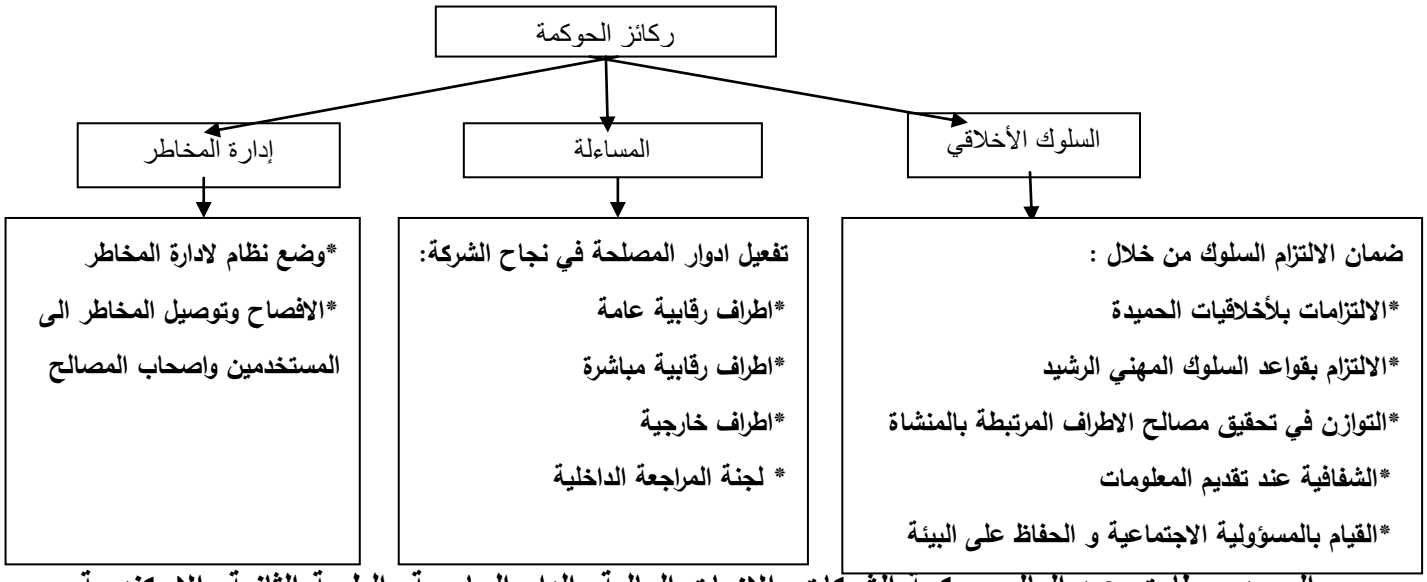
* أطراف رقابية مباشرة : المساهمين، مجلس الادراة لجنة الداخلين والخارجيين.

* أطراف أخرى الموردون،العملاء، المستهلكون، المودعون، المقضون.

-ج- ادراة المخاطر:

وضع نظام إدارة المخاطر الإفصاح و توصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة.

الشكل رقم 04: ركائز الحوكمة



المصدر: طارق عبد العال، حوكمة الشركات والازمات المالية، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، مصر2007، ص49.

ثالثا : محددات وأسس حوكمة الشركات

-1-محددات حوكمة الشركات :

* **المحددات الخارجية :** ويقصد بها المناخ العام للاستثمار في الدولة ويتضمن ذلك ما يلي[1] :

أ- وجود القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي : قانون الشركات، قانون هيئة الأوراق المالية، قانون سوق الأوراق المالية، قانون النقد، قانون الضريبة، قانون إحداث المصارف الخاصة، قانون تطوير وتحديث المصارف العامة، قانون تنظيم المنافسة ومنع الاحتكار، قانون الإفلاس، قانون الإشراف على التامين

ب- كفاءة القطاع المالي "المصارف وسوق المال" في توفير التمويل اللازم لتمويل المشروعات.

ج- كفاءة الاجهزة والهيئات الرقابية في أحكام أجهزة الرقابية في أحكام رقابتها على الشركات " مصرف المركزي – هيئة الاوراق المالية –البورصة- وزارة الاقتصاد".

د- كفاءة المنظمات والجهات المهنية مثل : جمعية المحاسبين القانونيين – مكاتب تدقيق الحسابات – مكاتب المحاماة- شركات التصنيف الائتماني- شركات الاستشارات المالية والاستثمارية.

إن وجود هذه المحددات وضمان تنفيذها يحقق الإدارة الجيدة للشركات ويحد من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

***المحددات الداخلية:** وتتضمن[2]:

أ- القواعد و الأسس والأنظمة الداخلية في الشركة التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة.

1- حسين بن طاهر ،بوطلاعة محمد ، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة التقارير المالية في ضل النظام المحاسبي المالي،مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي ، يومي 06-07 ماي 2012،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، الجزائر ، ص49.
2- محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ،ص50-51.

ب- توزيع السلطات بين الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيح و المكافآت.

ج- الحوكمة تؤدي في النهاية الى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .

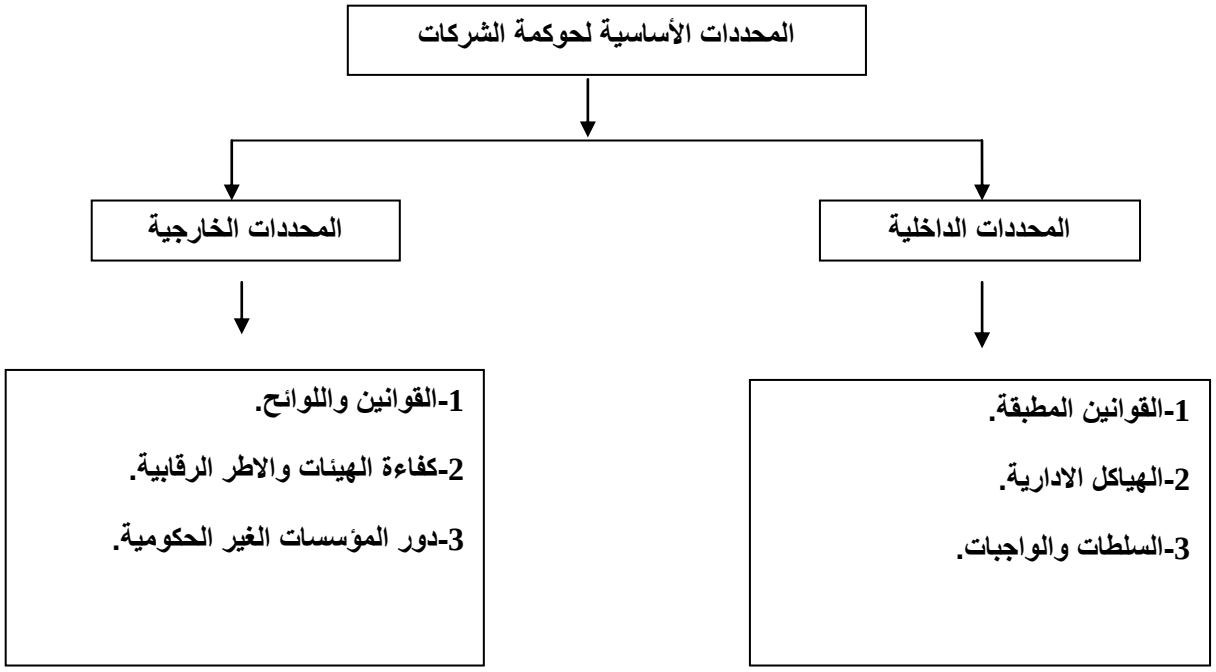
د- العمل على ضمان حقوق الاقلية وصغار المستثمرين.

هـ- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.

و- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الارباح.

ي- خلق فرص العمل,

الشكل رقم 05 : المحددات الأساسية للحوكمة



المصدر: من إعداد الباحثتين

2- أسس الحوكمة الشركات :

يقوم نظام الحكم الراشد على دعائم أساسية نذكر منها [1]:

- الإشراف: يتمثل في تدعيم تفعيل الدور الإشرافي بمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.
- **الرقابة:** تدعم الرقابة الداخلية والخارجية.
- **البعد الأخلاقي:**وتتمثل في تحسين البيئة الرقابية بما تشمله من عوامل أخلاقية ونزاهة وأمانة.
- **الاتصال وحفظ التوازن :** وتعني تصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة التنفيذية من جهة والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة او الإشرافية والرقابية والتنظيمية من جهة أخرى.
- **البعد الاستراتيجي :** صياغة استراتيجيات الأعمال والتطلع الى المستقبل، دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيرها على أداء الشركة.
- **المساءلة:** ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء الشركة والعرض أمام المساهمين وغيرهم من يحق لهم قانونا مساءلة الشركة.
- **الإفصاح والشفافية:** يتعلق بالإفصاح والشفافية عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة بالإضافة إلى المؤشرات الدالة على مدى الالتزام

بمبادئ الحكم الراشد التي تصدر في التقرير السنوي الشركة.

3- أبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات :

إن حوكمة الشركات تمارس من خلال أربعة أطراف رئيسية الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين وهو مابين الارتباط الوثيق بين المحاسبة والمراجعة بما تعني من إفصاح مالي، ومن قواعد

1-مناور حداد ، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية ، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات و دورها في الإصلاح الاقتصادي ، يومي 16-17 تشرين الأول ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، 2007، ص07.

ومبادئ حوكمة الشركات هناك اتفاق بان الحوكمة كتشريح جديد له أثره على جودة الإفصاح المالي ضمن النقاط التالية:

- **مجلس الإدارة :**

هي مسؤولية حقيقية جماعية لرفع مستوى النجاح في الشركة والقيادة والتوجيه للشؤون العامة، أي يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وان يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة والغير مباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملتهم معاملة عادلة، كما يجب عليهم وضع الأهداف، ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في تشريح وانتخاب مجلس الادارة، والافصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في المؤسسة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من اجل انجاح عملية التحكم المؤسسي وتحقيق أهداف الشركة.

- **لجنة المراجعة:**

تعتبر لجان المراجعة عصبا رئيسيا في عمل الشركة وخصوصا بعد تركيزها على توظيف أعضائها من ذوي أصحاب السمعة النزيهة والخبرات العالية، كما تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في النواحي التالية :

- الإشراف على القوائم المالية تعد من قبل المراجعة الخارجية؛
- النظر في الكفاءة وكفاية نظام الرقابة الداخلية؛
- المشاركة من اجل ايجاد نظام فعال لادارة المخاطر؛
- فحص التمويل والإنفاق في المنظمة .

- **المراجعين الخارجيين:**

ان حوكمة الشركات تجعل المراجع الخارجي يبتعد عن تقديم الاستشارات للشركة التي يدفق اعمالها، والتركيز على عملية المراجعة وجعلها عملية مجدية، واقرب للمثالية وخصوصا التزام المرجع الخارجي بمقابلة لجنة المراجعة وتقديم تقاريرها اليها .

ولقيام المراجع الخارجي بأعماله فانه :

- يجري مقابلات شخصية مع العاملين لتقييم جودة نظام المراجعة الداخلية؛
- إجراء ملاحظاته الشخصية على أصول الشركة مثل : مستويات المخزون؛
- مراجعة عينة من أرصدة الميزانية العمومية؛
- التأكد من سلامة أرصدة عملاء المنشاة لفحص دقة لأصول والالتزامات القصيرة الأجل.
- القيام بتحليل القوائم المالية، ومقارنة النسب المالية للمنشاة، من فترة لأخرى ، وبعد استكمال مراجعته بعد تقرير في هذا الصدد.

- **المراجعين الداخليين:**

لوظيفة المراجعة الداخلية دورها في حوكمة الشركات في العديد من المنشات منذ أوائل الأربعينات، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن وازداد أهمية مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون 2002 على الشركات، حيث تساعد المراجع الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة لاستقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة.

وهناك من يرى أن الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات تتمثل في التالي :

- المساءلة و الرقابة المحاسبية.
- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.
- دور المراجعة الداخلية.
- دور المراجع الخارجي .
- تحقيق الإفصاح والشفافية .
- تقويم أداء الوحدات الاقتصادية.

المطلب الثاني: الاطار العلمي لحوكمة الشركات

أولا : مقومات الأساسية لحوكمة الشركات

لتطبيق حوكمة الشركات لابد لها من أربعة مقومات أساسية هي [1]:

- **الإطار القانوني :**

هو المسؤول عن تحديد حقوق ومسؤوليات اختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية في الشركة على وجه الإلزام، وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العامة للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الادراة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب ان يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يحب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شانا داخليا لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن

1- أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قاعدة أخلاقية المهنة ، دار صنعاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009 ،ص16-22 .

نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات.

- **الإطار المؤسسي:**

هو الإطار الذي يتضمن جميع الشركات والهيئات التي لها علاقة بالشركة مثل الجهات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات كالهيئة العامة لسوق العمل وبورصة الأوراق المالية، والبنوك المركزية والهيئات غير الحكومية للمساندة للشركات كالجمعيات المهنية والعلمية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، كذلك الشركات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات اذ يقع عليها عبء تطور نظم الحوكمة ونشر ثقافتها.

- **الإطار التنظيمي:**

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

- **روح الانضباط والجد والاجتهاد:**

ويتضمن الحرص علا المصلحة العامة للشركة، من خلال تشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق ان الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان ، قمن مصلحة الجميع الحرص علا سلامتها والعمل علا تحسين قدراتها التنافسية.

ثانيا: اطر واليات الحوكمة:

1 -اطر حوكمة:

- الأطر المختلفة لتفسير مفهوم حوكمة الشركات :

من بين ما درس من اطر مختلفة عبر المراجع المتعددة والتطبيقات المختلفة للشركات العديدة في مجال الحوكمة نجد ما يلي[1] :

أ -حوكمة الشركات وسيلة او أسلوب وممارسة لضبط الأداء ومتابعته، وبالتالي فالحوكمة ينظر لها على أنها :

- مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات و الهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من اجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.
- أسلوب أو وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما تؤدي لخلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.
- وسيلة تهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على ادراة الشركة بها يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم ، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقة التعاقدية التي تربط بينهم وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة .

ب -حوكمة الشركات نظام لإدارة ورقابة منظمات الأعمال :

- الحوكمة في الماضي كان ينظر لها على انها نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة على اقتناء موارد الشركات المساهمة بمعرفة مجالس إدارتها المنتخبة من قبل حملة الأسهم بالجمعية العمومية .وهناك البعض يراها عبارة عن نظام للإدارة والرقابة تتبناه منظمات الأعمال بحيث يشمل توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة

1- أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص214.

المشاركة في المنظمة، ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بهدف تحسين الأداء المالي والحفاظ على السمعة الاقتصادية للمنظمة عند اتخاذ القرارات لخدمة المساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع بصفة عامة.

