وزارة التعليم العالي و البحث العالمي
جامعة زيان عاشور بالجلفة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التسيير

مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص : ماستر محاسبة Ñ مراقبة و تدقيق.

تحت عنوان:

حوكمة الشركات وعملية الشفافية والإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية

- حالة الجزائر-

نوقشت يوم : 18 جوان 2013 .على الساعة 10.00.

إعداد الطالبة :
سعدي فاطمة

إشراف الدكتور:
بن أحمد لخضر

أعضاء اللجنة :

د .لباز امين	استاذ بجامعة زيان عاشور - الجلفة -	رئيسا
د.بن احمد لخضر	استاذ بجامعة زيان عاشور - الجلفة -	مشرقا و مقرر.
د. قشام اسماعيل	استاذ بجامعة زيان عاشور - الجلفة -	مناقشا .
أ. رقيق عيسى	استاذ بجامعة زيان عاشور - الجلفة -	مناقشا .

السنة الجامعية :
2013 / 2012

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها إلى مصدر الحنان والعطف، إلى من حملتني تسعة أشهر ولم يغمض لها جفن طيلة حولين ، إلى أمي الحنونة أدامها الله عز وجل ؛

إلى من كان السند القوي في السراء والضراء، إلى من كان رمز الصمود والعطاء ،

إلى من كان قدوة في التربية والأخلاق، إلى أبي العزيز حفظه الله .

وإلى كل أفراد أسرتي ، سندي في الدنيا ولا أحصي لهم فضل

والى زوجي الغالي محمد الذي ساندني بالجهد والعطاء لإتمام هذه الدراسة

إلى كل أقاربي و اهلي زوجي

و إلى ابناء و بنات أخواتي

إلى كل الأصدقاء و الأحباب من دون استثناء . .

إلى أساتذتي الكرام و كل رفقاء الدراسة؛

وفي الأخير أرجوا من الله تعالى أن يجعل عملي هذا نفعا يستفيد منه جميع الطلبة المقبلين على التخرّج وخاصة طلبة ماستر محاسبة - مراقبة و تدقيق.

سعدي فاطمة

شكر وعرفان

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك, وعظيم سلطانك ومجدك, على ما أنعمت علينا من نعم لا تحصى منها توفيقي لإنجاز هذا العمل على درب البحث العلمي؛

كما أتقدم بالشكر والتقدير الجزيلين إلى أستاذي المشرف فضيلة الدكتور: " بن أحمد لخضر " حفظه الله وأطال في عمره, لإشرافه على هذا البحث , وعلى ملاحظاته القيمة, وتوجيهاته السديدة, وتصويباته الدقيقة, ونصائحه الطيبة, والتي لم يضن برغم المشاغل الكبيرة, وكان له الفضل في إخراج هذا البحث إلى حيز الوجود كاملا . . .

جعل الله ذلك في ميزان حسناته يوم القيامة؛

وأتوجه بعظيم الشكر إلى الأستاذ "علة مراد" والى الأستاذ " قمان عمر" و "بوزكري بن بلة "نظرا لما أبدوه من تجاوب معي خلال إعداد هذه المذكرة,

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الذين أسهموا في إثرائي بالمعلومات التي تعتبر بمثابة النور الذي يلوح في الأفق؛

والشكر موصول إلى إدارة الجامعة وأخص بالذكر إدارة التسيير

وكذا أصحاب وعمال المكتبات الفرعية والمركزية؛

شكرا جزيلا

سعدي فاطمة

ملخص المذكرة

حظيت مواضيع الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات اهتماما عالميا ً كبيرا ً في الآونة الأخيرة،خصوصا ً بعد إنهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى إذ أن مستوى الإفصاح والشفافية يمثل مقياسا ً مهما ً لمدى فاعلية و موثوقية نظام الحوكمة في الشركات ، إن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة الشركة من ذوي العلاقة تعزز مدى الثقة بنظم إدارة الشركة وآلية توجيه العاملين فيها ومراحل إتخاذ القرارات.

.

يهدف البحث الى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ودوافع إنتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة فيالعديد من دول العالم ، واستعراض الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التعريف بهذا المفهوم وكيفية تطبيقه على أرض الواقع ، ومعرفة مستوى الإفصاح والشفافية المطلوب تحقيقها في ظل حوكمة الشركات ومدى ارتباط الإفصاح والشفافية بالتقارير وفقا ً لمعايير المحاسبة الدولية والقواعد ، مع بحث عن أهمية المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSمن حيث مدى مساهمتها في تطوير و تفعيل حوكمة الشركات،من خلال اهم مبادئها الإفصاح والشفافية . وكذا النظام المالي كآلية لتحقيق حوكمة الشركات و تفعيل بورصة الجزائر.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استبيان موجه الى كل من المهنيين،محافظي الحسابات، وأساتذة الجامعات الجزائرية و طلبة الدراسات العليا، تم توزيعه على مجتمع الدراسة البالغ عدده 70 ، وتم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات الاستبيان ، واختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة الميدانية أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات الجزائرية، وذلك لا يتم إلا بالاعتماد على مجموعة من الآليات والتشريعات والمعايير لتحضير البيئة المناسبة لتطبيق مثل هذه المبادئ، ويعد تطبيق المعايير المحاسبية التي تتمتع بالجودة العالية من بين أهم تلك المتطلبات التي على الشركات الجزائرية التكيف معها.

الكلمات المفتاح :حوكمة الشركات، مبادئ حوكمة الشركات، المعايير المحاسبية الدولية ،النظام المالي المحاسبي ،جودة المعلومة المحاسبية ، الإفصاح، الشفافية.

قائمة المختصرات والمصطلحات

الاختصارات	الدلالة
AAA	American Accounting Association جمعية المحاسبين الامريكية
ACGA	Assian Corporate Governance Association الهيئة الاسيوية لحوكمة الشركات
APB	Accounting Principles board مبادئ المحاسبية للمجلس
ASC	Accounting Standards Committee لجنة توجية المعايير المحاسبية
ECGI	The Europen Corporate Governance Insitute المعهد الاروبي للحوكمة الشركات
FASB	Financial Accounting Standard Board مجلس المعايير المحاسبية الامريكي
IAS	International Accounting Standards معايير محاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation مؤسسة لجنة معايير المحاسبية الدولية
IFAC	International Federation of Accountants موقع للاتحاد الدولي المحاسبين
IFC	International Finance Corporation مؤسسة التمويل الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee لجنة تفسيرات التقارير المالية
IFRS	International Financial Reporting Standards معايير الابلاغ المالي
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية
SCF	Système comptable financier النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities and Exchange Commission هيئة الاوراق المالية الامريكية
SIC	Système d'information comptable لجنة التفسيرات الدائمة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
WSE	Warso stock Echange قرار بورصة وارسو
IIA	Institute of Internal Auditors معهد المدققين الداخليين
NYSE	New York Stock exchange بورصة نيويورك للأوراق المالية
SAC	Standards advisory council المجلس الاستشاري للمعايير
BIS	Bank For International Settlements بنك التسويات الدولية
GCGF	Global Corporate Governance Forum المنتدى العالمي للحوكمة الشركات
PCN	Plan Comptable National المخطط المحاسبي الوطني
IOSCO	International Organization of Securities Commissions المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
CARE	National Committee for Corporate Governance اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر in Algeria
CIPE	Department of Labor and international thinking دائرة العمل والتفكير الدولية الخاصة
ISA	International Standards on Auditing معايير التدقيق الدولية

العناوين الأشكال

رقم	العناوين الأشكال	الصفحة
1.1	عوامل الإهتمام بحوكمة الشركات.	4
2.1	نظام حوكمة الشركات.	9
3.1	ركائز حوكمة الشركات.	18
4.1	الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات.	21
5.1	محددات حوكمة الشركات.	22
6.1	الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة.	34
7.1	علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية.	35
1.2	مراحل التوحيد المحاسبي.	57
2.2	نظرية الوكالة والعلاقات المسببة لتضارب المصالح.	102
3.2	دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح.	105
4.2	يمثل أركان النظام المحاسبي المالي.	106
1. 3	النظام المحاسبي.	121
2.3	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB .	122
1.4	نسبة أفراد العينة تبعا للجنس.	168
2.4	نسبة العينة تبعا للعمر.	168
3.4	نسبة العينة تبعا للشهادات الأكاديمية.	169
4.4	نسبة العينة تبعا للشهادات المهنية.	170
5 .4	توزيع نسبة العينة تبعا لسنوات الخبرة.	170
6.4	توزيع نسبة العينة حسب الوظيفة.	171
7.4	توزيع نسبة العينة حسب التوزيع الجغرافي.	172
8.4	توزيع نسبة العينة حسب قطاعات العمل.	172
9.4	مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة للعينة .	173
10.4	مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة للعينة.	173
11.4	إجابات أفراد العينة على ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر.	174
4.12	إجابات أفراد العينة على ان اهتمام حوكمة الشركات يزيد من جودة المعلومات المحاسبية.	175
13.4	اجابات افراد العينة علي الاسئلة (9-1، 9-2 ،9-3).	175
14.4	إجابات أفراد العينة على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لحوكمة الشركات.	176
15.4	تبريرات أفراد العينة لاختيار مجموعة المختلفة من المعايير التي تؤثر في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.	177
16.4	إجابات أفراد العينة على دور الوظيفة المحاسبية في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات.	177
17.4	أراء أفراد العينة في الإطار القانوني والرقابي في الجزائر.	178
18.4	مبررات أفراد العينة حول الإطار القانوني والرقابي في الجزائر.	179
19.4	أراء أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي.	180
20.4	توزيع نسب أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الممارسة المحاسبية في الجزائر.	180
21.4	خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.	181

العناوين الأشكال

22.4	نسب توزيع أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني.	**182**
23.4	توزيع نسب خيارات أفراد العينة المؤيدين لإحلالSCF محلPCN .	**183**
24.4	أراء أفراد العينة بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية.	**183**
25.4	تبريرات أفراد العينة بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية.	**184**
26.4	نسب أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظلSCF.	**185**
27.4	أراء أفراد العينة في النظام المحاسبي المالي من حيث الشفافية والثقة التي يعطيها لمستعمليه.	**185**
28.4	تبريرات أفراد العينة لأسباب الثقة والشفافية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي لمستعمليه.	**186**
29.4	أراء أفراد العينة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.	**186**
30.4	أراء أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	**187**
31.4	تبريرات أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	**187**
32.4	توزيع نسب أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر.	**188**
33.4	توزيع نسب خيارات إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر.	**189**
34.4	توزع نسب أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.	**190**
35.4	أسباب عدم أهلية الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.	**190**

العناوين الجداول

رقم	العناوين الجداول	الصفحة
1.1	حوكمة الشركات وواقع الشركات الجزائرية.	36
1.2	تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية.	83
2.2	تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية مع تحديد اسم المعيار و تاريخ صدوره و هدفه.	84
3.2	المبادئ المعتمدة من قبل IASC في إطاره المفاهيمي.	94
1.3	يوضح التميز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات.	119
1.4	الإيضاحات الخاصة بمعدل الردود على الاستبيانات.	167
2.4	توزيع أفراد العينة تبعا للجنس.	167
3.4	تصنيف العينة تبعا للمدى العمري.	168
4.4	جدول نسبة أفراد العينة حسب الشهادات الأكاديمية.	169
5.4	التوزيع النسبي للشهادات المهنية.	169
6.4	سنوات الخبرة بالنسبة لأفراد العينة.	170
7.4	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة .	171
8.4	أفراد العينة حسب التوزيع الجغرافي.	171
9.4	أفراد العينة حسب قطاعات العمل.	172
10.4	مفهوم الحوكمة تبعا لإجابات أفراد العينة.	173
11.4	خيارات اتساع مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة لأفراد العينة.	173
12.4	إجابات أفراد العينة على ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر.	174
13.4	إجابات أفراد العينة على ان اهتمام حوكمة الشركات يزيد من جودة المعلومات المحاسبية.	175
14.4	إجابات أفراد العينة على الاسئلة (9-1، 9-2 ،9-3).	175
15.4	إجابات أفراد العينة على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لحوكمة الشركات.	176
16.4	تبريرات أفراد العينة لاختيار مجموعة المختلفة من المعايير التي تؤثر في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.	176
17.4	إجابات أفراد العينة على دور الوظيفة المحاسبية في دراسة ظاهرة الحوكمة.	177
18.4	أراء أفراد العينة في الإطار القانوني والرقابي في الجزائر.	178
19.4	مبررات أفراد العينة حول الإطار القانوني والرقابي في الجزائر.	178
20.4	موقف أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي.	179
21.4	أراء أفراد العينة من أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.	180
22.4	خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.	180
23.4	أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني.	181
24.4	تبريرات أفراد العينة لاختيار للنظام المحاسبي المالي.	182
25.4	أراء أفراد العينة حول بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية.	183
26.4	خيارات أفراد العينة حول بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية.	183
27.4	أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظلSCF .	184
.28.4	أراء أفراد العينة في النظام المحاسبي من حيث الشفافية والثقة التي يعطيها لمستعمليه.	185
.29.4	تبريرات أفراد العينة لأسباب الثقة والشفافية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي لمستعمليه.	185
30.4	أراء أفراد العينة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.	186

العناوين الجداول

31.4	أراء أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	**187**
32.4	تبريرات أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي.	**187**
33.4	أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر.	**188**
34.4	أساليب إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر حسب أفراد العينة.	**188**
35.4	أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.	**189**
36.4	خيارات أفراد العينة حول عدم أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية.	**190**

جامعةزيان عاشور الجلفة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الجلفة في : 18 / 06 / 2018

رقم:

محضر مناقشة

في يوم: 18/06/2018 على الساعة: 10:00 بكلية العلوم الاقتصادية

ناقش الطالب(ة)... سعدية فاطمة .....

المولود (ة) بتاريخ :.....

مذكرة ماستر بعنوان :... حوكمة الشركات وعلاقة المشاقية والافصاح

في ظل المعايير المحاسبية الدولية

حالة الجزائر

شعبة : علوم التسيير ..... تخصص: محاسبة مراقبة وتدقيق

أمام لجنة المناقشة المكونة من الاساتذة الآتية أسمائهم :

1- أ. لبار الامين ..... رئيسا.

2- د. بن أحمد لخضر ..... مشرفا ومقررا.

3- أ. قشام اسماعيل ..... عضوا

4- أ. قيقة بن عيسى ..... عضوا

وبعد المداولة :

- تحصل الطالب (ة) على العلامة :... 17.25 ... بتقدير ... مشرف ...

ملاحظات:

.....

.....

.....

رئيس اللجنة | الاستاذ المشرف | الاعضاء | رئيس القسم

العنـــوان	رقم الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
ملخص الدراسة باللغة العربية	
الفهرس	i-iv
قائمة الجداول	v
قائمة الأشكال	vii
قائمة المختصرات	ix
مقدمة	أ
الإشكالية	ب
فرضيات الدراسة	ب
أهداف الموضوع	ج
أهمية الموضوع	ج
مبررات اختيار الموضوع	د
منهج الدراسة	د
حدود الموضوع	د
الدراسات السابقة	د
هيكل البحث	ح
الفصل الأول:التأصيل النظري للحوكمة الشركات	2-47
تمهيد الفصل الأول	
المبحث الأول: الإطار الفكري و العلمي حوكمة الشركات	2
المطلب الأول : نشأة الحوكمة الشركات و تطورها	2
المطلب الثاني : المفاهيم حوكمة الشركات و أبعادها	4
المطلب الثالث : أهداف و أهمية حوكمة الشركات	15
المطلب الرابع : مزايا و خصائص الحوكمة الشركات	16
المطلب الخامس : مقومات و مرتكزات الأساسية للحوكمة الشركات	17
المبحث الثاني : المبادئ و الميكانيزمات المحددة لحوكمة الشركات	18
المطلب الأول : مبادئ الحوكمة الشركات وأضرار عدم الالتزام بمبادئها	18

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات	20
المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات ودور آلياتها	22
المطلب الرابع: البواعث الأساسية لظهور حوكمة الشركات	23
المطلب الخامس : حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية	24
المبحث الثالث : حوكمة الشركات في الجزائر	33
المطلب الأول : واقع مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر	33
المطلب الثاني: واقع مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر	36
المطلب الثالث: جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات	39
المطلب الرابع: معوقات الحوكمة في الجزائر و الاقتراحات	45
خلاصة الفصل الأول	47
الفصل الثاني: إسهامات المعايير المحاسبية الدولية في تطوير و تفعيل الحوكمة الشركات	115-49
تمهيد الفصل الثاني	49
المبحث الأول : المعايير الدولية للمحاسبة و خطوات تطبيقها	49
المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية	49
المطلب الثاني : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية	50
المطلب الثالث : ماهية التوافق و التوحيد المحاسبي	55
المطلب الرابع : طبيعة التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي	61
المطلب الخامس : نظرة الهيئات العالمية و الإقليمية المتخصصة لتطبيق(**IAS/IFRS**)	62
المبحث الثاني : فلسفة وإطار معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)	71
المطلب الأول :نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)	71
المطلب الثاني : تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	76
المطلب الثالث : مزايا و عيوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	79
المطلب الرابع : مسار إعداد و إصدار المعايير الدولية (IAS/ IFRS)و خصائصها	80
المبحث الثالث : إسهامات معايير المحاسبية المتبناة SCF في تحسين و تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر	97
المطلب الأول : حوكمة الشركات والقوائم المالية	99
المطلب الثاني : علاقة المعايير المحاسبية بحوكمة الشركات ودورها في الحد من تضارب المصالح	100

المطلب الثالث :المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي الماليSCF في ظل (**IAS/IFRS)**	105
المطلب الرابع :النظام المحاسبي المالي كآلية لتحقيق حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر	110
خلاصة الفصل الثاني	115
الفصل الثالث : الشفافية و الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	179-117
تمهيد الفصل الثالث	117
المبحث الأول : المعلومات المحاسبية و جودتها	118
المطلب الأول : ماهية المعلومات المحاسبية	118
المطلب الثاني: المحددات الأساسية للمعلومات واهم العوامل المؤثرة فيها	129
المطلب الثالث : جودة المعلومات المحاسبية و المعاييرها	131
المطلب الرابع : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية	132
المبحث الثاني : الشفافية(شروطها ،معوقاتها ،محاورها)	134
المطلب الأول : ماهية الشفافية و نشأتها	135
المطلب الثاني: أهمية و أهداف الشفافية و متطلباتها	138
المطلب الثالث : طبيعة الشفافية المحاسبية	141
المطلب الرابع :الأبعاد الشفافية المحاسبية	143
المبحث الثالث :الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وفقا المعايير المحاسبية الدولية	144
المطلب الأول :الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي	144
المطلب الثاني: مستويات الإفصاح و أنواعه	151
المطلب الثالث: أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي	153
المطلب الرابع : مقومات و قواعد الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	155
المطلب الخامس:علاقة الإفصاح والشفافية بحوكمة الشركات	157
خلاصة الفصل الثالث	159
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية	191-160
تمهيد الفصل الرابع	160
المبحث الاول : منهجية الدراسة الميدانية	161
المطلب الأول : أداة الدراسة	161

المطلب الثاني : تحضير الاستبيان	162
المطلب الثالث: منهجية الدراسة الميدانية	164
المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان	167
المطلب الأول :المعلومات الشخصية لأفراد العينة	167
المطلب الثاني :تحليل نتائج الاستبيان	172
خلاصة الفصل الرابع	191
الخاتمة	192
الملاحق	197
قائمة المراجع	223

مقدمة

مقـــــدمة

أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول الكثير من دول العالم نحو مفهوم الاقتصاد الحر إلى فتح أسواق دولية جديدة يمكن من خلالها أن تحقق المؤسسات أرباحا مرتفعة تمكنها من التوسع في مجال أنشطتها،وما لهذا من أثر في خلق فرص إستثمارية جديدة بشكل يؤدي إلى نمو وتقدم إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها هذه المؤسسات، و من ناحية أخرى تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997 إضافةً إلى انهيار كبريات الشركات العالمية– خصوصا الشركات الأمريكية -مع الأزمة المالية العالمية– خريف- 2008 ، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتى المجتمع المدني.

وعلى هذا فإن المساهمون والمستثمرون وكذا الأطراف ذات العلاقة يبحثون قبل التوجه للتعامل مع أي مؤسسة، إلى التوجه نحو المؤسسات التي تتميز بوجود هياكل سليمة لحوكمة الشركات داخلها والتي تضمن مستوى معين من الإفصاح والشفافية في المعلومة المالية التي تنشرها والوضوح والدقة في القوائم المالية لتلك الشركات ، وأن تكون المعلومات الصادرة عنها تتمتع بجودة عالية، وهو ما ينتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم المتابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة.

هذه الظروف دفعت لوضع قواعد ومبادئ لإدارة الشركات،حيث أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريراً حول **"حوكمة الشركات "**، حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية. ففي شهر جويلية من سنة 2007 ، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول- الحكم الراشد للمؤسسات -وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، حيث يعتبر هذا الميثاق– الذي صدر سنة - 2009وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع.

لذا فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية للبحث عن المعايير المحاسبية، ومن أهم هذه الهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية مابين 1973 إلى غاية 2001 ، وبعد ذلك تم استبدالها باسم جديد وهو مجلس معايير المحاسبة الدولية و الذي أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة المعايير الدولية للمحاسبة، وهو ما مهد لظهور ما يسمي بمعايير الإبلاغ المالي IFRS أو ما يسمي بمعايير المعلومة المالية. و انتشرت هذه المعايير في العديد من دول العالم ومن بينها دول الإتحاد الأوربي والعديد من الدول الأسيوية والإفريقية ومنها أيضا الجزائر التي تحاول منذ توجهها نحو اقتصاد السوق إلى القيام بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية. كان آخرها إصلاح نظامها المحاسبي الذي لم يعد يساير هذا التوجه الجديد للجزائر في ظل اندماجها في الاقتصاد العالمي و اتفاقيتها مع المنظمة العالمية للتجارة، لذلك تبنت الجزائر نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، محاولة منها لجعل من المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسات الجزائرية موثوق بها على الصعيد الوطني والدولي.حيث صدر القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

كما تأتي محاولة تطبيق هذا النظام الجديد أشهر فقط بعد إطلاق أول ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر تحت اسم (**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**) والذي أكد على ضرورة التكيف مع المعايير الدولية المحاسبة، و بالتالي درجة اكبر من الشفافية و الإفصاح على المستوى العالمي.

ومما لاشك فيه أن القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة,وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات ،ويمكن القول أن إفلاس الشركات يرجع بالدرجة الأولى إلى عدم الالتزام بالشفافية والإفصاح ،ولذلك يعتبر التزام الشركات بالشفافية والإفصاح من أهم الموضوعات الدائرة في الوقت الحالي, والاهتمام به ناتج عن الانتشار السريع لتكنولوجيا المعلومات والبيانات في كل من مناحي الحياة.

من خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

كيف يمكن للمعايير المحاسبية الدولية المتبناة إن تساهم في تحسين وتفعيل متطلبات حوكمة الشركات من خلال أهم مبادئها(الإفصاح والشفافية)؟

وتتفرع من هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- ما المقصود بحوكمة الشركات ؟وفيما تتمثل أهميتها وآلياتها ؟وما هي متطلبات تطبيقها؟
- 2 ما هو واقع حوكمة الشركات في الجزائر؟ وما هي السبل و آليات الكفيلة للتطبيق الفعال لها بما يضمن حقوق أصحاب المصالح؟
- 3- ماهو الإطار الفكري و التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية ؟ ما هو موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و ما مدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم ؟
- 4- إلى أي مدى يمكن أن تساهم المعلومات المحاسبية في ظل الإصلاح المحاسبي و التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في تدعيم حوكمة الشركات في الجزائر ؟ و كيف تساهم الشفافية والإفصاح في دعم حوكمة الشركات؟
- 5- كيف يمكن أن يساهم الانتقال نحو تطبيق CSF المستمد من IAS/IFRS في خلق البيئة المناسبة لتطبيق الجيد لمفهوم حوكمة الشركات؟

2- فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- ان مفهوم الحوكمة الشركات و مبادئها و إجراءات تطبيقها يتضمن وجود مجموعة من العلاقات التي تربط بين أطراف عديدة منها إدارة الشركة و مساهميها و أصحاب المصالح فيها .كما تعد المعلومات المحاسبية والمالية من المحددات الرئيسية حوكمة الشركات.

2- ان البيئة التشريعية و التنظيمية لحوكمة في الجزائر ليست ضعيفة ، و لذا بذلت الجزائر جهوداً من أجل تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال العمل علي تطوير البيئة المؤسسية و زيادة الوعي الأفراد و مختلف المتعاملين من خلال متطلبات الإفصاح و الشفافية ، إلا أن ذلك غير كاف في ظل عدم وجود إطار مؤسسي- متين وأنظمة وقوانين داعمة لذلك، وكذا انعدام معايير للمحاسبة والمراجعة.

3- استعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي و تقديم سياق ظهور الحاجة لإقامة توافق في التطبيقات المحاسبية، و الجهود المبذولة لتحقيقه مع التركيز على جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية ،وإبراز الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في

تحقيق أهداف المؤسسة من الإفصاح عن القوائم المالية، من خلال استعراض دورها في تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية و في تطوير الإفصاح بهدف تشجيع الإستثمارات المالية الدولية.

4- ان الجهود الدولية و المحلية منها المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل ايجابي من خلال الممارسة المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي .

5- إن الإفصاح والشفافية في ظل المعايير المحاسبية الدولية يكفل تحقيق متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وهما أهم مرتكزات حوكمة.

3- أهداف الموضوع:

يهدف هذا البحث إلى تحليل وتحديد أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحسين متطلبات حوكمة الشركات وقواعد شفافية الإفصاح الواردة فيها وذلك من خلال:

1- التعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة و استعراض وتحليل الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التعريف بمفهوم حوكمة الشركات. وصياغة الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها. وكيفية تطبيقه على أرض الواقع.

2- تقديم أهم المستجدات المحاسبية الدولية واستعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي و تقديم سياق ظهور الحاجة لإقامة توافق في التطبيقات المحاسبية، و الجهود المبذولة لتحقيقه مع التركيز على جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية.

3 -التعرف على الإطار المفاهيمي للشفافية.إيضاح مفهوم الشفافية وأهميتها وكذلك البحث في محددات تحقيقها.والتعرف على مفهوم و أسس ومقومات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية وتوضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية الصادرة عن معايير المحاسبة الدولية.و الوقوف على دور الإفصاح والشفافية و جودة المعلومات المحاسبية وتأثره بقواعد حوكمة الشركات.

4- أهمية الموضوع:

تأتي أهمية البحث وإعداد الدراسات في هذا الموضوع لأسباب كثيرة منها :

- تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ، وكون أسسها ومبادئها والياتها تعد من المفاهيم الحديثة. ولأن الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة ، وكذلك منح حق مساءلة الشركة ، وبالتالي حماية حقوق الدولة وجميع أصحاب المصالح فيها ، الذي يتمثل بشكل كبير في استغلال السلطة والوظيفة في غير المصلحة العامة ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء هذه الشركات وتعظيم قيمتها وبالتالي توسعها وتوفير فرص عمل جديدة للمواطنين.
- بيان أهمية تطبيق مبادئ الإفصاح والشفافية والحوكمة ودورها و محاولة التعرف علي انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة الشركات علي سوق الأوراق المالية من خلال زيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في هذه المعلومات. بدون الشفافية سوف يصبح الإفصاح غير كفء , حيث أن الشفافية تضمن فرص متساوية لجميع المستثمرين في الحصول على المعلومات.

-5- مبررات اختيار الموضوع:

لا شك أن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، فإختياري لهذا الموضوع يعود:

1. حداثة الموضوع و قلة البحوث الأكاديمية المتناولة للحوكمة الشركات و النظام المحاسبي المالي الجديد و السعي لفتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.
2. الرغبة في إلقاء الضوء على المستجدات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية و انعكاساتها على المؤسسة الإقتصادية، خاصة و أن النظام المحاسبي المالي الذي تقرر تطبيقه في الجزائر جد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية.
3. إثراء المكتبة المحاسبية في مسألة حوكمة الشركات نظراً لوجود ندرة واضحة في البحوث المحاسبية ذات الصلة بهذا الموضوع ، فضلاً عن توفير الأدلة العملية والميدانية بشأن اختبار هذا الموضوع على واقع الحوكمة الشركات في الجزائر وإشعار المسئولين ومديري هذه الشركات بأهمية الحوكمة .
4. للرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة مواضيع الحوكمة الشركات والمعايير المحاسبية الدولية.

-6- حدود الموضوع:

- **حدود النظرية :** يتحدد إطار موضوع البحث بإقتصار الدراسة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وكيفية الإستفادة من هذه التطبيق في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التركيز على مبدأ الإفصاح والشفافية.
- **حدود الزمانية :** تتمثل الحدود الزمنية للدراسة من سنة 2001 إلي غاية 2012 و هي دراسة مسار التسلسل الزمني لتطور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ،ومن سنة 2009الي غاية 2012 و هي الفترة التي تم فيها تطبيق ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر ،وكذلك النظام المحاسبي المالي .
- **حدود المكانية :** سوف تكون على مختلف المهتمين بالمحاسبة و محافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين و خبراء المحاسبين و أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة و التدقيق ،وكذلك طالبة ماستر و مافوق .

7- منهج الدراسة:

-1- **المنهج الاستقرائي:** وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات بما في ذلك المواقع الملائمة على شبكة الانترنت، جميع البيانات من واقع النشريات والدراسات الصادرة عن الندوات والملتقيات والمؤتمرات العلمية،والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث ، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

-2- **المنهج الوصفي:** وذلك لوصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الاختبار.

---8 -الدراسات السابقة: ان أهم الدراسات السابقة هي:

- **مدني بن بلغيث: "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية -بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه دولة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ، 2004:**

حاول صاحبها من خلالها إظهار:

-أهمية التوحيد المحاسبي الدولي في إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في مختلف الدول ومدى هذا الإصلاح والسبل الكفيلة بتفعيله ليتلاءم مع الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر.

-إن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المؤسسة ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الاطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة، يمر حتما عبر تبني إستراتيجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية.

واستخلص الباحث لبعض التوصيات منها:

-أن يتم موازاة مع إصلاح النظام المحاسبي، التفكير والانطلاق في البحث في كيفية تحديد وإرساء إطار تصوري للمحاسبة، يكون مرجعا لأعمال التوحيد المحاسبي وقاعدة للتحكيم بين وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في مسار التوحيد المحاسبي.

_أن يتم اعتماد مسار توحيد جيد وفعال، ينطلق من حصر احتياجات مختلف الأطراف التي تعني باستعمال المعلومات التي تنتجها المحاسبة.

❖ **شعيب شنوف" :الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي "، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،جامعة الجزائر، 2007 :**

تطرق في دراسته هذه إلى مدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، حيث يسعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين وطرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي وخرج بعدة استنتاجات وتوصيات نذكر منها:

_ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي.

_اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية.

_إن الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبح لا يتماشى مع الظروف والتحولات الحالية لاقتصاد الجزائر لذى فمن الضروري تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي..

❖ **نبيل حمادي : " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"،مذكرة ماجستير– محاسبة ومالية-، جامعة الشلف، 2008 :**

حيث تمثلت إشكالية هذا البحث في كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة الشركات، وقد حاول الباحث تناول هذا الموضع من خلال إدراج مختلف المفاهيم المتعلقة بالحوكمة ومبادئها وكذا الجهود الدولية لوضع قواعد لحوكمة الشركات ، وهذا في الفصل الأول، ثم تناول في الفصل الثاني الإطار النظري للتدقيق الخارجي كفصل تمهيدي للفصل الثالث والذي تم التطرق فيه إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من المشاكل الناتجة عن عقد الوكالة والتقليل من فجوة التوقعات لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، ليسقط في الأخير دراسته على مجمع صيدال من خلال واقع التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في مجمع صيدال، وبذلك يكون هذا البحث قد اقتصر على دراسة آلية واحدة من آليات حوكمة الشركات وهي التدقيق الخارجي من حيث الدور الذي من الممكن أن تقوم به من أجل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات.

❖ **سميحة فوزي" :تقيم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية." 2003 :**

هدفت الدراسة إلى تقييم القواعد والقوانين والمعايير المنظمة لحوكمة الشركات في مصر ،حيث تعرضت إلى مفهوم حوكمة الشركات وأهميته، والضوابط التي تحكم أداء الشركات المسجلة في السوق المالي والإطار القانوني والرقابي الذي يحكم سوق الأوراق المالية ، ومتطلبات التسجيل والقيد في جداول البورصة، وهيكل ملكية الأوراق المالية ثم تقييم تطور قواعد الحوكمة في مصر وفقا لمعايير حوكمة الشركات الخمس التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، وهي حقوق

المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة، الإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن سوق المال في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات، مما ترتب عليه بشكل عام تحسن في التقييم الإجمالي للمعايير الخمس للحوكمة, وإن كانت درجة التحسن قد اختلفت من معيار لآخر. كما أوضحت الورقة أيضا أنه على الرغم من تحسن الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات في مصر، إلا أن الممارسات العملية للشركات مازالت إلى حد كبير بعيدة عن التطبيق السليم للمبادئ الموضوعة.

- **نورالدين مزياني: "النظام المحاسبي الجزائري الجديد ،بين الإستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية". جامعة سكيكدة،الجزائر:**

يهدف هذا البحث – بشكل رئيس- إلى دراسة مدى توافق النظام المحاسبي الجزائري الجديد مع معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، وبعد تقديم أهم الأسباب و العوامل التي أدت إلى تبني هذا النظام المحاسبي سواء كانت تتعلق بالمستجدات المحاسبية الدولية أو كانت مرتبطة بالتحولات الجذرية التي عرفها الإقتصاد الجزائري ، وبعد التطرق إلى أهم معالم النظام المحاسبي الجديد ،قام الباحث بإجراء مقارنة بين هذا الأخير ومعايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار المفاهيمي النظري ،من جهة والمعالجة المحاسبية لأهم القضايا المطروحة على مستوى المحاسبة من جهة أخرى . و قد توصل الباحث إلى نتيجة أساسية مفادها أن النظام المحاسبي الجزائري الجديد يتوافق بشكل كبير مع معايير المحاسبة الدولية إلا أن سريان العمل به بداية من مطلع السنة المقبلة (2010م) يواجه عدة تحديات تتعلق بشروط ومستلزمات التطبيق الجيد له، مما يجعل المنافع المنتظرة من تطبيقه محل شك.

وعليه فإن الباحث يوصي بضرورة إجراء إصلاحات سريعة و دقيقة تمس الأنظمة القانونية ،التكوينية،المالية والضريبيةمن أجل توفير مناخ ملائم لتطبيق هذا النظام المحاسبي و تثمينه.

- **بن عيشي بشير:" المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق "جامعة محمد خيضر بسكرة:**

إن البيئة المحاسبية الجزائرية ضيقة ومحدودة، وتعمل الجزائر على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول التدريجي إلى اقتصاد السوق، فقد انضمت إلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وتسعى إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة . ومن جهة ثانية تعتمد الجزائر على معايير محاسبة وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية. وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الجزائرية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متخلفة مقارنة مع البيانات التي تصدرها الدول المتقدمة، ولا جدال أن البيئة المحاسبية الجزائرية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن التطورات التقنية الجديدة. وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الجزائر.

- **منصوري الزين: "أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و أبعاد الإفصاح و الشفافية- دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر" المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011:**

يتمثل الهدف العام للبحث في استكشاف التحديات و الفرص المتعلقة بتبني معايير التقارير المالية الدولية، وبخاصة مدى التحسن و الجودة في الإفصاح و الشفافية لهذه التقارير نتيجة تبني تطبيق معايير التقارير المالية الدولية(IFRS).

لذا تأتي أهمية الدراسة من توجهات معظم الدول و بعض الدول العربية من بينها الجزائر لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية، من خلال اعتماد الجزائر لنظام محاسبي و مالي جديد يستمد معاييره لإعداد القوائم و التقارير المالية من معايير التقارير المالية الدولية.

ينطلق البحث من أن معايير التقارير المالية الدولية هي نقطة انطلاق بناء و تطوير نظام محاسبي و مالي يستجيب و يواكب المستجدات و المتغيرات في عالم المال و الأعمال، و يقدم تصورا لما يمكن أن تتصف به بيئة الأعمال لتكون التقارير المالية أكثر شفافية و إفصاحا ، و يضع إجراءات و آليات عمل دقيقة لإنجاح هذا التحول و لمواكبة المستجدات الدولية في هذا المجال.

- **دراسة منظمة التنمية والتعاون الدولي(2004):**

قدمت OECD المؤشر للشفافية والإفصاح ، وطبقا لهذا المؤشر تتحقق شفافية الإفصاح في التقارير المالية إذا تضمن الإفصاح في تلك التقارير ثمان معلومات أساسية هي النتائج المالية والتشغيلية، أهداف الشركة ، الملاك الرئيسيين للأسهم وحقوق التصويت ، أعضاء مجلس الإدارة والمديرين ، المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة ، المخاطر التي تواجه الشركة ، العاملين والأطراف ذوى المصالح في الشركة ، و هيكل وإجراءات الحوكمة .

وعلى الرغم من محاولات الباحثين والمنظمات في هذا الصدد ، إلا أن المقياس الأكثر شهرة والذي إعتمدت عليه معظم - إن لم يكن كل - الدراسات التي تناولت قياس شفافية الإفصاح هو ذلك المقياس الذي قدمته شركة Standard & Poor المالية. وطبقا لهذا المقياس تتحقق الشفافية في التقارير المالية إذا تضمن الإفصاح في تلك التقارير 83 بند أو معلومة من تلك المعلومات اللازمة لقيام المستثمرين بإتخاذ قرارات إستثمارية سليمة ، مع إعطاء تلك البنود أوزان أو نقاط مختلفة حسب أهميتها للمستثمرين بحيث يصل مجموع النقاط في هذا المقياس إلى 98 نقطة .

وفى هذا الصدد قام Patel and Dallas (2002) بتطبيق هذا المقياس لتحديد درجة الشفافية التي تتمتع بها الشركات العاملة في أسواق رأس المال في كل الولايات المتحدة ، المملكة المتحدة ، إستراليا ، اليابان ، دول جنوب شرق أسيا ، وبعض الدول في أمريكا اللاتينية . وأظهرت الدراسة أن الشركات التي تعمل في أسواق رأس المال في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وإستراليا كانت أكثر الشركات شفافية بينما كانت الشركات التي تعمل في أسوق رأس المال في دول أمريكا اللاتينية أقل الشركات شفافية .

- **الخطيب: " الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1) " 2002 :**

هدفت الدراسة إلى جمع البيانات والمعلومات الضرورية المتعلقة بتوضيح أساس عرض البيانات المالية في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الأردن المتعلقة بمبدأ الإفصاح لملاقاة متطلبات مستخدمي القوائم المالية لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشات الأخرى المشابهة أو طرق الإفصاح المتعارف عليها , وبما يتطلبه هذا المبدأ من إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية والتي تؤدي إلى وسيلة هامة من وسائل اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية عندما تكون القوائم المالية مفصحاً عنها بشكل سليم بالقوائم المالية , وقد تجسدت المشكلة الرئيسية للدراسة في وجود قصور في نوعية وحجم وملائمة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الأردن وعدم ملائمتها لإتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي هذه القوائم وخصوصاً في العمليات ذات الطابع الخاص مثل عقود التأجير الرأسمالية والشركات المتعددة الجنسيات واندماج المشروعات , وتناولت الدراسة الميدانية حالة لواحدة من الشركات المختارة , وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها, أن الإفصاح في

تقرير مجلسالإدارة وتقرير مدقق الحسابات وبيان الأرباح والخسائر والمركز المالي كان منسجماً مع متطلبات الإفصاح وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1), وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات منها , ضرورة تطوير القوانين والتشريعات الأردنية والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية من أجل تشجيع الإستثمار واستقطاب رؤوس الأموال من الشركات العالمية الكبرى .

- **صلاح حواس :"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق "،أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر ، 2008:**

حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة المدقق ، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

.خلاصة الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية :

من خلال العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة يتضح أن معظم تناولت دراسة الحوكمة الشركات و المعايير المحاسبية الدولية و عمليتي الشفافية و الافصاح في إطار الشركات والمعايير التي وضعتها لجنة بازل في مؤتمرها عن الحوكمة ، ركزت الدراسات على جوانب جزئية من حوكمة الشركات مثل لجنة المراجعة الداخلية لكنها لم تتناول قواعد وآليات الحوكمة وتبين مدى تأثيرها على الشركات المساهمة العامة في الإفصاح المالي وجودة التقارير المالية.

يمكن استنتاج و استخلاص من الدراسات والتجارب السابقة ما يلي:

- أن الحوكمة يمكن أن تؤدى إلى زيادة درجة وجودة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
- أن الحوكمة أصبحت من الضروريات والمقومات الأساسية لنجاح أي سوق مال ، وهو ما يعد مطلبا خاصا في السوق الجزائري ،وهذا يؤكد مدى الحاجة إلى الإسراع بتطبيق هذا المفهوم الحيوي على كافة المنشآت حتى تتمشى الممارسات والأنظمة المتبعة مع ما هو مطبق عالميا.
- أن الحوكمة يمكن أن يؤدى إلى حماية وزيادة حقوق المساهمين وثرواتهم على المدى الزمني طويل الأجل.
- علي الرغم من تعدد الدراسات التي تمت حول تقصي العلاقة بين آليات الحوكمة المطبقة والعديد من المخرجات المحاسبية والإدارية والاقتصادية في بيئات مختلفة، إلا أنها لم تقدم نتائج متسقة وموحدة حول طبيعة هذه العلاقات . هذه الاختلافات يمكن عزو جزء كبير من أسبابها إلي صعوبة التوافق حول مقاييس موضوعية وسليمة وفعالة قابلة للتطبيق في بيئات مختلفة والتي تشكل في مجموعها مؤشرات للنظام الجيد والفعال للحوكمة .

كما يلاحظ أن غالبية ا لدراسات ركزت على مفهوم الإفصاح المحاسبي ومدى التزام الشركات الصناعية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي في البيانات المالية.

9-هيكل البحث:

بغية الإلمام بكل جوانب الموضوع، قمنا بتقسيم البحث إلى أربع فصول إضافة إلى المقدمة و الخاتمة.، بحيث خصصنا :

الفصل الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات ، نتطرق في المبحث الأول إلى الإطار الفكري لحوكمة الشركات، و في المبحث الثاني إلى المبادئ و المكانيزمات الحوكمة الشركات ثم المبحث الثالث الذي سنتطرق فيه إلى واقع الحوكمة الشركات في الجزائر .

و **الفصل الثاني : إسهامات معايير المحاسبة الدولية في تطوير وتفعيل الحوكمة الشركات**،حيث يتناول المبحث ماهية المعايير المحاسبية الدولية وفي المبحث الثاني نتناول فلسفة والإطار التصوريIAS/IFRS ، لنصل إلى المبحث الثالث الذي تناولنا إسهامات IAS/IFRS المتبناة فيSFC في تحسين و تفعيل متطلبات الحوكمة في الشركات.

الفصل الثالث : الشفافية و الإفصاح المحاسبي في ظل IAS/IFRS ، فسنتناول في المبحث الأول ماهية المعلومات المحاسبية و جودتها في المبحث الثاني ماهية الشفافية أما المبحث الثالث والأخير فسنتطرق فيه إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبة وفقا IAS/IFRS.

وأخيرا **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية،** نحاول التواصل مع الفاعلين في المجال المحاسبي علي النطاق المحلي في الجزائر، وذلك باستعمال أدوات مختلفة لأجل الحصول على المعلومات اللازمة وتوفير البيانات التي تحتاجها هذه الدراسة، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لاستمارة الاستبيان، بالاعتماد على الإجابات الواردة. وذلك لدراسة الجوانب المتعلقة بالحوكمة الشركات في الجزائر و المعايير المحاسبية و بتطبيق النظام المحاسبي المالي والشفافية والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب ما يتطلبه ويفرضه هذا الأخير من قواعد.

الفصل الأول:التأصيل النظري لحوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار الفكري و العلمي حوكمة الشركات .

المبحث الثاني : المبادئ و الميكانيزمات المحددة لحوكمة الشركات.

المبحث الثالث : حوكمة الشركات في الجزائر.

تمـــهيـــــــد

جاء مفهوم حوكمة الشركات واهتمام المؤسسات الدولية به بعد الأحداث التي وقعت خلال العقدين الآخرين من القرن الماضي من فساد وسوء إدارة في بعض الشركات مثل فضيحة بنك الاعتماد والتجارة الدولي وشركة أنرون والأزمات المالية في شرق أسيا وروسيا، ومع تغير الأوضاع الاقتصادية الدولية أصبحت الاقتصاديات الانتقالية تدعو إلى تطبيق أسس وقواعد الحوكمة على الشركات وتدعو الدول التي كانت تطبق نظم رقابة ضعيفة إلى الإسراع في تفعيل هذه النظم خشية تكرار ما حدث من انهيارات عديدة لكبرى الشركات في العالم ،كما أصبح موضوع الحوكمة مهمًا أيضًا للشركات أنفسها، لأن عدم تطبيق أسسها وقواعدها سيؤدي إلى تهديد وجودها من خلال عدم قدرتها على المنافسة في السوق الدولية .

وعرفت حوكمة الشركات بأنها":نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء 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 للمنشأة لصالح ملاكها والمجتمع ككل، وقد توصل الباحثون والمهتمون إلى أن الانحراف في تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات على حقيقتها من أهم مسببات الأزمات المالية والاقتصادية.

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم خاصة العربية منها إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي . وباعتبار الجزائر واحدة من هذه الدول العربية حاولنا معرفة، فيما تتمثل سبل وآليات التجسيد الفعّال لحوكمة الشركات على ارض الواقع ؟

وذلك من خلال الإطار الفكري و العلمي حوكمة الشركات في المبحث الأول وفي المبحث الثاني نتكلم حول المبادئ و الميكانيزمات المحددة لحوكمة الشركات و اما في المبحث الثالث فسوف نتناول حوكمة الشركات في الجزائر.

المبحث الأول : الإطار العلمي و الفكري لحوكمة الشركات

حوكمة الشركات هو مصطلح انجليزي Corporate Governance ،تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي،وتزايد بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، و أصبح شائع الاستخدام من قبل عدة خبراء، لاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية،و يرجع ظهور حوكمة الشركات إلى نظرية الوكالة، فنتيجة لتضارب المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة و ملاك الشركة، زاد الاهتمام و التفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين و اللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، و الحد من التلاعب المالي الإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجلس الإدارة والإدارات التنفيذية بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة ،و ذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة.وعليه نتعرض في هذا الفصل بالتحليل والمناقشة إلى مفهوم الحوكمة وقواعدها وأبعادها المحاسبية والجوانب الفكرية المرتبطة بها.

المطلب الأول :نشأة الحوكمة و تطورها

1. نشأة الحوكمة الشركات :

إن التطور الكبير الذي رافق الثورة الصناعية وبروز الشركات العملاقة ومتعددة الجنسيات وانفصال الإدارة عن الملاك، وظهور الشركات الصناعية المساهمة الضخمة والتوسع في أعمالها مما أدى إلى ظهور تعارض بين الإدارة والمساهمين في بعض الأحيان .ويبدو أن كثير من المفاهيم مثل الإفصاح والشفافية والحوكمة كانت موجودة ولكن لا تلقي الاهتمام الكافي، وفي إعقاب الأزمات المالية العالمية التي أصابت أسواق المال في كثير من دول العالم، مما أدى إلى بروز مفهوم الحوكمة، وعلى اثر الفضائح المالية المتتالية في الشركات الأمريكية وكنتيجة للتحريات الكثيرة فقد تمكنت الهيئات التشريعية والقانونية من تحديد الأسباب التي أدت إلى فشل الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية ، وتحديد الإسهامات غير المشروعة ، وتقديم الرشاوى لبعض المسوؤلين، فقد أدى إلى ظهور قانون مكافحة ممارسة الفساد عام 1977 في أمريكا، والذي تضمن قواعد محددة لصياغة ومراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركات.

وقد تبع ذلك ظهور اقتراحات لجنة بورصة الأوراق المالية في أمريكا لتنظيم الإفصاح عن أنواع الرقابة المالية الداخلية، وفي عام 1985 ، وبعد حدوث العديد من الانهيارات المالية في مجال الادخار والقروض وتمثل دورها الأساسي في تحديد الأسباب الرئيسية تأسست لجنة تريدوي لسوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية، وتقديم التوصيات حول تقليل حدوثها، وتضمن تقريرها في عام 1987 ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة، ولجان مستقلة للتدقيق، ومراجعة داخلية أكثر موضوعية، بشكل يدعو لضرورة الإفصاح عن مدى فعالية الرقابة الداخلية [1].

وفي عام 1991 تم تشكيل لجنة كادبري على اثر الفضائح المالية التي هزت الشركات في بريطانيا خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي مما أدى إلى فقدان الثقة بين المساهمين والبنوك من جهة وبين الشركات من جهة

1 أبوزر، عفاف اسحق ، **إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، الأردن، 2006 ،ص :34.

أخرى، وساد القلق على الاستثمارات، وترتب على ذلك قيام بورصة لندن بتشكيل لجنة كادبري عام 1991 ، وتحديد وتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك لمنع حدوث الخسائر الكبيرة في الشركات.

وفي عام 1999 قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) وبالتعاون مع البنك الدولي واتفقا على زيادة التعاون والحوار في مجال حوكمة الشركات، وذلك للاستجابة للحاجة المتزايدة للدول التي ترغب في تقوية حوكمة الشركات فيها، حيث يوجد إجماع دولي على أن حوكمة الشركات السليمة تعتبر قاعدة أساسية لتطوير الاقتصاد السوقي في الأجل الطويل .وبفعل الأزمات المالية التي اجتاحت الشركات العملاقة عام 2002 ، حيث تم" تشخيص أسباب هذا الانهيار ومنها العبث والغش والأخطاء المحاسبية، والمعلومات الداخلية الخفية، والتضليل، وتدني أخلاق إدارات المنظمات، ومكاتب التدقيق العالمية **"آرثر أندرسون، برايس ووتر هاوس "**.

ونتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية، مما اثر على قرارات الاستثمار في بورصة الأوراق المالية الأمريكية والبورصات العالمية الأخرى[1].

وفي عام 2002 اصدر المجلس الأوروبي توصيات مفادها انه توجد توصيات تجاوزت وجوب عدم قيام المدقق القانوني بعملية التدقيق إذا كان هناك أية علاقة مالية، أو تجاوز أو توظيف أو أية علاقات أخرى والتي يمكن أن يستنتج الطرف الثالث العقلاني بان مثل هذه العلاقة يمكن أن تؤثر على استقلالية المدقق، بإلاضافة إلى توصيات مفصلة مثل متطلب أو شرط أن تكون أتعاب التدقيق كافية لتغطية العمل الضروري للتدقيق، ومنع ألمضاربه بشدة في الأتعاب المتدنية للتدقيق ومع ذلك لم تمنع التوصيات المدققين من قبول العمل الاستشاري [2] .

كما أصدرت المجموعة التوجيهية لحوكمة الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقارير بشان حوكمة الشركات في الدول الأعضاء، واهم ما أكدت عليه التقارير تشكيل لجنة التدقيق، وتحول بعض الدول الأوروبية وأمريكا أللاتينية واسيا إلى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث طبق الاتحاد الأوروبي معايير المحاسبة الدولية عام 2005 ، مع استمرارية التنسيق لتطبيق معايير الإفصاح والإبلاغ المالي، كما أن أصدرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)قواعد جديدة لتقوية استقلال لجان التدقيق[3]، مع ملاحظة أن الدول العربية لم تبدي أي التزام بمبادئ حوكمة الشركات[4].

كما أصدر البنك المركزي الأردني تعليمات بشان إرشادات حوكمة الشركات لأعضاء مجالس إدارات المصارف عام 2007 وقد تضمنت التعليمات مفهوم ومعايير حوكمة الشركات لأعضاء مجلس الإدارة واختيار الإدارة ودورها الرقابي، والتخطيط ورسم السياسات.

---

1 جمعة،احمد حلمي،والرفاعي،غالب عوض ، **تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي**،المجلة المصرية للدراسات التجارية،كلية التجارة،جامعة المنصورة،العدد2 ،مصر،2003 ،ص: 166– 186 .

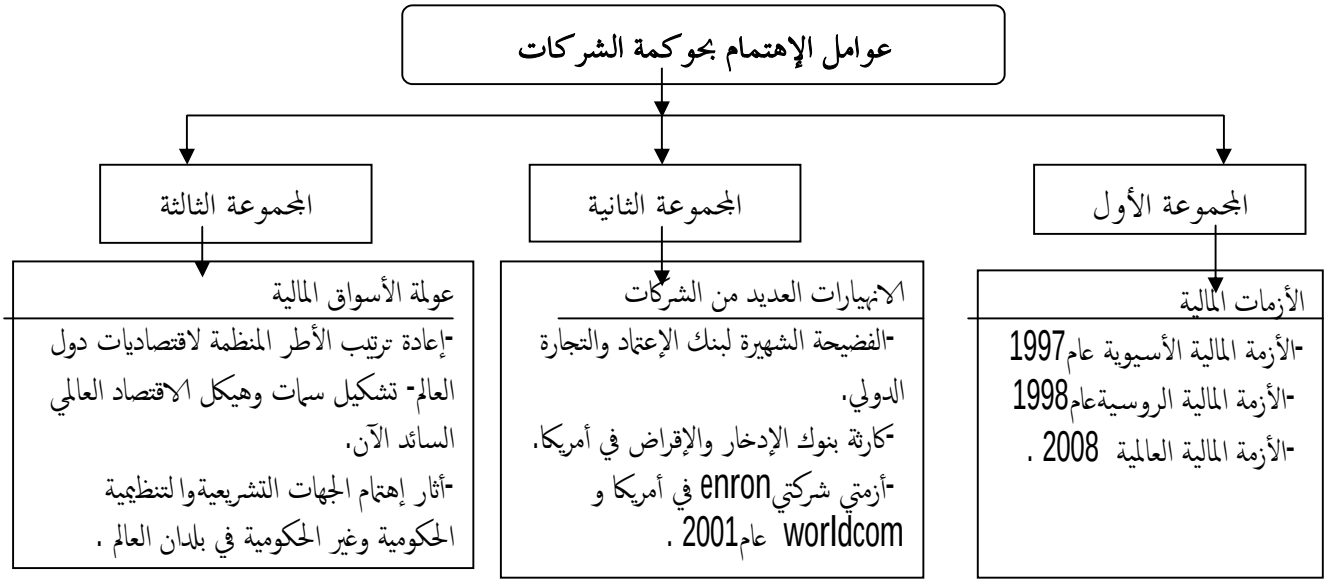
2 دهمش، نعيم و أبوزر، عفاف، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة**،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني الخامس،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين،عمان، 23- 24 سبتمبر 2003 ، ص : 11 .

3 جمعة حميدات و فلاح ،**مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في البورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في المعايير المحاسبية الدولية وتعليمات الهيئة الأوراق المالية** ،أطروحة دكتورا ة غير منشورة،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،الأردن ،2004،ص : 107.

4 أبوزر، عفاف اسحق، **مرجع سبق ذكره** ، ص :41 .

نرى أن هناك جملة من العوامل أدت إلى زيادة الحاجة لحوكمة الشركات وتبوئها صدارة الأحداث والقضايا المرتبطة باقتصاديات دول العالم المتقدمة والناشئة منها على حد سواء، وهذه العوامل يمكن تبويبها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية، يلخصها الشكل الموالي :[1]

الشكل رقم 1.1 :عوامل الإهتمام بحوكمة الشركات



المصدر : بن الطاهر حسين وبوطلاعة محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص :06.

المطلب الثاني : مفاهيم حوكمة الشركات و أبعادها

1. ماهية الحوكمة الشركات :

بالرغم من الارتباط بين مصطلح حوكمة الشركات[2] والعولمة والأزمات وعلي زيادة الاهتمام به بين كل من المهتمين بالدراسات المحاسبية والاقتصادية والإدارية والقانونية،والدافع وراء انتشار مفهوم حوكمة الشركات هو انسجامه مع مصطلحي العولمة والخصخصة[3] .

---

1 بن الطاهر حسين ، بوطلاعة محمد ، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **حوكمة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي والإداري**، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 06،07 ماي 2012 ، ص : 06 .

2 هناك عدد من المقترحات المطروحة منها" : حكم الشركات" – "حاكمية شركات – "حوكمة شركات بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل : "أسلوب ممارسة" سلطة الإدارة بالشركات "،" أسلوب الإدارة المثلى "،" الإدارة النزيهة "وغيرها . ولكن ثم استبعاد" حكم شركات "لما من دلالة أ ن الشركات هي الحاكمة أو الفاعلة ، كما تم استبعاد" حاكمية الشركات "لما قد يحدثه استخدامه من خلط مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة" بنظرية الحاكمية "والتي تتطرق للحكم والسلطة السياسية للدولة. في حين أستحسن عدد من متخصصين اللغة العربية المصطلح الذي اقترحه الأمين العام لمجمع اللغة العربية وأقره عام 2002 فى محاولة لتعريب الكلمة وهو" **حوكمة شركات** "الذي يمكن استخدامه كمرادف للمصطلح الإنجليزي **Corporate governance**.

3 محمد أحمد إبراهيم خليل، **دورحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية** -دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، الخامسة العشرون، العدد1 ، جامعة الزقازيق، بنها، 2005، ص 7.

ولقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين ، وذلك في إطار حل مشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة والملاك.

ويشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى، بحيث يضمن الممولون حسن استغلال الإدارة لأموالهم وتعظيم الربحية، وتحقيق الرقابة الفعالة.

1.1. مفهوم الحوكمة لغويا : يتضمن مفهوم الحوكمة العديد من الجوانب التي تتمثل في[1]:

الحِكْمةُ :ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد.

الحُكْم :ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

الإحتكَام :ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التحاكُم :طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

1.1.1.المفهوم اللغوي للحوكمة: هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد[2]، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيماً للشفافية والموضوعية والمسؤولية.

2.1.1. المفهوم المحاسبي للحوكمة : يشير إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية .وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً.

3.1.1.المفهوم القانوني للحوكمة: يشير إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولها كتاب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها.

4.1.1. المفهوم الإداري للحوكمة : لم يتحدد بدقة بعد ما يمكن أن يسمى المفهوم الإداري لإصلاح الحوكمة وإن كان يمكن بالقول أن هناك استخدامات لاصطلاح الحوكمة في بعض الكتابات الإدارية.

---

1 أشرف حنا ميخائيل ، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات** ،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العربي الأول حول **التدقيق الداخلي فى إطار حوكمة الشركات(تدقيق الشركات - تدقيق المصارف -والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)** ، مركز المشروعات الدولية الخاصة،القاهره،24 ،26 سبتمبر 2005 ، ص : 05.

2 عدنان بن حيدر بن درويش، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص: 19 – 20.

أن حوكمة الشركات تعنى بالمفهوم الأوسع كيفية وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية فى ظل سلطة القانون، وتشمل التغييرات الأساسية تبنى المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة فى البيانات المالية حتى يتمكن الدائنون والمقرضون من مقارنة احتمالات الاستثمار بسهولة. ويمكن القول" أن الحوكمة هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول و موارد الشركة بهدف الحوكمة بأنها تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة[1].

2.1. مفهوم الحوكمة اصطلاحا :

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، لذا ارتأينا أن نعرض بعض التعاريف الواردة في هذا الشأن.

- **التعريف 1** : عرفت حوكمة الشركات بأنها" نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة ، مبنى على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات ، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة ، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام "[2].
- **التعريف 2** : بأنها" مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها ، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة ، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة بالشركة و تعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل ، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة."[3] .
- **التعريف 3** : أنها" إستراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية و ذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة و قائمة بذاتها و لها من الأنظمة و اللوائح الداخلية و الهيكل الإداري ما يكفل لها .تحقيق تلك الأهداف بقدرا الذاتية بعيدا عن تسلط أي فرد فيها و ذلك بالقدر الذي لا يتضارب و مصالح الآخرين ذوي العلاقة"[4].
- **التعريف 4 :** كما عرفها كاتب أخر بقوله :"إن هذا المفهوم يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة "[5].
- **التعريف 5:** كما عرفها كذلك على أنها: "الإطار الذي ينبغي أن يتضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة الرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة و كذا مساءلته أمام الشركة و المساهمين "[1].

---

1 أبوزر، عفاف اسحق ،**مرجع سبق ذكره** ، ص :42 .

2أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة و حوكمة الشركات** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010 ، ص :132 .

3 لؤي علي زين العابدين على،**الحوكمة وأثرها في تنشيط حركة الاستثمار في السوق المصرية** ، مجلة المحاسب ،جمعية المحاسبين والمراجعين .المصرية، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،أكتوبر 2004 ، العدد 240 ، ص : 260 .

4 علاء فرحان طالب و إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء ، عمان، 2011 ، ص ص: 24 ،25 .

5 محمد أحمد إبراهيم خليل، **مرجع سبق ذكره ، ص : 7.**

2.2.1. التعاريف من جهة المنظمات ومعاهد الدولية :

وتعرفها **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية** بأنها:" النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها،كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة"[2].

كما عرف **معهد المدققين الداخليين(IIA)** بأنها :"عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح، لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة، ومراقبة مخاطر المنظمة، والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وحفظ قيم الشركة". [3]

قام أيضا **البنك المركزي الأردني** في عام 2007 بتعريفها" واعتبرها مجموعة من العلاقات ما بين إدارة الشركة، ومجلس الإدارة والمساهمين والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالشركة، كما انه بين التركيبة التي توضح من خلالها أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومراقبة تحقيقها .وهي التي توفر لكل من مجلس الإدارة وإدارة الشركة الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي هي في مصلحة الشركة، وتسهل أيجاد عملية مراقبة فاعلة، وتساعد الشركات على استغلال مواردها بكفاءة".

و عرفت **مؤسسة التمويل الدولية "IFC"** حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها". [4]

كما عرفها **حماد عبد العال** بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة". [5]

يقودنا التعريفان السابقان إلى استنتاج مفاده أن حوكمة الشركات هي نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات.وفي السياق ذاته جاء تعريف عبد الوهاب وشحاتة السيد، ليظهر أهم مبادئ هذا النظام والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها، إذ يعرفان حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط والشفافية والعدالة،وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في

---

1 أبو حفص رواني،**الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال" تجارب بعض الدول المتقدمة و النامية"**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول **الحوكمة و أخلاقيات الأعمال في المؤسسات**،جامعة باجي مختار،عنابه، أكتوبر2009،ص: 4.

2عيد أحمد أبو بكرو وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتأمين**، ، دار اليازوري العلمية، الطبعة العربية، عمان، 2009 ، ص: 30.

3 عمر علي عبد الصمد ،**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات– دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستيرغير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،المدية، 2009 ، ص:08.

4 يوسف محمد طارق، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009، ص: 4.

5 طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات،شركات قطاع عام وخاص ومصارف،المفاهيم– المبادئ– التحارب– المتطلبات**، الدارالجامعية،مصر، 2007، ص:22.

الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل".[1]

استنادا إلى هذا التعريف، يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي أداة تمكن إدارة الشركة من تحقيق أهدافها على المدى البعيد بطريقة تحمي حقوق ذوي المصالح. وبصورة بسيطة، حوكمة الشركات هي تعميق دور الرقابة ومتابعة الأداء في الشركات.[2]

ومن خلال العرض السابق للتعريفات التي وردت في الأدبيات المختصة بالموضوع ،يمكن القول أن حوكمة الشركات تقوم على ثلاث محاور رئيسية هي:

1-محور السلوك الأخلاقي : أي ضمان الالتزام بالأخلاقيات و قواعد السلوك المهني الرشيد و التوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة و الشفافية عند عرض المعلومات المالية.

2-المحور المالي و المحاسبي : ذلك من خلال :

- تفعيل أدوار أصحاب المصلحة مثل الهيئات الإشرافية كهيئة سوق المال و البنك المركزي ، و الأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة و الأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة .
- وضع نظام متكامل للرقابة و المساءلة لاكتشاف الإنحرافات و التجاوزات .
- التأكيد على الإفصاح و الشفافية كعنصر أساسي لجودة المعلومات سواء المالية أو غير المالية .
- **إدارة المخاطر:** من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر و الإفصاح عن المخاطر المحتملة إلى العاملين و أصحاب المصلحة ووضع إستراتيجيات طويلة المدى لتحديد تلك المخاطر .

3. **المحور الإداري للحوكمة :** وذلك من خلال :

- السياسة الإدارية من خلال إعادة توزيع الصلاحيات للعاملين والمسؤولين .
- رقابة وتوجيه الأعمال .
- وضع نظام للحوافز والمكافآت من خلال تقييم الأداء سواء للمدراء أو العاملين بالشركة .

وكما نستنتج انه لا يوجد لمفهوم الحوكمة تعريف قاطع جامع مانع، فيمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية الاقتصادية باعتبارها الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها فى الأجل الطويل. ويمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية السياسية على أنها مؤشر على ديموقراطية الإدارة والمشاركة فى صياغة السياسة الرشيدة. ويمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية القانونية على أنها تشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية والمديرين من ناحية أخرى، كما يمكن النظر إلى الحوكمة من الناحية الاجتماعية والأخلاقية بالتركيزعلى المسؤولية الاجتماعية للشركة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية العادلة وحماية البيئة.

1عبد الوهاب نصرعلي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدارالجامعية ،مصر،2007/2006، ص: 17.

2 يوسف محمد طارق،**حوكمة الشركات وأسواق المال العربية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص:7.

إن مفهوم حوكمة الشركات مازال فى طور التكوين ومازالت كثير من قواعده ومعاييره فى مرحلة المراجعة والتطوير.وسوف نتبع فى هذه الدراسة الصياغة التي توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لتعريف حوكمة الشركات .

3.1. نظام حوكمة الشركات : تتلخص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:[1]

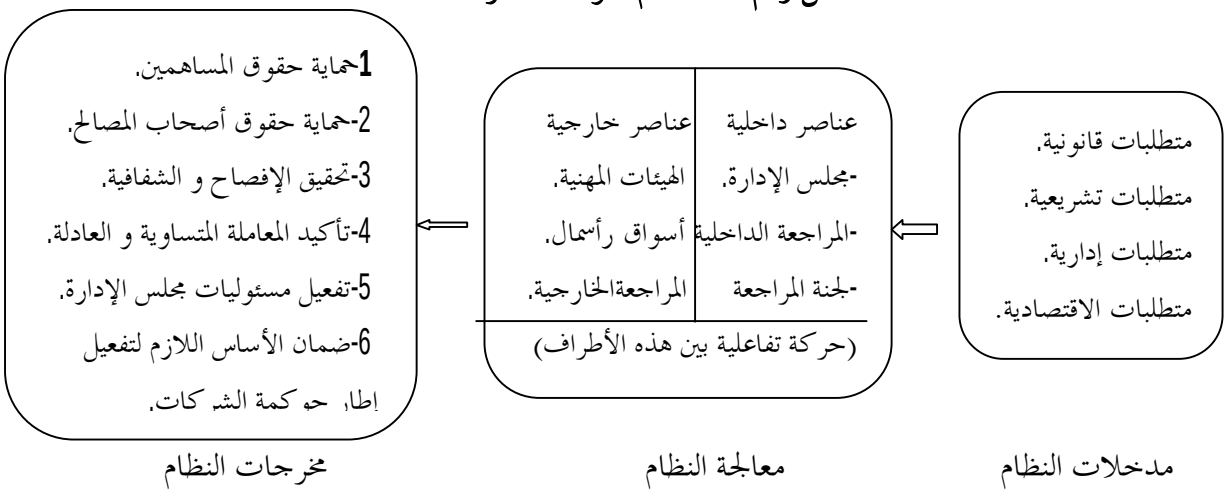
-**مدخلات النظام** :حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية.

-**نظام تشغيل الحوكمة** :ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفاعليتها.

-**مخرجات نظام الحوكمة** :الحوكمة ليست هدفًا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعه من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة الشركات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية،كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية. ومنه يمكن تصور نظام حوكمة الشركات وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 2.1:نظام حوكمة الشركات



المصدر :عمر علي عبد الصمد، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 12.

1 عمر علي عبد الصمد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 12 .

2. **الأبعاد التنظيمية والمحاسبية لقواعد حوكمة الشركات :** توصلت الأبحاث فى حوكمة الشركات وقواعدها إلى النتائج يمكن بواسطتها تحديد الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات فيما يلي:

1.2. البعد الإشرافي: يتعلق البعد الإشرافي فى تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين . ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على للقيام بتدقيق فعال، و إلى القيام بوضع وقوانين وضوابط و آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.

كما أشار أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر عام 1999 ، فى المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.

2.2.البعد الرقابي : ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي وأن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة ا لمخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل فى البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة فى الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسئوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال:

1.2.2.الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة: إن تطبيق الحوكمة يشجع دور الإدارة فى اختبار السياسة المحاسبية المناسبة ، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة ، كما أنه تساعد فى حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

1.1.2.دور المراجعة الداخلية: ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا فى مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ولذلك يتبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية فى مساعدة الوحدة الاقتصادية فى تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها فى عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية. وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة[1].

