جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية والاقتصادية

تخصص :محاسبة

الموضوع:

دور جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات

-دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنيين و أكاديميين-

مذّكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و محاسبة

تخصص: محاسبة

من إعدادا لطلبة:

- إخطار نجية
- دقيم سعيدة

تحت إشراف:

- د.عمر علي عبد الصمد

لجنة المناقشة

د. مامي علي (جامعة المدية)	رئيسا
د. يوسف سعيدي (جامعة المدية)	مقررا وممتحنا
د. علي عمر عبد الصمد (جامعة المدية)	مشرفا

السنةالجامعية: 2019-2020


بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد الله وكفى وصلى الله على الحبيب المصطفى وعلى اله وصحبه وسلم .الحمد الله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع ونسأل الله تعالى أن يجعله في ميزان حسناتنا.

نهدي ثمرة العمل إلى أعز ما نملك في الوجود الوالدان الحبيبان وإلى كل أفراد عائلاتنا.

إلى كل الأصدقاء الذين ساعدونا في هذا العمل حتى لو بالكلمة.

وإلى كل أساتذتنا الكرام وعلى رأسهم الأستاذ والدكتور عمر علي عبد الصمد الأستاذ المشرف.

إلى كل من أعاننا على إتمام هذا العمل أثاب الله الجميع



شكر وتقدير

الحمد لله الذي لا يتم عمل إلا بأمره ولا توفيق إلا بحكمه،فمنا الجد والكد ومنك التيسير والنجاح،والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين محمد بن عبد الله واله وصحبه أجمعين.

من باب العرفان بالفضل نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ والدكتور علي عمر عبد الصمد لتفضله بالإشراف على هذه الأطروحة ومساهمته بحسن توجيهاته ودقة تصويباته في انجاز هذا العمل

نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة الذين ساهموا في إتمام هذا العمل المتواضع وخاصة الأستاذ الدكتور مولوج كمال والأستاذ محمد بولصنام

كما نشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على قبولهم قراءة هذه الأطروحة ومناقشتها

ومن باب رد الفضل لأهل الفضل يسعدنا أن نتقدم بالشكر لكل من أعاننا من بعيد أو قريب على تمام هذا العمل

جزاكم الله عنا ألف خير

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور جودة المعلومة المحاسبية في تحسين متطلبات الحوكمة وذلك من خلال دراسة ميدانية لبعض مؤسسات جزائرية حيث تم التطرق الى مفهوم الحوكمة وأهميتها والياتها ومبادئها وكذا دور الإفصاح في القوائم المالية في تحقيق متطلبات الحوكمة كما تمت الاشارة الى علاقة التاثر والتأثير بين جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة من خلال شرح مبادئ الحوكمة وخصائص الجودة،لذا قمنا بإعداد استبيان اعد خصيصا لهذا الغرض اعتمدنا برنامج التحليل الاحصائي لاختبار الفرضيات وتحليل البيانات،وقد توصلت الدراسة إلى وجودة علاقة بين جودة المعلومة المحاسبية والحوكمة ومن أهم النتائج المستخلصة هو دور جودة المعلومة المحاسبية له دور أساسي في اتخاذ قرار إذ أن آليات الحوكمة لا يمكن أن تكون فعالة دون توفر الجودة في المعلومات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات،المعلومة المحاسبية،جودة المعلومة المحاسبية،الإفصاح المحاسبي.

Extract:

This study aims to highlight the role of the quality of computer information in improving the requirement of governance through a field study of some Algerian institution, where the concept of governance its importance mechanisms and principles was addressed, as well as the role of disclosure in the financial statements in achievingthe requirements of governance. And governance by explaining the principles of governance and the characteristics of quality, so we prepared a specially prepared questionnaire for this purpose and adopted the statistical analysis program to test hypotheses and analyze data. The study concluded that there is a relationship between the quality of accounting information and governance. The decision, as the governance mechanisms cannot be effective without quality information.

Key words: corporate governance, accounting information, accounting disclosure.

الفهرس

إهداء

شكروتقدير

مستخلص

مقدمة:.....أ

الفصل الأول: مدخل لحوكمة المؤسسات وأساسيات تطبيقها

تمهيد: 1

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات :.....2

المطلبالأول :نشأةومفهومحوكمةالمؤسسات 2

المطلبالثاني :أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات : 4

المطلب الثالث :خصائص ومكونات حوكمة المؤسسات: 6

المبحث الثاني : مبادئوأساسياتالحوكمةومحدداتها:.....8

المطلبالأول :مبادئ حوكمة المؤسسات : 8

المطلبالثاني :أساسيات تطبيق حوكمة المؤسسات 10

المطلبالثالث: محددات حوكمةا لمؤسسات: 11

المبحث الثالث :واقع حوكمةالمؤسسات وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي.....13

المطلبالأول :حوكمة المؤسسات في الجزائر 13

المطلبالثاني:مدى تأثيرقواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي 14

المطلبالثالث:علاقة قواعد الحوكمة بالإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية: 16

خلاصةالفصل: 18

الفصل الثاني :جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالحوكمة

تمهيد:.....20

المبحثالأول:الإفصاح ا لمحاسبي كأداة لتطبيق الحوكمة.....21

المطلبالأول :القوائم المالية **21**

المطلب الثاني : الإفصاح المحاسبي **27**

المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي كآلية بلتطبيق الحوكمة **29**

المبحث الثاني :علاقة التأثروالتأثير لجودة المعلومةا لمحاسبية بالحكومة..... 30

المطلب الأول :جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على الحوكمة **30**

المطلب الثاني: دورحوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبي **32**

خلاصةالفصل.....**36**

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

تمهيد.....**38**

المبحثالأول: منهجية الدراسة الميدانية.....**39**

المطلب الأول:الطريقة المستخدمة في الدراسة **39**

المطلب الثاني: أدوات الدراسة **42**

المبحث الثاني:نتائج الدراسة الميدانية.....**47**

المطلبالأول: خصائص وسمات عينة الدراسة **47**

المطلبالثاني:تحليل فقرات ومحاور الدراسة **51**

المطلب الثالث:اختبارالفرضيات واستخلاص النتائج **5 7**

خلاصةالفصل: **63**

الخاتمةالعامة :.....**65**

المراجع: **69**

الملاحق.....**71**

قائمة الجداول :

اسم الجدول	رقم الصفحة
1- الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	40
2- تبويب الاستبانة	43
3- مقياس لكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة	44
4- معامل الثبات/طريقة ألفا كرونباخ	45
5- توزيع العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	47
6- تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	48
7- تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية	50/49
8- نتيجة التحليل الإحصائي للمحور الأول	51
9- نتيجة التحليل الإحصائي للمحور الثاني	52
10- نتيجة التحليل الإحصائي للمحور الثالث	54
11- نتيجة التحليل الإحصائي للمحور الرابع	56
12- نتائج اختبار كولموغروف-سمرنوف للتوزيع الطبيعي	58

قائمة الأشكال :

اسم الشكل	رقم الصفحة
1- المكونات الرئيسية لحكومة المؤسسات.	**7**
2- مبادئ حوكمة المؤسسات	**9**
3- الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحكومة	**11**
4- الخصائص النوعية للبيانات المالي	**23**
5- مكونات مجلس الإدارة:	**33**
6- نموذج الدراسة	**41**
7- تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	**47**
8- تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة	**49**
9- تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة	**50**

مقدمة:

إن الكثير من المساهمين قد فقدو الثقة في الأسواق المالية وسبب ذلك يرجع إلى الإداريين الذين لم يحسنوا إدارة المؤسسات ومدققي الحسابات الذين لم يفسحوا عن القوائم المالية والمحاسبية التي تتضمنها المؤسسات وذلك إلى وجود خلل وعدم ثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي بدا مفهوم الحوكمة يتسع وأصبح يطبق في المؤسسات الخاصة والعامة .