- ويوجد آخرون أيضا يرون أن حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير و النزاهة والشفافية.
- ويرى آخرون أن الحوكمة الشركات الآن هي إدارة موارد الشركة وخاصة المساهمة بمعرفة أصحاب الملكية الجماعية المشتركة المتمثلين في حملة الأسهم ومجالس الإدارة والمراجع الخارجي والمقرضين والأجهزة الحكومية والمديرين والعملاء والعاملين بالشركات ولجان المراجعة و ذلك بهدف تحقيق الانضباط المالي والإداري وتعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المراجعة الداخلية والخارجية ومعايير إدارة الجودة الشاملة.

ج- حوكمة الشركات مجموعة من الأنشطة الرقابية:

- وفي هذا الاتجاه نجد انه قد تم استخدام إطار مجلس الإشراف والذي يعرف الحوكمة الشركات بأنها الأنشطة الرقابية التي يتخذها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لضمان نزاهة عملية التقارير المالية . ويركز هذا التقرير على بيئة الرقابة والأنشطة الرقابية.
- ويرى آخرون أن هناك منهجين لتعريف حوكمة الشركات هما [1]:

- **المنهج الاول :** هو منهج المساهم او النموذج الخارجي والذي يرى ان الهدف الاساسي الاكثر احتمالا لنشاط الشركة هو تعظيم الربح ، وفي ظل مفهموم المساءلة فان الاشراف على تحقيق اهداف الشركة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك الشركة ومساهميها، حيث يركز منهج المساهم على تعظيم الربحية لصالح المساهمين .

1- مسعود صديقي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية ، يومي 07-08 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، ص 26.

- **المنهج الثاني :** وهو يسمى منهج الأطراف المتعددة او النموذج الداخلي، والذي يرى أن هياكل حوكمة الشركات تعكس نموذجا لرقابة الشركة والذي يهتم بمصالح الأطراف المتعددة ، مثل : الأطراف ذوي العلاقة من العمال المديرين، الدائنين العملاء ، الأطراف الأخرى.

لذلك، فنحن نرى ان المنهج الثاني يعكس مفهوموما أوسع واشمل لحوكمت الشركات، حيث يعطي اعتبارا قويا للبيئة وللقضايا الاجتماعية، هذا بالإضافة إلى انه يتطلب توصيل البيانات المالية وغير المالية الملائمة لصانعي القرارات سواء الداخليين ام الخارجيين.

2 -آليات الحوكمة:

توجد عدة آليات لحوكمة الشركات نوجزها فيما يلي[1] :

- **الآليات القانونية :** وهي تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.
- **الآليات الرقابية:** لتحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولية عن الإشراف والرقابة .
- **الآليات التنظيمية :** والتي تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يحقق أهداف الحوكمة مثل التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة واللجان المختلفة .
- **الآليات المحاسبية :** والتي تختص بوجود نظام فعال لادارة التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة.

1- رضا جاوحدو، تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و المنهج المحاسبي السليم، متطلبات ضرورية لادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية (واقع، رهانات و أفاق)، يومي 07-08ديسمبر2010، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ،ص 16-17.

وبدراسة آليات المختلفة للحوكمة نجد أن بينها علاقات تأثيرية، فعلى سبيل المثال لا الحصر، نجد ان وجود قانون فعال للشركات يحدد السجلات المحاسبية التي يجب أمساكها والقوائم المالية التي يجب نشرها من الممكن ان يؤدي الى تفعيل الآليات المحاسبية المتعلقة بأعداد التقارير المالية وبما يحقق الإفصاح والشفافية من اجل الوفاء بمتطلبات هذا القانون.

قد تضمن المبدأ الخامس O.C.E.D2004 بالإفصاح والشفافية مجموعة من الآليات المحاسبية التي يتم استخدامها لتقديم منتج بمواصفات جودة معينة ويتم التشغيل وفقا لمجموعة من المعايير الإنتاجية معايير محاسبية مع ضرورة تحقيق الرقابة على مراحل الإنتاج المختلفة آليات الرقابة على إنتاج المعلومات ويكمن تلخيص هذه الآليات على النحو التالي[1] :

- آليات المعايير المحاسبية يجب إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها وفقا لمجموعة من المعايير المحاسبية .
- **آليات قياس الجودة:** يجب توفير قنوات لنشر المعلومات بمواصفات جودة معينة مثل التوقيت المناسب وان تكون المنافع من المعلومات اكبر من تكاليف إنتاجها بالإضافة إلى ملاءتها لاحتياجات المستخدمين.
- **آليات الرقابة على إنتاج المعلومات:** يجب توفير مجموعة من آليات المراجعة للتأكد من صحة المعلومات التي تم إنتاجها .

وبدراسة الآليات السابقة والتي تضمنها المبدأ الخامس ، يلاحظ ان هناك علاقة تداخلية تبادلية مع الآليات التي تتضمنها المبادئ الأخرى .

1- فلة حمدي،استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة الشركات لآلية لد من الفساد المالي و الإداري ، يومي 07-08 ماي 2012 كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، ص154.

ثالثا مبادئ الحوكمة :

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من المنظمات التي اصدرت مبادئ حوكمة الشركات عام 1999م ، ثم أصدرت النسخة المعدلة منها في عام 2004م وتنقسم هذه المبادئ الى ستة مبادئ رئيسية:

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات : يجب ان يكون إطار حوكمة الشركات قادرا على تكوين أسواق مالية تتسم بالشفافية والوضوح، ويكون لها تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق ، ويكون متوافقا مع نصوص القانون ، ويضمن توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات[1].
- حفظ جميع حقوق المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح ، ومراجعة قوائم المالية ، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة[2].
- المعادلة العادلة للمساهمين : يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك الأقلية و المساهمين الأجانب ، كما يجب ان تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم ، ومحاسبة المتسببين في ذلك[3] .
- الإفصاح والشفافية: ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقبة الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبية العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبدون تأخير[4].

1- سالم الفليقي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار أسامة للنشر و التوزيع ، 2012 ، ص11.
2- هواري معراج،حديدي ادم ، نحو تفعيل دور حوكمة المؤسسة في ضبط إدارة أرباح في البنوك التجارية الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،ص10.
3-زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير، العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص13.
4- محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة و معاييرها، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان ،15-17 ديسمبر2012،ص20.

- دور أصحاب المصالح : ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب التي ينشا القانون او تنشأ نتيجة الاتفاقيات متبادلة وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا.

وهذا المبدأ يتضمن ما يلي:

- ينبغي أن يعمل في إطار حوكمة الشركات على التأكد من احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .
- حينما يحمى القانون أصحاب المصالح فان أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم .
- يجب ان يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود الآليات لمشاركة أصحاب المصالح وان تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء .
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة ، يجب ان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك[1].

- مسؤولية مجلس الإدارة : يتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الادراة التنفيذية . والرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمدرين واعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ، والتأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل ، والرقابة الداخلية لاسيما أنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية و التشغيلية[2] .

1- محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، دار الجامعية الاسكندرية ، مصر، 2006،ص41.
2- خليدة عابي ، مرجع سابق، ص51.

المبحث الثالث : العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

المطلب الأول :علاقة الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بحوكمة الشركات

أولا : إسهامات الإطار المفاهيمي في الإجابة على المشاكل التي تطرحها حوكمة الشركات

الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية موجه وبالدرجة الأولى إلى المستثمرين والدائنين للشركة، وبالإضافة إلى هذا فقد أوضح الإطار المفاهيمي الثالث(الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) عناصر يمكن اعتبارها أساسية وهي[1]:

1-/ العمليات التي يتم تسجيلها والاعتراف بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج .

2-/ طرق قياس وتقييم الأصول والخصوم.

3-/المعلومات الإضافية التي تعرض بغية تفسير الحسابات .

هذا وقد أعتبر أن أي تنفيذ جزئي للمعايير المحاسبية غير مقبول وهذا ما أعطى مفاهيم جديدة أيضا من حيث جودة المعلومات المعروضة فنجد أن:

أ. المعلومة المحاسبية يجب أن تكون واضحة (قابلة للفهم) وأن تسمح بتكوين صورة واضحة عن المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها، ومن ثم فان القوائم المالية يجب أن تستعمل مصطلحات ومؤشرات معروفة أو معترف بها من قبل الجميع

ب. المعلومة يجب أن تكون ملائمة ما يسمح للمستعمل بتصحيح وتأكيد توقعاته واتخاذ قرارات اقتصادية التي من شأنها أن تكون ضرورية .

ت. الأهمية النسبية والتي نعني بما أنه يجب الكشف عن المعلومات التي تقدم مساهمة وتأثير على اتخاذ القرار.

ث. المعلومة المحاسبية يجب أن تكون صادقة وتسمح باستخدامها دون خطر الوقوع في الخطأ .

1- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سبق ذكره، ص459 .

إن المعلومات المحاسبية في ظل IAS / IFRS تعتبر أكثر اقتصادية وموجهة نحو قياس الأداء ، وتهدف إلى تحسين مصداقية التوقعات، كما أن احترام مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني هو الأساس الرئيسي للنموذج المحاسبي الجديد، لما له من تأثير على القوائم المالية من حيث إظهار مفهوم الصورة الصادقة (الحقيقية)، وبدوره يعتمد على مبادئ الصورة الحقيقية للشركة وقواعد وسياسات محاسبية سليمة ولا تحتمل الغموض والعيوب وبالتالي على الإدارة إثباتها بعناية تامة، على هذا الأساس أكد الإطار المفاهيمي أنه إذا كانت بعض المعايير المحاسبية قد تشوه صورة الشركة عند استعمالها فينبغي على الشركة عدم تطبيق هذه المعايير، وهذا ما يؤكد مبدأ الصورة الصادقة المنظر [1].

وعليه فإن تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية والسياسية المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، والتغيرات التي تطرأ عليها ضروري ولابد منه حتى يتم تحليلها وقراءتها بطريقة مفهومة وجيدة دون أي عناء ولبس، وما تأكيد IASB في إطاره المفاهيمي على مبدأ ثبات الطرق المحاسبية إلا خير دليل على ذلك، فمثلا استخدام هذا المبدأ والذي بموجبه لا يمكن تغيير أحد أو بعض الطرق المحاسبية المستعملة من سنة لأخرى، يؤدي إلى غلق الباب أمام مسيري الشركة في تغيير الطرق المحاسبية من سنة لأخرى من أجل إعطاء بيانات مالية مغايرة للواقع الحقيقي والصادق للشركة، كما أن الالتزام بهذا المبدأ يمكن المساهمين من معرفة التطور الحقيقي لأداء الشركة عبر الزمن عن طريق إجراء المقارنة بين القوائم المالية خلال عدة سنوات، وبالتالي يمكن القول أن المفهوم الجديد الذي جاءت به المعايير المحاسبية الدولية والتي تتطلب استعمال معايير محاسبية تتمتع بالثقة والشفافية اللازمة حتى تلبي احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للشركة .

إن النظام المحاسبي المالي يفعل حوكمة الشركات من خلال علاقته بها، أي أن العلاقة بينهما في أي دولة هي علاقة متبادلة، فالنظام المحاسبي المالي الجيد بمحتواه وتطبيقه الذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية

1-عبد الرزاق الشحادة، عبد الناصر حميدان، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي السادس حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، يومي 14،16 ، أفريل2007 ، جامعة الزيتونة، الأردن، ص04.

المتعارف عليها يدعم الحوكمة .وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة عنصر الثقة لدى الأطراف المرتبطة بها.

ثانيا : أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزامات، خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية، مثل الاستثمار في السندات المالية والأسهم، ولعل أهم تحول أو انتقال إلى القيمة العادلة هو بسبب الانتقادات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية نذكر منها ما يلي[1]:

1-/ أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية، هو ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسه حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وهذا ما يؤكد عدم ملائمتها في عملية اتخاذ القرارات.

2-/ يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على والملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة، وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية .

3-/ تقوم التكلفة التاريخية بتجاهل التضخم النقدي، وارتفاع الأسعار، الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الأقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

4-/ عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات، مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.

5-/ عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس الواقع فعلا .

صار من الواضح أنه في ظل التكلفة التاريخية، فإن القيم المالية في الميزانية العامة وفي قائمة الدخل لا تقدم جوابا كافيا، للإيفاء بمتطلبات المستثمرين لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، المستندة إلى معلومات عادلة تعكس

[1]- حواس صلاح ، الوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، ص .113

الوقائع الاقتصادية، ولهذا جاءت محاسبة القيمة العادلة لتضيق الاختلاف بين القيمة الاقتصادية والقيمة المحاسبية، وبالتالي فإن اعتماد مبدأ القيمة العادلة سيحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومد لوليتها، فمعلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، حيث أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى الآتي [1]:

أ –تعكس تقدير سوق الأوراق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية.

ب –تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية، لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية، بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شرائها أو من قام بذلك

ت –توفر القيمة العادلة أساسا محايدا التقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال، عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بما أو سدادها.

إن إدخال محاسبة القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية، يؤدي إلى إظهار معظم الموجودات والمطلوبات في الميزانية العامة بموجب قيمتها الاقتصادية، وكذلك إظهار النتائج الشاملة للعمليات وللتغيرات الجارية على الموجودات والمطلوبات في حينها، دون الانتظار لأخذها في الحسبان عند تحققها، فهذه التغيرات تصب في حقوق الملكية، وبالتالي فإن الزيادة في حقوق الملكية يعتبر ربحا وفي حالة النقص يعتبر خسارة، وهو أمر ينسجم مع المفاهيم الاقتصادية، وهذا بطبيعة الحال بعد استبعاد المعاملات بين الشركة ومالكيها .

تتميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة، وذلك بخلاف محاسبة التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية في عدم كفاءة و فعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير

[1]- المرجع السابق، ص .115

على أن السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة، يراعى فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة أنها تبقى في جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل .

الجدول رقم (02) : أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء الشركة، وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء الشركة، وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم، وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات، مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية، دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

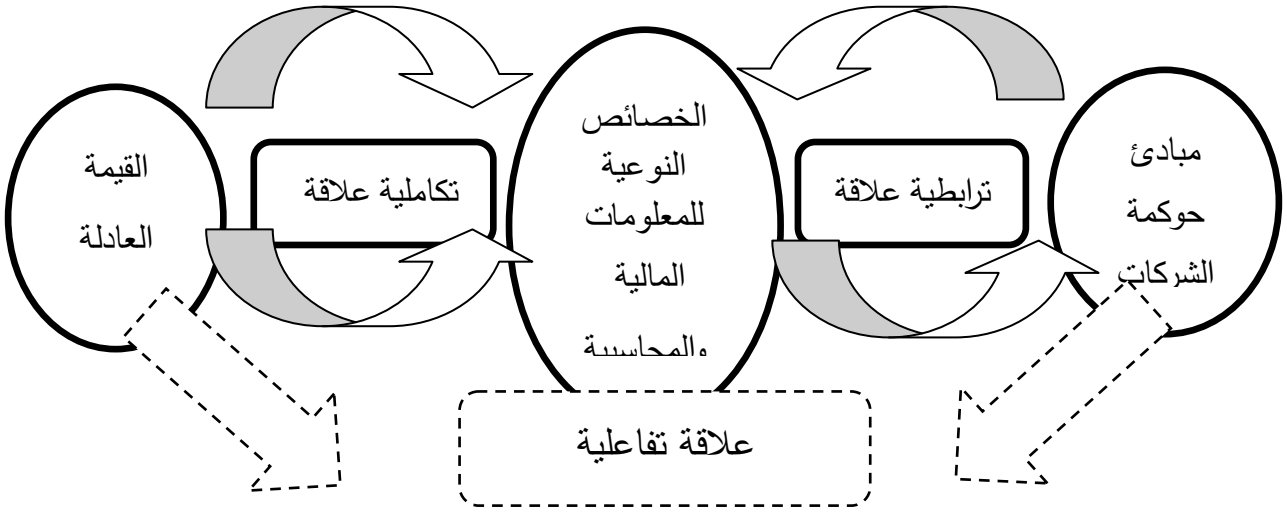
المصدر :حواس صالح، التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص.116

وأخيرا يمكن القول أنه وفقا لهذا الإطار التصوري الجديد للمحاسبة فإنه يؤكد على أهمية وجود نظام فعال للمعلومات، وكذا تنظيم الاتصالات المحاسبية الموثوقة لتوفير الأدوات اللازمة لاتخاذ قرارات مستقبلية سليمة وتقيس القدرة المستقبلية للشركة بكل عدالة وشفافية .