2.1.2.دور المراجع الخارجي: نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية ،فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية ، كما

1عبد الوهاب نصرعلي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**،الدار الجامعية،ج3 ، الإسكندرية، 2009 ، ص ص: 207-208 .

أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلقي في الوحدات الاقتصادية[1] .

3.1.2. دور لجان المراجعة: أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات –إن لم يكن جميعها – على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة ،بل أشارت إلي أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية[2] .

وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة ،علاوة علي ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية .

3.2. البعد الأخلاقي : ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية.بما تشمله من قواعد أخلاقية، و نزاهة، و أمانة، ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة[3].

4.2. الاتصال وحفظ التوازن : ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة فى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمال، كما يجب أن يحكم التوافق علاقة الشركة بالمنظمات الأهلية، ويحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

5.2. البعد الاستراتيجي : ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي و الحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة استنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

6.2. تحقيق الإفصاح والشفافية : يمثل الإفصاح الجيد والشفافية فى عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات ، يجب أن لا يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة فى تحقيق الإفصاح والشفافية خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

لذا فإن مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها OECD ترى أن إطار الحوكمة يجب أن يتضمن الإفصاح الدقيق وفى التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة، بالوحدات الاقتصادية وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية.

1محمد أحمد إبراهيم خليل، **مرجع سبق ذكره**، ص:12.

2عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره** ، ص :197.

3 موفق اليافى ، **الحوكمة الجيدة فى مهنة المحاسبة** ، الاتحاد العربي للمحاسبين، القانونيين، بيروت،2003 ، ص : 59.

7.2. إدارة الأرباح : تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت و العمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على حمله الأسهم أو سعر السهم أو التلاعب فى البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية[1] بصرف النظر عن الهدف من ذلك ولكن فى ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها ، لذا أشارات نتائج إحدى الدراسات والتي تناولت أثر متغير الحوكمة على ممارسة إدارة الوحدات الاقتصادية لسياسة إدارة الأرباح ، بأن هناك علاقة عكسية بين اتجاه وسلوك أعضاء لجنة المراجعة الذين يعملون خارج الوحدة، وبين المراجعين الداخليين فى مراجعة إدارة الأرباح فى الشركة.

وبذالك يمكن القول أن دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات فى الحد من سلطة الإدارة فى عملية إدارة الأرباح ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وعلى أسعار الأسهم.

8.2.تقويم أداء الوحدة الاقتصادية: أن من أهمية حوكمة الشركات دورها فى زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق فاعلية وكفاءة الأداء بالوحدات الاقتصادية وحماية أصولها. أي أن تطبيق قواعد الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة ومتنوعة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها.

3. الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية .

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية :

1.3.المساءلة والرقابة المحاسبية : أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م في العنصر الثاني منه ، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة،وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك[2].

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

1 محمد أحمد إبراهيم خليل، **مرجع سبق ذكره،ص : 14.**

2 سميحة فوزي،**حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى – حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ،** مركز المشروعات الدولية الخاصة ، غرفة التجارة الأمريكية، بدون تاريخ ، ص ص : 361-369 .

يضاف إلي ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عام 2003 والخاصة بحوكمة الشركات ،أشارت إلي ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة في ضوء ذلك يمكن القول بأن المسألة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان[1] :

- **الأول**:المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلي المستويات الإدارية الأدنى .
- **الثاني** : المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

أما باقي العناصر الآتية سبق شرحها في الأبعاد التنظيمية :

2.2.الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة. 3.2. دور المراجعة الداخلية.

4.2 . دور المراجع الخارجي. 5.2.دور لجان المراجعة.

6.2.تحقيق الإفصاح والشفافية. 7.2. إدارة الأرباح.

8.2.تقويم أداء الوحدات الاقتصادية .

وبذلك يرى الباحث أن الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على أداء الوحدات الاقتصادية بأبعاده التشغيلية والمالية و النقدية، وكذلك على المقاييس المختلفة المستخدمة، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو ويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها، خاصة وأن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين أساسيين هما:

الأول :الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها .

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

في ضوء طبيعة الأبعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة الشركات وانعكاساتها علي المعلومات المحاسبية يستطيع الباحث الإشارة إلي النقاط التالية[2]:

– بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية ،إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركات . .

– أن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي وهي:

-مرحلة الرقابة علي العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما : الرقابة القبلية والآخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي .

---

1 محمد أحمد إبراهيم خليل ، **مرجع سبق ذكره**، ص ص :10–11.

2 محمد أحمد إبراهيم خليل، **مرجع سبق ذكره ، ص : 15.**

-مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم و متابعة الأداء وإدارة الأرباح ، وانتهاءً بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية .

– مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة و المراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

– أن النتيجة النهائية للأبعاد المحاسبية السابقة هو إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتي عن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف تجاه الوحدة الاقتصادية، لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية بدرجة أن تعد بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها، وفي ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الوحدة الاقتصادية وإدارتها وتزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية.

4. علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة:

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً في أو تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة جليا في ما[1] :

-ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دوراً بارزاً في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

-يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

-إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة.

-يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

1جاوحدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الإقتصادية**،مدخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وأفاق)**جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي،07-08- ديسمبر2010 ،ص : 06 .

المطلب الثالث : أهمية و أهداف الحوكمة الشركات

1. أهمية حوكمة الشركات : تكمن أهمية حوكمة الشركات فيما يلي [1] :

- جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل .
- الحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرتها .
- مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطالة.
- ضمان حصول المستثمرين على عائد مجز على استثماراتهم.
- زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.
- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم .
- تدعيم تنافسية الشركات في الأسواق المالية العالمية .
- التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية .
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الانهيارات المصرفية.

2. أهداف حوكمة الشركات : تسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تلخيص أهمها فيما يلي [2] :

- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتها.
- حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات.
- حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.
- تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات.
- تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع الشركات.
- تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة الشركات.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
- تنمية المدخرات وتشجيع تدفقها بما يؤدي لتنمية الاستثمارات الإنتاجية وصولاً لتعظيم الأرباح وبعيدا عن الاحتكارات.
- الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات النافذة.
- العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة فعاليات الشركات بما فيها الأداء المالي من خلال لجان مراجعة خارجيين ومستقلين عن الإدارة التنفيذية محاسبة الإدارة التنفيذية أمام المساهمين.

وتسمح حوكمة الشركات كذلك، بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسيين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة

1 ميللستاين ابرام ، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات** ، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، مركز المشروعات الدولية الخاصة , واشنطن ،ط 3, 2003 , ص : 32 .

2 محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، ط 3 ، القاهرة، 2005 ، ص ص : 58-59.

محافظ وشركات ، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة استفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة .

المطلب الرابع :مزايا وخصائص حوكمة الشركات .

1. مزايا حوكمة الشركات :

لو لم يكن للحوكمة من الأهداف والمزايا التي تدعمها، لما سعت معظم الوحدات الاقتصادية بل والدول إلي تطبيقها ووضعت التشريعات المختلفة اللازمة لها. ولقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف والمزايا منها المنافع أو الدوافع أو البواعث ولكنها جميعاً تدخل ضمن الأهداف والمزايا والتي يمكن التعبير عنها في النقاط التالية:

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- -فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.
- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية .
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.
- الحصول علي التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقع..
- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.

2. خصائص حوكمة الشركات :

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص، التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم. فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، نذكر أهمها فيما يلي:[1]

- **الشفافية**: أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحا ماليا وغير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.

1 مها محمود رمزي ريحاوي،**الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، المجلد 24، دمشق، 2008، ص: 97.

- **المسؤولية**: ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.
- **المساءلة:** وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.[1]
- **الوضوح:** ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.
- **الاستقلالية:** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفء و مؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة.
- **العدالة:** بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.

المطلب الخامس : مقومات ومرتكزات الأساسية حوكمة الشركات

1. مقومات حوكمة الشركات :

تمثل المقومات التالية الدعائم الأساسية التي يجب توافرها حتى يمكن الحكم بتطبيق حوكمة الشركات في الوحدة الاقتصادية ،و نظام الحوكمة في الشركات كغيره من الأنظمة يحتاج إلى مجموعة من المقومات لتدعيمه و تعزيزه ، لتدعيم وتعزيز نظام الحوكمة في الشركة، يجب توفر مجموعة من المقومات نذكر منها:

- وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت، حق انتخاب مجلس الإدارة وحق تعيين وعزل مراقب الحسابات، كما توضح في المقابل حقوق المجتمع على المؤسسة وواجباتهم اتجاهاتها.
- وجود رؤية واضحة تحدد المعالم الإستراتجية للمؤسسة مع الأدوات التي تكفل تحقيق هذه الرؤية، وذلك من خلال ترجمتها إلى خطط وأهداف قصيرة وبعيدة المدى.
- وجود هيكل تنظيمي واضح تحدده السلطات والمسؤوليات، تفرزه مجموعة من الأنظمة مثل نظام الداخلي للمؤسسة، نظام الرقابة الداخلية، ثم بعد ذلك والاهم نظام لمحاسبة المسؤولية يوفر مجموعة من المؤشرات المالية والغير المالية اللازمة لمسائلة وتقيم الأداء.
- وجود كيفية مراجعة لها الصلاحيات ما يكفل لها الحق ممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجع الداخلي والخارجي، وحق متابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة المؤسسة بتنفيذ ما تحويه هذه التقارير من مقترحات وتوصيات.
- وجود نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية وبقدر يكفل توفير المعلومات الأخرى ذات علاقة ممن يستخدمون البيانات المالية المنشورة للمؤسسة في اتخاذ القرارات، وذلك مثل المستثمرين الحاليين و المحتملين و المفترضين،

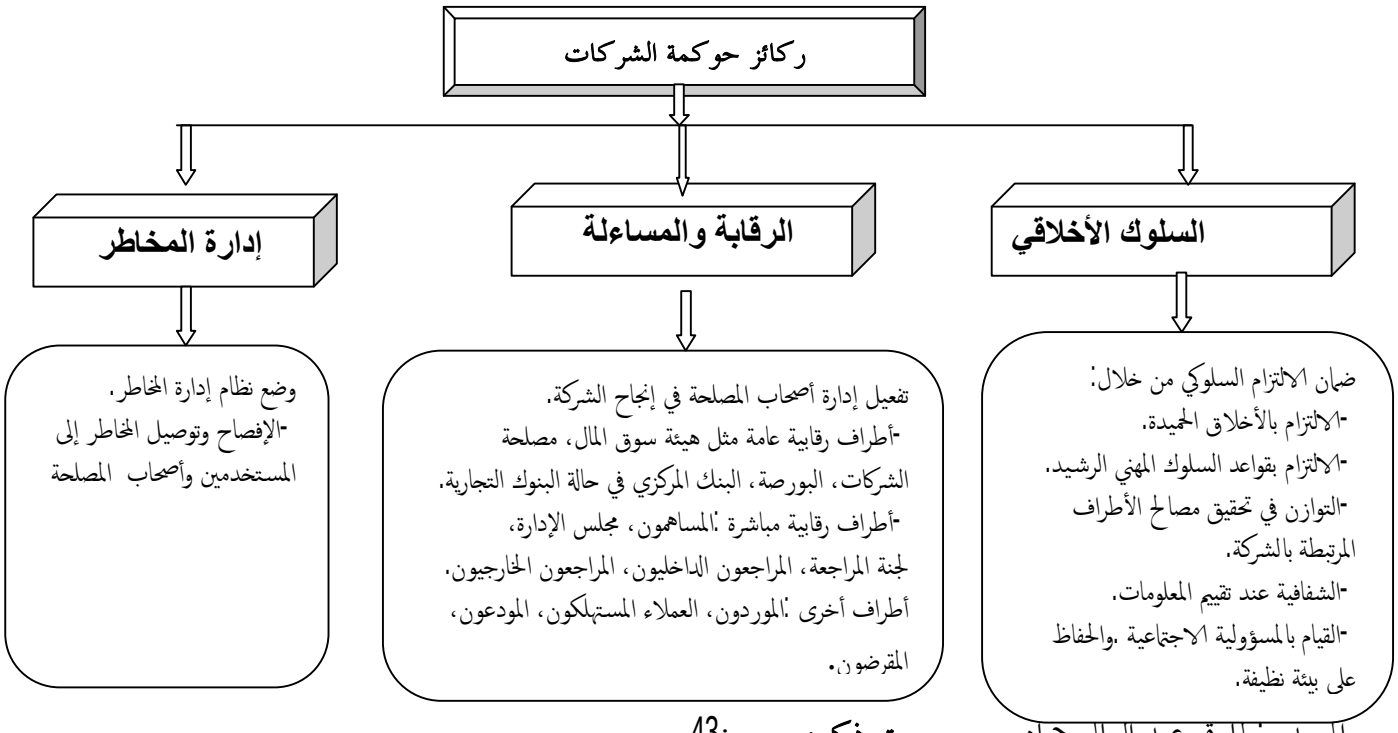
1 حمدي عبدالعظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي،** الدارالجامعية، ط1، الإسكندرية، 2008، ص: 265.

العملاء في نظام التقارير دورا حيويا في تحقيق الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات وهو تقليل المخاطر وأضرار تضارب المصالح المحتمل بين المؤسسة وأطراف أخرى ذات علاقة. [1]

2. ركائز حوكمة الشركات:

ومن أهم ركائز الحوكمة الشركات نجد السلوك الاخلاقي و الرقابة و المساءلة وكذلك ادارة المخاطر.ويمكن توضيح ذلك في الشكل الاتي:

الشكل رقم :3.1 : ركائز حوكمة الشركات .



المصدر :طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره** ، ص :43.

المبحث الثاني : المبادئ و آليات المحددة لحوكمة الشركات

رغم اختلاف في مفهوم الحوكمة الشركات إلا إن هناك شبه اتفاق بين الباحثين والممارسين حول أهم محدداته وكذلك معايير تقييمه حيث يحمل مجموعة من القواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي تحكم الإدارة فى أداء عملها وتمكنها من الوفاء بمسئوليتها.

المطلب الأول : مبادئ الحوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي. المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية ، علاوة على اهتمام الباحثين والكتاب .

1 محمد احمد إبراهيم خليل، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 16.

1. **مبادئ الحوكمة الشركات :** يقصد بها مجموع القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، و بالتالي تحقيق أهداف الحوكمة ككل .

وفي الواقع نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي: [1]

-**معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:** وهناك ستة مبادئ أساسية تم وضعها من طرف منظمة OECD ، يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في:

1.1.حفظ حقوق كل المساهمين[2] :وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

2.1. المساواة في التعامل بين جميع المساهمين : وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية ، والإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

3.1. دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة :وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة المستندات والموردين والعملاء.

4.1. الإفصاح والشفافية :وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

5.1. مسؤوليات مجلس الإدارة : وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية ، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

6.1. ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات :يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها،كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة .

---

1 فؤاد شاكر، **الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية**، ورقة مقدمة إلى المؤتمر المصرفي العربي لعام 2005 " الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية "،ص:11 منشورة في:

Egyptian Banking Institute, *Corporate Governance in the Banking Sector Workshop*, March 2006.

2 وابل علي وابل، **كارثة انهيار بعض الشركات العملاقة من منظور محاسبيي**، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة التاسعة، العدد 12، 2002 . ص: 04 .

- **معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية :** وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية: [1]

- قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.

-إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.

-التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

-وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.

-توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.

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

-الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

-تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو إلى الخارج.

-معايير مؤسسة التمويل الدولية : وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:

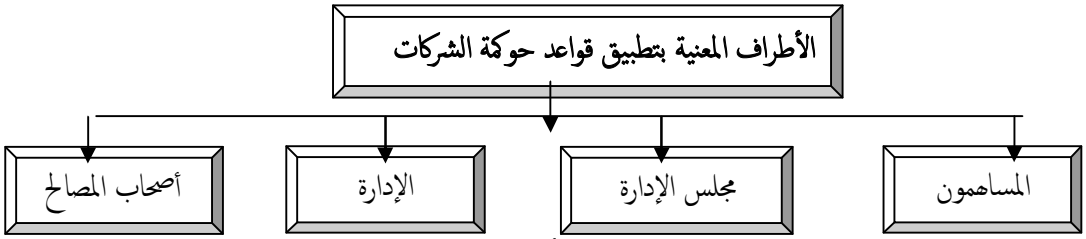
- الممارسات المقبولة للحكم الجيد .
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد .
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا .
- القيادة.

المطلب الثاني : الأطراف المعنية بتطبيق مبادئ حوكمة

هناك أربعة أطراف رئيسة تتأثر وتؤثر فى التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل فى تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي الموضحة في الشكل التالي :

1 فؤاد شاكر، **مرجع سبق ذكره**،ص ص :11-12.

الشكل رقم 4.1 : الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات



المصدر : قباجة عدنان، **اثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة فى سوق فلسطين للأوراق المالية،** جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان ،2008 ، ص : 10.

1- **المساهمون:** هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظ يم قيمة الشركة على المدي البعيد مما يحدد مدي استمراريتها مقابل الحصول على الإرباح المناسبة لاستثماراتهم و يملكون الحق فى اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم. وبالمقابل عدم تحقيق الإرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين فى زيادة أنشطه الشركة مما يؤثر .على مستقبل الشركة ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العلي ا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة. [1]

2-**مجلس الإدارة :** بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم . وقد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون :بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما[2] :

2-1- **واجب العناية اللازمة:**ويتطلب أن يكون مجلس الإدارة يقظا وحذرا وأن يبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة فى اتخاذ القرار، وأن يتوفر فى الشركة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة .وأن تكون الشركة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة.

2-2- **واجب الإخلاص في العمل:**ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذات المصالح ووضع سياسات ملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك.

إن إطار حوكمة الشركات يؤمن توجهاً استراتيجياً للمؤسسة، ورقابة فعالة ومساءلة الإدارة تجاه الشركة ومساهميها وهذا يدل أن مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة ولصالح الشركة ومساهميها مع الأخذ بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوي والوصول إلى المعلومات الدقيقة والهامة في الوقت المناسب.

3-الإدارة : تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها تجاه الإفصاح

---

1 محسن أحمد الخضيري ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 59.

2 ماجد إسماعيل أبوحمام،اثر **تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية-دراسة ميدانية على الشركات المدرجة فى سوق فلسطين لأوراق المالية،** مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية المحاسبة والتمويل، 2009 ،ص : 26.

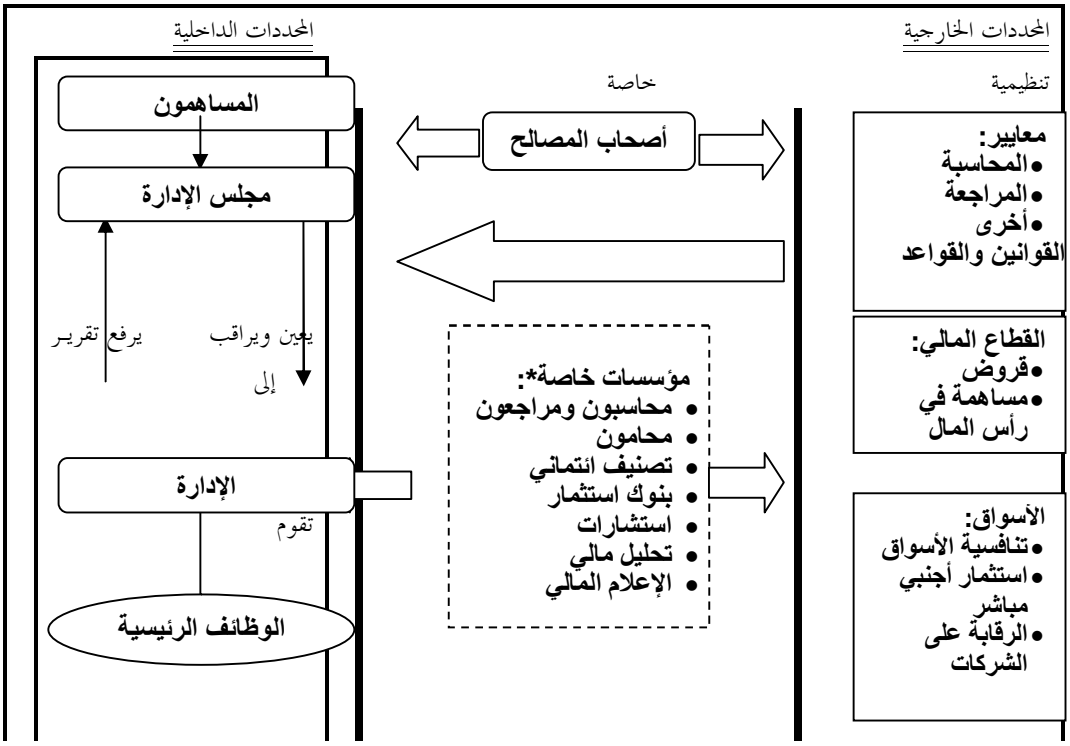
والشفافية فى المعلومات التي تنشرها للمساهمين، والإدارة هي حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الإطراف المتعاملة مع الشركة، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة[1]. وحتى يتم التأكد من قيامهم بواجباتهم، يتحتم على مجلس الإدارة أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم ومقارنة الأداء المحقق مقابل الأهداف الموضوعة وعمل الخطط البديلة اللازمة.

4-أصحاب المصالح : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان .ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف . وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة،والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الآخري، أما الممولين وجميع الإطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خططاً التمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.[2]

المطلب الثالث :محددات حوكمة الشركات

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية كما يوضح الشكل الاتي :

الشكل رقم 5.1: محددات حوكمة الشركات



1 ماجد إسماعيل أبو حمام ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 127.

2 محسين أحمد الحضري،**مرجع سبق ذكره**، ص : 60.

* المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، 2006 ،ص : 08 .عن الموقع الالكتروني : WWW. SAAID: NET/DOAt/hash/nawkama.dok.07/04/2012

ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

1. **المحددات الخارجية:** وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل: قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة)، في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة[1] والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص[2].
2. **المحددات الداخلية**:وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

المطلب الرابع : البواعث الأساسية لظهور حوكمة الشركات

يمكن إدراج البواعث الأساسية لظهور حوكمة الشركات كمايلى:

1. **نظرية الوكالة :** يعتبر الفصل بين الملكية و الإدارة من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور نظرية الوكالة، و يعتبر كلا من (بيرل ومينز) أوّل من تناول هذا الموضوع عام 1932م في ندوة بعنوان "الشركات الحديثة و

1 مصطفى محمد سليمان،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري،** الدار الجامعية،الإسكندرية ،2006،ص: 26 .

2محمد حسن يوسف،**مرجع سبق ذكره ، ص:11 .**

الملكية الخاصة"، حيث أشارت هذه الندوة إلى أن المنظمة صارت ضخمة الحجم [1]، وأن هذا سيؤدي إلى الانفصال بين الملكية و الرقابة،مما قد نجر عنه ما يعرف بمشكلة الوكالة ، هذه الأخيرة تعني الخطر الناجم عن استخدام المديرين لاستراتيجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك ، و تخدم أغراضهم الخاصة، كما ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين صاحبا جائزة نوبل للاقتصاد(جانسن و ماكلينغ) سنة 1976 حين قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة عرف نظرية الوكالة على أنها :"تعاقد بين عدة أطراف فيها المالك أو الأصيل (الموكِّل) يوكّل أو يفوّض أطرافا آخرين (موكَّلين) من أجل تنفيذ المهام، و بالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"[2].

2. الإنهيارات المالية : مع بداية التسعينيات وتفتّت التحاد السوفييتي وأوروبا الشرقية و تحولها إلى مجتمعات رأسمالية، حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام ، إلا أن الفضائح والانهيارات المالية والإدارية بالمؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم، الولايات المتحدة الأمريكية،شركة (إنرون ، Enron) للطاقة ، و شركة (الاتصالات،WorldCom) و غيرها،كانت بمثابة جرس الإنذار لضرورة تطوير ممارسات حوكمة الشركات، ففي عام 1992، قامت المملكة المتحدة بإصدار أول مجموعة لمبادئ حوكمة الشركات ضمن التقرير الشهير ب:(تقريركادبوري، تلتها بعد ذلك جنوب إفريقيا ضمن تقرير كينغ الأول عام 1994 ، ثم الثاني كينغ عام 2002 ، ثم المبادئ الفرنسية و الألمانية و أخيرا الدليل الموحد في المملكة المتحدة .

وفي عام 1999 قامت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بنشر أول مجموعة مبادئ دولية لحوكمة الشركات استخدمت كمعيار لمقارنة الممارسات الفعلية ، و قامت بتنقيحها عام 2004، فكانت أساسا لمبادرات حوكمة الشركات في كل من دول المنظمة أو غيرها من الدول على حد سواء ، و ذلك من خلال تقديم عدد من الخطط الإرشادية لتدعيم الإدارة ، كفاءة أسواق المال و استقرار الاقتصاد ككل.[3]

المطلب الخامس : حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

1. الجهود الدولية لوضع إطار فكري لحوكمة الشركات :

تتنافس معظم دول الغرب والشرق في إتباع هذا الأسلوب الجزائي الحاكم للنواحي المالية والإدارية في المؤسسات، وتعمل على تطبيقه في كثير من مؤسساتها، وتختلف الدول في تبنيها وإعدادها لحوكمة الشركات باختلاف أنظمتها القانونية ومنافعها الاقتصادية، وقامت الثقافات المتنوعة في كل دولة بدور رئيسي في تبنيها لمفهوم الحوكمة.

1.1.**وضع مبادئ لحوكمة الشركات :** مباشرة وبعد بروز أهمية الحوكمة، جاءت المبادرة من عدة هيئات دولية وجهات إقليمه إلى تشكيل لجان ومنتديات مهمتها وضع مبادئ وقواعد لحوكمة الشركات نذكر منها:

---

1 هوام جمعة، جاوجدو رضا،أمينة فداوي،**مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية** :مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد 11/12 ، 2012، ص : 259.

2 بهاء الدين سمير علام ، **اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي في للشركات المصرية دراسة تطبيقية،** كلية التجارة ،القاهرة ،2009، ص:6 -7.

3 هوام جمعة، جاوجدو رضا،أمينة فداوي،**مرجع سبق ذكره** ،ص:260.

- **منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD:**حيث قامت هذه المنظمة بوضع معايير دولية تساعد حكومات الدول في تحسين الأطر القانونية والمؤسساتية والتنظيمية في مجال حوكمة الشركات ، وأصدرت مجموعة مبادئ لحوكمة الشركات تحت عنوان :**مبادئ حوكمة الشركات** "وذلك في عام 1999 ، ثم قامت بإعادة إصدارها مرة أخرى عام2004 بعد تعديلها.

-سعى البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للتوقيع على إتفاقية في جويلية 1999. ادعم تأسيس المنتدى العالمي للإجراءات الحاكمة للشركات.

-تشكيل الشبكة العالمية لحوكمة الشركات وذلك بهدف ضمان تطبيق إستراتجيات حوكمة الشركات في معظم الأسواق وذلك في عام1995 وذلك لتقديم المساعدة للمؤسسات تم تشكيل الهيئة الأسيوية لحوكمة الشركات (ACGA)حول تطبيق هذا المفهوم في الدول الأسيوية وذلك في أكتوبر 2001 تم تأسيس المعهد الأوربي لحوكمة الشركات (ECGI)لقد استندت هذه المبادئ إلى تجارب مستمدة من تجارب الدول الأعضاء بالمنظمة وإلى إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والاتجاهات المهنية، وذلك بهدف مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء في وضع إطار للحوكمة والتي تسعى إلى حماية حقوق كافة أصحاب المصالح[1].

2.1.الجهود الدولية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات :

تشير البحوث والدراسات إلى أن هناك جهودا واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في فعلى سبيل المثال قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الدولي عام 1999 بإصدار خمسة مبادئ لحوكمة الشركات ثم قامت بإعادة إصدارها مرة أخرى عام2004 بعد تعديلها(سابق ذكرها) .يمكن أن نصف المعايير بالشمولية حيث أنها غطت أهم الجوانب الأساسية لنجاح أي شركة .لذلك يمكن القول إن تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع سوف يترتب عليه العديد من النتائج الايجابية من أهمها إحكام الرقابة على مجالس الإدارات ومديري الشركات، وحماية حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم وتوفير كل السبل للقيام بالدور المطلوب منهم، وإعطاء أصحاب المصالح من الموظفين والعمال، والموردين، والعملاء، وغيرهم من الفئات ذات العلاقة دورا في حياة الشركة،مع التأكيد على الشركات بضرورة إتباع الأساليب والأدوات المالية والمحاسبية المعتمدة دوليا وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية[2] .

من الطبيعي أن يكون هناك اختلاف في تطبيق قواعد الحوكمة حسب النظام المعمول به في كل دولة، حيث تتباين ممارسات الحوكمة بين الشركات ، و تختلف تبعا للظروف، إلا أنه رغم تلك الاختلافات يجب أن تكون قواعد حوكمة الشركات مرنة ومتطورة إلى جانب إتاحتها مجالا يمكن فيه للقطاع الخاص التحرك اختياريا لإدخال

1 مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات"، موجود على الموقع (2012/11/01) : www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.pdf

2 عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات:حالة السعودية** ،جدة المملكة العربية السعودية، 218 -مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد 22 ، عدد 1،2008، ص : 186.

التحسين والتطوير .واستمرارية فحص نظم الحوكمة الخاصة بها، وان تبدأ في تقديم التأكيدات التي يسعى المستثمرون والمساهمون .للحصول عليها، وحماية لحقوقهم وتحقيقاً للشفافية[1].

ففي المملكة المتحدة على سبيل المثال نشأ وتطور مفهوم الحوكمة وسار ببطء داخل الشركات سواء كانت مسجلة لأسهمها ببورصة الأوراق المالية أم لا . وأدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينات، إلى قيام كل من وجهات محاسبية وكذلك مجلس التقارير المالية أخرى بدراسة كيفية توفير الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال بالمملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد أسفر هذا عن صدور تقرير كاد بيري والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم، و ظهر في أكتوبر 1993 تقرير روتمان الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة بالبورصة أن يتضمن تقريرها الإفصاح عما إذا كانت نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصولها قد تم انجازه بصورة كافية.

كما ظهر بعد ذلك في عام1995 تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع والذي اشتمل على الأداء الخاص بهم.

وفى عام 1998 ظهر الكود الموحد جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، والذي تم تعدي له أيضاً عام 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات فى ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في عام2002 [2] .

إما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد أظهر بعض نقاط الضعف فى ممارسات تطبيق قواعد حوكمة الشركات فى كثير من المناحي وذلك أزمة شركة إنرون ورلدكوم وأخيراً الأزمة المالية التي تضرب الولايات المتحدة الأمريكية والتي تعصف بالعالم لارتباطه بالاقتصاد الأمريكي، والتي أفرزت عددًا من قضايا سوق المال التي تستحق الدراسة، وقد أوضحت الأزمات نقاط ضعف في الرقابة على الأنشطة المالية للمؤسسات غير المالية.

مثال ذلك شركة إنرون – وهى شركة للطاقة – والتي كانت تمثل صانع سوق رئيسي فى سوق خارج المقصورة (خارج السوق المالي) .وأحد المؤسسات الرئيسية التي تمد سوق مشتقات الطاقة بالسيولة من خلال التداول المشتقات وهذا تحث اللوائح التنظيمية في الولايات المتحدة على إجبار الشركات بالإفصاح والشفافية بخصوص المعلومات المتعلقة بمخاطر التداول فى الأسواق المالية ، وذلك على افتراض أن المشرعين و صانعي السياسات

1 ميلليستاين، ايرا،**دور مجالس الإدارة والمساهمين فى حوكمة ا لشركات**، الاجتماع الآسيوي الثالث للمائدة المستديرة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشان حوكمة الشركات، سنغافورة،2001، ص :52.

2 محمد مصطفي سليمان، **مرجع سبق ذكره** ،ص75 .

والجهات الرقابية بأن دخول المستثمرين فى هذه الأنشطة البالغة فى التعقيد لديهم قدر كاف من المعرفة والعلم التي تمكنهم من التعامل مع هذه لآليات[1] .

وفى أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية فى عام 2002 ، تم إصدار Sarbanes-Oxley Act الذي ركز على دور حوكمة الشركات فى القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين فى مجالس إدارة الشركات، والتركز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير ا لتنفيذيين، مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له [2].

أما بالنسبة للدول العربية فقد اهتمت العديد من هذه الدول فى السنوات الأخيرة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وقد تم تنظيم العديد من المؤتمرات في العديد من الدول العربية والتي تناولت مفهوم وقواعد حوكمة الشركات وأوصت بضرورة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة تتماشى مع الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية لكل دولة من الدول العربية.

وقد قامت العديد من الدول العربية بخطوات جادة بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات[3]. في ظل التحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق تحدث تغيرات في المجتمع تشمل النواحي الاقتصادية بالدرجة الأول وخاصة فى عمليتي الخصخصة أو ما تسمى بتوسيع قاعدة الملكية، و في ظل جذب الاستثمار الأجنبية والمحلية لقطاعات الإنتاج والخدمات ظهرت بعض الدول العربية خلال العشر سنوات الماضية الكثير من الشركات المساهمة التي تدعو المساهمين للمساهمة في رؤوس أموالها.

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة ، صدر تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات ، الذي عقد في بيروت في جويلية 2004 بعنوان" **حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا :تحسين الإفصاح والشفافية** "، تم اعتبار حوكمة الشركات المفتاح الرئيسي لتحديث الدول في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ومن ضمن التوصيات التي أوصى بها المنتدى أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد الحوكمة ، و تشكيل مجموعة عمل قومية لحوكمة الشركات في كل دولة من الدول المشاركة، وإجراء عملية مسح لحوكمة الشركات في كافة دول المنطقة، كما أوصى بإتباع مبادئ وقوانين ومعايير حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية[4]،

---

1 شوقي ماجد، **حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة .. صعبة المنال - ، بالنسبة للأسواق الناشئة؟** مركز المشروعات الدولية الخاصة 2004،www.cipe-arabia.org ، ص : 15.

2 محمد مصطفي سليمان، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 58.

3 على وشحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 269 .

4 عوض بن سلامة الرحيلي، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص :178-179.

وفى الأردن تم افتتاح أعمال منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا وذلك في شهر آذار 2007 ، وضم المؤتمر مشاهير رجال الأعمال في الدول العربية، وكان قد صدر عن المؤتمر لائحة حوكمة إرشأدية.

وقد أعلنت هيئة سوق المال السعودي في النصف الثاني من العام 2006 عن سلسلة تشريعات لتفعيل الحوكمة، وتم إصدار لائحة في السوق السعودية لتطبيق نظام الحوكمة، وهي أول محاولة عملية لتطبيق معايير الحوكمة.

أما في لبنان فقد بادرت منظمة الشفافية بتبني إصدار لائحة حوكمة خاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة، حيث يعتبر العاملون فى هذه المنظمة من الفاعلين في مجال فعاليات الحوكمة التي يتم تنظيمها في المنطقة.

وفى سوريا بادرت هيئة سوق الأوراق المالية السورية فى موضوع الحوكمة عام2006 إذ أفردت الفصل السابع من قانون سوق دمشق للأوراق المالية لممارسات الإدارة السليمة لأعضاء السوق ، وبذلك يكون أول قانون سوري اخذ بعين الاعتبار مفهوم الحوكمة وفعله[1].

2.1. الجهود الإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات:

بالنسبة للجهود الإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات ونقصد بذلك المنطقة العربية على وجه التحديد فهناك محاولات في بعض الدول العربية في هذا الاتجاه .على سبيل المثال أشارت أبو العطا[2] إلى أنه تم في عام 2001 الانتهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين .وقد أشار التقرير فى مجمله إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجدة في نسيج عدد من القوانين الحاكمة ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها، ومن أهمها قانون سوق رأس 1997 / 1981 وقانون الاستثمار 8 / 1992 وقانون الشركات المال 159 / 95. وقانون التسوية والإيداع والحفظ 1993/1991 وقانون قطاع الأعمال العام 2002/2003، وغيرها من القوانين التي ترتبط بحوكمة الشركات المركزي المصرية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

كما توصلت سميحة فوزي (2003) [3] في دراسة تهدف إلى تقييم حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية في ظل مبادئ حوكمة الشركات الخمسة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن سوق المال في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات، مما ترتب عليه بشكل عام تحسن في التقييم الإجمالي للمعايير الخمسة للحوكمة، وان كانت درجة التحسن قد اختلفت من معيار لآخر. وفي 29 جويلية 2005 أعلن وزير الاستثمار ورئيس معهد المديرين السماح بنشر قواعد حوكمة الشركات في مصر، وذلك في الندوة التي عقدت حوكمة الشركات والخصخصة والتي شارك فيها نحو 400 لجان المراجعة المصري كأحد دعائم

---

1 فؤاد شاكر،" **مرجع سبق ذكره ،** ص:13.

2 أبو العطا، نرمين، **حوكمة الشركات سبيل التقدم** ، مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية2003 ، موقع الالكتروني : www.hawkama.net، 2013/1/15.

3 سميحة فوزي ،**مرجع سبق ذكره،** ص : 29 .

حوكمة الشركات :حالة السعودية 189 مشارككما أعدت وزارة الاستثمار المصرية مؤخرا دليل قواعد حوكمة شركات قطاع الأعمال العام، والذي يتضمن قواعد استرشادية لضمان فاعلية وكفاءة إدارة شركات قطاع الأعمال العام وتنظيم دور الدولة كمالك مع ضمان استقلالية إدارة الشركات.

وقد تم الاقتداء بمبادئOECD لحوكمة الشركات المملوكة للدولة بوصفها مرجعا عند وضع مبادئ الحوكمة لشركات قطاع الأعمال في مصر.

تجدر الإشارة إلى أن هناك جهودا ومحاولات مماثلة في بعض الدول الأردن والمغرب وتونس وبعض العربية الأخرى كلبنان. دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، حيث تم مؤخرا إنشاء معهد لحوكمة الشركات في مدينة دبي بواسطة مركز دبي المالي العالمي بدولة الإمارات العربية المتحدة، وهو مشابه للمنظمات الدولية في هذا الخصوص[1].

2. التجارب الدولية في مجال التطبيق العملي لحوكمة الشركات

من خلال هذا الفرع نحاول التطرق لتجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات.[2]

1.2. تجربة المملكة المتحدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات:

2.1.1.مبررات اختيار التجربة الإنجليزية في مجال التطبيق العملي لحوكمة الشركات :

تمكن أهم المبررات في التالي[3]:

-تعتبر المملكة المتحدة أول الدول التي طبقت نظام حوكمة الشركات، مما جعل موضوع الحوكمة يأخذ أهمية على المستوى الدولي.

– تعتبر الأحداث التي جرت خلال عقد الثمانينات من تعثر العديد من الشركات وراء ظهور حوكمة الشركات ، مما جعل المملكة المتحدة تقود حملة إصلاحات في هذا المجال.

-تعتبر المملكة المتحدة أول دولة من بين الدول الإتحاد الأوربي التي تصدر تشريعا يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات المفضلة لإدارة المؤسسات.

-توجد العديد من المنظمات والمجمعات المهنية التي كانت ولا تزال تساند هذا التوجه، ومن هذه المنظمات، الإتحاد البريطاني للمؤمنين ,الإتحاد الوطني لصناديق المتقاعدين، إتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، مجمع المحاسبين في إنجلترا وويلز وغيرهم.

---

1 نبيل أبو دياب ,**آفاق تطوير لائحة الحوكمة في فلسطين،** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني ,سبتمبر ، 2007،ص :15 .

2 حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات** ،مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر ،2010/ 2009 ، ص : 59.

3 محسن أحمد الخضيري، **مرجع سبق ذكره، ص،ص : 150 – 159.**

ومن ناحية أخرى قامت الحكومة البريطانية بإجراء مراجعة شاملة لقانون الشركات، رغم أن هذا القانون والذي صدر عام 1985 والقوانين الأخرى على درجة عالية من الجودة، وعمليه تم تشكيل لجنة لهذا الغرض في مارس 1998 ، حيث انتهت من وضع تقريرها في شهر جويلية 2001 وتتضمن ما يلي:

- تبسيط القواعد الخاصة بالشركات الصغيرة الخاصة.
- تحديد واجبات مديري الشركات ومسؤولياتهم.
- تحديد مدة تعيين المديرين لفترة معينة.
- تحديد متطلبات الإفصاح عن مؤهلات المديرين.
- زيادة متطلبات الشفافية لصالح المستثمرين.
- توضيح حدود الأقلية.
- تحسين جودة التقارير المالية.

1.1.2 تقييم تجربة المملكة المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات :

يعد تقرير كاد بوري من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة موضوع حوكمة الشركات، والذي أصبح فيما بعد أساسا للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات ، والتي حلت محل التقرير الذي صدر في ديسمبر 1992 عن لجنة الجوانب المالية في سنة 1990 وسوق لندن للأوراق المالية كما يلي[1]:

-دور مجلس الإدارة والهيئة الإدارية: ذكر التقرير أن دور مجلس الإدارة هو تطبيق حوكمة الشركات ووضع الإستراتجيات وتوفير القياديين لتنفيذ تلك الإستراتجيات، ومراقبة إدارة الشركة بإعداد التقارير للمساهمين حول إدارتهم للشركة، وبيان مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، في حين أن دور المساهمين هو تعيين المديرين ومراقبي الحسابات وضمان وضع هيكل نظام محكم يحقق متطلبات الحوكمة.

-مسائلة مجلس الإدارة والهيئة الإدارية: أوضح التقرير أن المساهمين يقومون بمسائلة مجلس الإدارة، وكل منها يلعب دورا في تفعيل تلك المسائلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره عن طريق توفير بيانات جيدة للمساهمين، وعلى المساهمين إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤولياتهم كملاك.

-حجم وتشكيل واستقلالية الإدارة وإجراءات الترشيح: أوصى التقرير من خلال معايير أفضل الممارسات بأن يتضمن مجلس الإدارة عدد كافي من المديرين الغير التنفيذيين الأكفاء، ويتمثل دورهم في تقديم رأي مستقل حول المسائل الإستراتجية والأداء والموارد.

-آلية عمل مجلس الإدارة والهيئة الإدارية: ذكر التقرير بأن يكون للمجلس جدول من الموضوعات التي تتطلب قرارات تسيير الأعمال بالاتجاه والأحكام المطلوبين، وعلى رئيس المجلس ضمان وصول كافة المعلومات المطلوبة وبشكل يعني باحتياجات المديرين الغير تنفيذيين.

---

1 علي أحمد زين، **مرجع سبق ذكره** ، ص.ص : **34-35** .

-تشكيل لجان مجلس الإدارة:يوصي التقرير بتشكيل لجنة ترشيح لعضوية المجلس، ولجنة المراجعة، بحيث يكون معظم أعضائه من المديرين الغير التنفيذيين، وأوصى التقرير أن تتولى لجنة المراجعة بالمهام التالية:

- تقديم توصيات حول تعيين مراقب الحسابات.
- -مراجعة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة.
- مناقشة طبيعة ومجال عملية المراجعة مع مراقب الحسابات.
- مراجعة قرارات الشركة حول نظم الرقابة الداخلية.

- مكافئة مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:أوصى التقرير بتشكيل لجنة المكافئات من مديرين الغير تنفيذيين، حيث توصي اللجنة للمجلس مكافئة المديرين التنفيذيين، مع وجوب الإفصاح الكامل عن رواتب المديرين التنفيذيين بدلا منهم.

-التنظيم والإشراف على نظم الرقابة الداخلية وعلاقة مجلس الإدارة بالمراجع الخارجي والداخلي:

أوصى التقرير من خلال معايير " أفضل الممارسات "بأنه على المجلس تقديم وتقييم متوازن ومفهوم حول مركز الشركة، وأن يحتفظ المجلس بعلاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين، وأن يقدم المجلس تقرير حول فعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركة.

-حقوق المساهمين وأصحاب المصالح:أوصى التقرير بتوصيل المساهمين أرائهم عن طريق الاتصال المباشر بمجلس الإدارة أو من خلال الجمعية العامة للمساهمين، كما ركز التقرير على حق التصويت الذي اعتبرته مكسب ويجب على المؤسسات الاستثمارية بيان سياستها في استخداماتها له.

-المساواة في معاملة المساهمين وحقوق أصحاب المصالح في الشركة: لم يتطرق التقرير إلى هاذين الموضوعين.

2.2.تجربة بولندا:

1.2.2.مبررات اختيار التجربة البولندية في مجال التطبيق العملي لحوكمة الشركات:

تعد بولندا من الدول التي قامت بجهود مؤسسة في مجال حوكمة الشركات، حيث قامت الحكومة البولندية بجهد واضح لتأسيس هيكل تنظيمي وإداري قوي، وذلك منذ أكثر من عقد من الزمن، عندما تحولت إلى العمل وفقا لآليات السوق من خلال البدء في تطبيق المبادئ السليمة لحوكمة الشركات، فهذه الدولة ورغم عدد المؤسسات المسجلة، والبالغ عددها 2 مليون شركة، لا يمارس النشاط فعليا سوى أقل من 1.4 مليون شركة، كما أن عدد المؤسسات التي تتجاوز مبيعاتها 500 ألف دولار لا يزيد عن 50 ألف شركة.[1]

ما اضطر الحكومة البولندية التدخل للعمل على رفع كفاءة هذه المؤسسات وحثها على العمل على تطوير نفسها لمواجهة الصعوبات المنتظرة من الدخول ضمن إطار الإتحاد الأوربي حيث ساندت الحكومة البولندية ، في سبتمبر 2002 الصادر قرار بورصة وارسو (Warso stock Echange)، والذي يقضي بتطبيق أفضل المبادئ والإجراءات العملية في الشركات العامة، وما يعرف بمعيار بورصة وارسو (Wse Code).كما خلقت عملية

الخصخصة– واسعة النطاق -في بولندا هيكلا متنوعا من الملكية، حيث توزعت الأدوار على المديرين والعاملين والمساهمين، مما أدى إلى العديد من الآثار الإيجابية على هياكل المؤسسات وأدائها[1].

2. 2.2. تقييم التجربة البولندية في تطبيق الحوكمة:

-**بالنسبة لهيكل الملكية**:يسيطر مجموعة من كبار المساهمين على ملكية الغالبية العظمى من الشركات في بولندا، مع تجاهل حقوق صغار المساهمين (الأقلية) ومن ثم قامت الدولة بتقديم ما يعرف بمعيار الممارسة بالمثل في الشركات العامة في عام 2002 ، لتدعيم الشركات المقيدة في بورصة وارسو، وتحسين أدائها، ولا شك أن هياكل الملكية المركزة في الشركات العامة والتي تمثل ما يزيد عن % 70 من الشركات البولندية المقيدة بالبورصة كانت ذات أثر قوي وساهم في تطوير السوق.

-**بالنسبة لحقوق المساهمين**: يوجد إخلال بحقوق المساهمين، وخرق لقواعد حوكمة الشركات ، ويرجع ذلك إلى الصعوبات التي تواجه تطبيق القوانين والنواحي التنظيمية الخاصة بها، وتعمل السلطات بالتعاون مع القطاع الخاص على تدعيم الإجراءات، وإدخال تعديلات قانونية بما يسمح بسهولة تطبيق القوانين والتنظيمات، ويساهم في بإجراء WSE تطبيق مبادئ الحوكمة على مستوى القطاع العام، قامت الحكومة البولندية بمساندة معيار العديد من التغيرات في القوانين والإجراءات التنظيمية ذات العلاقة بحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تعديل برامج الخصخصة، وتزيد هذه الإجراءات الحكومية من تحقيق متطلبات الإفصاح والشفافية، وتقلل من التأثير السياسي على القرارات الإدارية، أما على مستوى القطاع الخاص، فقد بذل المستثمرون المحليون جهودهم كقوة مؤثرة في تطوير مبادئ حوكمة الشركات في بولندا لتطوير مسار بورصة وطالبوا السلطات بالتنسيق في القوانين الإدارية والضريبة المحاسبية في بولندا،و قامت wse وارسو العديد من المؤسسات والمنظمات بدور حيوي في تغيير وتطوير مبادئ حوكمة الشركات، والتي من أهمها[2] :

-إيجاد شركات صندوق الاستثمار في بولندا.

-معهد تنمية الأعمال.

-غرفة صناديق للمعاشات.

-الإتحاد البولندي للسماسرة واستشاري الاستثمار.

-الإتحاد البولندي للعاملين في القطاع الخاص.

وقد قام المعهد البولندي لاقتصاديات السوق بمحاولة لإيجاد معيار منافس لمعيار وارسو wse يركز على تشخيص نقاط الضعف في نظام حوكمة الشركات في بولندا لإيجاد حلول لمشاكل الملكية، ويعتمد هذا المعيار على ضرورة توفر النقاط التالية[3]:

---

1 يسزيسلوباك،**المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الأعمال في بولندا**،مركز المشروعات الدولية، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2000، ص : 2 .

2 عبد الناصر محمد السيد درويش، **دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات– دراسة ميدانية** -مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ببني يوسف، جامعة القاهرة، العدد 02 جانفي 2003 ،ص : 438 .

3 عبد الناصر محمد السيد درويش، **مرجع أعلاه** ص : 439 .

-وجود مجلس رقابي قوي جنبا إلى جنب مع نظام إداري وهيكل ملكية مناسب.

-توافر عنصر الإفصاح والشفافية.

-زيادة درجة الثقة عند القيام بإجراءات المراجعة.

-وضع قيود اتخاذ إجراءات دفاعية مضادة لعمليات الاستحواذ.

وعلى الرغم من تعدد نقاط الضعف في التجربة البولندية لحوكمة الشركات، إلا أنها تسير على كما قامت بولندا بتطبيق نظام قانوني يعمل على هدف مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التوسع في برامج مخصصة، يتفق مع المعايير العامة لإتحاد الأوربي، وتحديد القواعد الخاصة بأنشطة الأعمال.

3.2.تجربة مصر:

1.3.2.مبررات اختيار تجربة مصر في حوكمة الشركات:

من المعلوم أن هناك غيابا شبه كامل في العالم العربي لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات باستثناء المحاولات التي تبذل من طرف دول الخليج و وزارة التجارة الأمريكية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة (غرفة التجارة الأمريكية) بمصر لتطبيق هذا المفهوم، وذلك بإجراء العديد من الدراسات من خلال البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية والمركز المصري لدراسات الاقتصادية وهيئة سوق المال بورصتي القاهرة والإسكندرية وغيرهم من الهيئات المختلفة، وقد نتج عن ذلك إصدار أربعة تقارير، الأول في سبتمبر سنة 2001 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة في مصر في ضوء مبادئ منتظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والثاني في اوت سنة 2002 والذي اهتم بتقييم معايير الحوكمة ي مصر فيما يتعلق بممارسات المحاسبةو المرجعة ،والثالث في افريل 2003والرابع في 2004 واللذان اهتما بمدي تطبيق معايير الحوكمة في البيئة الاقتصادية المصرية.

المبحث الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر

لقد حاولت الجزائر كغيرها من الدول النامية لمحاولة مسايرة الدول السابقة لموضوع حوكمة الشركات ، وذلك بإصدار أول ميثاق لحوكمة المؤسسات في الجزائر تحت تسميه" ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر."

المطلب الأول : واقع مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر

1-التعريف بميثاق حوكمة الشركات في الجزائر:[1]

في شهر جويلية من سنة 2007 انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول" **حوكمة المؤسسات** "وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقى جميع الأطراف في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في:

تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح وإشكالية الحكم دراسة من زاوية الممارسة في الواقع، وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

1 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، وزراة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009 ، ص : 16 .

وخلال فعاليات هذا الملتقى، تبلورت فكرة" **إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة** "كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع، ومن ثم تم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل.

وقد تفاعلت السلطات العمومية، ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، بدعمها للمشروع ورعايته، كما شارك في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة في الجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي لحوكمة الشركات.

وفي غضون الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007 و نوفمبر 2008 ، تمكن فريق العمل بعد سلسلة مشاورات مع الأطراف الفاعلة في إعداد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر أخذتا عن مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كحوكمة الشركات أهم المراجع مع أخذ بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.

بصفة خاصة ووجه هذا الميثاق لـ: [1]

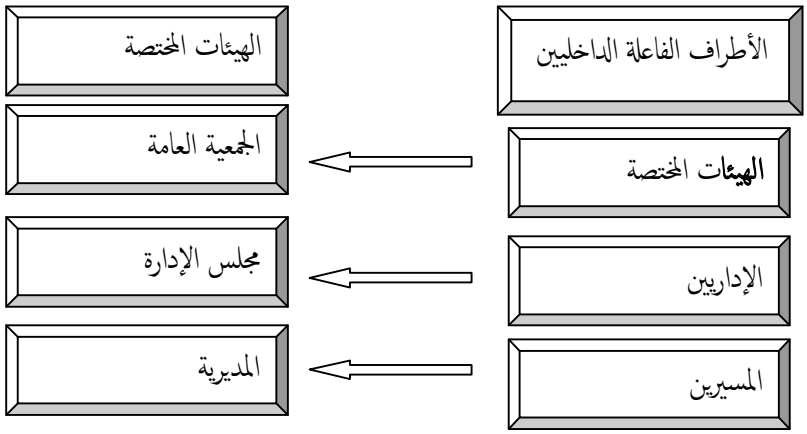
- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

-المؤسسات المساهمة في البورصة وتلك التي تتهيأ لذاك.

2. معايير الحوكمة الصادرة في الميثاق الجزائري : ويمكن توضيح المعايير التي أصدرها الميثاق فيما يلي:

1.2 **الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة**:يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 6.1 : الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة



المصدر :ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص:30 .

فقد أوصى الميثاق على الأتي:

1.1.2.الجمعية العامة للمساهمين:

-تقاسم الأرباح على أن يكون نزيها وشفافا.

1 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص : 16 .

-أساليب تسجيل السندات ينبغي أن تكون فعالة.

-يجب أن لا تتم إجراءات التنازل ونقل السندات بشكل غير عقلاني مما يؤثر على التفاوض حل السندات.

-المعلومات المتعلقة بجداول الأعمال والقرارات التي يتعين اتخاذها في الجمعية العامة يجب أن تصل في الوقت المناسب وبالشكل الملائم.

2.1.2. مجلس الإدارة:

-وضع إستراتجية وتفصيلاتها يتناسب مع مصالح الشركة.

-فيما يخص تنصيب الفريق التنفيذي، فيجب تحديد معايير انتقائهم ونظم تقييم ذات شفافية عالمية.

-فيما يخص رواتب الفريق التنفيذي والإداري، فيجب ملائمة هذه الرواتب مع مصالح المؤسسة على المدى الطويل ومساهميها.

-السهر على وضع إجراءات مكتوبة وشفافة لضمان التأكد من تعيين انتخاب الإداريين.

-توقع تضارب المصالح بين الفريق التنفيذي والمساهمين ومعالجتها.

– الأطراف الفاعلة الداخليين الهيئات المختصة الجمعية العامة الإداريين مجلس الإدارة المسيرين المديرية.

-توقع مخاطر الانحرافات من حيث إساءة استخدام المنافع الاجتماعية واستعمال السلطة والاختلاس والقضاء عليها.

كما حدد الميثاق توصيات تخص مهام مجلس الإدارة المرتبطة بمراقبة المؤسسة وكذا اللجان الواجب تشكيلها.

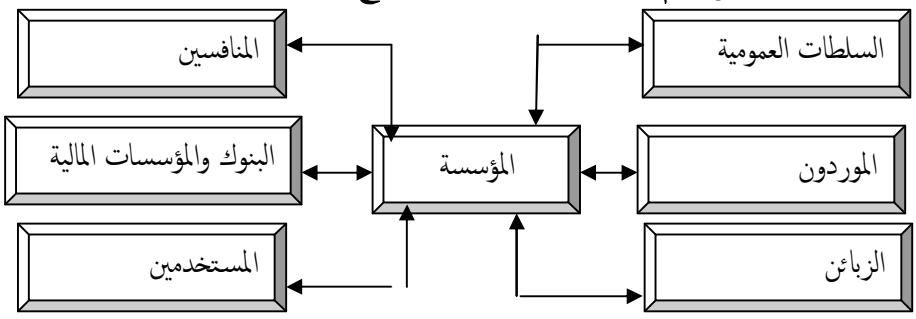
3.1.2.المديرية:

-تختار المديرية وتنصب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت إشرافه.

-الأجور والأهداف المقررة من طرف المديرية يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة والأهداف المرجوة تحقيقها والموارد الواجب توفيرها، والقيم الواجب الدفاع عنها والسلطات المفوضة للمديرية، ويقع على مجلس الإدارة مهمة السهر على تناسق هذه الأبعاد.

2.2.**علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية:** يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 7.1: علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجية



المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص :44 .

1.2.2.السلطات العمومية كشريك: بالنسبة للمؤسسة، يجب عليها ضرورة الإثبات لتطورات النصوص القانونية في جميع المجالات، وتنفيذ ما جاء فيها بتنفيذ الالتزامات المكرسة.

2.2.2. **البنوك والمؤسسات المالية الأخرى:** يجب أن يؤسس لعلاقة دائمة مبنية على الثقة مع ممثلي الهيئات المالية بواسطة قدرة المؤسسة على إرسال وفي نفس المناسب المعلومات الكاملة والصحيحة عن الوضعية المالية السابقة والحالية التقديرية للمؤسسة، ويتشكل هذا من بين أهم الأساليب التي من أجلها يجب على المؤسسة أن يكون لديها محاسبة دقيقة، وتعيين في حالة الحاجة لمخطط أعمالها.كما يجب التأسيس لعلاقة قائمة لثقة مع المفوضين، يجب المحافظة على عدم الخلط بين الأموال الخاصة للمؤسسة والأملاك الخاصة التابعة للمساهمين.

3.2.2.الموردين: تستطيع المؤسسة على مورديها، لأنهم يشكلون الدائنون الأوائل من خلال الآجال التي يمنحونها للمؤسسة لدفع مستحقاتهم من خلال التعاون الدائم.

4.2.2.الزبائن: يجب وضع مهمة إرضاء الزبائن في قلب مهام المؤسسة، ويجب على المؤسسة أن تنمي علاقة الصداقة والأخلاقية مع الزبائن، وذلك باحترام مبدأ الربح للجميع واحترام القوانين واللوائح غير التنفيذية.

5.2.2.العمال:إن الموارد البشرية يقع عليها كسبهم لاعتبار أنها يقع عليهم الاعتماد الكبير لأجل تحقيق أهداف المؤسسة. وعلى هذا النحو فإن تحفيزهم وإدماجهم ضروري، وبالتالي يجب وضع نظام أجور تعتمد على الاستحقاق والكفاءة وكذلك سياسة إضفاء ومعاملة عادلة لاستغلال الموارد البشرية، مع التركيز على عنصر التكوين والتزاماتها الاجتماعية تجاههم.

6.2.2.المنافس:يجب أن تعتمد على التعاون والتشاور.

3.2. نوعية ونشر المعلومات: ينص القانون على نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة، أما عن تلك المساهمة في البورصة، فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل الثلاثي، وكذا كل المعلومات التي لها أثر مادي على تقييم المؤسسة.

لذا أوصى الميثاق على المؤسسة أن تنتج في نفس الوقت المناسب المعلومات المالية الكاملة والصحيحة والتي قد قد يطلبها الشركاء الماليين.

4.2.**إنتقال ملكية المؤسسة:**يوصي الميثاق بـ:

-اعتماد نهج احترافية المعايير في تبني مصلحة المؤسسة كمعيار مرجعي.

-تكليف مجلس الإدارة ورئيسه بالخصوص بتسيير إجراءات هذه العملية.

-إعطاء دور مهم لمجلس الإدارة في تقييم المرشحين في الخلافة.

المطلب الثاني : واقع مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

كما يمكن توضيح واقع حوكمة الشركات بصفة عامة في الجزائر كما يلي:

الجدول رقم 1.1 : حوكمة الشركات وواقع الشركات الجزائرية

	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العائلية		
	الجيل الأول: مؤسسات لديها صعوبات كبيرة في البقاء	**الجيل الثاني:** مؤسسات في مواجهة حديات النمو	المؤسسات المساهمة في البورصة

الوزن النسبي في عالم الأعمال	تمثل الأغلبية	تمثل الأقلية	ضعيف
الرهان الرئيسي لحوكمة المؤسسات	الإستمرارية قصد البقاء عن طريق تبني قواعد الحوكمة على المدى القصير مع الحرص على إجراء التعديلات الملائمة	الدوام والبقاء بتبني إستراتجية طويلة الأمد سعيا للنمو	
المنطق الخاص لإجراء مسارالحوكمة	الوقت المركزي المناسب حين إجراء عملية التأهيل	مرحلة الانتهاء من عملية التحديث للتسيير	

المصدر :ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، **مرجع سبق ذكره**، ص :23 .

بعد إلحاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي بضرورة تبني مبادئ الحوكمة سواء على المستوي الكلي في إدارة الاقتصاد أو على المستوي الجزئي في إدارة المؤسسات، ونظر لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة في قضية المشاكل البيروقراطية وضعف المناخ الاستثماري، أصبحت قضية الحوكمة تطرح بإلحاح، الأمر الذي دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد حتى وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجه للإرضاء أطراف خارجية إلا أن ذلك يعتبر بداية الإحساس بأهمية تبني مبادئ الحوكمة التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات .الدول ومناخ استثماراتها[1].

وفيما يلي سنحاول معرفة بعض الدلائل كحقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لهم والإفصاح والشفافية وكذا دور أصحاب المصالح الفاعلة الأخرى في حوكمة الشركات باعتبارها دلائل مهمة توضح مدى استعداد الجزائر لتبني حوكمة الشركات .

1. **حقوق المساهمين:** من المعلوم أن حماية حقوق المساهمين لا تتم إلا ضمن أطر قانونية وتنظيمية تضمن لهم ممارسة حقوقهم بكل موضوعية وشفافية، وإذا نظرنا إلى القوانين المنظمة لعمل المؤسسات كالقانون التجاري وقانون الشركات فنجد أنه تضمن هذه الحقوق من خلال تبيان كيفية وشروط ممارسة هذه الحقوق، مثل حق الإطلاع على القوائم المالية.المؤرخ في 03 ذو القعدة 1413 الموافق ل 25 أفريل 08 - فالمادة 685 من المرسوم التشريعي رقم 93 / 1993تأكد"أنه يجوز أن يحدد القانون الأساسي عدد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات، بشرط أن يفرض هذا التحديد على جميع الأسهم دون تمييز فئة عن فئة أخرى"[2].

بالإضافة إلى المادة 684من نفس المرسوم التي أكدت على أنه: "ومع مراعاة الأحكام الواردة في المادتين 603 و 685فإنه يكون حق التصويت المرتبط بأسهم رأس المال أو الانتفاع متناسبا مع حصة رأس المال التي تتوب عنها، ولكل سهم صوت على الأقل."

1 عبد القادر بريش، **قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع إشارة إلي حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 1، 2006 ،ص :2 .

2 القانون التجاري الجزائري، وفق تعديلات 2005 ، ص: 423.

وعليه يمكن القول أن المشرع الجزائري قد ضمن للمساهمين حقوقهم التي تسمح لهم بحماية مصالحهم، هذا نظريا أما الواقع العملي فيشير إلى بعض النقائص التي تحول دون ممارسة هذه الحقوق منها:

-مازلت الدولة تسيطر على جل القطاعات الحساسة التي تمثل أغلبية المؤسسات الكبرى في الجزائر، كما أن المؤسسات المدرجة في البورصة لا يمثل رأس مالها المدرج في البورصة سوى 20بالمائة من رأس المال هذه المؤسسات، مما يجعل من شرط ممارسة هذه الحقوق غير متوفرة في الواقع العملي، ضف إلى ذلك ضعف أو انعدام ثقافة البورصة لدى هؤلاء المساهمين الصغار.

-كل هذا يعني أن القانون الجزائري لم تهيئ له البيئة المحاسبية في بعض الجوانب التي توجب مراعاة المناخ الذي تطبق فيه هذه القوانين، حتى لا يجعل من هذا القانون شيا مفصولا عن الواقع، إضافة إلى ذلك فإن هذه القوانين في حد ذاتها لم ترق إلى المستوى المطلوب الذي تنادي به مبادئ حوكمة الشركات ، من حيث افتقاره إلى العديد من الممارسات التي لم تظهر بعد في الحياة العملية.

2.الإفصاح والشفافية: لا يوجد أي مبالغة إذا قيل أن موضوع الإفصاح والشفافية في الجزائر لم يرق حتى الآن إلى المستوى المشاكل التي تعاني منا بعض الدول النامية الأخرى، فإذا نظرنا فقط إلى السوق المالية الجزائرية فنجدها تكاد تكون منعدمة فهي لا تشهد حتى الآن عمليات تداول للأسهم المؤسسات المدرجة فيها واقتصر نشاطها علي السوق الأولي فقط، حيث بلغ عدد الأسهم المتداولة في البورصة ما يقارب 4200000 سهم[1]،وهو ما يعكس بوضوح تركيز نشاط البورصة واقتصارها على عدد ضئيل جدا من المؤسسات وابتعادها عن التنويع رغم إتاحة المشرع الجزائري الفرصة أمام الشركات في تنويع الأوراق المالية، كما أن العدد من الأسهم لا يمثل سوى 20 بالمائة من رأس المال لهذه المؤسسات المدرجة في البورصة، ما يعني أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إنما يستجيب في الواقع للاحتياجات التي تعبر عنها الدولة باعتبارها صاحبة النسبة الكبيرة من رأس المال هذه المؤسسات، حيث يظهر ذلك جليا في غياب النصوص القانونية الواضحة والصريحة والمنظمة لإشهار المعلومات المتعلقة بالمؤسسات وسير عملها وكشف حقيقة مراكزها المالية، حيث تقتصريفرض على القوانين على الإفصاح عن الحد الأدنى.

وهذه القوائم قد لا تقدم الضمانات الكافية والأساسية فيما يتعلق بصحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وكل هذا ما يزيد من احتمالات تعريض حقوق المساهمين للضياع والتلاعب بمساهماتهم، مما يساهم في خلق عدم الثقة لدى المستثمرين دون أن ننسى عدم إلزام القانون للمؤسسات المدرجة في البورصة بإصدار تقارير مرحلية شهرية أو فصلية مما يوحي أن الإفصاح مازال لم يرق إلى المستوى المطلوب، لا من ناحية توفير المناخ الذي يطالب بمستوى معين من الإفصاح ولا من ناحية القوانين التي تشجع وتجبر المؤسسات على الإفصاح الملائم المبني على الدقة والشفافية في المعلومات.

---

1 عتيقة وصاف،**مكانة الأسواق المالية في إقتصاديات العربية وعوامل رفع كفأتها-دراسة حالة الجزائر والدول النامية**، مدخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول -**سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ، 21- 22 نوفمبر2006 ، ص : 10.

3. **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** إن الحديث عن مشاركة الأطراف الأخرى الفاعلة في ضمان مستوى جيد من الأداء وخلق الثروة لم ترق إلى المستوى المساهمة في الحوكمة الجيدة للمؤسسات، رغم وجود قوانين تضمن العلاقات المبرمة بين المؤسسة وبعض الأطراف ذات المصلحة، لكن تبقى جميع هذه العلاقات في أطر ضيقة تمنع مشاركة هؤلاء الأطراف في تحقيق حوكمة جيدة للمؤسسات،إضافة إلى أن الممارسة العملية في كثير من الأحيان تنتهك بعض حقوق هذه الأطراف.

المطلب الثالث : جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نقطة بداية مفيدة لبناء نظام حوكمة الشركات ، حيث أنها تعتبر كضوابط داخلية، ولكن الملاحظ أن الكثير من الاقتصاديات النامية – ومنها الجزائر -بها مجموعة من التشريعات تتصف بالضعف أو بعدم الوجود أحيانا، حيث بدون هذا الإطار القانوني والتنظيمي فإن الضوابط الداخلية – مهما كانت جودة تصميمها -لن يكون لها سوى أثر ضئيل .وفى هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية (IIF) في سنة 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال وقوانين المؤسسات، كما تؤكد المؤسسة أنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، حيث يتعاظم دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق، وذلك بالارتكاز على دعامتين هامتين وهما :الإفصاح والشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة.

1. الإطار التشريعي للحوكمة:

حتى يكون للضوابط الداخلية لحوكمة الشركات أثر ملموس كما أشرنا سابقا على اقتصاديات الدول وخاصة النامية منها لابد من توفر مجموعة من التشريعات التي نوردها فيما يلي:

1.1. حقوق الملكية والعلاقات السليمة مع أصحاب المصالح:

1.1.1.حقوق الملكية : إن أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديمقراطي قائم على أساس السوق ولوضع إجراءات عمل حوكمة الشركات هو نظام حقوق الملكية، الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة ويضع معايير[1] بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا، وكيف يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق عن طريق العمليات التجارية مثلا معايير لتسجيل المعلومات مثل : الملاك القانونيين للعقار، وما إذا كان العقار مستخدما لضمان قرض... الخ، بطريقة مرتبة زمنيا وذات تكلفة معقولة، أي قاعدة بيانات متكاملة، ويمكن وصول الجمهور إليها، كما أنه من الأمور الأساسية أن تعمل هذه التشريعات على حماية الموردين والدائنين، وأصحاب الأعمال وغيرهم.

2.1.1.العلاقات السليمة مع أصحاب المصالح : يمكن لأعضاء القطاع الخاص مثل اتحاديات العمال والغرف التجارية أن يلعبوا دورا هاما في تشجيع حوكمة الشركات - كما هو الحال في كثير من الدول المتقدمة -وذلك عن طريق

1 كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين** ، واشنطن :مركز المشروعات الدولية الخاصة،ط3، 2003، ص : 14.