إن المبادرات في مجال الحوكمة وتطورها لم يأت من فراغ بل بتأثرها بحدثين هامين على مستوى الاقتصاد العالمي وهما اللازمة المالية في دول جنوب شرق أسيا 1997والثاني حالات الانهيار والإفلاس الكبيرة التي وقعت فيها الولايات المتحدة الأمريكية والتي برز فيها وبشكل أساسي انهيار شركة الاتصال العملاقة وولد كوم وشركة انترون هاتان الأزمتان أثرتا بشكل عميق على المستثمرين في الأسواق المالية سواء في الدول النامية أو المتقدمة حيث كشفتا على الجوانب الكبيرة في الإهمال والتقصير في نزاهة الإدارة وجودة البيانات المالية والشفافية والإفصاح نتيجة التلاعب والتزوير ومن اجل استعادة ثقة المستثمرين في الأسواق وتجنب تكرر الأزمات عملت العديد من الدول على اتخاذ الإجراءات من خلال إصدار القوانين والتعليمات المتعلقة بمتطلبات الحوكمة التي تتميز بدرجة عالية من الجودة وتتمثل في وجود مجلس إدارة مستقل وبحجم مناسب يشرف على الإدارة التنفيذية ويراقبها ويتابعها ويتدخل عند الضرورة .

إشكالية الدراسة:

في ضوء ما سبق يتبين مدى أهمية تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وتأثيرها على تطبيق قواعد الحوكمة ،لذلك فان الدراسة تسعى للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تساهم جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية في تحسين تطبيق الحوكمة

وينتج عن هذا التساؤل الرئيسي **الأسئلة الفرعية** التالية:

- هل تقوم الحوكمة على مبادئ واليات في تطبيقها
- هل توجد خصائص تعطي قيمة اكبر وجودة للمعلومة المحاسبية
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المعلومة المحاسبية ومبادئ الحوكمة

وللإجابة على هذه الأسئلة اعتمدنا **الفرضيات** التالية :

1- مصداقية القوائم المالية يلبي متطلبات الحوكمة
2- تقوم الحوكمة على مجموعة من المبادئ أهمها الشفافية والرقابة
3- يعتمد تطبيق الحوكمة على معلومات تتسم بالوضوح
4- توفر الشركة المعلومات القابلة للمقارنة ما يسهل عملية اتخاذ القرار

أهمية الدراسة :

لهذه الدراسة أهمية كبيرة في كونها تعالج موضوع على قدر كبير من الأهمية على المستوى الإقليمي والعالمي ،ولذي يخص تطوير مهنة المحاسبة عن طريق إبراز ضرورة تطبيق مفهوم الحوكمة والالتزام بمبادئها الخاصة والحرص على تزويد أصحاب المصالح بالقوائم المالية التي تتسم معلوماتها بالجودة ،وذالك يكون من خلال:

- ❖ إبراز دور جودة القوائم المالية في تحقيق متطلبات الحوكمة
- ❖ دور الحوكمة في تعزيز سلامة الاستقرار المالي والرقبة الأساسية
- ❖ أهمية الاعتماد على القوائم المالية ذات الجودة لقياس الأداء المالي المطلوب
- ❖ أهمية الحوكمة وضرورة تجسيدها عل ارض الواقع كآلية للحد من الفساد المالي

أهداف الدراسة:

- ❖ دراسة مدى مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تطبيق الحوكمة

- ❖ إبراز أهمية الجودة في القوائم المالية وكيفية الاستفادة منها عن تطبيق الحوكمة بغرض إعادة الثقة
- ❖ عرض آليات الحوكمة لما تلعبه من دور في تحقيق الجودة
- ❖ توضيح العلاقة بين جودة المعلومات المالية في القوائم المالية والحوكمة

الدراسات السابقة

1 – دراسة(جورج لوما بيداويد،) 2112 بعنوان :الإفصاح المحاسبي، أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في استراليا

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية موضوع الإفصاح المحاسبي بالنسابة إلى الأعمال التجارية العربية في أستراليا و نشاطاتها المختلفة، وبينت أن لهاذا الموضوع تأثير بدون شك على هذه الشريحة من الأعمال التجارية، كما و نشاطاتها المختلفة، كما اوصت الدراسات بوجود انضمت رقابية للتأكد من العمليات واختلاف النشاطات لهذه الوحدات، للإستفادة منها في إجراء تحاليل ومقارنات ومن ثم مراقبة الفعاليات واتجاهاتها.

2 – ماجد إسماعيل أبو حمام " أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، دارسة ميدانية لشركات مدرجة في البورصة في سوق فلسطين للأوراق المالية، و هي عبارة عن مذكرة ماجستير غير منشورة في قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،20

قامت هذه الدارسة التعرف على قواعد حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي والمعلومة المحاسبية واب ا رز أثر تطبيق الحوكمة على جودة التقارير المالية.

3- ريمة مناع، لع ا ربة مولود، "أثر جودة المعلومات المالية و الاقتصادية على الاستقرار المالي، مجلة الد راسات الاقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة2 ،العدد01 ،2

قامت هذه الد ا رسة بإب ا رز مدى تأثير جودة المعلومات المالية و الاقتصادية على الاستقرار المالي. ليصل الباحث في الأخير إلى جملة من النتائج أهمها

إن تزويد مختلف متخذي القرارات بقاعدة بيانات ومعلومات هشة، يساهم في ت ا ركم حالات عدم الاستقرار المالي وتوالي حدوث المشاكل المالية على مستوى الماسات المالية.
عدم تماثل المعلومات وما ينجم عنها من عدم تكافا المتعاملين في الحصول على المعلومات يمكن أن يأثر سلبا على قرارات المستثمرين من جهة وعلى كفاءة الأسواق المالية من جهة أخرى

مبررات اختيار الموضوع :

- ✓ الاهتمام الشخصي بالموضوع وارتباطه بمجال التخصص مالية ومحاسبة
- ✓ تشخيص مصداقية وجودة القوائم المالية ودورها الايجابي في خدمة أصحاب المصالح حيث يتم الاعتماد عليها في المؤسسات
- ✓ أهمية الدور الذي تلعبه الحوكمة لما من أثار ايجابية على المؤسسات والشركات.