إذن القيمة العادلة تفرز معلومة محاسبية ومالية أكثر واقعية وملائمة وذات مصداقية عالية أي تتسم بالخصائص النوعية لها وبالتالي تمكن مستخدميها من التقدير الجيد لذمة المؤسسة، وهذا ما يعزز درجة الثقة لدى أصحاب المصالح، وهذا ما يتطابق مع مبادئ حوكمة الشركات .

ويمكن تلخيص هذه العلاقة في الشكل التالي :

الشكل رقم :(06) علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات



المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على السعداني مصطفي، **مدى ارتباط الشفافية الإفصاح في التقارير المالية وحوكمة الشركات،** مؤتمر دولي " مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر2010 ، ص .21 وطارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث للمحاسبة عن القيمة العادلة،** الدار الجامعية، مصر، ب ط،1999 ، ص .138

من هذا الشكل يتضح لنا جليا علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات باستخدام المعلومة المحاسبية والمالية، حيث أن العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومة المحاسبية والمالية هي علاقة تكاملية باعتبار القياس وفق معيار القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية والمالية، أي القيمة العادلة تقوم بتكامل مع المعلومة المحاسبية والمالية التحقيق خصائصها النوعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن العلاقة الترابطية بين حوكمة

الشركات والخصائص النوعية للمعلومات هي علاقة تأثيرية من الطرفين، ومنه فإنه من الملاحظ وجود علاقة غير مباشرة بين حوكمة الشركات والقيمة العادلة حيث تعتبر المعلومة المحاسبية والمالية كوسيط لهذه العلاقة، هذه الأخيرة التي يمكن القول بأنها علاقة تفاعلية ذلك لأن كلما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كلما أثر ذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومات وبالتالي التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات[1].

كما رأينا سابقا أنه من المبادئ الأساسية للحوكمة، الإفصاح والشفافية حيث يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة والتي تشمل معلومات عن النتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة، والملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت وغيرها من المعلومات المفيدة لمستخدميها، وبالتالي فإن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يشكل مدخل فعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، باعتبار أنه من المعايير الأساسية للحوكمة إبراز دقة وموضوعية تقارير المالية هذا مع الالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي ينعكس تطبيق قواعد الحوكمة على المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية وجودتها .

وبالتالي تتضح العلاقة بين حوكمة الشركات والقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة ، لما في ذالك 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 تعتري القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم الأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات المتخذة 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[2].

---

[1]- أحمد مخلوف، مبادئ الإفصاح وحوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمات المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية،20 ،21 ، أكتوبر 2009، ص .54

[2]- حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص63

المطلب الثاني :علاقة الحوكمة بالإفصاح والشفافية في ظل معايير المحاسبة الدولية

أولا :مفهوم الإفصاح المحاسبي والشفافية

لقد ارتبط الإفصاح في القوائم المالية ارتباطا وثيقا مع حوكمة الشركات، وذلك بسبب اطلاع الأطراف ذات العلاقة عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، وفيما يلي إبراز مفهوم الإفصاح المحاسبي والشفافية في ظل حوكمة الشركات .

1 -مفهوم الإفصاح المحاسبي

"" الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد[1] ويعرف بأنه "متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية".[2]

ويتمثل الهدف العام للإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي الأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات[3].

2 -مفهوم الشفافية

تعرف الشفافية المحاسبية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية ، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المؤسسة الواردة في القوائم المالية التي أعدت وفق

[1]- باهية زعيم ، دراسة الإفصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2012 /2011 ، ص .21

[2]- مصطفى السعدي، مرجع سبق ذكره، ص .15

[3] - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص .162 .

المعايير الخاصة بإعدادها دوليا ، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وواعية[1].

والشفافية لا تعد موضوعا جديدا أو دخيلا على نظم الحوكمة بالشركات فهي الآن وكما كانت في الماضي، تحتل مكانها الرفيع على أجندة كل شركة ومنظمة لكن الفارق يكمن في حجم الاهتمام الموجه لهذه القضية من الجمهور والعامة نتيجة الأزمات التي اجتاحت بعض الدول ونشوء هذا المفهوم الجديد لها[2].

ثانيا : علاقة معايير الإفصاح المحاسبي بالحوكمة في الشركات

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبي وسنحاول تسليط الضوء على تلك المعايير التي تعمل على تفعيل حوكمة الشركات.

1 –IAS1 لضمان جودة الإفصاح في القوائم المالية

يتضمن معيار المحاسبة الدولي 1

IASالعرض القوائم المالية "كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، ولقد حل المعيار المحاسبي الدولي IAS1 محل كل من المعايير المحاسبية التالية IAS1 :القديم المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعيار المحاسبي الدولي 5

IASالمتعلق بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وكذا المعيار المحاسبي الدولي IAS 13 المتعلق بالأصول المتداولة والالتزامات المتداولة، وقد صمم هذا المعيار IAS1 لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع الشركات التي تقدم تقاريرها بموجب المعايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات

[1]- أحمد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص ،52 .
[2]- عبد الناصر محمد درويش ، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، محلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني،2000 ، ص29 .

المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات[1].

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقة تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للشركة، وسوف نقدم في ما يلي أهم الأسس والقواعد التي ينبغي مراعاتها عند الإفصاح في القوائم ذات الغرض العام.

أ –الميزانية العمومية

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة، وتعكس الميزانية الوضع المالي للشركة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها ، فهي تحتوي على ملخص نشاط الشركة وقوتها ودرجة تطورها، فالميزانية تبحث عن قياس ثروة الشركة والإفصاح عنها في وقت معين[2]

و تنص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية حسب IAS1 على ما يلي[3]:

- يجب أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية.
- يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدبني على البنود التالية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم

[1]- لؤي علي زين العابدين، دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،8 ، 10 ديسمبر2005 ، ص .94

[2]- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الورقة الزرقاء، الجزائر ، ب ط، مارس،2010 ، ص .178

[3]- محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2،2008 ، ص .343

الدائنة الأخرى، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدوليIAS 16 .
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم:IAS2
- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.
- الإفصاح عن الأمور رأس المال المساهم لكل فئة (عدد الأسهم المصرح بها، عدد الأسهم المصرح بها بالكامل ...الخ). لم يتضمن المعيار إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي، فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية .

ب -قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية كالآتي:

1 **-قائمة الدخل**

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي لا تقل أهمية عن قائمة المركز المالي، فهي عبارة عن كشف بإيرادات الشركة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها ، ويعرف الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية

ماعدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك ، وقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 على قواعد خاصة بالإفصاح في قائمة الدخل كما يلي [1]:

- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل كحد أدنى :الإيرادات، تكاليف التمويل، نصيب المؤسسة من أرباح أو خسائر المؤسسات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية، المصروف الضريبي، ربح أو خسارة الفترة، توزيعات الأرباح.

2 -**قائمة التغيرات في حقوق الملكية**

أوجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 الشركات بنشر معلومات متعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية، الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط الشركة خلال الدورة، ويجب أن تتضمن هذه القائمة ما يلي[2] : ربح أو خسارة الفترة، كل بند من بنود الدخل أو المصاريف المعترف بها بشكل مباشر في حقوق الملكية وإجمالي هذه البنود، الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يتم معالجتها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS أما البنود التالية فيمكن إظهارها في قائمة حقوق الملكية أو في الإيضاحات [3]:العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على أصحاب حقوق الملكية، رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية ونهاية الفترة والتغيرات خلال الفترة مقارنة بين القيم الدفترية في بداية ونهاية الفترة لكل فئة من فئات رأس المال، علاوة الأسهم، الاحتياطات مع بيان كل تغير بشكل منفصل.

[1]- رزيقة عشيط ، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة، الجزائر، ص.112

[2]- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ب ط،2009 ، ص .176

[3]- سامي يوسف كمال محمد، الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنتا قسم المحاسبة،2001 ، ص .93

3- قائمة التدفقات النقدية

هي قائمة تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، ولقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS 7بعض الشروط وقواعد الإفصاح في هذه القائمة يمكن تلخيصها فيما يلي [1]: التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، الفوائد المقبوضة والمدفوعة وتوزيعات الأرباح، ضرائب الدخل المدفوعة، شراء وبيع المؤسسات التابعة، العمليات غير النقدية مثل امتلاك موجودات بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق عقود تأجير تمويلية، مكونات النقد والنقد المعادل .

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب طريقتين هما[2]:

- **الطريقة المباشرة :**حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة وهي الطريقة المفضلة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB.
- **الطريقة غير المباشرة:** ويتضمن تعديلا لصافي الربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، وتعتبر الطريقة الأكثر شيوعا نظرا لسهولتها مقارنة بالطريقة المباشرة .

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي ، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للشركة وتعبر عن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، وتمكن كذلك من التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها الشركة ، كما أن القوائم المالية تعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، لذلك كان تركيز معايير المحاسبة الدولية على تحقيق العرض العادل والصورة الصادقة لوضعية الشركة من خلال البنود التي تتضمنها هذه القوائم والسياسات المحاسبية التي تعد على أساسها ، كل

[1]- رزيقة عشيط ، مرجع سبق ذكره، ص.114

[2]- إسماعيل علوي ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي6 ، 7ماي2012 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص .24

هذا كان له أثر في دعم وتحقيق أهداف حوكمة الشركات التي تؤكد على الشفافية في الإجراءات المحاسبية وعمليات الشركة لتسهيل عملية المراجعة ، والمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات من طرف أصحاب العلاقة ، خاصة في ظل الخصائص النوعية التي تتمتع بها المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية حاليا والتي تخضع لمعايير محاسبية دولية ، مما يسر الفهم وعملية التحليل من أجل تحسين وتطوير أداء الشركة [1].

2-IAS 24 للإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها بعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة ولهذا جاء المعيار IAS 24 للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة .

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الإفصاح عن ما يلي IAS 24 [2] :

الإفصاح عن العلاقات بين المؤسسات الأم والمؤسسات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح المؤسسة عن اسم المؤسسة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي، و في حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر مؤسسة أم تقوم بذلك

- تفصح المؤسسة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.

[1]- ناصر دادي عبدون، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بحث مقدم في جامعة الجزائر، ص .62

[2]- محمد مطر، دور الإفصاح **عن المعلومات المحاسبية في ت**عزيز وتفعيل حوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان،2003 ، ص .31

- في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.
- يتم تقديم الإفصاحات عن المؤسسة الأم والمؤسسات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على المؤسسة والمؤسسات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها المؤسسة، وموظفي الإدارة الرئيسية للمؤسسة أو مؤسستها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى

يساهم المعيار المحاسبي IAS 24 بالإفصاح عن كافة الأطراف ذوي العلاقة في تحقيق مبدأ الشفافية وتسهيل التعاملات بين هذه الأطراف ، و توضيح الحقوق والمسؤوليات من أجل ضمان المساءلة بعيدا عن حالات التعارض في المصالح التي قد تنشا بينهم ، وكذا اتخاذ قرارات مبنية على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة ضمانا للحفاظ على مصالح جميع الأطراف ذوي العلاقة في الشركة على المدى الطويل ، وهذا ما يتوافق مع متطلبات حوكمة الشركات .

3 IFRS7 الإفصاح عن الأدوات المالية لحوكمة المخاطر المحيطة بها

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS7 وذلك لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر

الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغي كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار

IAS 32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد . يتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 ما يلي[1] :

أ – يجب على المؤسسة تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول المالية، الالتزامات المالية، وحقوق الملكية).

ب إضافة إلى ما سبق هناك إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب المعيار IFRS 7 هي :معلومات

عن أهمية الأدوات المالية، معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية، ويشمل ذلك سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها

ج –الإفصاحات المتعلقة بأهمية الأدوات المالية :

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات، تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الأهمية للأدوات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وذلك كما يلى [2]:

في الميزانية:

- الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول المالية والالتزامات المالية لكل فئة كما هي معرفة في المعيار . IAS 39
- الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال حساب الأرباح والخسائر .
- الإفصاح عن إعادة تصنيف الأدوات المالية، وذلك في حالة قيام المؤسسة بإعادة تصنيف أحد أصلها مالية .

في قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- يتم الإفصاح عن بنود الدخل والمصروفات والمكاسب والخسائر.

[1]- رزيقة عشيط ، مرجع سبق ذكره، ص .120

[2]- هادي رضا الصفار، مرجع سبق ذكره، ص.235

- السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية و التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية .
- الإفصاح عن محاسبة التحوط (نوع التحوط).
- القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية بطريقة تسمح بالمقارنة مع القيمة الدفترية وصف كيفية تحديد القيمة العادلة، معلومات تفصيلية إذا كانت القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية.

د- الإفصاح المتعلق بالأدوات المالية :

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية تسمح لمستعملي القوائم المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي[1].

هـ .متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي :وتشمل على ما يلي[2]:

- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.
- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.
- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.

4 -المبلغ المحول من قائمة حقوق الملكية إلى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة .

يضمن المعيار IFRS 7 الإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية كمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق، وهي المخاطر هي مخاطر متعلقة بالمستقبل المنظور، خاصة في ظل التوسع الكبير في التعامل بالأدوات المالية، وما تشكله هذه الإفصاحات سواء كانت كمية أو نوعية في توفير المعلومات وزيادة وضوحها وشفافيتها من أجل التحوط من مخاطرها ، وتمكين أصحاب العلاقة من حوكمة الشركة فيما يخص هذه المخاطر بإتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية .

[1]- لؤي زين العابدين علي، مرجع سبق ذكره، ص .63

[2]- محمد عبد الوهاب، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2010 ، ص .171

تطالب مبادئ حوكمة الشركات بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات الأساسية التي تحدث فيما بين التقارير المنتظمة أو الدورية، ويطالب بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة، بهدف ضمان المعاملة المتكافئة ويتعين مراعاة ما يلي : النتائج التشغيلية والمالية، أهداف الشركة، ملكية الأغلبية وحقوق التصويت، أعضاء مجلس الإدارة وكبار المدراء ومراتبهم ومبادئهم، المسائل المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح، هيكل وسياسات سلطات الإدارة في الشركات.[1]

تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز حوكمة الشركات ، فتوفير المعلومات المحاسبية والمالية يعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي[2]:

أ. لصحة والسلامة المالية.

ب. توفير المناخ المعلومات لجميع المهتمين بالمؤسسة.

ت. جذب اهتمام المستثمرين وتعريفهم بالمؤسسة

ث. تحقيق الانتباه واليقظة فيما يحدث في المؤسسة.

ومن ثم تحرص معظم المؤسسات على بناء وتأسيس نظام جيد للإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات بالكم والجودة وفي الوقت المناسب مع التزام بالقواعد واللوائح المنظمة والتي تحدد جوانب ومجالات وخصائص الإفصاح سواء فيما يتصل بالموضوعات أو العناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية والتي تعد بغرض تزويد متخذي القرار بالمؤسسة .

كما أن العلاقة 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

[1]- عمار بلعادي ، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبي واقع رهانات وآفاق، يومي7 ، 8 ديسمبر2010 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص.18

[2]- محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص .31

واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها وبسوق المال ككل ، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة ، ويمكن القول بأن الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فاعلية حوكمة الشركات .

كذلك تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح والشفافية تضمن مشمول التقارير المالية للشركات على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن نشاط الشركة .

المبحث الرابع: دراسات السابقة

المطلب الأول : دراسات السابقة حول معايير محاسبية دولية

أولا دراسات عربية:

01 –**بروش زين سعاد اثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية في المؤسسة الاقتصادية، قسنطينة ،2010/2009 ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير** ، تظهر أهميه هذا البحث من خلال إبراز الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من اجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على مستوى الدولي ، حيث أن الرغبة في الاندماج في الاقتصاد الدولي دفعت العديد من الدول إلى اعتمادها كمعايير وطنية بشكل رسمي، وعملت الدول الأخرى على تكييف أنظمتها المحاسبية وفقا لهذه المعايير بهدف تعميم استخدام القوائم المالية من خلال الفهم والقراءة الموحدة لها، وتتمثل أهمية هذا البحث خاصة وان الجزائر تسعى حاليا إلى تطبيق نظام محاسبي مالي جديد متوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وذلك في سياق التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، وبذلك تبرز أهمية الوقوف على الآثار المترتبة عن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على مستوى الداخلي والخارجي لمؤسسة الاقتصادية على وجه العموم وتحديد ملامح التطورات التي يشهدها النظام المحاسبي الجزائري وأثارها على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على وجه الخصوص.

02 -بولجنيب عادل . دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية ، جامعة قسنطينة 2 ،2013 – 2014 .

حاولت الدراسة معالج ة الإشكالية التالية: كيف تعمل المعايير المحاسبية الدولية على الضمان وتحسين جود ة المعلومة المحاسبية في المؤسسة ALEMO ،الخروب، قسنطينة ؟

وهدفت الدراسة إلى تمكين المؤسسة الجزائرية بعد انتقالها إلى SCF النظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبية الأولية من إنتاج معلومات مالية ذات جود ة عالية، وذلك من خلال توفير الأحكام وضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة التي تضمن تحقيق هذه الجودة، وتم التوصل إلى الأخير إلى استمرار تبني المقاربة الضريبية والتاريخية للمحاسبة على حساب المقاربة الاقتصادية والمستقبلية التي تقتضيها المعايير المحاسبية الدولية، حيث يظهر ذلك جليا من خلال عدم توفر الكثير من الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة و عدم الإفصاح عن كثير المعلومات التي يحتاجها مستعملوا القوائم المالية.

03 -رونال عبد القادر"" التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية بجامعة الجزائر سنة 2009""

حيث يتطرق الباحث فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية، وكذا المخطط المحاسبي الوطني نقائصه ومدى استجابته لاقتصاد السوق، وبين دور المعايير المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية وخلصت الدراسة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني لا يس ايرا قتصاد السوق ، وان التطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية في الجزائر يكون خلال النظام المالي.

ثانيا دراسات أجنبيه:

01 -هاريس و اوليسون Harry and Olson 1997 هدفت الدراسة إلى اختيار ملائمة الإفصاح المحاسبي من الاحتياجات ضمن الإفصاح المكمل وتوصلت الدراسة إلى أن طريقة تطبيق معيار المحاسبة يؤدي

إلى نتائج حقيقية في القوائم لأنها أكثر ملائمة بميادين المحاسبة المتعارف عليها لذلك فان الأرباح التي تظهر اقرب إلى الصواب.

02- Joanne Horton George serafeim et anna, serafeim does mandatory IFRS adoption improve information environment.

قامت هذه الدراسة بملاحظة مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على المعلومات التي نشرتها المؤسسة من خلال التركيز على القدرة التنبؤية لهذه المعلومات وقابليتها للمقارنة، وقد توصلت إلى أن اخطاء التنبؤات المستقبلية قد انخفضت في المؤسسات التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية بالمؤسسات التي لا تطبقها، ويكون مدى هذا التأثير مرتبط بماذا اختلاف المعايير المحاسبية الدولية عن المعايير المحلية السابقة، كما خلصت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قد جعل المعلومات المالية أكثر فعاليه للمقارنة .

03- Lei ca asheq rahman et stphen coutenay ,2008 , the effect of IFRS it's enforcement on earnings management : Am International comparison.

قامت هذه الدراسة بمقارنة نوعية للمعلومات المالية للمؤسسات المسعرة في السوق المالي ل 15 دولة تنتمي للاتحاد الأوروبي قبل وبعد تبني المعايير المحاسبية الدولية سنة 2005 ، وذلك باستخدام 5 مؤشرات وهي : تمهيد الأرباح، إدارة الأرباح اتجاه الهدف معين ، مقدار المستحقات التقديرية، نوعية المستحقات ، سرع ة الاعتراف بالخسائر مقارنة بالأرباح، وقد توصلت إلى أن معظم هذه المؤشرات قد تحسنت بعد تبني المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: دراسات سابقة حول حوكمت الشركات

أولا: دراسات عربية

01 **خالدة عابي"" دور حوكم ت الشركات في تدقيق جود ة خدمات المراجعة خارجيا"" دراسة حالة الجزائر أطروحة مقدم ة من شهادة الدكتوراه تخصص علوم تجاري ة، 2015- 2016** ، لقد ساعدت هذه

الدراسة إلى تحليل اثر اعتماد آليات حوكم ت الشركات في دعم وتحقيق جود ة الخدمات المراجعة الخارجية في الجزائر ، من خلال تحليل هنا الأثر من وجه ة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جم يع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعل معهم في ظل آلية حوكمت الشركات، وقد تم معالج ة إشكالية الدراسة من خلال مختلف مكونات آليات حوكمت الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة وقد رخصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لح وكمت الشركات وبين جود ة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمت الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بالتفاعل والتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمت الشركات من اجل تحقيق جودة الخدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

02 **ماجد إسماعيل أبو همام اثر تطبيق قواعد الحوكم ة على الإفصاح المحاسبي وجود ة التقارير المالية دراسة مبدئية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة لنيل درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة 2009 .**

وقد توصلت الدراسة إلى انه على الرغم من وجود أساس محكم وفعال لقواعد حكم ت الشركات لا يزال بحاجه لتطوير، وجود بعض القوانين التي تساهم في حماية المساهمين والمستثمرين عدم كفاية مقومات كافية للإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح في الشركات المدرجة في السوق مما يؤثر على صحة قرارات المستثمرين المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

03 **بكحيل عبد القادر أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ، مذكره مقدمه لنيل شهادة الماجستير محاسبه وماليه جامعه الشلف ، الجزائر 2008.**

تطرقت هذه الدراسة إلى معايير الدولية ومبادئها الأساسية ومحاولات تطبيقها في الجزائر من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي وانعكاسات ذلك على الشراكة مع الاتحاد الأوروبي

وخلصت الدراسة إلا أن المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى توفير معلومة مالية شفافة وموثوق فيها وقابلة للمقارنة دوليا للمستثمرين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، كما أن تطبيق المعايير يؤدي إلى توفير بيئة ملائمة للاستثمارات الأوروبية وانتقال رؤوس الأموال إلى الجزائر ، وتساعد في إمكانية إجراء عمليات الحيازة والاندماج بين المؤسسات الأوروبية والجزائرية وتفعيل الخوصصة بالجزائر ، ليقوم الباحث في الأخير بتقديم توصيات تتمحور حول الإسراع في تحضير المؤسسات وممارسة المحاسبة في إقامة المرتبطات وتكوين الإطارات المحاسبية حتى يمكن تطبيق النظام المحاسبي الدولي بشكل جيد وضرورة الاستفادة من تجارب الدول الأوروبية.

ثانيا دراسات أجنبية:

01 – Francis Et Ann **دور المحاسبة والمراجعة في تطبيق الحوكمة وتطوير الأسواق المالية حول العالم، 2001** ، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور كل من المحاسبية والمراجعة في تطبيق حوكمت الشركات وتطوير أسواق المال في عدد من الدول ، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وجود الإجراءات ألقانونيه اللازمة لحماية حقوق المساهمين، بالإضافة إلى ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في إعداد القوائم والتقارير المالية والذي ينعكس ايجابيا على حركة أسواق المال

2–دراسة good and seow تأثير آليات الحوكمة على جودة التقارير المالية ومراجعه توقعات المراجعين والمدراء في سنغافورة، 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ودور المدراء والمراجعين في ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية لسنغافورة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى تأكيد دور المراجعات الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة، وفي تحقيق جودة التقارير المالية بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك.

3– **دراسة Agarwal 2008 الهند بعنوان العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وحوكمة الشركات** هدفت هذه الدراسة إلى اختيار قوة العلاقة بين حوكمت الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك على أساس مجموعه من العوامل التي

رأى الباحث انه يمكن استخدامها في إطار الحوكمة الجديدة للشركات تجاه ممارسين المحاسبة الإبداعية، بحيث تم توزيع استبيان مكون من 17 سؤال على عينة من 48 محاسب مهني في الهند.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجع، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، إذ يظهر تأثير كلا منهما بطريقة ايجابية للحد من هذه الممارسات ، كذلك توصلت الدراسة إلى علاقة طردية بين هيكل الديون والمحاسبة الإبداعية، فالشركات التي لديها عدد مالي ستلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير ، كما أن عامل زيادة المنافسة يؤدي إلى تقليص مشاكل الوكالة بين مجلس الإدارة والمساهمين وبالتالي الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل

لقد انصب اهتمام لجنه المعايير المحاسبية الدولية بإصدار العديد من المعايير المحاسبة من هذه المعايير مرتبطة بالإفصاح المحاسبي وإعداد وعرض القوائم المالية وكذلك الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة لتحقيق مبدأ الشفافية والثقة وتسهيل التعاملات مع مختلف الأطراف المرتبطة بحوكمت الشركات، إن اعتماد المحاسبة على المعايير المحاسبية الدولية من شانه أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية بالتالي تحقيق حوكمت جيدة، وبلتالي تحقيق حوكمت جيدة.

و بعد الموضوع حوكم ت الشركات من الموضوعات التي لاقت قبولا كبيرا من أطراف كبرى الشركات نظرا لأهميتها وللمزايا الايجابية التي يمكن تحقيقها من وراءها وخاصة منها ما يتعلق لمواجهة الأزمات المالية والحد من الفساد المالي.

و أخيرا يمكن القول بأن الاعتماد على المعلومات المالية و المحاسبية ذات الدرجة العالية من الجودة و التي تستند إلى المعايير التي توفر الدرجة اللازمة من الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية.

تمهيد الفصل

من اجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوع البحث عند عرض نتائجه و بناء توصياته ، ونظرا لحداثة تجربة الجزائر سواءا فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية ، حوكمت الشركات مقارنة بالدول المتقدمة ونظرا لوجود دراسات ميدانية حول العلاقات بين المعايير المحاسبية الدولية وح وكمت الشركات، ارتأينا إعتماد أسلوب التحري المباشر لاختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع عن طريق التقرب غير المباشر من المهندسين محاسبين معتمدين وأي من (أساتذة جامعيين) بالإضافة إلى بعض الجهات الأخرى.

باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درج ة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجمع الدراسة الذي اختيرت عينة، بناءا على اختيار مدروس ، وهذا من اجل إيضاح دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمت الشركات.

وينقسم الفصل إلى: **ثلاث مباحث**

المبحث الأول: مراحل إعداد الاستبيان

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل و مناقشة نتائج الاستبيان

المبحث الأول: مراحل إعداد الاستبيان:

المطلب الأول: تصميم استمارة الاستبيان:

في مرحلة التصميم لاسئلة الاستمارة حاولنا قدر الإمكان أن تكون بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم قبل المستجوبين ، المستحب والذين من المفروض أن يكونوا على دراية بالموضوع، حيث تسمح لنا هذه الأسئلة الإجابة على فرضيات البحث ، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

وقمنا بطباعة الاستبيان على أوراق عاديه وعند صياغته استعنا بآراء بعض الأساتذة و الزملاء ، وكذا بالبحوث والدراسات السابقة في هذا المجال والذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان وقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح الأسئلة ، والعمل بالمقابل على طرح مجموعه من الاسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز المستقصي ، من أجل الحصول على الإجابات الحادة والموضوعية، لما لاحظناه من نقص في المعلومات حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل حوكمة الشركات.

كما قمنا بإعداد الديباجة التي تتصدر الاستبيان، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المحضرة، وذلك لتبرير القيام بهذه الإستبانة مع رجائنا لهم بالإجابة بكل عناية وموضوعية، وإخبارهم بان المعلومات المتحصل عليها لن تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ، وفي الأخير تمت صياغة الإستبانة بشكل نهائي (انظر الملاحق).

المطلب الثاني : هيكل استمارة الاستبيان :

حاولنا في هذه المرحلة إعداد بعض الاسئلة بصفه بسيطة و واضحة بقدر الإمكان، حتى تكون قابلة للفهم من قبل قارئها، أي من قبل الأفراد المستجوبين، والذين من المفروض أن يكون على دراية بالموضوع،وان تحتوي على أسئلة متدرجة في الطرح كما تحتوي في نفس الوقت على أسئلة الاختيار فرضيات البحث، وقد استعنا بآراء بعض الأساتذة والزملاء وكذا البحوث السابقة في هذا المجال لإعداد هذا الاستبيان ، وهذا من أجل طرح أسئلة متسلسلة ومترابطة تجلب اهتمام وتركيز أفراد العينة، ه والحصول على اكبر قدر من الإجابات الحاجة والموضوعية .