وضع دساتير محلية للسلوك والممارسات الأخلاقية للأعمال تقوم على أساس العدالة والوضوح، الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية ومحاربة الفساد الاقتصادي، وقد عمل مركز المشروعات الدولية الخاصة وما زال يعمل مع عديد من منظمات القطاع الخاص حول العالم لوضع وتنفيذ مجموعات من أفضل الممارسات المحلية للأعمال.

أما بالنسبة للجزائر فقد قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر .ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل ومؤسسة لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF).

كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 التمويل الدولية(IFC) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر (CARE) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، أعلنت كل من جمعية كير عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري .وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كلٍ من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية[1] (IFC) وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام، بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها .ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الدولية الخاصة (CIPE)بهدف الترويج لحوكمة الشركات وزيادة الوعي وإتباع الدليل (CARE) الخاصة بالمشروعات الجزائري الخاص بها[2].

2.1. إجراءات الخوصصة، نظم ضريبية، قضائية ومحاسبية شفافة :

1.2.1.**جراءات الخوصصة تتسم بالعدالة والشفافية :** الملاحظ أن الطريقة التي تتم بها خوصصة المؤسسات لا تؤثر في هيكل الملكية فحسب، بل تعكس أيضا ثقافة الدولة الخاصة بالمؤسسة، ومن ثم فإن وجود قواعد وإجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت إجراء خوصصة المؤسسات يعتبر أمرا أساسيا، ومن الممكن أن تؤدي نظم الخوصصة السيئة إلى تخريب الاقتصاد والتأثير سلبا على بيئة ومحيط الأعمال.

2.2.1. نظم ضريبية واضحة وشفافة : ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضا أن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية، وين بغي أن يجرى . تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية وفي أوقات محددة[3].

---

1 مركز المشروعات الدولية الخاصة ، **حوكمة الشركات قضايا واتجاهات،** نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13 ، مارس 2009، القاهرة، ص :01.

2 كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره،** ص : 02.

3 مصيطفي يشير،**إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد،**مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين حول الحكم الصالح، الجزائر 2006 ، ص : 06.

3.2.1. وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد : يعتبر النظام القضائي المستقل الذي يعمل بشكل جيد واحد من أهم المؤسسات في الاقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، ولا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية لتطبيق حوكمة المؤسسات أن تحقق أي أثر ما لم يكن هناك نظام قضائي سليم ومستقل يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة، وفي هذا الصدد فإن الآليات المذكورة فيما يلي يمكن أن تساعد على تقوية النظام القضائي الجزائري:

-حماية القضاة من التهديد بالانتقام، وذلك حتى لا يؤثر الخوف في عملية اتخاذ قراراتهم ، كذلك اختيار الصحيح للقضاة.

-يمكن تدعيم الهيئة القضائية عن طريق توفير الموارد المالية والفنية اللازمة لإدارة العملية القانونية بسرعة وكفاءة، كما يمكن تنفيذ إجراءات فعالة لمناهضة الفساد عن طريق تحديد النصوص القانونية والتنظيمية والتنسيق فيما بينها وتوضيح القوانين الخاصة بتضارب المصالح.

-تقديم وترقية الموظفين بناء على معايير مهنية قابلة للاختيار(بناء على اختبارات موحدة).

-تقديم تدريب مهني للعاملين على أساس أحدث التكنولوجيات.

-دفع المرتبات المناسبة حتى يمكن جذب الأفراد المهنيين المؤهلين الأكفاء ولمنع تقاضي الرشاوى.

-تقديم فرص لتثبيت الموظفين بناء على الأداء وليس على أساس الانتخابات الدورية.

4.2.1. نظم محاسبية شفافة : تسمح هذه النظم بالحصول على قوائم مالية شفافة للمؤسسة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها، على أن وهو ومعايير التدقيق الدولية(ISA) يتم مراجعة هذه النظم على أساس معايير المحاسبة الدولية ما يسمح بتسهيل عمليات المقارنة بين المؤسسات، مع ضرورة إلزام المؤسسات على ممارسة قواعد سليمة لإدارة المؤسسات وتصميم نظم داخلية مناسبة للرقابة وتقديم التقارير، وهذا ما تتطلبه أسواق الأسهم والسندات.

تزداد أهمية حوكمة الشركات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) والذي تم تطبيقه في مطلع عام 2010 ، حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات.

.3.2.إصلاح الإدارات، الأجهزة الحكومية وإنشاء آليات للمشاركة :

1.3.2.إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية : يتم إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت دون الكفاءة المطلوبة مع وجود البيروقراطية عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقا لمعايير واضحة ومحددة تماما وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فورا وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليها.

2.3.2. إنشاء آليات للمشاركة : يتطلب إنشاء الإطار المؤسسي للحوكمة وجود آليات للمشاركة وهذا بإصلاح الكثير من القوانين واللوائح الموجودة أو وضع قوانين ولوائح جديدة بدلا منها وهذا عن طريق إنشاء جمعيات ومنظمات مهنية لكل قطاع، وحتى يمكن ضمان أن يعمل هذا الإطار بجدية فإنه يجب أن يكون لدى المواطنين الفرصة للمشاركة في تشكيل هذا الإطار وفي عملية وضع مختلف السياسات الحكومية .والعمليات التشريعية[1].

3.3.2. قطاع مالي جيد التنظيم : يعتبر وجود قطاع مالي صحيح وسليم أحد الركائز الأساسية المدعمة لسلامة عمل سوق الأوراق المالية وقطاع المؤسسات المالية، ويوفر القطاع المصرفي رأس المال اللازم والسيولة لعمليات المؤسسات ونموها، ويعتبر وجود الحوكمة الجيدة في النظام المصرفي أمرا هاما، وفضلا عن هذا فإن تحرير الأسواق المالية قد أدى إلى تعريض البنوك لقدر أكبر من التذبذبات وإلى مخاطر ائتمانية جديدة بالإضافة إلى ضرورة وجود شروط ومتطلبات رشيدة وممارسات فعالة للإشراف المصرفي، ويقدم لنا بنك التسويات الدولية (BIS)مجموعة من المعايير والممارسات التي يمكن تعديلها وفقا للنظم القومية المختلفة، ويقدم الإطار المقترح الجديد لكفاية رأس المال قدرا أكبر من الأساليب القياسية، ذات مرونة أكبر لتقييم مدى كفاية رأس المال والمخاطر، وذلك حتى يتم التوفيق بين المتطلبات القانونية والتنظيمية لرأس المال وبين المخاطر التي يتعرض لها.

2.4.**الشروط الخاصة بالأسواق المالية :** ويتطلب سوق الأوراق المالية الذي يتصف بالكفاءة ما يلي:[2]

1-وجود قوانين تحكم كيفية إصدار المؤسسات للأسهم والسندات وتداولها، وتنص على مسئوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية ووسطاء السوق (السماسرة، والشركات المحاسبية، ومستشاري الاستثمار) والتي تقوم على أساس الشفافية والعدالة، ومن المهم أيضا وجود القوانين واللوائح التي تحكم عمل صناديق المعاشات.

2-وجود متطلبات للقيد في بورصات الأوراق المالية تقوم على أساس معايير الشفافية والإفصاح الشديد مع وجود سجلات مستقلة للأسهم.

3-وجود قوانين تحمي حقوق مساهمي الأقلية.

4-وجود هيئة حكومية مثل لجنة الأوراق المالية تضم منظمين مستقلين مؤهلين ذوي سلطة تمكنهم من تنظيم عمليات الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسات وتنفيذ قوانين الأوراق المالية ، وقد قامت بوضع سلسلة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق للأوراق (IOSCO) المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية تتسم بالعدالة والكفاءة والسلامة.

5.2. الأسواق التنافسية : يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على المؤسسات حيث ترغمها على تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد الإنتاجية وعقلانية توجيه استغلال الكفاءات البشرية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، ويؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية إلى تثبيط عزيمة الإقدام على تنظيم الأعمال، ويعزز الفساد ويؤدي إلى خفض الإنتاجية، ولهذا السبب فإن من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين

1 كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 22 .

2 نبيل حمادي،**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال -وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة**،مذكرة ماجستير غير منشورة،جامعة بن بوعلي حسيبة شلف ، 2008 ، ص :21 .

واللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح وتكون تنافسية في ذات الوقت.ويمكن للحكومات القيام بذلك من خلال [1] :

1-إزالة عوائق الدخول إلى الأعمال.

2-إصدار القوانين الخاصة بالمنافسة والمناهضة للاحتكار.

3-إلغاء العوائق الحمائية بما في ذلك حماية الاحتكارات.

4-إلغاء نظم المعاملة التفضيلية مثل الإعانات والحصص والإعفاءات الضريبية.

5-إنشاء أولويات تجارية واضحة.

6-إزالة القيود المفروضة على الاستثمار الأجنبي المباشر والصرف الأجنبي.

لقد سعت الجزائر نحو الإصلاح المالي بتحديث البنوك التجارية وفق استراتيجيات بدأت منذ 1988بالسعي نحو استقلال البنوك، إصدار قانون النقد والقرض واعتبار القطاع المصرفي هو العامل الرئيسي للانتقال نحو اقتصاد السوق .إلا أنه مازالت البنوك الجزائرية لم تلعب الدور الحقيقي في عملية الوساطة المالية لذلك لابد من القيام بتحديثها نظرا للتطور المستمر لحاجات الزبون ورغباته فهي تواجه مجموعة من التحديات أهمها:

-**تحسين الإدارة** :وذلك من خلال توظيف الموظفين المؤهلين وذوي تكوين كفء وتحسين أساليب التسيير من خلال تطوير الأنظمة الداخلية ووضع نظام رقابي محكم وكذا إنشاء نظام فعال للت أمين على الودائع.

-**التوجه إلى البنوك الشاملة** :فهي بنوك تسعى إلى تنمية مواردها المالية من كافة القطاعات، كما تقدم الائتمان لكافة القطاعات .ففلسفة البنك الشامل تقوم على التنويع بهدف زيادة حركة الودائع وانخفاض في المخاطر

-**الخدمات البنكية الالكترونية** :ومن بينها أجهزة الصرف الآلي، نظام الإيداع المباشر، المدفوعات الالكترونية، الاعتماد المستندي الالكتروني، وإنشاء نظام المقاصة الالكترونية.

-**تحدي الندرة** :حيث أن الموارد المالية للبنوك في تقلص مستمر وهذا راجع لتقص ادخارات الاسرأ ولهذا يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يخص تنشيط وتشجيع الادخار.

-**تحدي المنافسة** : نشاء بنوك خاصة وطنية وأجنبية خصوصا البنوك الإسلامية التي توافق الشريعة الإسلامية .بما يزيد من المدخرات.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن عملية إنشاء أو وضع أي من التشريعات أو المؤسسات التي سبق بحثها تمثل إحدى تحديات حوكمة الشركات في الجزائر، وبدونها لا يمكن للأسواق وحوكمة الشركات أن تُثب جذورها، ويعتمد مستقبل الاقتصاديات بأكملها على مواجهة تلك التحديات، ويتطلب النجاح قيام القطاعين الخاص والعام معا بإنشاء ووضع الأطر القانونية والتنظيمية وخلق جو من الثقة من خلال السلوك الأخلاقي والإشرافي.

1 محمد يوسفي ، **مدى ارتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية ا لاقتصادية والحكم الراشد الجزائر**، ديسمبر 2006 ، ص : 06 .

2. **ضرورة تفعيل أطراف حوكمة الشركات :** تتم ممارسة حوكمة الشركات من خلال أربعة أطراف أساسية تربطها علاقة تعاونية هي: المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى طرف خامس والمتمثل في الإدارة العليا.

1.2.أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية : تعتبر العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقليد قديم عرف بظهور النوعين، إلا أنه زادت أهمية العلاقة مع زيادة متطلبات حوكمة الشركات، ففي بيئة الأعمال الحديثة قد أصبح دورهما أكثر تكاملا مما استدعى تعميق العلاقة بينهما فالتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية له انعكاس ايجابي على حوكمة الشركات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة أو خارجها والتي يمكن إدراجها فيما يلي [1]:

1.1.2.بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة :

-توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري.

-تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة .

-إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن .

-تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة .

-خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.

2.1.2.بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة : تعتبر الأطراف الخارجية عن المؤسسة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة، الموردون، المجتمع المدني..الخ)، أهم مستعملي رأي المراجع الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، ويمكن أن نحصى أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الآتي:

-اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي.

-شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين.

-اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم.

-الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.

---

1 صديقي مسعود ،**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر- على ضوء التحارب الدولية-**،أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2004 ، ص ص : 68-69.

2.2.**لجنة المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات :** تاريخيا كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعدها في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات[1] فهي تعتبر مورد هام لتعزيز ودعم لجنة المراجعة، وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنها عبارة عن .حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة[2] .

3.2.**مجلس الإدارة والإدارة العليا وتأثيرهما على حوكمة الشركات :** باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محوري في تقديم خدمات التأكيد، الخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر[3].

المطلب الرابع : معوقات و الاقتراحات الحوكمة في الجزائر

1.معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر:

لاشك في أن الحوكمة في الجزائر تعتبر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها، وبالتالي الوصول إلى التنمية. ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي:

انتشار الفساد المالي والإداري، وهذا ما توضحه التقارير التي تصدرها الهيئات الرسمية الدولية. ففي تقرير أصدرته المنظمة الدولية للشفافية عن الفساد في العالم، يشير فيما يتعلق بالجزائر إلى أنها احتلت المرتبة 97 عالميا في انتشار ظاهرة الفساد وذلك حسب إحصائيات سنتي 2004 و2005 أي بمعدل شفافية لا يتجاوز 2.5 ٪، أما في سنة 2007 فقد احتلت المرتبة 99 عالميا، هذا ما يدل على أن الجزائر لم تقم بأي إجراءات لمحاربة هذه الظاهرة أما بالنسبة للفساد في المؤسسات الوطنية، حتى 75 ٪ من المؤسسات التي شملها استطلاع المنظمة الدولية للشفافية، نجد 6 % من رقم أعمال هذه المؤسسات يوجه للعمولات والرشاوى. [4]

1سمير كامل محمد عيسى ،**حوكمة المؤسسات العوامل المحددة لجودة في تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، دراسة ميدانية،** مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 32،- العدد1 ،الإسكندرية 2008 ، ص-ص : 31- 45 .

2Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, Patricia Everaert, **« Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee»,** British: The British Accounting Review, 3 February2009, P: 37.

3 سمير كامل محمد عيسى، **مرجع أعلاه،** ص:46.

4 أبو حفص رواني ومهدي شرقي، **مرجع سبق ذكره** ،ص:17.

- انعدام الشفافية وغياب المساءلة.
- الاقتصاد الجزائري يفتقر إلى سوق مالي بالمفهوم المتعارف عليه، مما عرقل المضي في تجسيد الخوصصة وكذا في تطوير النظام المصرفي بالشكل المطلوب.
- نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات.

2.الاقتراحات المساعدة لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

تعتمد الحوكمة على صياغة القرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجمة للشركات، وذلك من خلال تدعيم القطاعين العام والخاص، بغية الوصول إلى مرحلة تدفع بالحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في الشركات، ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية يجب:

- مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله.
- نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والشركات بضرورة الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة.
- الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال.
- تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة.
- تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة الشركات خاصة في مجال تنشيط الأوراق المالية.
- تأسيس نظام حوكمة الشركات يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات.
- التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في الشركات.

خلاصـــة الفصـــل

من خلال هذا الفصل تم تعرف على مفهوم حوكمة الشركات، وأهدافها ومبادئها والجهود الدولية المبذولة في سبيل تدعيم وتقوية الشركات التي تطبق نظام الحوكمة، ومعاقبة الشركات التي لا تلتزم بالحوكمة وخلصنا إلى عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم، يمكن الإشارة إلي ما يلي :

1- شمول مفهوم حوكمة الشركات للعديد من الأبعاد سواء الاقتصادية أو القانونية أو الإدارية أو المحاسبية أو الاجتماعية أو الأخلاقية ، وذلك نتيجة عدم الاتفاق علي تعريف أو مفهوم موحد لمصطلح Corporate Governance .

2- ازداد انتشار مفهوم حوكمة الشركات بصورة واسعة بعد حدوث الكثير من الانهيارات والأزمات الاقتصادية للكثير من الوحدات الاقتصادية العملاقة ، مما يعني فعالية الدور الذي يقوم به هذا المصطلح وما يتضمنه من وسائل للعلاج والإصلاح لمثل هذه الانهيارات والأزمات .

3- يساعد مفهوم حوكمة الشركات في القضاء علي التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية سواء من داخلها أو من خارجها ،وذلك عن طريق الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات أوسع للفئات الأخري – خاصة المساهمين – وغيرهم من أصحاب المصالح .

4- اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية ، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات ، و لم يقتصر الأمر علي ذلك بل امتد إلي دورها في تنشيط سوق الأوراق المالية ، وقد أكدت علي ذلك الدراسات التي قام بها بنك كريدي ليونيه عام 2002م، من وجود علاقة بين مستويات الحوكمة في الدول المختلفة من ناحية وبين درجة نمو وتطور أسواقها المالية وأداء الأسهم بها من ناحية أخرى.

5- فلابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات ، بالإضافة إلى تفعيل دور أطراف حوكمة الشركات والمتمثلة أساسا في :المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الإدارة العليا.

ليتم بعدها التطرق لأهم المبادئ الصادرة عن مختلف الهيئات العالمية وكذا لتجارب بعض الدول الغربية (إنجلترا) والتي لها تاريخ اقتصادي منظم حاولت بالعديد من الوسائل والطرق خلق مناخ الملائم لتطبيق مبادئ ومعايير حوكمة الشركات مع إعطاء نظرة على محاولة الجزائر لمسايرة هذا الواقع وإصدارها أول ميثاق للحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية. و هذا ما أدى بنا إلي التطرق إليه في المبحث الثالث الوقوف على واقع حوكمة الشركات في الجزائر.

الفصل الثاني:

إسهامات المعايير المحاسبية الدولية في تطوير و تفعيل حوكمة الشركات

المبحث الأول . المعايير المحاسبية الدولية و خطوات تطبيقها

المبحث الثاني:فلسفة وإطار معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

المبحث الثالث : إسهامات معايير المحاسبية المتبناة SCF في تحسين و تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر

الفصل الثاني : إسهامات المعايير المحاسبية الدولية في تطوير و تفعيل حوكمة الشركات

تمهيـــــــد :

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الاقتصادية و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض و ظهورها كسوق واحدة، و تنامي دور الشركات المتعددة الجنسيات، ظهرت الحاجة إلى ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية، و الحد من الاختلاف في الأنظمة المحاسبية الدولية في ظل الترابط و التشابك بين الأسواق المالية الدولية و الأنظمة المالية و انكشافها على بعضها البعض، بما يضمن قراءة موحدة للمعلومات المالية و المحاسبية المقدمة للأطراف المستخدمة إليها.

تزايد الاهتمام في السنوات القليلة الماضية بموضوع التوحيد و التوافق المحاسبي الدوليين على الصعيد العالمي و الأوروبي على وجه الخصوص، و أدى ذلك تشكيل لجنة المعايير الدولية التي تعمل على وضع معايير محاسبية تحضي بالقبول العام لأغلبية الدول، و تعمل بشكل مستمر على التوفيق بقدر الإمكان بين مختلف المعايير المحاسبية المتبناة في مختلف الأنظمة المالية في كل دولة، و ينصب الاهتمام أكثر على عملية الإفصاح عن المعلومات و إصدار القوائم المالية.

يفرض هذا الواقع الجديد على معظم الدول بما فيها الدول العربية التي يوجد فيها شركات عالمية متعددة الجنسيات أن تكيف أنظمتها المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية من أجل توفير البيئة الملائمة لمزيد من التوسع و استقطاب الشركات المتعددة الجنسيات، كما يدعم هذا التوجه المنظمات الدولية التي تفرض شروط على الدول التي ترغب في الانضمام إليها تتعلق في الأغلب ببعض الإصلاحات و التي يعتبر أهمها إصلاح أنظمتها المحاسبية.

تحاول الجزائر منذ توجهها نحو اقتصاد السوق إلى القيام بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية كان آخرها إصلاح نظامها المحاسبي الذي لم يعد يساير هذا التوجه الجديد للجزائر في ظل اندماجها في الاقتصاد العالمي و اتفاقيتها مع المنظمة العالمية للتجارة، لذلك تبنت الجزائر نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث صدر القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي.

قامت الجزائر باعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر لمزيد من التوجه نحو اقتصاد السوق، حيث تسعى الجزائر من خلال تبنيها لهذا النظام إلى تطوير السوق المالي و تدعيم كفاءته، و تقديم معلومات صادقة و ذات جودة عالية من قبل المؤسسات الجزائرية، تساهم في تعزيز الثقة لدى المستثمرين المحليين و الأجانب، و تلبية احتياجاتهم من المعلومات و ترشيد قراراتهم الاستثمارية، و بالتالي تفعيل السوق المالي، و تدعيم التوجه نحو الأسواق المالية.

تناولت هذه الدراسة جانب اسهامات المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS في تطوير و تفعيل الحوكمة الشركات ، باعتبارها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة.

المبحث الأول : المعايير المحاسبة الدولية

تجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات.لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الدولية

1. مفهوم المحاسبة الدولية:

ليس هناك اتفاق عام حول تعريف محدد للمحاسبة الدولية، حيث عرفت المحاسبة الدولية في الأدب المحاسبي بتعريفات مختلفة"[1]، يمكن أن يرجع هذا ما قاله بأن المحاسبة الدولية مصطلح عائم لأن علم المحاسبة الدولية مجالاته عديدة ومتنوعة وغير متجانسة أحيانا. فعلى سبيل المثال يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية في بعض الأحيان للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وفي أحيان أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها هي المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية في حين هناك من اعتبر المحاسبة الدولية بأنها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية.

هذا التبيان في تعريفات ومفهوم المحاسبة الدولية أكد عليه **ساموبلز** من استعراضه للأدب المحاسبي حين صنف أربعة مفاهيم أو أبعاد رئيسية للمحاسبة الدولية هي[2]:

-**المفهوم التاريخي للمحاسبة :** ويعبر عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى في حين يشتمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إل أخرى.

- **المفهوم العالمي للمحاسبة .**

- **مفهوم المحاسبة المقارن أو المحاسبة الدولية** :يرتكز على أن أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية.

- **المفهوم العملي للمحاسبة** : يعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية .

و قد اختزل أبعاد المحاسبة الدولية في ثلاث مفاهيم عامة لها هي:

- **المحاسبة العالمية :** يعتبر مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال ،فهو يوجه المحاسبة الدولية إلى تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا .

---

1 محمد المبروك أبو زيد،**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**،إيتراك للنشر والتوزيع،ط1، مصرالجديدة، 2005، ص : 5 .

2محمد المبروك أبو زيد، **مرجع أعلاه،** ص : 5.

- **محاسبة الفروع الأجنبية :** يعتبر هذا المفهوم من أضيق وأقدم مفاهيم المحاسبة الدولية، إذ يشير هذا المفهوم إلى دور محدود او معين للمحاسبة الدولية يهتم إلى حد كبير بإعداد نظام قوائم مالية فعال، فالمحاسب تحت هذا المفهوم يكون مهتما أساسيا بترجمة وتسوية القوائم المالية للشركات أو الفروع .
- **المحاسبة المقارنة :** يوجه هذا المفهوم المحاسبة الدولية إلى دراسة وفهم الاختلافات الدولية للمحاسبة لتشمل على

ـ إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دوليا .

ـ فهم المبادئ والطرق المحاسبية لكل دولة على حدة .

ـ القدرة على تقييم اثر اختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية .

2. أهداف المحاسبة الدولية :

ظهرت المحاسبة الدولية بهدف أساسي يتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم وللتحقق والمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وللوصول إلى هذا الهدف تسعى المحاسبة الدولية الآن إلى تحقيق الآتي[1] :

- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على مستوى دولي .
- أيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة .
- دراسة الأنظمة المحاسبية المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول.
- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها .
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات وجعلها قابلة للمقارنة والتحقق.
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة .
- تسهيل علمية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على مستوى دولي.

المطلب الثاني : ماهية المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية أداة للاسترشاد العام وإنما هي تعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين فنظرية المحاسبة هي الإطار الفكري والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، ولذلك لابد من الربط بين الإطار الفكري والإطار التطبيقي حتى تتحقق خاصية الملائمة والتوافق فيما بين النظرية والمعايير وفيما بين المعايير وبعضها البعض. فظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية الدولية والإقليمية لتنظيم المهنة وتوحيد معاييرها، بإعتبار هذه المعايير ضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة حول الوضع الإقتصادي للمؤسسة والبيئة الإقتصادية لها بهدف حماية الدائنين، المصالح العامة وإعلام الأسواق.

1 محمد المبروك أبو زيد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :7 .

1. مفهوم المعايير المحاسبية :

1.1.تعريف المعيار المحاسبي:

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة الإنجليزية Standard وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي.ويعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية -Norme- و التي تستعمل بشكل عام للدلالة على قاعدة يتم الاستناد عليها ونموذج يتم الرجوع إليه عند الحاجة، كما يعرف المعيار حسب [ISO International Standards Organisation] على أنه: [1]" وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة و متكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين."

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية . "

أما من الناحية المحاسبية، كون أن المحاسبة تعتمد في أدائها على إعداد مجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمواجهة الاحتياجات المتعددة للمستخدمين المعنيين للوفاء بمسؤولية الإدارة عن التقرير المالي عن الأصول الموكلة لهم، ونظرا لأن الإدارة هي الطرف الخاضع للمراقبة وهي التي تعد القوائم المالية فإن هناك احتمال قوي بأن تشوه الإدارة تلك القوائم باستخدام معايير محاسبية غير ملائمة أو من خلال عدم الالتزام بالمعايير المقبولة[2]، وبهدف تدنئه تلك المخاطر حاولت مهنة المحاسبة وضع مجموعة من المعايير التي تعتبر كنماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات، وعلى هذا الأساس فإن طبيعة المعايير المحاسبية جاءت لخدمة المنتج، المتمثل في المعلومات المحاسبية والمالية (شكلها، قياسها، عرضها) و مسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات.

---

1 مدني بن بلغيث ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –حالة الجزائر** – أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر، 2004 ، ص : 62 .

2 مركز الدراسات و المعلومات، **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي، 2005، ص:68.

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها":مقاييس أو نماذج أو مبادئ أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات[1]".

2.1. مكونات معايير المحاسبة الدولية:

إن دراسة معايير المحاسبة الدولية يجعلنا نلاحظ بأن المعيار المحاسبي غالبا ما يحتوى على:

- مقدمة المعيار .
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار .
- شرح المعيار .
- موضوع المعيار .
- الإفصاح .
- أحكام انتقالية و ذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها .
- تاريخ بدء سريان المعيار.

2. أهمية وضع المعايير المحاسبية الدولية:

تكمن أهمية وضع معايير محاسبية في ضمان تجانس وتوحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصداقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة والتي هي في الأساس غير متجانسة وذلك من خلال[2]:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة.
- توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
- اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

ولذلك فإن **غياب المعايير المحاسبية** سوف يؤدي حتما إلى:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة.
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.

إن المبادئ المحاسبية التي هي نتاج فكر محاسبي متأثر بالبيئة المتواجد فيها، أدى إل ظهور سياسات محاسبية متباينة و متناقضة أحيانا (الطرق المختلفة للاهتلاك، الطرق المختلفة لتقييم المخزون، رسملة بعض التكاليف،....) أدى إلى تباين القوائم المالية، و انطلاقا من هذا القصور بدا منذ أوائل القرن العشرين التفكير في إنشاء معايير محاسبية دولية.

---

1 مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية ،** كلية الاقتصاد و المحاسبة، جامعة دمشق،الموقع الالكتروني:www.kantakji.com

2 حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص: 60.

2. أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية:

- لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها :
- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
- تضاعف وتطور وتنوع الشركات الدولية.
- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول.
- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية .
- مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية، و الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة دوليا.

4. أسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية:

يمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دوليا [1]:

1.4. الحاجة إلى تقدم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه :

- ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة . فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة الشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة) ناهيك عن الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي .
- ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية ، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً .

-الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات ، باختصار كانت بيانات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة .

-لتحقيق هذا الهدف (استبعاد التناقضات ورفع مستوى نضج علم المحاسبة نفسه) كونت ثلاث منظمات مهنية محاسبية في وقت متزامن تقريباً:

- لجنة توجيه المعايير المحاسبية ASC في المملكة المتحدة عام 1969 .

---

1 سعود موسى الطيب ،**بحث بعنوان:اثر السياسات المالية والنقدية التي اتخذتها الحكومة الأردنية للحد من تداعيات الأزمة المالية العالمية**،جامعة مؤتة ،عمان ،2011، ص : 11.

- مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في الولايات المتحدة عام 1973 .
- لجنة معايير المحاسبة الدولية ASC عام 1973 .

ولقد تضافرت جهود هذه المنظمات الثلاث فأثمرت في البدء معايير محاسبية وطنية متماثلة حددت مضامين المصطلحات والمفاهيم المحاسبية وكذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق المساهمين) وأشكال عرضها والحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم ، وتبعها بعد ذلك في خطوة تالية وضع وإعادة صياغة المعايير المحاسبية الدولية استناداً إلى سياسة التحسين المستمر .وفق إستراتيجية علمية تستند إلى إطار نظري أتفق عليه من المنظمات الوطنية الدولية السابقة الذكر لغرض تحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة ، وهو ما يمثل اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبية دولية .

2.4. انفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً : تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال . فخلال سنوات 1994 – 1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية IOSCOعلى عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية . وقد أصدرت اللجنة بالفعل المعايير الدولية التالية :

- المعيار 30 : الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.
- المعيار 32 : الأدوات المالية ، الإفصاح والعرض.
- المعيار 39 : الأدوات المالية ، الإعتراف والقياس .

5. أهداف معايير المحاسبة الدولية:

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي، ومن بين أهم الأهداف و الدوافع لوضع معايير المحاسبة الدولية مايلي [1]:

1.5. أعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

2.5. العمل على التحسين والتسويق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

– كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تحفز على ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا قصارى جهدهم وعنايتهم لتحقيق ما يلي:

1 سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة الماجستير تخصص محاسبة، ، جامعة العقيد الحاج لخضر–باتنة–، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة، قسم التسيير، 2008–2009، ص :63 .

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية. [1]

6. مجالات تطبيق المعايير الدولية :

- **الشركات المساهمة**: تلزم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية جميع الشركات المساهمة العامة التي يتم تداول أسهمها في هيئات أسواق المال (البورصات).
- **الشركات غير المساهمة**: تنصح شركات القطاع الخاص غير المساهمة أن تطبق المعايير لما ستحققه من منافع على المستوى الإداري الداخلي وفي تعاملها مع المؤسسات المالية الوطنية والدولية.
- **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**: يتجه مجلس معايير المحاسبة الولية إلى إقرار معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، فهو الآن بصدد إقرارها ويتوقع تقديمها خلال شهر ديسمبر 2007 ، وهي معايير مبسطة تركز على احتياجات تلك المؤسسات . وهكذا سيكون للبلدان العربية إمكانية اعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية العامة للمؤسسات الكبرى ومعايير مبسطة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

المطلب الثالث : ماهية التوافق و التوحيد المحاسبي

ويمكن إرجاع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي إلى أول مؤتمر دولي للمحاسبين عقد عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، وجاءت الدعوة إلى العالمية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام – هولندا عام 1957 إذ جاءت دعوة Kraayenhof رئيس سابق للمعهد الهولندي للمحاسبين بفكرة مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية، وفي المؤتمر التاسع في باريس 1967 تم تشكيل فريق عمل دولي وشكلت على أثره لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية وفي المؤتمر العاشر في سدني 1972 شكلت لجنة ضمت 11 عضواً ثم شكلت لاحقاً في دوسلدورف بألمانيا عنها في عام 1973 لجنة معايير المحاسبة الدولية وتهتم اللجنة بإعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية.

1 يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،ط 1 ، عمان، 2002، ص : 65 .

1. التوافق المحاسبي وأهدافه ومتطلباته:

ركزت الدراسات المحاسبية لكبار كتاب المحاسبة على أنه يجب مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لدول العالم من أجل محاولة تقريب تلك الاختلافات، وجعلها متسقة مع بعضها البعض في مرحلة أولى، وبعد ذلك وضع معايير محاسبية محددة في مرحلة ثانية، ثم بعد ذلك توحيد تلك الأنظمة المحاسبية.يمكن توضيح المفاهيم المتعلقة بالتوافق المحاسبي في النقاط الموالية:

1.1.مفهوم التوافق المحاسبي :

يعتبر التوافق مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية،و يفيد الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطن ، و يتميز عن التوحيد الذي يفترض أساساً توحيد كلي للقواعد المحاسبية بمعنى توحيدها بشكل عام على المستوى الدولي.

يعبر التوافق أو التقارب المحاسبي عن"عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية و تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال[1]".

و هكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية و يؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

ظهر التوافق أو التنسيق المحاسبي بسبب اختلاف التطبيقات المحاسبية الدولية، لهذا ركزت وأكدت البحوث المحاسبية على أهمية التفرقة بين المفاهيم الثلاثة للتوافق المحاسبي وهي التوافق، المعايرة والتوحيد المحاسبي(التماثل).

-التوافق المحاسبي:

هو محاولة جمع الأنظمة المحاسبية مع بعضها البعض، أي هو عملية مزج وتوحيد وتنسيق الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة في إطار منهجي يعطي نتائج متناسقة [2].وهي الطريقة أو المنهج المتبع من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عند إعدادها للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSمنذ إنشائها.

وبهذا فإن التوافق المحاسبي يقوم على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية، والممارسات المختلف في دول العالم الأكثر انتشارا بهدف معرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك جمع تلك الممارسات المتماثلة والمتقاربة مع بعضها البعض في شكل معيار محاسبي دولي. فالتوافق هو عملية رفع درجة الانسجام والاتساق في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات. ومن هنا يمكن القول أن التوافق لا يقصد به التماثل التام للمبادئ أو الممارسات المحاسبية، ويختلف كذلك عن المعايرة التامة.

---

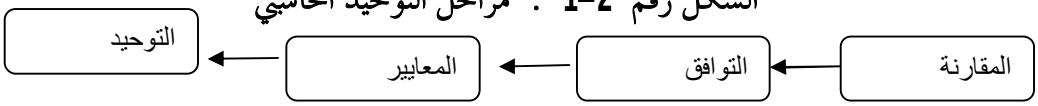
1 مداني بلغيث، **التوافق المحاسبي** ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص ص : 117-118 .

2عبد الحق مرعي، محمد سمير الصبان، **دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة**، الدار الجامعية، بيروت ،1993 ،ص :235 .

-**التماثل (التوحيد)**: هو الاتساق والتجانس في كل شيء، أي عدم وجود تباين بين المبادئ والممارسات المحاسبية بل تكون واحدة دون أي اختلاف، وحسب Anthovnفان " التوحيد هو الثبات في التبويب والقياس والمصطلحات ".

-**المعايرة المحاسبية:** بصفة عامة المعيار هو نموذج يوضع ليقاس على ضوئه خصائص شيء معين كالجودة والقياسات، أما المعيار في المحاسبة فانه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث. ويعتبر المقياس والقاعدة و القانون العام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله في تحضير الكشوف المالية للمؤسسة، ومن ذلك فان المعايرة المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد من قبل السلطة، وبهذا يمكن القول بأن المعيار هو وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما من أجل تقليل درجة التباين في الظروف المتشابهة ، لأن هذه المعايير المحاسبية تحقق على سبيل المثال تحديد الطرق الملائمة لقياس العمليات والأحداث المالية للمؤسسة، و تؤمّن إيصال المعلومات المالية ومساعدة المستخدمين لها لاتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

الشكل رقم 2-1 : مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر : أمين السيد احمد لطفي ،**مرجع سبق ذكره** ،ص:370.

2.1.أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية،إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق و أهمها:

- **المؤسسة المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:
- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية.
- إنجاح عمليات التسيير و المراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، و قياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير و قابلية البيانات و التقارير للمقارنة.
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها.
- التموقع الجيد و التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة،و هذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.
- **الأطراف المستعملة للقوائم المالية:**

إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساساً في المستثمرين الدوليين،هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات،بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها . و بالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

- **الهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال عملية الرقابة و المتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل:الأمم المتحدة،هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية و البنك الدولي،لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة التي تتطلب في حالة العكس(وجود اختلافات)أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين و أدوات المراجعة و البرامج التكوينية.

3.1. دواعي و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي:

- **شمولية أسواق رأس المال(العولمة المالية): إن** مفهوم العولمة الذي أصبح متداولا في السنوات الأخيرة هو مصطلح قياسي يشمل كل مجالات الحياة الاقتصادية ،الاجتماعية و الثقافية و السياسية،و ما يهمنا هنا هو العولمة الاقتصادية،التي من تجلياتها العولمة المالية،و التي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون قيد أو شرط. فقد أفرزت هذه الأخيرة توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات،ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:
- **توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات :** سمحت الأموال المتوفرة في البنوك العالمية،و مؤسسات و صناديق التأمين بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة و الدخل العالمين،لذا فإن حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي تهدف إلى تحقيق أرباح باستثمارها في الدول التي هي في حاجة إلى موارد مالية أفضل من بقائها أو استثمارها بمعدلات منخفضة في الدول المصدرة لهذه الأموال،و هو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إتاحة كل الحدود و الحواجز الجمركية المعرقلة لتطور التجارة العالمية.
- **تطور الأسواق المالية الدولية :** كان للعولمة المالية الدور الكبير و الهام في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية،و قد ساهم التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات و المعلومات مساهمة فعالة في دمج و تكامل الأسواق المالية الدولية،حيث تم التغلب على الحواجز المكانية و الزمنية بين الأسواق المختلفة و انخفضت تكاليف الاتصالات السلكية و اللاسلكية و عمليات المحاسبة إلى درجة كبيرة و هو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس من سوق لآخر ، و في زيادة الروابط بين مختلف الأسواق المالية إلى الحد الذي جعل بعض المحللين الماليين يصفونها كما أنها شبكة مياه في مدينة واحدة[1].
- **تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية :** كان لنمو الأسواق المالية و تطويرها و انفتاحها العالمي ، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية،كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية و المالية التي تنشرها هذه الشركات،سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية و أرباح أسهمها ، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.

---

1 يعلوج بو العيد،ا **لعولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية** ،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية** ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 ، ص: 10 .

-**التباين و الاختلاف في الأنظمة :** لقد أثبت الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق و تقارب،ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها ،خاصة ما يتعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية و التاريخية الوثيقة بين هذه الدول ، ومع ذلك يبقى الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية قائماً بين الدول تبعا لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها و المنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية،الاجتماعية و السياسية في كل دولة و التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.

2. التوحيد (المعايير) على المستوى الدولي :

1.2.مفهوم التوحيد:

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي ،و تباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم و من تناولته بالأهداف. يعني التوحيد جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام ، ومع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي ، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق ويعني التوافق إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض بينما المعايير تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة.

و يقصد بالتوحيد المحاسبي هو اعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة و متشابهة لكل المؤسسات ، و إصدار وثائق و قوائم مالية بكون محتواها و تقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى.

و لذلك يمكن التمييز بين التوافق المذكور أعلاه و التوحيد باعتبار أن الأول هو شكل مخفف للثاني ، و يعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد[1].

حيث يعتبر البعض التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة،أو مجموعة من الأمة أياُ كان نوع القطاع الذي ينتمي إليه ،أما المخطط الفرنسي فلقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى :[2]

- تحسين المحاسبة.
- فهم المحاسبات و إجراء الرقابة عليها.

---

1 Bernard Colasse – Harmonisation comptable internationale ، dans encyclopédie de comptabilité، contrôle de gestion et audit – économica ، Paris – 2000 – P757.

2محمد غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير الحاسبة الدولية**، نشرة المجتمع العربي للمحاسبة القانونية، العدد 26، 2004، ص : .66

متاح على :

www. ASCASOCIETY. org/bulletin. Aspx ? Groupky = ASCA_bulletin & lan g=ar. Consult le 24/12/2012.

- مقارنة المعلومات المحاسبية(في الزمان و المكان).
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات،قطاع أنشطة و الأمة.
- إصدار الإحصائيات.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأنهما اكتسبا صيغة قومية على المستوى القومي أما على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه"العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً و التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي تم توحيدها"[1].

من هذا التعريف يمكن القول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية و إزالة الاختلاف الموجود و التقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

2.2.الانتقادات الموجهة للتوحيد:

يوجه للتوحيد المحاسبي انتقادين رئيسين هما: [2]

- إن ومقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط و إمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة.
- إن المبادئ و القواعد المحاسبية لابد و أن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة و قد تختلف من مؤسسة لأخرى، و أن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.
- إن مرحلية المفهوم منطقية تامة،حيث أنه لا يمكن الانتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الاختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي،إذ أن ذلك يتطلب انتقالاً ثورياً(فجائياً)و الثورية في صقل معرفة تطبيقي-كالمحاسبة-غير محبذة.

لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسراً ذو طبيعي السياسة مبلغها التوحيد المحاسبي و إن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي.

وتتجاذب التوافق / التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وجهتا نظر الأولى المنحى الوطني للمحاسبة والثانية المنحى العالمي الواسع ويسعى التوافق إلى تعزيز التشابه والتوحيد من جهة والى تخفيض التنوع والاختلاف من جهة أخرى وفي هذا المسعى يواجه عوائق وعقبات ستناقش في الجزء الآتي.

3.2. العوائق والعقبات للتوحيد المحاسبي:

من العوائق المهمة التي تقف إزاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي الآتي:

1براقي تيجاني، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، .2007 ، ص : 3.

2عادل عاشور، **أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005-2006 ، ص : 18 .

- **التقاليد المحلية :** تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية ، اقتصادية ، سياسية ، تنظيمية واجتماعية والتطور المحاسبي المحلي (على المستوى الوطني) هو جزء من التطور المحاسبي الدولي لذا فان الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضاً وبنفس الوقت تقف عائقاً أمامه وأن أي شعب بالعالم يريد تطبيق نظام عالمي جديد بعد نظامه الوطني.
- **العوائق الاقتصادية والتشريعية :** يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين بين CodeLaw و Common Law و Civil Code ويقول أن معظم التأثيرات في توسع المحاسبة وتطورها هو الهيكل التشريعي وهو انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية.
- **الحالة السيادية :** إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلاً لأخرى دولية.

المطلب الرابع : طبيعة التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي

إن فكرة التوافق وتوحيد معايير المحاسبة ترجع إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سان لويس الأمريكية ، وكان الاتفاق على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات ، حيث خصص هذا المؤتمر لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم[1].

1. التمييز بين التوافق و التوحيد:

إن التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها البعض لمزج وتوفيق الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة[2]، وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بين دول العالم من خلال تخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية وبالتالي إحداث نوع من التقارب بين الأنظمة والسياسات المحاسبية المطبقة بين مختلف الدول. حيث يعرف التوافق بأنه عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية.

أما التوحيد فهو يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل الحالات ، ولذا فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة.[3] ومنه فإن التوحيد هو عبارة عن نظام موحد موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة ، أو مجموعة من الأمم ، مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه، وبذلك فالتوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل و تبسيطها[4].

---

1 أمين السيد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص، ص: 429، 430.

2 كمال أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 268.

3 نبيه الجبر، محمد عبد المنعم ،**المحاسبة الدولية الإطار الفكري و الواقع العلمي**، الرياض، الجمعية السعودية للمحاسبة،1998، ص: 35

4 مداني بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد: 01،السنة 2002، ص: 52.

ومن العرض السابق يتبين لنا الاختلاف بين التوافق والتوحيد ، باعتبار أن التوافق هو شكل مبسط للتوحيد ، ومرحلة أولى باتجاه التوحيد وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى الوطني ، فالتوافق يسعى للاعتراف بالاختلافات النظرية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى ، أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.

2. أهمية التوافق المحاسبي الدولي:

مما لا شك فيه أن هناك مزايا و منافع عديدة للتوافق المحاسبي الدولي و فيما يلي نذكر عدد منها[1]:

- العمل على التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .
- يسهل التوافق المحاسبي الدولي من القيام بعمليات المراجعة لشركات المحاسبة الدولية وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستنخفض.
- التخفيف من تكاليف إعادة ترجمة القوائم المالية و ذلك من خلال تقليص الفجوة الموجودة بين مختلف الأنظمة المحاسبية.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج بلدانهم.
- يمكن أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة ، حيث توجد في بعض الدول أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية ما سوف يحفزها على اتخاذ الإجراءات اللازمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

أما فيما يخص **التوحيد المحاسبي** على المستوى العالمي فهو يسعى إلى[2]:

- توحيد الطرائق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات وإعادة تقييم عناصر الميزانية ، وتحديد طرائق حساب الاهتلاك، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية توجيه وتحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة و مفهومة.

المطلب الخامس : نظرة الهيئات العالمية و الإقليمية المتخصصة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

1. الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة:

تتمثل العوامل المؤيدة لعولمة المحاسبة من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية في :

- الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية حول العالم .
- وجود شركات المحاسبة العالمية.

---

1 يوسف جربوع، سالم حلس، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 22، و كمال أبو زيد، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 271.

2 شعيب سنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007/2006. ص : 45.

- زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية مثل (GATT)، وكذلك ظهور المؤسسات المالية الدولية التي تمنح التسهيلات والقروض المختلفة إلى شركات عالمية منتشرة في إرجاء العالم .
- توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية.
- الحاجة الملحة إلى حماية الموال المستثمرة في السوق المالية العاملة.

ملاحظة: أن الهدف الرئيسي للعوامل السابقة يتلخص في:

توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية المختلفة للشركات من أجل تحليل وتفسير نتائج قوائمها المالية واتخاذ القرار المناسب. بالإضافة إلى إحكام عملية القياس والإفصاح اللازمة عند إعداد القوائم المالية.

و تتمثل الاتجاهات الرافضة لعولمة المحاسبة وتبريراتها في:

تعبر هذه المعايير من اهتمامات ونتائج الشركات العالمية والشركات الكبرى التي تقدم الخدمات المحاسبية والضريبية والاستشارية و خدمة التدقيق. بسبب هذا **وجهت انتقادات لمعايير المحاسبة الدولية** :

1. ضعف وغياب معايير المحاسبة المحلية في بعض الدول النامية التي تفتقر إلى الأخذ بعين الاعتبار التطورات العالمية والمحاسبية ، بما يخدم الجهات المستفيدة من القوائم المالية خاصة المستثمرون الأجانب وغيرهم .
2. القصور المهني والتعليمي للازم لأعضاء معظم المنظمات المهنية في الدول النامية وإتباعها للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة التي تتصف بعدم قدرتها على تنظيم الأسس ووضع القواعد المهنية للازمة .
3. خضوع معظم المنظمات والهيئات للإشراف المباشر من قبل الحكومة من خلال إصدار القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بالمهنة مما يضعف من دور هذه المنظمات والهيئات من وتفعيل دورها الرقابي ومتابعة التطور المهني بما يتفق مع المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والقانونية.

2. موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و مدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم

1.2.موقف الاتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية[1] :

ففي الاتحاد الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام 2002 والذي طالب الشركات الأوربية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 8000 شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية ابتداء من عام 2005 . وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير ، هذا بالإضافة إلى دول أوربية أخرى.

1 مأمون حمدان ، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا**،جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، 2008، ص: 19-21 .

2.2. موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية :

و في الولايات المتحدة الأمريكية ، و بالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973م (سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية) ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. وصدور العديد من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث. ورغم انها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة 4+1.

ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية ، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية. وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة :

- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية،
- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

ففي عام 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية:

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
- التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول :

- أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.
- أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير.
- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييره تبعا لعملية التوفيق.

3.2 موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبية الدولية:

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية. كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة ، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية[1].

- بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.

---

1 . 18: محمد المبروك أبو زيد ، **مرجع سبق ذكره** ،ص

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية .
- لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية.
- و إن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

4.2. تجربة جنوب أفريقيا :

بدأت تجربة جنوب أفريقيا منذ فترة طويلة أيضا، منذ عام 1993 مثل التجربة الدنمركية. واتبعت جنوب إفريقيا المنهجية التالية :

- في عام 1993 صدر قرار حكومي من الدولة بأن تتخذ الهيئة الوطنية للمعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية أساسا لها في إعداد المعايير المحاسبية الجنوب افريقية.
- اعتبارا من عام 1993 حتى عام 2000 أصدرت الهيئة الوطنية عدة مشاريع ومسودات الغرض منها جعل المعايير الوطنية مع المعايير الدولية في اتجاه واحد.
- بمجرد الانتهاء من المعايير الجنوب افريقية المعدلة ، صدر قرارا بالإلزام بالمعايير الوطنية وأوضح القرار أن الالتزام بها هو في نفس الوقت التزاما بالمعايير الدولية.
- اعتبارا من عام 2002م كل معيار دولي يصدر يستخدم أساسا لإصدار معيار وطني ملزم مع الأخذ في الاعتبار اختلاف تاريخ الإلزام لأن المعيار الوطني يتأخر بعض الوقت عن المعيار الدولي.

6.2. تجربة استراليا ونيوزيلندا :

استراليا من الدول القوية محاسبيا حيث يوجد بها مجلس وطني للمعايير المحاسبية كما أنها كانت عضو مؤسس للجنة معايير المحاسبة الدولية التي تأسست في عام 1973 كما أنها تحتفظ بمقعد اتصال بالمجلس الحالي المكون من (14) عضوا. كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكا مع استراليا في كل الأمور المحاسبية. فمندوب الاتصال في المجلس الدولي يمثل كلا الدولتين كما أن خطة نيوزلندا صورة مشابهة لخطة استراليا مع اختلاف المسمي.

بناءا على ذلك فإنه لا يمكن تحديد تاريخ محدد لبداية خطة استراليا ونيوزلندا للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لأن رؤية مجالسها الوطنية للمحاسبة متضمنة في صناعة أي معيار دولي. ومع هذا فإن خطتهما للتوافق التام مع المعايير الدولية يمكن عرضها على النحو الآتي :

- بدأت الخطة من جانب المجلس الوطني في عام 1996 وذلك بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع كل معيار دولي مماثل.
- اعتبارا من عام 2001 عضوا من المجلس الوطني يعتبر عضوا في المجلس الدولي ليمثل مندوب اتصال بين المجلسين.
- في 2002. قرر المجلس الوطني للتقرير المالي (مجلس حكومي) إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية اعتبارا من عام 2005..

- اعتبارا من عام 2002كل مشروع معيار دولي يصدر عن المجلس الدولي، فإن المجلس الوطني يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية.
- في 14 يوليو عام 2004 أصدر المجلس الوطني معيارا يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وفي نفس الوقت أصدر المجلس الوطني قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية ، أو هي المعايير الدولية حرفيا مع إضافة فقرات معينة تتناسب مع طبيعة البيئة الاسترالية أو النيوزلندية.
- اعتبارا من عام 2005 فإن الشركات في كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التي تمثل المعايير الدولية.

7.2. موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية :

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير.إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة. [1]

وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير.

فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.

3. مراحل تطور المعايير المحاسبية الدولية :

ترجع أول بداية لصناعة المعايير المحاسبية الدولية إلى سنة **1973**، حين تأسست لجنة (IASC) بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: "ألمانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا وايرلندا"[2]، واتخذت لندن مقرا لها، وشعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية، وتمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد .و مرت المعايير المحاسبية الدولية في مراحل خمس وذلك على النحو التالي :

1.3.مرحلة التأسيس : وقد 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 .

---

1 محمد المبروك أبو زيد ، **مرجع سبق ذكره** ،ص :23 .

2عبد الكريم شناي ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، قسم علوم التسيير،الجزائر، 2009 ، ص :8.

وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، و لم يكن هنالك لجنة لتفسيرها، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها .

2.3. مرحلة التطوير : وقد استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم إنجاز مشروع التطوير والقابلية للمقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل في التطبيق .

3.3. مرحلة المعايير الأساسية الشاملة : وقد انتهت هذه المرحلة في العام 1999، وفي هذه المرحلة 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 الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، تدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها . وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية

.4.3. مرحلة إعادة الهيكلة : وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من اجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، وأصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً، وغدا الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفرغ كامل وليس بعمل جزئي . وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي :

ـ إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء.

ـ تشكيل مجلس استشاري للمعايير.

ـ تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح في ديليوير في أميركا. تسجيل مجلس المعايير في لندن.

ـ وضع دستور جديد.

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في العام 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية تبين ما يلي :

ـ تسوية تظهر مدى تأثيرها.

ـ إفصاح إضافي.

ـ تفسير الاختلافات.

وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبية الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية .

5.3. مرحلة معايير الإبلاغ المالي : وقد بدأت هذه المرحلة في العام 2002 وشارفت على الانتهاء العام 2005 . وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية «المعايير المحاسبية الدولية» إلى «المعايير الدولية للإبلاغ المالي»، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال

أما المعايير المحاسبية التي سيصدرها المجلس الجديد فسوف تصدر تحت أسم "المعايير الدولية للإبلاغ المالي"، ولكن لم يصدر حتى الآن أي معيار للإبلاغ المالي بشكل نهائي باستثناء مسودة للمعيار الأول حول أسلوب إتباع معايير الإبلاغ المالي للمرة الأولى والذي من المتوقع أن يصدر بشكل نهائي في وقت قريب[1].

4. الفوائد المنتظرة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية :

من أهم الفوائد المنتظرة من تطبيق المعايير محاسبية دولية موحدة على مستوى دول العالم هو تحقيق المزايا التالية:[2]

1.4. التناسق والتوحيد :ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة، مما يدل على تدويل الممارسات المحاسبية.

2.4. قابلية المقارنة : نظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد والارتجالية، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناءا على أسس سليمة وواضحة.

.3.4. مواكبة متطلبات العولمة : فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيرا، نظرا لتطور وسائل الاتصال واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، بالإضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية وغيرهم، كل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات الدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2005.

4.4. تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: كل مؤسسة تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، حيث لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، وبذلك فلا تملك المؤسسة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل

1http://cma-1.blogspot.com/2009/04/blog-post_23.html

2خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، إثراء للنشر والتوزيع،ط3 ، عمان، 2008. ص ، ص : 24-26

منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين

. 5.4. الدخول إلى الأسواق المالية الدولية : تقوم المؤسسات حاليا بالمنافسة على الدخول إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن لهذه المؤسسات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وذلك من أجل تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها، فلعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهما المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

6.4. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية الاقتصادية : مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

5. استراتيجيات تبني معايير المحاسبة الدولية :

على كل دولة أن تختار أحد الاستراتيجيات الأربعة كإجراءات لوضع المعايير المحاسبية الدولية، وهي:[1]

- **المقاربة التطويرية:** تقوم على التطوير الذاتي لمعايير المحاسبة دون تأثيرات أو تدخل خارجي، فهي تحدد أهدافها الخاصة للمحاسبة وتحتاج لتطوير تقنيتها ومفاهيمها وتأسيس المهنة والتعليم.
- **التطوير من خلال نقل التقنية**: قد يكون نتيجة نشاط الشركات المحاسبية الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، أو من خلال التعاون والتبادل، ويكون نقل هذه التقنية المحاسبية عن طريق إستراتيجية تتكون من: هدف نقل التقنية، الطريقة التي سيتم بها نقل التقنية، قناة النقل، مستوى التقنية المحاسبية.

ولكن يصاحب هذا النقل عدة تكاليف منها نقل التقنية الخطأ أو الغير قابلة للتطبيق، غياب البنية التحتية الملائمة للتطبيق الصحيح لهذه التقنية، ارتفاع الاعتماد على الخبراء الأجانب، غياب التوجه نحو تطوير معايير وطنية، وأيضا فقدان بعض العلاقات والثقافات للمجموعات ذات العلاقة، حيث أن التكاليف السابقة يجب أن تقارن مع الفوائد مع نقل هذه التقنية.

- **تطوير معايير محاسبية من خلال تحليل المعايير والممارسات المحاسبية للدول المتقدمة :** في هذا المجال على خلفية العوامل البيئية، أي الأخذ بعين الاعتبار تشخيص العوامل المؤثرة في تطوير المحاسبة في الدول المتخلفة، وتشمل هذه المعايير والممارسات، كل من معايير التقارير المالية والإفصاح ومدى تأثيرها في التشريعات السياسية، الاقتصادية، الثقافية، والاجتماعية للدولة.

1خالد مقدم ، **تبني معايير المحاسبة الدولية –حالة الجزائر–**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، محاسبة وتدقيق ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 2009 ص : 108 .

- **تبني معايير المحاسبة الدولية:** يوجد اتجاهين من حيث مدى قبول هذه الإستراتيجية:
- **الاتجاه الأول:** يدعم التبني للأسباب التالية:
- التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يحسن جودة المعلومة المحاسبية.
- يرفع قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية مع المحيط الدولي.
- يسهل المعاملات المالية على المستوى الدولي.
- تقوية الأسواق المالية وجعلها أكثر تنافسية.

فاعتماد أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يسهل التجارة الدولية، إضافة إلى تنمية الاقتصاد، من خلال جعل المعلومات المالية المحلية للمؤسسات قابلة للمقارنة في الدول الأخرى.

– **الاتجاه الثاني**: يؤكد أن لكل دولة عوامل بيئية خاصة والتي تحتاج إلى وضع نظام محاسبي وطني وحسب كثير من الباحثين، أنه يجب للمعايير المحاسبية لأي بلد أن تتكيف مع ظروف البيئة المحاسبية لذلك البلد، فعدم التناسب بين البيئة المحاسبية ونظام المحاسبة المستعمل فيها يؤدي إلى نتاج معلومات لا تعبر عن تلك البيئة، وفي هذه الحالة فان تبني المعايير المحاسبية الدولية لأجل رفع جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية، سيكون أمرا مشكوكا فيه، بالرغم مما يشار إليه من المعلومات الناتجة باستعمال معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية.

6. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية :

لعله من الملاحظ أن المعايير المحاسبية الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية دولية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي: [1]

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم نظرا لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، لأنها في الغالب هي موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بعامة وفي أمريكا وبريطانيا بخاصة.
- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وبالتالي ظهور نتائج مختلفة من بديل إلى آخر.
- إن تطبيق بعض المعايير في بعض الدول يتطلب تعديلات لقوانينها وتشريعاتها، وهذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين، كما هو الحال بالنسبة للمعيار (IAS12) المتعلق بضرائب الدخل حيث أنها مسألة ينظر إليها بين الدول على أنها مسألة محلية بحتة.

1 محمد قوادري ، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010، ص: 40.

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول المتقدمة وصعبا لدى الدول النامية.
- الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس (IASB) في وضع المعايير وتعديلها، وهذا ما تجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا أو إيديولوجيا، ولعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره، وكل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة والتوجهات.
- إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدرها لجنة التفسيرات (SIC)، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة وتغير الظروف المختلفة (سياسية، اقتصادية، تكنولوجية...)، وعليه فإن المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر إذ تتميز بالمرونة وقابلية التعديل أو الإلغاء أحيانا وذلك تماشيا مع مستجدات .

المبحث الثاني:فلسفة وإطار معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

إن فلسفة وتوجه معايير المحاسبة الدولية لا تتغير رغم وجود تحديثات على مستوى المعايير التي المصدرة، فترتكز هذه المعايير على إطار مفاهيمي يحدد الخطوط العريضة للممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتوحيد طرق عرض المعلومات في القوائم المالية وهذا ما سنتعرض له في هذا المبحث.

المطلب الأول :نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تعتبر لجنة (IASC)، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية[1].

منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وإبتداءا من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 هيئة مهنية من 104 دولة يمثلون مليوني محاسب، أما بالنسبة لمجلس إدارة اللجنة فهو مكون من 17 عضو (13 دولة + 4 منظمات مهتمة بالإبلاغ المالي)[2].

وقد أصدرت هذه اللجنة (IASC) 41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن يتم إعادة هيكلتها ، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي 34 معيارا ،كما أصدرت العديد من التفسيرات ، والتي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001.[3]

1حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره** ، ص : 36.

2 يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **مرجع سبق ذكره،** ص: 53.

3حسين القاضي و مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 109.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين[1]:

1-1 المرحلة الأولى: (من 1973 إلى 1992)

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- في سنة 1973،إنشاء لجنة- IASC .بمبادرة من السيد Henry Ben Son ويعتبر أول رئيس للجنة.
- في سنة 1974، انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر بـ: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) **(IAS1)** الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- في سنة 1975 ،تم نشر أول معايير تحت عنوان :نشر الطرق المحاسبية- IAS1:

IAS2: تقييم وعرض المخزونات وفق طريقة التكاليف التاريخية.

- في سنة 1976 موّل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية.
- في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- في سنة 1981، بدأ أعضاء مجلس إدارة اللجنة زيارات لبعض الدول للتشاور مع المجالس المحاسبية الوطنية في هذه الدول.
- في سنة 1982،تم إعادة تنظيم الأنشطة الخاصة بكل من IASC و IFACحيث تم إسناد دور إصدار المعايير المحاسبية للجنة الدولية.
- في سنة 1987،انضمام المنظمات الدولية للبورصات العالمية IDSCO إلى المجموعة الاستشارية التابعة للجنة الدولية وساهمت في تطوير مشروع المبدأ القابلية للمقارنة.
- انطلاقا من سنة 1984، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة

1 أحمد بوراس وهدى كرماني ، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الوطني الأول : **مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبة الدولية**، جامعة باجي مختار عنابة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، 21-22 نوفمبر 2007 ، ص : 10-12 .

تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC). هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985.

- أما في سنة 1986، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية.
- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كملاحظ.
- في سنة 1989، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي لمحاسبي المؤسسات العمومية.
- أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة.
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضًا لدعم اللجنة الدولية.

ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجانها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

2-1 المرحلة الثانية: (1993 – 2001)

عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليًا، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) **(IAS 7)** الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1999 ليقدم التاريخ إلى 1998.

- وفي سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) 3 معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، و لم يزل الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.

- في سنة 1995، تم عقد اتفاق بين IASC والمنظمة الدولية للبورصات العالمية تحت مجموعة من الشروط يقضي بعرض القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وذلك بالنسبة لجميع الإصدارات التي تتم على مستوى الأسواق المالية الدولية، حيث حظي هذا الاتفاق بتشجيع المنظمة الأوروبية.
- في سنة 1997، كثفت اللجنة نشاطها التنظيمي والمحاسبي بصورة ملحوظة، فعلى المستوى التنظيمي تم تشكيل فريق عمل الإستراتيجية وتشكيل لجنة دائمة لتغيرات المحاسبة وكذلك فريق عمل مع ممثلين من المجالس الوطنية للعمل على مشروع الأدوات المالية.
- سنة 1998 صدور أول ترجمة للغة غير انجليزية حيث تم ترجمتها إلى اللغة الألمانية وفي نفس السنة أيضا، أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة. وفي نفس السنة أيضا أنجز فريق عمل الإستراتيجية تقريرا مفصلا يوصي بإعادة هيكلة اللجنة بشكل يربطها أقرب من مجالس معايير المحاسبة الوطنية.
- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.
- أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005، ومُدِدَّ الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت2005 /01/21 "لجنة بازل" دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها لـ 30 معيار، وهو ما يعد تأكيدًا قاطعًا على مصداقية معايير (IASC) ودعمًا قويًا للعمل الدولي.
- وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية. كما عرف عام 2000 موافقة اللجنة على المعيار (41) المحاسبة الزراعية و إدخال تعديلات على المعيارين (12) و(14) و إصدار إرشادات تفسيرية لمعيار الأدوات المالية رقم (39). [1]
- وفي 01 أفريل 2001، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS.

1 أحمد بوراس ، هدى كرماني ،**مرجع سبق ذكره** ، ص : 12 و شناي عبد الكريم، **مرجع سبق ذكره،** ص :45.

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية. حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

حققت اللجنة معايير المحاسبة الدولية إنجاز كبيرا و إنتشارا عالميا واسعا و مع ذلك فإن الطريقة التي تتم بها صناعة معايير الدولية و كذلك الطريقة التي تتم بها عملية القبول تكشف عن وجود ضعف في الكيان الدولي يخدش سمعته و يضعف قبول المعايير الصادرة عنه، و هذا ما أثمر بإعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 بتأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في 25 جانفي 2001 طبقا للائحة الصادرة في 24 ماي 2000 .

لقد كان لهذا التغيير عدة أهدافها أهمها[1]:

- تحقيق إستقلالية الهيئة و ذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية عن كل الضغوط خاصة من الإتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المالية العالمية .
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس .
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية و محاولة إكسابها الطابع الدولي و منذ 2001 تم إصدار خمس (5) معايير جديدة (IFRS) و هذا إلى غاية سنة 2006 .

عمل مجلس معايير المحاسبية الدولية منذ تأسيسه على وضع خطط لتوفيق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي و المحلي و ذلك بالتعاون مع المجالس الوطنية المكلفة بصناعة المعايير المحاسبية المحلية .

3.1.الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية:

تأسست سنة 1973، مقرها لندن ،اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية، تمكنت من إصدار العديد من المعايير و النشرات التفسيرية و الأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحّد تميّزت معلوماته المحاسبية بالحجم الكافي المدروس و بالنوعية العالية.

كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها محدد في الآتي :

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي .
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة .
- تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير .

---

1 نور الدين مزياني وفروم عبد الصالح ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية –مقومات ومتطلبات التطبيق**،مدخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات وآفاق–** المركز الجامعي بالوادي ، القطب الجامعي الجديد بالشط ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 17-18 جانفي 2010 . ص :05.

ولتحقيق هذه الأهداف عملت اللجنة بمنهجية واحدة لم تغيرها منذ نشأتها حتى عام 1997م ، وإن تغيرت آلية اتخاذ القرار من فترة لأخرى. تمثلت منهجية اللجنة في دور وحيد لعبته اللجنة خلال الخمسة وعشرون سنة الأولي من عمرها وهو دور تنسيق وتوحيد أراء أعضاءها من الهيئات الوطنية للمحاسبة ، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها.

بهذا الشكل فإن اللجنة لم تمارس أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية بناءا على حاجة معينة لمعيار محاسبي يعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.

المطلب الثاني : تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في الفاتح افريل 2001[1] ، يقوم هذا المجلس (IASB) بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية، حيث إعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة (IASC).

و بدأ المجلس إصدار المعايير للتقارير المالية (IFRS)، لكي يتم تميزها عن المعايير الدولية السابقة، إن هذا التغيير من (IAS) إلى (IFRS) يعكس رغبة (IASB) في توسيع رقعة نشاطها إلى المعلومات المالية عموما عوض الإقتصار على التوحيد المحاسبي فقط، وأصبحت المعايير التي يصدرها تحت إسم " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)" عوضا عن " المعايير المحاسبية الدوليةIAS".

أصدر المجلس إلى غاية 2009 ثمانية معايير إبلاغ مالي IFRS ، ونشير إلى أن المجلس قد أصدر أيضا معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتاريخ 9جويلية 2009 ، كما صدر9 IFRS الذي يحل محل IAS39 والذي سيفعل في 1جانفي 2015.

2. تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998، وبدأت لاحقا جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكليتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان "تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل" [2]، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع، خلال مطلع سنة 1999، وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكليتها.

---

1 بن ربيع حنيفة ، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS ،** ج1، دار هومة ، الجزائر ، 2010،ص:19.

2ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة : خالد علي أحمد كاجيجي ، إبراهيم ولد محمد فال : **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2006 ، ص 119.

وفي 01 أفريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:

1.2. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أمينا ،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:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية .
- 06 أعضاء من أوروبا .
- 04 أعضاء من أسيا .
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي .[1]

كما أن خمسة 05 أعضاء من بين 19 عضوا يُترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي:

- تعيين أعضاء المجلس. ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته.
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل.
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة.
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير.
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

1 Pascal Barneto : Normes IFRS –Application aux états financiers-، 2éme édition، Dunod، Paris، 2006، P 25.

2.2. هيكل IASB و إطارها المفاهيمي:

هو منظمة دولية للمعايير المحاسبية الدولية، ولد نتيجة لجنة IASC مجلس المعايير المحاسبية الدولي المعايير المحاسبية الدولية في 2001 ، والتي أنشأت بدورها سنة 1973 من طرف محاسبية مهنية لتسع دول("ألمانيا، أستراليا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا) ، حيث أعلن عن أهدافها الأساسية والمتمثلة في[1] :

-القيام بإصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى الدولي.

-العمل على توحيد مختلف الإجراءات والطرق المحاسبية وكذا عرض القوائم المالية على المستوى الدولي.