حدود الدراسة :

- ✓ الحدود الزمانية :من فيفري2020 إلى غاية أوت 2020
- ✓ تمت الكترونيا

المنهج والأدوات المستخدمة :

حسب طبيعة الموضوع فإننا استعملنا المنهج **الوصفي التحليلي** حيث قمنا بوصف الحوكمة والمعلومة المحاسبية وتحليل العلاقة بينهما، فاستخدمنا المنهج **الوصفي** الذي يهدف إلى جمع المعلومات وتصنيفها وهذا في الفصلين النظريين ،أما الجانب التطبيقي وهو الفصل الثالث فقد اعتمدنا على المنهج **التحليلي الاستقرائي** لتحليل النتائج بعد تصميم استبانة وتوزيعها..

هيكل الدراسة :

ستتضمن الدراسة بجزأيها النظري والتطبيقي مقدمة وثلاث فصول وخاتمة كما يلي :

- ✓ **الفصل الأول ماهية الحوكمة وأساسياتها** :نشأة وفكرة تطور حوكمة الشركات إضافة إلى المفهوم والخصائص وكذا المقومات وواقع الحوكمة وعلاقتها بالإفصاح
- ✓ **الفصل الثاني جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالحوكمة** تطرقنا إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي وكذا تعريف جودة المعلومة المحاسبية وخصائصها و علاقة التأثر والتأثير مع الحوكمة
- ✓ أما **الفصل الثالث** قمنا بتحديد الإطار المنهجي للدراسة وإسقاط الجانب النظري من الدراسة ميدانيا لمعرفة مدى التوافق بين المعارف النظرية والممارسة الميدانية

وختمنا بخاتمة أجبنا فيها على الفرضيات مع إدراج الدراسة الميدانية إلى جانب ذلك تقديم مجموعة من النتائج الهامة ومجموعة من التوصيات.

الفصل الأول

مدخل لحوكمة المؤسسات
وأساسيات تطبيقه

الفصل الأول: مدخل لحوكمة المؤسسات وأساسيات تطبيقه

تمهيد:

تعد حوكمة المؤسسات من الموضوعات المهمة لجميع المؤسسات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر إذ أن سلسلة الانهيارات لكبريات المؤسسات العالمية الناتجة عن الأزمة الاقتصادية الأخيرة والتي تعتبر أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة؛ أخذ العالم ينظر ٫نظرة جديدة إلى طريقة تسيير المؤسسات مما يساهم في وضع مفهوم حوكمة المؤسسات ضمن الأولويات.

فحوكمة المؤسسات ترمي قيم العدل والمساءلة والمسؤولية والشفافية في المؤسسات وتضمن نزاهة المعاملات. فهي بهذا تمنع إساءة استخدام السلطة وتعزز سيادة القانون والحكم الديمقراطي ،وبالتالي أصبح تطبيقها اتجاها دوليا ،والجزائر ليست بمعزل عن العالم ،فرغبة منها في زيادة التكامل الاقتصادي العالمي بذلك مجهودات لبناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال وانفتاح اقتصادها ،وكذا إصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 كمسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع .وللإلمام أكثر بهذا الموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول :ماهية حوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني :أساسيات ومقومات حوكمة المؤسسات ومحدداتها.

المبحث الثالث :واقع حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي .

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات :

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية حوكمة المؤسسات حيث تناولنا في المطلب الأول نشأة ومفهوم الحوكمة وفي المطلب الثاني أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات أما في المطلب الثالث تكلمنا عن مكونات وخصائص الحوكمة .

المطلب الأول :نشأة ومفهوم حوكمة المؤسسات

أولا:لمحة تاريخية عن ظهور ونشأة حوكمة المؤسسات :

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

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

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

هذا الانهيار من أزمة ثقة ومصداقية كانت تعصف بذلك البنك.[1]

ثانيا :مفهوم حوكمة المؤسسات :

1- تعريف الحوكمة لغويا :

لغويا: لم يتوصل إلى مرادف محدد لمصطلح gouvernancecorporate باللغة العربية، ولكن بعد العديد من المحاولات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين المهتمين بهذا الموضوع، استقر مجمع اللغة العربية بمصر على مصطلح حوكمة المؤسسات.

وعليه يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، فهو مستمد من الحكومة ،وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب نذكرها في ما يلي :

- الحكمة: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- الحكم: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- الاحتكام :وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم :طلبا للعدالة خاصة عن انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين .

2- تعريف الحوكمة:

اصطلاحا:

وبعد أن أصبحت حوكمة المؤسسات من الموضوعات المهمة جدا أخذ المفكرون والباحثون وكذا

[1] الأمين نصبة،**أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص اقتصادي عمومي وتسيير مؤسسات ،جامعة الشهيد حمة لخضر ،الوادي ،الجزائر ،2015ص03.

المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور منها الاقتصادية والاجتماعية.....

إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول استنباط المعاني والمفاهيم الأساسية لحكومة المؤسسات.

وتعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** بأنها: مجموعة من العلاقات فيما القائمين على إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين.

وتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها :النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها[1]وعليه يمكن استنتاج أن مفهوم حوكمة المؤسسات يتضمن ما يلي:

- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل: مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- يساعد مفهوم حوكمة المؤسسات في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة داخليا وخارجيا.

اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الشفافية في كافة العمليات ، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالشركة للمساعدة على اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق جودة هذه المعلومات.[2]

المطلب الثاني :أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات :

---

[1]سميرة حميد،**دور حوكمة الشركات في التقليل من تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية** ،تخصص محاسبة ،جامعة الدكتور يحي فارس ،المدية ،الجزائر ،2015ص ص08 ،09

[2] نفس المرجع السابق،ص ص 09، 10.

أولا :أهمية حوكمة المؤسسات:

إن حوكمة المؤسسات هي سبيل التقدم لكل ربحية من لاستثماراتهم الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل لأنها توفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق معقولة ،وفي ذات الوقت تعمل على قوة وسلامة أداء المؤسسات ،ومن ثم تدعيم استقرار وتقدم الأسواق والاقتصاديات والمجتمعات ،وتؤثر وتتأثر بالحياة العامة.

ويمكن بلورة أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- تقوية القدرة التنافسية للمؤسسة.
- سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري والوقاية منه.
- القرة على جذب الاستثمار المحلي والأجنبي للمؤسسة.
- تحسين كفاءة أداء المؤسسة.
- المحافظة على حقوق المساهمين وتنميتها.[1]

ثانيا :أهداف حوكمة المؤسسات:

تختلف أهداف حوكمة المؤسسات طبقا للجهة المصدرة للأهداف ولكن كلها تتفق على ضرورة تعظيم الثروة للمساهمين وعدم الإضرار بالمتعاملين وترشيد قرارات مجلس الإدارة.

وطبقا لما أصدرته منظمة التعاون الدولي فإن أهداف حوكمة المؤسسات تتلخص في:

- تحسين أداء المؤسسات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على النمو، وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية .
- إلزام المؤسسات بقواعد وإجراءات العمل وفق لمجال كل منها.

[1] د. كارم فاروق عبد الرسول،**نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة والحوكمة لتحسين المؤسسات الممولة للمشروعات الصغيرة**،مصر جامعة الدول العربية ص ص50، 51

- تعظيم دور المؤسسات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق الثروة للمجتمع وخلق فرص التوظيف.
- تحسين العلاقات بين المؤسسة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالمؤسسة من مساهمين وعملاء ومقرضين ومديرين وموظفين وموردين والمجتمع المحيط بها.
- بناء وسيادة وثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع.