على هذا الأساس تم تصميم قائمة الاستبيان وفي صدارتها ديباجة تتضمن عنوان الموضوع مع تقديم موجز الشهادة المحضرة، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة مع رجاء لهم بالإجابة بكل عناية و موضوعيه، والتأكيد عليهم بأن المعلومات المتحصل عليها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما اشرنا إلى الجهة التي ينتمي إليها الطالب وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من قبل أفراد العينة مع شكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

تتشكل قائمة الاستبيان من 23 سؤال توزعت على أربع محاور رئيسية الأول يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة تضمنت خمسة (05) أسئلة ، أما المحور الثاني فيضم ستة (6) أسئلة ، والمحور الثالث تم تقسيمه إلى ستة (6) أسئلة أيضا، وفيما يخص المحور الرابع فقط شمل على (6) أسئلة .

المطلب الثالث: نشر وتوزيع استمارة الاستبيان:

من أجل النشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على يمكن توضيحها فيما يلي:

-الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان بأنفسنا (الجامعات، والمؤسسات الاقتصادية).

- إرسال استمارات الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني.

– الاستعانة ببعض زملاء الدراسة إضافة إلى بعض الموظفين بالمؤسسات في توزيعها.

المبحث الثاني : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المطلب الأول :الأدوات والوسائل المستخدمة في الدراسة

من أجل نجاح وإنجاز هذه الدراسة ونظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب التطبيقي فقد تطرقنا إلى إبراز أهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي وكذلك الأساليب الإحصائية المتبعة لمعالجة الإشكالية البحثية والمتمثلة في إستمارة الإستبيان وذلك عن طريق تحليل الإختبارات الإحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاورها الإستبيانية، فقد تم استخدام الأدوات التالية :

– الوثائق والبيانات

– المقابلات الشخصية

–جمع الملاحظات او الفرع الأول

أولا : جمع الوثائق والمعلومات

في جمع الوثائق والمعلومات تم البحث عن الوثائق المتخصصة في مجال المحاسبة في الجزائر للبحث فيها عن أهم مصادر المعلومات والتشريعات التي خصت موضوع الدراسة كخطوة أولى للبحث والاستقصاء وتعددت هذه الوثائق لتشمل ما يلي :

–التقارير الصادرة عن الهيئات والمنظمات.

– النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية الجزائرية.

– بحوث علمية سواء كانت ماجستيرات أو دكتورات ومقالات علمية قام بها باحثون ومتخصصون في هذا المجال. كذلك اعتمدنا على قنوات أخرى وهي شبكة الأنترنات من خلال التصفح في المواقع المتخصصة في المحاسبة خصوصا على على المستوى الدولي والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا

ثانيا :المقابلات

تعتبر المقابلات من اهم الوسائل في الدراسة التطبيقية بإعتبارها مصدر رئيسي للحصول على المعلومات حيث قمنا بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول كيفية تعزيز الإفصاح المحاسبي عن طريق ما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي، حيث حاولنا في هذا الصدد إستقراء وإستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان المحاسبي حيث يتمثلون في :

- موظفي وإطارات في المالية المحاسبية والمراجعة في مؤسسات اقتصادية.
- الأساتذة المهتمين بالمحاسبة الممارسين للمهنة في الميدان.
- الخبراء المحاسبين والمعتمدين إضافة إلى المتربصين في مكاتب المحاسبة .

ثالث : جمع الملاحظات

خلال زيارتنا لبعض الهيئات الفاعلة في المجال المحاسبي، إستطعنا تسجيل بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا وإستقاء المعلومات من مصادر أخرى، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال ما يلي:

- هاجس التكتم والسرية الذي طبع سلوك معظم الموظفين، وإن وجد تجاوب في بعض الأحيان فإن الإجابات تكون غير واضحة ومحددة بصفة دقيقة، نظرا لإهمال البعض من ممارسي مهنة المحاسبة الجانب النظري لها والتطورات والمستجدات الدولية المتعلقة بها، وهو ما شكل عائقا أمامنا من أجل الوصول إلى معلومات دقيقة.
- عدم إمكانية الإطلاع على الوثائق والمعلومات التي بحوزة المؤسسة، إذا تبقى في كثير من الأحيان حكرا على أطراف معينة أو بتوصيات من جهات مختلفة، وإن أمكن ذلك فإنها تكون غير منظمة بشكل
- يسمح ويسهل عملية الإطلاع عليها.

المطلب الثاني : حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية في ما يلي:

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المهنيين والأكاديميين والإداريين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد ولاية عين الدفلى الجزائر .

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة(من شهر فيفري إلى شهر جوان 2020).

الحدود الموضوعية : اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للبحث والمرتبط أساسا بدور المعايير المحاسبية في تفعيل حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة:

أولا : إطار مجتمع الدراسة:

اعتمدنا في اختيار مجتمع الدراسة بناء على خبرة أفراد في المجال المحاسبي من أكاديميين ومهنيين ممن يحصلون على شهادة فما فوق ومنه تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات وهي:

الفئة الأولى: أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي أو القريبين من هذا التخصص.

الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين(محاسب، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)

الفئة الثالثة: الموظفين والإداريين ومختلف الإدارات العامة في مجال المحاسبة والمالية للمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

ثانيا : عينة الدراسة:

لقد تم توزيع 65 استمارة على مجتمع الدراسة المتضمن الأكاديميين والمهنيين، حيث تم توزيع بالاتصال المباشر في أفراد العينة والبعض ثم توزيعها عن طريق البريد الالكتروني والاستعانة ببعض الزملاء لتوزيع البعض الآخر من الاستمارات .

الجدول رقم 03 الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبية %
الاستمارات الموزعة	60	100
الاستمارات المسترجعة	56	93.33
الاستمارات الضائعة	5	6.67
الاستمارات الملغات	6	10
الاستمارات المعتمدة	50	83.33

المصدر من إعداد الطالبتين بناء على فرض استمارات الاستبيان 6

بعد عمليه الفرز والتنظيم تم الإبقاء على 50 استمارة للدراسة من مجموع الاستمارات المسترجعة ونلاحظ من خلال الجدول أن نسبه الاستمارات المعتمدة قد بلغت 83.33 % ، وهي نسبة مقبولة في نظر الطالبتين من اجل استخدامها في معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الثالث : تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان:

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية للعينة :

تتمثل الخصائص الديمغرافية في ما يلي :

أولا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

في هذا العنصر تم إظهاره طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان، وذلك من خلال الجدول أدناه:

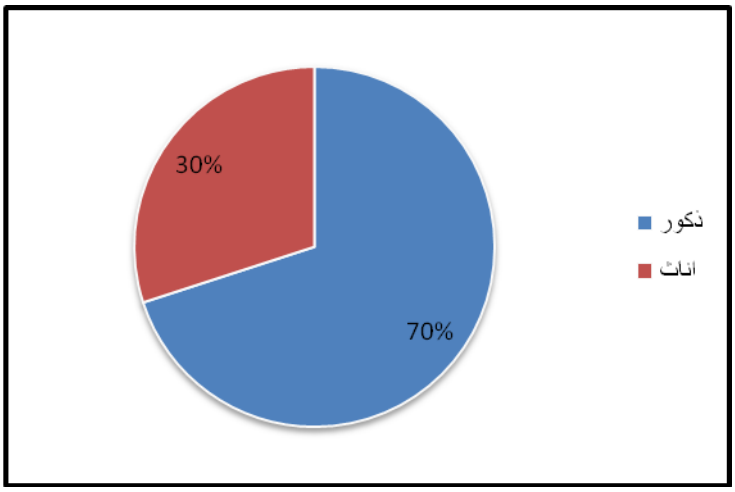
الجدول رقم: 04 توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

البيان	التكرار	النسبة
ذكور	35	70
إناث	15	30
المجموع	50	100

المصدر: إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث في العينة المستجوبة ، إذ بلغ عدد الذكور 35، أي ما يعادل نسبة 70 %، بينما بلغ عدد الإناث 15، وهذا ما يعادل نسبة 30%، باعتبار أن هذا النوع من التخصصات تسيطر عليه الفئة الذكورية خصوصا في الجانب العملي منه ، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي :

الشكل رقم:01 توزيع أفراد العينة حسب متغيير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان 8

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

ويتضح ذلك من خلال عرض الجدول التالي:

الجدول رقم :05 توزيع أفراد عينات الدراسة حسب العمر

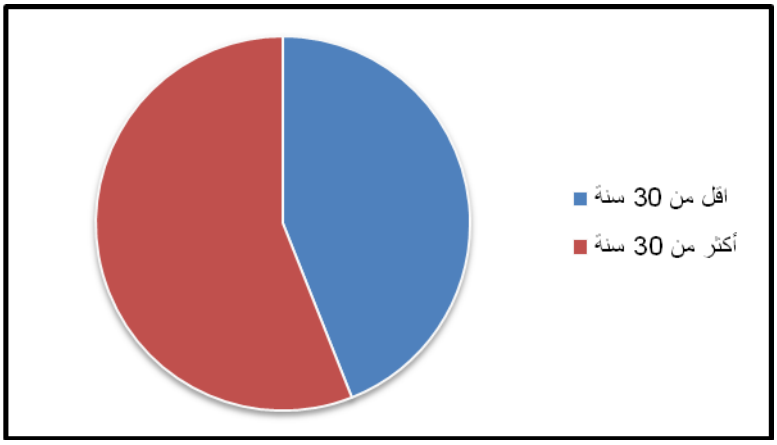
البيان	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	22	% 44
أكثر من 30 سنة	28	% 56
المجموع	50	% 100

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج الاستبيان

من خلال تفحصنا لأفراد العينة الخاصة بتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر نلاحظ أن تباين أعمار أفراد عينة الدراسة الأكثر تكرارا هي الفئة الأكثر من 30 سنة وذلك بنسبة 56 % وهي تمثل الخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين وبعض الموظفين في المؤسسات الاقتصادية، تليها الفئة الثانية بنسبة 44%، اغلبهم طالبات

مطلب متخصصين على شهادة الماستر أو ليسانس في العلوم الاقتصادية، وبعض الموظفين في المؤسسات الاقتصادية وللتوضيح أكثر عن توزيع أفراد العينة يمكن إدراج الشكل البياني التالي :

الشكل رقم:02 توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على نتائج الاستبيان.

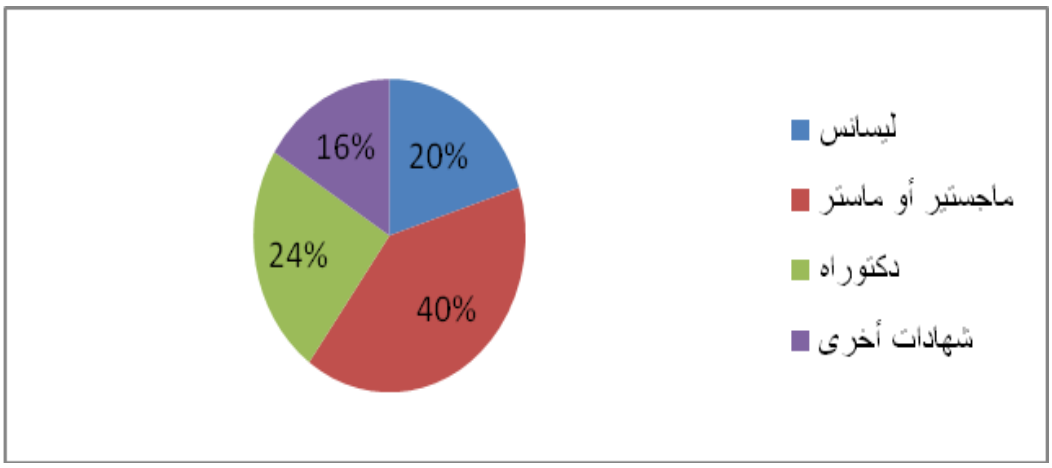
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

تم جمع الاستمارات وتصنيفها على أساس الشهادة الأكاديمية للفرد المستقصى فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي رقم 06 :

البيان	التكرار	النسبة %
ليسانس	10	20
ماجستير أو ماستر	20	40
دكتوراه	12	24
شهادات أخرى	8	16
المجموع	50	100

المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

الشكل رقم:03 توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر :من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من نتائج هذا الجدول يبرز لنا المستوى الأكاديمي للعينة المدروسة التي في أغلبها ذات مستوى أكاديمي حيث بلغ عدد أفراد المتخصصين على شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية 10 أفراد ، أفراد وكان أغلبية الأفراد طلبة جامعيين أي ما يعادل 20% ، أما المتحصلين على شهادة الماستر فكان معظمهم أساتذة و طلبة جامعيين وبعض المحاسبين، فبلغ عددهم 20 فردا أي ما يعادل 40% ، وهي تمثل أكبر نسبة متحصل عليها في الدراسة ، أما شهادة الدكتوراه فبلغ عددهم 12 فردا منحصر بين أساتذة جامعيين و محاسبين معتمدين أي ما يعادل نسبة 24% ، أما فيما يخص الأفراد الغير متحصلين على شهادات أكاديمية مهنيه فبلغ عددهم 8 أفراد وكان معظمهم موظفين في المؤسسات الاقتصادية ذات خبرة عالية ، أي ما يعادل نسبة 16% ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في مثل هذا النوع من البحوث، كما يمكن تلخيص الرسم البياني في الشكل التالي :

رابعا : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة :

يمكن توضيح وظيفة أفراد العينة المستجوبين في الجدول التالي :

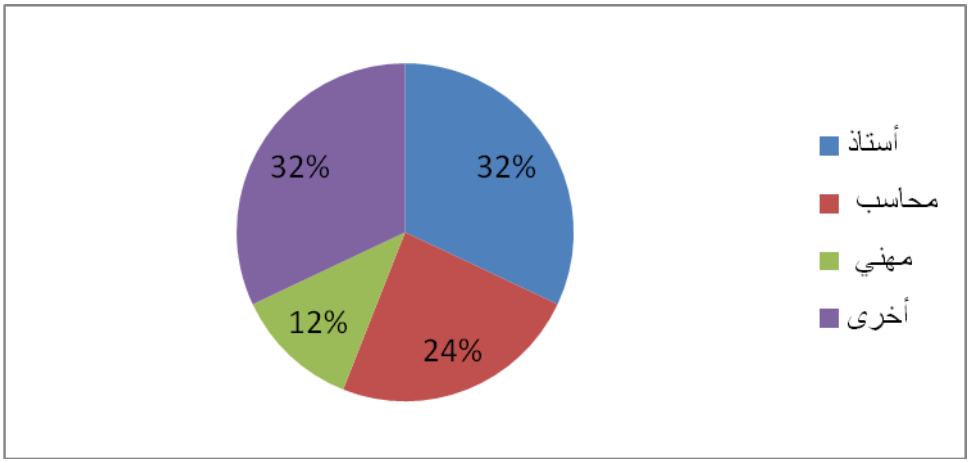
الجدول رقم 07 توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .

البيان	التكرار	النسبة %
أستاذ	16	32
محاسب	12	24
مهني	6	12
أخرى	16	32
المجموع	50	100

المصدر :من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

قمنا بتقسيم الدراسة الميدانية إلى أربع وظائف مختلفة ، منهم أساتذة جامعيين حيث كان عددهم 16 أستاذ ما يعادل 32 % ، و منهم 12 محاسبا معتمد في المؤسسات الاقتصادية ، أي ما يعادل 24 %، و 06 مهنيين في مجال المحاسبة و المراجعة و منهم إطار في المؤسسات الاقتصادية ، أي ما يعادل 12 %، أما بقية العينة فتشمل طلبة جامعيين متخصصين في مجال المحاسبة و التدقيق ، حيث كان عددهم 16 طالب ، أي ما يعادل 32 % ، كما يمكن تلخيص هذه النتائج في الشكل :

الشكل رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة .



المصدر :من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

خامسا : توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية :

بعد تقسيم العينة إلى فئات بغية معرفة نسبة الخبرة لديهم تم الحصول على الجدول التالي :

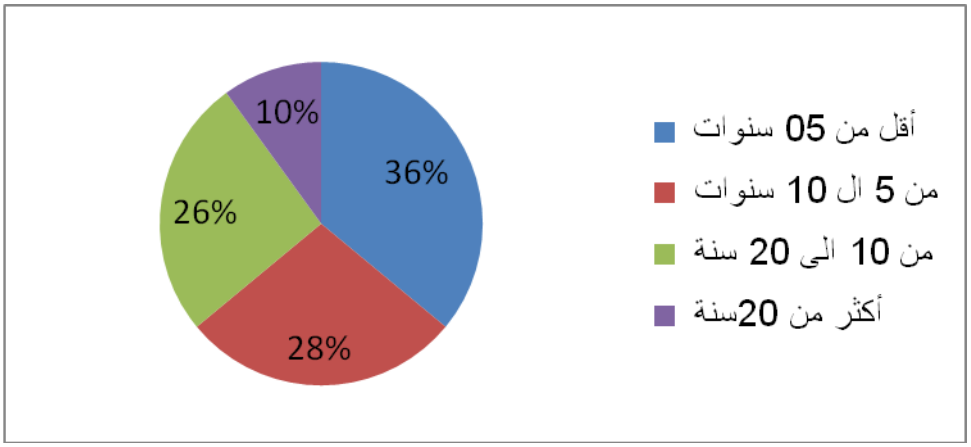
الجدول رقم :08 تصنيف أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .

البيان	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	18	36
من 5 ال 10 سنوات	14	28
من 10 إلى 20 سنة	13	26
أكثر من 20سنة	5	10
المجموع	50	100

المصدر :من إعداد الطالبتين إعتمادا على نتائج الاستبيان.

من خلال الجدول السابق بلغة نسبة المستجوبين التي لا تتعدى خبرتهم 5 سنوات 36 %، و نفسر ذلك لاعتمادنا على نسبة معتبرة من خريجي الجامعات الحائزين على شهادات أكاديمية الذين يشتغلون بالمؤسسات الاقتصادية ، و ما نسبته 28 % عند الفئة الثانية ، أي الأشخاص الذين تتراوح خبرتهم مابين 5 و 10 سنوات ، و يعود ارتفاع هذه الناسية إلى اعتمادنا كذلك على أساتذة في الجامعة ذوي خبرة معتبرة و بعض الإطارات في المؤسسة الاقتصادية ، أما الفئة الثالثة قد بلغت 26 % ثم تليها الفئة الرابعة بنسبة 10 % و ذلك باعتمادنا على مجموعة من الخبراء المحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى ذوي الأقدمية في مجال المحاسبة من الإطارات في المؤسسات الاقتصادية ، و الشكل البياني التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب متغير الأقدمية .



المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة المحاسبية

أولاً: بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم : 01 المعايير المحاسبة الدولية

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة دقيقه عنها	14 / 28%	22 / 42%	04 / 08%	10 / 20%	- / -
02	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليهما في إعداد القوائم واكتسابها صفة الموضوعية	11 / 22%	27 / 54%	07 / 14%	02 / 04%	03 / 06%
03	يعمل مجلس معايير المحاسبية الدولية على إصدار معايير محاسبيه دوليه تسعى الى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي	13 / 26%	25 / 50%	10 / 20%	02 / 04%	- / -
04	تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة ومواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية	10 / 20%	24 / 48%	08 / 16%	05 / 10%	03 / 06%
05	بشكل تبنى المعايير المحاسبية الدولية فرصة لتحسين النظام التنظيم الداخلي للمؤسسة	15 / 30%	21 / 42%	05 / 10%	07 / 14%	02 / 04%
06	تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامه وليست قواعد تفصيلية	16 / 32%	20 / 40%	06 / 12%	04 / 08%	04 / 08%

نقوم بتوضيح المعايير المحاسبية الدولية كما يلاءم الإجابة على الفرضية الأولى من خلال العبارات المتضمنة في الجدول التالي وبالاعتماد على نتائج الاستبيان.

العبارة الأولى: تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة دقيقة عنها.

كانت أغلبية الإجابات مؤيدة للعبارات بحيث بلغت نسبة موافق بشدة 28 و أوافق قدرت بـ42 ومنه اكبر نسبة توصلنا إليها يتعلق هذا السؤال حول إلى ما كانت القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة وفق نظره اقتصادية ومالية وليس وفق نظرة قانونية فالبعد الدولي لهذه المعايير لا يتيح كما مراعاة الخصائص التي تميز الأنظمة القانونية لكل دولة ولذلك فهي تفضل تحليل الحقيقة الاقتصادية للتعهدات بهدف تقديم صورة كاملة وملائمة للمزايا والأخطار التي تواجهها المؤسسة ومما يؤدي في بعض الأحيان تجاوز الشكل القانوني للصفقة كما تعمل على الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية عن طريق استخدام مفهوم القيمة العادلة والقيمة الحالية كما جاء نسبه محايد لا أوافق بشدة على التوالي نسبة (0,10,4) .

العبارة الثانية: تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم و إكسابها صفة الموضوعية قد ضاعت نتائج العبارة الثانية والتي تأكد من خلال تأيد غالبية أفراد العينة المستجوبة بموافق بنسبه 54% وهي تتمثل اكبر قيمه في العينة وموافق بشد ة بنسبة 22 % حيث يتعلق هذا السؤال حول إذا ما تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم وإكسابها صفة الموضوعية وذلك بإعطاء إطار متكامل معترف به دوليا وذو جود ة عالية لتحديد قياس الإفصاح عن عناصر القوائم المالي ة والحد من الاختلاف عن المستوى الدولي في هذا المجال أما فيما يخص باقي النسب فهي منحصرة بين محايد ولا أوافق بشدة على التوالي 14 % ،04 % ، 06 % .

العبارة الثالثة: يعمل المجلس المعايير المحاسبة الدولية على إصدار معايير محاسبية دولية تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف الى تحقيق التوافق المحاسبي المالي من خلال النتائج الموضع ة في الجدول السابق نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة كان جوابهم بموافق بشد ة أي ما يعادل نسبة 26 % وموافق بالنسبة 50 % وهي تمثل اكبر نسبة في عينة الدراسة هذا راجع إلى أهمية وضرورة التوافق والتوحيد الدولي وذلك من اجل إعداد وعرض القوائم المالية قابله للمقارنة والفهم من طرف مستخدميها أين ما وجدوا في دول العالم وبالتالي يمكن القول إن التعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبيه واحدة على مستوى الدولي تعد ضرورة مؤكده من قبل دول العالم وكل ما سبق بحكمه إصدار معايير محاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ما عدد الأفراد الذين كان جوابهم بمحايد فكان اقل من النسبة السابقة 20 % أيما يعادل عشرة أفراد من عينة الدراسة أما فيما يخص عدد الأفراد الذين كان جوابهم يوافق شخصين من العينة أو الجواب بلا أوافق بشدة مكان منعدما تماما

العبارة الرابعة: تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة ومواكبه التطورات التي تشهدها فئة الأعمال الدولية في هذا السؤال كانت معظم الأجوبة بموافق أيما يعادل نسبة 48 % و أوافق بشدة بنسبة 20 % أكدوا للإجابة الأولى وباقي النسب كانت منحصرة بين محايد ولا أوافق بشدة على التوال 20% ،04% ،0% حيث يتم إعداد المعايير حسب الضرورة والحاجة دون التقييد بفترة أو تاريخ محدد كما يمكن إلغاء او تعديل هذه المع ايير بما يوافق مع تغيير الظروف المحيطة.

العبارة الخامسة: بشكل تبنى المعايير المحاسبية الدولية فرصة لتحسين التنظيم الداخلي للمؤسسة فهذا السؤال كانت اغلبية الأجوبة بما يوافق ما يعادل نسبة 42% فموافق بشده نسبة 30 % وتكون تبنى المعايير المحاسبية الدولية فرصه لتحسين التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر الإجراءات الداخلية بالتسيير المحاسبي والضريبي كذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

أما فيما يخص نسبة محايد لا يوافق بشدة على التوالي 10 % 14 % 4%.

العبارة السادسة: تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامه وليست قواعد تفصيلية قد كانت اكبر نسبه تخص يوافق ب 40 % ثم تليها نسبة موافقة بشدة 32 % حيث يتعلق هذا السؤال حول إذا مات ميزت المعايير المحاسبة الدولية بكونها مبادئ عامه وليست قواعد تفصيلية مما قد يترك مجالا واسعا لتأويلها وبالتالي يمكن أن نلجأ مؤسستان من نفس البلد آو نص القطاع إلى معالجتين محاسبيتين مختلفتين لنفس العملية أما فيما يخص محايد فكانت نسبتة 12 % ما يعادل ستة أشخاص من عينة الدراسات ولا أوافق ولا أوافق بشدة متساويتين بنسبة 4%.

ثانيا : بالنسبة لحوكمة الشركات ومضمونها:

جاءت هذه العبارة جامعة للإجابة على الفرضية الثانية حيث يتضح لنا من خلال الجدول التالي مفهوم حوكمة الشركات ومضمونها وأهدافها وهذا ما يتوافق مع الفرضية الثانية وهذا بالاعتماد على نتائج الاستبيان الموضحة في الجدول:

الجدول رقم : 02 حوكمة الشركات ومضمونها .

جاءت هذه العبارات مكملة لبعضها البعض وهذا من أجل الإجابة على الفرضية الثانية وإثباتها

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها، ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات	14 / %28	25 / %50	07 / %14	03 / %06	01 / %02
02	تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين، وضمان حماية كافة الأطراف ذوي العلاقة.	13 / %26	24 / %48	10 / %20	02 / %04	01 / %02
03	تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية مصالح المرتبطة بالمؤسسة	12 / %24	22 / %44	10 / %20	01 / %02	05 / %04
04	تعتبر المعلومات المحاسبية والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة	12 / %24	25 / %50	08 / %16	03 / %06	02 / %04
05	يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية .	12 / %24	25 / %50	08 / %16	03 / %06	02 / %04
06	تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الأطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية .	5 / %30	25 / %50	07 / %14	02 / %04	01 / %02

العبارة الأولى : جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها، ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات .

كانت إجابات أفراد العينة موزعة بين أوافق بشدة بنسبة 9% 2 وكانت هذه الأخيرة مدعمة بإجابة موافق بنسبة تقدر ب 30% وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها في عينة الدراسة، أما إجابات محايد فقدرت ب% 1 ، أما فيما يخص إجابات لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي6% ،9% ، وبعد ملاحظة وتحليل هذه النسب تبين أن أغلبية المستجوبين كان جوابهم مؤيد على أن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تدار بواسطتها الشركات من أجل الرفع من كفاءة أدائها وذلك من خلال ضبط الممارسات والكيفية التي يتم بها إدارة الشركات والرقابة عليها، وهذا راجع للمصالح التي عنها من خلال رسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات

العبارة الثانية :تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين، وضمان حماية كافة الأطراف ذوي العلاقة .

جاء هذا السؤال مكمل للسؤال السابق من أجل اتساع مفهوم حوكمة الشركات، إذ أن أفراد العينة كان جوابهم بموافق بشدة بنسبة تقدر ب%. 46 ، كما دعمتها نسبة موافق ب% 5 ، حيث نلاحظ أنها أكبر نسبة في هذه الدراسة، وهذا باعتبار أن حوكمة الشركات نظام شامل يتضمن مقاييس الأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف وبطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمؤسسة من أجل بقاءها ونموها لصالح ملاكها والمجتمع ككل، أما فيما يخص النسب المعارضة لهذه العبارة فكانت تقدر ب ا% ،% 2 ، على التوالي(لا أوافق)، (لا أوافق بشدة) ، حيث أن هذه النسب لا تؤثر على المعنى العام لهذه العبارة مقارنة بالنسب السابقة .

العبارة الثالثة :يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية .

من خلال النتائج المتحصل عليها نلاحظ أن أغلبية الإجابات مؤيدة لهذه العبارة، إذ بلغت نسبة أوافق بشدة ا2%، وأوافق بنسبة% 50 ، وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها في هذه الدراسة، أما نسبة محايد فكانت % 16 ، وفيما يخص إجابات لا أوافق، ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي6 % ، 4 % ، إذ أنها لا تؤثر على آراء المستجوبين الآخرين، وذلك باعتبار أن تطبيق آليات حوكمة الشركات يضمن إنشاء بيئة استثمارية مستقرة تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما توفر لهم بيئة ذات إدارة مسؤولة وقادرة على حماية أملاكهم، وهذا راجع إلى أن حوكمة الشركات هي التي من شأنها أن تعمل على إرساء وتكريس مبدأ الشفافية والإفصاح وزيادة جودته، وأن عدم كفايته يعد مؤشر على وجود ضعف في نظم الرقابة الداخلية وإجراءات الالتزام بقواعد حوكمة الشركات.

العبارة الرابعة :تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الأطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية .

وفي هذه العبارة كانت إجابات أفراد العينة على موافق بشدة بنسبة تقدر ب30% ، وكانت مدعمة بالإجابة أوافق بنسبة تقدر ب30% ، وهي أكبر نسبة تم التوصل إليها خلال تحليل نتائج الدراسة، ومحايد نسبة 84% ، أما فيما يخص المعارضين الذين كان جوابهم بلا أوافق، ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي4% ، و% ، وهذا راجع إلى تزايد اهتمام الدول والمؤسسات الدولية بموضوع حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المؤسسات والمنظمات على دراسة هذا الموضوع وتحليله ووضع مبادئ محددة وهذا لتدعيم إدارة الشركات وتجنب تضارب المصالح كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، ومنه الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، ومن ناحية أخرى يرى البعض إلى أن الحل الأمثل و هو طلب الإفصاح التام

عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية التي تختارها الشركة للتعامل معه، أما ما هو مهم فهو الإفصاح عن الكيفية التي تصنع فيها الشركة الحوافز للعاملين بها حتى تلغي احتمالات التضارب في المصالح .

وبعد الانتهاء من تحليل نتائج الدراسة الميدانية يتضح لنا إثبات الفرضية الثانية وذلك من خلال آراء المستجوبين التي كانت أجوبة معظمهم إيجابية (موافق و موافق بشدة).

العبارة الخامسة: تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية المصالح المرتبطة بالمؤسسة .