-العمل بشكل عام على تطوير وتنسيق الأنظمة المحاسبية والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

لقد مر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ نشأته بعدة مراحل أهمها فيما يلي:

- 1973 – 1989: تأسيس(IASC) و وضع معايير أساسية لكن لم تتوفر على آلية لمراقبة الالتزام بها.
- 1989 – 1995: تم في هذه المرحلة إنجاز مشروع التطوير و القابلية للمقارنة بتعديل عشرة معايير من اجل قبولها من طرف الهيئة المشرفة على الأسواق المالية (SEC).
- 1995 – 2001: تم إنجاز مجموعة من معايير (IAS)، و تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية.
- من 2001 – 2002: تم إعادة النظر في البنية التحتية لـ (IASC) حيث أصبح مجلس (IASB) هو المكلف بإصدار المعايير الجديدة تحت اسم المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بداية من سنة 2001.
- 2002تم نشر الجريدة الرسمية للمنظمة الأوروبية[2] بتاريخ2002/12/11 تحت لائحة 2002/1606المتعلق بالعرض والإفصاح عن القوائم المالية وإلزام الشركات المدرجة ضمن الاتحاد الأوروبي بتطبيق المعايير الدوليةIAS/IFRS ابتداء من تاريخ 2005/01/ 01 .
- 2006تم خلا هذه السنة التأكيد من طرف FASB وكذا - IASB عن التزامها بتحسين التعاون من بإعلان عن أجل وضع معايير محاسبية موحدة ذات جودة عالية، وفي 24 جويلية 2006 قامIASB عدم إنشاء معايير جديدة أو إجراء تعديلات كبيرة على المعايير الموجودة وذلك حتى تاريخ 2009/01/01.
- 2007 في 21 فيفري 2007 قام IASB بنشر المشرع المتضمن لمعيار دولي لعرض البيانات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- 2009من بين الأحداث التي طرحت خلال هذه السنة، نشر النسخة النهائية من المعايير الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في 09 جويليا 2009 بالإضافة إلى نشر الجزء الأول من معيار 09 IFRSالأدوات المالية .

3. هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

إن الدوافع الأساسية التي أدت إلى إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو بغرض إصلاح لجنة (IASC) التي كانت تسعى إلى التوفيق دون التوحيد المحاسبي الدولي و تتركز النقاط الأساسية في الإصلاح فيما يلي:

---

1 طارق عبد العال حماد ، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية ، ج1، مصر ،2002 ، ص18 .

2 عبد الكريم شناي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :45 .

- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تصبح مؤسسة دولية مستقلة كجزء من مؤسسة (IASCF).
- الهيئة المسؤولة عن إعداد و اعتماد المعايير الدولية هو مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
- معايير المحاسبة التي تصدر في المستقبل (ابتداء من 2002) تحمل اسم المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS).
- المعايير القديمة غير المعدلة تبقى تحتفظ باسم (IAS)، إلى حين تعديلها إذا لزم الأمر و تغيير اسمها.

ومنه فإن التغيير في المصطلحات يعكس رغبة مجلس (IASB) لتوسيع مداه في إعداد القوائم المالية عموما و ليس فقط السعي للتوحيد المحاسبي الدولي.حيث يسعى المجلس إلى وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة، ومفهومة ويمكن أن تطبق في جميع أنحاء العالم ،من اجل عرض قوائم مالية ومعلومات ذات جودة عالية وشفافية و قابلية المقارنة وذلك لمساعدة مختلف الفاعلين على مستوى الأسواق المالية و غيرهم من المستخدمين في صنع القرار الاقتصادي، و أصبح اليوم هيكل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة يتألف مما يلي:

- اللجنة التنفيذية تحت الاسم المختصر(**IASB**): و هي مسؤولة بصورة رئيسية عن توفير الخبرة التقنية لوضع المعايير المحاسبية و التكييف مع المعايير الدولية IFRS.
- مجلس الإشراف : و يتكون من أمناء وهم مسؤولين عن تعيين أعضاء اللجنة التنفيذية من أجل جمع الأموال والمضي قدما في التعديلات التأسيسية.
- لجنة تفسيرات التقارير المالية(**IFRIC**): و الذي كان يعرف سابقا بـ (SIC) والغرض من ذلك هو تفسير مجموعة المعايير الموجودة لدى المجلس، وكذلك إجراء مواقف تقنية بشأن قضايا محددة ريثما يتم إعطاء تعريف نهائي للمعيار[1].
- المجلس الاستشاري للمعايير(**SAC**): و هو يوفر منتدى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالقوائم المالية، حيث يجب أن يتم التشاور معها من قبل (IASB) قبل صدور قرارات المجلس.

المطلب الثالث : مزايا و عيوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

وفي ما يلي عرض لأهم مزايا وعيوب استخدام المعايير المحاسبية:

1.مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية:

إن التحدث عن مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية يتطلب على الأقل الإطلاع على تجارب عملية في حال تبني هذه المعايير ولكن هذا لا يمنعنا من عرض بعض المزايا التي تم الوقوف عليها من خلال التجارب الأوروبية في هذا المجال الدراسة المختصة في التدقيق والمحاسبة في عام (MAZARS) التي قامت بها مؤسسة 2003 ، والمتمثلة أساسا في :

- فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة.

1ريتشارد شرويدر وآخرون،مرجع **سبق ذكره** ، ص : 124.

- تطوير نظام المعلومات المالية في المؤسسة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستمارات الأجنبية المباشرة .
- الشفافية والفعالية في حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن تم اتخاذ القرارات الإستراتيجية اللازمة.
- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.
- تحسين تنافسية ونمو المؤسسات.
- تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف والحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات.
- الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية الحالية.

2.مساوئ تطبيق معايير المحاسبية الدولية:

إن المعايير الدولية تحوي كثيرا من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الأقطار الملتزمة بتطبيقها. أما أهم القصور الذي تعاني منه هذه المعايير فيتمثل في كثرة الخيارات أو البدائل التي تسمح بإتباعها، سواء في قواعد القياس أو في قواعد الإفصاح، مما يوفر فرصا واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين، و نشأ عن ذلك آثار سلبية مادية تحد من قابلية البيانات المالية للمقارنة.

إن الحرص الكبير الذي يوليه مدققو الحسابات نحو الإثارة في تقاريرهم إلى أن البيانات الدولية، يصبح أمرا بل مضمون أو معنى بسبب وجود هذا القدر الكبير من البدائل في تطبيق القواعد المحاسبية التي تحتويها تلك المعايير.

أما ما يخص المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فإن المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، وهذا يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب أعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر.

المطلب الرابع : مسار إعداد و إصدار المعايير الدوليةIAS/ IFRS و خصائصها

1.تطوير و إصدار المعايير الدوليةIAS/ IFRS :

إن عملية إعداد وإصدار معيار محاسبي تخضع إلى إجراءات صارمة معروفة باسم (due presses) ،حيث تستند في ذلك على الحوار مع جميع الأطراف المهتمة عن طريق المنظمات الوطنية بالاشتراك مع المجلس الدولي (IASB)[1]، تمر عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية بعدة خطوات نلخصها في النقاط التالية:[1]

1 طارق حماد ، **التقارير المالية** ، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص: 21 – 22.

1.1. الخطوة الأولى : يقوم المجلس بتشكيل لجنة يترأسها ممثل من منظمات محاسبية (ثلاثة دول على الأقل) تقوم هذه الأخيرة بدراسة القضايا المطروحة من مختلف الممارسات المحاسبية للوصول في الأخير إلى عرض موجز النقاط الرئيسية على المجلس.

2.1 . الخطوة الثانية :يقوم المجلس بالتعليق على الموجز المقدم من طرف اللجنة، وعلى أساس التعليق تقوم اللجنة بإعداد بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية.

3.1. الخطوة الثالثة : يتم التعليق على البيان التمهيدي خلال مدة محددة بأربعة (04) أشهر، بعدها تقوم اللجنة بمراجعة مختلف هذه التعليقات لتقوم في الأخير بعرض البيان النهائي بالمبادئ على المجلس للموافقة عليها، والذي يعتبر بمثابة مسودة العرض للمعيار المحاسبي الدولي المقترح بشرط أن يوافق عليه ثلثي (3/2) من أعضاء المجلس.

4.1. الخطوة الرابعة : بعد الموافقة عليه من طرف المجلس تنشر اللجنة المسودة للتعليق عليها من قبل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض في مدة تتراوح من شهر إلى ستة أشهر.

5.1. الخطوة الخامسة : وكآخر مرحلة تقوم اللجنة بإعداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد موافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

وقد نشر مجلس IASB في ديسمبر 2003 النص النهائي على مشروع يطلق عليه اسم "تحسين المعايير" يتضمن نسخة معدلة من 14 معيار و كان الغرض منه:

- العمل على الحد من الخيارات المتاحة من أجل زيادة إمكانية المقارنة.
- إدراج تفسيرات اللجنة الدائمة (IFRIC)في نصوص المعايير وذلك بغية تسهيل القراءة.

وإجمالا فإن مرجعية IFRS تشمل حتى بداية 2008 على 41 معيار للمحاسبة الدولية(IAS)، بعضها حذف مع مرور الزمن والتطورات التي حدثت، بالإضافة إلى ثمانية معايير دولية للتقرير المالي (IFRS) أخرها صدر سنة2006 ويبدأ تطبيقه ابتداء من 2009 والخاص بالقطاعات التشغيلية، إضافة إلى 14 تفسير صادر عن لجنة تفسيرات التقارير المالية IFRIC[2].

و في بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها[3].

وإلى حد الآن، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية وسلفه، لجنة معايير المحاسبة الدولية، واحد وأربعون (41) معيار محاسبي تحت غطاء (IAS) في الفترة (1973–2001)، و(08) معايير تحت غطاء (IFRS) من الفترة (2001–2008). كما أصدرت أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير، وبالتالي يصبح لدينا 29 معيار محاسبي حتى

---

1 منال حسيني ، **إعداد وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ومدى مطابقته للمعايير الدولية المحاسبية –دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة يالشلف ،** مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، الجزائر ، 2010 . ص : 31.

2 - http : //www.IASplus.com/new/sitemap.htm : consulte le 15/12/2012.

3حسين القاضي ، مأمون حمدان ، **مرجع سبق ذكره**، ص : 38.

01-01-2011،بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي، كما يتم إصدار نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع الموضوعات المختلفة للمعايير. [1]

2. خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

ونظر لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لابد وأن تتصف بالخصائص التالية[2]:

1- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.

2- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وان تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة.

3- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها.

4- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.

5- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.

6- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية.

7- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتحرر من الانحياز نحو طائفة معينة .بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية.

8- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية.

9- وأخيرا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية .بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية ألا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية.

1مدني بلغيث ، **مرجع سبق ذكره ،** ص : 134.

2يحي محمد أبو طالب ، **معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية** ، شركة ناس للطباعة ، مصر،2006 ، ص : 71 .

2. تبويب المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

يمكن تصنيف المعايير المحاسبية الدولية، إلى ثلاثة أصناف:[1]

1.3. **تبويب المعايير طبقا للأساس النوعي** : يكون التبويب في هذه الحالة ، حسب إصدار المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وفقا لأحدث التعديلات كسحب أو إضافة معيار، فنجد المعيار المحاسبي الدولي الأول، ويليه المعيار المحاسبي الدولي الثاني، ثم السابع وهكذا وصولا للمعيار المحاسبي الدولي الواحد والأربعين ، وبالتالي يصبح لدينا 29 معيار محاسبي حتى 01-01-2011، ونفس الشيء بالنسبة لمعايير الإبلاغ المالي، ولكن يعاب على هذا التبويب. في أنه لا يبرز الترابط والتكامل بين هذه المعايير.

2.3. تبويب المعايير طبقا لنوع القوائم المالية :وفي هذه الحالة تقسم المعايير طبقا لعدد أنواع القوائم المالية، فنجد أن هناك معايير مرتبطة بالميزانية، ومعايير مرتبطة بحساب النتائج، ومعايير مرتبطة بجدول سيولة الخزينة، ومعايير مرتبطة بقائمة تغير الأموال الخاصة، ومعايير مرتبطة بالملحق، ويعاب على هذا التصنيف في وجود معايير مشتركة للقوائم المالية كالمعيار IAS 23 تكاليف الاقتراض، ولكن هذا التبويب يساعد على إدراك المعايير المتعلقة بكل صنف من أصناف القوائم المالية دون التغلغل في جميع المعايير المحاسبية.

3.3. **تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية:** طبقا للإطار النظري للمحاسبة، فإنها تتكون من ثلاثة مستويات [2]، يتمحور المستوى الثالث حول مفاهيم الاعتراف والقياس، والذين يمثلان الوظيفتين الأساسيتين للمحاسبة، إلا أن معايير المحاسبة الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بالعرض وتعني في أي مكان ضمن القوائم المالية سيتم عرض المعلومات المالية، وتدمج مع هذه الوظائف معايير الصناعات المتخصصة، ومن مميزات هذا التصنيف في أنه يستوعب معظم المعايير المحاسبية IAS/IFRS، ويمكن ملاحظة هذا التصنيف من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 1.2 : تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية

المعايير المتعلقة بـ:	المعايير المحاسبية الدولية
عرض القوائم المالية	IAS1/ IAS7/ IAS8/ IFRS1
قياس بنود القوائم المالية	IAS2/ IAS11/ IAS12/ IAS16/ IAS17/ IAS18/ IAS19/ IAS20/ IAS21/ IAS23/ IAS36/ IAS37/ IAS38/ IAS39/ IFRS2/ IFRS6
الإفصاح	IAS10/ IAS24/ IAS26/ IAS29/ IAS32/ IAS33/ IAS34/ IFRS5/ IFRS8
التجميع	IAS27/ IAS28/ IAS31/ IFRS3
الصناعات المتخصصة	IAS40/ IAS41/ IFRS7/ IFRS4

1 أحمد محمد أبو شمالة ، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر التوزيع،ط3 ، عمان ، 2010 ،ص ص : 21- 24.

2 المستوى الأول : الأهداف الأساسية ، المستوى الثاني : المفاهيم الأساسية والذي يشمل عناصر القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومة المحاسبية ، أما المستوى الثالث فيتمثل في معايير الاعتراف والقياس والمحددات.

المصدر : سايج فايز، **إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة وفقا للنظام المحاسبي المالي –دراسة حالة الوحدة التجارية الجهوية للوسط–**،مذكرة ماستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2010. ص : 09.

ومن خلال الجدول أعلاه، سنتطرق فيما يلي، إلى تبويب المعايير الدولية طبقا للوظيفة المحاسبية، لأجل ذلك سنتطرق إلى موجز عن الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، ثم إلى تبويب هذه المعايير.

4 .الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية:

يمثل الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي ترشد المحاسب إلى التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية. وبالتالي تزيد من موثوقية الاعتماد عليها. وتعطي لها وضوحا أكبر حتى يستفيد منها الغير بشكل جيد، وعليه "يمكن حل المشاكل المستجدة التي تواجهها مهنة المحاسبة بصورة منطقية وسريعة."[1]

يتكون الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية من 110 فقرة حتى 01-01-2011، تدور حول أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، مستخدمي القوائم المالية، عناصر القوائم المالية، مفاهيم الاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية، مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.[2]

1.4.عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية طبقا لتبويب الوظيفة المحاسبية(IAS) :

الجدول رقم2. 2 : تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية مع تحديد اسم المعيار و تاريخ صدوره و هدفه

1. معايير عرض القوائم المالية			
رقم المعيار	**تاريخ تطبيق**	**اسم المعيار**	**شرح المعيار (هدفه)**
IAS 01	1975/1/1 و عدل في 1/1/ 1997	السياسات المحاسبية والإفصاح عنها **عرض القوائم المالية**	يهدف هذا المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام من أجل ضمان قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة في الفترات السابقة والقوائم المالية لمؤسسات أخرى، ويتضمن المعيار الاعتبارات الشاملة لعرض القوائم المالية (العرض العادل والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي، السياسات المحاسبية، فرضية الاستمرارية والاستحقاق، الثبات في العرض، المادية والتجميع، عدم المقاصة والمعلومات المقارنة)، كما يوضح المعيار توجيها عن هيكل القوائم المالية والحد الأدنى لمحتواها.
IAS 07	1979/1/1	بيان مصادر الدخل	يعتبر جدول تدفقات الخزينة كجدول قيادة في يد القمة الإستراتيجية تتخذ على

1حنان رضوان حلوة ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، دار وائل للنشر، ط3 ، عمان، 2003. ص : 112.

2 http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf 25-12-2012 p 02-03

	و عدل في /1/1 1194	واستخداماته **قائمة التدفقات النقدية**	ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط أو توسيعه، أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها[1]. ويهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية، والتي تعتبر كقائمة أساسية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 01، وينص هذا المعيار على المصطلحات الأساسية لقائمة التدفقات النقدية. كالنقدية والنقدية المعادلة، الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، حيث أوجب على كل مؤسسة فصل تدفقاتها النقدية حسب الأنشطة الثلاثة السالفة الذكر، كما ورد في المعيار طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية.
IAS 08	1979/1/1 و عدل في /1/1 1995	البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيرات في السياسة المحاسبية **السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**	وينص هذا المعيار على وجوب اختيار سياسات محاسبية[2] المطبقة على القوائم المالية بما يتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وإذا اختارت المؤسسة سياسات خاصة بها لم تنص عليها المعايير وجب عليها اختيار السياسات المحاسبية التي تصدرها جهات أخرى تستخدم إطار فكري مطابق للمعايير المحاسبية الدولية، كما ينص على أن تغيير السياسات المحاسبية مسموح في حالة ما إذا نص معيار على ذلك، أو إذا كان تغيير السياسات المحاسبية سيعطي أكثر ثقة للقوائم المالية، أما التغيرات في التقديرات المحاسبية، فسيؤدي إلى تغيير في المعطيات الأساسية الخاصة بتقييم الأصول والالتزامات (معايير الإنتاج، طريقة تقييم التثبيتات،..)، أما الأخطاء فتكون نتيجة السهو أو الإهمال في عرض بنود القوائم المالية، ويركز المعيار على وجوب تفاديها.[3]
IFRS 01	جوان 2003و ساري من /1/1 2004	**تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة**	يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن تكون المعلومات المحتواة ضمن القوائم المالية المعدة لأول مرة حسب معايير IAS/IFRS، والتي يجب أن تتميز بالخصائص التالية:[4] - تتميز بالشفافية لمستعمليها وقابلية المقارنة بين السنوات السابقة. - تمثل نقطة انطلاق للمحاسبة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي IFRS. و - تسمح بمعرفة تكلفة الانتقال إلى المعايير والتي لا يجب أن تتعدى المنافع المتحصل عليها.
2. معايير قياس بنود القوائم المالية			
IAS 02	1976/1/1	تسعير وبيان	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لجميع أنواع المخزونات التي تظهر

1 الياس بن ساسي ويوسف قريشي ، **التسيير المالي (الإدارة المالية) –دروس وتطبيقات** – دار وائل للنشر والتوزيع ، ط 1، عمان ، 2006. ص :204

2 السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس التي تطبقها المؤسسة عند إعداد كشوفها المالية.

3 EuraAudit International، juin2008. www.euraaudit.org_elts...NORMES-IAS-IFRS.pdfp04 25-12-2010.

4 Deloitte ،*Guide to IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards، (Second Edition)*، november 2009 . www.iasplus.com/dttpubs/0911ifrs1guide.pdf 21-04-2012. P 03

	و عدل في 1/1/ 1995	البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية المخزون ***المخزون**	ضمن أصول المؤسسة، حيث يقدم هذا المعيار إرشادات في قياس تكلفة المخزون إما بالتكلفة أو بالقيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وأيضا الطرق المستعملة في تقييم المنصرف من المخزون (طريقة الوارد أولا الصادر أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة).
IAS 11	1980/1/1 و عدل في 1/1/ 1995	محاسبة عقود المقولات **عقود الإنشاء**	يتناول هذا المعيار الاعتراف بتكاليف وإيرادات عقود الإنشاءات (وهي عقود طويلة الأجل) مع التركيز على كيفية تخصيص إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي تم فيها تنفيذ هذه الإنشاءات .[1]
IAS 12	1981/1/1 و عدل في 1/1/ 1998	**ضرائب الدخل**	يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وتشمل ضرائب الدخل لأغراض هذا المعيار كل الضرائب المحلية والأجنبية المبنية على الأرباح الخاضعة للضريبة.
IAS 16	1983/1/1 و عدل في 1/1/ 1995 و عدل 1998	-المعالجة المحاسبية للممتلكات والمؤسسات والمعدات **الممتلكات والمصانع والمعدات**	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده.[2]
IAS 17	1994/1/1 و عدل 1/1/ 199	-محاسبة عقود الإيجار **عقود الإيجار**	ينص هذا المعيار على أن عقد الإيجار يتمثل في اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات. ويمكن التميز بين عقد إيجار تمويلي وعقد إيجار بسيط(تشغيلي):[3] **عقد إيجار التمويل** هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها. **عقد الإيجار البسيط** كل عقد إيجار آخر غير عقد إيجار التمويل.ولا تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر.

1هيني قان جريوننج ، ترجمة طارق حماد ، **معايير التقارير المالية الدولية –دليل التطبيق** – الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة ، 2006. ص : 173.

2 هيني قان جريوننج ، **مرجع اعلاه** ، ص :123.

3حسين القاضي ومأمون حمدان ، **مرجع سبق ذكره.** ص : 03.

			ويطبق هذا المعيار في كافة عقود الإيجار ما عدا: - اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام المواد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن. و - اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.
IAS 18	1984/1/1 و عدل في 1/1/ 1995	-الإقرار بالإيرادات لإيراد	يتناول هذا المعيار تعريف الإيرادات، ووصف معالجتها المحاسبية، وقياسها بالقيمة العادلة للمبلغ المستلم، ويطبق هذا المعيار في محاسبة الإيرادات الناجمة عن العمليات والأحداث التالية:[1] - بيع البضائع. تقديم الخدمات. - استخدام الآخرين لأصول المنشأة الأمر الذي يترتب عليه تدفق عائد. - الإتاوات والتوزيعات.
IAS 19	1985/1/1 و عدل في 1995 و عدل مرة أخرى في 1/1/ 2001	-محاسبة معاشات التقاعد في البيانات المالية لرب العمل- تكاليف منافع التقاعد منافع المستخدمين منافع الموظفين	يحدد هذا المعيار أسلوب المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين بواسطة أرباب العمل، ويحدد المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين:[2] - منافع الموظفين قصيرة الأجل: مثل الرواتب والأجور. - المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد. - منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازات الخدمة الطويلة. - مكافئة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين.
IAS 20	1985/1/1	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمنح التي تتلقاها المؤسسة من الحكومة، وشروط الاعتراف والإفصاح بها.
IAS 21	1985/1/1 و عدل في 1/1/	محاسبة آثار تغير أسعار صرف بالعملات الأجنبية	تتعامل المؤسسة في بيئة عالمية، حيث تكون لها معاملات خارج حدود بلادها وبعملات أجنبية، فجاء هذا المعيار ليحدد كيفية ترجمة القوائم المالية إلى سعر صرف المؤسسة معدة التقرير.

1 عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، **قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات و آفاق – المركز الجامعي بالوادي ، القطب الجامعي الجديد بالشط ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 17–18 جانفي 2010 . ص : 241

2محمد أبو نصار وجمعة حميدات ، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية** – دار وائل لنشر،عمان،2008، ص : 335.

	1995	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات	
IAS 23		تكاليف الاقتراض	حيث يضع هذا المعيار القواعد اللازمة لتحديد ما إذا كانت تكاليف الاقتراض يمكن رسملتها كجزء من تكلفة الحصول أو إنشاء أصل مؤهل لذلك، ويعتبر المعيار في فقرته الخامسة ضمن مصطلحاته، أن تكاليف الاقتراض تشمل الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتحملها المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال، أما الأصل المؤهل للرسملة. فهو أصل يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لإعداده وتجهيزه ليكون جاهزا للاستعمال المقصود، مثل البضائع التي تحتاج إلى عدة سنوات لتمهيدها للاستخدام. حسب الفقرة 08 من المعيار، تقوم المؤسسة برسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بالحصول على الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل . وإما المعالجة الأساسية التي يقرها المعيار ألا وهي الاعتراف بتكاليف الاقتراض الغير متعلقة مباشرة بالأصل المؤهل كمصروف في الفترة التي حدثت فيها.
IAS 36	1999/7/1	انخفاض قيمة الموجودات –انخفاض قيمة الأصول	يتمثل هدف هذا المعيار في. "بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية"[1] حيث يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته (خسارة انخفاض)، إذا كانت زيادة قيمته الدفترية عن قيمته العادلة من خلال استعمال أو بيع الأصل.
IAS 37	1999/7/1	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	طبقا لمبدأ الحيطة والحذر فان المؤسسة دوما تخصص مؤونة للأصول والالتزامات المحتملة، ويوفر المعيار المعالجة المحاسبية للمخصصات، الأصول والالتزامات محتملة الحدوث.

1 محمد أبو نصار وجمعة حميدات ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 571

IAS 38	1999/7/1	الأصول غير الملموسة (المعنوية)	الغرض من هذا المعيار هو تحديد معايير القياس والاعتراف بالأصول المعنوية التي لا تغطيها معايير أخرى، وسوف يمكن هذا المعيار مستخدمي القوائم المالية من فهم مدى استثمار كيان ما في مثل هذه الأصول والتغيرات فيها.[1]
IAS 39	1998/1/12 و عدل في 1/1/ 2001	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	يتمثل هدف هذا المعيار في توضيح المعالجة المحاسبية للأدوات المالية من حيث الاعتراف وقياس قيمتها والانخفاض فيها مع تصنيفها.
IFRS 02	فيفري 2004 و ساري من 1/1/ 2005	المدفوعات على أساس الأسهم	ينطبق هذا المعيار في الحالات التي تشتري فيها الشركة أو تستلم بضائع وخدمات مقابل الدفع على أساس حقوق الملكية، ويمكن أن تشتمل هذه البضائع على: المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، والأصول غير المالية الأخرى.[2]
IFRS 06	2004/12	اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	تمثل المصادر الطبيعية: حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها. واهم ما تمتاز به هو حاجتها إلى استثمارات مالية ضخمة، وتحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر"[3]، حيث يوفر المعيار القواعد التي ترشد هذا النوع من المحاسبة.
3. معايير الإفصاحات			
IAS 10	1999/1/1 و عدل في 1/1/ 2003	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	يقدم هذا المعيار توجيهات عن الوقت الذي يجب على المؤسسة تعديل قوائمها المالية للأحداث التي تقع بعد فترة إعداد القوائم المالية، والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والتي تصنف إلى أحداث معدلة أو أحداث غير معدلة.
IAS 24	1986/1/1 و عدل	الإفصاح عن الأطراف ذات	يهدف هذا المعيار إلى وصف آثار العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع الأطرف ذوي العلاقة في القوائم المالية، ويتمثل الأطراف ذوي العلاقة في:[4]

1 طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها** ، الدار الجامعية ،ج2 ، القاهرة ، 2008 . ص : 239

2أحمد مخلوف ، **دور معايير الابلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وايجاد لغة مشتركة** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، 13-14-15 أكتوبر 2009. ص :08 .

3محمد أبو نصار وجمعة حميدات ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :769.

.4 EuraAudit International، juin2008. www.euraaudit.org_elts...NORMES-IAS-IFRS.pdf p 16

25-12-2012

	في 1/1/ 1995	**العلاقة**	- العلاقة بين المؤسسة الأم وفروعها. - الامتيازات الخاصة بالمسيرين. و - المعاملات التي تقع بين الأطراف ذوي العلاقة.
IAS 26	1988/1/1	**المحاسبة والتقرير عن برنامج منافع التقاعد**	ويتناول هذا المعيار شكل ومضمون التقارير المالية الخاصة لبرنامج منافع التقاعد، ويعرض هذا المعيار كيفية احتساب القيمة الاكتوارية الحالية لمنافع التقاعد، حيث يكون التقرير محسوب لكافة المشاركين كمجموعة وليس لفرد واحد، كما أن هذا المعيار وضمن فقرته السابعة. يستبعد منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت، كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.
IAS 29	1990/1/1	**التقارير المالية في الاقتصاديات نشطة التضخم**	يتطلب هذا المعيار "إعادة حساب المعلومات في القوائم المالية الأولية، وخصوصا تقارير المؤسسات المعدة بعملات الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، سواء كانت قائمة على التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية، حيث يجب أن يعبر عنها وفقا للقوة الشرائية الثابتة في تاريخ الميزانية، وتسري هذه القاعدة أيضا على الأرقام المقابلة الخاصة بالفترة السابقة، وتدرج مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الخاصة بصافي الخصوم النقدية (حالة الالتزامات اكبر من الأصول النقدية) أو مركز الأصول النقدية (حالة الأصول النقدية اكبر من الالتزامات) في الدخل الجاري."[1]
IAS 32	1996/1/1 و عدل في 1997	**الأدوات المالية العرض**	المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو حقوق الملكية، وقد عرف المعيار الأداة المالية على أنها "أي عقد يؤدي إلى نشوء أي أصل مالي لإحدى المؤسسات والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمؤسسة أخرى." [2]
IAS 33	1998/1/1	**حصة السهم من الأرباح**	يهدف هذا المعيار إلى "توضيح المبادئ التي تستخدم في تحديد وعرض معلومات ربحية السهم الواحد وذلك بوضع القواعد الإرشادية الصحيحة لهذا الحساب وكيفية الإفصاح عنه، وهو ما يؤدي إلى تحسين مقارنة الأداء بين مختلف الشركات عن نفس الفترة المحاسبية وبين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس الشركات."[3]

1 فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة–**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة سعد دحلب البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009. ص : 96.

2 Robert Obert ، pratique des normes IAS / IFRS -comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP-، Dunod، 2éme édition، Paris، 2004 p 22.

3Robert Obert، le petit IFRS؛ p319

IAS 34	1999/1/1	التقارير المالية المرحلية	يطبق هذا المعيار في حالة إلزام المؤسسة بنشر تقرير مالي مرحلي، ويهدف المعيار إلى وصف محتوى هذا التقرير ووصف مبادئ الاعتراف والقياس في بيانات التقرير المالي.
IFRS 05	مارس 2004 و ساري من 1/1/ 2005	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات المتوقفة	ويهدف هذا المعيار "إلى تحديد وعرض الأصول المحتفظ بها للبيع (أو مجموعة التصرف)"[1]، وحسب الفقرة 04 من المعيار، فان مجموعة التصرف، هي كل الأصول تحت تصرف المؤسسة والتي تنوي المؤسسة التصرف فيها في معاملة واحدة، كما يتطلب المعيار حسب فقرته الأولى عرض نتائج العمليات المتوقفة بشكل منفصل في قائمة الدخل، حيث أنه حسب الفقرة 32 من المعيار، فان العمليات المتوقفة هي أرباح أو خسائر التخلص من خط أنتاجي أو معظم أعمال المؤسسة أو قطاع جغرافي للعمليات.
IFRS 08	2006/12	القطاعات التشغيلية	يلغي هذا المعيار. معيار المحاسبة الدولي IAS 14 التقارير المالية للقطاعات، ويتطلب هذا المعيار من المؤسسة الإبلاغ عن المعلومات المالية والوصفية بشأن قطاعاتها التشغيلية المشمولة في التقارير المالية. والقطاعات التشغيلية هي عناصر في المنشأة تتوفر حولها معلومات مالية منفصلة ويتم تقييمها بشكل منتظم لتحديد كيفية تخصيص الموارد وتقييم الأداء.
4. معايير التجميع			
IAS 27	1999/1/1	القوائم المالية الموحدة	يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.
IAS 28	1999/1/1	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر.
IAS 31	1992/1/1	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	تتخذ المشاريع المشتركة العديد من الأشكال والهياكل، يعرف هذا المعيار ثلاثة أنواع عامة منها –وهي العمليات المسيطرة عليها بشكل مشترك والأصول المسيطر عليها بشكل مشترك والمؤسسات المسيطرة عليها بشكل مشترك- والتي توصف عادة، وتتوافق مع التعريف، على أنها مشاريع مشتركة وتنص الفقرة 15 من المعيار والخاصة بالعمليات تحت السيطرة المشتركة ، يجب على المشارك الاعتراف في ميزانيته المنفصلة، ولاحقا في الميزانية المجمعة، عن الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي أحدثها.[2]

1 March 2008، *A Guide to IFRS 5 Assets Held for Sale and Discontinued Operations*،Deloitte http://www.iasplus.com/dttpubs/0803ifrs5guide.pdf 15-04-2012. P02

2 سايج فايز،**مرجع سبق ذكره،** 2010. ص : 15.

IFRS 03	أفريل 2004 و ساري من 1/4/ 2004	**اندماج الأعمال**	وتعرف اندماج الأعمال على أنها "المعاملات أو الأحداث التي يكون فيها امتلاك وسيطرة على واحدة أو أكثر من مؤسسات الأعمال"[1]، ومن خلال هذا التعريف، يتضح أن اندماج المشاريع المشتركة التي لا تكون عبارة عن مؤسسة عمل لا تدخل ضمن هذا المعيار، ويوفر المعيار المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأنواع من المحاسبة.
5. معايير الصناعات المتخصصة			
IAS 40	2001/1/1	**العقارات الاستثمارية**	حيث أنه حسب هذا المعيار فان العقارات الاستثمارية هي الممتلكات على شكل أراضي أو مباني أو جزء منهما أو كلاهما، والتي يتم شرائها بواسطة المالك أو بواسطة الاستئجار التمويلي للحصول على عوائد إيجار أو تحسين رأس المال أو كلاهما، ومن أمثلتها الأراضي المقتناة لغرض الاستفادة من ارتفاع قيمتها على المدى الطويل، أو استخدام متقبلي غير مقرر بعد، أو مبنى مقتنى لتأجيره.
IAS 41	2003/1/1	**الزراعة**	حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعاملة المحاسبية، و الافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، بالتحديد كلا من الأصول البيولوجية (أغنام، نباتات.)، المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد (صوف، حليب..)، ولا يطبق هذا المعيار على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي.
IFRS 04	أفريل 2004 و ساري /05/1 2005	**عقود التأمين**	يهدف هذا المعيار إلى تحديد أساليب إعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من قبل أي مؤسسة تصدر مثل هذه العقود، حيث أن عقد التأمين هو عقد يتم الموافقة عليه من طرف المؤمّن والمستفيد على تعويض عن حدث مستقبلي غير مؤكد.
IFRS 07	2006/12	**الأدوات المالية الإفصاح**	يكمل هذا المعيار كلا من المعيارين IAS 32 و IAS 39 ، "فنتيجة لتعاظم دور الأوراق المالية وتداولها في سوق الأوراق المالية وما لها من أثر واضح وكذلك صاحب تعاظم هذا الدور وارتباطه بالمخاطر الملازمة لها. فكان لا بد من إصدار معيار محاسبي يحظى بالقبول العام العالمي لتوضيح الآلية التي تنظم عمليات الأدوات المالية وهذا المعيار هو معيار التقرير المالي الدولي (7) حول الإفصاح في الأدوات المالية. ويركز هذا المعيار على بيان عنصر الأهمية (الجوهر يغلب الشكل) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية ويحتوي هذا

1 طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2002 ، ص : 12.

			المعيار على متطلبات عرض الأدوات المالية، ويحدد المعلومات الخاصة بها التي يجب الإفصاح عنها وتطبيق متطلبات الإفصاح على تصنيف الأدوات المالية ما بين أصول مالية والتزامات مالية وأدوات وحقوق ملكية، وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد وتوزيعات أرباح و خسائر."[1]

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد العديد من المصادر.

بالإضافة إلى هذه المعايير تقوم لجنة التفسيرات التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية بتفسير كل غموض و التباس حول تطبيق المعايير السابقة الذكر و، مما سبق نستنتج أن هناك 29 معيار محاسبي دولي ، 8 معايير لإعداد التقارير المالية و 22 تفسيرا الجدول الموالي يبين لنا المعايير المحاسبية الدولية و الابلاغ المالي والتفسيرات حسب تطورها الزمني.في الملحق رقم 01.

.2.4.الإطار المفاهيمي لـ IASB:

إن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و تفسيراتها الصادرة عن لجنة تفسيرات التقارير المالية (IFRIC) تناقش ضمن إطار يسمى "الإطار المفاهيمي"، الذي يعبر عن إطار إعداد و عرض القوائم المالية[2]، و كان يمثل هذا الإطار صورة عن الهيمنة التي تفرضها وجه النظر الأمريكية ، داخل الهيئة من خلال تطابقه الكبير مع الإطار المفاهيمي الأمريكي الصادر عن مجلس(FASB)والنقاط الواجب الاحتفاظ بها من أجل مقاربة مرجعية (IASB)هي:

- مرجع ذو خلفية أنجلوسكسونية أعد لأجل خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى.
- اعد المرجع انطلاقا من مقاربة تعكس واقع النشاط الاقتصادي للمؤسسة نسبة إلى السوق.
- معالجة العمليات محاسبيا انطلاقا من المبادئ المحاسبية المعرفة في الإطار المفاهيمي .
- التطبيق الإجباري لجميع المعايير و التفسيرات.
- التوحيد المحاسبي العام لقواعد المحاسبة و عناصر المعلومات المالية على حد السواء.

ومن أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة ، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي ، و تحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد و عرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي ، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في أفريل 1989، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (IASB) الجديد في 2001 و هو يتضمن المبادئ المحاسبية الأساسية في معالجة القضايا التالي[3]:

- يبين إلى من توجه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتحديد أغراضها ، و الخصائص التي تتمتع بها.

1أحمد مخلوف،**مرجع سبق ذكره** ، ص : 14.

2 - Anne le manth. catherine maillet normes comptable international IAS/IFRS Paris : Foucher، 2005، p:10.

3 - Maillet.B، le manh،A ، normes comptable international IAS/IFRS ،Alger:berti،2007، p : 21.

- يعطي قائمة المبادئ المحاسبية المحترمة و يحدد قواعد الممارسات المحاسبية.
- إعطاء تعاريف عناصر القوائم المالية و يحدد قواعد تقييمها .
- ويتناول مفهوم رأس المال و المحافظة عليه.

حيث يمكن تلخيص عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الشكل التالي.

الجدول رقم 3.2: المبادئ المعتمدة من قبل IASC في إطاره المفاهيمي

الفروض الأساسية (القاعدية)			
محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)			
الاستمرارية			
الخصائص النوعية للمعلومات	**المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص**	**شروط تحقق هذه الخصائص**	**القيود على تحقق هذه الخصائص**
.القابلية للفهم			
.الملائمة	. طبيعة المعلومات . الأهمية النسبية		. التوقيت الملائم .الموازنة بين الخصائص النوعية . المواءة بين التكلفة و العائد
.الموثوقية		. الصورة الصادقة . تغليب المحتوى (الجوهر) على الشكل . الحيادية . الحذر . الشمولية	
.قابلية المقارنة			

المصدر مداني بن بلغيث ، **مرجع سبق ذكره** ،ص: 54.

ويحدد الإطار المفاهيمي كذلك طرق القياس المختلفة و أسس القياس التالية[1]:

1. **التكلفة التاريخية :** تبقى سائدة حيث تسجل الموجودات بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت و ذلك في تاريخ شرائها ، أو استعمال مفهوم القيمة العادلة في القياس في بعض الحالات و لبعض الأصول و التي سيتم توضيحها فيما بعد.
2. **التكلفة الجارية**: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة ، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، و تظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

1 - Anne le manh ،A،Maillet،C : op.cit، p : 12.

3. **القيمة القابلة للتحصيل** : تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة ، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.
4. **القيمة الحالية** : تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية ، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

مفهوم القيمة العادلة : يمكن تعريف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة ، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق،أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية[1]، والقيمة العادلة في حقل أو مجال تطبيقها تستعمل في عدة أنواع من الأصول والخصوم مثل الأدوات المالية(IAS 32 – IAS 39)، نظام التعاقد(IAS 19)، الأصول البيولوجية(IAS 41). عقود حصص المدفوعات (IFRS 02)، إضافة إلى حالات أخرى.

وتكون اختيارية في حالات أخرى مثل الأصول المادية IAS 16. العقارات الاستثمارية IAS 40. استعمالات أخرى لها.

3.2.4. طبيعة القوائم المالية :

إن التقارير و القوائم المالية ليس غاية في حد ذاتها و لكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار ، فأهدافها ليست ثابتة و لكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وكذا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية.

4.2.4.القوائم و التقارير المالية:

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين و تمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية ، و تمدهم بمعلومات عن المكاسب و مكوناتها و كذلك الوضع المالي و أداء المؤسسة.

حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي[2]، حيث تعتبر القوائم المالية من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية ولا تتضمن التقارير المالية جزء القوائم المالية فقط و المتمثلة حسب معايير المحاسبة الدولية في:

- **الميزانية.**
- **قائمة الدخل.**
- **قائمة حساب النتيجة.**

---

1 - Jean- François et Bernard، colasse، **juste valeur** ،Paris : economica، 2001، p : 05.

2طارق حماد ، **تحليل القوائم المالية لأعراض الاستثمار و منح الائتمان** ، الإبراهيمية ، الدار الجامعية ، مصر،2006 ، ص: 35.

- **جدول تدفقات الخزينة.**
- **الملحق.**

أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية و ليس عن طريق القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة و تتعلق بموضوعات عديدة. فقد تكون معلومات مالية و معلومات غير مالية و نشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط و التوقعات ، و كذلك التأثير البيئي و الاجتماعي لأعمال المؤسسة.

5.2.4.أهداف القوائم المالية:

إن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها تنشأ أساسا من احتياجات الجهات الخارجية التي تقوم باستخدام تلك القوائم ، والتي تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها على المؤسسات ، وانطلاقا من تحديد قطاعات المستفيدين وحاجياتهم المشتركة فإنه يمكن تحديد أهم أهداف القوائم المالية ، و هذا ما تعرض له الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الفقرة 12، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي و الأداء و التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1] ،وبالأخص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المخاطر للمؤسسة ، و بالتالي فإن تلبية احتياجاتهم من المعلومات تلبي و تحقق رضا مستخدمين آخرين وذلك لتحقيقها الأهداف التالية[2]:

- توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة و كذلك أهمية هذا التدفق و فترات حدوثه الممكنة.
- تعرض الوضعية المالية للمؤسسة و خصوصا الموارد الاقتصادية ، وكذلك الالتزامات وأثار العمليات و الأحداث القابلة لتغيير الموارد و الالتزامات وتعكس أدائها.
- تبين طرق المؤسسة في تحقيق و إنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال و تمويل الاستثمارات و اتجاه عوامل أخرى التي تؤثر على السيولة و القدرة على الوفاء.
- تقديم معلومات عن درجة و طرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

و منه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية ،أما المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة ،و فيما يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قبل قائمة تدفقات الخزينة ،إضافة إلى معلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، هذه المعلومات تشمل[3]:

- الأهداف المالية لأنشطة المؤسسة.

1.Bouassida، S، ، Mourad،lakhdhar ،M، séminaire sur le therme ، **les normes IAS/IFRS en entreprise** : vip group، février 2005، ، p : 11.

2 - Ayed، Amor : les états financiers، Tunis : C.L.E، 2001، p : 19.

3 - Ayed، Amor .op.cit، P : 20.

- الأنشطة المتعلقة بتسيير الموارد البشرية.
- أثر أنشطة المؤسسة على محيطها البيئي و كذلك على التزامها بضمان حماية المحيط.
- التكنولوجيا المستعملة و درجة اعتماد التجديدات التكنولوجية في ميادين الإنتاج و التسيير.

و في الأخير فإن كثر ة المعلومات قد لا يضر دائما بنوعيتها ، لكن غياب عرضها يضر بوضوح و نوعية المعلومات وكذلك عملية قراءتها من طرف المستعملين[1].

6.2.4. مستعملو القوائم و خصائص المعلومات حسب IFRS :

في الإطار المفاهيمي لمجلس IASB يعرض المستعملون المقصودين و احتياجاتهم من المعلومات ، ومستعملي القوائم المالية حسب IASB وفق الترتيب التالي : المستثمرون الحاليون و المحتملون ، الموظفون ، المقرضون ، الموردون ، والدائنون الآخرون ، والدولة و المنظمات العامة و الجمهور، إذ أن هؤلاء المستخدمين لهم احتياجات مختلفة ، ذلك أن :

- **المستثمرين**: يهتمون بمخاطر الاستثمار و المردودية المرتقبة ، فالمعلومات المفصح بها في القوائم المالية توجه المستثمرين المساهمين في تحديد ما إن كانت المؤسسة قادرة على توزيع و تسديد الربحية.
- **الموظفين**:فإنهم يسعون إلى معرفة معلومات عن التوازن المالي و عن مردودية مؤسستهم ، وقلقهم اتجاه معرفة ما إذا كان أرباب العمل قادرين على الاستمرار في دفع أجورهم.
- **المقرضين :** وخصوصا البنوك تحتاج إلى معلومات تبين لها ما إذا كانت المؤسسة قادرة على سداد التزاماتها اتجاههم.
- **الموردين و الدائنين الآخرين** : فيسعون للحصول على المعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت ديونهم سيتم الوفاء بها من طرف المؤسسة.
- **الزبائن :**فهم مهتمين بالمعلومات حول بقاء المؤسسة للتأكد من توفر عقود الضمانات و خدمات ما بعد البيع.
- **الدولة و المنضمات العامة** : و تسعى للبحث عن معلومات حول نشاطات المؤسسة التي تحتاجها لأجل صياغة السياسة الجبائية وأيضا لأجل تقنين هذه الأنشطة.
- **الجمهور**:كذلك يسعى للحصول على معلومات حول نجاح أو ازدهار المؤسسة لأنها قد تساهم بطريقة فعالة في تطوير الاقتصاد المحلي بتشغيل عمال أو التعاقد مع موردين جدد.

ولكن هناك تباين في تصنيف المستعملين للقوائم المالية و كذلك ترتيب احتياجاتهم بين مختلف الهيئات التي تسعى للتوحيد على المستوى الدولي ، مثل مجلس معايير المالية الأمريكي (FASB) الذي أولى اهتماما للاستمال الخارجي للمعلومات و خاصة المستثمرين و المقرضين ، على حساب العناية بباقي الفئات الأخرى التي لها فائدة من الإطلاع على هذه المعلومات ، حيث نجد كذلك مجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) يتوافق في تحديد

1 - Faure. A. **La comptabilité c'est simple**، Paris : Chiron، 2006 p : 369.

المستخدمين مع مجلس (IASB)، وعلى غرار ذلك نجد المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي (CNC) فإنه يهتم باحتياجات تسيير المؤسسة وباقي الفئات دون المستثمرين لعدم أهمية دور السوق المالي في تعبئة الموارد المالية.

7.2.4.خصائص القوائم المالية:

إن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتفق مع بعض الخصائص الإطار المفاهيمي لـ (FASB) ، وتتمثل في الملائمة الموثوقية والقابلية للمقارنة التي سنعرضهم في الفصل الثالث ، و يضيف مجلس IASB القابلية للفهم والتي تعني حسبه أن المعلومات التي توفرها القوائم المالية تكون مفهومة من طرف مستعمليها.

و مجلس IASB يضع أربعة قيود لعرض المعلومات حتى تكون ملائمة و موثوقة و هي[1]:

- **الوقتية**: يجب أن لا يكون هناك تأخير في تقديم المعلومات ، أي أن تقدم في الوقت المناسب لأن هذا التأخير يؤثر على خاصية الملائمة، ذلك أن المستثمرين في حاجة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بالاستعانة بمعلومات ملائمة و تتوفر سرعة في الحصول عليها.
- **المواءمة بين التكلفة/العائد**: حيث يجب المقارنة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعوائد المنتظرة منها ، إذ أنه لابد من أن تكون العوائد المتوقعة من المعلومات أكبر من المصاريف المنفقة لإنتاجها.
- **الموازنة بين الخصائص النوعية** : لكي يكون القارئ للقوائم المالية راضي و مقتنع بها ، تلجأ المؤسسة إلى زيادة كمية المعلومات على سبيل المثال ، وهذا العمل في نهاية المطاف يؤدي إلى إضعاف خصائص المعلومات الواردة وعليه فان تقدير الأهمية بين الخصائص تخضع إلى التقدير المهني.
- **الصورة الصادقة والعرض الصادق** : إن المحاسبة تسعى إلى تنظيم المعلومات المالية و تسمح بتسجيل و تصنيف هذه المعلومات التي تعرض لتعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة و نتيجتها في نهاية الدورة. ومنه فإن المعلومات يجب أن تقدم الصورة الصادقة للمعاملات و غيرها من الأحداث التي تعكس الوضعية الحقيقية و الصادقة للمؤسسة في تاريخ عرضها.

المبحث الثالث : إسهامات معايير المحاسبية في تحسين و تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر

بغية مسايرة تحديات الاقتصاد العالمي والانفتاح على العالم الخارجي وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق يتوافق مع المعايير المحاسبية الدوليةIAS-IFRS والمتطلبات الدولية ، حاولت الجزائر تبني نظام محاسبي مالي جديد SCFوالذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني PCNلسنة 1975 ، حيث تبني هذا النظام يعتبر خطوة نحو تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية ، هذا لأن المحاسبة تؤثر أو تتأثر بمبادئ إجراءات الحوكمة ، فإن من مبادئ الحوكمة تحقيق الإفصاح والشفافية لكل الأمور الهامة والجوهرية للمؤسسة وهذا لزيادة ثقة جميع الأطراف المهتمة بها والتي من أهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة تعكس مدى صحة وسلامة تلك الأسواق أمام المستثمرين المحليين أو الأجانب .

1 Le manh،A Maillet-baudrier.op.cit، p : 12.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى علاقة الحوكمة الشركات بالقوائم المالية و التقرير المالية ،وعلاقة المعايير المحاسبية بحوكمة الشركات ودورها في الحد من تضارب المصالح ، ولمفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي المالي SCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، وكذلك النظام المحاسبي المالي SCF كآلية لتحقيق حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر .

المطلب الأول : حوكمة الشركات والقوائم المالية

كما رأينا في الفصل الأول أنه من المبادئ الأساسية للحوكمة ، الإفصاح والشفافية حيث يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية و تقرير 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 التقارير المالية هذا مع الالتزام بالقوانين والتشريعات ، وبالتالي ينعكس تطبيق قواعد الحوكمة على المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية وجودتها .

1.حوكمة الشركات وعلاقتها بالقوائم المالية

تتضح العلاقة بين حوكمة الشركات والقوائم المالية في[1] :التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي تم تناولها في الفصل الأول ، لما في ذالك من أهمية في تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة بما يساعد المؤسسات على تدعيم رأسماله وزيادة الاحيتاطيات وتراكمها بشكل مستمر وهذا يؤدي إلى نمو المؤسسات وتوسعها وازدياد حجمها ، كما تعتبر القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء 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.حوكمة الشركات وعلاقتها بالتقارير المالية:

يرتكز مفهوم حوكمة الشركات على قيم الشفافية ، والمساءلة ، والمسؤولية ، الإنصاف وتعرف حوكمة الشركات عادة على أنها التعامل مع المشاكل الناشئة عن الفصل بين الملكية والسيطرة ، وبمعنى أوسع ، حوكمة الشركات هي التي تضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات الخاصة بالفئات المؤثرة والمتأثرة بعمل الشركة وأصحاب المصالح وحاملي الأسهم ، والتأكد من أن حقوقهم خاضعة للحماية ومطبقة عمليا على أرض الواقع[2] ، حيث

1حسين عبد الجليل آل غزوي ،**حوكمة الشركات وأثرها علي مستوي الافصاح في المعلومات المحاسبية ،دارسة اختيارية علي شركات العامة في المملكة العربية السعودية ،**مذكرة ماجستير في المحاسبة التحليل المالي ،الاكاديمية العربية في الدنمارك ،2010 ، ص : 63.

2مصطفى حسن بسيونى السعدنى ، **مدي إرتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات**،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي (مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة)، جمعية المحاسبين و مدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة وبالاشتراك مع كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الإمارات العربية المتحدة وتحت إشراف الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ، 4 – 5 ديسمر 2007 ، ص:27.

يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مستوى جيد من الإفصاح والشفافية في عرض كل المعلومات الهامة و الضرورية

التي يحتاجها المستفيدون من التقارير والقوائم المالية وهذا يرجع لأهمية التقارير المالية ودور الإفصاح فيها ، فالتقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط فالقوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل أيضا الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية ، وبذلك تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية إذ يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالمؤسسات ومعرفتهم بها ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية ويستخدم معلومات التقارير المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحللين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية.[1]

المطلب الثاني : علاقة المعايير المحاسبية بحوكمة الشركات ودورها في الحد من تضارب المصالح

في إطار العلاقات التعاقدية للمؤسسة ، تعتمد آليات الحوكمة والمراقبة لأنشطة المؤسسة على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية ، ونظرا لأن الإدارة هي الطرف الخاضع للمراقبة وهي التي تعد القوائم المالية فإن هناك احتمال قوي بأن تشوه الإدارة تلك القوائم باستخدام معايير محاسبية غير ملائمة أو من خلال عدم الالتزام بالمعايير المقبولة ، لهذه الأسباب فإن أهم إجراءات الحوكمة والمراقبة هي[2] :

-وجود معايير محاسبية مقبولة تحقق المصلحة العامة لكافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة.

-وجود مراجعة مستقلة للقوائم المالية قبل تقدمها للمستفيدين منها.

شرط تحقيق المصلحة العامة يجعل عملية صناعة المعايير المحاسبية هي عملية منظمة بحكم النظم والقوانين السارية في أي دولة بصرف النظر عن الفلسفة الاقتصادية للدولة وبصرف النظر عن حجم الدولة ، ومع هذا فإن صناعة المعايير ليست عملية بسيطة وسهلة بحيث مكن لكل دولة أن تصنع لنفسها مجموعة متكاملة من المعايير تتصف بدرجة عالية من الجودة ، فتحقيق ذلك يتوقف على حجم البنية الأساسية المحاسبية لدى الدولة ، وتتكون البنية الأساسية المحاسبية من مجموعة من المكونات الهامة هي:

-وجود كيانات قوية ذات مصلحة في تنظيم المعايير كهيئات تداول الأوراق المالية ، والبنوك وغيرها.

-وجود تنظيم متكامل ومستقل لتطوير وصناعة المعايير ، يتضمن بصفة أساسية مجلس مستقل لاتخاذ القرار ، مجلس استشاري متخصص لتقديم المشورة والدعم ، مركز للبحوث والدراسات المحاسبية لتطوير المعايير ، ومجلس لإصدار التفسيرات التطبيقية اللازمة.

-وجود ممارسة مهنية قوية متمثلة في المحاسبين ومكاتب المحاسبة.

1مصطفى حسن بسيونى السعدنى ، **مرجع اعلاه** ، ص :30.

2 مركز الدراسات والمعلومات-هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص-ص 68-69.

-وجود مجتمع مهتم بالمحاسبة كالجامعات ومراكز البحث العلمي.

-وجود موارد مالية وبشرية كافية.

هذه المقومات لا تتوفر لكل الدول بنفس القدر ، وخصوصا بالنسبة للدول النامية والمحدودة الموارد،فعملية صناعة المعايير هي عملية مكلفة جدا يلزمها موارد مالية ضخمة للإنفاق على مراحل صناعة المعيار التي تأخذ وقتا طويلا ، لهذه الأسباب فإن الدول التي لا يتوفر لديها الموارد الكافية كانت تعتمد على المعايير المحاسبية للدول المتقدمة في هذا المجال كانجلترا والولايات المتحدة الأمريكية ، إلا أن الاعتماد على المعايير الصادرة عن مثل هذه الدول هو في النهاية اعتماد على فكر دولا أخرى قد لا يتفق مع طبيعة الدولة المستوردة للمعايير ، ومع ظهور لجنة المعايير المحاسبية الدولية وباعتبارها هيئة غير محلية لدولة بعينها ، وجدت الدول التي لا تقوى على تحمل تكلفة صناعة المعايير فيها مصدرا جيدا للمعايير المحاسبية لا يربطها بدولة بعينها ومن ثم جاء الانتشار الواسع لمعايير المحاسبة الدولية بين معظم الدول النامية بهدف ترشيد أو تجنب تكلفة صناعة المعايير .

والجزائر كغيرها من الدول في العالم لم تكن في منأى عن آثار العولمة التي استدعت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، إلا أن هناك بعض الأسباب الخاصة التي نوردها بإيجاز[1]:

-أثناء عملية الخصخصة للمؤسسات وجدت عدة صعوبات لتقييم المؤسسات حسب قيمة أصولها الحقيقية في السوق ، وهذا لانعدام شفافية ووضع الحسابات من جهة وفقدان الصرامة والانضباط المحاسبي من جهة أخرى ، وهذا ما أثبتته الفضائح المالية لعدة مؤسسات.

-اعتماد المعايير الدولية كأداة لمرافقة عمليات الإصلاح الاقتصادي وتأهيل المؤسسات تشجيعا ورفعا لتنافسيتها.

-التكيف مع التزامات الجزائر الأخيرة كالشراكة الأوربية والانضمام إلى OMC وهذا تبني المعايير ما يبرر تمويل من طرف البنك العالمي.

-في ظل اقتصاد مخطط بقي المخطط المحاسبي الوطني ثلاثون سنة دون تعديل منذ بدء تطبيقه في 1976.

وهذا مخالف لمعيار) المدة (تعديل النظام المحاسبي المتعارف عليه وهو عشر سنوات ، ما جعل المخطط المحاسبي الوطني غير قادر على معالجة بعض الحقائق الاقتصادية الجديدة كعمليات القرض الإيجاري ، حقوق الامتياز ، العمليات بالعملة الصعبة ، تغيرات الأسعار وغيرها.

من ويمكن القول بأن المعايير المحاسبية الدوليةIAS-IFRS لها دور في تقليل حدة تضارب المصالح وهذا خلال[2]:

-الحد من مشاكل الوكالة ، حيث للمعايير المحاسبية الدولية دور مهم في تقليل عدم تماثل المعلومات الموجود مما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن السلوك stakeholders بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصلحة النفعي للإدارة عند إعداد التقارير المالية.

---

1 بن ربيع حنيفة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 21.

2أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمان ، **قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق الما ل السعودي– دراسة نظرية وتطبيقية-**، مدخل ضبط معايير المحاسبة السعودية ، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين 18–19 ماي 2010 ، ص :20.

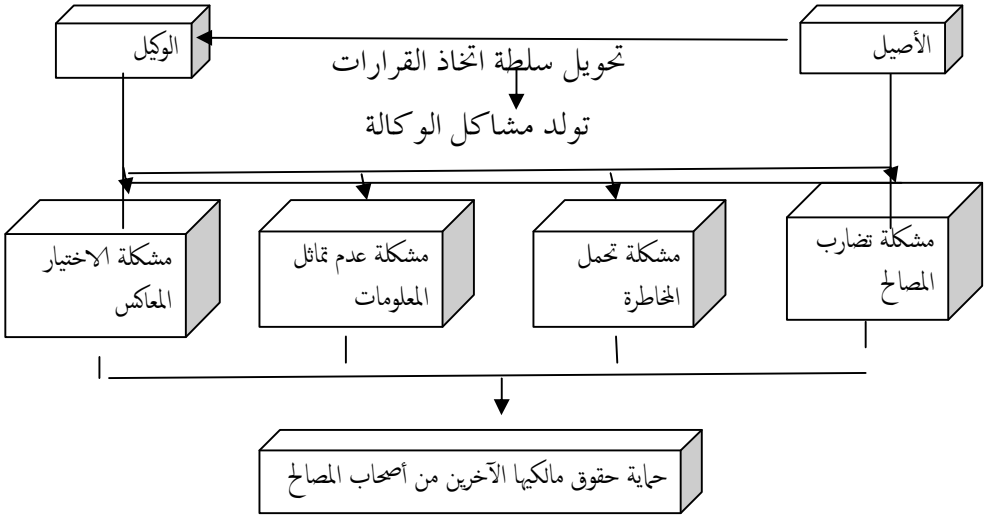
-تقييد الإدارة في الإختيار بين البدائل المحاسبية لتحقيق أغراضها ، وبالتالي تعزيز دور حوكمة الشركات في تحقيق الرقابة على المؤسسات مما يؤدي إلى سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين.

1. الحوكمة و دورها في تخفيض تضارب المصالح :

1.1.نظرية الوكالة والعلاقات المسببة لتضارب المصالح:

توضح نظرية الوكالة العلاقات التعاقدية التي تعد السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة ، والي تكون بين المسيرين والمساهمين وكذلك أيضا بين المساهمين والمسيرين والمقرضين ، إضافة لجميع الأطراف إلي لها علاقة بالمؤسسة والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية والمالية ، وقد تكون علاقات خارجية تربط المؤسسة مع الجمهور والمنافسة والدولة أو داخلية متعلقة أساسا بثقافة المؤسسة وهياكلها المكلفة بالتسيير والمراقبة وتنشأ عن هذه العلاقات العديد من المشاكل ، لعدم وجود عقود كاملة والشكل الآتي يوضح المشاكل التي تتولد نتيجة العلاقات التعاقدية والي من بينها تضارب المصالح[1] :

الشكل رقم 2.2: نظرية الوكالة والعلاقات المسببة لتضارب المصالح:



المصدر :بتول محمد نوري ، علي خلف سلمان ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :18

يتضح من الشكل السابق أن مشاكل الوكالة تبدو واضحة ، إذ من خلال علاقة الوكيل مع الأصيل سوف تنشا علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشا مشاكل عدة سببها:

-أن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف الوكيل دون تحقيق مصالح الأصيل.

1بتول محمد نوري ، علي خلف سلمان ، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة ،** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، 18 و 19 ماي 2011 ، ص-ص : 18-19.

-عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل أن يتابع تصرفات الوكيل، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة وسوف نوضح فيما يأتي تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالمؤسسة وهذا كما يلي:

2.1.1. تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين:

كما أوضحنا سابقا ونتيجة للعلاقات التعاقدية بين المساهمين والمسيرين تنشأ عدة مشاكل ومن بينها تضارب المصالح و يعود ذلك إلى[1] :

-اختلاف وتباين المصالح ، فالمسيرون وباعتبارهم الطرف الأكثر ارتباط بالمؤسسة والإحاطة بأعمالها يحرصون على رفع من أدائها وبالتالي يكونون أكثر حساسية لتغيير النتائج على اعتبار ارتباط استثماراهم المعنوي (رأس مال بشري) بهذا الأداء ، الأمر الذي يقودهم للاختيار المشاريع الأقل مخاطرة والأكثر مرد ودية ، والعكس بالنسبة للمساهمين الراغبين في تعظيم قيمة المؤسسة وزيادة أموالهم الخاصة وخوفا على مصالحهم يتحملون تكاليف إضافية لمراقبة ومتابعة حركة المسيرين (تكاليف الوكالة) والتي يتوقف حجمها على:

-حجم المؤسسة وتوزيع الأسهم بين المساهمين :فكلما زاد عدد المساهمين كلمات تزيد التكاليف التي يتحملها المساهمون لمراقبة المسيرين ، والعكس فقلة المساهمين يعني إمكانية الحصول على المعلومات بشكل يسير وبالتالي تقليل التكاليف.

-طبيعة المساهمين :ففي حالة المساهم يتمثل في الدولة أو مستثمرين دوليين ، والذين يفرضون عادة شكل ونوعية المعلومات المحاسبية والمالية التي على المؤسسة تقدمها ، الأمر الذي يحتم علي المسيرين مسايرة هذا الاتجاه استجابة لوزن هذه الفئات وتأثيرها في مصداقية المؤسسة على الصعيدين الوطني والدولي.

ب -تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين والمقرضين:

للمديونية أهمية كبيرة في حصر التضارب الناشئ عن علاقة الوكالة ، وتؤدي لظهور علاقة سلطة خاصة بين المؤسسة من (خلال المساهمين والمسيرين والمقرضين) ، انطلاقا من التباين الناشئ عن مصادر التمويل حيث:

-يقدم المساهمون تمويلا دائما للمؤسسة، يكافأ بحصص الأرباح يحصلون عليها إذا تحققت نتائج إيجابية ،كما مكنحهم هذا التمويل حق الإطلاع علي تسيير المؤسسة.

-بينما يقدم المقرضون تمويلا قد يكون طويل المدى بحيث يكافأ بفوائد، ولا يحصل المقرضين بموجبه على حق الإطلاع على تسيير المؤسسة.

وبما أن التمويل عن طريق الرفع من رأس المال بواسطة الاكتتاب يرافقه عادة ارتفاع في تكاليف الوكالة ، فإن المسيرين عادة ما يلجئون إلى تفضيل الإقراض لعدة أسباب منها:

-حرصهم على تعظيم أرباح المؤسسة لتجنب مخاطرة الإفلاس، وبالتالي تضييع فرص عملهم ، وبالنتيجة ترتفع قيمة المؤسسة وتنخفض تكاليف الوكالة.

1مداني بن بلغيث ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :93.

-تفضيل المساهمين اللذين تنحصر مسؤوليتهم في حدود مساهمتهم ، المشاريع الأكثر مخاطرة لأنها في نظرهم أكثر مردودية ، على عكس المقرضين اللذين لا ترتبط عائداتهم بالأداء الاقتصادي للمؤسسة ، فإنهم يفضلون المشاريع الأقل مخاطرة.

-إمكانية تحويل المسيرين للثروة من المقرضين إلى المساهمين ، من خلا ل توزيعات الأرباح ممولة أساسا من تخفيض أعباء ونفقات الاستثمار.

ونظرا للأسباب السابقة فإن المقرضين يحرصون عادة على العمل من أجل الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية الكفيلة بتمكينهم من متابعة القدرة على التسديد التي تتمتع بها المؤسسة ، لذلك فإنهم يمارسون ضغوطا لقيام المؤسسة بتحسين نوعية المعلومات المحاسبية والمالية ، وذلك عن طريق مراقبة سلوك المسيرين بواسطة عقود موثقة تسمح لهم بمتابعة ومراقبة القرارات التسييرية في مجال الإنتاج ، الاستثمار والتمويل.

2.أهمية الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

كما تطرقنا في الفصل الأول ونظرا لتزايد 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 ، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة ، إذ وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تجنب تضارب المصالح ضمن مبادئها إذ أشارت إلى[1] :

-ينبغي استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين و السماسرة ووكالات التقييم والتصنيف وغيرهما والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون بعيدا عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.

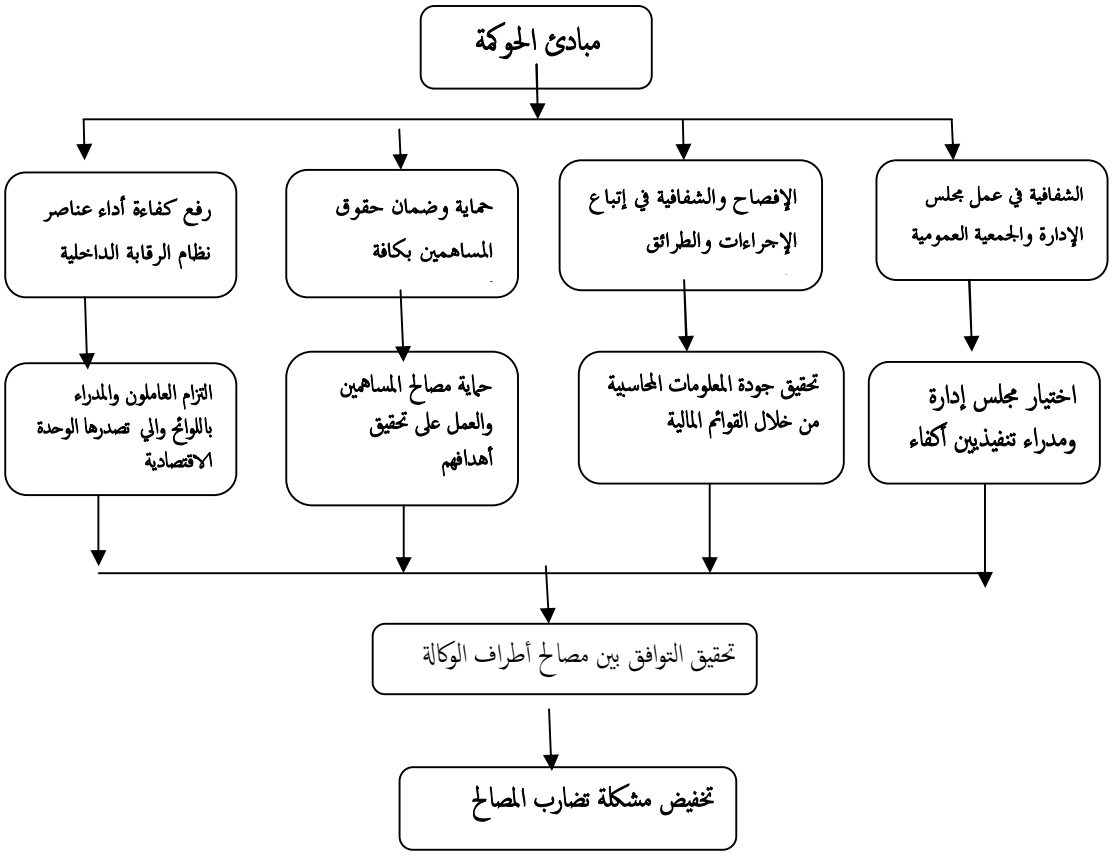
-فضلا عن طلب مراجعين مستقلين أكفاء ، وتسهيل إيصال المعلومات في الوقت المناسب ، فإن عدد اً من الدول قد اتخذت خطوات لضمان نزاهة هذه المهن ونواحي النشاط التي تستعمل كموصل للتحليل والنصائح إلى السوق ، وهذه الوسائط إذا ما كانت تتعامل بحرية بعيد اً عن التناقضات مع النزاهة فأنها ممكن أن تلعب دور اً هاماً في توفير حوافز للشركات ومجالس إدارتها لإتباع ممارسات جيدة للحوكمة .