كما حددت هيئة سوق المال أهداف حوكمة المؤسسات:

- تعظيم الثروة للمساهمين.
- حماية حقوق المساهمين.
- الإمداد بمعلومات تمكن المتعاملين من الأطراف المتعددة على اتخاذ القرار المناسب.
- التطابق مع القوانين.[1]

المطلب الثالث :خصائص ومكونات حوكمة المؤسسات:

أولا : خصائص حوكمة المؤسسات :

تتمثل خصائص الحوكمة في العناصر السبعة والتي يمكن توضيحها كالأتي:

الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

الشفافية: أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث.

الاستقلالية: أي توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.

المساءلة :أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

[1] أفروخ رانيا،**دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر،تخصص مالية وحاكمية مؤسسات ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر ،2015ص22.

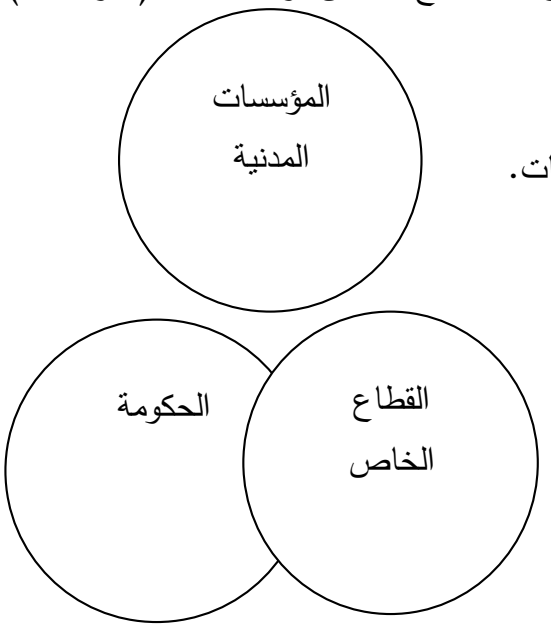
المسؤولية :أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصالح في المؤسسة .

العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.

المسؤولية الاجتماعية :أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.[1]

ثانيا :مكونات حوكمة المؤسسات:

تتضمن الحوكمة ثلاثة ميادين رئيسية هي الحكومة ،القطاع الخاص ،والمجتمعات (المؤسسات) المدنية كما هو مبين في الشكل التالي:



الشكل رقم 01: المكونات الرئيسية لحوكمة المؤسسات.

من إعداد: أستاذ أمير فرج يوسف.

فالحوكمة تهيئ البيئة السياسية والقانونية المساعدة بينما يعمل القطاع الخاص على خلق فرص العمل وتحقيق الدخل لأفراد المجتمع ،إما المجتمعات (المؤسسات) المدنية فتهيئ للتفاعل السياسي والاجتماعي بتسخير الجماعات للمشاركة في الأنشطة السياسية والاجتماعية والاقتصادية .بما إن لكل من تلك المكونات والميادين

[1]نفس المرجع السابق،ص54

نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بها يكون الهدف الاستراتيجي للحوكمة تعزيز التفاعل البناء بين الميادين الثلاثة في المجتمع.[1]

المبحث الثاني : مبادئ وأساسيات الحوكمة و محدداتها:

سنتحدث في هذا المبحث عن مبادئ وأساسيات حوكمة المؤسسات ومحدداتها حيث نخصص الطلب الأول لمبادئ الحوكمة والمطلب الثاني لأساسيات الحوكمة أما المطلب الثالث نتكلم فيه عن محددات حوكمة المؤسسات.

المطلب الأول :مبادئ حوكمة المؤسسات :

مبادئ حوكمة المؤسسات:

هناك العديد كن المبادئ التي تم وضعها لحوكمة المؤسسات ، وذلك بحسب رؤية الجهة أو المنظمة المعنية؛ وسنكتفي بالمبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتتمثل في:

- **ضمان وجود لإطار فعال لحوكمة المؤسسات** :حيث يعمل على رفع مستوى الشفافية، وكفاءات لأسواق، وأن يتوافق مع القوانين، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالتزام بتطبيق القانون .
- **حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:** يتم حفظ حقوق المساهمين كلهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة.

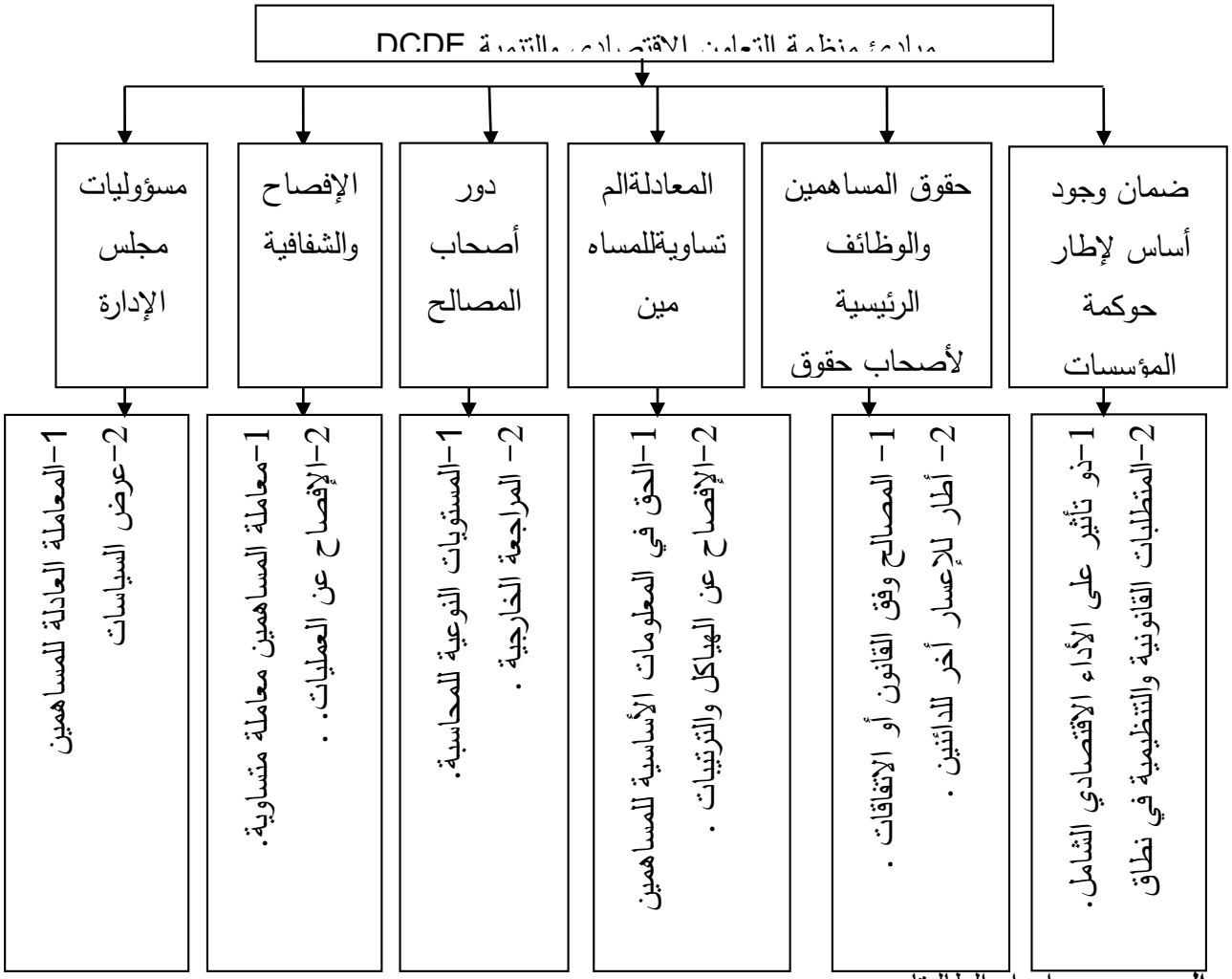
[1] أمير فرج يوسف،**حوكمة الشركات**،دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية ،مصر ،بدون سنة نشر ،ص80.