من نتائج الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة الذين كان جوابهم موافق بشدة قدرت نسبتهم بما 24 %، وتليها نسبة أوافق ب 44 % ، وهي تمثل أكبر نسبة، في حين نجد ما نسبته% 20 كان آرائهم محايد، أما فيما يخص لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي، 2 % أي ما يعادل فردا واحدا وهي تمثل أصغر قيمة، 10 % أي ما يعادل 5 أفراد من عينة الدراسة، ومنه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة كانت آرائهم مؤيدة على أن تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية المصالح المرتبطة بالمؤسسة، وهذا راجع إلى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتحقيقها بشفافية ومصداقية بما في ذلك المعاملة العادلة بين الإدارة أو مجلس إدارة المؤسسة مع الأطراف الفاعلين مع الشركة، وبالتالي نكون حتما قد توصلنا إلى حماية مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة

العبارة السادس :تعتير المعلومات المحاسبية والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة .

كانت إجابات أفراد العينة موزعة بين أوافق بشدة بنسبة 28%، وأوافق بنسبة 46% ، وهي تعتبر أكبر نسبة تم التوصل إليها، وفيما يخص النسب الموزعة على محايد ولا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 12% ، 10 %، 4 %، وهي نسب ضعيفة نسبيا، من خلال هذه النتائج نرى بوضوح تأكيد المستجوبين على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية لحوكمة الشركات، إذ أنه رغم تعدد آليات حوكمة الشركات سواءا القانونية والتنظيمية

والاجتماعية، إلا أن الآليات المحاسبية تحظى باهتمام كبير يشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركة، حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة المختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات بمستوى شامل من الجودة بما يمكن من الاعتماد عليها، وما يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وأدائها، ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية.

ثالثا: بالنسبة لعلاقة المعايير المحاسبية الدولية بحوكمة الشركات.

جدول رقم : (03) علاقة معايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق وبشدة
01	وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها	13 %26	21 %42	07 %14	07 %14	02 %04
02	اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه أن يساهم | في تحقيق حوكمة جيدة	12 %24	24 %48	06 %12	05 %10	03 %06
03	الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات	11 %22	20 %40	11 %22	04 %08	04 %08
04	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات	11 %22	20 %40	11 %22	04 %08	04 %08
05	تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح يؤدي بالضرورة إلى تحقيق ||| حوكمة شركات فعالة .	11 %22	20 %40	11 %22	04 %08	04 %08
06	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية ، الذي يزيد من ثقة الأطراف المتعاملين مع الشركة	11 %22	20 %40	11 %22	04 %08	04 %08
07	توجد علاقة ارتباطيه بين وجود مقومات أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة |الشركات ودورها في الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.	11 %22	20 %40	11 %22	04 %08	04 %08

لقد جاءت هذه العبارات مكملة لبعضها البعض من العبارة الأولى حتى العبارة السادسة وهذا بغرض الإجابة على الفرضية الثالثة وبالتالي إبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وحوكمت الشركت .

العبارة الاولى: اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة

جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة الثالثة بحيث يرى أغلبية المستجوبين أن اعتماد النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة، وهذا من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية، وهذا من شأنه أن يساهم في تقريب الممارسة المحاسبية المحلية من مثيلتها الدولية في إطار تحقيق حوكمة جيدة، حيث قدرت نسبة أوافق بشدة ب 24 %، ونسبة أوافق ب 48% ، هي أكبر قيمة في عينة الدراسة، أما فيما يخص أصغر قيمة فقدرت ب 06% وهي تمثل آراء المستجوبين الذين كان جوابهم لا أوافق بشدة، أي ما يعادل 3 أفراد .

العبارة الثانية :يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات .

كانت أغلبية إجابات أفراد العينة مؤيدة للعبارة بحيث بلغت نسبة أوافق بشدة 22% ، وأوافق قدرت ب42 % وهي أكبر نسبة توصلنا إليها، وهذا راجع لأهمية الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث يمثل هذا الأخير خطوة هامة في عملية تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات من أجل الإفصاح والشفافية، حيث يعمل على تقديم تقارير صادقة وشفافة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من تعزيز حوكمة الشركات، وذلك من خلال ضمان صدق المعلومات المحاسبية والمالية المعروضة، والحد من استخدامها بطريقة سلبية تتعارض ومصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في تلك المؤسسات، وهذا راجع دوما إلى درجة الاعتماد على الإفصاح الجيد في ظل النظام المحاسبي المالي، أما النسب الباقية فهي منحصرة بين محايد،

ولا أوافق، ولا أوافق بشدة، فكانت على التوالي 18%، 12 %، 06%، حيث تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة في عينة الدراسة.

العبارة الثالثة :وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها .

من خلال النتائج المتوصل إليها في عينة الدراسة المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن ما نسبته تقدر ب 26 % جاءت مؤيدة للعبارة وبشدة، ومدعمة ب 42%، بالإجابة أوافق، وهي تمثل أكبر نسبة تم التوصل إليها خلال الدراسة الميدانية، وهذا ما يدل على فعالية العبارة، وبلغت نسبة محايد 14% ، أما فيما يخص لا أوافق فكانت نسبته تقدر ب 14 % ، حيث أنها مرتفعة نسبيا، ولا أوافق بشدة فقدرت ب له 04%، أي ما يعادل فردين من العينة وهي تعتبر مهملة، وهذا راجع إلى الدور البارز الذي تلعبه وظيفة المحاسبة لدراسة ظاهرة حوكمة الشركات، ضمن دائرة الدراسات المحاسبية وذلك من خلال مخرجاتها التي يمكن من خلالها قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف بشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وبالتالي تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثر وتتأثر بمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات حوكمة الشركات أن تطبق بفعالية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ إجراءات حوكمة الشركات تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة.

العبارة الرابعة :تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الإفصاح والإفصاح الشفافية تؤدي بالضرورة إلى تحقيق حوكمة شركات فعالة.

جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة الثانية إذ أن نتائج أفراد العينة بلغت نسبة 28 % أوافق بشدة، ونسبة أوافق تقدر ب 36 %، حيث نلاحظ أنها أكبر قيمة توصلنا إليها، وأما أفراد العينة الذين كان جوابهم محايد فقدرت

نسبتهم بـ 16 % ، أما فيما يخص لا أوافق ولا أوافق بشدة فكانت على التوالي 14%، 06% ، وهذا راجع إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت عدة معايير في مجال العرض والإفصاح المحاسبي وإحداث التوافق على المستوى الدولي، وبالتالي فهي تحقق أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات، والالتزام بهذه المعايير في الإفصاح والشفافية المحاسبية هو حتما يحقق حوكمة شركات فعالة .

العبارة الخامسة : الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات .

إن نتائج المستجوبين أظهرت بوضوح أن الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات، حيث جاءت هذه العبارة مكملة للعبارة السابقة وكانت النسب موزعة على النحو التالي :أوافق بشدة بنسبة 22%، وتليها نسبة أوافق بنسبة تقدر ب 40% ، وهي تمثل أكبر قيمة تم التوصل إليها، وهذا راجع إلى أن الإفصاح المحاسبي يضمن حاجيات الأطراف الفاعلين مع الشركة في ظل النظام المحاسبي المالي، وبالتالي

فهو يحقق متطلبات حوكمة الشركات، وبالتالي يساهم في رفع مستوى كفاءة حوكمة الشركات، أما فيما يخص باقي النسب فهي منحصرة بين محايد ولا أوافق ولا أوافق بشدة على التوالي: 22%، 08%، 08%.:

العبارة السادسة :توجد علاقة ارتباطية بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية، الذي يزيد من ثقة الأطراف المتعاملين مع الشركة .

جاءت هذه العبارة مرتبطة بالعبارات الرابعة ، ومن الجدول السابق نلاحظ أن آراء أفراد العينة المستجوبين كانت نسبهم على النحو التالي : أوافق بشدة بنسبة 24 % ، وأوافق بنسبة تقدرب34 % ، أما محايد فكانت تقدر ب 32%، حيث أن هذه النسبة مرتفعة جدا وقريبة من النسبة التي قبلها، أما فيما يخص نسبة لا أوافق، ولا أوافق

بشدة فكانت على التوالي 08% ، و 02% ، حيث تمثل هذه الأخيرة أصغر نسبة تم التوصل إليها خلال هذه الدراسة، هناك علاقة ارتباطيه بين النظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية، وهذا راجع إلى أن النظام المالي الجيد بمحتواه وتطبيقه يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية بدعم حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي، وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة الثقة لدى الأطراف المتعاملين معها.

المطلب الثالث :مناقشة نتائج الاستبيان

يتضح لنا من خلال إجابات أفراد العينة حول الأسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبيان أن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، كان ضرورة حتمية للتكيف مع التغيرات المحاسبية الدولية، حيث يضمن مستوى كاف من الشفافية والإفصاح لمختلف الأطراف ذوي العلاقة، ويعتبر كخطوة أولى لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات من خلال توفير أهم متطلباتها .

كما يضح لنا من خلال آراء المستجوبين أن حوكمة الشركات هي الطريقة المثلى التي يتم بواسطتها إدارة الشركة والتحكم في أعمالها، بغية تحقيق مصالح المساهمين وضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة والمستفيدين من نشأة الشركة ونموها، ورغم تعدد الآليات التي يتطلبها لتطبيق أسسه ومبادئه إلا أن الآليات المحاسبية تحضا باهتمام كبير يشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيقه في الشركة، حيث أن النتيجة النهائية لتلك الآليات المحاسبية تكمن في إنتاج معلومات محاسبية ذات فائدة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، لذا فمن الأهمية أن تعد تلك المعلومات بمستوى الجودة المطلوبة التي تنعكس على ثقة ذوي المصالح بالشركة بإدارتها

ويزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية، وبالتالي يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ويخفض من مشكلة تضارب المصالح.

كما نلاحظ أن مفهوم حوكمة الشركات لازال لم يلقى الانتشار الواسع في أوساط الشركات الجزائرية، رغم ما يحمله من مزايا وإيجابيات تعود على الشركات التي تسعى لتطبيقه يجعله يفرض نفسه بإلحاح لتطبيقه في قطاع الأعمال الجزائري، نظرا لتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة في قضية الفساد وضعف المناخ الاستثماري، بالإضافة إلى ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي من طرف الشركات الجزائرية، وعدم التزامها بنشر وضعيتها المالية بشكل دوري، مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب والذين لهم دور كبير في تنمية الاقتصاد .

وفي الأخير ومن أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك كمدخل للوصول إلى الحوكمة في الشركات الجزائرية، لابد من توفير المحيط الضروري الذي يساعد على تطبيق هذا النظام، لأنه لا يمكن أن يشتغل في معزل عن باقي الأنظمة الاقتصادية الأخرى، لذلك لابد من تطوير مختلف القوانين الأخرى التي تعتبر الداعم الأساسي لهذا النظام لتحقيق المستوى المطلوب من الشفافية والإفصاح في قطاع الأعمال الجزائري، وذلك لأن الأنظمة والقوانين في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات ليس من حيث قلتها ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقه.

خلاصة الفصل

استهدف هذا الفصل ربط الجانب النظري للدراسة بالجانب الميداني ، وذلك بهدف التحقق من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، والتي تشير إلى أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية له دور إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات، حيث جاء المبحث الأول موضحا الإجراءات المنهجية لاختيار عينة الدراسة الميدانية والمشاكل التي وقعت على عاتقنا، أما المبحث الثاني خصصناه لمراحل إعداد الاستبيان من هيكلة وتصميم وكذا نشره وتوزيعه على أفراد العينة، أما المبحث الثالث فقد خصصناه لتحليل نتائج الاستبيان، بعد قيامنا بجمعها وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة SPSS وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في التحليل، كما اعتمدنا على برنامج Excel 2007 من أجل التمثيل البياني للجداول التي تم الحصول عليها، حيث قمنا بتحديد الخصائص الديموغرافية للعينة، ثم تطرقنا بعد ذلك بالتحليل الإجابات أفراد العينة على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبيان، ثم قمنا في الأخير بمناقشة النتائج المتوصل إليها والتي خلصنا من خلالها إلى أن :النظام المحاسبي المالي في الجزائر بمضمونه المستمد من معايير المحاسبة الدولية يضمن المستوى الكافي من الشفافية والإفصاح لمختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ومنه فهو يكفل متطلبات حوكمة الشركات.

نتيجة لتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تزايدت الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي للدول، ولهذا انصب اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية IFRS ; IAS ، يؤدي استخدامها إلى إضفاء نوع من المرونة في المعاملات الدولية، ويمكن استخدامها كجواز مرور الأسواق الأوراق المالية لمختلف الدول، ومن هذه المعايير معايير مرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية وبالإفصاح المحاسبي لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة، إذ أصبح من المؤكد أن للمحاسبة دور رئيسي وفعال في خدمة الاقتصاديات، مما أدى إلى ضرورة تبني المعايير المحاسبية على المستوى القومي والدولي .

فتطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بين الدول سيسمح بتوحيد المعالجات المحاسبية بين دول العالم، وهو ما يجعل من المحاسبة وسيلة إخبارية تهدف إلى تحقيق التوافق على المستوى الدولي، لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تعبر عن الأوضاع المالية الحقيقية للشركة، ومن هنا نجد أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يساعد على توفير معلومات محاسبية منسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح .

وهذا انطلاقا من أهمية موضوع حوكمة الشركات والذي أصبح من المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم، وأصبحت تشكل أداة لتحقيق النجاح والإصلاح الاقتصادي والتنظيمي في ظل العولمة وانفتاح اقتصاديات الدول على بعضها البعض والمنافسة الشديدة، كما أصبح تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة شعارا يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ووسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، ودليل وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد خاصة بحماية المساهمين والمتعاملين الفاعلين مع الشركة، حيث تم إثارة مسألة هامة جدا وهي عدم وجود قواعد محاسبية موضوعية تضمن نزاهة وصدق المعلومات المقدمة، فقد أجمع العديد من المختصين على ضرورة توفر أنظمة لحوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، تقوم على مجموعة من المبادئ أهمها تلك التي تم التقرير عنها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تم إصدارها سنة . 2004

وباعتبار القوائم المالية أهم أداة يمكن توصيل المعلومات من خلالها، وذلك لأن مستوى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية يلعب دورا بارزا في تخفيض حالة عدم التأكد وتقليص مشكلة تضارب المصالح بين الإدارة ومستخدمي هذه القوائم، مما يساعد المهتمين على تقييم أداء الشركات بشكل موضوعي، فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة : مستوى الإفصاح في هذه القوائم، وإضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية، فهي تنطوي على الإعلان بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية ذات السلطة المحدودة

للوصول إلى مثل هذه المعلومات، حيث تساهم القوائم المالية على استرجاع ثقة المستثمرين واستقطاب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، وهذا بفعل الإفصاح المحاسبي الجيد في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين، ويساعدهم على محاربة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين وغيرهم من أصحاب القرارات.