-ومع ذلك ، فقد ثار القلق بشان ما ظهر من دلائل على أن تضارب المصالح غالبا ما ينشأ وقد يؤثر في الرأي وطريقة الحكم على الأمور ، وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون من يقدم المشورة يسعى أيضا إلى تقديم خدمات أخرى إلى الشركة المعنية أو حينما تكون له أيضا مصلحة مادية مباشرة في الشركة وهذا الاهتمام يحدد بعد اً شديد الصلة بين الإفصاح والشفافية إلي تستهدف المعايير المهنية لمحللي سوق الأوراق المالية ووكالات التصنيف العالمية وبنوك الاستثمارات وغيرها .

1 بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **مرجع سبق ذكره**، ص-ص :21-22

-تشير التجارب في نواحي أخرى إلى أن الحل الأفضل هو طلب الإفصاح التام عن التضارب الذي يحدث في المصالح والكيفية إلي تختارها الشركة للتعامل معه ، أما ما هو مهم فهو الإفصاح عن الكيفية التي تضع فيها الشركة هيكل الحوافز للعاملين بها حتى تلغي احتمالات التضارب في المصالح .و الشكل الآتي يوضح دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح:

الشكل رقم 3.2 : دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر : بتول محمد نوري ، علي خلف سلمان ، **مرجع سبق ذكره** ، ص-ص :21-22.

المطلب الثالث :المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي الماليSCF في ظل المعايير المحاسبية الدولية

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي الماليSCF يعتبر كخطوة هامة نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدوليةIFRS/ IAS في الجزائر ، إذ تعتبر هذه المعايير تتكيف وتستجيب لمتطلبات العولمة المالية والمحاسبية كما أن قيام الجزائر بتبني نظام محاسبي يتوافق والبيئة الاقتصادية والمالية الدولية هو من المتطلبات الضرورية في العصر الحالي.

1- فلسفة وأركان النظام المحاسبي المالي :

بصدور القانون**07**/ 11المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية،وللوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها ،لابد من تحليل فلسفته،وتحديد الأركان التي بني عليه ،

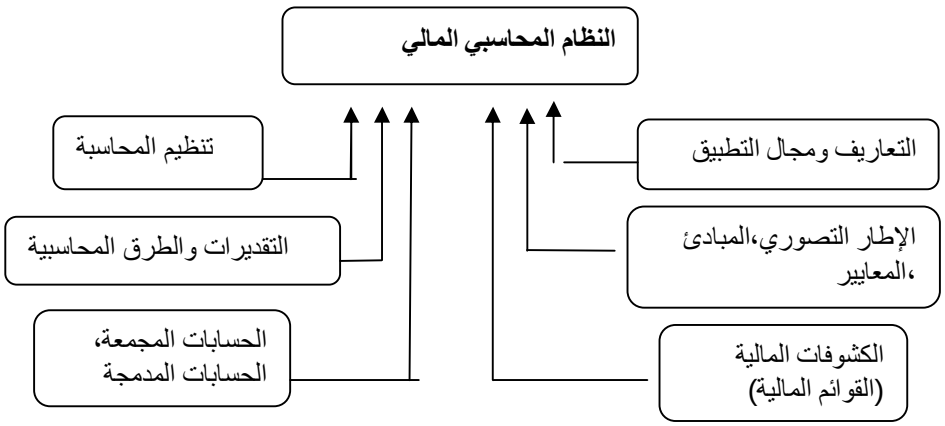
2.1**فلسفة النظام المحاسبي المالي :** في البداية لابد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها،فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعى التناسق والتنظيم،وهذا على عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التنظيري أو التنظيمي. من المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون ، خاص إذا كان بمثل التشريع المحاسبي ،يستدعي المرور على (05)مراحل ومستويات وهي:

- إصدار النص الإطار العام (للقانون).
- إصدار النص التطبيقي ،والذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي).
- إصدار المعايير المحاسبية ، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي .
- إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التجانس في المعالجة المحاسبية .
- إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق لغاية منتصف سنة 2009 .

،صدرت المستويات الأربعة الأولى ،حيث صدر القانون رقم07 / 11 : المتضمن النظام المحاسبي المالي ج.ر رقم 74/ 2007و صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07 /11: ج.ر.رقم:2008/27 والقرار الوزاري المؤرخ في 26 : جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات)ج.ر .رقم2009/19. والشيء الجديد والجهد في هذه المرة هو صدور نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية،وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الآلية وجاء به المرسوم التنفيذي رقم 11/09 المؤرخ في : 2009/04/07 الجريدة الرسمية رقم :2009/021.

1.2- مكونات النظام المحاسبي المالي:

شكل رقم 4.2 : يمثل أركان النظام المحاسبي المالي



المصدر: مختار مسامح ، **إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل،** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول **النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد**،كلية الاقتصاد المركز الجامعي بالوادي ، 18/17 جانفي 2010 ،ص :14.

انطلاقا من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على الأركان الستة المشار إليها،وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي الوطني السابق،وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن ،خاصة الجديد في النظام المحاسبي ،فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

-تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 ، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة . وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 ، وطبقا لهذا القانون فإن"[1] :المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها ، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالي".

-1- بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق : لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة،وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانا ت من رأس مال وعدد المستخدمين المادة(5)،ودون شك عند التطبيق ستحدد هذه الكيانات انطلاقا من رقم أعمالها كما هو الحال الآن بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار.

بالنسبة لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنه بموجب المادة 1 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها[2]، ويستثنى من تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويين الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية ، وتلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية[3] :

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

-التعاونيات.

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

-كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي وممكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[4] .

2- بالنسبة للإطار التصوري : وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيا ت المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق ،وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية و

1المادة رقم 3 من القانون رقم07-10 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية** رقم 74 الصادرة في 25 -نوفمبر 2007 ، الجزائر

2أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة 25 ، ص 5 .

3أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة 4، نفس الصفحة

4أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة5 ، نفس الصفحة

لاسيما بدقةفي المادة (06) وهي : [1] محاسبة التعهد ، استمرارية الاستغلال ، قابلية الفهم ، الدلالة ، المصداقية ، قابلية المقارنة،التكلفة التاريخية ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني .

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختير الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة **المادة 07** يلاحظ على هذه المبادئ أنها متقارب مع مبادئ الإطار المفاهيمي المعتمد من قبل هيئة المحاسبة المالية لأمريكية[2] .

كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة المادة (08) وهو تحديد كل من:

-قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.

-محتوى الكشوف(لقوائم) المالية وكيفية عرضها.

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم،وقد حددتها المادة (30)من المرسوم التنفيذي 08/ 156،بعد ثمانية عشر (18) معيار،لكن نظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص،فهل هي معايير محددة؟أم ستحدد في إطار آخر.

ويعرف الإطار التصوري [3] :بمجال التطبيق،المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء ، كما يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم وتحدد المعايير المحاسبية[4] .

نشير إلى أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستمد من النظام الأنجلوسكسوني، ومدونة الحسابات ويتميز النظام المحاسبي المالي مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG بعدة خصائص هي [5] :

-يرتكز على مبد ا أكثر ملائمة مع الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

-الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المباد ئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية ، مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مرجعة الحسابات.

-يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراءات المقارنات واتخاذ القرارات ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المباد ئ المحاسبية المعترف بها عامة .

3-تنظيم المحاسبة : لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب،لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي)المواد من 10 إلى 24 من القانون07 /11.

1أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ،المادة6 ، ص :4.

2رضوان حنان،**النموذج المحاسبي المعاصر-من المبادئ إلى المعايير**-دار وائل للنشر،عمان 2006 ،ص.ص :391 :-392.

3أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة 2 ، ص :9 .

4أنظر الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، **مرجع سبق ذكره** ، المادة7 ، نفس الصفحة .

5ناصر مراد ، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة** ،مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول ضمن النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية ، 17–18 جانفي 2010 ، المركز الجامعي بالوادي ، ص:4

4-الكشوف المالية : لقد حد النص القانوني الكشوفات المالية ، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى ،والأفضل استعمال كلمة القوائم ، ب 04 قوائم وملحق،وهذه القوائم هي : الميزانية - حساب النتائج- جدول سيولة الخزينة - جدول تغيير الأموال الخاصة.وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ،ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

إن مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا،نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين،الأولى هي جدول تغير الأموال لخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة (الجدول04) ،بيتم الجديد الفعلي هو جدول سيولة الخزينة،أما من حيث محتوى هذه الكشوف فإن النص التنفيذي هو نفسه أشار إلى أنها ستحدد بقرار من وزير المالية (المواد 33 إلى 37 من المرسوم التنفيذي).

5-الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة : تعتبرهذه النقطة من المحاور الجديدة،حيث أنه للحسابات المجمعة بالنسبة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات ، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996 ،وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999 ،بمعنى أن نص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزء من المحاسبة المالية،خاصة مثلما أشرنا في البداية أن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.

وبالتالي فوض التوحيد المحاسبي لا بد أن تكون شيئا مألوفا وعاديا ، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة فهو شيء جديد في المحاسبة،وحتى النص عرف ذلك في المادة 34 من القانون حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصا دية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه،دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة،تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. "

6-تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: يمكن أن يثار نقاش بالنسبة لهذه النقطة،لأنه من المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي أنه يركز على ثبات الطرق :إلا أن القانون الجديد يقر ،بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين)المادة 30

الأولى :تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07.

الثانية :عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية .

إن الحالة الثانية هذه تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا في حالة إعادة التقييم،وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطى دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية ،إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

المطلب الرابع :النظام المحاسبي المالي كآلية لتحقيق حوكمة الشركات وتفعيل بورصة الجزائر

1. أهداف تبني النظام المحاسبي الماليSCF :

إن للمؤسسات العابرة للقارات لها دور أساسي في تنمية وتنشيط الأسواق المالية ، حيث تعتمد هذه الأخيرة على مدى توافر المعلومات الاقتصادية عن الوحدات الاقتصادية ، وذلك بهدف مساعدة المستثمر عند اتخاذ القرارات الاستثمارية حيث تتعدد مصادر الحصول على هذه المعلومات ومن أهمها المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية المساهمة ، لما لها من دور هام في تنشيط أسواق المال ، حيث أن الاهتمام بنوعية المعلومات والإفصاح عنها يعتري عامل مؤثر في توفير سوق مالية نشيطة وإذا أرادت الجزائر تحقيق التنمية الاقتصادية وتطوير السوق المالية المحلية عليها استقطاب المستثمرين الأجانب ، ومن أجل تحقيق ذلك لابد من تهيئة المناخ المناسب للمستثمر الأجنبي فعملت الجزائر على تبني نظام محاسبي مالي جديد يسهل عمل المستثمر الأجنبي ويساعد على بناء سوق مالي ممتاز بالشفافية وهذا ما يتفق ومبادئ الحوكمة ، حيث يهدف إلى ما يلي:

-يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.[1]

-توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات .

-يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية ، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

-يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.

-يسهل عملية مرا قبة الحسابات التي ترتكز على مباد ئ محددة بوضوح.

-يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.

-يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا ، مما يدعم شفافية الحسابات ، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.

-إنسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.

-تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.

-يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول الي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

-يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.

-يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني ، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

1كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS-IFRS في الجزائر،** مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009، ص-ص :295-296 .

-تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة ، تتمثل في قائمي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة ، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

-تحقيق الشفافية والمصداقية عند مسك محاسبة المؤسسة ومعالجة عملياتها ورقابتها وعرضها ، وهذا حسب المادة 10 من القانون رقم /07/11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريد الرسمية العدد 74- والتي تنص على" :يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات الي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها".[1]

من خلال ما سبق يعمل النظام المحاسبي المالي على غرس مبادئ الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية ، والي من مبادئها المعاملة العادلة للمساهمين وحفظ حقوق المساهمين ولإفصاح والشفافية ، وهذا ما يهدف إليه النظام المحاسبي الماليSCF .

2. أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز حوكمة الشركات وتفعيل السوق المالية الجزائرية:

يشير مفهوم حوكمة الشركات إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى[2] "، ومفهوم حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد والممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها للمساهمين كما يتضمن مفهوم حوكمة الشركات موضوعات خاصة بقانون الشركات وقوانين الأوراق المالية وقواعد قيد الشركات بالبورصة داخل كل بلد ، والمعايير المحاسبية التي تطبق على الشركات المقيدة بالبورصة وقوانين مكافحة الاحتكار وقوانين الإفلاس وعدم الملاءة المالية[3] .

وتسعى الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي SCF والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية- IAS IFRS إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ومن أهمها جذب الاستثمارات الأجنبية التي تحتاج إلى تقارير وقوائم مالية محاسبية صادقة وشفافة من شأنها توفير المعلومة المحاسبية المناسبة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وهذا ما تسعى إليه الحوكمة ، وكذلك تعزيز الثقة في السوق المالي وإرساء قواعد الشفافية والمصداقية على حسابات المؤسسات المقدمة لمساهميها.

كما يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة وفعالة نحو تفعيل بورصة الجزائر لما لها من دور تنشيط الاقتصاد الوطني وتشجيع المؤسسات على الدخول إليها والاعتماد عليها في عملية التمويل ، وهذا هو الهدف من وراء اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والي جاءت كنتيجة لانفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً خاصة في ظل تبني

---

1 ناصر مراد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص-ص :8-9-

2.محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2006 ، ص : 16-17.

3محمد مصطفى سليمان ، **مرجع اعلاه** ، ص :19.

الجزائر لنظام اقتصاد السوق وتوقيع اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي[1] ، إضافة إلى اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة ، كما أن هناك قصور في خدمة كل مستعملي المعلومات المالية والمحاسبية من مقرضين ومستثمرين وغيرهم من خلال المخطط المحاسبي الوطني.

ولا شك أن استعمال وتطبيق النظام المحاسبي المالي يهدف أساسا إلى جلب والمستثمرين والحفاظ على ثقتهم في الأسواق المالية نظرا لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

3. متطلبات تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي الماليSCF والحوكمة :

إن تفعيل العلاقة بين الجهود من أجل مرور سليم للإطار المحاسبي الجديد وتسهيل التكيف والتأقلم معه وهو ما يسمح بنجاح هذا البعد من الحوكمة مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات بقية الأبعاد ، ومن هذه المتطلبات:

3-1-تحضير المؤسسات الجزائرية : يتم تحضيرها من خلال تصنيفها حسب المعايير المتعارف عليها متمثلة في الحجم ورأس المال والعمال من الذي أوضح هذا التمييز من خلال إلزام SCF أجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه المعايير وهو ما ذهب إليه المؤسسات المصغرة بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة .كما أن تحضير المؤسسة يشمل تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجا من داخل المؤسسة أو خارجها وذلك يعتمد على مهارة وجدية عناصر الموارد البشرية.

3-2-تحديد الأطر التشريعية و الجبائية:

يجب تكييف وتحديث الأطر القانونية الموروثة عن النظام السابق من خلال العمل على مختلف الأطر القانونية الجزائرية خاصة فيما يخص :

- دراسة الآثار المترتبة عن تطبيق الذي يهتم بمضمونها الاقتصادي.

-التباعد الملحوظ بين القانون الذي يهتم بالطبيعة أو الشكل القانونيين للعمليات وSCF .

-الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية الذي يختلف عن المبادئ المحاسبية المتبعة في الجزائر وذلك في بعض النقاط مثل تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. بالشكل السليم والتخلص من الفجوات سابقة الذكر يتطلب إعادة النظر في مختلف القوانين التي تسير SCF وبالتالي فإن ضمان تطبيق النشاط الاقتصادي للمؤسسات كالقانون التجاري والتشريع الجبائي من خلال التركيز على:

- التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة ومعالجتها المحاسبية لزيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.
- ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا. SCF تقنيات الإهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة على اعتبار أن التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي.
- تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة.

1 المرسوم الرئاسي المؤرخ في 27 أفريل 2005 ، **المتضمن الإتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجزائر والمجموعة الأوروبية** ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 31 الصادر بتاريخ 30 افريل 2005.

– المعالجة المحاسبية للضرائب ولاسيما الضرائب المؤجلة ، حيث يمكن أن يوجد انحراف بين تاريخ الأخذ هذه الأعباء الجبائية،

– على مستوى المحاسبة وتاريخ الأخذ هذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

– ا لعمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة،

3-3-تحضير المحترفين والممارسين للمهنة :

إن اعتماد يستدعي من المهنيين المعرفة الجيدةSCF به قصد إتقان ممارسته ويتم ذلك بإتباع عدة إجراءات منها:

– تحرير مهنة المحاسبة من خلال فتح مجال المنافسة أمام الأجانب وخاصة مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين المؤسسات الوطنية من التصديق على حساباتها كضرورة للتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي في إطار العولمة.

-العمل على دعم المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية.

-الانضمام إلى برنامج التدريبIFAC الذي يعده هدف تكوين خبراء محاسبيين على المستوى الدولي.

-تشجيع التعاون بين المهنيين الجزائريين والأجانب.

والتي يكفلها التطبيق السليم للمعايير SCF وبالتالي فإن نجاح البعد المحاسبي للحوكمة في الجزائر يعتمد على نجاح الممارسة المحاسبية حسب المحاسبية الدولية والتكيف المستمر معها على اعتبار أنها في تطور دائم يتوافق مع تطور الظواهر الاقتصادية واحتياجاتها.

4. متطلبات تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر ، و الآثار المرتقب حصولها

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الترتيبات و الإجراءات التي تمس العديد من الجوانب ، و هذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات و العوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة.

و لعل من أهم المتطلبات و الترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نذر ما يلي :

- التأهيل العلمي والعملي. – دور الشركات . –دور الإعلام .
- الأنظمة والقوانين الناظمة للمحاسبة . –دور مجالس و جمعيات المحاسبين

و سنركز على جانبين هامين يشكلان أساس و جوهر عملية التطبيق لهذه المعايير و هما : المحاسب و الشركة.

1.4. التأهيل العلمي و العملي للمحاسب :

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، لذلك لابد من تأهيله علمياً وعملياً ليكون قادراً على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح. و لتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير و تطبيقها يجب :

- عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات .

- تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية والخاصة ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة بشكل خاص .

كما أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي ،فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستهان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة، إلا أن هناك ناحية هامة ووثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية إلا وهي التعليم المحاسبي وتأهيل واعتماد المحاسبين .

2.4. **تطوير الشركات** : سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات . وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

3.4. الآثار المرتقب حصولها بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح و الشفافية و المساءلة و بالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية ، و تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير ، و بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات ، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

خـلاصـة الفـصـل

استهدف هذا الفصل التعرف على الاتجاه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS ولتحقيق هذا تم التطرق أولا إلى الحاجة والسبب الذي أدى إلى ظهور المحاسبة الدولية والتباين الموجود بين المعايير المحاسبية المطبقة بين الدول من أهم الأسباب التي عجلت بظهور هذه المعايير المحاسبية الدولية باختلاف مصادرها، كما تم التطرق في إلى الجهود الدولية لوضع معايير محاسبية دولية تلبي طموحاتها وجهود التوافق والتوحيد المبذولة في هذا المجال إن تحدي التوافق و التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي تواجهه إرادة وجهود العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية لمختلف الدول، من اجل تحقيق نوع من التوافق المحاسبي الدولي و السعي لإذابة و إزالة العديد من الاختلافات في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. وفي هذا المجال في السعي نحو التوحيد نجد مجلس(*IASB*) الذي يلعب دور هام و جبار على المستوى الدولي في توحيد اللغة المحاسبية، عن طريق إصدار معايير محاسبية تراعى فيها أهم متطلبات العرض و الإفصاح و توضح وتبين الممارسات المحاسبية، وذلك بالاستناد إلى إطار مفاهيمي يحدد و يبين متطلباتها و يفسر مختلف القواعد و المبادئ التي تستند عليها الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

ليتم التركيز بعدها على مجلس(IASB) والمعايير التي صدرت عنه، ودرجة التزام الدول العالم بها، هو الذي يسهر على عملية إعداد وإصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية *IAS/IFRS*، التي تخضع لشروط صارمة و مساهمة عدة أطراف، كما أن تطبيق هذه المعايير يحدث أثار على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية و الالتزام بعدد معين من هذه القوائم لأجل زيادة قابلية مقارنتها ،و تسهيل قراءتها للاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.إذ أن إستراتيجية مجلس (IASB) في الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي تسعى إلى إعداد قوائم مالية موحدة على المستوى الدولي حسب ما تنص عليه معايير IAS/IFRS وذلك بإتباع معالجات محاسبية ومالية حسب ما تتطلبه هذه المعايير.

كما حاولنا في هذا الفصل الوقوف على مدى علاقة حوكمة الشركات بالمحاسبة ومخرجات النظام المحاسبي،وكذلك الدور الإيجابي الذي ممكن أن تلعبه الحوكمة من خلال آلياتها والمساهمة في تحقيق الشفافية وإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية للمؤسسات وتوفير معلومات ذات جودة عالية حتى ممكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وهذا من خلال:

-توفير الإفصاح العادل والكافي لجميع مستخدمي القوائم والتقارير المالية.

-العمل على زيادة تحسين جودة المراجعة من خلال الكشف عن الأعمال غير الشرعية.

-العمل على دعم استقلالية وحياد مراجعي الحسابات.

-العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالمؤسسة.

وفي ظل المتغيرات الدولية الحديثة.جعلت الجزائر تقوم بعدة إصلاحات من أهمها تبني SCF والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والذي يعتبر كخطوة جادة نحو حوكمة الشركات، وبإدخال إصلاحات على مستوى إطارها المحاسبي حتى يتماشى مع المتطلبات الدولية، وهذا ما تطرقنا إليه في هذا الفصل.

الفصل الثالث :
الشفافية و الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول : المعلومات المحاسبية و جودتها .

المبحث الثاني : الشفافية (شروطها ،معوقاتها ،محاورها).

المبحث الثالث : الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وفقا المعايير المحاسبية.

تمـــــهيـــــد

بعد أن تم التطرق لمفهوم الحوكمة وأهدافها ومبادئها والجهود الدولية المبذولة في سبيل تدعيم وتقوية الشركات التي تطبق نظام الحوكمة، ومعاقبة الشركات التي لا تلتزم بالحوكمة ،وحتى يكون لهذا التطبيق أثر ملموس على الاستقرار الاقتصادي، ومنع الانهيارات والأزمات التي تصيب أسواق رأس المال وقطاع الأعمال، فإنه لا بد من إيجاد نظام ديمقراطي يطبق مبادئ الحوكمة ويحارب الفساد، وبمعنى أدق يجب أن تلتزم الأنظمة الاقتصادية على وجه الخصوص والأنظمة بشكل عام بالشفافية من أجل نمو اقتصادي جيد وسوق مالي كفء مبني على معلومات موثوقه وملاءمة .وهنا تبرز الحاجة إلى إيجاد تشريعات تتماشى والمفاهيم الجديدة للاقتصاد العالمي مثل الشفافية والإفصاح والحوكمة وخاصة في الدول النامية، التي يجب عليها الإسراع في البحث عن تشريعات تتواءم وبيئتها الداخلية من جهة، وتلبي المتطلبات الدولية التي تصدرها المنظمات المهنية المختصة من جهة أخرى.

تعد منظمة الشفافية الدولية منظمة غير حكومية فريدة من نوعها كونها أخذت على عاتقها مكافحة ظاهرة الفساد التي تعد العائق الأكبر أمام التطور الاقتصادي والاجتماعي في كل أنحاء العالم" . و التي اعتبرت ان الفساد هو سوء استغلال السلطة من أجل تحقيق مكاسب شخصية" .وقام بيتر آيجن، مدير البنك الدولي السابق، بتأسيس هذه المنظمة في عام 1993م.

وتملك هذه المنظمة اليوم فروعًا في أكثر من 100 دولة، وسوف نقدم عرضًا لنشأة المنظمة الدولية ولمفهوم الشفافية ومبادئها وأهدافها، ومعوقات تطبيق الشفافية .

كما تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات الهامة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم والتقارير المالية وترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي في كثير من الدول العربية و الي أنظمة الشركات. كما يلقي الإفصاح المحاسبي اهتمامات مشاريع الهيئات المهنية وأوراق الأكاديمية البحثية عالميا ومحليا ومازالت كتب النظرية المحاسبية تناقش ماهية كفاءة وعدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي وتعزيز الأداء والشفافية والمساءلة بالشركات.

المبحث الأول : المعلومات المحاسبية وجودتها .

إن و جود العديد من الاختلافات و التباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية، نشأ أساسا من اختلاف الأنظمة الاقتصادية و المالية المستخدمة عالميا، مما أدى إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية سواء من مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات التي تستند إلى معايير موحدة.

المطلب الأول :ماهية المعلومات المحاسبية.

1. المنطلقات الأساسية للبيانات والمعلومات المحاسبية (بيانات – معلومات):

لقد أدت التغيرات الجديدة التي أفرزتها الثورة العلمية إلى زيادة أهمية نظام المعلومات بصفة خاصة في المؤسسة كما أن تعقد الحاجات وتشابكها جعل من المعلومات مورداً خصبا لجملة من الفعاليات K نجاحها مرهون بمدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها للوقوف على القرار السليم في ظل هذه التغيرات المستمرة المتلاحقة التي تستهدف بيئة ومحيط المؤسسة.

1.1.البيانات والمعلومات – مفاهيم وأسس:

1.1.1 البيانات: " هي عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق و المفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها و معالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج"[1] .

وفي تعريف أخر للبيانات تعرف على أنها "جميع البدائل المتاحة التي تعبر عن الواقع. من أفراد وأشياء وأحداث ومبادئ"[2].

أي أن البيانات تكون غير منظمة وغير محدودة القيمة بحيث يمكن أن تكون كمية قابلة للقياس و الحساب، وقد تكون غير كمية (وصفية) لأنها تستعمل مباشر في عملية إتخاذ القرار فهي بمثابة مادة خام، في حين نجد هناك عدة تعار يف للمعلومات نذكر من بينها :

2.1.1 **المعلومات**:وتعرف بأنها هي البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا يمكن إستخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لإتخاذ القرارات[3] ،كما تعرف هي الناتجة من نظام المعلومات، وهي تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف[4].

ومن خلال التعاريف المذكورة يتضح أن البيانات عبارة عن المادة الخام التي يتم ترتيبها تصنيفها وتنظيمها للحصول على شكل اكثر استخداما وفائدة وتسمى في هذه الحالة بالمعلومات والجدول الموالي يوضح الفرق بينهما:

---

1 عبد الرزاق محمد القاسم، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**، مكتبة دارالثقافة للنشروالتوزيع، **ط1** ،عمان، 1998، ص :15.

2 أحمد بسيوني شحاتة، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر ،1995، ص :12.

3 عبد الرزاق محمد القاسم، **مرجع اعلاه** ، ص :15 .

4 كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، **نظم المعلومات المحاسبية**، دارالجامعة الجديدة النشر، مصر، 2000، ص : 15.

جدول رقم 3-1: يوضح التميز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات

المجـــــال	البيانـــــــات	المعلومـــــــات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الإستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي و غير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المداخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

المصدر:حكمت أحمد الراوي،**نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة**،مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع،ط1، عمان،1999،ص:40 .

من خلال ما سبق نستنتج أن :

- المعلومات تضيف حقائق وأفكار جديدة لمستقبلها أو إستخدامها.
- المعلومات تساعد على زيادة المعرفة و تخفيض عدم التأكد لدى مستخدمها مما يساعد على إتخاذ قرارات هادفة وفي إطار موضوعي.
- بصفة أشمل المعلومة هي المنتج النهائي الذي على ضوئه يتم إتخاذ القرارات بالنسبة لمستعملها .

فالمعلومات هي بيانات عولجت من خلال خطوات و مراحل مرت بها عملية المعالجة لتحويل البيانات إلى معلومات، وهذه الخطوات والمراحل هي :جمع البيانات، وتبويبها، وتصنيفها، وتحليلهاوتفسيرها،وتخزينها واسترجاعها ، حتى تصبح ذات دلالة مبينة وذات معنى وقيمة، وبالتالي تقودنا إلى اتخاذ القرارات.

غير أن المعلومات المحاسبية تعتبر بيانات عولجت للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار[1].

فتوفير المعلومات المحاسبية ليس هدفاً في حد ذاته، بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدمي المعلومات، وان المنفعة ترتبط بالمعلومات وفائدتها من وجهة نظر معدي التقارير و القوائم، أي أنها تلتصق بالمعلومة.

1 جمعة حميدات ، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص : 08 .

3.1.1. تعريف المعلومات المحاسبية:

"المعلومات المحاسبية هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا و شرحا و وصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات "[1].

"هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة"[2].

2.تعريف نظام المعلومات:

- يعرف النظام" على أنه مجموعة من العناصر التي ترتبط مع بعضها سلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف"[3] ، وفي تعريف أخر نجد أن النظام " ، هو مجموعة من المكونات التي تربطها ببعضها البعض و بينها علاقات تفاعلية تمكنها من تكوين كل متكامل "[4] .

بصفة عامة " النظام مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات ،الأموال، السجلات...الخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدفا ومجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة "[5] .فمن خلال هذا التعريف نجد أن النظام يجب أن يتوفر على عدة خصائص من بينها الموارد، الحدود،الأهداف ،البيئة.

لقد تعددت التعاريف الخاصة بنظام المعلومات باختلاف الخلفيات العلمية والعملية لأصحابها وفيما يلي عرض لأهم التعاريف: يعرف نظام المعلومات بأنه نظام يتم من خلاله تنسيق الموارد البشرية والآلية لتحويل المدخلات(البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المشروع.[6]

وفي تعريف اخر يعرف نظام المعلومات بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الاعمال والعناصر والموارد تقوم بتجميع وإدارة ورقابة البيانات بغرض انتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال شبكة وقنوات وخطوط اتصال.[7]

من خلال هذه التعاريف فإن نظام المعلومات يقوم على مجموعة من الموارد(القوى البشرية,الأجهزة,الأموال,البيانات) التي تتضافر مع بعضها البعض لتحقيق هدف أساسي هو إنتاج المعلومات

1المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية** ،المطابع المركزة ، عمان، 2003، ص: 153.

2 عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي : إطار التاريخي للمحاسبة** ، ط1 ، عمان ،2002 ،ص: 1.

3 عبد الرزاق محمد القاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص : 17.

4 منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العيد، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية (النظرية،الادات،التطبيقات)**، الدارالجامعية،الإسكندرية، 2003 ،ص:49.

5 أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص: 13 .

6مصطفى كمال الدين الدهراوي،**نظم المعلومات المحاسبية**،الدار الجامعية، الاسكندرية،1997،ص: 24.

7احمد حسين علي حسين،**مرجع اعلاه**،ص 21.

وتعتبر البيانات أهم المدخلات الرئيسية لنظام المعلومات. وعادة ما يتكون نظام المعلومات الأساسي من مجموعة من النظم الفرعية كنظام المعلومات المحاسبي, نظام المعلومات التسويقي, نظام المعلومات الانتاجي...

2.1. ماهية نظم المعلومات المحاسبية:

مهما كان حجم المؤسسة ومجال عملها (انتاج ,تجارة , خدمات) فإنها تتكون من مجموعة من الوظائف الأساسية :الموارد البشرية ,المحاسبة والمالية ,الانتاج ,التسويق ,وكل هذه الوظائف تتطلب معلومات عامة ومعلومات خاصة ولتوفير المعلومات الضرورية لكل هذه الوظائف توجد نظم معلومات وظيفية من بينها نظم المعلومات المحاسبية .

1.2.1.تعريف نظم المعلومات المحاسبية : فيمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي كالتالي: [1]

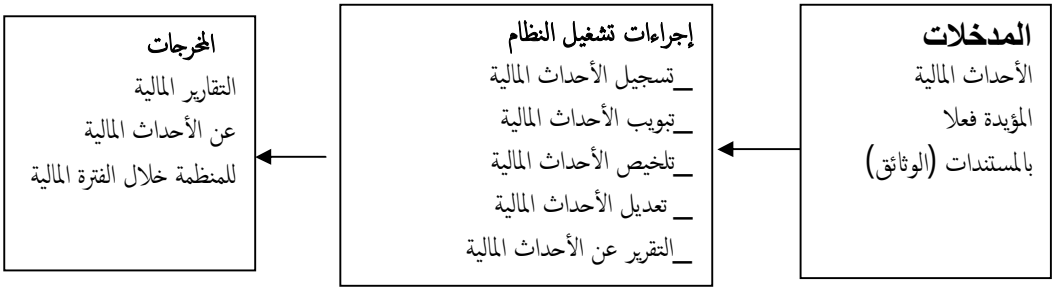
- يعرف النظام المحاسبي على أنه أحد الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية .

–هو النظام الذي يقوم بتنظيم وتحويل مختلف البيانات المالية للمؤسسة ويحولها الى معلومات منسجمة ومفيدة للمسيرين والمستعملين الخارجين ويساعد هذا النظام كل مصالح المؤسسة كل في مهامه في اتخاذ أحسن القرارات .

– يعتبر النظام المحاسبي جيد التصميم نوعا ما، ذلك لأن هذا النظام يتضمن إجراءات تشغيل تهدف إلى تحويل مدخلات معينة إلى مخرجات من نوعية أخرى مع استخدام إجراءات للرقابة الداخلية تتحكم فيه وتحد من التأثيرات الناتجة عن المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام .

وتتمثل مدخلات هذا النظام في الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا لتصبح أحداثا مالية يهتم النظام لتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، وتشمل هذه الأحداث المبيعات النقدية و الآجلة أو تحقق الإيرادات الأخرى أو المصروفات، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوضعها أحداثا مالية في شكل قيود لليومية، وتدوين تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان أو موازين للمراجعة، ثم التقرير عنها في تقارير مالية متباينة، وتتمثل مخرجات هذا النظام في التقارير المحاسبية و المالية التي يمكن أن تتمثل في القوائم المالية[2] .

الشكل رقم3 .1: النظام المحاسبي



1صالح صافي ، "**المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة** " ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2،الجزائر،2003،ص: 9.

2 محمد الفيومي محمد وآخرون،**مرجع سبق ذكره**2، ص :103_104.

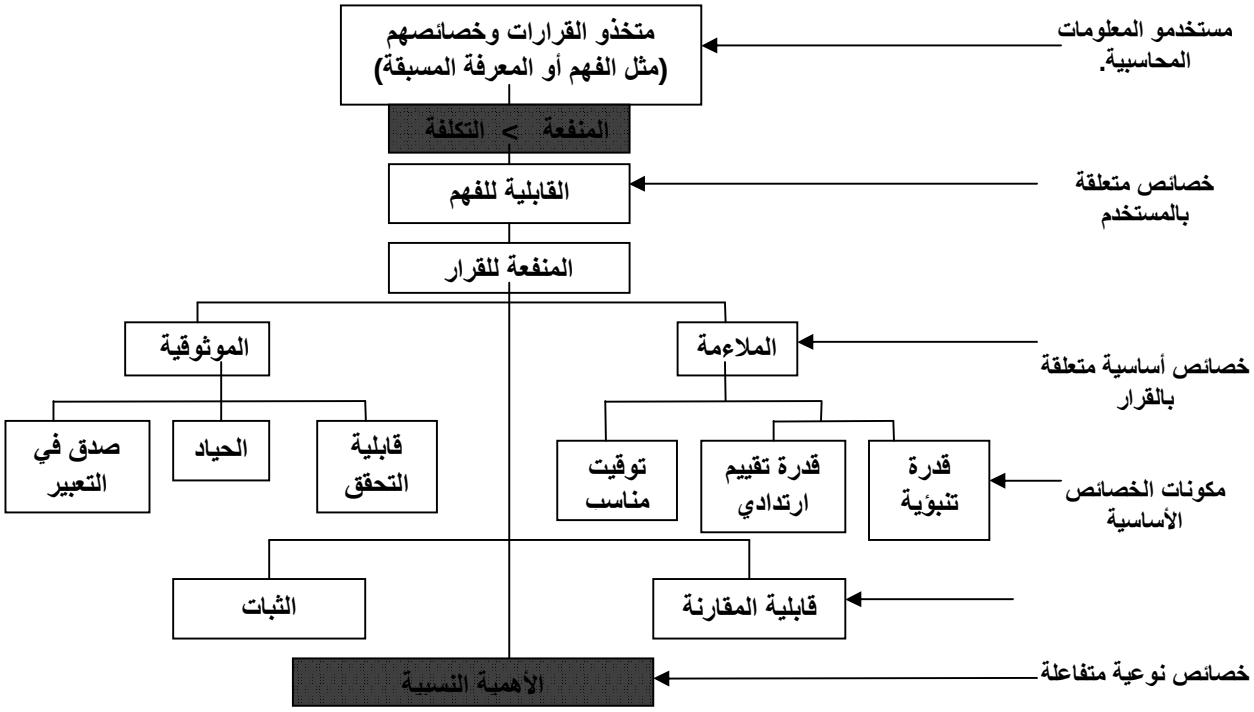
المصدر : محمد الفيومي محمد وآخرون،**نظم معلومات المحاسبة** ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية،2002،ص :104 .

4. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تتمثل أهداف التقارير المالية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الأغراض المختلفة لمستخدمي تلك التقارير سواء كان ذلك داخل المنشأة أو خارجها ،و لكي تكون المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها فلا بد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، لذلك فان الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو استخدامها لتقويم مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها و الإفصاح عنها في التقارير المالية. [1]

اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) البيان رقم 2 لمفاهيم" معايير جودة المعلومات المحاسبية"التي تتمثل في مجموعة الخصائص النوعية التي تعد كمعيار للمقارنة بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) و المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرارات. و علاوة على ذلك فقد وضع المجلس عددا من المحددات للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتمثل في التكلفة و الأهمية النسبية للمعلومات. و الشكل التالي يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الشكل رقم 2.3: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB



المصدر : طاهر القشي ، **مرجع سبق ذكره** ،ص :8.

1 عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة**،ذات السلاسل للطباعة والنشر ،، ط1 ،الكويت ، 1990 ،ص : 195 .

من خلال الشكل السابق نجد أن هناك تباينا بين مستخدمي المعلومات المالية من حيث مستوى الفهم وكمية المعلومات المجمعة في السابق، أما المعلومة فتخضع لقيد أساسي وهو أن تكون الفائدة المرجوة من الاستخدام أكبر من تكلفة الحصول على المعلومة ، كما تكمن أهمية الاعتراف بتلك المعلومات على أساس ارتباطها بالأهمية النسبية لقيمة الشيء المعترف به ، أما عن خصائص المعلومات فهناك خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة الموثوقية ، و ينقسم كل منهما إلى ثلاث خصائص فرعية ، من حيث الملائمة يجب توفر: (قيمة التنبؤ ، وقابلية الاسترجاع والتوقيت المناسب) ، أما الموثوقية فتكون (الأمانة في التمثيل، الحيادية، القابلية للتحقيق).

من اجل الحصول على معلومة متميزة يجب توفر خاصيتين إضافيتين وهما قابلية المقارنة مع الثبات في تطبيق قواعد التقييم ويرتكزان أساسا على وجود الخاصيتين الأساسيتين السابقتين (الملائمة و الموثوقية).

إن أهمية المعلومة في توجيه اتخاذ القرار الاستثماري من طرف المهتمين بالمؤسسة ، يكون من خلال معلومات مالية تتوفر على خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة الموثوقية وخاصيتين ثانويتين وهما القابلية للمقارنة والثبات.

1.4. الملاءمة: هناك عدة تعاريف لملاءمة المعلومة ، حيث تشير اغلبها إلى أن المعلومات ذات الملاءمة هي تلك المعلومة التي في حالة الحصول عليها يكون تأثيرها على اتخاذ القرار ، أي وجود ترابط منطقي بين المعلومة واتخاذ القرار . إن التعريف السليم للملاءمة هو قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، لضمان تجسيد صفة الملاءمة في المعلومة المالية يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية[1]:

1.1.4.التوقيت المناسب: لكي تكون المعلومة ملائمة من الضروري توفرها في الوقت المناسب ، حيث أن تأخر وقت توفر المعلومة عن وقت الحاجة إليها يجعلها معلومة عادية (بدون منفعة) ، وتكمن علاقة الترابط بين اتخاذ القرار وتوقيت الحصول على المعلومة في أن عملية اتخاذ القرار تكون محددة بمدة زمنية و توفر المعلومة خلال تلك الفترة تأثر على وجهة اتخاذ القرار .

إن إعداد و نشر القوائم المالية يكون في فترات متباينة التأخير ، مما يؤثر على مدى ملاءمة المعلومة المحتواة فيها ، من هنا ظهر المعيار المحاسبي الذي ينص على ضرورة إعلان تقارير مرحلية ، كما أن نشر المعلومات بأكثر سرعة لا يكون على حساب إهمال دقتها ودرجة عدم التأكد منها.

2.1.4. خاصية التنبؤ : هذه الخاصية عبارة عن توفر إمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية وذلك بالاعتماد على المعلومات المعبرة عن الماضي، أي وجود علاقة بين المعلومات الماضية والتنبؤ بالمستقبل، إن عملية التنبؤ لا تكون إلا على أساس معلومات من الماضي ،كما أن الاطلاع على المعلومات الماضية دون توقع المستقبل تعتبر عملية لا جدوى منها، أما عن علاقة قدرة التنبؤ بالقرار فتتجسد في تقليل درجة عدم اليقين من خلال وضع توقعات للنتائج المستقبلية.

1 حنان رضوان حلوه ، **تطور الفكر المحاسبي**،الدار العلمية الدولية،عمان ، ط1 ،ص : **197.**

3.1.4.القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ: (التغذية العكسية):

هي إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة ، وأن تتمتع المعلومة بقدرة عالية على التقييم الارتدادي للقرارات الماضية وقيمة التنبؤ العالية بالمستقبل ، ومن هنا تبرز أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.

2.4. الموثوقية:ان توفر المعلومات على خاصية الموثوقية يسمح بتوجيه القرارات، ولتكون المعلومة ذات موثوقة يجب توفر ثلاث خصائص ضرورية ، وهي أن تتوفر على نسبة ضئيلة من الأخطاء وأكثر حيادية في النقل وكذا الأمانة في التعبير، في حالة القوائم المالية تقاس درجة الموثوقية بحجم الأخطاء و درجة التحيز في نشر المعلومات وعدم التصوير الصادق للأحداث والمعاملات الاقتصادية.

تعتبر المعلومة ذات موثوقية حسب FASB " أنها خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء ، والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".[1] لضمان تجسيد صفة الموثوقية في المعلومة المالية يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية (الصدق في التعبير ، الحياد ، القابلية للتحقيق).

1.2.4. الصدق في التعبير: الصدق في التعبير هو وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم ، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه ، و هناك سبب رئيسي يحد من الصدق في التعبير و هو التحيز وينقسم إلى[2]:

- تحيز في عملية القياس: مثل استعمال التكلفة التاريخية.
- التحيز من القائم بعملية القياس.

2.2.4.الحياد: هو عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، أي لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب أخر. كما أن تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد.

3.2.4.إمكانية التحقق:وهي أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس. و هناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.

3.4.خصائص ثانوية: هناك بعض الخصائص الإضافية لكي تكون المعلومات متميزة،وهي قائمة على اساس توفر الخصائص الرئيسية السابقة و هي:

1.3.4. قابلية المقارنة: إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتميز ، حيث تسمح تفضيل بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما ،و هي نوعان[3]:

---

1 حنان رضوان حلوة ،**مرجع سبق ذكره ، ص: 205.**

2 ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستيرغير منشور،جامعة باتنة،2009/2008 ،ص: 54.

3مؤيد راضي خنفر،غسان فلاح المطارنة **، تحليل القوائم المالية**، دارالمسيرة للنشر، ط1،عمان،2006، ص: 20.

- مقارنة معلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة ، في هذه الحالة من الضروري وضع نتائج لعدة سنوات على القوائم المالية ، وتهدف هذه العملية لمعرفة مدى تطور أو تراجع الحالة المالية للمؤسسة.
- مقارنة بعض المعلومات المالية (الكمية والوصفية) لعدة مؤسسات تتوفر على خصائص متجانسة مثل: (نفس النشاط أو نفس القطاع والحجم ورقم الأعمال والإقليم...الخ).

2.3.4.الثبات: هذه الخاصية تكمن في التماثل والاستمرار في استخدام وسائل وأساليب وطرق المحاسبية للقياس في المؤسسة ، مثل طرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات...الخ.

4.4. الخصائص أخرى: بالإضافة إلى الخصائص الأساسية والثانوية هناك بعض الخصائص من المهم توفرها وهي[1]

1.4.4.الشمولية: تكمن في درجة الإلمام بالحدث المراد عرضه من خلال توفر التفاصيل اللازمة و عدم إهمال التسجيل للبيانات الأساسية وأهمية هذه الخاصية تبقى نسبية التجسيد، لأنها تكون من خلال تقليل الأخطاء وفعالية المراجعة.

2.4.4. الدقة:وهي أن تكون المعلومة خالية من الأخطاء و أكثر دقة أي (محددة وصادقة وغير غامضة)، بحيث تمثل الوضع بصورة حقيقية وتكون الأخطاء نتيجة لـ:

- عملية القياس غير الدقيقة للبيانات أو استخدام طريقة غير دقيقة في جمعها.
- الفشل في استخدام طريقة سليمة للأعداد ومعالجة البيانات لتكون في شكل معلومات.
- فقدان أجزاء من البيانات أو ترك بعضها دون تشغيل أو خطأ في التسجيل.
- استخدام ملف خاطئ لحفظ المعلومات أو التحريف في البيانات.

كما أن هناك عدة طرق للتقليل من الأخطاء وهي:

- ضبط مسار إنتاج المعلومات بإجراءات رقابة داخلية فعالة.
- المراجعة الداخلية والخارجية للمعلومات.
- إضافة درجة محددة من الثقة حول صحة المعلومات (أراء محافظي الحسابات على المعلومات).
- وضع قواعد خاصة بعملية القياس، التجميع وإعداد البيانات.

3.4.4. الموضوعية: وهي عبارة عن نقل للبيانات دون تحيز شخصي وبدون تحريف للحقائق ، تعتبر خاصية نسبية التطبيق ، حيث أن توفرها على درجة عالية أفضل، و يمكن التميز بين ثلاثة أنواع للمعلومات حسب درجة الموضوعية:

- **موضوعية بطريقة مقنعة:** هي تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- **موضوعية مشكوك فيها:** هي تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها مع الحيطة والحذر.
- **غير موضوعية تماماً:** هي تلك المعلومات التي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتكمن أهمية ضمان الموضوعية في المعلومات بإهمال الجانب الذاتي في نقل المعلومة.

---

1 مداني بن بلغيث ،**مرجع سبق ذكره** ، ص : 49 .

4.4.4. النفعية: تقاس بدرجة الفائدة من وراء استخدام المعلومة ، وترتكز أساسا هذه الخاصية على عنصرين هما: صحتها وسهولة استخدامها وهناك ثلاثة أشكال للمنفعة:

- **منفعة شكلية:** هي أن تكون درجة تجانس شكل المعلومة مع احتياجات متخذ القرار.
- **منفعة زمنية:** هي أن تكون متوفرة وقت الحاجة إلى استخدامها أي غير متأخرة .
- **منفعة مكانية:** سهولة الحصول عليها(تكلفتها، وقيمتها)، و درجة الصحة والثقة فيها.

5.4.4. القابلية للفهم: إن قابلية الفهم تعتبر من أصعب الخصائص من ناحية التجسيد، حيث تعاني من إشكاليات عديدة ابرزها عدم التجانس مستوى الفهم ما يضطر المؤسسة إلى الانحياز، لكن هناك بعض المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى القابلية للفهم وهي[1]:

- **درجة الوضوح والبساطة**: و هي أن تعرض المعلومات ببساطة ووضوح دون تعقيد في الأسلوب أو اللغة مثلا لغة مفهومة على العموم وليست متخصصة ولا بدرجة عالية من الغموض .
- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات**: إن تباين مستوى الفهم بالنسبة للمتلقين يجعل من الضروري عرض المعلومات بقدر عالي من الإنصاف مع بساطة الطرح لتسهيل الفهم .

6.4.4. الحيطة: وتكون من خلال استخدام الحيطة في حالة عدم التأكد من المستقبل (معلومات احتمالية و متوقعة) [2] .

5.مستخدمو المعلومات المحاسبية: ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، والتي تعتمد على المعلومات المحاسبية لأغراض القرارات الداخلية والخارجية، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف الداخلية والخارجية كما يلي:

1.5. الأطراف الداخلية :وهي الأطراف الداخلية في الشركة وتتمثل في:

- **الإدارة العليا :**ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء الشركة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.
- **المستويات الإدارية :**ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية.
- **الموظفين :**يحتاج الموظفين إلى معلومات لمتابعة أعمال الشركة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للشركة[3] .

---

1 ناصر محمد على المجهلي، **مرجع سبق ذكره**، ص : 59.

2 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص : 32 .

3 هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية** ، دارالثقافة ، ط 1، الأردن، 2006،ص-ص : 42-43.

2.5. الأطراف الخارجية :وهي الأطراف الخارجية عن الشركة وتتمثل في:

- **أصحاب المؤسسة (المساهمون) :**يحتاج الملاك للمعلومات المحاسبية لتبين لهم الوضع المالي للمؤسسة، وما تحققه من ربح أو خسارة للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الإدارة في استخدام وحماية أموالهم.
- **المستثمرون المحتملون** :وهم الذين يفكرون في استثمار أموالهم في المؤسسة في المستقبل، ويحتاج هؤلاء إلى المعلومات حول حجم الفائدة المتوقع على استثماراتهم فضلا عن كفاءة إدارة المؤسسة.
- **المقرضون** :يمكن أن يكون مقرضا، أي هيئة مالية أو مؤسسة ذات طابع اقتصادي أخر ترغب في توظيف أموالها، بغية تحقيق عائد اقتصادي (فائدة)، وحتى تتم عملية اتخاذ قرار الاقتراض بشكل عقلاني، لابد من توفير المعلومات الكافية حول الوضعية المالية لطالب القرض، بحيث يتم التركيز على درجة الملائمة المالية (السيولة) طوال فترة الدين وذلك باستخدام الميزانية وجداول النتائج والتدفقات النقدية حاضرا ومستقبلا.
- **الدولة** :تحتاج أجهزة الدولة للمعلومات المحاسبية والمالية لأغراض عديدة مثل التخطيط الإقتصادي وفرض الضرائب ومنح الإعانات.
- **العمال والنقابات** :وهؤلاء يهتمون بالحصول على المعلومات التي تمكنهم من تغيير ربحية واستمرارية المؤسسة، ومقدرتها على خلق فرص عمل جديدة، وعلى دفع المستحقات العمال المختلفة بالنسبة للنقابات، فتهتم أيضا بالمعلومات التي تمكنها من تحليل القطاعات الاقتصادية المختلفة وفرص العمل واستقرارها وكذلك أمور اجتماعية أخرى[1].

6. مصادر المعلومات المحاسبية:

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي ويعتمد عليها متخذو القرارات والمستفيدون وكل الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة وتتمثل في:

1.6. القوائم المالية: وهي من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي من أهم أنواع التقارير المحاسبية وتعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية، وحسب SCF القوائم المالية 05:- الميزانية العمومية- قائمة الدخل - قائمة التغيير في حقوق الملكية- قائمة التدفقات النقدية- السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى .[2]

2.6. تقرير مراجع الحسابات: ويعده مراجع الحسابات الخارجي، ويرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يوضح المراجع رأيه حول فحص القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لحقيقة الشركة لفترة مالية معينة، كما يوضح مدى توافق إعداد القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا التقرير يعتبر مفيد لمستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بإمكانية الوثوق والإعتماد على القوائم المالية.

---

1 مداني بن بلغيث، محمد التهامي إبراهيم، **المؤسسة الجزائرية وتحديات تحسين الأداء المحاسبي المتميز** ،مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات . ، جامعة ورقلة، 8- 9 مارس 2005 ، ص :98 .

2 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره ،** ص-ص :33-34.

3.6.تقرير مجلس الإدارة:وهو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة، ويقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن نشاط الشركة خلال فترة مالية معينة، ويتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج ومركز الشركة المالي والتسويقي، وحجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي أنجزتها الشركة وما تنوي إنجازه في العام القادم.[1]

7. أهمية المعلومات المحاسبية:

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي،وبذلك فإن الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية تحدد في تخفيف حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث إن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلاً، أو تقليل حجم التباين في الخيارات. وعدم توفر المعلومات الكافية والصحيحة التي يعتمد عليها يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات، حيث يطلب صناع القرار معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات[2].

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة، مجملةً فيما يلي :

- **النمو في حجم الشركة** :يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.
- **ازدياد قنوات الاتصال في الشركة** :ما يتطلب توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية.
- **تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية** :ويتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
- **التأثر بالبيئة الخارجية** :تتأثر الشركة بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة، وهذا يتطلب قدرا كبرا من المعلومات.

8. جودة المعلومات المالية :

1.8. تعريف جودة المعلومات المالية: " هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية".

2.8.قياس جودة المعلومات المالية: إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي ، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة ،وهذه بعض المعايير للقياس الجودة وهي[3]:

- **المنفعة:** هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها.

1 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 32.

2 جمعة حميدات، وآخرون ،**مرجع سبق ذكره**، ص : 9-10.

3 ناصر محمد علي المجهلي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 72-73.

- **الدقة:** إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.
- **التنبؤ**: كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة ، لأن من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.
- **الفعالية:** هي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.
- **الكفاءة**: هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها.

3.8.أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المالية :

إن احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المالية يؤثر بالإيجاب على جودتها، وهذه الأبعاد هي[1]:

- **التحديد**: أي أن تكون المعلومة محددة بدقة.
- **السرعة:** إن سرعة الإيصال للمعلومات لها دور في تكافؤ الفرص لاستخدام المعلومة.
- **شمولية المعلومة**: يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها.
- **الملاءمة:** إن ملاءمة المعلومة هي المقياس الأساسي لجودة المعلومات.
- **التوافق في التصوير أو التمثيل**: يجب أن يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث.
- **التأكد:** يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.

المطلب الثاني : المحددات الأساسية للمعلومات واهم العوامل المؤثرة فيها

1.القيود (المحددات الأساسية للمعلومات):

حسب الدراسة التي أجرتها IASCF ، هناك قيدين أساسيين لتحديد محتوى المعلومات المالية وهي:

1.1.الأهمية النسبية: تكمن أهمية المعلومة من خلال تقدير انعكاس مدى إهمالها أو عدم الدقة فيها على متخذ القرار، حيث أن المعلومة المهمة نسبيا هي التي يؤدي نسيانها أو إهمالها إلى تحريف متخذ القرار والعكس، و من خلال هذا نجد أن المعلومات المالية تنقسم إلى قسمين هامة نسبيا وغير هامة نسبيا وهذا نتيجة لوضعيتها من عتبة الاعتراف، أي المعلومة الهامة نسبيا يجب إدراجها ومعالجتها بشكل دقيق نتيجة لتعديها عتبة الاعتراف، أما المعلوم غير الهامة نسبيا فالعكس .

إن اختبار درجة الأهمية النسبية للمعلومات تكون من خلال العناصر التالية[2]:

- البيانات الكمية المرتبطة بالقوائم المالية.
- حدود التجميع أو التفصيل للبيانات الكمية الواردة في القوائم المالية.
- البيانات الكمية التي يمكن تقديرها بدقة كافية لإدراجها في القوائم المالية.
- الخصائص التي يجب الإفصاح عنها بعبارات وجمل وصفية.

---

1 عائشة طالبي ، **تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلوماتي**، رسالة ماجستيرغيرمنشورة،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2005،ص: 72.

2 ناصر محمد على المجهلي، **مرجع سبق ذكره، ص: 63.**

- العلاقات الخاصة بين الوحدات والأفراد أو الجماعات المعنية، والتي تعبر على حقوق ومصالح أشخاص آخرين أو جماعات أخرى.
- الخطة والتوقعات الملائمة للإدارة.

إن صعوبة التعامل مع كل المعلومات المالية من طرف المستخدمين أوجبت أن يكون[1]:

- عملية إعداد القوائم المالية تحمل تلخيصا للكم الكبير من المعلومات بطريقة تجعلها ذات معنى لمستخدمي تلك القوائم.
- عدم عرض بيانات غزيرة تكون مظللة وكذا عند عرض بيانات ملخصة.
- عدم التوسع في العرض للمعلومات المالية غير الملائمة.

2.1.تكلفة المعلومة: يسعى المستخدم للمعلومة المالية إلى تحقيق فائدة أو منفعة لاتخاذ القرار، لكن المستخدم يكون أمام قيد وهو تكلفة الحصول عليها مقابل الفائدة التي يجنيها من استخدامها ، وبالرغم من أن المؤسسة هي التي تتحمل تكاليف عملية المعالجة و العرض للبيانات لتصبح عبارة عن معلومة جاهزة للاستعمال، إلا أن الأطراف الخارجيين هم الذين يقررون منفعتهم منها.

ان العلاقة بين المنفعة و التكلفة تظهر إشكالية ارتفاع التكاليف الخاصة بمعالجة ونشر المعلومات، وكذا مصاريف المراجعة والتدقيق التي تتحملها المؤسسة، إلا أن المؤسسة وخاصة الشركات المدرجة في البورصة تسعى لظهور بصورة راقية عن وضعيتها المالية من اجل كسب ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

2. هناك قيود أخرى وهي:

1.2. العرف الصناعي: إن العرف الصناعي للمؤسسة هو عبارة عن عادات يتصف بها إما نشاط معين أو قطاع معين ، وتعود أهمية هذه القيود كون المؤسسة تسعى إلى أن تكون متميزة في الإفصاح في قطاعها أو على الأقل في نفس المستوى لتمكين المستخدمين من المقارنة بين مختلف المؤسسات المتنافسة في نفس النشاط. [2]

2.2.التحفظ: ان التحفظ عبارة عن سياسة الحيطة والحذر وهي نتيجة لعدم التأكد في بعض ظروف أو بسباب تعدد طرق القياس ،كل هذا يجعل المؤسسة تتحفظ في الاعتراف والعرض لمعلوماتها المالية في القوائم المالية المنشورة[3].

3.2. تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني: من بين أهم خصائص المعلومات الملائمة أن تكون معبرة بصدق عن الأحداث والظروف الاقتصادية المتعلقة بها ، أي يجب تفضيل الجانب الاقتصادي على حساب الجانب القانوني في قياس وعرض المعلومات المالية.

---

1 حنان رضوان حلوة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 215.

2 مؤيد راضي خنفر ، **مرجع سبق ذكره ، ص : 27.**

3 حنان رضوان حلوة ، **مرجع سبق ذكره** ،ص: 222.

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية و معاييرها

1.مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها .و يقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، و عادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[1]

2.خصائص جودة المعلومات المحاسبية : تعتمد الجودة في هذا الإطار على مجموعة من الخصائص أهمها[2]:

-الملائمة –المصداقية –الدقة -التوقيت المناسب -الفهم والاستيعاب -الأهمية والإفصاح الأمثل للمعلومات - الكفاية.

نظرا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:[3] - الدقة – المنفعة - الفاعلية - التنبؤ – الكفاءة.

3.معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية:

و لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية يجب توفرمجموعة مختلفة من المعايير الاتية [4]:

1.3.معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

---

1 عباس مهدي الشيرازي ، **مرجع سبق ذكره**،ص : 19 .

2 القاضي حسين، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية ودار الثقافة،ط1 ،.عمان، 2000 ، ص30 : 10.

3 مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، **المحاسبة الإدارية**، دار السيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003، ص-ص: 403-402.

4 العياشي زرزار ، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقاريرالمالية للشركات**. مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن: **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع، رهانات و أفاق** جامعة العربي بن مهدي -أم البواقي، يومي .07 –08– ديسمبر2010، ص : 15.

2.3.معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والإطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغدية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدي الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

3.3.معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة و الأمانة.

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات.بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المنشأة.

4.3. معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة و يؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين ، وكذلك بيان أهمية ا لرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأ ة. ولذلك فإن مهنه المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطا وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة هي الأحرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.

المطلب الرابع :العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

1. العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي: [1]

1 ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سبق ذكره**، ص: .23

1.1.**العوامل الإقتصادية** :تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الإقتصادي، ففي الإقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الإقتصاد الإشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

2.1 . العوامل الإجتماعية :تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الإجتماعية مثل:

إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...إلخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

3.1. **العوامل القانونية :**إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

4.1.**العوامل الثقافية** :وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

2. العوامل المتعلقة بالمعلومات: تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب.

3. تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي): يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

4.العوامل الأخرى :ومن أهمها صافي الربح، ورغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال الشركات المساهمة[1] .

5. العوامل التي لها علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول خاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

---

1 عماد حرش جاسم التميمي، **الإفصاح في القوائم المالية**،
http://world-acc.net/vb/showthread.php?t=438 date de consultation:2013 /02/02

6.العوامل التي لها علاقة بالمنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحاسبية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASB) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية[1] .

المبحث الثاني : الشفافية(شروطها ،معوقاتها ،محاورها)

الشفافية من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في المجتمعات وذاع توظيفها وتعدُّ أحد ممارسات الديمقراطية، التي تتضمن المساءلة والمحاسبة والحرية في الحصول على المعلومات والإطلاع عليها ، ظهرت نتيجة لتطور اتجاهات الفكر الإنساني ، وهي تعبر عن المعلومات الصحيحة والصادقة لكل الأحداث المالية في المجال الاقتصادي ، ولقد التفت عدد من الباحثين والكتاب إلى مفهوم الشفافية كل بحسب وجهة نظره .

المطلب الأول : ماهية الشفافية و نشأتها

1.ماهية الشفافية :

أما بالنسبة لتحديد ماهية الشفافية فيعرف البعض الشفافية بأنها[2]:

"تزود من يعنيه الأمر بالمعلومات الكافية والوافية والتي تمكنهم من فهم وضعية معينة بشكل كامل وتمكنهم من اتخاذ القرار اللازم"، في حين يرى الاقتصاديون أن "الشفافية المحاسبية لابد أن ترتبط بعرض القوائم المالية و المستقبلية المتعلقة بتطوير الأعمال أو الدخول في توسعات جديدة".

عرّف آخرون الشفافية بأنها كشف الاهتمامات والأهداف والدوافع والإعلان عن المبادئ فهي تعني المصداقية وتأكيدها أمام الرأي العام والحكومة والقطاع الخاص، فيشبهونها بصندوق زجاجي يعكس للجميع بوضوح ما تقدم من أعمال ومهام وبرامج[3].

بينما يعرّفها آخرون على أنها وضوح التشريعات ودقة الأعمال المنجزة داخل التنظيمات وإتباع التعليمات والممارسات الإدارية الواضحة وسهلة الوصول إلى اتخاذ قرارات على درجة كبيرة من الموضوعية والدقة والوضوح[4].

1.1. المقصود بالشفافية :

يقصد بالشفافية قيام الشركة أو الجهة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات فى ماعدا تلك التي يكون من شأنها الأضرار بمصالح الشركة أو الجهة فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على إن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للشركة .

---

1 زغدار احمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية،IAS/IFRS**، مجلة الباحث، العدد 07،2009، ص : 84

2 عبد الحفيظ منصور، **الشفافية معايير الإفصاح والسرية المهنية**، مجلة المدقق الأردنية، العدد39، الأردن،1999ص ،: 13.

3 أفندي، مرجع السابق ،ص: 4.

4 حنان رضوان حلوى ، **النموذج المحاسبي المحاصر من المبادئ الى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1،عمان، 2003:ص ص: 448،446

وبعيدا عن التعريف العلمي للشفافية، فإن للكلمة تعريفا اقتصاديا وسياسيا له دلائل كثيرة وهو " توفر المناخ الذي يتيح لكافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرار المتعلقة بالأفراد أو الشركات ذوى الصفة العامة ". وفي هذا المجال يجب التفرقة بين مبدئي الإفصاح والشفافية حيث أن الأخير أكثر عمومية من حيث انسحابه إلى مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في مجتمع ما.

2.1. مفهوم الشفافية:

الشفافية تعني الوضوح والعقلانية والالتزام بالمتطلبات أو الشروط المرجعية للعمل وتكافؤ الفرص للجميع وسهولة الإجراءات والحد من الفساد فشفافية القوانين ووضوحها وبساطة صياغتها وسهولة فهمها فضلا عن سهولة الإجراءات التنفيذية وبساطتها وعدم تعقيدها[1].

و تعتمد الشفافية على الوضوح والسهولة والنشر، فالوضوح يكون في التشريعات والسهولة تكون في فهمها والوصول إليها أما النشر يكون في المعلومات التي تتضمنها من هنا يرى احد الباحثين أن الشفافية تعني الوضوح للتشريعات وسهولة فهمها واستقرارها وانسجامها مع بعضها وموضوعيتها ووضوح لغتها ومرونتها وتطورها وفقا للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية بما يتناسب مع روح العصر فضلا عن تبسيط الإجراءات ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها ، بحيث تكون متاحة للجميع[2] .

كما تشير الشفافية إلى إتاحة المعلومات إلى الجمهور ووضوح الإجراءات والسياسات والقواعد والقوانين والقرارات ، وإنها في الخدمة العامة واتخاذ القرار والسياسة العامة أداة لتقليل عدم التأكد وتساعد على القضاء على الفساد الإداري[3] .

وعلى وفق هذا فالشفافية هي أساس أسلوب التحكم المناسب لتأكيد حسن إدارة الاقتصاد وتحقيق الآمال في التغلب على المشكلات والشفافية تستند قبل كل شيء إلى إعلانية القرار ، فالشفافية في العمل كشف الاهتمامات والأهداف والدوافع والموارد والإعلان عن المبادئ وهي تعني المصداقية وتأكيد مصداقية الشركة أمام الرأي العام والحكومة والأجهزة الإدارية العامة في صندوق من زجاج بحيث يرى الجميع بوضوح ما تقوم به من أعمال وتباشره من مهام وتديره من برامج[4]".

إن الشفافية ليست مجرد أرقام أو معلومات ، إنما يجب أن تكون تلك الأرقام والمعلومات صحيحة وصادقة ، وبقدر ما تعبرعن حقائق الوضع القائم ، فهي ترتبط بالمستقبل الذي يكون هو الآخر مصداقا لما تستهدفه

---

1 نزيه برقاوي، **الشفافية في عمليات التخاصية**، مجلة أخبار التخاصية ، المجلد رقم1 ، العدد رقم 5 ، ص : 13.

2 عبد خرا بشة،**الشفافية في الخدمة المدنية**، تجربة ديوان المحاسبة، الأسبوع العلمي الأردني الخامس، الجمعية العلمية الملكية، 1997ا،لمجلد رقم 2 ، الأردن، ص : 341 .

3 Ab-khalil، Bin Ab Hamid، **Transparancy in the civil service**، Maleysiom Experience، 1998 ، p19

4 عطية حسين أفندي **لشفافية في أعمال الإدارة العامة** ، مجلة أخبارالإدارة ، 2001 ، العدد 33 ، ص : 4 .

الشفافية المطلوبة ، وبخلاف امتلاك الشفافية للمعلومات والأرقام الصحيحة والصادقة والمشدودة إلى المستقبل، فان الأمور تسير على الضد من الشفافية المنشودة ومضامينها واستحقاقاتها الحاضرة والمستقبلية[1].

فالشفافية تعني الكشف التام والواضح والعلني لكل المعلومات التي هي في حوزة الشركات لغرض كشفها للمشاركين (حملة الأسهم) ، وهذا يتم من خلال تهيئة الأجواء المناسبة لتفعل دور الشفافية في التنمية الإدارية من خلال شفافية الإجراءات والأنظمة والتشريعات وأساليب العمل[2].

ومما تقدم يظهر أن مفهوم الشفافية يتعلق بعدد من المفاهيم منها المعلومات ، والبيانات ، والقوانين ، والإجراءات ، واتخاذ القرارات والتشريعات ، والفساد الإداري ، وأنها تعني توفير المعلومات التي تتميز بالوضوح والدقة والموضوعية والتكامل ، وسهلة الفهم وغير مضللة لمستخدمي هذه المعلومات كافة عند الحاجة إليها في الوقت نفسه ، وان تكون ذات صلة وثيقة بالقرارات والتشريعات التي تخص ذلك النشاط للوحدة الاقتصادية، من أجل مكافحة الفساد الإداري وسيادة لغة الحوار الديمقراطي بين العاملين ومن اجل اتخاذ قرارات شفافة و ملائمة للحالة القائمة في الوحدة الاقتصادية لتعزيز القبول لدى مستخدمي هذه المعلومات .

يلاحظ من هذه التعاريف ومن أغلب وجهات النظر المتعلقة بهذا المفهوم أن الشفافية بالدرجة الأساس على:

-توفير المعلومات وإتاحتها لمستخدميها.

-الوضوح التام في الإجراءات والسياسات والقواعد والقوانين المتبعة والقرارات المتخذة.

-فتح قنوات الاتصال بين أصحاب المصلحة والمسؤولين .