- **المساواة في التعامل مع المساهمين:** من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية، والحق في الاطلاع على الممارسات التي يقوم بها أعضاء مجالس الإدارة، والإدارة التنفيذية.
- **دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات** :ويتم ذلك عن طريق احترام دور أصحاب المصلحة ؛أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة (المساهمين ،المقرضين ،مجلس الإدارة ،الإدارة التنفيذية ،القوى العاملة والمجتمع)،وتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم القانونية وإفساح المجال أمامهم للمشاركة الفعالة في الرقابة على المؤسسة.
- **الإفصاح والشفافية:** ويكون بالإفصاح العادل، وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات، وملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** تحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة؛ وكيفية اختيارهم لأعضائه، ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.[1]

وهذا ما يلخصه الشكل التالي:

[1] نفس المرجع سابق ،ص19، 20.

الشكل رقم 02: مبادئ حوكمة المؤسسات:



المصدر: من إعداد الطالبتان.

المطلب الثاني :أساسيات تطبيق حوكمة المؤسسات

الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات :

- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للمؤسسة وذلك بالحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم.
- **مجلسا لإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين.

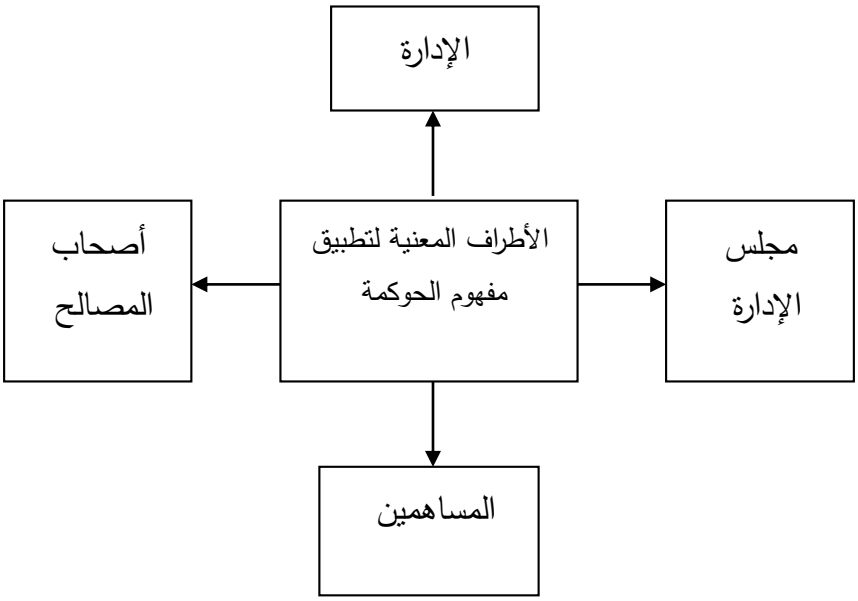
- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين.
- **أصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة في بعض الأحيان.

يسعى نظام الحوكمة إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف، وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر.[1]

والشكل التالي يوضح الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحكومة :

[1] نفس المرجع السابق،ص ص 05، 06.

الشكل رقم 03: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة



المصدر: من إعداد الطالب الأمين نصبة.

المطلب الثالث :محددات حوكمة المؤسسات:

لكي تتمكن من الاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد ولكي يتم ذلك لابد من توافر إطار ملائم ومناسب يحقق أهداف الحوكمة ويحقق ممارساتها بشكل سليم ويتحدد ذلك الإطار بمجموعة من المحددات التي تعتبر ضوابط لضمان فعالية التطبيق، وتتمثل هذه المحددات فيما يلي:

1- المحددات الخارجية:

تشمل المحددات الخارجية القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي للدولة والذي تعمل من خلاله المؤسسات وقد يختلف من دولة لأخرى وتتمثل أهم المحددات في:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين المؤسسات، قوانين العمل، قوانين الاستثمار ورأس المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنع الاحتكار.

- توفير التمويل اللازم للمشروع من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة.
- كفاءة الأجهزة الرقابية مثل: هيئات سوق المال وذلك بإحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة المعلومات المنشورة وكذا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام.

دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل المؤسسات بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات الجمعيات المهنية للمحاسبين ونقابات المحامين والعمال والموظفين....

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين التي تضمن حسن إدارة المؤسسة وتنظيمها مما يقلل المخاطر.[1]

2- المحددات الداخلية:

تشمل المحددات الداخلية القوانين واللوائح داخل المؤسسة؛ وتتضمن هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتوزيع المسؤوليات والسلطات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة.

وفي ضوء ما سبق نجد أن المحددات سواء كانت محددات داخلية أو محددات خارجية فهي جميعا تعمل على زيادة الثقة في الاقتصاد وسوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على الحقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، كما أن الحوكمة تشجع على القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية؛ وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل.[2]

---

[1] الأمين نصبة ، مرجع سبق ذكره ،ص19.

[2] نفس الرجع السابق،ص20

المبحث الثالث: واقع حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي

تطرقنا في هذا المبحث إلى واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي وذلك من خلال ثلاثة مطالب حيث تناولنا في المطلب الأول واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وفي المطلب الثاني مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي أما المطلب الثالث علاقة قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: حوكمة المؤسسات في الجزائر

رغبة في زيادة التكامل مع المجتمع العالمي بذلت الجزائر جهود مكثفة نحو بناء إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات ،حيث عملت على تحسين مناخ الأعمال بها وانتفاخ اقتصادها . فضلا عن قيام الحكومة بتنفيذ إصلاحات هيكلية ؛فإنها تعمل على تحفيز نمو القطاع الخاص كما تسعى الحكومة الجزائرية على زيادة نطاق الخوصصة ابتدءا من القطاع المصرفي والسماح بقدر أكبر من الحرية والفرص للقطاع الخاص وفي نفس الوقت الذي تجرى فيه الخوصصة واستكشاف فرص النمو خارج قطاع البترول ستزداد أهمية حوكمة المؤسسات لضمان المساءلة والشفافية في العمليات المتعلقة بإدارة الأعمال ،وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي **(IAS/IFRS)** والذي تم تطبيقه في سنة 2010 حيث صدرت في الجريدة الرسمية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها ،وهذا كدعامة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