ومع تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، كان لزاما عليها التماشي مع التطورات العالمية، وتوفير بيئة ملائمة تستجيب لمتطلبات الأسواق الدولية وقادرة على جذب الاستثمارات الأجنبية، بتبنيها لهذين المفهومين بالذات، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، الذي بدأ العمل به مطلع سنة2010 ، وسبقه وضع ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر سنة . 2007

ومن خلال الفصول الثلاثة للدراسة ، وانطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات، النتائج النهائية للدراسة، التوصيات المقدمة وآفاق البحث كما يلي :

أولا :نتائج اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية في تقييم الواقع، توصلنا إلى النتائج التالية :

بخصوص **الفرضية الأولى** والمتعلقة بمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يقوم بإصدار معايير تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي، من أجل إحداث التوافق بين دول العالم، هذا يعد ضرورة مؤكدة من قبل دول العالم، حيث يسهل إعداد وعرض القوائم المالية

المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ومقارنتها وفهمها من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول .. العالم، كما أن التوافق المحاسبي يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم من خلال تبني النظام المحاسبي الدولي من طرف الدول التي تعاني من أنظمة محاسبية ضعيفة، أما بالنسبة للدول النامية فيسعى إلى تحسين مستوى ونوعية معاييرها الوطنية، وبناءا على هذا يتحقق **الفرضية الأولى**.

أما بخصوص **الفرضية الثانية** فقد لقي تأييد أفراد العينة على ضرورة تفعيل هذا المفهوم والالتزام بمبادئه، باعتباره طريقة الإدارة الشركات والتحكم في أعمالها بغية تحقيق مصالح المساهمين، وضمان حقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة والمستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها، وهذا يتوفر المعلومات المحاسبية والمالية اللازمة وبالجودة المطلوبة، بما يمكن من الاعتماد عليها، وبالتالي يعكس ثقة ذوي المصالح بالشركة وإدارتها، وهذا ما يؤكد تحقق هذه الفرضية

أما بخصوص **الفرضية الثالثة** والمتعلقة بعلاقة النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية بحوكمة الشركات، وذلك في مجال إعداد وعرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذهالأخيرة بمحتواها وتطبيقها الجيد تخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بإعداد وعرض القوائم المالية بدعم حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة من خلال مبادئها تعمل على تحسين فاعلية النظام المحاسبي المالي، وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، من خلال الإفصاح

المحاسبي الجيد لما له من علاقة أيضا مع حوكمة الشركات، وبالتالي الاعتماد على المعلومات ذات الجودة العالية والتي تستند إلى المعايير التي توفر الدرجة اللازمة من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يؤدي حتما إلى تخفيض مشكلة تضارب المصالح المرتبطة بالمؤسسة، وهذا يعتبر من أهم متطلبات حوكمة الشركات، وهذا ما يؤكد هذه الفرضية .

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا التي جمعت بين الشق النظري والتطبيقي لمختلف الجوانب المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية وحوكمة الشركات توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن اعتماد المعايير المحاسبية في الجزائر يمثل مطلبا ضروريا، فهي تعمل على خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى وتقديم نظرة اقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وهو ما يسمح باتخاذ قرارات على أساس سليم.
- لقد كان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، المتوافق معها إلى حد كبير خاصة فيما يتعلق ب: الإطار المفاهيمي، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم، القوائم المالية وطرق إعدادها .
- يعد موضوع الحوكمة من الموضوعات التي لاقت قبولا كبيرا من طرف كبرى الشركات، نظرا لأهميتها والمزايا الإيجابية التي يمكن تحقيقها من ورائها، إلا أن هذا المفهوم لم يلقى الانتشار الواسع في أوساط الشركات الجزائرية وتجسيده لم يرقي إلى المستوى المطلوب.

- إن وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في دراسة ظاهرة الحوكمة، وذلك من خلال مخرجات هذه الوظيفة التي يمكن أن .. تقيس نتاج أعمال الشركة، وتحقق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية أو الخارجية، وبشكل عادل ومتوازن وهذا ما يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة .
- النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية، وهو تطبيق من تطبيقات حوكمة الشركات، وهذا ما صعب تطبيقه في البيئة الجزائرية بسبب انتشار الفساد في شركاتها.
- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية للشركات، ومنه سيؤثر على حوكمة الشركات.

ثالثا :توصيات الدراسة

- الإطلاع المتواصل على التطورات والمستجدات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية، وتكيف النظام المحاسبي معها وإنشاء لجنة مخصصة لذلك، والقيام بتوزيع نشرات دورية لإطلاع الشركات الاقتصادية، المحاسبين والخبراء والأكاديميين بكل ما هو جديد في هذه المعايير .
- زيادة الاهتمام في انتهاج النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية – . القيام بعمليات رسكلة للمحاسبين والخبراء والأكاديميين وإعداد الإطارات الملائمة للدخول في غمار التطبيق الجدي للنظام المحاسبي المالي.

- الاهتمام بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من قبل الشركات وشفافية المعلومات التي تتضمنها بحيث تكون ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومة.
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في تطبيق حوكمة شركاتها، بالأخذ بالمزايا ودرء العيوب واختصار الوقت بعدم تكرار الأخطاء التي ثم محاولة تصحيحها بعد ذلك .
- ضرورة زيادة الوعي بمفهوم حوكمة الشركات في أوساط الشركات الاقتصادية .
- زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات وذلك للمزايا التي يمكن أن تحققها من أجل حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات، أهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.
- إلزام الشركات بمتطلبات الإفصاح والشفافية، وكذلك تقديم إفصاحات عن ممارسات حوكمة الشركات التي تطبقها.
- لا بد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر القوائم المالية الصادرة عن مختلف الشركات من طرف المستثمرين وصناع القرارات.

قائمة المراجع :

المراجع باللغة العربية :

01 -ندير سمير، الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومة ، مذكره لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعه قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر 2014.

02 -بلال علي مكيوي، المولودة المبوسي سمية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة،13 ، 14 ديسمبر 2011.

03 -محمد طيفور أمينة ،الدراسات المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف ،الجزائر ،2017.

04 -حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة الدكتوراه ،الجزائر، 2008

05 -لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة منتوري ، قسنطية، الجزائر ، 2012.

06 - مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم محاسبة، جامعة دمشق.

07 -حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، محاسبة وتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013/2012.

08 -طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية.
09 -محمد الشريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الأساسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية، محلة الإدارة العامة، العدد55، الرياض، سبتمبر 1997 .
10 -طالب علاء فرحان ، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1،دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن .
11 -صفاء محمد سرور ، دور المنهج الإسلامي في زيادة فعالية حوكمة الشركات ، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات و أبعادها المحاسبية و الإدارية و الاقتصادية ، كلية التجارة ، ج3 ، جامعة الإسكندرية ، 08-10 سبتمبر 2005.
12 -محمد جميل حبوش ، مدى التزام الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة داخلية لآراء المراجعين الداخليين ، المراجعين الخارجية و مدراء الشركات المساهمة العامة ،مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، جامعة غزة الإسلامية ،2007، ص23.
13 -عدنان بن حيدر بن دريوش ، حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية ، 2007 .
14 -يوسف محمد طارق، مبادئ و ممارسات حوكمة الشركات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر.
15 -محمد مصطفى سليمان،دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الإداري و المالي،دراسة مقارنة ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ،ط2 ، 2009 .
16 -ريم بن عيسى ، تطبيق آليات حوكمة الشركات و آثارها على الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر.
17 -سفيان عبد العزيز، المراجعة الداخلية ، كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية ، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ،04-05 ديسمبر 2012.

18 -طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمات المالية، الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر، 2005.

19 -أشرف حنا مخائيل ، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات ، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة ، مصر ، 24-25 سبتمبر 2005.

20 -حسين بن طاهر ،بوطلاعة محمد ، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة التقارير المالية في ضل النظام المحاسبي المالي،مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري و المالي ، يومي 06-07 ماي 2012،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، الجزائر.

21 -مناور حداد ، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية ، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات و دورها في الإصلاح الاقتصادي ، يومي 16-17 تشرين الأول ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق، 2007، ص07.

22 -أحمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية و قاعدة أخلاقية المهنة ، دار صنعاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009.

23 -مسعود صديقي ، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية ، يومي 07-08 ديسمبر 2012، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر.

24 -رضا جاوحدو، تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و المنهج المحاسبي السليم، متطلبات ضرورية لادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية (واقع، رهانات و أفاق)، يومي 07-08ديسمبر2010، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر.

25 -سالم الفليقي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار أسامة للنشر و التوزيع ، 2012.

26 -هواري معراج،حديدي ادم ، نحو تفعيل دور حوكمة المؤسسة في ضبط إدارة أرباح في البنوك التجارية الجزائرية، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

27 -زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير، العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

28 -محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة و معاييرها، المؤتمر العلمي الدولي: عولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان ،15-17 ديسمبر 2012.

29 -محمد مصطفى سليمان،حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، دار الجامعية الاسكندرية ، مصر، 2006.

30 -أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات.

31 -عبد الرزاق الشحادة، عبد الناصر حميدان، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة الأخلاقية بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي السادس حول إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، يومي14 ،16 ، أفريل2007 ، جامعة الزيتونة، الأردن.

32 -حواس صلاح ، الوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر.

33 -أحمد مخلوف، مبادئ الإفصاح وحوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمات المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية،20 ،21 ، أكتوبر 2009.

34 -عبد الناصر محمد درويش ، دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات، محلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني، 2000.

35 -لؤي علي زين العابدين، دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،8 ، 10 ديسمبر.2005

36 – محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الورقة الزرقاء، الجزائر، ب ط، مارس، 2010 .

37 –محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2،2008 .

38 –رزيقة عشيط ، دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة آكلي محند أولحاج ، البويرة، الجزائر.

39 –إسماعيل علوي ، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي6 ، 7 ماي2012 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

40 –ناصر دادي عبدون، دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بحث مقدم في جامعة الجزائر.

41 –محمد مطر، دور الإفصاح **عن المعلومات المحاسبية في ت**عزيز وتفعيل حوكمة الشركات، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان،2003 .

42 –محمد عبد الوهاب، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2010 .

43 –عمار بلعادي ، دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبي واقع رهانات وآفاق، يومي 7، 8 ديسمبر 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

المراجع باللغة الفرنسية :

44- Catherine Maillet, Les Normes Comptabilité International, Berti Edition, Alger, 2007.

45- Les Normes Internationales IAS /IFRS . Séminaire nationale, Constantine, 11, 12, Décembre, 2007 .

46- Stéphane Trbucq la gouvernance d'entreprise héritière d'entreprise Héritière de conflits Idéologique et Philosophique communication pour les neuvièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, Crefige- Université Paris – Dauphine avec le l'associat francophone de comptabilité ,20-21 mars 2003.

الرقم	العنوان:
01	استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المحاسبة والمالية

تخصص محاسبة وتدقيق

استبيـــــان

تحية عطر وبعد

في إطار التحضير لشهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق,لموضوع دور المعايير المحاسبة الدولية في تفعيل حوكمة الشركات, نقوم حاليا بإجراء دراسة ميدانية بمؤسستكم, حيث تم تصميم هذا الاستبيان بهدف التعرف على اتجاهاتكم حول موضوع بحثنا.

نأمل تعاونكم المفيد من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة المرفقة بصراحة وموضوعية,مع العلم إن كافة البيانات التي سيتم الإدلاء بها سوف تحاط بالسرية التامة وان تستخدم إلا لإغراض البحث العلمي .

وفي الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

من إعداد الطاليتين : تحت إشراف :

عزيزو خولة د, بن عناية جلول

شحاتي أحلام

الموسم الجامعي 2020/2019

يرجى وضع إشارة [*] في الإجابة المناسبة :

أولا- بيانات شخصية :

1- النوع الاجتماعي :

ذكر ☐ أنثى ☐

2-السن :

اقل من 30 سنة ☐ فوق 30 سنة ☐

3- المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماجستر او ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى حدد ☐

4- الوظيفة ;

أستاذ ☐ محاسب ☐ مهني ☐ أخرى ☐

5- الاقدمية :

اقل من5 سنوات ☐ من 05 الى 10 سنوات ☐ من 10الى 20سنة ☐ أكثر من 20سنة ☐

ثانيا :

المحور الأول: المعايير المحاسبة الدولية :

تعرف المعايير بأنها نماذج إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في العلمية في المحاسبة والتدقيق او مراجعة الحسابات .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة وإعطاء صورة دقيقه عنها					
02	تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليهما في إعداد القوائم واكتسابها ص فة الموضوعية					
03	يعمل مجلس معايير المحاسبية الدولية على إصدار معايير محاسبيه دوليه تسعى الى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله يهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي الدولي					
04	تتميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة ومواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال الدولية					
05	بشكل تبنى المعايير المحاسبية الدولية فرصة لتحسين النظام التنظيم الداخلي للمؤسسة					
06	تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامه وليست قواعد تفصيلية					

المحور الثاني :حوكمة الشركات ومضمونها :

تعرف بأنها واجبات ومسؤوليات مجالس إدارة الشركات في إدارة الشركات, و إدارة العلاقات مع حملة الأسهم, ومجموعات أصحاب المصالح.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	جاءت حوكمة الشركات لضبط الممارسات و الكيفية التي يتم بها إدارة الشركات من اجل الرفع من كفاءة أداءها, ورسم القواعد والإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات.					
02	تهدف حوكمة الشركات إلى بقاء ونمو المؤسسات وتحقيق مصالح المساهمين, وضمان حماية كافة الإطراف ذوي العلاقة.					
03	يعمل تطبيق آليات حوكمة الشركات على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية المحاسبية.					
04	تعمل حوكمة الشركات على تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب مشاكل تضارب المصالح بين الإطراف المعنية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.					
05	تفعيل حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى حماية مصالح المرتبطة بالمؤسسة.					
06	تعتبر المعلومات المحاسبة والمالية أداة مهمة في حوكمة الشركات باعتبارها أداة اتصال بين الشركة ومختلف الإطراف ذوي العلاقة .					

المحور الثالث :علاقة معايير المحاسبة الدولية بحكومة الشركات :

الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	اعتماد النظام المحاسبي المالي في عرض وإعداد القوائم المالية من شأنه إن يساهم في تحقيق حوكمة جيدة .					
02	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات.					
03	وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في الحوكمة وذلك من خلال مخرجاتها التي تقيس نتائج أعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الإطراف المستفيدة منها.					
04	تطبيق معايير المحاسبة الدولية من اجل الإفصاح يؤدي بالضرورة إلى تحقيق حوكمة شركات فعالة.					
05	الاستجابة لمتطلبات الإفصاح والشفافية وفق النظام المحاسبي المالي يزيد من رفع مستوى الكفاءة حوكمة شركات.					
06	توجد علاقة ارتباطيه بين حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي في مجال عرض وإعداد القوائم المالية, الذي يزيد من ثقة الإطراف المتعاملين مع الشركة.					