2. نشأة الشفافية :

تم تأسيس منظمة الشفافية العالمية عام 1993 ، وهي منظمة غير حكومية وجاءت نتيجة شعور عدد من الأشخاص في عدد من الدول المتقدمة والنامية أن الفساد الضخم الذي تمارسه شركات مستقرة في الدول المصدرة يأتي حينما تشتري هذه الشركات السياسيين والمسوؤلين في الدول النامية مما يشكل تهديدًا لحقوق الإنسان والتمنية المستدامة وتعمل هذه المنظمة التي مقرها في برلين وأمامها هدف وضعته منذ يوم تأسيسها وهو الحد من الفساد عن طريق تفعيل اتحاد عالمي لتحسين وتقويم نظم النزاهة المحلية والعالمية.

استطاعت منظمة الشفافية الدولية أن تثبت أن الفساد لا يقتصر على الجزء الجنوبي من العالم كما كان متصورًا بل استشرى في الشمال كذلك كما هو الحال في الولايات المتحدة وأوروبا و لقد نجحت منظمة الشفافية الدولية في تعزيز التعاون بين الكثير من الحكومات ومنظمات المجتمع المدني بل كان للشفافية المحاسبية وهما على صلة وثيقة يبعضهما البعض دور بارز في محاربة الفقر والارتقاء بالدول المنخفضة الدخل[3].

---

1 احمد الداودي ، **الشفافية** ، المنبر الديمقراطي التقدمي 2004، الانترنيت ،www.almenber.comm

2 خلود هادي عبود الربيعي ، **تعزيز معطيات الشفافية في ظل تقانة المعلومات وقرارات الإنتاج والعمليات** ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، 2006 ، ص : 56 .

3منظمة الشفافية الدولية متاح :http://www.Transparency.orgبتاريخ للمطالعة ،2013/01/02 .على الساعة 10.20 ص:12.

تمخض عن عمل منظمة الشفافية الدولية في العشر سنوات الأخيرة مجموعة من أدوات وآليات ناجعة لمحاربة الفساد والتي تم تكييفها وتطوير عملها من قبل أفرع منظمة الشفافية الدولية لتتناسب مع طبيعة الاحتياجات على المستوى المحلي" .النزاهة" و"الشفافية "هما المفتاحان اللذان يدور حولهما كل شيء.

3.مبادئ الشفافية :

قامت مبادرة الشفافة العالمية - وهي شبكة تضم مجموعة من منظمات المجتمع الدولي والتي تعمل على تحقيق قدر أكبر من الشفافية لدى المؤسسات المالية الدولية - بصياغة مسودة" ميثاق الشفافية للمؤسسات المالية الدولية ."وينص الميثاق على تسعة مبادئ رئيسية والتي ينبغي على المؤسسات المالية الدولية أن تتبناها .ومن أهم هذه المبادئ ما يلي: [1]

الحق في النفاذ، الإفصاح التلقائي، النفاذ إلى صنع القرار، الحق في التماس المعلومات، الاستثناءات المحدودة.

كما تهدف منظمة الشفافية الدولية إلى ما يلي:

- محاربة الفساد والحد من انتشاره في مختلف الأوساط وخاصة الاقتصادية.
- حرية الوصول إلى المعلومات المفيدة بدون تكاليف أو تكاليف قليلة.
- مساعدة الدول النامية في تبني تشريعات ديمقراطية بعيدًا عن الاستبداد.
- تعزيز قبول الأنظمة لمبدأ المساءلة والإفصاح الأمثل.

4. شروط الشفافية :وهناك عدة شروط يجب توفرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها:[2]

– أن تكون الشفافية في الوقت المناسب، حيث أن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها أحيانا فقط لاستيفاء الشكل ونستشهد على ذلك بميزانيات الشركات التي تنشر بعد شهور أو سنوات من صدورها.

– أن تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت. فهل هناك فائدة من نشر إعلانات التوظيف التي تصدر بعد تعيين الأقارب والمعارف.

– أن تكون شارحة نفسها بنفسها فما قيمة شفافية غامضة أو غير شفافة فقد تقوم بعض الشريكات بنشر قوائمها المالية بالصحف استيفاء للشكل القانوني بدون مرفقاتها أو بدون مراقب الحسابات أو تفصيل البنود. على انه يجب ملاحظة ألا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل.

– أن يعقب الشفافية مساءلة، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية، بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها، وذلك بالطبع في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.

5. معوقات الشفافية : هناك العديد من العوامل التي تعوق سريان مبدأ الشفافية وبصفة خاصة في الدول النامية، ويمكن تصنيف هذه المعوقات تحت واحد أو أكثر من العوامل التالية: [3]

---

1 منظمة الشفافية الدولية، **مرجع سبق ذكره** ،ص:11.

2 محمد طارق يوسف ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 22 .

3 مصطفى حسن بسيوني، **مرجع سبق ذكره ،** ص :11 .

- **الفساد** :حيث تتسم المؤسسات الحكومية بالهيمنة على وسائل الإنتاج والتخطيط المركزي، وينتشر فيها الفساد وعدم احترام القانون، ووجود علاقة قوية بين رأس المال والسياسيين، وهذه تعيق تطبيق مبدأ الشفافية.
- **العولمة** :توجد علاقة كبيرة بين العولمة وعدم تطبيق الشفافية، حيث أكدت بعض الدراسات وجود علاقة طردية بين العولمة والحرية وعلاقة عكسية بين الشفافية والعولمة، والشفافية بحد ذاتها وسيلة وليست غاية مهمتها إظهار الأخطاء ومحاسبة مرتكبيها.

-**الجهل :**حيث إن العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات هم من نتاج الشعب كمنتجين ومستهلكين، وان الحصول على الخدمة أو المنتج يهمهم فقط بأقل سعر وبأفضل نوعية.

-ضعف أو غياب الإطار القانوني اللازم لحماية المواطن لتطبيق القانون ومما يزيد من تفاقم المشكلة ضعف الآليات وصعوبة التعامل مع هذه القوانين.

-معوقات سياسية واجتماعية :

تتمثل في غياب الحياة البرلمانية السليمة والتي ترمي إلى حماية المجتمع وزيادة دور مؤسسات المجتمع المدني.

6. مزايا الشفافية :تحدد أهمية المزايا بما يلي[1]:

- الدقة و الصدق عند تقديم المعلومات .
- بناء و توجيه السلوك المقاوم للفساد بشكل عقلاني و منطقي .
- تحقيق معايير الشرف و النزاهة .

و يضاف إلى هذه المزايا[2]:

- توفير الوقت و التكاليف و تجنب الفوضى في العمل .
- استقلالية الأفراد العاملون في التنظيمات الإدارية لدى القيام بواجباتهم الوظيفية ، و هذا ما يعزز الرقابة الذاتية بدل من الرقابة الإدارية المستمرة .
- ترسيخ قيم التعارف و تظافر الجهود و وضوح النتائج ، إذ يكون أداء الأعمال الجماعية جيدا .
- تساعد في إعداد الدراسات بصورة دورية لتحديد نقاط القوة و الضعف .
- المشاركة في اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة .
- تحقيق المصلحة العامة ، لان غياب الشفافية في بعض التشريعات و القوانين و عدم وضوح النص لهذه التشريعات و الأنظمة يعد سببا رئيسيا للاجتهادات الشخصية و بشكل لا يخدم المصلحة العامة .
- توفير النجاح و الاستمرارية لأي شركة يزيد مكافحة الفساد بكل أشكاله .

المطلب الثاني : أهمية و أهداف الشفافية و متطلباتها

1. أهمية الشفافية :

1 جبر و الشمخي www.arabtopics.com تاريخ الاطلاع 2012/12/12 علي ساعة 10.00.

2 خلود هادي عبود ،الربيعي ، **مرجع سبق ذكره**، ص، ص: 59، 60 .

نتيجة للتطور الحاصل في اتجاهات الفكر الإنساني ظهرت عدد من المفاهيم الحديثة ، ومنها الشفافية ، والتي تعد واحداً من نتاجات الديمقراطية ، وان الأنظمة ذات الشفافية تتميز بإجراءات واضحة في كيفية صنع القرار على الصعيد العام ، كما تمتلك قنوات اتصال مفتوحة بين أصحاب المصلحة والمسؤولين وتضع سلسلة واسعة من المعلومات في متناول الجمهور .

إن أهمية الشفافية تتجلى في الوضوح التام في اتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات وعرضها على الجهات المعنية بمراقبة الأداء من خلال سهولة وفهم الإجراءات ووضوحها ومرونتها مما يسهل على الأفراد المراجعين إنجاز أعمالهم بيسر وسهولة ، وتعزز الشفافية الرقابة الإدارية وتزيد من كفاءتها وممارساتها في دقتها ووضوحها للإجراءات والممارسات الإدارية المعمول بها ، وأن أهمية الشفافية تظهر في ُمساعدتها على تبسيط الإجراءات في أجهزة الإدارة وسرعة الإنجاز ، وتعزيز مفهوم الولاء بين أفراد التنظيم وبين جهود المراجعين ، وتعمل على تعزيز قدرات الأجهزة الإدارية على مواكبة المتغيرات والمستجدات المحيطة بها ، وتسهم في مكافحة الفساد الإداري[1].

زيادةً على ذلك فأن أهميتها تنبع من كونها تساعد على المشاركة بفاعلية لتطوير كافة نواحي الخدمة المدنية العامة كافة على جودة وزيادة الإنتاجية في العمل[2].

وتبرز أهمية الشفافية في إنعاش السوق المالي عن طريق جذب الاستثمارات الأجنبية ، والمحافظة على الاستثمارات الوطنية من خلال تحقيق المصداقية في توفير المعلومات المالية ، وإغلاق الأبواب أمام الروتين (البيروقراطية) ، ومحاربة الفساد في صوره وأشكاله كافة[3].

ولعل أهمية الشفافية تتضح في الجانب الأساسي في عمل الأجهزة الخاصة والإدارة العامة ، ومدى توافر حرية المواطن في الوصول إلى مصادر المعلومات والإطلاع عليها[4]. هذا وإن غياب الشفافية وتأخير فعلها ، وخاصة في المجال الاقتصادي ، قد أدى إلى الفساد المالي والإداري ، في بعض المؤسسات وفي بعض الشركات ، ومن هنا تكون من أولويات قوى المجتمع الفاعلة من حكومة وسلطة تشريعية ومؤسسات المجتمع المدني ، وفي مقدمتها الجمعيات المهنية أن تبذل جهودها لنشر ثقافة الشفافية والحقيقة ، والعمل على رفع مستوى الإفصاح والشفافية لكل الإحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها[5].

---

1 علي الشيخ ، **الشفافية في الخدمة المدنية** ، تجربة وزارة التنمية الإدارية ، الأسبوع العلمي الأردني الخامس ، الجمعية العلمية الملكية ، المجلد رقم 2، الأردن ، 1997 ، ص :357 .

2 عبدا لله عليان ، وأماني جرار ، **الشفافية في الخدمة المدنية ، المفاهيم ومعاييرها وأثرها في الخدمة المدنية** ، ديوان الخدمة المدنية ، الأسبوع العلمي الأردني الخامس ، الجمعية العلمية الملكية ، المجلد الثاني ، ، 1997 ص : 35 .

3 عبد الشخبانة ، **الشفافية في الخدمة المدنية** ، تجربة ديوان الرقابة والتقييس الإداري ، الأردن ، 1998 ، ص : 342 – 347 .

4 عطية حسين أفندي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 4

5 عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، **مهنة المحاسبة والمراجعة وإعادة الثقة** ، مقالة ، صحيفة الرياض السعودية،العدد 38 ،2002 ،ص : 2 .

ويشير الواقع أن العديد من الوحدات الاقتصادية بالوقت الحاضر تعتمد على مفهوم الشفافية نظرا لأهميتها الكبرى في المساهمة بإيجاد الحلول التي تساعد في تطوير العمل الإداري فإذا ما رغبنا في الارتقاء بأداء إدارتنا وتنظيماتنا للوصول إلى مستوى حضاري يساهم في تحسين العمل الإداري[1] بينما يشير البعض إلى أهمية الشفافية من خلال مساهمتها بالآتي: [2]

- تحقيق المصلحة العامة والحد من الاجتهادات الشخصية، خصوصا وان غياب الشفافية في بعض التشريعات والقوانين بشكل واضح يعدّ سببا رئيساً للاجتهادات الشخصية بشكل لايخدم المصلحة العامة.
- توفير النجاح والاستمرارية لأية منظمة تروم مكافحة الفساد المالي والإداري بكل أنواعه.
- تساهم الشفافية في اتخاذ قرارات إدارية سليمة.
- إزالة العوائق البيروقراطية والروتينية في الأنظمة والقوانين.

2.أهداف الشفافية :

تظهر أهمية الشفافية في تعزيزها لمفهوم الشفافية عن طريق تحقيقها لجملة من الأهداف يمكن الالتفات إليها على النحو الآتي :

- -تعزيز الرقابة الإدارية وزيادة كفاءتها عن طريق الوضوح في الإجراءات والممارسات الإدارية المعمول بها[3] .
- جذب الاستثمار الأجنبي والمحافظة على الاستثمارات الوطنية .
- إنعاش السوق المالي بوساطة تحقيق المصداقية في توافر المعلومات المالية .
- -إغلاق الأبواب أمام الروتين (البيروقراطية) .
- محاربة الفساد في صوره كافة.
- توفير الوقت والتكاليف ، وتجنب الإرباك والفوضى في عمل العاملين .
- ترسيخ قيم التعاون وتظافر الجهود ووضوح النتائج ، إذ يكون أداء الأعمال جماعياً والمحاسبة تكون بشكل جماعي.
- منع الممارسات الإدارية الخاطئة في العمل .
- تعزيز الدور الرقابي .
- زيادة الثقة في نظرة العاملين والمواطنين للتنظيم الإداري .

عن طريق الأهداف أعلاه ، يظهر أن الشفافية لا يمكن أن تكون هدفاً بحد ذاته وإنما فضلاً عن كونها هدفاً ، فهي وسيلة من الوسائل التي تساعد في عملية المحاسبة والمسائلة ، التي لا يمكن أن تتم على نحو مناسب وفاعل من دون ممارسة الشفافية ، كون الشفافية ركن أساسي وعامل فاعل ومهم في ترسيخ الديمقراطية في البلد .

---

1 الملوك، جلال سعد، **أثر إستراتيجية التمكين في تقرير الإبداع المنظمي (دراسة تحليلية)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، **كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق**، 2002 ، ص : 45 .

2 خرا بشة، **مرجع سبق ذكره ،ص** : 341.

3 علي الشيخ ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 357.

1. متطلبات الشفافية :

تعد الشفافية من المفاهيم الحديثة ، من اجل ذلك فقد اختلف الكتاب والباحثين كل حسب وجهة نظره إلى المتطلبات الأساسية للشفافية .

لغرض تعزيز مفهوم الشفافية لابد من وجود عدد من المتطلبات تتمثل بتوفير الحماية والضمانات للأشخاص والشركات التي تسهم في الكشف عن الفساد الإداري ، والكشف عن أسماء الأشخاص الذين أسهموا في ممارسته، فضلاً عن تطوير قدرات موظفي الحكومة ومهاراتهم في المواقع المالية عن طريق إجراء مراجعة شاملة للقوانين والأنظمة بشكل دوري وإزالة الغموض منها والتأكد من مدى مواكبتها للمستجدات الحديثة على بيئة العمل ، ومن ثم تطوير آليات الإشراف وتبسيط إجراءات العمل على نحو واضح يسمح بأداء الأنشطة من دون تعقيد مما يكشف عن مسوّغات الممارسات والمساهمة في بناء الاعتماد على الذات وتحقيق نوعية أداء أفضل في القطاع العام من خلال التركيز الفاسدة من المواطنين والعاملين ، ويندرج ذلك ضمن نشر المعلومات والبيانات وتوفير الإدارة إجراءات عمل الشركات لتكون في متناول المواطنين[1].

ومن متطلبات تحقيق الشفافية أيضاً ضرورة احترام مهام مجالس الإدارة وقراراتهم ولجان التنسيق الوارد النص عليها وعلى تشكيلها تشريعياً ، وهي أمور لا يجوز المساس بها كما إن تخطيها يجب أن يكون موضع مساءلة ، والتأكيد على مبدأ إشهار الذمة المالية لكل من يشغل وظيفة قيادية ، أو وظائف محددة تتصل بالمال العام ، وإلزام كل شركة بوضع برنامج سنوي للتطوير الإداري خاص بها بما في ذلك إجراءات العمل وخدمات الجمهور ومراقبة الالتزام بذلك ومساءلة المعنيين والإعلان عن ذلك ، والتأكيد على مراعاة مبدأ الكفاءة لا غير في اختيار القيادات الإدارية ، وان تقويم الأداء المؤسسي والفردي للقيادات العليا يجب أن يتصل مباشرةً بأهداف الشفافية ، ولا بد أن يتحقق على نحو دوري ومنظم ، وان تتطور آلياته ومعاييره وتشارك فيه أجهزة الخدمة المدنية والرقابة المالية والإدارية ، وان تخضع نتائجه للحوار والنقاش وتعلن نتائجه للرأي العام ضمن آلية يتفق عليها[2] .

المطلب الثالث : طبيعة الشفافية المحاسبية

تعرف 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 المنشأة الواردة في القوائم المالية التي أعدت وفق 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[3].

---

1 سميح بينو ، **المسؤولية العامة والمساءلة**، مجلة التنمية الإدارية ، المجلد الثاني ، الأردن، 1997 ، ص : 266.

2 نزيه برقاوي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 32 .

3 أمين السيد احمد لطفي ، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2009. ص : 660 .

والشفافية لا تعد موضوعا جديدا أو دخيلا على نظم الحوكمة بالشركات فهي الآن وكما كانت في الماضي ، تحتل مكانا 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.

وفي هذا المجال المتعلق بالشفافية المحاسبية لابد من التطرق إلى النواحي الآتية:

- شروط الشفافية المحاسبية.
- معوقات تطبيق الشفافية المحاسبية.
- جوانب الشفافية المحاسبية.

1. **شروط الشفافية المحاسبية:** أجمع العديد من الباحثين والكتاب على أن أية معلومة محاسبية أو إجراء محاسبي يتصف بالشفافية لابد من أن يخضع لمجموعة من الشروط أهمها:[1]

- نتائج أعمال الوحدات وتتضمن التقارير المالية الإفصاح عن خططها ونواياها
- الوقتية: أن تكون الشفافية في الوقت المناسب، فلا قيمة للشفافية المتأخرة، فمثلا إحدى الشركات تنشر بياناتها ومعلوماتها بعد سنوات من إصدارها.
- يجب عدّ الشفافية وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها وليس غاية يجب تحقيقها.
- الوضوح: وضوح الشفافية بشكل تكون فيه شارحةً نفسها بنفسها.
- أن تكون الشفافية غير مخلة بمبدأ المحافظة على بعض المعلومات وسرية العمل.

2. معوقات تطبيق الشفافية المحاسبية:

تتلخص العوامل المبينة لإعاقة تطبيق الشفافية المحاسبية بالنواحي الآتية:[2]

– الفساد بأنواعه المختلفة والذي قد يأخذ الأشكال الآتية: عدم احترام القانون. انتشار الشائعات. الرشوة.

– الجهل: يتعلق هذا المعوق إما بالجهل بأهمية تطبيق الشفافية المحاسبية أو عدم الإلمام بتطبيقها واحتساب مؤثراتها.

– غياب الدور الفعال لمؤسسات المجتمع المدني.

– غياب الشفافية المحاسبية أو سوء استخدام هذا الغياب، وخصوصا الممارسات المحاسبية السلبية أو الخاطئة مثل استغلال المعلومات المتعلقة بالتداول في البوصات المالية.

– ضعف الإطار القانوني اللازم لحماية المواطنين عند غياب الشفافية المحاسبية أو ضعف آلية تطبيق القانون في تلك الحالة.

3. جوانب الشفافية المحاسبية: يرى البعض أن الشفافية المحاسبية تمتد على كل المستويات والجوانب فهي لا تتعلق فقط بمستوى من دون آخر أو تغطية البعد المالي مثلا من دون البعد الاجتماعي وهكذا وأهم الجوانب التي تشتملها هي:

---

1 مصطفى حسن بسيوني ، السعدني، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص: 7-9

2 مصطفى حسن بسيوني ، السعدني، **مرجع سبق ذكره ،** ص : 12

1.3.الجوانب السياسية : ترتبط بالفساد الإداري، أما الجانبان الآخران فعلاقتهما بالفساد المالي أكثر.

2.3.الجوانب الاقتصادية تتعلق هذه الجوانب بصياغة مؤشرات اقتصادية تهدف إلى توجيه السياسات المالية والنقدية على مستوى الدولة في إعادة توزيع مواردها بكفاءة عالية.

وفي هذا المجال نلاحظ أن الشفافية تأخذ نوعين من المؤشرات الاقتصادية، مؤشرات على مستوى الاقتصاد القومي مثل (مؤشرات الطاقة، مؤشرات النمو، مؤشرات التضخم، حجم الدَّين المعدوم بالقطاع الشركة ، ثقة المستهلك...وغيرها). ومؤشرات على مستوى الاقتصاد الجزئي مثل مؤشرات تتعلق بالنواحي الآتية :

- حملة الأسهم.
- اتجاهات المنافسين.
- ميول المستهلكين.
- أخرى.

3.3 الجوانب الاجتماعية :

ترتبط الشفافية المحاسبية بالجوانب الاجتماعية من خلال وجود معايير تتعلق بالنواحي الآتية

- معايير تتعلق بتوزيع السكان.
- معايير إحالة المقاولات على المقاولين.
- معايير توزيع الأراضي في المدن الجديدة.
- معايير الحصول على النفقات العلاجية والصحية.

4. الأهمية الشفافية المحاسبية: بخصوص أهمية الشفافية المحاسبية فيمكن حصرها بالنواحي الآتية:

- تسهم الشفافية المحاسبية في الإصلاح المالي والإداري من خلال توفير معلومات للمستخدمين لها ولأصحاب المصالح بشكل مستمر وهادف بطريقة شفافة من خلال التقارير المالية ومساعدة الوحدات في بيان مدى الكفاءة والفاعلية والاقتصادية لأداء أنشطتها المختلفة.
- تعد الشفافية المحاسبية وسيلة من الوسائل التي تسهم في عملية المساءلة، فهما وجهان لعملة واحدة التي تضعنا على بداية الطريق نحو التقدم وتشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية، والتغاضي عنهما قد يؤدي إلى انخفاض مستوى تدفق الاستثمارات المباشرة أو غير المباشرة.

-إن اعتماد الشفافية المحاسبية في النظم المحاسبية ونظم المراجعة من شأنه الحصول على تقارير مالية ذات درجة عالية من الموثوقية والمصداقية.

المطلب الرابع :الأبعاد الشفافية المحاسبية

يمكن حصر الأبعاد لظاهرة الشفافية المحاسبية بالأبعاد الآتية:[1]

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مهنة المحاسبة ومحاربة الفساد**، ورقة نقاش منشورة في العدد/ 109 من مجلة المحاسب القانوني العربي. 1999، ص : 14

1. **الأبعاد المحاسبية والمالية:** يركز هذا البعد على تحقيق مبدأ الكلفة/ العائد في استخدام الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي، فكثرة المستخدمين لهما وتنوع فئاتهم سيزيد من تكلفة المنافع والعوائد المتحققة منهم، وهذا لا يعني عدم الالتزام بالشفافية المحاسبية أو معايير الإفصاح المحاسبي بما يمكن الأمر بنشر المعلومات والبيانات المادية والجوهرية فغيابهما له أثر كبير في إحداث ظاهرة الفساد المالي وتحقيق أزمات اقتصادية ومالية حادة للعديد من البلدان وتكرارها (وكما ذكرناها سابقا والتي كان سببها عدم إعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للقطاعات الحيوية في تلك البلدان أو الوحدات الاقتصادية العامة فيها وعدم الالتزام بها).

2. **الأبعاد الأخلاقية:** لابد من الالتزام الأخلاقي عند ممارسة الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي من قبل أية جهة أو وحدة اقتصادية وذلك لمواجهة الأخطار الآتية: (الفساد، الإفلاس، الانهيار)، إن المخالفات في أساليب القياس والإفصاح المحاسبي واختيار المبادئ المحاسبية سوف تقل حيثما يتمسك الكل بالقانون الذي هو أولاً وأخيراً يمثل قيمة أخلاقية[1].

3. **الأبعاد القانونية:** تركز هذه الأبعاد على الاهتمام بوضع حد معين لمتطلبات الإفصاح عند استخدام الشفافية المحاسبية أو وجود معايير للإفصاح المحاسبي، فضلا عن دراسة مسألة الالتزام بقوانين أسواق المال وقواعد قيد الأوراق المالية بالبورصات وتحديد متطلبات الإفصاح بنشرات الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها الشركات وترشيد قرارات الاستثمار فضلاً عن تحديد صور للممارسات الخاطئة الخاصة بالإفصاح، وسبل المعالجة المحاسبية السليمة الواجبة الإثبات.

المبحث الثالث : الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وفقا المعايير المحاسبية الدولية

يعتبر الإفصاح من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقي اهتمامًا كبيرًا ومتزايدًا في السنوات الأخيرة .حيث تطورت القوائم من حيث كمية المعلومات التي تحتويها ونوعيتها، وطرق عرض البيانات ودرجة الإفصاح المناسبة وتوقيت نشر هذه القوائم، وظهرت الحاجة لدى مستخدمي القوائم المالية للتعرف على المركز المالي للشركات ونتائج أعمالها[2] .

المطلب الأول : الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي

ازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية المحاسبية بالإفصاح وعلى نحو خاص بعد ظهور منشآت الأعمال ، وتطور المحاسبة وارتباط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه المنشآت ، وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من لدن مستخدمي هذه المعلومات ، التي تصبح -فيما بعد – الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء في اتخاذ القرارات ، من اجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية .

---

1 الراوي، ، شيماء محمد سمير، **دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي**، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق. 2007 :ص ص: 122.120.

2وليد الحيالي ، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة و الدنمارك ، 2007 ، ص : 372 .

1. ماهية الإفصاح المحاسبي :

1.1.تعريف الإفصاح:

تعددت التعاريف التي تناولت الإفصاح، حيث أشارت بعض التعاريف إلى أن الإفصاح يقوم بتوضيح وعرض المعلومات في صلب القوائم المالية بطريقة صادقة وعادلة، فقد تطرق كثير من الكُتاب إلى مفهوم الإفصاح وأهميته في عملية اتخاذ القرارات.

عرفه خالد أمين [1]" بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهتم بها الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تفيدها في اتخاذ القرار الرشيد."

كما عرفه احمد مطر"بأن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقًا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي توفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية). [2]

و يشير البعض إلى أن الإفصاح هو: "إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع."

كما عرف بأنه "نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها، وذلك لزيادة فاعلية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، حيث أن الفئات المختلفة تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركات، للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها."

اضافة الي ماسبق يعرف الإفصاح على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة .

حيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية والتي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة إعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن وضعية الشركة المالية.

ويرى فريق آخر من الباحثين أن الإفصاح هو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

من العرض السابق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بأنة " البيان والإيضاح عن المركز المالي ونتائج النشاط والمعلومات الإيضاحية الأخرى للأطراف المستفيدة سواء الداخلية أو الخارجية وذلك دون تدليس أو

---

1 خالد أمين عبدا لله ، **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 92 ، عمان ، 1995.،ص : 38.

2 محمد مطر ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، دار وائل ، عمان ، 2004 ، ص : 335 .

إخفاء أو غش لمعلومة من المعلومات التي تهم الإطراف ذوي المصلحة " . ويعتبر التعريف السابق تعريفا شاملا لجميع عناصر الإفصاح المحاسبي والتي يمكن استعراضها.

2.1.مفهوم الإفصاح:

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم ، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية ، فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد القوائم المالية بشأن مستوى الإفصاح ، قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يبدي رأياً في هذه البيانات ، ولا مع نظرة من يستخدمها من المستثمرين والمستفيدين الآخرين ، كما أنه قد لا تلتقي نظرة الطرفين مع نظرة الجهات الرقابية والإشرافية وعلى هذا يصعب تقديم مفهوم عامّ وموحد للإفصاح ، يتضمن معرفة مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال. [1]

لقد كان الإفصاح في القوائم المالية تحدده رغبة إدارة الوحدة الاقتصادية في إظهارها للمعلومات ، أي أن وجهة نظر الإدارة هي المحدد الوحيد في المرتبة الأولى في الإفصاح والذي كان يعبّر عن مدى إيفائها بالتزاماتها تجاه المالكين مع الأخذ بنظر الاعتبار المحافظة على عدم رفع تكاليف إعدادها للقوائم المالية ، وكذلك المحافظة على وضع الوحدة التنافسي ، وإن الإفصاح في المحاسبة يختص بكل ماله علاقة بالقوائم المالية ، وتمثل القوائم المالية الجانب الرئيس من محتويات التقارير المالية، ومن الملاحظ أن التقارير المالية اشمل من القوائم المالية ، إذ تشتمل على معلومات أخرى كمية ووصفية يتم الإفصاح عنها[2].

أما المحاسبون فإنهم يعبرون عن هذا المفهوم بشكل أكثر تحديدًا، بحيث يعني عملية نشر المعلومات المالية حول الشركة من خلال التقارير المالية، وهي عادةً التقارير السنوية .ويعبر عن هذا المفهوم أحيانًا بشكل أدق ليعني المعلومات غير المتضمنة في القوائم المالية نفسها.

وقد أصدرت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق وهو معيار تقرير ماهية الإفصاح المناسب بما يلي" إن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في القوائم المالية، بشأن جميع الأمور الجوهرية.

وعنصر الإفصاح على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة .بها، وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم[3] "

---

1 سالم قاسم النعيمي، **تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية على ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة** ، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2004 ، ص : 15 .

2 عباس مهدي الشيرازي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 155 .

3 محمد مطر،**المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل)**، دار حنين، عمان، 1993 ، .ص : 11.

" كما أن هناك من يربط بين الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر معلومات اقتصادية لها علاقة بالمشروع سواء أكانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفض حالة عدم التأكد لديه .عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية. [1] "

وهناك فريق من الكتاب يميز بين مفهومي الإفصاح :الإفصاح المثالي والإفصاح الواقعي[2] .

وحيث أن **الإفصاح المثالي** :هو الذي يتحقق عندما تكون التقارير المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل والدقة والمصداقية، وان يتم عرضها بالصورة والوقت الذي يناسب احتياجات ورغبات كل مستخدم ذي مصلحة.

أما **الإفصاح الواقعي** :هو الذي يوازن بين الفائدة التي ستحقق من المعلومات وبين كلفة تلك المعلومات" الجدوى الاقتصادية"، ويرتكز هذا المفهوم على المبادئ والأصول المحاسبية والسياسات الإدارية، وتوجيهات جهات الإشراف والرقابة من جهة، ومصالح الأطراف التي ستستخدم تلك البيانات من جهة أخرى.

ونتيجة لما تقدم يظهر أن مفهوم الإفصاح يعني : تزويد الأطراف المتعددة الخارجية ومنها الهيئات الضريبية ، فضلاً عن تزويد إدارة الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المفيدة والضرورية عن هذه الوحدة ونشاطها ونتائج هذا النشاط ، وفي الوقت المناسب ، وبالكيفية التي لا تؤدي إلى التأثير على نشاط هذه الوحدة(الإفصاح الإضافي سيساعد المنافسين على معرفة خطط الوحدة الاقتصادية مستقبلاً علاوة على أن المعلومة الإضافية ذات تكلفة على الوحدة الاقتصادية) التي تساعد(المعلومات) هذه الأطراف مجتمعةً في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تهدف إلى ديمومة عمل هذه الوحدة واستمرار نشاطها وتطويرها بما يخدم مصلحة هذه الأطراف في الوقت الحاضر وفي المستقبل .

ويُلاحظ طبقاً لهذا المفهوم الحديث للإفصاح المحاسبي لم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية ، التي تتناسب مع احتياجات المستثمر العادي ذي الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي ، وإنما يتسع نطاق الإفصاح ليشتمل أيضاً أي معلومات ملائمة تتصف بدرجة كبيرة نسبياً من التقدير والاجتهاد الشخصي[3] .

2.مميزات الإفصاح :

- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات و المفصح عنها.
- يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقييم الخدمات للجميع و مسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل.

1 سعادة، علي العبد خليل، مجلة المدقق الأردنية، العدد 76 - 75. ، ، الأردن 2008 ، ص ص : 20.23.

2 مطر، محمد، وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار الفكري وتطبيقاته العملية**،دار حنين للنشر والتوزيع، عمان،.1996 ص : 370.

3 سالم قاسم النعيمي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 21-22

- يوفر المعلومات الشفافة و المفيدة حول المتعاملين في سوق المال و معاملتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة و كفيئة ، كما انه احد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال[1] .

3 .محددات الإفصاح المحاسبي :

1.3.محددات داخلية و يندرج تحتها[2] :

- الكلفة / منفعة .
- الأهمية النسبية .
- سرية المعلومات و المنافسة.

2.3.محددات خارجية و يندرج تحتها :

- محددات قانونية (مدى الإلزام القانوني بمستوى معين من الإفصاح).
- محددات الأسواق المالية .
- محددات المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح المحاسبي .
- محددات المستوى الثقافي لمستخدمي المعلومات المحاسبية (محددات الإدراك).
- محددات مستوى الشفافية المطلوب تحقيقه في الإفصاحات المحاسبية .

و يمكن تلخيصها في الشكل التالي :

4. مستخدمي الإفصاح [3]: على العموم يمكن التمييز بين الفئات التالية :

- حملة الأوراق المالية . -المستثمرون الآخرون (الشراء ، بيع) .
- الدائنون (منح الائتمان) . – العاملون. – أطراف أخرى.
- الجهات الحكومية. -العملاء.

5.خصائص المعلومات العامة التي يجب توافرها في المفصح عنها :

لا تخرج مخرجات الإفصاح علي أن تكون معلومات أو معرفة أو بيانات ، فالبيانات هي المعلومة الخام التي يتم الحصول عليها من خلال الملاحظة والمشاهدة ، والمعرفة تعبر عن البيانات بعد تنسيقها وترتيبها وعرضها ، والمعرفة تكون معلومة من خلال استخدامها في صنع القرارات.

ولكي تكون المعلومات ذات معني ودلالة مقبولة لمستخدمي القوائم المالية لابد أن تتوافر لها مواصفات أساسيه يستطيع مستخدمو المعلومات الاستناد إليها في تقدير درجة القبول الممكن لها وهي[1] :

---

1 ضيف الله محمد الهادي ، **الاتجاهات وظيفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولي** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول : **المحاسبة و المراجعة في ظل الأعمال الدولية،** جامعة المسيلة، 04-05 ديسمبر 2012 ، ص: 4.

2 صدام محمد محمود الحيالي **، دور الشفافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية** ، مجلة تكريت للعلوم الادراية و الاقتصاد ، مجلد 4 العدد 10 ، 2008 ، جامعة تكريت كلية الإدارة و الاقتصاد ، ص : 131 -138.

3 روازقي محمد ، زيات عادل ، **طرق إعداد البيانات المالية و دورها في رفع كفاءة الأسواق المالية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية ،** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول : **المحاسبة و المراجعة في ظل الأعمال الدولية،** جامعة المسيلة، 04-05 ديسمبر 2012 ، ص : 5.

1.5.**الملاءمة والارتباط بالغرض من البيانات**: يتوافر هدا المعيار في حالة ما إذا كانت المعلومات تساعد المستفيدين منها وأصحاب المصلحة في تقيم البدائل .

2.5.**الثقة في البيانات**: يجب أن تكون البيانات معبرة بصورة دقيقة عن جوهر ومضمون الأحداث التي تنطوي عليها دون أن يشوبها تحريف أو أخطاء ذات أهمية ، ويعني ذلك أيضا أن تكون أساليب القياس والإفصاح مناسبة للظروف المحيطة للمنشاة .

3.5.**حياد البيانات وعدم تحيزها**: يجب عدم الاعتماد علي التقدير الشخصي في إعداد البيانات وعدم الاعتماد علي أساليب القياس التي تتطلب اللجوء إلي التقدير المسبق لتحقيق نتائج معينة .

4.5.**قابلية البيانات للمقارنة**: يجب إمكانية إجراء المقارنات لفترات مالية مختلفة لنفس المنشاة وبين بيانات نفس المنشاة مع منشات أخري لنفس الفترة، ولكي تتوافر في البيانات إمكانية إجراء المقارنات ، لابد من أن تتوافر فيها سهوله العرض ، وثبات القياس.

5.5.**التوقيت الملائم لتقديم البيانات والإفصاح عنها**: يعني هدا المعيار تقديم المعلومات لمن يحتاجها عند الحاجة إليها، وذلك لأن البط في تقديمها والإفصاح عنها قد يؤدي إلي خفض المنافع المرجوة منها ، فيلزم تحديد الفترة الزمنية المثلي لكي تكون المعلومات محققة للإفصاح المحاسبي بكفاءة وفاعلية .

6.5.**قابلية البيانات المحاسبية للفهم والاستيعاب** : من الصعب الاستفادة من البيانات المحاسبية إذا لم تكن مفهومة لمن يستخدمونها ، ويتوقف ذلك علي طبيعة البيانات وطريقه عرضها وقدرات مستخدميها وثقافاتهم.

7.5-**الأهمية النسبية للبيانات والإفصاح الأمثل عنها**: يعني دلك أنه يتعين الاكتفاء بالإفصاح عن البيانات ذات الأهمية بالنسبة لمن يستخدمون التقارير المالية موضع الإفصاح.

6. العوامل المؤثرة على الإفصاح :

تلعب القوانين والتشريعات السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية دوراً مهماً وفاعلاً ومؤثر في مجال الإفصاح . وكذلك المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المحلية فهي عامل مضاف للعامل السابق، أما العوامل المؤثرة على النطاق الدولي فهي تتمثل في المعايير المحاسبية الدولية (IASC) واتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) ، حيث أن الغرض من وراء ذلك إيجاد نوع من التجانس في إعداد القوائم المالية ونشرها خدمة منها للمستخدمين على المستوى الدولي ، وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية ، التي تغطي مختلف

°

1 السيد عبد المقصود دبيان،**متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء الحالي والمستقبلي في القوائم المالية** ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، للعدد الأول،1987 ، ص: 9-10 .

الممارسات المحاسبية في إطار أهدافها المحددة ، وكما وردت في دستورها الذي حدد مسار عمل هذه اللجنة وأهدافها[1] .

وبناءً على ما تقدم يتبين هنالك عدد من العوامل ، تؤثر على الإفصاح بالقوائم المالية ، أمكن تقسيمها إلى عوامل بيئية لها علاقة بالمجتمع الذي تُعد فيه القوائم المالية ، وأخرى تختص بالمعلومات المالية ، التي يتعين الإفصاح عنها ، وهناك عوامل لها علاقة بالمنشأة ذاتها ، يمكن إجمالها على النحو الآتي:

1.6. **العوامل التي لها علاقة بالبيئة** : تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اجتماعية واقتصادية وسياسية وعوامل ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى المزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على الوحدة الاقتصادية بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية وتحديد المسؤوليات الاجتماعية لكل منها .

2.6. **العوامل التي لها علاقة بالمعلومات** : تتأثر درجة الإفصاح بالمعلومات ، وخاصةً من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات ، علاوةً على القابلية للتحقق والمقارنة ، ومقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) وتحدد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح الموفر في القوائم المالية ، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصول عليها ، وإعدادها ، وعرضها في القوائم المالية .

3.6.العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية : وهي :

- حجم الوحدة الاقتصادية وجد في عدد من الدراسات الميدانية علاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية ودرجة الإفصاح في القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المشروعات الكبيرة قياساً بالمشروعات الصغيرة .
- عدد المساهمين ، وجود علاقة طر دية بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح، على أساس إن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح .
- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية ولهذا العامل أثر مباشر في زيادة الإفصاح، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق .
- المدقق الخارجي حيث يقوم المدقق بتقويم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات الشركة، للوقوف على مدى التزامها بالأسس، القواعد والمبادئ ، والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة .
- العوامل الأخرى ومن أهمها صافي الربح ، ورغبة الإدارة في الإفصاح عن المعلومات ، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال الشركات المساهمة[2] .

7 : معوقات التوسع في الإفصاح :

يوجد العديد من المعوقات التي تحد من رغبة الإدارة في التوسع في الإفصاح ومن هذه المعوقات:

---

1 محمد قاسم شيرزا ، **دور القوائم المالية المرحلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي** ، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، 2004، ص : 17.

2 محمود إبراهيم تركي ، **تحليل التقارير المالية**، الرياض، مجلة جامعة سعود ، 1993 ، ص : 43 .

- العمل على توفير معلومات عن المنشأة للمنافسين للاستفادة منها واستخدامها ضد المنشأة الأمر الذي قد يضر بمصالحها.
- زيادة كمية المعلومات المفصح عنها سيؤدي في تشويش وإرباك بين أولئك الذين يحاولون فهم واستخدام هذا الكم الكبير من المعلومات.
- إن الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمر مكلف مما يجعل الإدارة ترفض التوسع في الإفصاح.
- يوجد شك في ثقة المستخدمين من المعلومات الإضافية المفصح عنها كما إن المعلومات الإضافية، قد تضر بالشركة مثلا في حالة أظهرت القوائم المالية انخفاض في الناشط قد يدفع ذلك المستثمرين إلى سحب أموالهم من هذه الشركة أو إذا أظهرت ارتفاع في حجم النشاط قد يدفع العمال إلى لطب حصة أكبر من الأرباح المتوقعة قبل أن تتحقق.
- تخشى الإدارة من الدعاوي القضائية التي قد ترفع على الشركة إذا ما قامت بالإفصاح اختياريًا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة وإدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة .[1]

المطلب الثاني : مستويات الإفصاح و أنواعه .

1. مستوى الإفصاح :

بمأن مفهوم الإفصاح المحاسبي يختلف في تعريفه من مستوي إلي أخر من مستويات الإفصاح المحاسبي حيث يشير مصطلح الإفصاح إلي أحد المستويات الآتية [2] :

- **الإفصاح العادل** : يتضمن الإفصاح عن المعلومات والبيانات التي تجعل القوائم المالية مفهومه ، وغير مضللة مع مراعاة عدم التحيز لطائفة من مستخدمي المعلومات عن الأخرى .
- **الإفصاح الكافي**: الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات بما يجعل القوائم المالية مفهومه وغير مضللة .
- **الإفصاح الشامل**: يعني الإفصاح عن جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بأنشطة المنشاة ، وشمولية التقارير المالية.

و يري البعض إنه لا توجد اختلافات حقيقية بين هذه المفاهيم إذا استخدمت في إطارها الصحيح ، فالإفصاح الكافي لابد أن يكون عادلا وشاملا ، وشمولية الإفصاح ليس معناه عرض كافه التفاصيل دون تمييز لسببين[3] :

- **تزايد أعباء التطبيق** : إذ إن إنتاج المعلومات لا يتم بدون تحمل تكلفة ، سواء علي مستوي الوحدة الاقتصادية أو علي مستوي المجتمع .

---

1 السيد احمد ، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري** مجلة البحوث التجارية، المجلد15، العدد 02، 1993، ص : 112 .

2 الدونس هندريكسن ،**النظرية المحاسبية**،ترجمة وتعريف كمال خليفة أبو زيد– ط4 ،الإسكندرية ، 1990، ص: 766 .

- **القدرة علي الاستيعاب** : إذ انه حتى ولو كان إنتاج المعلومات المحاسبية يتم دون تكلفة ، فإن كثيرا من المفاهيم غير الهامة سوف يبعد مستخدمي القوائم المالية عن إدراك جوهر الأمور الهامة.

و المفاضلة بين مستويات الإفصاح المختلفة بالنسبة للمنشاة يرتبط بالأهمية النسبية للبند موضوع الإفصاح ، وهذا بدوره يتوقف علي العديد من الاعتبارات الكمية والنوعية[1] :

- والمقصود بالاعتبارات الكمية : هو ما يتعلق بقيمة البند سواء علي أساس مطلق أو قيمته النسبية لبند أخر أو لمجموعة معينة ينتمي إليها .

– والمقصود بالاعتبارات النوعية: صفة البند ذاته حيث هناك بعض البنود يتعين الإفصاح عنها حتى ولو كانت قيمتها النسبية ضئيلة ، كما في حاله المخالفات القانونية مثلا ، وبصفة عامة فالاعتبارات النوعية هي العامل الحاسم في ظروف كثيرة ، وذلك لعدم إمكانية وضع معايير علمية لتطبيق الأهمية النسبية بما يتناسب مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

2.أنواع الإفصاح :

يمكن تصنيف الإفصاح من حيث الأهداف إلى ما يلي:

1.2.الإفصاح الكامل:ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ و أهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها.

2.2.الإفصاح العادل:ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى .

3.2. الإفصاح الكافي:يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[2].

4.2. الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

---

1 عباس الشيرازي، **مرجع سبق ذكره** ، ص :331 .

2 لطيف زيود وقيطيم واخرون ، **دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين لدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد 29 ، العدد1 ، سوريا،2007 ، ص : 32.

5.2. الإفصاح الوقائي: إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي و يسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) و يتطلب الكشف عن الأمور الآتية:

- السياسة المحاسبية.
- التغير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب و الخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

6.2. الإفصاح التثقيفي: لقد ظهر هذه النوع من الإفصاح اثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالا فصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عن بسياسة الدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة.

7.2. الإفصاح التفضيلي : حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة و مختصرة على التفاضل او التفاوت بين البنود بعقد المقارنة للتوضيح التغيرات الجوهرية و تحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات [1].

8.2.الإفصاح الشامل : إن مفهوم الإفصاح الشامل يعني ان القوائم المالية المنشورة و الملاحظات الملحقة بها يجب ان تتضمن أية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية ، و التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية[2].

نلاحظ مما سبق في الواقع العملي و بعيدا عن التحيز ، لا بد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية و دون تبني وجهة نظر معينة .

المطلب الثالث : أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي

1. **أهمية الإفصاح :** تظهر أهمية الإفصاح لكل من الأطراف التالية على النحو التالي:

1.1. بالنسبة للمستثمر: تتجلى أهمية الاستثمار في تحفيز اهتمامه بالأوراق المالية انطلاقا من المعلومات المنشورة من خلال القوائم والتقارير المالية التي تعدها إدارة الشركة، مما يضمن له بناء توقعات واقعية عن العائد الذي يمكن أن تدره عليه هذه الأوراق، هذا ما يساعده على اتخاذ قرار الاستثمار في الشركة المعنية، وفق أسس سليمة بعيدا عن الشائعات والمضاربات، وبذلك يوفر الإفصاح حماية المستثمرين، وبالتالي تتحسن صورة الشركة فتكتسب سمعة جيدة من حيث النزاهة والشفافية في السوق المالية المسجلة فيها.

2.1. بالنسبة للسوق المالية: يمكن الإفصاح من خلق جو استثماري خال من أساليب الاحتيال وتضارب المصالح بين المديرين والمساهمين ومن المضاربة، مما يعزز الثقة في السوق، إضافة إلى ذلك فهو يقلل من التقلبات الحادة لأسعار الأوراق المالية في السوق، إذ بتوفر المعلومات المفيدة بشكل كاف، فإنه يمكن تقييم سعر الورقة المالية بطريقة سليمة، بما يضمن التسعير العادل لها.

---

1 حنان رضوان حلوة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 314.

2 حسين القاضي و مأمون الحمدان ، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص : 262- 263 .

إذن فالإفصاح عنصر جوهري من عناصر خلق الشفافية وتوطيد دعائم الثقة بالاستثمار في الأوراق المالية، وذلك من خلال نشر كافة المعلومات المحاسبية والمالية بصورة دورية للمستثمرين، لأن المعلومات المحاسبية تعد المصدر الأساسي في وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار النسبي للأوراق المالية.

2.أهداف الإفصاح : يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل :

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي.
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشاة مقابل الديون.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائمين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
- لتقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

3. أوجه التشابه و الاختلاف بين الإفصاح و الشفافية :

بعد الاستعراض لمفهومي الإفصاح و الشفافية نرى هناك أوجه تشابه و اختلاف بينهما وهي :

1.3. أوجه التشابه بين الإفصاح و الشفافية :

- كلاهما تعتمد على المعلومات و بالموصفات التي تؤهل لان تكون وسيلة ناجحة لاتخاذ قرار مناسب .
- يعتبران أداة لتقليل حالة عدم التأكد ، و القضاء على الفساد الإداري .
- حماية المستخدمين و المالكين و يعد هدفا مشتركا للإفصاح و الشفافية .
- هناك كلفة و منافع تترتب على توفير الإفصاح و الشفافية .
- الشمولية و الحيادية و الموضوعية و الوضوح تعد قواسم مشتركة لمفهومي الإفصاح و الشفافية

2.3. أوجه الاختلاف بين الإفصاح و الشفافية :

- مفهوم الشفافية من حيث النطاق أوسع من مفهوم الإفصاح ، إذ تمارس الشفافية في المجالات السياسية و الاجتماعية ، فضلا عن المجالات المحاسبية و الاقتصادية ، بينما يكاد إن ينحصر مجال الإفصاح في المجالات الاقتصادية و المحاسبية .
- ظهر مفهوم الشفافية نتيجة الأزمات أو الأحداث المالية أو السياسية ، أما مفهوم الإفصاح فظهر نتيجة الأحداث المتطورة كالتوسع في شركات المساهمة.
- مفهوم الشفافية يعتمد على المعلومات المحاسبية و الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية ، أما الإفصاح فيعتمد على المعلومات الحاسبية فقط

- مفهوم الإفصاح يخدم المستخدمين المحاسبين ، أما الشفافية فتخدم المستخدمين الاقتصاديين و السياسيين و الاجتماعيين ، فضلا عن المحاسبين .
- الإفصاح أولا لكونه ظهر قبل الشفافية[1] .

المطلب الرابع : مقومات الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية .

ومما تقدم يظهر أن الإفصاح يستند إلى عدد من المتطلبات الرئيسة – المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية -يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية .
- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية .
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- 4حديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

و يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي:

1. **تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية :** إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شانه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل و المضمون لان المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأعراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.
2. **تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شانه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات.وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشاة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية

1 ناظم شعلان جابر التميمي ، صلاح صاحب شاكر، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة تحليلية للقوائم المالية لشركات عمل الصناعات المطاطية،** مقالة ،2007/2006 ، ص :12

إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة.

3.تحديد طبيعة ونوع المعلومة المالية التي يجب الإفصاح عنها: يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل و إظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الإطراف المهتمة بالمؤسسة ، وهذا يعني ان تشمل القوائم المالية و الملاحظات و المعلومات الإضافية المرافقة بها ، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تظليل الإطراف المهتمة بالمؤسسة ، و يجب علي المحاسب الإفصاح عن المعلومات الهامة و التي علي عدم الإفصاح عنا و اختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم الملية .[1]

4. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المالية : يوجد العديد من وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي يمكن أن تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية. وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام.

- **الإفصاح من خلال القوائم المالية** : حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المنشأة وكذلك حقوق الملكية ويمكن الإفصاح عن العلاقات الملائمة بإعادة ترتيب تبويب بنود الأصول والخصوم إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم ثابتة ومتداولة أو أصول نقدية وغير نقدية وخصوم نقدية وغير نقدية أو تطرح الخصوم المتداولة من الأصول المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل إلى غير ذلك من طرق التبويب.
- **استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها** : مم لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.
- **التوضيح بين قوسين** : ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل .
- **الملاحظات والهوامش**: تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

1 طارق عبد العال ، **التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل ،مرجع سبق ذكره ،** ص ص : 49-50

- **التقارير والجداول الملحقة:** وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.
- **تقرير رئيس مجلس الإدارة** : وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.
- **تقرير المراجع الخارجي** : ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.
- **بنود مقابلة أو متصلة** : بمعنى ان تدرج المعلومات في مكان ما من القائمة و تدرج معلومة مرتبطة بها في مكان أخر من القائمة نفسها .

5.توقيت الإفصاح عن البيانات المالية : المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة علي إيجاد فرق في القرار ، وذلك بمساعدة المستخدمين علي تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي و الحاضر و الأحداث المستقبلية أو التأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة ، و بالنسبة للمعلومات فإنها قد توجد فرقا في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقديم تغذية العكسية عن التوقعات الأولية ، ويتم توفير ها في الوقت المطلوب فيه الوصول إلي قرار ، أي توفر المعلومات لدى متخذي القرارات قبل أن تفقد في التأثير علي القرارات ، و يجب ان يركز علي الملائمة و الموثوقية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، وتكون قابلة للمقارنة ، تكتسب المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة منفعة اكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى [1].

رغم الإجماع العام علي انه من غير الممكن عرض كل المعلومات الجوهرية و الأحداث و العمليات الاقتصادية الهامة للدورة كاملة عن مؤسسة معينة في ملخصات محدودة من البيانات المالية ، الا ان هناك حقائق مالية جوهرية و أية معلومات أخري بصورة تكفي للتأثير على الحكم الشخصي للقارئ الواعي المستخدم لهذه التقارير ، بحيث تمكنه من اتخاذ القرار الاقتصادي الملائم .

المطلب الخامس: تأثير حوكمة الشركات علي الإفصاح المحاسبي

يمكن أن تؤثر الحوكمة على الإفصاح المحاسبي من خلال ثلاث جوانب أساسية هي :

1. الاهتمام بالمعلومات غير المالية: تعرف المعلومات غير المالية بأنها كافة المعلومات بخلاف تلك الواردة بالقوائم المالية ومعظم الملاحظات المرفقة بها كما أنها تتضمن كلا من المعلومات الخبرية والمعلومات الكمية غير المالية وعلى وجه العموم فإن المعلومات غير المالية تشير إلى كافة المعلومات التي يمكن صياغتها في صورة غير مالية سواء كانت كمية مثل :عدد العمال، الحصة التسويقية ، إحصائيات التشغيل،...الخ، أو وصفية مثل: مستوى المنافسة، الحالة

1 طارق عبد العال ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 53.

الاقتصادية العامة، تقديم المنافسين لمنتجات جديدة ، الكفاءة الإدارية... الخ. وتحظى المعلومات غير المالية باهتمام كبير من قبل صانعي القرار [1].

-تتميز المعلومات غير المالية بأنها لا تتعرض لتأثير التحريفات الناتجة عن بعض الإجراءات المحاسبية كما أنها أكثر سهولة وقابلية للفهم حتى بواسطة غير المتخصصين في مجال المحاسبة.

وتعتبر المعلومات غير المالية مصدر ذو قيمة هائلة ليس فقط بالنسبة للمراجعين باعتبارها الأساس لتدعيم العديد من أحكام المراجعة بل أضحت تلعب دورا عظيم الأهمية في العديد من المجالات.

حيث أن انحصار الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية فقط قد ينتج عنه ضعف كفاءة سوق الأوراق المالية في مجال تسعير الأسهم .حيث أن المعلومات المالية ما هي إلا جزء من المعلومات التي تؤثر على سوق المال الكفء .وما يؤكد على أهمية المعلومات غير المالية التعليمات التي أصدرتها لجنة البورصة الأمريكية يختص أولها بالإفصاح عن المعلومات غير المالية.

2. **التحول من الإفصاح الاختياري إلى الإفصاح الإلزامي:** تشير إحدى الدراسات إلى أن الفكر المحاسبي والواقع العملي قد طرح مجموعة من الأفكار حول محتوى الإفصاح الاختياري ليشمل المعلومات الإستراتيجية والبيانات غير المالية بالإضافة إلى البيانات المالية الإضافية التي لا تشملها القوائم المالية القوائم المالية وحتى يمكن توسيع دائرة المعلومات المتاحة لجموع المستثمرين، ولكن يتم الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبين المستثمرين أنفسهم، نتيجة اتصال بعضهم بإدارة الشركة و حتى نصل إلى سوق كفء لرأس المال ، وحتى يمكن الوصول للسعر العادل للسهم لا بد و أن يتحول الإفصاح الاختياري إلى إفصاح إلزامي.

3. **تدعيم الإفصاح الإلكتروني:** يساعد الإفصاح الإلكتروني على نشر المعلومات المالية وغير المالية في التوقيت المناسب والمتزامن باستمرار ان الإفصاح الالكتروني يحقق العديد من المزايا ومنها:

- توفير معلومات في الوقت المناسب.
- تحقيق التغذية العكسية.
- تحقيق إمكانية التحديث الفوري.
- تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات.

سهولة في الوصول للمعلومات المطلوبة.

1 احمد رجب عبد الملك ، **إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية للبحوث و الدراسات التجارية** ، مجلة العلمية. للبحوث والدراسات التجارية ،كلية التجارة ، جامعة حلوان، العدد 10،2011 ، ص:180.

خلاصة الفصل

بإعتبار أن المعلومات المحاسبية (مخرجات نظام المعلومات المحاسبي) العصب الرئيسي- لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما أنها تمثل عنصر ربط بين الشركات وفروعها وكوسيلة اتصال بين الشركة ومستخدمي المعلومات المحاسبية عند عملية إتخاذ القرارات، حيث تعتمد هذه الأخيرة على جودة المعلومات المحاسبية من خلال القوائم والتقارير المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية، فالقوائم المالية باعتبارها إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها توفير متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة كما تعد مصدرا مهما للمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها جميع الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة، فاختلاف الأنظمة الإقتصادية والمالية وكذا التطبيقات المحاسبية أدى إلى اختلاف المعلومات المحاسبية والمالية،

ومما تقدم يتبن أن الشفافية هي وضوح التشريعات والقوانين ، وسهولة الإجراءات في الحصول على المعلومات وتدفقها من الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المستفيدة ، وتعدّ أداة لتقليل حالة عدم التأكد ، والقضاء على الفساد الإداري ،وأنها تركز بالدرجة الأولى على شفافية المعلومات، والإفصاح عن المعلومات يعتمد على مدى توافر هذه المعلومات بخصائصها المطلوبة ، والمتمثلة بالدقة والوضوح والصدق والشمولية ، لهذا نجد أن الهدف من الإفصاح والشفافية التأكد من توفر المعلومات لمستخدميها كافة في وقت واحد وبالنحو الذي يسهم في مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة ، هذا وأن المعلومات تلعب دوراً مهماً في تعزيز الشفافية والإفصاح عن طريق الطلب الواسع على المعلومات ، بوصفها تشكل جوهر الشفافية وعنصرها الأساس لان وضوح المعلومات ينعكس على كل الأنشطة والفعاليات ، كما وان إظهار المعلومات والإفصاح عن البيانات وزيادة درجة سهولة الوصول إليها يؤدي إلى زيادة درجة الشفافية ، علاوة على أن الشفافية تعدّ من أهم آليات تعزيز قوانين الإفصاح .

و أيضاً يتبين وجود علاقة وطيدة بين المعلومات وخصائصها التي تحملها وبين خصائص الشفافية وخصائص الإفصاح ، التي من أهمها توافر المعلومات والبيانات ووضوحها ومصداقيتها ولمعايير المحاسبة والمراجعة أثر بالغ في توافر قوائم مالية ذات جودة عالية تتسم بالإفصاح والشفافية وكفاية وملائمة ومصداقية ما تشمله من معلومات بما يفي باحتياجات المستخدمين لهذه التقارير ، عن طريق التركيز على كيفية استجابة المهنة في تعزيز الثقة والشفافية في القوائم المالية للشركات ، عن طريق الالتزام بالقواعد والمعايير الصادرة عن المنظمات الدولية والمحلية المختصة بمهنة المحاسبة والتدقيق ، وتلعب الشفافية والإفصاح المحاسبي دوراً كبيراً في تعزيز الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة ، من أجل الارتقاء بمعايير المحاسبة والتدقيق وفاعليتها لدعم المصداقية والثقة في المعلومات والقوائم المالية ، وزيادة الوعي بمسؤوليات الإدارات العليا لتعزيز الإفصاح والشفافية في قطاع الشركات المساهمة ، وتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق.

ولاشك أن الهدف الأساسي من الإفصاح والشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير المالية. (الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر علي المركز المالي للشركة) لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذييساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل أيضاً الإفصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة.

وباختصار فإن قوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد التفاعل بين الأنظمة الخارجية والداخلية بين متطلبات نظام الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس إدارات الشركات ولجان المراجعة من جهة أخري كما يجب أن تقوم الشركةبتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراره الأستثماري .

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني :دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

تمهيـــــــــــد

ولتدعيم الجانب النظري للبحث، فقد ارتأينا أن ندعم هذا البحث بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان موجه للمحاسبين والمراجعين الجزائريين، والأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية وبعض طلبة الدراسات العليا بالجامعات الجزائرية، ووجدنا أنه من الأفضل أن نضعه في شكل فصل أخير لهذا البحث، وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم إجراء تربص في إحدى المؤسسات الجزائرية للقيام بدراسة تطبيقية حقيقية لأسباب عدة منها:

- حداثة مفهوم الحوكمة في الجزائر وعدم وجود قانون خاص بحوكمة الشركات، على الأقل في البورصة، مع العلم أن حتى بورصة الجزائر لم ترقى بالنسبة للمؤسسات ذات أسهم إلى مستوى المطلوب حتى تقوم بإصدار مثل هذه القوانين لأسباب عدة، مثلما حدث في معظم دول العالم والتي تبنت بورصتها إصدار مثل هذه القوانين.
- طابع المؤسسات الجزائرية، فمعظم مؤسسات المساهمة والتي من المفروض أن يتم فيها دراسة تطبيقية هي تابعة للدولة، ومسيرة من طرف مجلس مساهامات الدولة، ما يجعل من الدراسة صعبة وقد تكون بدون فائدة بغياب أطراف مهمة في الحوكمة وهم المساهمون والذين يمكن اللجوء إليهم والباحث معهم في موضوع البحث، أما المؤسسات الخاصة فهي عبارة عن مؤسسات صغيرة ومتوسطة شركات عائلية في الغالب (ومعظمها تصارع من أجل البقاء ولا تتحكم في تقنيات التسيير الحديثة).
- هذه الأسباب وأخرى أدت بنا أيضا إلى تحديد عينة الدراسة الميدانية في معدي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين مهنيين ، بالإضافة إلى الأكاديميين من أساتذة وطلبة،وهذا للانحصار المدركين بمضمون ومفهوم المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في هذه العينية دون سواها، وعدم إلمام مستعملو القوائم المالية حاليا بموضوع المعايير المحاسبية من مساهمين ودائنين وموردين وزبائن... الخ ،وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطّلعين على واقع المخطط المحاسبي الوطني السابق والذين درسوه وطبقوه في الميدان وبالتالي يعرفون مزاياه ونقائصه ومواطن القصور فيه، إضافة إلى معرفتهم واطلاعهم على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وبالتالي تكون هذه الفئة (العينة) هي المخول لها ودون سواها الإجابة على ما تضمنه ، هذا الاستبيان من تساؤلات، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث.

هذا وقد هدفت هذه الدراسة الميدانية إلى تحقيق الأهداف التالية:

-التعرف والوقوف عند آراء ووجهات نظر المهنيين (خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) و أعضاء هيئة التدريس ببعض الجامعات الجزائرية نحو الإجابة عن موضوع الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات البحث.

- هدف إعلامي، عن طريق التعريف بالمحتوى النظري للموضوع باعتباره موضوع حديث.

وفي هذا الصدد قمنا بإعداد استبيان من 23 سؤال موزعة على أساس فرضيات البحث لاختبارها،وقد تم تقسيم هذه الدراسة الميدانية إلى: المبحث الأول وتطرقنا لمنهجية الدراسة الميدانية و من ثم في المبحث الثاني دراسة وتحليل نتائج الاستبيان .

المبحث الأول :منهجية الدراسة الميدانية

يتضمن في هذا المبحث الى ادوات الدراسة والي كيفية تحضير الاستبيان ثم الي منهجية المتبع في هذه الدراسة

المطلب الأول :أدوات الدراسة

بالاستناد إلى التقديم السابق سوف نقوم في هذا المطلب بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

1.جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان المحاسبة في الجزائر، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

-النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية.

-التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية.

-بحوث علمية أنجزت في الجزائر و خارجها.

إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية" الانترنيت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في المحاسبة خصوصا على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

2.أداة الدراسة :

تم إعداد الاستبان على النحو التالي:

-إعداد استبان أولية من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

-عرض الاستبان على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.

-تعديل الاستبان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.

-ثم بعد ذلك تم عرض الاستبان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.

- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.

-توزيع الاستبان على جميع إفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة .

3-الاستبان:

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات . ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبان، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في

مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

المطلب الثاني :تحضير الاستبيان

يتعرض هذا المطلب بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستبيان، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مرورا بكيفية نشر وتوزيع الاستبيانات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولا إلى معالجة الاستبيانات.

1.تصميم الاستبيانات : في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها . حيث تمحورت هذه الأسئلة حول موضوع الحوكمة الشركات من مفهومها وعلاقتها بالجودة المعلومات المحاسبية، وكذا كل ما يتعلق بالانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما حاولنا كذلك جس نبض المستجوبين حول رأيهم في النظام المحاسبي الجديد ومدى تحضير البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك. وقد استعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة الذين وجهونا في كيفية إعداد الاستبيان.

و حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعدادها الابتعاد عن التعمق في طرح أسئلة حول المعالجات المحاسبية والتقييم في إطار المعايير المحاسبية الدولية، والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

هذا فضلا عن الديباجة التي تتصدر الاستبيان والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام هذا الاستبان، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية . وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الطالبة، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

2.هيكل الاستبيان: تضمن الاستبيان ثلاثة وعشرون (23)سؤالا موزعة على خمسة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا خلال صياغتنا للأسئلة على عدة أنواع من الأسئلة منها:

-أسئلة مغلقة تحتمل إجابة محددة حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

-أسئلة مفتوحة للوقوف على وجهات نظر أفراد العينة حول جملة من القضايا المرتبطة بالموضوع، على أساس الإجابات المستندة لجملة من الخيارات ويبقى مجال الإجابة مفتوح أمام أفراد العينة لإضافة وجهات نظرهم التي لم تتضمنها مجموعة الخيارات المقترحة. ولقد توزعت الأسئلة على خمسة أقسام رئيسية كما يلي:

- **القسم الأول:** يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ويتكون من (العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية،ويضم الأسئلة(1-6).
- **القسم الثاني :** يبحث هذا القسم علي ماهية الحوكمة الشركات وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية وجودتها ، ويشتمل هذا القسم على الاسئلة (7 و 12).
- **القسم الثالث :** يبحث هذا القسم عن تقييم درجة تأييد وموافقة أفراد العينة حول الاتجاه المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى معرفة مدى ملائمة هذه المعايير للممارسة المحاسبية في بلادنا، ويشتمل هذا القسم على السؤالين (13 و 14).
- **القسم الرابع :** تتناول أسئلة هذا القسم النظام المحاسبي المالي ومحاولة التعرف على أهم مزاياه ورأي أفراد العينة فيما إذا كان أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند الجهود المبذولة للانتقال إلى النظام المحاسبي المالي ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك، ويضم هذا القسم الأسئلة (15-18).
- **القسم الخامس :** يرتبط هذا القسم بالجوانب ذات العلاقة بالمحاسبة وخصوصا الجانبين القانوني والجبائي ومحاولة معرفة ضرورة تحديثهما بما يتلاءم مع التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى محاولة الوقوف عند واقع منظومة التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا وسبل إصلاحها، ويضم هذا القسم الأسئلة.(19-23).

3. نشر وتوزيع الاستبيان: بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم(07) ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستبيانات التي تمت الإجابة عليها ،وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستبيانات .

-الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستبيان باليد.

-إرسال الاستبيانات عن طريق البريد الالكتروني.

-زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم.

-الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وببعض زملاءنا في توزيع الاستبيانات.

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

-الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى.

-الاتصال بالأساتذة والزملاء الذين استعنابهم سابقا لاستلام الاستبيانات .

– الحصول عن الإجابات عن طريق البريد الالكتروني من الذين تم مراسلتهم عن طريق هذا الأخير.

-الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها واسترداد الاستبيانات.

4.التحليل الإحصائي للبيانات: اعتمدت الطالبة في تحليل البيانات إحصائيا على استخدام طريقة النسب المئوية والتكرارات، حيث قامت الطالبة بتفريغ البيانات وجدولتها، وحساب التكرارات و النسب المئوية لإجابات المستقصيين عن كل سؤال عينة البحث. وتم الاستعانة ببرنامجين Excelو SPSS في عملية تصنيف الإجابات الأسئلة ومن أمثلة ذلك تم الاعتماد على الطرق التالية في إدخال البيانات في نظامSpss:

-يرمز للإجابة بنعم بالعدد (03) وللإجابة بلا بالعدد (01) .بدون جواب (02) .

-في حالة الخيارات، يرمز للخيار الأول بالعدد (01) وللخيار الثاني (02) وهكذا....

5. المشاكل والصعوبات: بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالبة، وبالرغم من حصولها واستلامها لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض المشاكل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

-التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير الاستبيان التي وجهت لهم.

-وجود بعض أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجد الطالبة، الأمر الذي حال دون قيامه بالتوضيحات اللازمة في حالة ما إذا وجدوا أي لبس أوغموض في الاستبيان المرسلة إليهم.

-تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زياراتنا المتكررة لهم، حرمنا من الحصول على آراءهم و إجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها.

-صعوبة الدخول إلى بعض المؤسسات الاقتصادية والوصول إلى العاملين في مصالحها المحاسبية والمالية،قصد تسليمهم الاستبيانات والحصول على آراءهم وإجاباتهم والتعرف على اتجاهاتهم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا، وذلك لكون المؤسسة هي المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يدور حوله البحث عموما و الاستبيان خصوصا.