ولما كانت جمعيات واتحادات الأعمال تفهم جيدا أهمية حوكمة المؤسسات، فقد قامت 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 2007بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات الجزائرية .وبمجرد إتمام الدليل سيتطلب

الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام الآلي ،بفوائد ومزايا حوكمة المؤسسات والإطار المؤسسي اللازم بها، ويعتمد لنجاح في إتباع ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال ، وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي ،ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات بهدف الترويج لحوكمة المؤسسات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.[1]

كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11مارس 2009، أعلنت كل من جمعية (**CARE**) واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة المؤسسات الجزائرية، وقد تم إعداد هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (**GCGF**)ومؤسسة التمويل الدولية (**IFC**).[2]

المطلب الثاني: مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي بموجبها توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم التقارير المالية وترجع المتطلبات النظامية للإفصاح المحاسبي إلى أنظمة وقوانين الشركات. كما لقي الإفصاح اهتمامات الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية البحثية عالميا ومحليا ولا زال كتاب النظرية المحاسبية يتعرضون إلى ماهية كفاءة وعدالة واكتمال الإفصاح المحاسبي وتعزيز الأداء والشفافية والمساءلة بالشركات.(حنان،1990)

إن تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات أصبحت مطلبا ضروريا من أجل إسهام في إنجاح ونمو سوق المال بما يعود على تنمية الاستثمار ،ولدا فإن دور الجهات الرقابية المسؤولة عن الشركات المساهمة والمؤسسات

---

[1] عمر،علي عبد الصمد،**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات** ،مذكرة تخرج غير منشورة ،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة الدكتور يحي فارس المدية ،الجزائر،2009ص35.

[2] نفس المرجع السابق،ص36.

الاقتصادية بكافة أشكالها يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق مواد أنظمة قوانين الشركات التي تقوم بها مجالس إدارة الشركات إلى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها إن تعمل على توفير الألية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل ولا شك أن توفير هده القواعد يجب أن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرف التجارية والتي من شأنها ان تعمل على تعزيز وتفعيل تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات الذي أصبح مطلبا ضروريا ودلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات والمؤسسات من خلال تبني المبادئ والقواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل الأداء الإداري والمالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدا الشفافية والمساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين.[1]

إن قوة حوكمة المؤسسات تتطلب إيجاد الأنظمة والقوانين ومتطلبات نظام الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس إدارات الشركات ولجان المراجعة من جهة اخرى كما أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراره الاستثماري.

كدلك وجوب تصميم الإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وكدلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل:الجوهرية وفرضية استمرار المنشأة واختيار السياسات المحاسبية عندما لا يكون هناك معيار ثابت وعرض المعلومات للمقارنة.(السعدني،2007)

ومما سبق يتضح أن الهدف الأساسي من الإفصاح والشفافية هو التأكد من توافر المعلومات المالية وغير مالية.(الإفصاح الفوري عن الأحداث الجوهرية التي تؤثر على المركز المالي للشركة)لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل أيضا الإفصاح بشكل عام عن

[1]ماجد إسماعيل أبو حمام،**اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة غير منشورة المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية ،غزة ،سنة 2009،ص51.

المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وأداء الشركة وهيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة.[1]

المطلب الثالث: علاقة قواعد الحوكمة بالإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية:

إن التطبيق السليم للحوكمة المؤسسية يشكل المخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنها،ودلك لما يحققه من دقة وموضوعية للتقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات فتطبق قواعد الحوكمة من شأنه أ، يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة المؤسسية وجهان لعملة واحدة يؤثر كل واحد منهما بالآخر ويتأثر به فإدا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للمؤسسات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية كدلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهاه المعلومات باعتبار أن هده الأخيرة تنتجها التقارير المالية وهي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل:مخاطر السوق والسيولة،ومخاطر معدل الفائدة ومخاطر الأعمال والإدارة ومخاطر أسعار الصرف فضلا عن دورها في عملية التنبؤ وعن اعتمادها كأساس لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية الدي يعتمد على فرض رئيس مؤداه العائد المحاسبي ومعدل التوزيعات ومعدل النمو وبعض النسب المالية كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن المؤسسات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل اتحاد قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد دلك القرار.

إن أهم دوافع تطبيق قواعد الحوكمة بالنسبة للمؤسسات والأسواق المالية هو إعادة ثقة المتعاملين من مستثمرين ومساهمين وإدارة المؤسسات في تلك الأسواق تجنبا لتعرضها إلى انهيارات أو حالات فشل بسبب

[1] نفس المرجع السابق ،ص52.

عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وقلة الشفافية وعدم المساءلة في التقارير المالية والجمعيات المهنية المتخصصة لها الأثر الواضح في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية وزيادة حركة التداول وأسعار الأسهم فضلا عن أهمية التوقيت الملائم في الإفصاح عن كافة المعلومات اللازمة لدلك الأمر الدي يؤثر في القدرة التنبئية لكل المعلومات وعلى سلوك المستثمرين الحاليين والمتوقعين.[1]

[1]مزراق حسينة،**الحوكمة وأثرها على مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**،مذكرة غير منشورة ،تخصص مالية وبنوك،جامعة أم البواقي،الجزائر،2015،ص70،69.

خلاصة الفصل:

نستخلص من خلال عرضنا لهذا الفصل أن حوكمة المؤسسات هي عبارة الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر ، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

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

الفصل الثاني

جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالحوكمة

الفصل الثاني: جودة المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالحوكمة

تمهيد:

تعتبر الحوكمة احد أهم المفاهيم التي تم الاحتفاظ بها خاصة في المجال المحاسبي المالي ،خصوصا بعد سلسلة الأزمات التي شهدها العالم والتي كان لها اثر سلبي على اقتصاديات تلك الدول بسبب الفساد المالي والذي يعود في كثير منه إلي عدم التطبيق السليم للقواعد المحاسبية والنقص الواضح في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ،لذلك تعتبر الحوكمة احد أهم الأدوات التي عول عليها للارتقاء بمستوى الإفصاح المحاسبي و تقديم معلومات تتسم بالجودة العالية ، في هذا الفصل سنتطرق إلى الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق أهم مطلب يجب توفره في المعلومة المحاسبية ألا وهو الجودة وهذا من خلال التطرق إل المباحث التالية :

المبحث الأول :الإفصاح المحاسبي كأداة لتطبيق الحوكمة :وذلك م خلال التطرق إلى مفهوم الإفصاح وأنواعه و مقوماته والتطرق إلى مفهوم القوائم المالية بمفهومها وأنواعها ثم دور الإفصاح المحاسب في تطبيق الحوكمة

المبحث الثاني: علاقة التأثر والتأثير لجودة المعلومات المحاسبية بالحكومة :من خلال شرح العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والحوكمة في مطلبين كالأتي :

1/جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على الحوكمة :من خلال شرح مفهوم الجودة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وأثرها في تطبيق قواعد الحوكمة

2/دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية :من خلال التطرق إلى تأثير حوكمة الشركات في المعلومة المحاسبية ،كما سنتطرق إلى آليات الحوكمة الداخلية والخارجية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية .

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي كأداة لتطبيق بالحوكمة

يعتبر الإفصاح المحاسبي أحاد أهام المفاهيم والمبادئ التي تلعب دورا هاما في إثراء قيمة البيانات والمعلومات المحاسبية، والتي تستخدم لأغراض أهمها إتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل في المؤسسات

المطلب الأول: القوائم المالية

1. **المفهوم**

- عبارة عن أداة محاسبية يستعملها المحاسبون لا ظهار نتيجة الشركة أو مركزها المالي لفترة زمنية مقبلة.
- وسيلة لتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية خاصة كما أنها ذات أهمية كبيرة لإدارة المؤسسة، فهي توضح مدى نجاحها وفشلها في استغلال الموارد المتاحة لها وتعد على أساس مجموعة من القواعد والافتراضات يطلق عليها المبادئ المحاسبية.[1]
- هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للشركة والعمليات التي تقوم بها, والهدف من ذلك هو تقديم تدفقات نقدية مما يساعد مختلف المستخدمين على اتخاذ قراراتهم.

❖ إذن تشير التعاريف إلى أن القوائم المالية عبارة عن مجموعة من البيانات لمسجلة وفق مبادئ محاسبية متعارف عليها , حيث يتم استعمال وسائل لتجميع وتبويب البيانات ذات الصلة بنشاط لمؤسسة ونتائجها و مركزها المالي خلال فترة زمنية محددة عادة ما تكون سنة .

2. **خصائص القوائم المالية**

1) القابلية للفهم

القابلية للفهم المباشر من قبل المستخدمين, لهذا الغرض فانه من المفروض أن يكون للمستخدمين مستوى معقول من المعرفة المحاسبية والرغبة في دراسة المعلومات وعموما يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة بحجة انه من الصعب من قبل المستخدمين .فهمها[2]

2) الملائمة

---

[1] حماد طارق عبد العال ،**تحليل القوائم المالية لإغراض الاستثمار ومنح ائتمان**

[2] حمد بوتين: **المحاسبة العامة للمؤسسة، الديوان المطبوعات الجامعية، ط 5، الجزائر، 2005، ص- ص،57-58**

أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياج متخذي القرار ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية من خلال المساهمة في تقييم الإحداث الماضية والحالية والمستقبلية للمؤسسة.[1]

3) الأهمية النسبية

تكون المعلومات مناسبة إذا توفرت فيها الأهمية النسبية لأنها مصدر مهم في اتخاذ القرار حيث إهمالها يؤدي بدوره إلى إحداث خلل في عملية اتخاذ القرار، لذلك فان الإفصاح الأمثل للمعلومة يرتبط بإمكانية المعلومات فكل معلومة تكون ذات أهمية إذا تم حذفها ويتأثر القرار المتخذ بهذا الحذف [2]

4) المصداقية

تتسم بالمصداقية إذا كانت خالي من الأخطاء والتحيز وكان بمقدور المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يتوقع أن تعبر عنه.[3]

5) الموثوقية

هي الثقة بالمعلومات المتوفرة ودرجة مصداقيتها، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرار فهي تتمتع بالحيادية وصدق التعبير وقابلية التحقق[4]

6) الحياد

وهي تكون بعدم تغليب مصالح فئة على فئة أخرى[5]

---

[1]خالد جمال الجعارات،**معايير التقارير المالية الدولية 2007** ،الطبعة الأولى، دار ا لمنشر والتوزيع، عمان الأردن 2008ص55-51

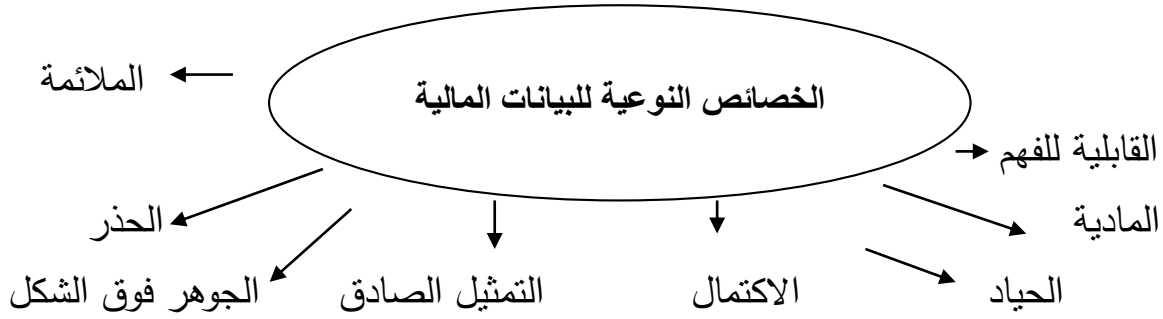
[2]خالد جمال الجعارات، نفس المرجع

[3]خديجة بغو ،دور القوائم المالية في تحقيق متطلبات الحوكمة **بالنوك ،دراة حالة عينة من موضفي الوكالات البنكية بام البواقي**

[4]مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطط الوطني**، مرجع سبق ذكره، ص106

[5] كريمة عليك ام الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة، (دارسة تحليلية لوجه نظر المحاسبين والمدققين)**،مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 14 ،العدد 2011،90ص114

الشكل رقم 05:



المصدر: مأمون حمدان جمعية المحاسبين القانونين السورين مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

3.القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وتنقسم هذه المعلومات إلى قسمين الأول قوائم مالية أساسية والثاني مكملة للقوائم الأساسية، إما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن يقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية):

تعرف الميزانية على أنها حصيلة الأرصدة المجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج وأنها ملخص مبوب لأرصدة لحسابات التي لازالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الاسمية إلى حساب الأرباح والخسائر ولكنها تحتوي رصيد هذا الحساب والمعلومات الواجب عرضها في صلب الميزانية العمومية هي :الممتلكات والتجهيزات والمعدات [1]

- الموجودات لغير الملموسة – رأس مال الصادر والاحتياطات
- الموجودات المالية – المطلوبات الغير متداولة المنتجة للفائدة
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى – حصة الأقلية
- المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب المعيار المحاسبي رقم 12، ضرائب الدخل ..الخ

2. **قائمة الدخل :**

هي قائمة المكاسب كما يطلق عليها البعض، التي تعبر عن مدى نجاح عملات المنشاة في فترة زمنية معينة ، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشاة وعليه يمكن القول أن قائمة الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروفات لتحديد الصافي بطريقة مبسطة ، فمن بين لمعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذه القائمة هي :[2]

- الإيراد /نتائج الأنشطة التشغيلية
- تكاليف التمويل
- المصروف الضريبي
- البنود الغير عادية
- حصص الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة فالربح والخسارة...الخ

3. **قائمة التغير في حقوق الملكية :**

---

[1] كمال النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1 2004 ،ص522

[2] مجدي محمد الجعيبري ،**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية** ،**رسالة ماجستير 2010**

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هاذ التغير ومصادره فالمعلومة التي تتضمنها هذه القائمة هي كالأتي:[1]

- صافي الربح أو الخسارة
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود

إضافة لهذا على المنشاة أن تعرض ضمن هذه القائمة:

- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين
- رصيد الربح أو الخسارة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية

الحركات خلال الفترة

- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة بنية بشكل مستقل كل حركة .