المطلب الثالث :منهجية الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط الاتية :فرضيات الدراسة. مجتمع الدراسة وحدودها. عينة الدراسة.

1.فرضيات الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى :** حيث تم تقسم هذه الفرضية الى جزئين :
- **الجزء الاول من الفرضية :** ينص هذا الجزء من الفرضية على أن مفهوم حوكمة الشركات ومبادئ وإجراءات تطبيقها، يتضمن وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين أطراف عديدة منها إدارة المؤسسة، مساهميها وأصحاب المصالح فيها، وتتضمن الاسئلة من رقم (7-8-9) .

- **الجزء الثاني من الفرضية :** ينص هذا الجزء من الفرضية على أن المعلومات المحاسبية والمالية هي من المحددات الرئيسية لدرجة حوكمة الشركات، واهتمام بتحديد معايير جودة المعلومات المحاسبية في ضوء تطبيق حوكمة الشركات، وصولا إلي تحديد المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات. وللإجابة على هذه الفرضية فقد تم طرح الاسئلة (10-11-12).
- **الفرضية الثانية:** ينص هذا الفرض على أن البنية التشريعية والتنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر ليست ضعيفة وهي في تطور مستمر، ولكن يجب العمل على تطوير البنية المؤسسة، والارتقاء بالأساليب الفنية والتطبيقية للإدارة، وزيادة الوعي لدى الأفراد، والمتعاملين بالأسواق من خلال تحقيق متطلبات الإفصاح والشفافية،و تتضمن السؤال (21).
- **الفرضية الثالثة** : الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتجه إيجابا نحو تحقيق توحيد محاسبي دولي وتتضمن سؤالين (13-14).
- **الفرضية الرابعة :** وحيث تم تقسم هذه الفرضية الى جزئين :
- **الجزء الاول من الفرضية :** ينص هذا الجزء من الفرضية على أن النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية بما يخدم مختلف الأطراف المستعملة لها. وتتضمن الاسئلة (15-16-17).
- **الجزء الثاني من الفرضية :**ينص هذا الجزء من الفرضية على أن الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي يكفل متطلبات حوكمة الشركات ، وللإجابة على هذه الفرضية تم طرح الأسئلة (18-19-20).
- **الفرضية الخامسة :**الجهود المبذولة في مختلف الميادين المرتبطة بالمحاسبة لا تتلاءم مع التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ولا تفي بمتطلبات تطبيقه، مما يجعل الانتقال إلى تطبيقه بطريقة سليمة والاستفادة من المزايا التي جاءبها محل شك كبير، وذلك ما يستدعي إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبين بما يواكب هذه التغيرات وتتضمن سؤالين (22-23).

2. مجتمع الدراسة وحدودها: يهتم هذا العنصر أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

1.2.إطار مجتمع الدراسة : تم اختيار مجتمع الدراسة على معيار الشهادة الأكاديمية لغير المهنيين الممارسين، فتمثلت العينة في طلبة الماستر في الاختصاص فما فوق، أما للمهنيين فعلى الأقل حاصلين على شهادة مهنية، أما فيما يخص نوعية الشهادة أو المهنة فقد اقتصرعلى المحاسبة والتدقيق، وعليه يمكن تلخيص عناصر مجتمع الدراسة في الفئات التالية:

-أساتذة جامعيين مهتمين بالمجال المحاسبي والتدقيق .

-طلبة ما بعد التدرج أكاديمي ومهني في التخصصات التالية :محاسبة، محاسبة وتدقيق، تدقيق داخلي.

-مهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات سواء معتمدين أو في طريق الاعتماد.

-إطارات في المؤسسات.

وعليه فقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية هي:

-الفئة الأولى :المهنيين المعتمدين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

-الفئة الثانية :الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا في تخصص المحاسبة والتدقيق.

-الفئة الثالثة :العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام و الخاص.

2.2.حدود الدراسة : تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

-الحدود الزمانية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال فترة قدرت بشهرين ابتداء من شهر مارس 2013إلى غاية بداية شهر ماي من نفس السنة.

-الحدود البشرية :تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية والضرائب الحائزين على مؤهل علمي ماستر فما فوق بالإضافة إلى بعض طلبة الدراسات العليا شهادة الدراسات المتخصصة في تخصصي محاسبة وتدقيق. ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق

- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالإجابة على الموضوع النظري للبحث.

3.عينة الدراسة : لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر الاستبيان العادي والالكتروني، فبالنسبة للاستبيان العادي قمنا بتوزيع 100 الاستبيانة على عينة عشوائية اشتملت على أكاديميين ومهنيين وموظفين وطلبة دراسات عليا في المحاسبة والتدقيق .ولقد اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، أما بالنسبة الاستبيان الالكترونية فقد قمنا بإرسالها إلى حوالي 100 فرد (منهم خبراء محاسبين ومنهم أساتذة) تحصلنا على عناوين بريدهم الالكتروني بطرق مختلفة).

لقد تم اختيار عينة عشوائية من أساتذة قسم المحاسبة في كل من كلية الجلفة وجامعات الجزائرية : سطيف،مسيلة،بسكرة ،الشلف،البويرة،مستغانم،تيبازة.كما تم اختيار عينة عشوائية من المحاسبين والمدققين العاملين في المؤسسات العمومية والخاصة وتم توزيع ما يزيد على 50استعيدت منها 45 استبانه صالحة.

كذلك تم اختيار عدد من أصحاب مكاتب التدقيق و المحاسبة ليمثلوا الجانب العملي وتم توزيع حوالي 25استعيدت منها 20 استبانه صالحة.

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستبيانات المستلمة قررنا الإبقاء على 70 الاستبيانة من مجموع الاستبيانات المستلمة لتمثل عينة الدراسة .بعد ما قمنا باستبعاد (10)استمارات بسبب نقص المعلومات فيها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، كما تم استبعاد (15) استمارات لورودها بعد الأجل الذي تم تحديده.

و بعد قيامنا باستبعاد الفرق لعدة أسباب مختلفة أهمها عدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة وكذا النقص في الإجابات، وفي الأخير استخلصنا الجدول التالي:

الجدول رقم 1.4:الإيضاحات الخاصة بمعدل الردود على الاستبيانات

طبيعة الاستبيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
البيان	العدد	النسبة المؤوية	العدد	النسبة المؤوية	العدد	النسبة المؤوية
عدد الاستبيانات الموزعة	**100**	%**100**	**100**	%**100**	**100**	%**100**
عدد الاستبيانات الواردة	**75**	%75	20	%20	95	%95
عدد الاستبيانات الملغاة	**25**	%25	00	%00	25	%25
عدد الاستبيانات المأخوذة في الدراسة	**50**	%50	20	%20	70	%70

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارات الاستبيانات.

المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الإصدار السابع عشر "SPSS"، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها أجل تمثيل و التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج بواسطة دوائر نسبية التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

المطلب الأول: المعلومات الشخصية لأفراد العينة

سنحاول في هذا المطلب التطرق المعلومات الشخصية لأفراد للعينة عن طريق التطرق للجزء الخاص .من خلال الأسئلة من 01 إلى 06 بأوصاف العينة.

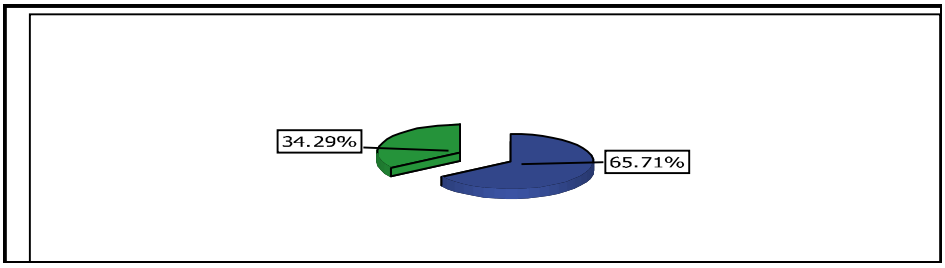
1. **الجنس :** في هذا العنصر تم إظهار فيه طبيعة أفراد العينة المشاركة في الاستبيان، وذلك من خلال الجدول أدناه: بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 65.71 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 34.29% كما يبين الجدول التالي :

الجدول رقم 2.4 :توزيع أفراد العينة تبعا للجنس

الرقم	البيان	التكرار	النسبة
1	**الذكور**	**46**	%**65.71**
2	**الإناث**	**24**	% **34.29**
	المجموع	**70**	**100%**

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث في العينة المستجوبة، إذ بلغ عدد الذكور 46 فرد بينما بلغ عدد الإناث 24 فردا، وهذا ما يدل على اهتمام الذكور أكثر بمهنة المحاسبة من الإناث، كما يمكن توضيح ذلك من خلال الرسم البياني التالي:

الشكل رقم 1.4 :نسبة أفراد العينة تبعا للجنس



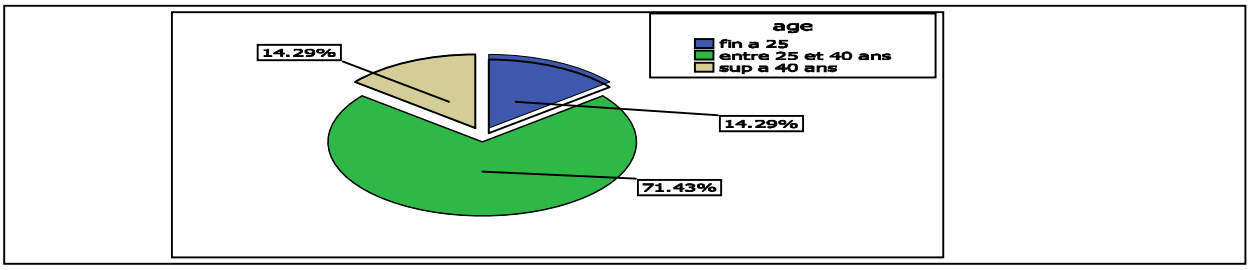
2. **العمر:** من خلال تفحصنا لأفراد العينة تبين لنا أن أصغر فرد في هذه الفئة هي 22 سنة، بينما أكبر واحد في هذه العينة يبلغ 59 سنة، تبعا لهذا قمنا بتقسيم هذه الفئة بما يتلائم والبعد العمري لهذه العينة ،وقد تم هذا التقسيم إلى ثلاث فئات عمرية فقط، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 25 و 40 سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لمن تجاوزو 40 سنة .وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 71.43 % تليها الفئتين الأولى و الثالثة متساويتين بنسبة 14.29 % .و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد .وتحصلنا في الأخير على المعلومات المدونة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3.4. :تصنيف العينة تبعا للمدى العمري

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	اقل من 25 سنة	10	% 14.29
2	أكثر من 25 و اقل من 40 سنة	50	% 71.43
3	أكثر من 40 سنة	10	% 14.29
	المجموع	70	% 100

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمدناه في الجدول السابق، سوف نوضح أكثر توزيع أفراد العينة بالرسم البياني التالي:

الشكل رقم 2.4 :نسبة العينة تبعا للعمر



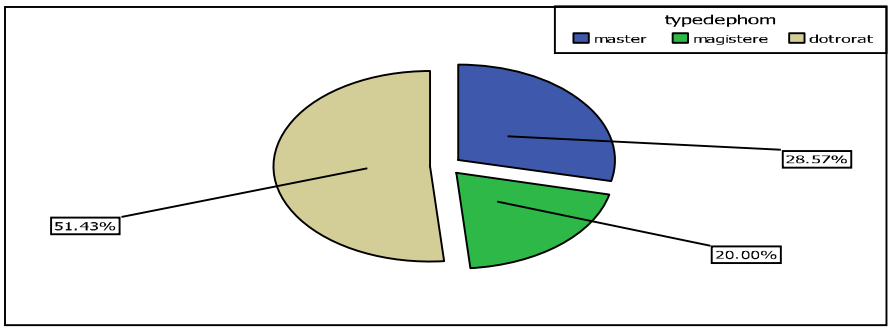
3. **الشهادة الأكاديمية:** من خلال التمحيص في نتائج الإجابات المستقاة من الاستبيانات نلخص توزيع أفراد العينة على هذا الأساس في الجدول التالي:

الجدول رقم 4. 4 : جدول نسبة أفراد العينة حسب الشهادات الأكاديمية

الترقيم	الشهادة الأكاديمية	التكرار	النسبة
1	ماستر	20	% 28.57
2	ماجستير	14	% 20
3	دكتوراه	36	% 51.43
	المجموع	70	% 100

من هذا الجدول يبرز لنا المستوى الأكاديمي للعينة المدروسة والتي في أغلبها ذات مستوى دراسي أكاديمي ماستر فما فوق بحيث يمكن الاعتماد عليها في مثل هذا النوع من البحوث، كما يمكن تلخيص الرسم البياني على الشكل التالي:

الشكل رقم 3.4 :نسبة العينة تبعا للشهادات الأكاديمية



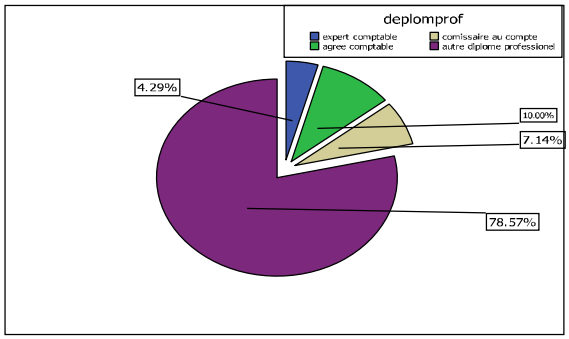
4.الشهادة المهنية : رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين وذلك بغية الحصول على عينة متوازنة، فقد تم إضافة هذا السؤال قصد معرفة الشهادة المهنية للفرد المستقصى ومن ثم التعرف على نسبة المهنيين في العينة المدروسة، وقد قمنا بتصنيف الشهادات المهنية إلى ثلاثة أصناف، حيث يضم الصنف الأول المهنيين المعتمدين في المحاسبة (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) فيما يضم الصنف الثاني الحائزين على شهادات مهنية أخرى، أما الصنف الثالث فقد خصص للأفراد الذين ليست لديهم شهادة مهنية، و الجدول التالي يلخص لنا ذلك:

الجدول رقم 5.4 :التوزيع النسبي للشهادات المهنية

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	خبير محاسبي	3	% 4.29
2	محاسب معتمد	7	% 10
3	محافظ الحسابات	5	% 7.14
4	شهادة مهنية أخرى	55	% 78.57
	المجموع	70	% 100

وتبرز هذه النتائج أن حتى المستوى المهني للعينة لا بأس به إذ أكثر من نصف العينة لديهم شهادات مهنية أو في طريق الحصول عليها وقد كانت النسبة الأكبر للمتحصلين على دراسات عليا متخصصة وكذا ماستير مهني ، كما يمكن توضيح هذه النسب في الشكل التالي:

الشكل رقم 4. 4: نسبة العينة تبعا للشهادات المهنية



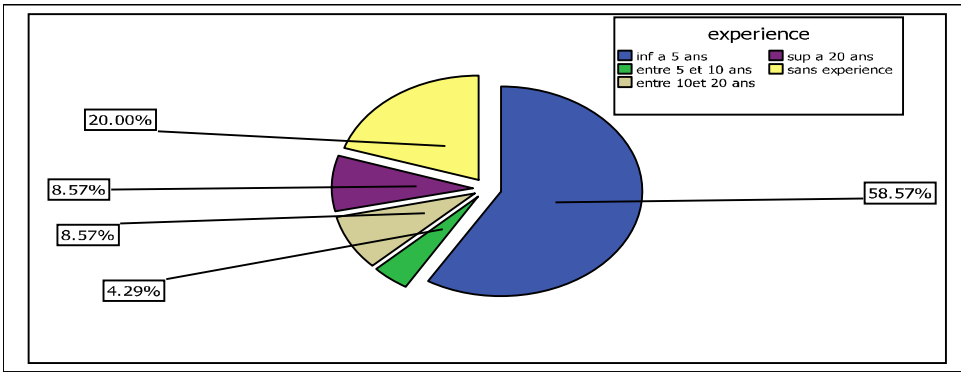
5.الخبرة : بعد تقسيم العينة إلى فئات بغية معرفة نسبة الخبرة لديهم تم الحصول على الجدول التالي:

الجدول رقم6.4 :سنوات الخبرة بالنسبة لأفراد العينة

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	اقل من 5 سنوات	41	% 58.57
2	من 5 إلي 10 سنوات	3	% 4.29
3	أكثر من 10 و اقل من 20سنة	6	% 8.57
4	أكثر من 20 سنة	6	% 8.57
5	بدون الخبرة	14	% 20
	المجموع	70	% 100

كما يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 4. 5: توزيع نسبة العينة تبعا لسنوات الخبرة



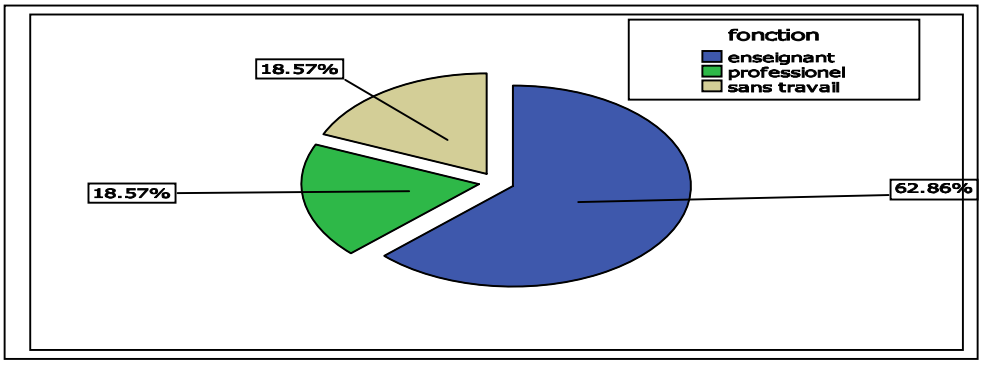
6.الوظيفة : الملاحظ على أفراد العينة أن 44 فرد منهم أساتذة بالجامعات الجزائرية و 13 منهم هم مهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة فمنهم خبراء محاسبين ومنهم محافظي الحسابات ومنهم إطارات في المؤسسات الاقتصادية، أما الباقي فهم أفراد العينة الذين لم يمارسوا حتى وظيفة إلى الآن، ويمكن توضيح هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 7.4 :توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	أستاذ	44	62.86%
2	مهني	13	18.57%
3	بدون عمل	13	18.57%
	المجموع	70	100%

كما يمكن تلخيص هذه النتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم 6.4 :توزيع نسبة العينة حسب الوظيفة



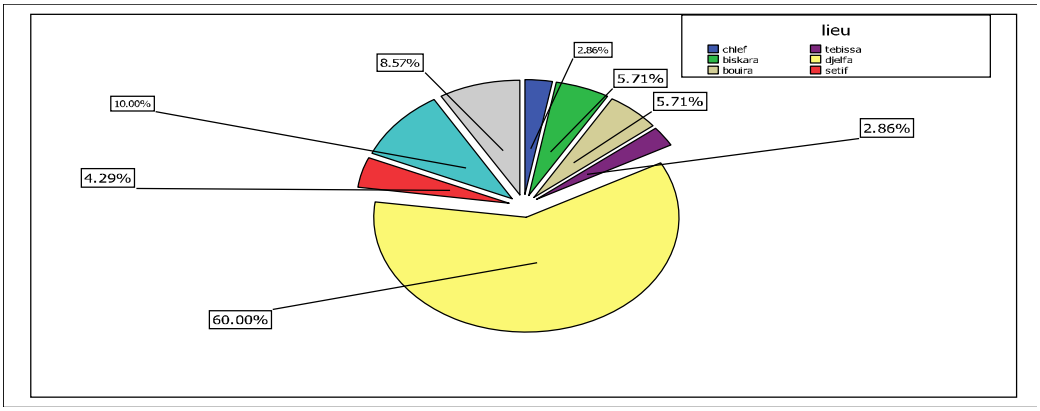
7 .**التوزيع الجغرافي :** الملاحظ من نتائج حول التوزيع الجغرافي هو تمركز الفئة في الجلفة 60 % ثم تليها ولاية مستغانم 10 % وهذا راجع لأن الطالبة تدرس في الولاية الأولى، أم الولايات الأخرى فقد أتت بنسب مختلفة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 8.4 :أفراد العينة حسب التوزيع الجغرافي

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	الجلفة	42	%60
2	الشلف	2	%2.86
3	بسكرة	4	%5.71
4	البويرة	4	%5.71
5	تيبازة	2	%2.86
6	سطيف	3	%4.29
7	مستغانم	7	%10
8	مسيلة	6	%8.6
	المجموع	70	%100

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي:

الشكل رقم 7.4 :توزيع نسبة العينة حسب التوزيع الجغرافي



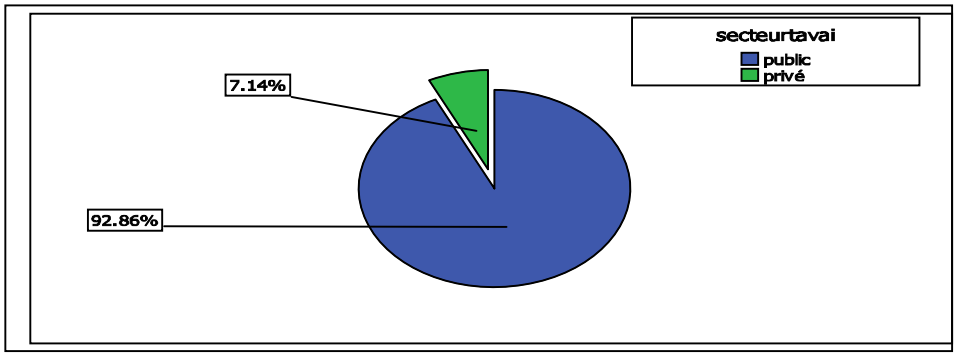
8. **قطاعات العمل :** إن النسبة الأكبر من الأفراد المستجوبين تعمل في القطاع العام حيث بلغت نسبتهم 92.86% ، وترجع هذه النسبة أكثر لنسبة الأساتذة الذين يدرسون في الجامعات الجزائرية والتي كلها عامة وكذا إطارات في المؤسسات الاقتصادية العامة ، ثم يليه القطاع الخاص بنسبة 7.14% ،و لايوجد قطاع حر لهذه العينة ،ويمكن تلخيص هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 4. 9 :أفراد العينة حسب قطاعات العمل

الترقيم	البيان	التكرار	النسبة
1	قطاع العام	65	%92.86
2	قطاع خاص	5	%7.14
3	أعمال حرة	0	%0
	المجموع	70	%100

كما أتى الشكل البياني لأفراد العينة والتي توضح توزيع قطاعات العمل كتالي:

الشكل رقم 8.4. :توزيع نسبة العينة حسب قطاعات العمل



المطلب الثاني :نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض

توضح الطالبة فيما يلي نتائج الدراسة الميدانية التي توصل إليها من خلال هذه الدراسة واختبار صحة الفروض، وهذا عن طريق استعراض إجابات المستجوبين في الجداول والأشكال اللاحقة وتحليلها.

1اختبار الفرض الأول:

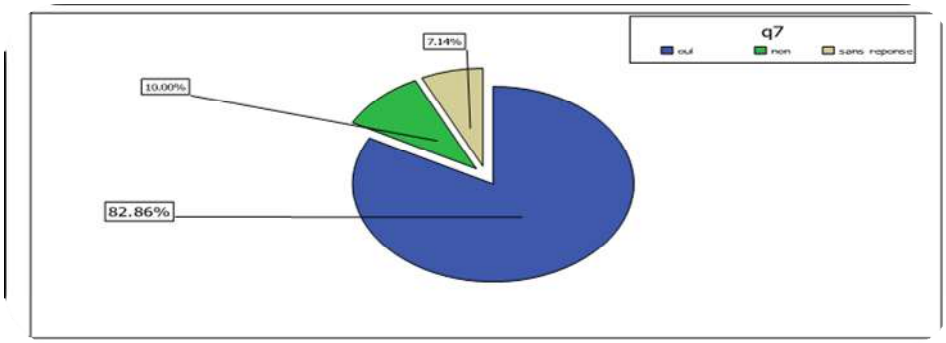
1-1- **الجزء الاول من الفرضية الاولى :** ينص هذا الفرض على أن مفهوم حوكمة الشركات ومبادئ وإجراءات تطبيقها، يتضمن وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين أطراف عديدة منها إدارة المؤسسة، مساهميها وأصحاب المصالح فيها، ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال استعراض إجابات المستجوبين عن السؤال07 في الاستبيان .وتم الحصول على الإجابة التالية:

الجدول رقم 10.4 :مفهوم الحوكمة تبعا لإجابات أفراد العينة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	58	%82.86
لا	7	%10
بدون جواب	5	%7.14
المجموع	70	%100

وقد ظهر الشكل البياني لهذه الإجابات أفراد العينة كتالي:

الشكل رقم 9.4 :مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة للعينة



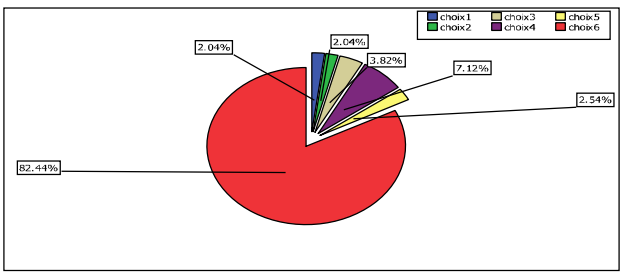
هذا وقد برر المستجوبين إجاباتهم من خلال الخيارات المقدمة لهم حيث كانت كتالي:

الجدول رقم 11.4 :خيارات اتساع مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة لأفراد العينة

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	8	4	5	7	2	54

وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل رقم 10.4 :مفهوم حوكمة الشركات بالنسبة للعينة



وبتحليل إجابات السؤال07 والخيارات المقدمة يتضح اتفاق المستجوبين على أن حوكمة الشركات هي نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط المؤسسة، مبني على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة، وذلك لخدمة المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام، وعلى أساس هذه النتائج تتحقق الفرضية الأولى.

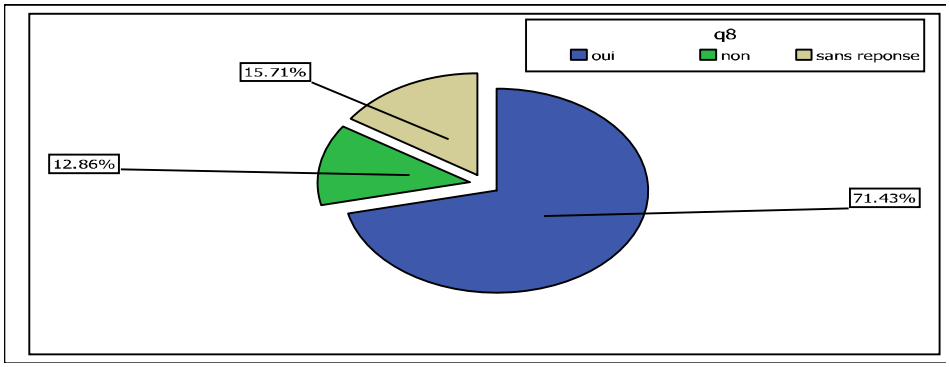
1-1-2-وتدعيما للعناصر القادمة من الموضوع ومحاولة إسقاطها على الواقع الجزائري، تم طرح السؤال 08 والمتعلق بمدى أهمية تطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ،وتوصلنا إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 12.4 :إجابات أفراد العينة على ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة
نعم	50	%71.43
لا	9	%12.86
بدون جواب	11	%15.71
المجموع	70	%100

كما يبين الشكل البياني كالآتي:

الشكل رقم 11.4 :إجابات أفراد العينة على ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر



هذه النتائج تبرز أن المستجوبين يرون أن هناك ضرورة ملحة لتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر، وهذا تأكيد على أن حوكمة الشركات هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، وذلك لأنه من خلال تلك الآلية يتوفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء المؤسسات، ومن ثم تدعيم استقرار وتقدم الأسواق والاقتصاديات والمجتمعات.

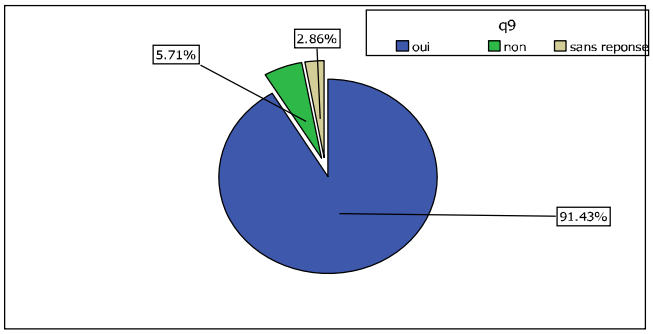
1-1-3- وتضمن السؤال 9 اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دورالمساهمين في الرقابة على الإدارة وفي الرقابة على الأداء التشغيلي المالي بالوحدة الإقتصادية بجانب تدعيم دور الأطراف الأخرى ذات العلاقة،يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية ويزيد من جودتها.بالنسبة 91.43 %وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم **13.4** :إجابات أفراد العينة على ان اهتمام حوكمة الشركات يزيد من جودة المعلومات المحاسبية

البيان	التكرار	النسبة
نعم	64	%91.43
لا	4	%5.71
بدون جواب	2	%2.86
المجموع	70	%100

كما يبين الشكل البياني كالآتي:

الشكل رقم **12.4** :إجابات أفراد العينة على ان اهتمام حوكمة الشركات يزيد من جودة المعلومات المحاسبية



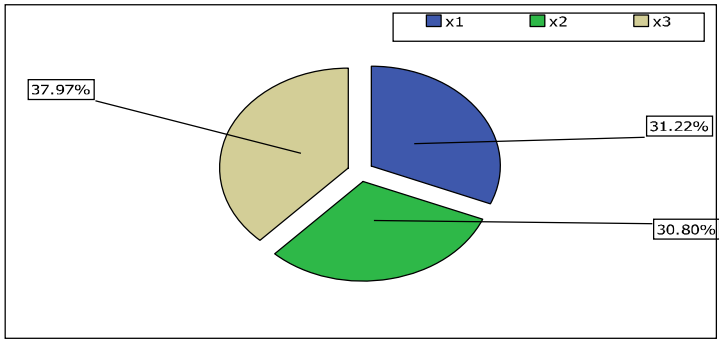
1-1-4- و قمنا بتقسيم السؤال 9 إلي 3 أسئلة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم **14.4** :إجابات أفراد العينة على الاسئلة (**9-1، 9-2 ،9-3**)

	س9-1		س9-2		س9-3	
البيان	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
نعم	66	%94.3	67	%95.7	58	%82.9
لا	4	%5.7	3	%4.3	4	%5.7
بدون جواب	0	%0	0	%0	8	%11.4
المجموع	70	%100	70	%100	70	%100

-وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل رقم **13.4** : اجابات افراد العينة علي الاسئلة (**9-1، 9-2 ،9-3**)



1-2- **الجزء الثاني من الفرضية :** ينص هذا الجزء من الفرضية على أن المعلومات المحاسبية والمالية هي من المحددات الرئيسية لدرجة حوكمة الشركات، واهتمام بتحديد معايير جودة المعلومات المحاسبية في ضوء تطبيق حوكمة الشركات، وصولا إلي تحديد المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات. وللإجابة على هذه الفرضية فقد تم طرح الاسئلة (10-11-12).

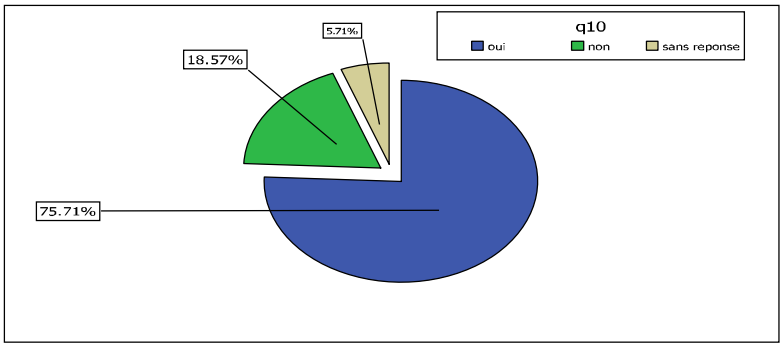
1-2-1- فالبنسبة لسؤال 10 الذي تضمن على أن المعلومات المحاسبية والمالية هي من المحددات الرئيسية لدرجة حوكمة الشركات، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم 15.4 :إجابات أفراد العينة على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لحوكمة الشركات:

البيان	التكرار	النسبة
نعم	53	%75.71
لا	13	%18.57
بدون جواب	4	%5.71
المجموع	70	%100

كما يبين الشكل البياني كالآتي:

الشكل رقم 14.4 :إجابات أفراد العينة على أهمية المعلومات المحاسبية والمالية بالنسبة لحوكمة الشركات:



ومن خلال هذه النتائج نرى بوضوح تأكيد المستجوبين 75.71 % بأن المعلومات المحاسبية والمالية هي من المحددات الرئيسية لحوكمة الشركات.

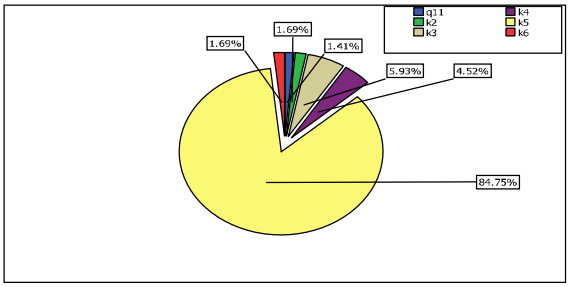
1-2-2- أما السؤال 11 ، مما يؤكد أن هناك مجموعة من المعاييرالمختلفة التي تؤثرفي تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وأن هذه المعايير مرتبطة ببعضها البعض، كما كان للمستجوبين خيارات أخرى يمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم 16.4 :تبريرات أفراد العينة لاختيار مجموعة المختلفة من المعايير التي تؤثر في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	5	3	7	4	60	1

وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل رقم 15.4 : تبريرات أفراد العينة لاختيار مجموعة المختلفة من المعايير التي تؤثر في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية



وبتحليل إجابات السؤال11 والخيارات المقدمة وقد ظهر ذلك بوضوح،حيث الخيار الخامس 84.75% وهذا يؤكد كل المعايير مجتمعه (المعايير القانونية ،المعايير الرقابية، المعايير المهنية والفنية)، تؤثر في تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

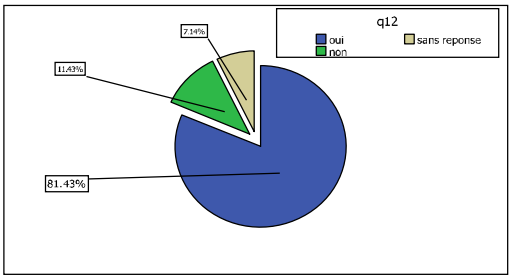
1-2-3- فيما يخص السؤال 12 فكانت إجابات المستجوبين كالآتي:

الجدول رقم 17.4 :إجابات أفراد العينة على دور الوظيفة المحاسبية في دراسة ظاهرة الحوكمة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	57	%81.43
لا	8	%11.43
بدون جواب	5	%7.14
المجموع	70	%100

كما يبين الشكل البياني على النحو التالي:

الشكل رقم 16.4 :إجابات أفراد العينة على دور الوظيفة المحاسبية في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات



وبتحليل هذه النتائج نجد أن الوظيفة المحاسبية تلعب دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات، فمن خلال ومخرجات هذه الوظيفة، يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال المؤسسة، وتحقيق التواصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية والخارجية وفي شفافية تامة، وهذا في النهاية ما يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

ومن خلال النتائج المعروضة للاسئلة 7-12 يمكن تأكيد صحة الفرض الاول.

1-اختبار الفرض الثاني:

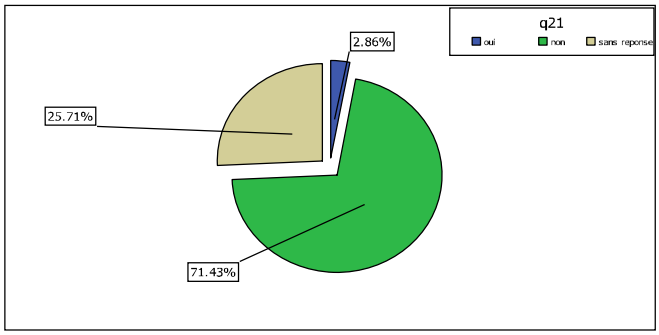
ينص هذا الفرض على أن البنية التشريعية والتنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر ليست ضعيفة وهي في تطور مستمر، ولكن يجب العمل على تطوير البنية المؤسسة، والارتقاء بالأساليب الفنية والتطبيقية للإدارة، وزيادة الوعي لدى الأفراد، والمتعاملين بالأسواق من خلال تحقيق متطلبات الإفصاح والشفافية، وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال استعراض أراء المستجوبين والتي تضمنها السؤال 21 وقد كانت إجابات المستجوبين على الشكل التالي:

الجدول رقم 4 .18 :أراء أفراد العينة في الإطار القانوني والرقابي في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة
نعم	2	%2.86
لا	50	%71.43
بدون جواب	18	%25.71
المجموع	70	%100

- وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل رقم 17.4 :أراء أفراد العينة في الإطار القانوني والرقابي في الجزائر



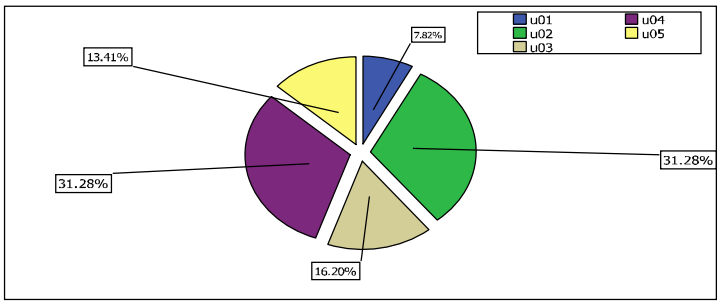
وبالنظر إلى نتائج هذا السؤال نرى أن 71.43 % من المستجوبين يرون أن الإطار الرقابي والقانوني الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات يعد غير كافي لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وهذا رغم أن القانون يكفل إلى حد ما الحقوق الأساسية للمساهمين ويحمي كذلك حقوق أصحاب المصالح، ورغم أننا اتجهنا نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية بتبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي إلا أنه ينبغي مراجعة القوانين والأنظمة ذات علاقة بالمؤسسات، حتى تساير الممارسات والأنظمة الكفيلة بتطبيق الإجراءات الحوكمة الشركات والتكيف معها، وقد جاءت مبررات أفراد العينة من خلال الخيارات المقدمة لهم التي أتت كتالي:

الجدول رقم 19.4 :مبررات أفراد العينة حول الإطار القانوني والرقابي في الجزائر:

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس
التكرار	14	29	10	14	5

- وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل رقم 18.4 :مبررات أفراد العينة حول الإطار القانوني والرقابي في الجزائر



وبالإضافة للخيارات المقدمة للمستجوبين فيما يخص السؤال 21 من القصور في الجانب المحاسبي والقصور في الجانب الوعي والجانب القانوني وحتى القصور في الجانب التنظيمي للمؤسسات فقد أضاف أفراد العينة أمور أخرى اعتبروها أساسية، مثل القصور في الثقافة التنظيمية وفي البيئة المؤسساتية وحتى الجانب التكويني ووجود القوانين لكن تبقي الخلل في تنفيذ الرقابة (غياب الرقابة). وبذلك ومن خلال نتائج المتوصل إليها من هذا السؤال21 يتحقق الفرض الثاني.

3- اختبار الفرض الثالث:التوافق المحاسبي الدولي ومدى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للممارسة المحاسبية في الجزائر

يرتبط هذا العنصر بالسؤالين (13) و(14) اللذين نحاول من خلالهما تقييم درجة تأييد وموافقة أفراد العينة حول الاتجاه المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومعرفة مدى ملائمة هذه المعايير للممارسة المحاسبية في بلادنا من جهة أخرى.

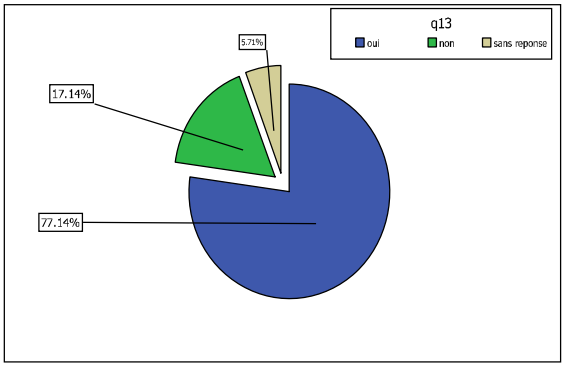
3-1- بالنسبة للسؤال 13 والمتعلق بالاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فقد لمسنا من خلال الدراسة التأييد الكبير لأفراد العينة لهذا الاتجاه وذلك بنسبة وصلت إلى 77.14 % من مجموع المستجوبين، في حين أبدت نسبة 17.14 %معارضتها لهذا الاتجاه الدولي المتنامي نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أما النسبة المتبقية فقد امتنع أصحابها عن الإجابة، والجدول التالي يلخص النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم: 20.4. : موقف أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	54	%77.14
لا	12	%17.14
بدون جواب	4	%5.71
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 19.4 :أراء أفراد العينة من التوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي



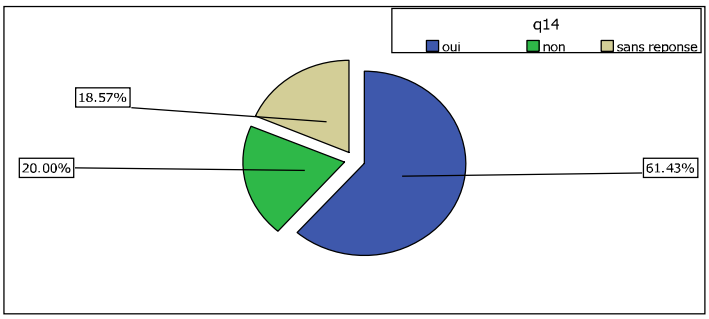
3-2-أما السؤال 14 والمتعلق بما إذا كان تبني وتطبيق المعايير المحاسبية سيكون له أثر ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر فإن نسبة 61.43 % ترى ذلك ايجابيا، في حين أجابت نسبة 20 % بالنفي، وامتنعت النسبة المتبقية المقدرة ب 18.57 % عن الإجابة، وذلك كما يلخصه الجدول التالي:

الجدول رقم21.4 :أراء أفراد العينة من أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة
نعم	43	%61.43
لا	14	%20.0
بدون جواب	13	%18.57
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 20.4: توزيع نسب أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الممارسة المحاسبية في الجزائر



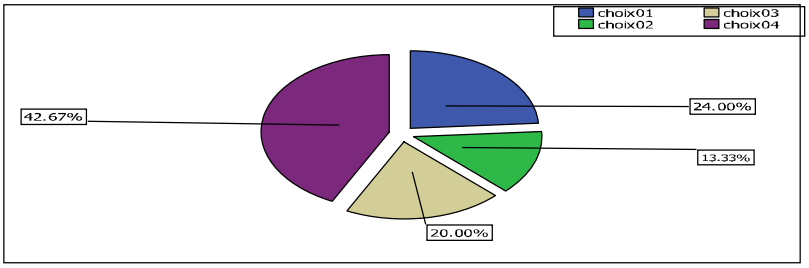
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد الذين لا يرون لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أثرا ايجابيا على الممارسة المحاسبية في الجزائر:

الجدول رقم 22.4 : خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع
التكرار	18	5	5	8

ولقد أرجع 42.67 %من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيكون له أثر سلبي على الممارسة المحاسبية في الجزائر ذلك إلى تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة، وذلك لكون تلك المعايير تعكس قوة اقتصاديات تلك الدول وتطورها، وما من فائدة مرجوة من تطبيقها في ظل اقتصاديات ضعيفة ومتخلفة، في حين رأت نسبة24 % وهي أضاف أفراد العينة أمور أخرى اعتبروها أساسية، مثل عدم أخذ التدابير الكافية لتطبيقها، وسيطرة القرار السياسي على القرار الاقتصادي المدروس عند انطلاق التطبيق؛ اضافة الى ان طبيعتها الديناميكية (كثرة تغيرها، تصحيح الأخطاء، وتحديثها)، سيجعل من تطبيقها في شكل مخطط محاسبي جامد أمر قد يوقع المحاسبة الجزائرية في مشاكل. أما النسبة المتبقية منهم 13.33 %فترى أن ذلك يعود لنقص التأهيل والتكوين في هذا الإطار،وبالنفس النسبة تري بأن النظام الجبائي هو الذي يحول دون التطبيق الجيد لهذه المعايير والاستفادة من المزايا التي تقدمها بما ينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 21.4 : خيارات أفراد العينة حول عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.



وعليه ومن خلال استعراض نتائج وتحليل الأسئلة السابقة يمكن القول بأن الفرض الثالث قد تحقق.

4-اختبار الفرض الرابع: النظام المحاسبي المالي ومدى استعداد البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيقه

4-1- الجزء الاول من الفرضية : ينص هذا الجزء من الفرضية على أن النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية بما يخدم مختلف الأطراف المستعملة لها. وتتضمن الاسئلة (15-16-17).

4-1-1- بالنسبة للسؤال 15 والمتعلق بما إذا كان النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني أم لا، فقد وجدنا من خلال إجابات المستجوبين أن غالبيتهم ردت بالإيجاب وذلك بنسبة 54.29% ، فيما امتنعت نسبة 27.14 % عن الإجابة.في حين أن نسبة 18.57 %أجابت سلبا أي أنها ترى أن النظام المحاسبي المالي لا يعد أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، ونلخص النتائج المحصل عليها في الجدول التالي:

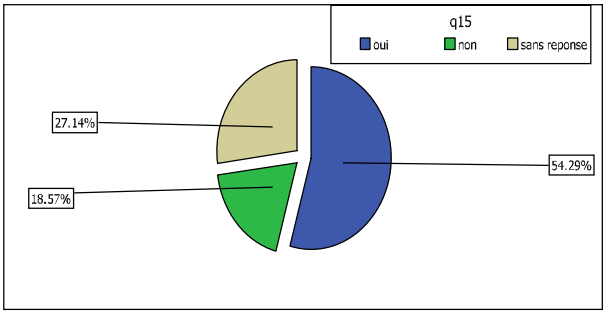
الجدول رقم23.4 : أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني

البيان	التكرار	النسبة
نعم	38	%54.29
لا	13	%18.57

بدون جواب	19	%27.14
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 22.4 : نسب توزيع أراء أفراد العينة حول إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني



وبتحليل هذه الإجابات نرى أن نسبة كبيرة من المستجوبين يؤيدون هذا التوجه نحو المعايير ويعتبرونه أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني وهذا ما يحق الفرض المحاسبية الدولية IAS/IFRS هي معايير مقبولة وكان المستجوبين قد برروا إجاباتهم بأن المعايير المحاسبية الدولية عالميا 42.31 %ويفي بالمتطلبات الحديثة للاقتصاد الجزائري. في حين رأت نسبة 18.46% منهم أن ذلك يعود لاحتواء النظام المحاسبي المالي على الحلول للمشاكل والعمليات المحاسبية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني، وأن طريقة صناعة هذه المعايير يتم بطريقة مقبولة وشفافة تزيد من ثقة المتعاملين بها13.85 %، وكما أضاف أفراد العينة أمور أخرى يعتبر أحسن بديل للأسباب الاتية:

- النظام المحاسبي المالي جاء بإطار مفاهيمي يحتوي على مفاهيم ومبادئ محاسبية وقواعد التقييم وإعداد الكشوف المالية على عكس المخطط المحاسبي السابق.و انه يحمل لغة محاسبية عالمية تتماشى ومتطلبات العولمة عكس المخطط المحاسبي السابق.كما يخدم بالدرجة الأولى المساهمين والمستثمرين المحتملين عكس المخطط السابق الذي يخدم فقط مصالح الضريبية.بإضافةعولمة المحاسبة و الاقتصاد.

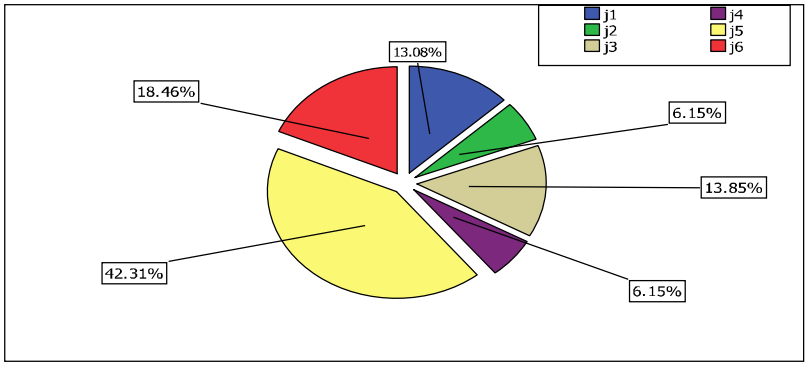
كما كان للمستجوبين خيارات أخرى يمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم 24.4 :تبريرات أفراد العينة لاختيار للنظام المحاسبي المالي

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	17	4	6	2	11	4

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 23.4 : توزيع نسب خيارات أفراد العينة المؤيدين لإحلال SCF محل PCN



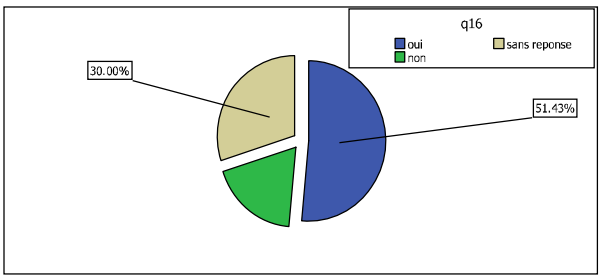
4-1-2- فيما يخص السؤال 16 والمتعلق بمدى أهمية النظام المحاسبي المالي(SCF) في إنتاج معلومات مالية تعبر أكثر عن الواقع الإقتصادي للمؤسسات ، فنجد أن نصف أفراد العينة يجيبون بنعم أي نسبة 51.43٪ ، أما ما نسبته 18.56٪ فيرون عكس ذلك أي لا، في حين إمتنع عن الإجابة نسبة 30٪ .والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم 25.4 :أراء أفراد العينة حول بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية

البيان	التكرار	النسبة
نعم	36	%51.43
لا	13	%18.56
بدون جواب	21	%30
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم24.4 : أراء أفراد العينة بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية



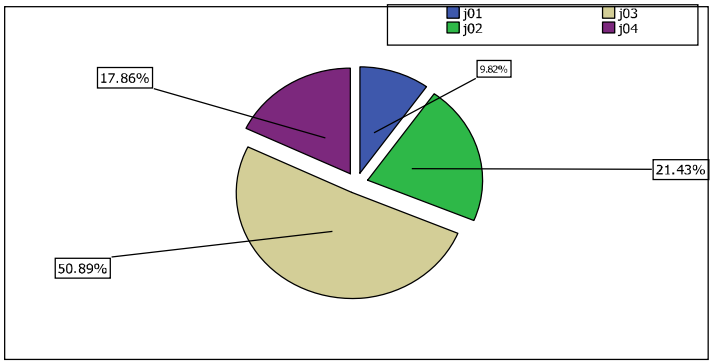
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد المستجوبين الذين يرون بأن إنعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على جودة المعلومات المالية.، وذلك كما يلي:

الجدول رقم 26.4 :خيارات أفراد العينة حول بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع
التكرار	11	12	19	5

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم4. 25 : تبريرات أفراد العينة بالواقع الاقتصادي للمعلومات المالية



من خلال نتائج استطلاع آراء المهنيين والباحثين على اعتبار أن المعلومات المالية الناتجة عن تطبيق النظام تعبر أكثرعن الواقع الاقتصادي للمؤسسات، فكانت نسبة 50.89٪وذلك لاعتبارها ملائمة لقياس الأداء وذات موثوقية؛ في حين كانت نسبة.21.43 ٪ لأن المعلومات المالية الناتجة عن ممارسات (SCF) ملائمة لقياس أداء المؤسسات، كما بلغت نسبة .17.86 ٪ لهيمنة الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. كما أضاف أفراد العينة أمور أخرى اعتبروها أساسية، مثل النظام المحاسبي المالي حدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تجعل القوائم المالية تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة بنسبة 9.82٪.

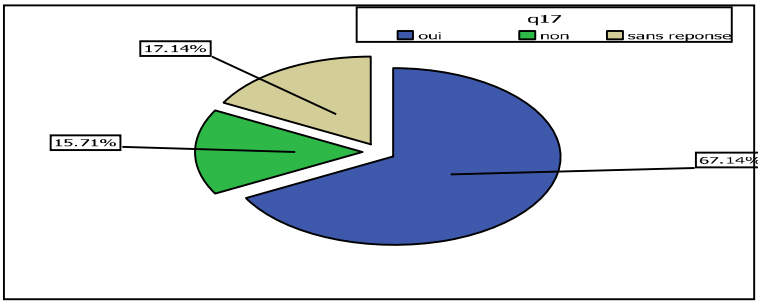
4-1-3-بالنسبة للسؤال 17 ، والذي نستشف من خلاله، فيما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي يضمن زيادة في شفافية الحسابات، وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى الأطرف المستعملة لها، حيث تتلخص الإجابة على هذا السؤال في الجدول التالي:

الجدول رقم 27.4 : أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظلSCF

البيان	التكرار	النسبة
نعم	47	%67.14
لا	11	%15.72
بدون جواب	12	%17.14
المجموع	70	%100

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نسبة 67.14% من المستجوبين ترى بأن النظام المحاسبي المالي سيزيد من شفافية الحسابات، وقابلية مقارنة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وذلك لاحتوائه على إطار تصوري ينظم ويضبط الممارسة المحاسبية ويضمن مستوى الإفصاح الذي يفي بمتطلبات مختلف الأطراف، فيما رأت نسبة 15.71 %عكس ذلك، أما النسبة المتبقية4 17.1%فقد امتنع أصحابها عن الإجابة .ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 26.4 : نسب أراء أفراد العينة حول شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية في ظلSCF



4-2-الجزء الثاني من الفرضية : ينص هذا الجزء من الفرضية على أن الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي يكفل ، وللإجابة على هذه الفرضية تم طرح الأسئلة (18-19-20) .

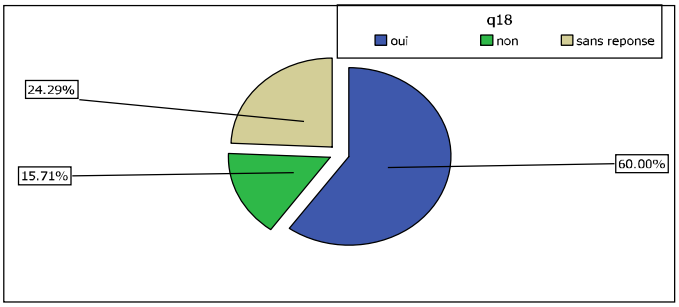
4-2-1- وقد وجاءت إجابات أفراد العينة على السؤال 18 كتالي:

الجدول رقم 28.4 :أراء أفراد العينة في النظام المحاسبي من حيث الشفافية والثقة التي يعطيها لمستعمليه

البيان	التكرار	النسبة
نعم	42	%60
لا	11	%15.71
بدون جواب	17	%24.29
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم27.4:أراء أفراد العينة في النظام المحاسبي المالي من حيث الشفافية والثقة التي يعطيها لمستعمليه



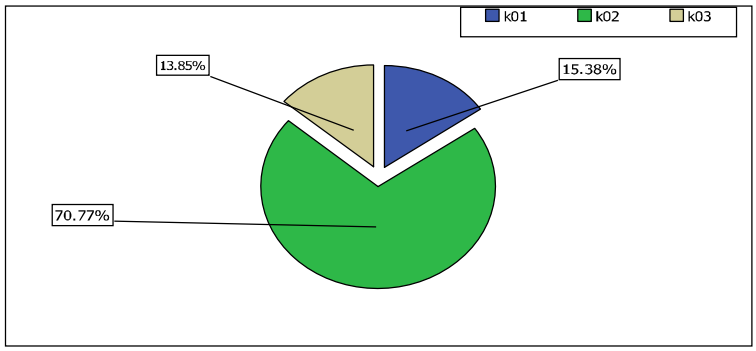
من هذه الإجابات فإننا نلاحظ أن غالبية المستجوبين 60 % يرون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية يضمن شفافية وثقة أكبر للمستثمرين والأطراف الفاعلة الأخرى وهذا لأن النظام المحاسبي المالي الجديد يحوي إطار تصوري يضبط العمل المحاسبي، حيث رد المستجوبين على الخيارات المقدمة لهم كتالي:

الجدول رقم 29.4 : تبريرات أفراد العينة لأسباب الثقة والشفافية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي لمستعمليه

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث
التكرار	10	23	3

تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل رقم28.4 :تبريرات أفراد العينة لأسباب الثقة والشفافية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي لمستعمليه



أما في الجزء الحر والمخصص للمستجوبين فقد أضاف بعضهم بأنه نظرا للخصائص النوعية التي تتميز بها المعلومات الواردة في القوائم المالية، فإنه يمكن اعتبارها كذلك لكن بشرط تهيئة البيئة المناسبة وجعله يتماشى مع متطلبات الاقتصاد الوطني.

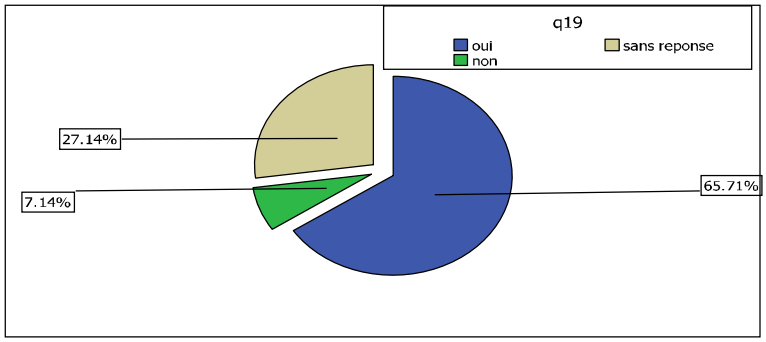
2-2-4 وقد وجاءت إجابات أفراد العينة على السؤال 19 كتالي:

الجدول رقم 30.4 :أراء أفراد العينة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	46	%65.72
لا	5	%7.14
بدون جواب	19	%.27.14
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 29.4 :أراء أفراد العينة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي



إن تحليل نتائج السؤال 19 يبين أن القوائم المالية الجديدة التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تلبي إلى حد كبير طموحات المساهمين والمقرضين والشركاء الفاعلين مع المؤسسة، وهذا ربما الذي أدى بأفراد العينة إلى اعتباره كأحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، وتكملتا الاختبار الفرضية الرابعة يمكن تحليل أيضا السؤال 20 و إن إجابات المستجوبين أظهرت بوضوح تحقق الفرضية الرابعة فبعد عرض نتائج السؤالين 15و 19 الذين أظهروا أن النظام المحاسبي المالي يضمن ثقة وشفافية أكبر ويلبي طموحات جميع الأطراف،

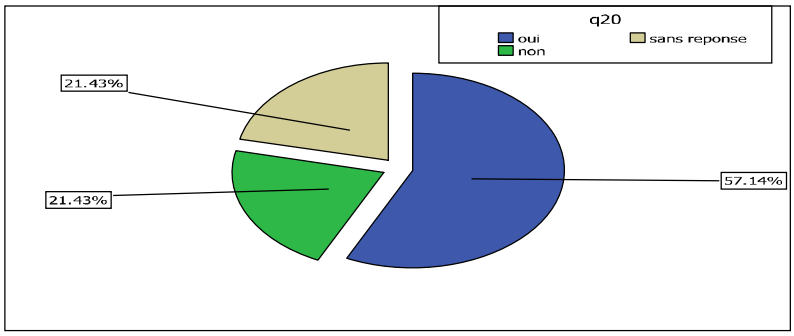
4-2-3- جاءت نتائج السؤال 20 والتي تؤكد أيضا على أن الحد الأدنى من الإفصاح المطلوب الإفصاح عنه يلبي حاجيات جميع الأطراف وهذا ما تتطلبه متطلبات مبادئ حوكمة الشركات وعليه نقول أن الفرضية الخامسة قد تحققت. هذا ويمكن توضيح رد المستجوبين على السؤال 17 كمايلي:

الجدول رقم 31.4 :أراء أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي

البيان	التكرار	النسبة
نعم	40	%57.14
لا	15	%21.43
بدون جواب	15	%21.43
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم30.4 :أراء أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي

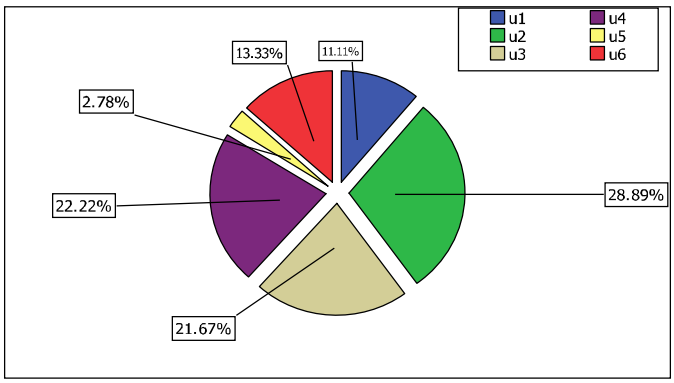


كما كان للمستجوبين خيارات أخرى يمكن حصرها في الجدول التالي:

الجدول رقم 32.4 :تبريرات أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	20	26	13	10	1	4

الشكل رقم 31.4 :تبريرات أفراد العينة في الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي



وعليه ومن خلال استعراض نتائج وتحليل الأسئلة السابقة يمكن القول بأن الفرض الرابع قد تحقق.

5-اختبار الفرض الخامس :

الجهود المبذولة في مختلف الميادين المرتبطة بالمحاسبة لا تتلاءم مع التغييرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ولا تفي بمتطلبات تطبيقه، مما يجعل الانتقال إلى تطبيقه بطريقة سليمة والاستفادة من المزايا التي جاءبها محل شك كبير، وذلك ما يستدعي إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبين بما يواكب هذه التغيرات وتتضمن سؤالين (22-23).

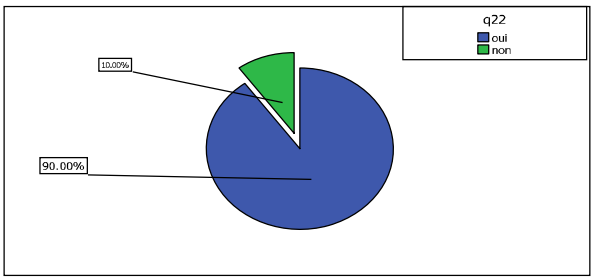
5-1- بالنسبة للسؤال 22، والمتعلق باصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر، فقد أوضحت إجابات الأفراد المستجوبين أن نسبة 90 % تؤيد إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر، في حين أن نسبة 10 % لا تؤيد ذلك، فيما لم يمتنع عن الإجابة .والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم 33.4 :أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر

البيان	التكرار	النسبة
نعم	63	%90
لا	7	%10
بدون جواب	0	%0
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم32.4 : توزيع نسب أراء أفراد العينة حول إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر



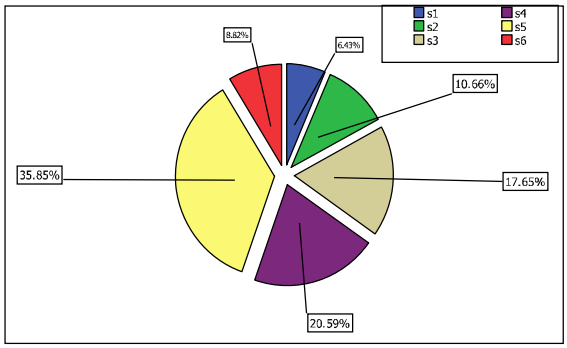
والجدول التالي يلخص توزع خيارات (أساليب) الأفراد المستجوبين الذين يؤيدون إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر:

الجدول رقم 34.4 : أساليب إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر حسب أفراد العينة

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	31	25	28	24	35	6

- وقد ظهر الشكل البياني لهذه الخيارات كتالي:

الشكل البياني رقم 33.4 :توزيع نسب خيارات إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في الجزائر



يبين الجدول السابق أن 35.85 %من هؤلاء الأفراد يرون بأن ذلك يتم عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي هو الذي يكفل ويضمن الحصول على كفاءات تستند على تكوين نظري قوي ومتمرسة في الميدان. في حين نادت نسبة 20.59% إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية بما يساير التغيرات التي حصلت في ميدان المحاسبة، كما رأت نسبة 17.65 % بضرورة الاهتمام بتنمية القدرات المعرفية للأفراد، اما نسبة 10.66% تحديث أساليب التعليم المطبقة، كما رأت نسبة 34.3 % منهم بضرورة تغيير طريقة التربص الخبرة المحاسبية التي أثبتت فشلها مما يستوجب الإسراع في إيجاد طريقة أخرى لتكوين المتربصين تضاهي تلك الطرق المستخدمة في الدول المتقدمة، كما أضاف أفراد العينة أمور أخرى اعتبروها أساسية، مثل الشراكة بين القطاع العام وقطاع الاقتصاد وقطاع الخبراء كانت نسبة 8.82%.

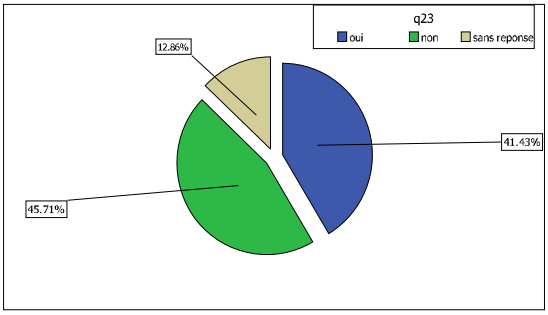
5-2- أما السؤال 23 والأخير والذي يبحث عما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، فقد وجدنا أن 41.43 % من الأفراد المستجوبين يرون بأن بيئتنا الجامعية غير مؤهلة لذلك، في نرى نسبة 45.71 % العكس أي أنها مؤهلة لذلك، فيما امتنعت نسبة 12.86 % عن الإجابة .والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم 35.4 : أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية

البيان	التكرار	النسبة
نعم	29	%41.43
لا	32	%45.71
بدون جواب	9	%12.86
المجموع	70	%100

ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم 34.4 : توزع نسب أراء أفراد العينة حول أهلية البيئة الجامعية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية



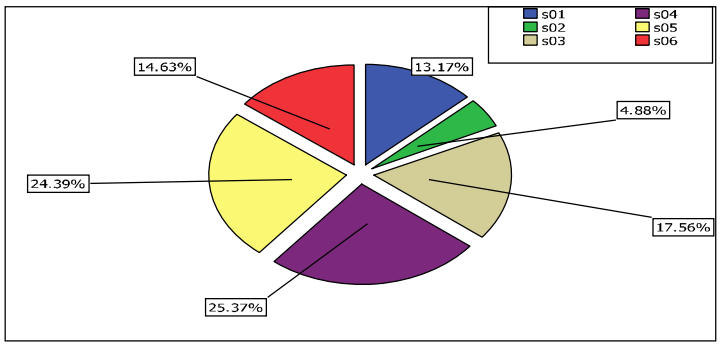
والجدول التالي يلخص توزع خيارات الأفراد المستجوبين الذين يرون بأن البيئة الجامعية الجزائرية غير مؤهلة حاليا لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك كما يلي:

الجدول رقم 36.4 : خيارات أفراد العينة حول عدم أهلية البيئة الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية

	الخيار الأول	الخيار الثاني	الخيار الثالث	الخيار الرابع	الخيار الخامس	الخيار السادس
التكرار	27	5	12	13	10	5

يبين الجدول السابق أن 25.37% من الأفراد المستجوبين الذين رأوا بعدم أهلية البيئة الجامعية الجزائرية حاليا لتدريس المعايير المحاسبية الدولية، يرجعون ذلك لعدم وجود المؤهلات والكفاءة اللازمة لدى أعضاء الهيئة التدريسية، في حين أرجعت نسبة 24.39% لغياب مناهج دراسية جديدة وموحدة بين الكليات التي تعنى بتدريس المحاسبة، رغم البدء في تدريسها في بعض المدارس والكليات إلا أن ذلك يبقى اجتهادا شخصيا للأساتذة ، فيما رأت نسبة 17.56 % أن سبب ذلك يعود للصعوبة والتعقيد والغموض الذي يكتنف هذه المعايير مما يجعلها صعبة الاستيعاب من طرف الطلبة، فيما رأت نسبة 14.63 % أن سبب ذلك يعود التباعد بين التدريس بموجب المخطط المحاسبي السبق وبموجب النظام المحاسبي المالي. و النسبة 13.17 % فترى بأن ذلك يعود لنقص الكتب والمراجع حول المعايير المحاسبية الدولية في المكتبات الجزائرية.وكما أضاف أفراد العينة أمور أخرى اعتبروها أساسية، مثل محاولة مواكبتها للتطورات الحاصلة في النظام المحاسبي وعدم فتح المجال لإطارات ذات الكفاءة العالية تتبني هذا المشروع وربما القيام بتعديل هذا النظام المالي المحاسبي العالمي وفق المناخ الاقتصادي الجزائري .وغياب الجانب التطبيقي. ويمكن تمثيل الجدول السابق بيانيا كما يلي:

الشكل البياني رقم35.4 : أسباب عدم أهلية الجامعة الجزائرية لتدريس المعايير المحاسبية الدولية



خلاصـــــة الفصـــل

يمكن استخلاص من هذه الدراسة الميدانية ما يلي:

-إن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول المؤسسة ومواردها وطاقاتها بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى الفاعلة مع المؤسسة.

-هناك إجماع على أن المعلومات المحاسبية والمالية هي من بين المحددات الرئيسية لدرجة حوكمة الشركات، نتيجة عدة لأسباب لعل أهمها تحكم الإدارة في مخرجات النظام المحاسبي المالي،وأهمية هذه المعلومات بالنسبة للأطراف الفاعلة مع المؤسسة أبرزهم المساهمين، كما أن جودة هذه المعلومات هي الدليل على موثوقية ومصداقية البيانات المالية التي تتم عرضها مما يعزز الشفافية وهو ما يتطلبه التطبيق الجيد للحوكمة.

-هناك إجماع على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بضمان الشفافية والثقة الأكبر لمختلف الأطراف الفاعلة مع المؤسسة، نظرا للخصائص النوعية التي يتطلبها في عرضه للقوائم المالية، لكن كل ذلك إذا تم تهيئة الأرضية اللازمة لتطبيقه وجعله يتماشى مع الاقتصاد الوطني.

-هناك إجماع على أن الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية غير كافي لتطبيق مبادئ الحوكمة، وهذا لوجود قصور في الكثير من الميادين لعل أهمها غياب الثقافة التسييرية الحديثة لدي المسئولين الجزائريين وغياب الوعي وحتى قصور في بعض القوانين التي تفرض الإفصاح والشفافية على المؤسسات، وكل هذه المشاكل تتم في بيئة غير تنافسية وغير شفافة.

-هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على تأييد أعمال التوافق المحاسبي الدولي، وعلى انضمام الجزائر إلى هذا المسار، وهم يرون أن ذلك سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا.

-هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بضمان شفافية حسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى مختلف الأطراف المستعملة لها وذلك لاحتوائه على إطار تصوري ينظم ويضبط الممارسة المحاسبية ويضمن مستوى الإفصاح الذي يفي بمتطلبات مختلف الأطراف.

-كما لاحظنا أن هناك إجماع لدى المستجوبين على ضرورة إصلاح منظومتي التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا عن طريق تحديث البرامج التدريسية وأساليب التعليم المطبقة مع ضرورة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية.

الخاتمة

الخـــاتمـــــــــــة

جاء الموضوع حوكمة الشركات وعملية الشفافية و الافصاح في ظل المعايير المحاسبة الدولية كمحاولة للإجابة على إشكالية البحث والتي تدور حول الدور الذي يمكن أن تساهم المعايير المحاسبة الدولية في تطوير و تفعيل حوكمة الشركات ، مع محاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري، وذلك انطلاقا من الفصول الأربعة التي لهذه المذكرة بشقيها النظري والتطبيقي لأجل التمكن من معالجة مختلف الجوانب الموضوع ، والتي حاولت الإجابة على الفرضيات الأساسية للبحث باستخدام الأدوات السابق ذكرها.

حيث قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 م، هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم و مبادئ وقواعد التقييم التسجيل المحاسبي ، وهو ما ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة.

كما تعمل المعايير المحاسبية الدولية والتي على توفير معلومة مالية مفهومة وشفافة وموثوق بها وقابلة للمقارنة حتى على الصعيد الدولي، كما تتطلب هذه المعايير حد أدنى من الإفصاح والذي من المفروض أن يفي بحاجيات جميع الأطراف ذات علاقة مع المؤسسة. من خلال الفصول الأربعة لهذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، كما يلي:

1-نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقا من الدراسة النظرية والميدانية التي اعتمدت في هذا البحث تم التوصل أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- بالنسبة بالفرض الأول والجزء الاول منه الذي ينص على أن مفهوم حوكمة الشركات ومبادئ وإجراءات تطبيقها، يتضمن وجود مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين أطراف عديدة منها إدارة المؤسسة، مساهميها وأصحاب المصالح فيها، فإنه قد اتضح أن حوكمة الشركات هي نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط المؤسسة، مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة، وذلك لخدمة المساهمين بشكل خاص، وأصحاب المصالح بشكل عام، ويمثل هذا التوجه نقلة نوعية تعطي للجهة التشريعية حرية أكبر في التدخل في شؤون المؤسسة، لتوجيه عملها، وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيها.

- وفيما يخص الجزء الثاني من الفرض الاول والمتعلق بأن المعلومات المحاسبية والمالية هي من المحددات الرئيسية لدراسة حوكمة الشركات ، واهتمام بتحديد معايير جودة المعلومات المحاسبية في ضوء تطبيق حوكمة الشركات، وصولا إلي تحديد المفهوم الشامل لجودة هذه المعلومات. تعد المعلومات المحاسبية والمالية من بين أهم المحددات لدرجة الحوكمة الشركات فجودتها دليل على والموثوقية والمصداقية في البيانات المالية التي تتم عرضها مما يعزز الشفافية والثقة لدى جميع الأطراف.و

ان هناك مجموعة مختلفة من المعايير التي تحقق الجودة المعلومات المحاسبية (المعايير القانونية ، المعايير الرقابة المعايير الفنيةو المهنية).

- كما لاحظنا إن وظيفة المحاسبة تلعب دورا هاما في دراسة ظاهرة الحوكمة وذلك من خلال مخرجات هذه الوظيفة التي يمكن أن تقيس نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية أو الخارجية، وبشكل عادل ومتوازن وهذا يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة. وبناءا على ذلك يتحقق الفرض الأول.

- وفيما يخص الفرض الثاني والذي ينص على أن البيئة التشريعيةوا لتنظيمية لحوكمة الشركات في الجزائر ليست ضعيفة، ولكن يجب العمل على تطوير البنية المؤسسية وزيادة الوعي لدى الأفراد والمتعاملين من خلال تحقيق متطلبات الإفصاح والشفافية، فإنه تبين لنا أن البنية التشريعيةوا لتنظيمية في الجزائر تم إرسائها من خلال القوانين والتنظيمات، فالقانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم، ويحمي كذلك حقوق أصحاب المصالح بالإضافة إلى التوجه مؤخرا نحو النظام المحاسبي المالي والمستمد من المعايير المحاسبية الدولية ، لكن ونظرا للديناميكية السريعة والمتلاحقة في قطاع الأعمال، فإنه ينبغي مراجعة بعض القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالمؤسسات، ورفع درجة الوعي لجميع الأطراف ذات العلاقة، حتى تساير الممارسات والأنظمة العالمية للإجراءات الحاكمة للمؤسسات والتكيف معها، وبذلك يتحقق الفرض الثاني.

- اما بخصوص الفرض الثالث الذي ينص على أن الجهود المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل ايجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي. فقد تحقق، وذلك من خلال تبني الكثير من الدول للمعايير المحاسبية الدولية، فقد استطاعت الهيئات الدولية للمحاسبة إلى حد كبير توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق هذه المعايير التي أصبحت تشكل أساس الممارسة المحاسبية في أغلب الدول، وهي تتجه نحو القبول العام.كما لاحظنا انه هناك إجماع لدى الأفراد المستجوبين على تأييد أعمال التوافق المحاسبي الدولي، وعلى انضمام الجزائر إلى هذا المسار، وهم يرون أن ذلك سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا.

- اما بخصوص الفرض الرابع الجزء الاول منه الذي ينص على أن النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني، سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية بما يخدم مختلف الأطراف المستعملة لها ،وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية، فقد تحققت أيضا، فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجنبيين للمعلومات المحاسبية والمالية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأكثر شفافية.

- بإضافة بأن النظام المحاسبي المالي أصبح يلبي كل حاجيات أطراف الحوكمة من مساهمين وأطراف أخرى ذات علاقة وأن التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية من خلال قد يكون أحسن بديل للمخطط الوطني المحاسبي، فإنه قد تبين أن

المخطط الوطني المحاسبي والذي كان يستجيب للإحتياجات الفترة السابقة، أصبح حاليا لا يساير وغير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر، بعد الإصلاحات الاقتصادية الرامية للدخول لاقتصاد السوق، وأصبحت مخرجات هذا المخطط من المعلومات المحاسبية والمالية لا تتوافق مع متطلبات الانفتاح على العالم الخارجي لأسباب عديدة منها أولوية الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي، وما لهذه الأولوية من تأثير على المعلومات المحاسبية والتي لا يمكن أن تفي بحاجيات المستثمرين والدائنين لاختلاف الأهداف بينهم وبين حاجيات مؤسسات الدولة، على عكس المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والمستمدة من النموذج الأنجلوساكسوني والذي يتميز بتفضيله لمصلحة المستثمرين وإعطائهم النظرة الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة وهذا ما يؤكد تحقق هذا الفرض.

- وعن الفرض الرابع الجزء الثاني منه والمتمثل في أن الإفصاح والشفافية في ظل المعايير المحاسبية الدولية يكفل تحقيق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات ، فقد تبين أن المفاهيم في إطارها التصوري وكذا المعايير المحاسبية التي وضعت متطلبات الإفصاح الواجب إتباعه عند عرض القوائم المالية سواء في المؤسسات الاقتصادية أو المؤسسات المالية فإنها تفي بمتطلبات مبادئ حوكمة الشركات (مبدأ الإفصاح والشفافية) على الأقل في الجانب المحاسبي، وبناءا عليه يتحقق هذا الفرض.
- وقد تبين أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بضمان شفافية حسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى مختلف الأطراف المستعملة لها وذلك لاحتوائه على إطار تصوري ينظم ويضبط الممارسة المحاسبية ويضمن مستوى الإفصاح الذي يفي بمتطلبات مختلف الأطراف.
- أما بخصوص الفرض الخامس الذي ينص على أن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، يتوقف على جملة من الإصلاحات التي يجب أن تتم بالموازاة على المنظومة التشريعية(القانون التجاري)والجبائية، بالإضافة إلى إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبيين مع ضمان التكوين المستمر لكافة العاملين في حقل المحاسبة والمالية طريق تحديث البرامج التدريسية وأساليب التعليم المطبقة مع ضرورة تغيير طريقة تربص الخبرة المحاسبية ، بما يسمح بترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية .فقد تحقق أيضا فهذه الإصلاحات وحدها الكفيلة بضمان انتقال سليم وناجح نحو تطبيق النظام المحاسبي المالي ،وبناءا عليه يتحقق هذا الفرض.

الاستنتاجات و نتائج على مستوى الدراسة النظرية:

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة ، تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات ، أبرزها ما يأتي :

1- شمول مفهوم حوكمة الشركات للعديد من الأبعاد سواء الاقتصادية أو القانونية أو الإدارية أو المحاسبية أو الاجتماعية أو الأخلاقية ، وذلك نتيجة عدم الاتفاق علي تعريف أو مفهوم موحد لمصطلح Corporate Governance .

2- ازداد انتشار مفهوم حوكمة الشركات بصورة واسعة بعد حدوث الكثير من الانهيارات والأزمات الاقتصادية للكثير من الوحدات الاقتصادية العملاقة،مما يعني فعالية الدورالذي يقوم به هذا المصطلح وما يتضمنه من وسائل للعلاج والإصلاح لمثل هذه الانهيارات والأزمات .

3- يساعد مفهوم حوكمة الشركات في القضاء علي التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية سواء من داخلها أو من خارجها ،وذلك عن طريق الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات أوسع للفئات الأخري – خاصة المساهمين – وغيرهم من أصحاب المصالح .

4- اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات ، ولم يقتصر الأمر علي ذلك بل امتد إلي دورها في تنشيط سوق الأوراق المالية،وقد أكدت علي ذلك الدراسات التي قام بها بنك كريدي ليونيه عام 2002م، من وجود علاقة بين مستويات الحوكمة في الدول المختلفة من ناحية وبين درجة نمو وتطور أسواقها المالية وأداء الأسهم بها من ناحية أخري

5- فلابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى تفعيل دور أطراف حوكمة الشركات والمتمثلة أساسا في :المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الإدارة العليا،

6- إن تطبيق الحوكمة يحقق مزايا مختلفة يمكن أن تحل الكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات بشكل عام و بشكل خاص المشاكل المالية منها و أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية .

7- إن حوكمة الشركات تهدف إلى وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية فى ظل سلطة القانون وتبنى المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة فى البيانات المالية.

8- هناك اتفاق بين الباحثين الممارسين حول محددات ومعايير تقييم إسلوب حوكمة الشركات، حيث يحمل مجموعة من القواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التى تحكم الإدارة فى عملها.

9- إن تعدد الأبعاد المحاسبية لعملية حوكمة الشركات و منها تحقيق المساءلة والرقابة المحاسبية ، و السعي نحو تطوير و تطبيق معايير المحاسبة و التدقيق الدولية، و تزايد دور كل من المراجعة الداخلية و الخارجية وضرورة وجود لجان المراجعة و تحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح علاوةً على التقويم الفعال والمستمر لأداء الشركة .

10- إن التطبيق السليم لمبادئ حوكمةالصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يتطلب المزيد من البحث و الجهود من المعنيين باعتماد المعايير المحاسبية الدولية و المحلية ومعايير التدقيق الدولية لتطوير هذه المعايير لتتناسب مع التطورات الاقتصادية الحديثة .تعتبر نقاط مرجعية لصانعى السياسات عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة فى الشركات وبالتالى فإن تطبيقها يعتبر اهتمام متزايد بالنسبة لقرارات الاستثمار.

11- وجود ارتباط بين تطبيق حوكمة الشركات و تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ، كما أن هناك ارتباطاً بين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و بين تنشيط حركة سوق الأوراق المالية للشركات التي تطبق حوكمة الشركات ، ممثلاً ذلك في زيادة حركة تداول الأوراق المالية و ارتفاع أسعار أسهم هذه الشركات .

12- أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح ، وذلك بالحد من التلاعب المالي والإداري الذي يحصل في هذه الشركات من قبل الإدارات التنفيذية ، باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة .

13- كما أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح على البيانات المالية والإدارية للشركات، والمؤكد أن كلا من الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل واحد منهما في الآخر وتتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد أهم مبادئ الحوكمة، فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

14- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، والذي يأخذ بعين الاعتبار جزءا كبيرا منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية.

15- تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومات مالية شفافة وموثوق بها وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والأداء في المؤسسات. وإن تطبيق هذه المعايير يسمح للمؤسسات الجزائرية بالوجوء إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.

16- ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بشكل أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، لاسيما المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبية نتيجة القطيعة مع جيل كامل من الممارسة المستندة إلى قواعد المخطط المحاسبي الوطني، التي تتعرض للتغيير في النظام المحاسبي المالي، مما يجعل من تكييف هذه الجوانب وتحضيرها لعملية التطبيق، من المتطلبات الضرورية لتوفير البيئة الملائمة لانتقال ناجح وسليم نحو النظام المحاسبي المالي.

النتائج الميدانية :

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

1- إن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول المؤسسة ومواردها وطاقاتها بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى الفاعلة مع المؤسسة.

2- تعد المعلومات المحاسبية والمالية من بين أهم المحددات لدرجة الحوكمة الشركات فجودتها دليل على والموثوقية والمصداقية في البيانات المالية التي تتم عرضها مما يعزز الشفافية والثقة لدى جميع الأطراف.

3- أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الأسواق العالمية بشكل عام، وفي الجزائر بشكل خاص، وهو ما ستكون له أثار إيجابية خصوصا على الأسواق المالية والبورصات، وتنعكس أثاره على أداء المؤسسات والاقتصاد من ناحية وتحسين إدارة وكفاءة المؤسسات وزيادة في قدرتها التنافسية من ناحية أخرى.

4- المخطط المحاسبي الوطني لا يتوافق مع المتطلبات اللازمة للتطبيق الجيد لحوكمة الشركات التي تتطلب معلومات مالية ذات جودة عالية ونظام محاسبي يلبي الحد الأدنى من الإفصاح والشفافية لتلبية حاجيات جميع الأطراف ولذا كان إصلاحه أمرا ضروريا حتى يستجيب لهذه المتطلبات.

5- يتوافق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى حد بعيد مع معايير المحاسبة الدولية وبالأخص في إطاره التصوري. معاييرالمحاسبة الدولية تكون فعالة أكثر بوجود بيئة اقتصادية ملائمة.

6- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يزيد من ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى الفاعلة لأن القوائم المالية تظهر الصورة الصادقة والحقيقية للمؤسسة المطبقة له. كمايسمح تطبيقها بالإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات الضرورية لجميع الأطراف لاتخاذ القرارات اللازمة.

7- تلبي معايير المحاسبة الدولية متطلبات الإفصاح والشفافية والتي تتطلبها حوكمة الشركات من خلال التطبيق السليم لهذه المعايير وتوفير البيئة اللازمة لذالك.

8- الاتجاه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيكون له تأثير على مهنة المراجعة في الجزائر من خلال التحديات التي سيجدونها أمامهم للتأقلم مع هذه المعايير.ويفتح المجال لإصلاحات أخرى لا تقل أهمية عن معايير المحاسبية الدولية لتوفير البيئة المناسبة لتطبيقها بشكل جيد وسليم.

قائمة الملاحق

جامعة زيان عاشور الجلفة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية
تخصص ماستر : المحاسبة ومراقبة و تدقيق .

استمارة استبيان

تحية طيبة ..... وبعد

تقوم الطالبة بإعداد بحث بعنوان **"حوكمة الشركات وعملية الشفافية والإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) (دراسة حالة الجزائر)"** ، والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التسيير، تخصص المحاسبة والمراقبة والتدقيق.

وتعد قائمة الاستقصاء التي بين يديك جزءا من البحث، والمعلومات الذي يحتويها هذا الاستقصاء تعتبر ضرورية، لهذا نرجو من سيادتكم الإجابة على جميع هذه الأسئلة بكل عناية ووضوح .

ونحيطكم علماً أن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

وأخيرا أشكر كم علي حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث

الطالبة : سعدي فاطمة **اشراف الدكتور : بن احمد لخضر**

الرجاء وضع علامة (√) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

1-الجنس :ذكر ☐ أنثي ☐

2-العمر./ .....:عاما

3-الشهادة الأكاديمية /.....:الشهادة المهنية.....

4-المهنة/الوظيفة /.....:الخبرة.....،عاما

5-المؤسسة.....:المكان.....:

6-القطاع الذي تنتمي إليه : قطاع عام ☐ قطاع خاص ☐ أعمال حرة ☐

7-هل ترى أن حوكمة الشركات هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة لإدارة أصول وموارد المؤسسة، بهدف تحقيق مصالح المساهمين، والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كانت الإجابة على السؤال السابق (بنعم) فهل تعتقد أن مفهوم حوكمة الشركات يتسع ليشمل:
- إدارة المؤسسة لتعظيم أدائها. ☐
- تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش ،وتضارب المصالح، والتصرف غير المقبول. ☐
- أنظمة تستخدم للرقابة علي المؤسسة، ومجلس إدارتها و أعضائها. ☐
- أنظمة يتم بموجبها إدارة المؤسسة والرقابة عليها، وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين المشاركين. ☐
- ويرسم القواعد ولإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات. ☐
- كل ما سبق. ☐

8-هل ترى أن هناك ضرورة ملحة لتطبيق أسس ومبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

9-– هل اهتمام حوكمة الشركات بتدعيم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة وفي الرقابة على الأداء التشغيلي المالي بالوحدة الإقتصادية بجانب تدعيم دور الأطراف الأخرى ذات العلاقة، يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية ويزيد من جودتها. ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

9-1- هل التطبيق الجيد لحوكمة الشركات ينعكس عن الأداء الإداري و التشغيلي و المالي بالوحدة الاقتصادية ☐

نعم لا ☐ بدون جواب ☐

9-2-تطبيق حوكمة الشركات يزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية لما يتضمنه من مراعاة للجوانب القانونية والرقابية والارتقاء بالممارسة المحاسبية ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

9-3- هل اهتمام بالحوكمة الشركات يدعم دور المساهمين في الرقابة على الإدارة وفي الرقابة على الأداء التشغيلي المالي بالوحدة الإقتصادية بجانب تدعيم دور الأطراف الأخرى ذات العلاقة؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

10- هل ترى أن المعلومات المحاسبية والمالية هي من بين أهم المحددات الرئيسية لدرجة حوكمة الشركات ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

11-هل تطبيق حوكمة الشركات قد يؤدي إلى وجود أحد المعايير الآتية أو جميعها – أو عدم وجودها - للحكم على جودة المعلومات المحاسبية ، وهي :-

أ- المعايير القانونية : والتي تعكس القوانين واللوائح المطبقة بالشركة.

ب- المعايير الرقابية : والتي تعكس الجهات والأساليب الرقابية القائمة .

جـ- المعايير المهنية : والتي تعكس مدى تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.

د- المعايير الفنية : والتي تعكس مدي توفر خصائص المعلومات المحاسبية .

هـ- كل ما سبق .

و- ليس شيئا مما سبق.

12- هل ترى أن الوظيفة المحاسبية تلعب دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

13- هل تتفق مع الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

14- هل ترى بأن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب لا، لماذا في رأيك ؟
- تباين الظروف الاقتصادية بين الجزائر والدول المتقدمة. ☐
- نقص التأهيل والتكوين في هذا الإطار. ☐
- حيلولة النظام الجبائي الجزائري دون ذلك. ☐
- أمور آخر ى،حدد.....

15- هل تعتقد أن التوجه نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS يعتبر أحسن بديل للمخطط الوطني المحاسبي ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب بنعم فما هو السبب:
- لاستناده لمعايير المحاسبية مقبولة عالميا. ☐
- طريقة صناعة هذه المعايير المحاسبية. ☐
- لاحتوائه على أهم الحلول للمشاكل المحاسبية التي تواجهها المحاسبة في المؤسسات الجزائرية. ☐
- سهولة الانسجام معه في المؤسسات الجزائرية. ☐
- يفي بالمتطلبات الحديثة للاقتصاد الجزائري. ☐
- أسباب أخري،حدد..... -

16- هل ترى أن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المالي (SCF) تعبر أكثر عن الواقع الإقتصادي ؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان جواب بنعم لماذا في رأيك ؟
- لهيمنة الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني؛ ☐
- لأن المعلومات المالية الناتجة عن ممارسات (SCF) ملائمة لقياس أداء المؤسسات؛ ☐
- لان قواعد (SCF) مساعدة على إنتاج معلومات ذات موثوقية قابلة لتنبؤ بالاستثمار ☐
- أمور أخري، حدد.....-

17- هل أن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيسمح بزيادة شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية لدى الأطراف المستعملة لها؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

18 - هل ترى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية يضمن شفافية وثقة أكبر لمختلف الأطراف الفاعلة؟ نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب بنعم فما هو السبب:
- لاحتوائه على إطار تصوري يضبط العمل المحاسبي. ☐
- لاحتوائه علي معايير المحاسبية جديدة تفي بهذا الغرض. ☐
- أسباب أخري،حدد.....

19- في رأيك هل القوائم المالية الجديدة التي أتت بها المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS تلبي طموحات المساهمين والمقرضين والشركاء الفاعلين المباشرين؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

20- هل ترى أن الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي يعتبر كافيا لضمان حقوق المساهمين والشركاء الفاعلين مع المؤسسة؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب ب(نعم) فما هو السبب:
- لوجود أهم القوائم المالية الضرورية. ☐
- لوجود أهم العناصر الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية. ☐
- الطرق والقواعد المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم. ☐
- لوجود أهم الخصائص النوعية الضرورية في هذه القوائم. ☐
- توقيت الإفصاح. ☐
- أسباب أخري، حدد.....-

21-هل ترى أن الإطار القانوني والرقابي الحالي الذي يحكم عمل المؤسسات الجزائرية، يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم لتطبيق مبادئ الحوكمة؟

كافي ☐ غير كافي ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب غير كافي في رأيك لما يعود السبب:
- القصور في الجانب المحاسبي. ☐
- القصور في الجانب الوعي. ☐
- القصور في الجانب القانوني(قانون المؤسسات،القانون التجاري،قانون البورصة...). ☐
- القصور في الجانب التنظيمي(التنظيم الداخلي للمؤسسات). ☐
- أسباب أخري،حدد:..... -

22- هل تؤيد فكرة إصلاح نظام التعليم و التكوين المحاسبيين في الجزائر؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب نعم ، هل يتم ذلك عن طريق:
- إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية بما يواكب التطورات الحاصلة في الميدان. ☐
- تحديث أساليب التعليم المطبقة. ☐
- الاهتمام بتنمية القدرات المعرفية للأفراد. ☐
- تغير طريقة تربص الخبرة المحاسبية . ☐
- توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم . ☐
- أمور أخري ،حدد،.....

23- في رأيك، هل البيئة الجامعية في الجزائر مؤهلة لتدريس المعايير المحاسبية الدولية؟

نعم ☐ لا ☐ بدون جواب ☐

- إذا كان الجواب لا، إلى ماذا يعود السبب حسب رأيك؟
- عدم وجود المؤهلات اللازمة لدى الهيئة التدريسية. ☐
- نقص الكتب والمراجع حول المعايير المحاسبة الدولية في المكتبات الجامعية الجزائرية. ☐
- صعوبة استيعابها من طرف الطلبة بسبب غموضها وتعقدها. ☐
- غياب مناهج دراسية جديدة وموَّحدة بين الكليات. ☐
- التباعد بين التدريس بموجب المخطط المحاسبي السبق وبموجب النظام المحاسبي المالي ☐
- أسباب أخرى،حدد:.....

شكرا جزيلا

Frequencies

Statistics		
sexe		
N	Valid	70
	Missing	0

sexe					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	h	46	65.7	65.7	65.7
	f	24	34.3	34.3	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
age		
N	Valid	70
	Missing	0

age					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	fin a 25	10	14.3	14.3	14.3
	entre 25 et 40 ans	50	71.4	71.4	85.7
	sup a 40 ans	10	14.3	14.3	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
typedephom		
N	Valid	70
	Missing	0

Type dephome					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	master	20	28.6	28.6	28.6
	magistere	14	20.0	20.0	48.6
	dotrorat	36	51.4	51.4	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
deplomprof		
N	Valid	70
	Missing	0

Deplom prof					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	expert comptable	3	4.3	4.3	4.3
	agree comptable	7	10.0	10.0	14.3
	comissaire au compte	5	7.1	7.1	21.4
	autre diplome professionel	55	78.6	78.6	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
experience		
N	Valid	70
	Missing	0

experience					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	inf a 5 ans	41	58.6	58.6	58.6
	entre 5 et 10 ans	3	4.3	4.3	62.9
	entre 10et 20 ans	6	8.6	8.6	71.4
	sup a 20 ans	6	8.6	8.6	80.0
	sans experience	14	20.0	20.0	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Crosstabs

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Type dephom * deplom e prof	70	100.0%	0	.0%	70	100.0%

Type dephom * deplome prof Crosstabulation
Count

الملاحق : قائمة نتائج الاستبيان باستعمال برنامج Spps

		Deplom prof				Total
		expert comptable	agree comptable	comissaire au compte	autre diplome professionel	
Type dephom	master	0	2	0	18	20
	magistere	0	1	5	8	14
	dotrorat	3	4	0	29	36
Total		3	7	5	55	70

Frequencies

Statistics		
secteurtavai		
N	Valid	70
	Missing	0

Secteur du tavail					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	public	65	92.9	92.9	92.9
	privé	5	7.1	7.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
lieu		
N	Valid	70
	Missing	0

lieu					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	chlef	2	2.9	2.9	2.9
	biskara	4	5.7	5.7	8.6
	bouira	4	5.7	5.7	14.3
	tebissa	2	2.9	2.9	17.1
	djelfa	42	60.0	60.0	77.1
	setif	3	4.3	4.3	81.4
	mostaghanem	7	10.0	10.0	91.4
	msila	6	8.6	8.6	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Fréquences

الملاحق : قائمة نتائج الاستبيان باستعمال برنامج Spps

Statistics		
fonction		
N	Valid	70
	Missing	0

fonction					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	enseignant	44	62.9	62.9	62.9
	professionel	13	18.6	18.6	81.4
	sans travail	13	18.6	18.6	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Crosstabs

Case Processing Summary						
	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
fonction * secteur dutavail	70	100.0%	0	.0%	70	100.0%

fonction * secteur du tavail Crosstabulation				
Count				
		secteurtavai		Total
		public	privé	
fonction	enseignant	41	3	44
	professionel	11	2	13
	sans travail	13	0	13
Total		65	5	70

Frequencies

Statistics		
q7		
N	Valid	70
	Missing	0

q7					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	58	82.9	82.9	82.9
	non	7	10.0	10.0	92.9
	sans reponse	5	7.1	7.1	100.0

	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics							
		choix1	choix2	choix3	choix4	choix5	choix6
N	Valid	8	4	5	7	2	54
	Missing	62	66	65	63	68	16

Frequency Table

choix1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	8	11.4	100.0	100.0
Missing	System	62	88.6		
Total		70	100.0		

choix2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	4	5.7	100.0	100.0
Missing	System	66	94.3		
Total		70	100.0		

choix3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	5	7.1	100.0	100.0
Missing	System	65	92.9		
Total		70	100.0		

choix4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	7	10.0	100.0	100.0
Missing	System	63	90.0		
Total		70	100.0		

choix5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix5	2	2.9	100.0	100.0

Missing	System	68	97.1		
Total		70	100.0		

Frequencies

Statistics		
q8		
N	Valid	70
	Missing	0

q8					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	50	71.4	71.4	71.4
	non	9	12.9	12.9	84.3
	sans reponse	11	15.7	15.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
q9		
N	Valid	70
	Missing	0

q9					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	64	91.4	91.4	91.4
	non	4	5.7	5.7	97.1
	sans reponse	2	2.9	2.9	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
x1		
N	Valid	70
	Missing	0

Q9-1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	66	94.3	94.3	94.3

	non	4	5.7	5.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
x2		
N	Valid	70
	Missing	0

q9-2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	67	95.7	95.7	95.7
	non	3	4.3	4.3	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
x3		
N	Valid	70
	Missing	0

Q9-3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	58	82.9	82.9	82.9
	non	4	5.7	5.7	88.6
	sans reponse	8	11.4	11.4	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
q10		
N	Valid	70
	Missing	0

q10					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	53	75.7	75.7	75.7
	non	13	18.6	18.6	94.3

	sans reponse	4	5.7	5.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics							
		q11	k2	k3	k4	k5	k6
N	Valid	5	3	7	4	60	1
	Missing	65	67	63	66	10	69

Frequency Table

q11					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	5	7.1	100.0	100.0
Missing	System	65	92.9		
Total		70	100.0		

k2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	3	4.3	100.0	100.0
Missing	System	67	95.7		
Total		70	100.0		

k3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	7	10.0	100.0	100.0
Missing	System	63	90.0		
Total		70	100.0		

k4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	4	5.7	100.0	100.0
Missing	System	66	94.3		
Total		70	100.0		

k5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	choix	**60**	**85.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**10**	**14.3**		
Total		**70**	**100.0**		

k6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	**1**	**1.4**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**69**	**98.6**		
Total		**70**	**100.0**		

Frequencies

Statistics		
q12		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q12					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	**57**	**81.4**	**81.4**	**81.4**
	non	**8**	**11.4**	**11.4**	**92.9**
	sans reponse	**5**	**7.1**	**7.1**	**100.0**
	Total	**70**	**100.0**	**100.0**	

Frequencies

Statistics		
q13		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q13					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	**54**	**77.1**	**77.1**	**77.1**
	non	**12**	**17.1**	**17.1**	**94.3**
	sans reponse	**4**	**5.7**	**5.7**	**100.0**
	Total	**70**	**100.0**	**100.0**	

Frequencies

Statistics		
q14		
N	Valid	70
	Missing	0

q14					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	43	61.4	61.4	61.4
	non	14	20.0	20.0	81.4
	sans reponse	13	18.6	18.6	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics					
		choix01	choix02	choix03	choix04
N	Valid	18	5	5	8
	Missing	52	65	65	62

Frequency Table

choix01					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	18	25.7	100.0	100.0
Missing	System	52	74.3		
Total		70	100.0		

choix02					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	5	7.1	100.0	100.0
Missing	System	65	92.9		
Total		70	100.0		

choix03					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	5	7.1	100.0	100.0

Missing	System	65	92.9		
Total		70	100.0		

choix04

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	8	11.4	100.0	100.0
Missing	System	62	88.6		
Total		70	100.0		

Frequencies

Statistics

q15		
N	Valid	70
	Missing	0

q15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	38	54.3	54.3	54.3
	non	13	18.6	18.6	72.9
	sans reponse	19	27.1	27.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

		j1	j2	j3	j4	j5	j6
N	Valid	17	4	6	2	11	4
	Missing	53	66	64	68	59	66

Frequency Table

Choix1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	17	24.3	100.0	100.0
Missing	System	53	75.7		
Total		70	100.0		

Choix2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	choix	**4**	**5.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**66**	**94.3**		
Total		**70**	**100.0**		

Choix3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	**6**	**8.6**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**64**	**91.4**		
Total		**70**	**100.0**		

Choix4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	**2**	**2.9**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**68**	**97.1**		
Total		**70**	**100.0**		

Choix5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	**11**	**15.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**59**	**84.3**		
Total		**70**	**100.0**		

Choix6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix	**4**	**5.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**66**	**94.3**		
Total		**70**	**100.0**		

Frequencies

Statistics		
q16		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q16					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative

					Percent
Valid	oui	**36**	**51.4**	**51.4**	**51.4**
	non	**13**	**18.6**	**18.6**	**70.0**
	sans reponse	**21**	**30.0**	**30.0**	**100.0**
	Total	**70**	**100.0**	**100.0**	

Frequencies

Statistics					
		j01	j02	j03	j04
N	Valid	**11**	**12**	**19**	**5**
	Missing	**59**	**58**	**51**	**65**

Frequency Table

j01					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	**11**	**15.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**59**	**84.3**		
Total		**70**	**100.0**		

j02					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	**12**	**17.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**58**	**82.9**		
Total		**70**	**100.0**		

j03					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	**19**	**27.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**51**	**72.9**		
Total		**70**	**100.0**		

j04					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	**5**	**7.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**65**	**92.9**		
Total		**70**	**100.0**		

Valid	choix3	19	27.1	100.0	100.0
Missing	System	51	72.9		
Total		70	100.0		

Frequencies

Statistics		
q17		
N	Valid	70
	Missing	0

q17					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	47	67.1	67.1	67.1
	non	11	15.7	15.7	82.9
	sans reponse	12	17.1	17.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics		
q18		
N	Valid	70
	Missing	0

q18					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	42	60.0	60.0	60.0
	non	11	15.7	15.7	75.7
	sans reponse	17	24.3	24.3	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics				
		k01	k02	k03
N	Valid	10	23	3
	Missing	60	47	67

Frequency Table

k01

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	**10**	**14.3**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**60**	**85.7**		
Total		**70**	**100.0**		

k02					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	**23**	**32.9**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**47**	**67.1**		
Total		**70**	**100.0**		

k03					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	**3**	**4.3**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**67**	**95.7**		
Total		**70**	**100.0**		

Frequencies

Statistics		
q19		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q19					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	**46**	**65.7**	**65.7**	**65.7**
	non	**5**	**7.1**	**7.1**	**72.9**
	sans reponse	**19**	**27.1**	**27.1**	**100.0**
	Total	**70**	**100.0**	**100.0**	

Frequencies

Statistics		
q20		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	40	57.1	57.1	57.1
	non	15	21.4	21.4	78.6
	sans reponse	15	21.4	21.4	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics							
		u1	u2	u3	u4	u5	u6
N	Valid	20	26	13	10	1	4
	Missing	50	44	57	60	69	66

Frequency Table

u1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	20	28.6	100.0	100.0
Missing	System	50	71.4		
Total		70	100.0		

u2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	26	37.1	100.0	100.0
Missing	System	44	62.9		
Total		70	100.0		

u3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	13	18.6	100.0	100.0
Missing	System	57	81.4		
Total		70	100.0		

u4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	10	14.3	100.0	100.0
Missing	System	60	85.7		
Total		70	100.0		

u5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix5	1	1.4	100.0	100.0
Missing	System	69	98.6		
Total		70	100.0		

u6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix6	4	5.7	100.0	100.0
Missing	System	66	94.3		
Total		70	100.0		

Frequencies

Statistics		
q21		
N	Valid	70
	Missing	0

q21					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	2	2.9	2.9	2.9
	non	50	71.4	71.4	74.3
	sans reponse	18	25.7	25.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics						
		u01	u02	u03	u04	u05
N	Valid	14	29	10	14	5
	Missing	56	41	60	56	65

Frequency Table

u01					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	14	20.0	100.0	100.0
Missing	System	56	80.0		

Total	**70**	**100.0**		

u02					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	**2**	**2.9**	**6.9**	**6.9**
	choix2	**27**	**38.6**	**93.1**	**100.0**
	Total	**29**	**41.4**	**100.0**	
Missing	System	**41**	**58.6**		
Total		**70**	**100.0**		

u03					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	**1**	**1.4**	**10.0**	**10.0**
	choix3	**9**	**12.9**	**90.0**	**100.0**
	Total	**10**	**14.3**	**100.0**	
Missing	System	**60**	**85.7**		
Total		**70**	**100.0**		

u04					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	**14**	**20.0**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**56**	**80.0**		
Total		**70**	**100.0**		

u05					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4.00	**1**	**1.4**	**20.0**	**20.0**
	choix5	**4**	**5.7**	**80.0**	**100.0**
	Total	**5**	**7.1**	**100.0**	
Missing	System	**65**	**92.9**		
Total		**70**	**100.0**		

Frequencies

Statistics		
q22		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q22					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	63	90.0	90.0	90.0
	non	7	10.0	10.0	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics							
		s1	s2	s3	s4	s5	s6
N	Valid	35	29	32	28	39	8
	Missing	35	41	38	42	31	62

Frequency Table

s1					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	35	50.0	100.0	100.0
Missing	System	35	50.0		
Total		70	100.0		

s2					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	29	41.4	100.0	100.0
Missing	System	41	58.6		
Total		70	100.0		

s3					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	32	45.7	100.0	100.0
Missing	System	38	54.3		
Total		70	100.0		

s4					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	28	40.0	100.0	100.0
Missing	System	42	60.0		

Total		**70**	**100.0**		

s5					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix5	**39**	**55.7**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**31**	**44.3**		
Total		**70**	**100.0**		

s6					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix6	**8**	**11.4**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**62**	**88.6**		
Total		**70**	**100.0**		

Frequencies

Statistics		
q23		
N	Valid	**70**
	Missing	**0**

q23					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	oui	**29**	**41.4**	**41.4**	**41.4**
	non	**32**	**45.7**	**45.7**	**87.1**
	sans reponse	**9**	**12.9**	**12.9**	**100.0**
	Total	**70**	**100.0**	**100.0**	

Frequencies

Statistics							
		s01	s02	s03	s04	s05	s06
N	Valid	**27**	**5**	**12**	**13**	**10**	**5**
	Missing	**43**	**65**	**58**	**57**	**60**	**65**

Frequency Table

s01					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix1	**27**	**38.6**	**100.0**	**100.0**

Missing	System	**43**	**61.4**		
Total		**70**	**100.0**		

s02					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix2	**5**	**7.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**65**	**92.9**		
Total		**70**	**100.0**		

s03					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix3	**12**	**17.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**58**	**82.9**		
Total		**70**	**100.0**		

s04					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix4	**13**	**18.6**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**57**	**81.4**		
Total		**70**	**100.0**		

s05					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix5	**10**	**14.3**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**60**	**85.7**		
Total		**70**	**100.0**		

s06					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	choix6	**5**	**7.1**	**100.0**	**100.0**
Missing	System	**65**	**92.9**		
Total		**70**	**100.0**		

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1- أحمد بسيوني شحاتة، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، مصر ،1995.

2- أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.

3- أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر التوزيع، ط1 ، عمان، ،2010 .

4- ألدونس ،هندركسين ، **النظرية المحاسبية** ، ترجمة كمال خليفة أبو زيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1990 .

5- الدونس هندريكسن ، **النظرية المحاسبية** ترجمة وتعريف كمال خليفة أبو زيد- ط4 ،الإسكندرية ، 1990 .

6- القاضي حسين، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية ودار الثقافة، ط1، عمان، 2000 .

7- القاضي حسين، ودحدوح، حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر، ط1، عمان، 1999 .

8- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية** ،المطابع المركزة، عمان،2003.

9- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، **التسيير المالي (الإدارة المالية) –دروس وتطبيقات-**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان، 2006.

10- أمين السيد احمد لطفي ، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي** ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2009 .

11- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

12- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة و حوكمة الشركات** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010 .

13- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS** ، ج1،دار هومة، الجزائر، 2010 .

14- بهاء الدين سمير علام ، **اثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي في للشركات المصرية دراسة تطبيقية**، كلية التجارة ، القاهرة ،2009.

15- تشوي، فردريك، آن فروست، كارول، ميبك، جارى، **المحاسبة الدولية**،ترجم :زايد، محمد عصام الدين، مراجعة :حجاج، حامد، دار المريخ، .السعودية، 2004.

16- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، دار التقافة للنشر، ط1 ، عمان،2008.

17- حكمت أحمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة**، مكتبة دار الثقافة للنشروالتوزيع، ط1، عمان،1999.

18- حمدي عبد العظيم، **عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي**، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2008.

19- حنان رضوان ،**النموذج المحاسبي المعاصر-من المبادئ إلى المعايير**-دار وائل للشر،عمان2006 .

20- حنان رضوان حلوة ، **نظرية المحاسبية** ، مديرية الكتب و المطبوعة ، حلب 1991 .

21- **حنان رضوان حلوه ، تطور الفكر المحاسبي**،الدار العلمية الدولية، ط1، عمان،2003.

22- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007** ، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008.

23- ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال: **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية 2006.

24- صالح صافي ، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2،الجزائر،2003.

25- صديقي مسعود،أحمد نقاز، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار،ط1 ، الوادي، 2010.

26- طارق حماد، **تحليل القوائم المالية لأعراض الاستثمار و منح الائتمان**، الإبراهيمية: الدار الجامعية، 2006

27- طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000.

28- طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبية** ، الدر الجامعية ، ج 1 ، القاهرة ، 2006.

29- طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

30- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: مفاهيم- مبادئ- تجارب**، الدار الجامعية، مصر، 2005.

31- طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها**، الدار الجامعية، ج2، القاهرة، 2008 .

32- طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية، ج1،مصر ،2002.

33- عباس مهدي الشيرازي ، **نظرية المحاسبة**، ،ذات السلاسل للطباعة والنشر ، ط1 ، الكويت ،1990 .

34- عبد الحق مرعي، محمد سمير الصبان، **دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشاكل المحاسبية المعاصرة**، الدار الجامعية ، بيروت، 1990.

35- عبد الرزاق محمد القاسم، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط1 ،عمان، 1998.

36- عبد الشخبانة ، **الشفافية في الخدمة المدنية** ، تجربة ديوان الرقابة والتقييس الإداري ، الأردن ، 1998 .

37- عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي :الجزء الأولى إطار التاريخي للمحاسبة** ، ط1 ، عمان ،2002 .

38- عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

39- عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الدار الجامعية، ج3، الإسكندرية، 2009.

40- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.

41- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء ، عمان، 2011.

42- عيد أحمد أبو بكر، وليد إسماعيل السيفو، **إدارة الخطر والتأمين**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية، عمان، 2009 .

43- قباجة،عدنان، **اثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة فى ،سوق فلسطين للأوراق المالية**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.

44- كاثرين كوتشا هلبلينغ وآخرون، ترجمه سمير كريم ، **حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين**، ط3 ، واشنطن :مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003،

45- كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة النشر، مصر، 2000.

46- مأمون حمدان ، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا**،جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا، 2008.

47- محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، ، مجموعة النيل العربية، ط1 ، القاهرة ، 2005 .

48- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية-**، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

49- محمد الفيومي محمد وآخرون ، ،**نظم معلومات المحاسبة** ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ، 2002.

50- محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للنشر والتوزيع ، ط1،مصر الجديدة ، 2005.

51- محمد سمير الشاهد ، **قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، اتحاد المصارف العربية ، 2000 .

52- محمد سمير الصبان و آخرون ، **المحاسبة المالية المتوسطة** ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2006 .

53- محمد سمير الصبان و جمعة و إسماعيل إبراهيم ، **الأسس العامة في القياس و الإفصاح المحاسبي النظرية و التطبيق** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995 .

54- محمد سمير صبان ، محمد مصطفى سليمان ، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية مصر ، 2005 .

55- محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2008 .

56- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006 .

57- محمد مطر ، **مبادئ المحاسبية المالية : مشاكل الاعتراف و القياس و الإفصاح** ، ج 2 ، ط2،دار وائل ، الأردن ، 2007 .

58- محمد مطر ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، دار وائل ، عمان، 2004 .

59- محمد مطر و موسى السويطي ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، دار وائل ، ط2، الأردن ، 2008 .

60- محمد مطر، **المحاسبة المالية (الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل)**، دار حنين، عمان، 1993 .

61- محمد مطر،وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار الفكري وتطبيقاته العملية**،دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، .1996

62- محمود محمد عبد السلام البيوني ، **المحاسبة و المراجعة في الضوء المعايير و عناصر الافصاح في القوائم المالية** ، شركة الجلال ، القاهرة ، 2003 .

63- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العيد، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية (النظرية،الادات،التطبيقات)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.

64- موفق اليافى ، **الحوكمة الجيدة فى مهنة المحاسبة** ، الاتحاد العربي للمحاسبين، القانونيين،بيروت،2003 .

65- مؤيد راضي خنفر،غسان فلاح المطارنة ، **تحليل القوائم المالية**، دار المسيرة للنشر، ط1،عمان،2006.

66- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، **المحاسبة الإدارية**، دار السيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003.

67- ميللستاين ، ابرام ، **دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات** ، من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، واشنطن ، ط3، 2003 .

68- نبيه الجبر، محمد عبد المنعم ،**المحاسبة الدولية، الإطار الفكري و الواقع العلمي**، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998.

69- هادي لتميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، دار وائل للنشر، ط2، الأردن،2006.

70- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية** ، دار الثقافة ، ط 1 ، الأردن ، 2006.

71- هيني قان جريونج، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية –دليل التطبيق-**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة، 2006.

72- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، **المحاسبة المالية المتوسطة القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي**، دار المعرفية الجامعية ، الإسكندرية ، 1999.

73- يحي محمد أبو طالب، **معايير التقارير المالية الدولية ونظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية**، شركة ناس للطباعة، مصر،2006.

74- يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية** مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1 ، عمان، 2002 .

75- يوسف محمد طارق، **حوكمة الشركات وأسواق المال العربية** المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.

76- يوسف محمد طارق، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**،منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.

مذكرات وأطروحات:

1- إبراهيم إسحق نسمان، **دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة- دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين-**، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية -غزة،2009.

2- أبوزر، عفاف اسحق ، **إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان ، 2006 .

3- الراوي،شيماء محمد سمير، **دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي**، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق. 2007 .

4- الربيعي ، خلود هادي عبود مختار، **تعزيز معطيات الشفافية في ظل ثقافة المعلومات و قراءات الانتاج و العمليات** ، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال ، غير منشورة ، كلية الإدارة و الاقتصاد ،جامعة الموصل ،2005 ،2006

5- الملوك، جلال سعد،**أثر إستراتيجية التمكين في تقرير الإبداع المنظمي (دراسة تحليلية)**، أطروحة دكتوراه غير منشورة،**كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق**، 2002 .

6- بوهرين فتيحة، **فعالية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الرقابة الخارجية على المصارف التجارية – دراسة حالة بنك الجزائر**، مذكرة الماجستير ، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي خنشلة، 2007/2006 .

7- حسياني عبد الحميد ،**أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية(IAS/IFRS)كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات جامعة الجزائر ، 2009 /2010**،

8- حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها علي مستوي الافصاح في المعلومات المحاسبية ،دارسة اختيارية علي شركات العامة في المملكة العربية السعودية** ،مذكرة ماجستير في المحاسبة التحليل المالي ،الاكاديمية العربية في الدنمارك ،2010**.**

9- حميدات ،جمعة فلاح ،**مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في البورصة عمان بمعايير الإفصاح الواردة في المعايير المحاسبية الدولية وتعليمات الهيئة الأوراق المالية** ،أطروحة دكتورا ة غير منشورة،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان ، 2004.

10- خالد مقدم، **تبني معايير المحاسبة الدولية –حالة الجزائر-**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009.

11- سالمي محمد الدينوري، **قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر-باتنة-، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة، قسم التسيير، تخصص محاسبة، 2008-2009.

12- شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007/2006.

13- صديقي مسعود ، **نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**،اطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص التخطيط الاقتصادي، الجزائر، جامعة الجزائر،2003-2004 .

14- صلاح حواس ، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2007-2008.

15- عادل عاشور، **أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2005-2006.

16- عائشة طالبي ، **تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل ألمعلومتي** ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2005.

17- عبد الكريم شناي ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، قسم علوم التسيير،الجزائر، 2009.

18- عبدي نعيمة، **دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات– دراسة حالة الجزائر-**، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة، جامعة. - قاصدي مرباح ورقلة،2008.

19- عمر علي عبد الصمد ،**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات– دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2009 .

20- فايز سايح ، **إعداد وتحليل جدول سيولة الخزينة وفقا للنظام المحاسبي المالي –دراسة حالة الوحدة التجارية الجهوية للوسط-**، مذكرة ماستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2010.

21- فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة-**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009.

22- ثورين حاج قويدر، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير**، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2007

23- ليلى رواح ، قحام أسامة، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجيستر ، 2008-2007،

24- ماجد إسماعيل أبو حمام ، **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة فى سوق فلسطين لأوراق المالية** ،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ،كلية المحاسبة و التمويل ،2009 .

25- محمد جميل حبوش، **مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجين ومدراء شركات المساهمة العامة** .رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 .

26- محمد قوادري ، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS –دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010.

27- مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** –حالة الجزائر- ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

28- منال حسيني ، **إعداد وتحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ومدى مطابقته للمعايير الدولية المحاسبية –دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة بالشلف**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010 .

29- ناصر محمد علي المجهلي ، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات** ، مذكرة ماجستير غير منشور،جامعة باتنة ،2009/2008.

30- نبيل حمادي،**التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال -وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة** مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة بن بوعلي حسيبة شلف ،2008 .

31- نضال عزيز محمدي، **تطوير بنية الحكومة في العراقية لغرض تحقيق الشفافية و ضبط الأداء المالي** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة 2011،

<u>دوريات ومجلات:</u>

1- احمد رجب عبد الملك ، **إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية للبحوث و الدراسات التجارية** ، مجلة العلمية. للبحوث والدراسات التجارية ،كلية التجارة ، جامعة حلوان، العدد 10. 2008.

2- أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمان، **قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق الما ل السعودي– دراسة نظرية وتطبيقية-**، مدخل ضبط معايير المحاسبة السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين18-19 ماي 2010 .

3- أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، دراسة بعنوان :**قياس مدى تحقق الشفافية والإفصاح في التقارير المالية المنشورة لشركات المتداولة في سوق المال السعودي**، جامعة الملك **فيصل، الرياض،**

4- الاتحاد الدولي للمحاسبيين، **مهنة المحاسبة ومحاربة الفساد**، ورقة نقاش منشورة في العدد/ 109 من مجلة المحاسب القانوني العربي. 1999.

5- السيد احمد ، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري** مجلة البحوث التجارية ، المجاد ، 15 ، العدد 02 ، 1993 .

6- السيد عبد المقصود دبيان ، **متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء الحالي والمستقبلي في القوائم المالية** ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية ، للعدد الأول ، 1987 .

7- الشريف ريحان ، **النظام المحاسبي و تطوير أسواق الرأسمال في الجزائر**،مقالة، أستاذ بجامعة عنابة .

8- الشيخ علي ، **الشفافية في الخدمة المدنية**، تجربة وزارة التنمية الإدارية ، الأسبوع العلمي الأردني الخامس ، الجمعية العلمية الملكية ، المجلد 2، الأردن ، 1997 ،

9- المحاسب القانوني العربي ، **اهتمام عربي باعلان دبي حول معايير المحاسبة الدولية** العدد 104، كانون الثاني، المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ،1998 .

10- تجربة وزارة التنمية الإدارية الأردنية في تطبيق الشفافية ، ورقة مرجعية حول الفساد ، 2001 .

11- جمعة،احمد حلمي،والرفاعي،غالب عوض ، **تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي**،المجلة المصرية للدراسات التجارية،كلية التجارة،جامعة المنصورة،العدد2 ،مصر،2003 .

12- خالد أمين عبدا لله، **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية** ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 92 ، عمان ، 1995.

13- داودي الطيب، عبد الرزاق بن الزاوي، **أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، مجلة العلوم الإنسانية، المملكة العدد 24 ، مارس 2012،

14- زغدار احمد، سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية،IAS/IFRS**، مجلة الباحث، العدد 07-2009 .

15- زيود، لطيف،وقيطيم، حسان، اخرون، **دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين .للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد 29 ، العدد1 ، سوريا،2007 .

16- سالم قاسم النعيمي، **تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية على ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة** ، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، 2004 .

17- سعادة، علي العبد خليل، مجلة المدقق الأردنية، العدد 76 - 75. ، مارس، الأردن 2008 .

18- سعود موسى الطيب ، **اثر السياسات المالية والنقدية التي اتخذتها الحكومة الأردنية للحد من تداعيات الأزمة المالية العالمية**جامعة مؤتة ،**بحث** ،2011.
19- سميح بينو ، **المسؤولية العامة والمساءلة** مجلة التنمية الإدارية ، المجلد الثاني ، الأردن،1997 .
20- سميحة فوزي ، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية العربية ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية** ، افريل 2003 ، وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الأردن ، مجلة الدراسات المالى بني سويف جامعة القاهرة ، العدد الثاني ،2003
21- سميحة فوزي، **حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى في القرن الواحد والعشرين** ،مركز المشروعات الدولية، غرفة .التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.
22- سمير كامل محمد عيسى ، **حوكمة المؤسسات العوامل المحددة لجودة في تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية ، مع دراسة ميدانية** مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية الإسكندرية ، المجلد 32،- العدد 1 ، 2008 .
23- سمير كامل محمد عيسى ،**أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح دراسة تطبيقية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة .الإسكندرية ، العدد2 ، المجلد رقم 45 ، 2008 .
24- صدام محمد محمود الحيالي ، **دور الشفافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية** ، مجلة تكريت للعلوم الادراية و الاقتصاد ، مجلد 4 العدد 10 ،جامعة تكريت كلية الإدارة و الاقتصاد ، 2008
25- طاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسة بين المفهوم و إمكانية تطبيقها علي ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية** ، مجلة أريد للبحوث العلمية ، المجلد 10 ، العدد 1- 2006 ،
26- طلال أبو غزالة، **معايير المصادقة المحاسبية للأسواق العالمية**، لندن،2001 .
27-عباس حميد ا لقيمي: بحث مقدم بعنوان: **آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة**، عمان ، 2005.
28- عبد الرحمن إبراهيم الحميد ، **مهنة المحاسبة والمراجعة وإعادة الثقة** ، مقالة ، صحيفة الرياض السعودية ، العدد 38 ، 2002.
29- عبد القادر بريش، **قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع إشارة إلي حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 1، 2006 ،ص :2 .
30- عبد خرا بشة ، **الشفافية في الخدمة المدنية** ، تجربة ديوان المحاسبة ، الأسبوع العلمي الأردني الخامس ، الجمعية العلمية الملكية، لمجلد 2، الأردن، 1997.
31- عبدا لله عليان ، وأماني جرار ، **الشفافية في الخدمة المدنية ، المفاهيم ومعاييرها وأثرها في الخدمة المدنية** ، ديوان الخدمة المدنية ، الأسبوع العلمي الأردني الخامس ، الجمعية العلمية الملكية ، المجلد2 ، 1997 .
32- عطية حسين أفندي ، **الشفافية في أعمال الإدارة العامة** ، مجلة أخبار الإدارة ، العدد 33 ، 2001.
33- عوض بن سلامة الرحيلي،**لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات:حالة السعودية** جدة ا - مجلة جامعة الملك عبد العزيز :كلية الاقتصاد والإدارة، م 22 ، ع 125، 2008.
34- كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام في الجزائر، المحاسبي الموحد IAS-IFRS** ،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009 .
35- لؤي علي زين العابدين على،**الحوكمة وأثرها في تنشيط حركة الاستثمار في السوق المصرية** ، مجلة المحاسب ،جمعية المحاسبين والمراجعين .المصرية، كلية التجارة ، جامعة عين شمس،أكتوبر 2004 ، العدد 240 .
36- محمد أحمد إبراهيم خليل، **دورحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية -دراسة نظرية تطبيقية ،** مجلة الدراسات و البحوث التجارية / الخامسة العشرون ، العدد 1 ، جامعة الزقازيق ، بنها ، 2005 .
37- محمد قاسم شيرزا ، **دور القوائم المالية المرحلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي** ، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، 2004.
38- محمد مصطفي سليمان ، **القياس المحاسبي للعلاقة بين أسعار الأسهم ومؤشرات الأداء الاقتصادي في ضوء محددات النظرية الايجابية -دراسة تطبيقية** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق ، السنة العاشرة ،العدد الأول، 2000 .
39- محمد مطر، **الإفصاح في ميزانيات البنوك**، مجلة البنوك في الأردن، العدد الثامن، عمان، 1991 .
40- محمود إبراهيم تركي ، **تحليل التقارير المالية** ، الرياض ، مجلة جامعة سعود ، 1993 .
41- مداني بلغيث، **التوافق المحاسبي** ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006.
42- مركز المشروعات الدولية الخاصة **حوكمة الشركات قضايا واتجاهات** ،
43- مركز الدراسات والمعلومات، **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربي، 2005.
44- مركز المشروعات الدولية الخاصة، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13 ، القاهرة، مارس2009
45- منصور عبد الحفيظ ، **الشفافية معايير الإفصاح والسرية المهنية**، مجلة المدقق الأردنية، العدد 39، الأردن. 1999.

46- مها محمود رمزي ريحاوي، **الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، المجلد 24، دمشق، 2008.

47- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر،الجزائر : وزراة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009 .

48- ميلليستاين، ايرام، **دور مجالس الإدارة والمساهمين فى حوكمة الشركات**، الاجتماع الآسيوي الثالث للمائدة المستديرة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشان حوكمة الشركات، سنغافورة، 2001 .

49- ناظم شعلان جابر ا لقيمي ، صلاح صاحب شاكر، **دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات – دراسة تحليلية للقوائم المالية لشركات عمل الصناعات المطاطية 2007/2006** ،

50- نزيه برقاوي ، **الشفافية في عمليات التخاصية** ، مجلة أخبار التخاصية ، المجلد رقم 1 ، العدد رقم 5 .2009.

51- هوام جمعة . جاوجدو رضا . أمينة فداوي ،**مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية** ،مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك ، العدد 25 ، 2012 .

52- وابل علي وابل، **كارثة انهيار بعض الشركات العملاقة من منظور محاسبيب**ي، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة التاسعة، العدد 12، . 2002.

53- وليد الحيالي ، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة و الدنمارك ، 2007.

54- يسزيسلوباك،**المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الأعمال في بولندا**،مركز المشروعات الدولية، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن،2000 .

55- يوسفي محمد ، **مدى ارتباط مفهوم الحكم الراشد بالقيم الديمقراطية ا لاقتصادية والحكم الراشد، الجزائر**،ديسمبر 2006 .

ملتقيات:

1- أبو حفص رواني ، **الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال تجارب بعض الدول المتقدمة و النامية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول **الحوكمة و أخلاقيات الأعمال في المؤسسات**، جامعة باجي مختار ، عنابه، الجزائر، أكتوبر،2009 .

2- أحمد بوراس وهدى كرماني، **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة: **المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبة الدولية**، جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 21-22 نوفمبر 2007 .

3- أحمد مخلوف، **دور معايير الابلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وايجاد لغة مشتركة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى دولي حول **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)** ، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14-15 أكتوبر 2009.

4- أشرف حنا ميخائيل ، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات** ، مداخلة مقدةضمن فعاليات الملتقى العربي الأول حول **التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات(تدقيق الشركات - تدقيق المصارف -والمؤسسات المالية - تدقيق الشركات الصناعية)** ، القاهره :مركز المشروعات الدولية الخاصة،24 و 26 سبتمبر 2005 .

5- بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول **الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011 ،

6- براقي تيجاني، **التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى وطني حول **المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، .2007 .

7- بن الطاهر حسين ، بوطلاعة محمد ، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** ،مداخلة مقدمةضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **-حوكمة الشركات كآلية الحد من الفساد المالي و الإداري-** جامعة محمد خيضر بسكرة ، 06/07 ماي 2012.

8- جاوحدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الإقتصادية**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات وأفاق)**جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي -الجزائر07-08- ديسمبر2010،

9- دهمش، نعيم و أبوزر، عفاف، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة**، مداخلة مقدمةضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين،عمان،23-24 سبتمبر2003 .

10- روازقي محمد ، زيات عادل ،**طرق إعداد البيانات المالية و دورها في رفع كفاءة الأسواق المالية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول : **المحاسبة و المراجعة في ظل الأعمال الدولية** ،جامعة المسيلة، 04-05 ديسمبر 2012 .

11- زرزار العياشي ، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقاريرالمالية للشركات**. مداخلة مقدمةضمن فعاليات الملتقى الدولي الثامن: **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة :واقع، رهانات و أفاق** ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي .07 / 08ديسمبر / 2010 .

12- صفاء أحمد العاني، محمد عبد الله العزاوي، **التدقيق الداخلي في ظل إطار حوكمة الشركات و دوره في زيادة قيمة الشركة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات لمؤتمر العلمي الثالث حول **إدارة منظمات الأعمال :التحديات العالمية المعاصرة**، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2009.

13- ضيف الله محمد الهادي ،**الاتجاهات وظيفة الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولي** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي الأول : **المحاسبة و المراجعة في ظل الأعمال الدولية**، جامعة المسيلة ، 04-05 ديسمبر 2012 .

14- عبد الرحمن العايب، **إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول **الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات**، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009.

15- عبد الرزاق خليل وعبدي نعيمة، **قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات وآفاق-**، المركز الجامعي بالوادي، القطب الجامعي الجديد بالشط، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 17-18 جانفي 2010 .

16- عبد الرزاق يخلف و رابح يخلف، **المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي وفقا لنظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى دولي حول **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)** ، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14-15 أكتوبر 2009 .

17- عبد الناصر نور ٭طلال الجحاوي ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق ، جامعة الإسراء ، الأردن** ،2007.

18- عبد خرابشة، **منظمة التجارة العالمية ومهنة تدقيق الحسابات – الآفاق والتحديات** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الحادي عشر حول **التعليم المحاسبي في الوطن العربي وتحديات المستقبل** ،19-20 ديسمبر، عمان ، 1997 .

19- عتيقة وصاف، **مكانة الأسواق المالية في إقتصاديات العربية وعوامل رفع كفأتها-دراسة حالة الجزائر والدول النامية-**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي- حول **سياسات التمويل وأثرها على الإقتصاديات والمؤسسات**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 21/ 22 نوفمبر 2006 ،

20- فؤاد شاكر، **الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية**، مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر المصرفي العربي تحت عنوان الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية، القاهرة، 2005.

21- مداني بن بلغيث، محمد التهامي إبراهيم، **المؤسسة الجزائرية وتحديات تحسين الأداء المحاسبي المتميز** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العالمي الدولي حول **الأداء المتميز للمنظمات والحكومات** . جامعة ورقلة، الجزائر،8- 9 مارس 2005 .

22- مزياني نور الدين وفروم عبد الصالح، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية –مقومات ومتطلبات التطبيق-**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول **النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية –تجارب تطبيقات وآفاق-**، المركز الجامعي بالوادي، القطب الجامعي الجديد بالشط، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 17-18 جانفي 2010 .

23- مصطفى حسن بسيونى السعدنى، **مدي إرتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى المؤتمر الدولي حول**مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة**، جمعية المحاسبين و مدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة وبالاشتراك مع كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الإمارات العربية المتحدة وتحت إشراف الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين .العرب، من 4 إلي 5 ديسمر 2007 .

24- مصيطفي يشير،**إقامة الحكم الصالح من خلال مكافحة الفساد** مداخلة مقدمة ضمن فعاليات مقدمة الملتقى الدولي السادس للاقتصاديين الجزائريين **حول الحكم الصالح**، الجزائر 2006 .

25- ناصر مراد، **النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني دراسة مقارنة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول **النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، 17-18جانفي 2010 .

26- نبيل أبو دياب، **آفاق تطوير لائحة الحوكمة في فلسطين**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني، سبتمبر2007

27- يعلوج بو العيد، **لعولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية** ، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى وطني حول **المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ،** كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .

القوانين :

1- الجريدة الرسمية للجمهورية المؤرخة في 2010/07/11 الجزائرية رقم 42 .

2- القانون رقم07-10 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 74 ، الصادرة في 25 -نوفمبر 2007 ، الجزائر

3- المرسوم الرئاسي المؤرخ في 27 أفريل 2005 ، المتضمن الإتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجزائر والمجموعة الأوروبية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد31.30افريل 2005

4- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي ، المادة 35.

5- القانون التجاري الجزائري، وفق تعديلات 2005 .

روابط إلكترونية:

1- احمد الداودي ، **الشفافية** ، المنبر الديمقراطي التقدمي 2004، الانترنيت ،www.almenber.comm

2- أبو العطا، نرمين، **حوكمة الشركات سبيل التقدم** ، مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية2003 ، موقع الالكتروني :

www.hawkama.net ،2012/1/15.

3- جبر و الشمخي (www.arabtopics.com

4- الحكم الراشد في الجزائر، منتديات العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 03- http://lmdeco.moncontact.com/t1385-topic تاريخ2012/03/29 الساعة12.10

5- محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، 2006 ،ص : 08 .عن الموقع الالكتروني WWW. SAAID: NET/DOAt/hash/nawkama.dok.07/04/2012 :

6- شوقي ماجد، **حوكمة الشركات سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة .. صعبة المنال - ، بالنسبة للأسواق الناشئة**؟ مركز المشروعات الدولية الخاصة ، arabia.orgwww.cipe..2004

7- 7-منظمة الشفافية الدولية متاح :http://www.Transparency.orgبتاريخ للمطالعة ،2013/01/02 .على الساعة 10.20.

8- مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية** ، كلية الاقتصاد،كلية المحاسبة، جامعة دمشق،..الموقع الالكتروني www.kantakji.com :

9- مبـــادئ منظمـــة التعـــاون الإقتصـــادي والتنميـــة في مجـــال حوكمـــة المؤسســـات، موجـــود عـــلى الموقـــع (2012/11/01) : www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.pdf

10- محمد غادر، **دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير الحاسبة الدولية**، نشرة المجتمع العربي للمحاسبة القانونية، العدد 26، 2004، متاح على: *www. 12/2012ASCASOCIETY. org/bulletin. Aspx ? Groupky = ASCA_bulletin & lan g=ar. Consult* le 24/

11- http : //www.FASB.org/news/nro31908fspfas132r-a‹sh hml.

12- http : // www.sec.gov/about/ what wedo. Shtml.consulte. 26/12/2012

13- http://www.ascasociety.org/default.aspx ?&lang=ar. consulte 26/12/2012

14- www. IASB. Org

15- http: //www.IFAC. org/History/foun ding_ member_bodires. Php. consult le: 25/12/2012

16- http://www.iasplus.com/dttpubs/0803ifrs5guide.pdf 15-04-2010.

17- EuraAudit International‹ juin2008. www.euraaudit.org_elts...NORMES-IAS-IFRS.pdf 25-12-2012.

18- Deloitte ‹Guide to IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards‹ (Second Edition)‹ november 2009 . www.iasplus.com/dttpubs/0911ifrs1guide.pdf 21-04-2013.

19- http : //www.IASplus.com/new/sitemap.htm : consulte le 15/12/2012.

20- http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf 25-12-201 2

21- http://www.iasplus.com/dttpubs/0803ifrs5guide.pdf 15-04-2012

المصادر بالغة الأجنبية :

1- Anne le manth. catherine maillet normes comptable international IAS/IFRS Paris : Foucher‹ 2005

2- Bernard Colasse – Harmonisation comptable internationale ‹ dans encyclopédie de comptabilité‹ contrôle de gestion et audit – économica ‹ Paris – 2000.

3- Bouassida‹ S‹ ‹ Mourad‹lakhdhar ‹M‹ séminaire sur le therme ‹ **les normes IAS/IFRS en entreprise** : vip group‹ février 2005.

4- Faure. A. **La comptabilité c'est simple**‹ Paris : Chiron‹ 2006

5- Gerrit Sarens, Ignace De Beelde, Patricia Everaert, **« Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee»,** British: The British Accounting Review, 3 February2009

6- Jean- François et Bernard‹ colasse‹ **juste valeur** ‹Paris : economica‹ 2001

7- Maillet.B‹ le manh‹A ‹ normes comptable international IAS/IFRS ‹Alger:berti‹2007

8- Ministère des finances, projet 7 de système comptable financier , document de travail, octobre 2004

9- Pascal Barneto : Normes IFRS –Application aux états financiers-‹ 2éme édition‹ Dunod‹ Paris‹ 2006‹.

10- Robert Obert ‹ pratique des normes IAS / IFRS -comparaison avec les règles françaises et les US-GAAP-‹ Dunod‹ 2éme édition‹ Paris‹ 2004.