4. **قائمة التدفقات النقدية** :هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات للمنشاة خلال فترة زمنية معينة ، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية التزامات بإعداد هذه القائم من خلال إصدار للمعيار رقم (7).[2]

3. مستخدمي القوائم المالية

1.الإدارة: بمختلف مستوياتها ابتداء من مجلس الإدارة ومرورا بالمدير العام تهتم بالتحليل المالي كل حسب مهامه ومسؤولياته [3]

2.الحكومة: تهتم بالمعلومات المتعلقة بمدى التزام المؤسسة بالقوانين المتعلقة بها وقانون ضريبة الدخل والمبيعات كما تحتاج معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرتها على

---

[1] ناصر دادي عدون ،**دراسة حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،جامعة الاغواط، عمار ثلجيي.

[2] جعفر عبد الإله، **مرجع سبق ذكره**

[3] مؤيد راضي خنفر ،**تحليل القوائم المالية ،مدخل نضري**

تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني [1]

3.**الموظفون** : يحتاج الموظف المعلومات المتعلقة بمدى الأمان الوظيفي ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل إضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطلب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية[2]

4.الموردون: هم من يقدم الخدمات والبضائع للمنشاة بالأجل وذلك وغالبا مايكون تسديد الديون في مدة سنة مالية واحدة لذا فاهتمامهم يتركز على الوضع المالي للزبون وقدرته على التسديد

5.**العملاء:** يهتمون بالمتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة بارتباطهم أو اعتمادهم على المنشاة في المدى الطويل

6.المقرضون: قد يكونون حملة الأسهم أو مؤسسات يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فبما اذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق

7.**المستثمرين** :هم أصحاب الأسهم في شركة المساهمة (الملاك)أو من ينوون استثمار أموالهم في هذه الشركة حيث يسعى هؤلاء إلى تحليل القوائم المالية للمشروع للتعرف على الأرباح المحققة خلال فترة زمنية أو فترات مالية معينة كما يسعون للتنبؤ بالإرباح المتوقع تحقيقها في المستقبل وكذا العائد على أسهم المشروع ويدرسون من خلال هذا التحليل سياسة توزيع الأرباح وثباتها وقدرة المشروع على توفير السيولة النقدية الأزمة لدفع حصص أرباحهم[3]

8.**الجمهور** : يحتاج للمعلومات التي تزوده بالمعرفة التامة حول وضع المشروع ومدى نشاطه وكل مايتعلق به من اتجاهات وتطورات .

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي ،المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ،الإسكندرية

[2] – الشريف جاب الله ،سلم طرابلس ،**القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ،معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**

[3] –وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،ماستر كلية علوم تجارية ،بسكرة**

المطلب الثاني : الإفصاح المحاسبي

➢ المفهوم:

1. يقصد به على وجه العموم العلانية الكاملة إما في المحاسبة فهو إن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهم المستخدمين وتساعدهم في اتخاذ القرارات وهو أيضا نشر المعلومات المحاسبية الضرورية شرط أن تكون غير مضللة ولا تؤثر على المعلومات الواردة في التقارير المالية

2. حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هو عرض القوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبة المقبولة ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم المالية ومعاني المصطلحات الواردة فيها [1]

➢ أهمية الإفصاح المحاسبي

-زيادة الاهتمام بمتطلبات الحوكمة نتيجة الأزمات المالية والانهيارات المؤسساتية خاصة في ظل الإخفاق ألذ مس مهنة التدقيق الخارجي

-إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين حيت ليبقى هناك مبررات لإدارة مؤسسات المساهمة للتهرب من الإفصاح بحجة حماية مصالح المساهمين

- قيام لجنة معاير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي رقم 05 المتعلق بالإفصاح بالبيانات الخاصة بالمؤسسات الصناعية [2]

➢ أنواع الإفصاح المحاسبي

1.الإفصاح الكامل : هو شمولية التقارير وتغطيتها للمعلومات ذات الأثر المحسوس على القارئ و يعتبر كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع الاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تأثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .[3]

2.الإفصاح العادل: يهتم بتوفير المعلومةلاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير

---

[1] حماد طارق عبد العال **(حوكمة الشركات، المفاهيم ،المبادئ، التجارب، تطبيق الحوكمة في المصارف)** الدار الجامعية ،مصر

[2] رسالة ماجستير، **اثر الحوكمة على مستوي الإفصاح المحاسبي** ،دراسة ميدانية ،ولاية سعيدة كمال الدين الدهراوي،**تحميل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، -21.ص-ص2006 19

[3] رسالة ماجستير، **اثر الحوكمة على مستوي الإفصاح المحاسبي** ، دراسة ميدانية ،ولاية سعيدة

بشكل يتضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على أخرى من خلال مراعاة جميع هذه الفئات بتوازن [1]

3.الإفصاح الكافي : يشمل توفير الحد الأدنى يشمل توفير الحد الأدنى الذي يجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ومفهوم الحد الأدنى غير المحدد بشكل دقيق إذ تختلف حسب الصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثير مباشر في اتخاذ القرارات ناهيك عن انه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[2]

4.**الإفصاح الملائم** : يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ضروف المنشاة و طبيعة نشادها اذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل ان تكون ذات قيمة لقرارات المستثمرين وتناسب ضروف المنشاة

5.**الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)** : اي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لإغراض اتخاذ القرار مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير العادية ;الإنفاق الرأس مالي وهذا النوع من الإفصاح من شانه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الاضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها لبعض الفئات الأخرى

6.**الإفصاح الوقائي** : هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل حيث تسمح للأطراف ذوي القدرات المحدودة على فهم وإدراك المعلومات التالية لذا يجب أن تكون على درجة عالية من الشفافية والموضوعية فالإفصاح فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن معلومة غيرمضللة.[3]

➢ مقومات الإفصاح

- ✓ **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية** :ان تعدد الفئات المستخدمة لمعلومات المحاسبة وتباين طرق استخدامه لها ،جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من اجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة. [4]
- ✓ **تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومة المحاسبية:** بهدف الحكم على المعلومة بالملائمة وعدم الملائمة يجب تحديد الغرض من استخدامها.

---

[1]عمر نمس لماواتمة، **قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركا الصناعية المساهمة الةامة المتداولة في سوق عمان المالي**، مذكرة ماستر، دراسة

[2]_ بن عياشي عمار، عمر يسامي

[3]زغدار احمد سفير، **خيار لجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية** ، ورقلة

[4] د، علي عمر عبد الصمد، مرجع سبق ذكره

- ✓ **تحديد طبيعة ونوعية المعلومة المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** يتمثل ذلك في تجديد المعلومات النى تكون ضمن القوائم المالية الأساسية وتلك التي تكون ضمن الملحقات كما ان عملية إعداد القوائم المالية تخضع لمبادئ،مما يوجب وضع قيود تنظيمية لتحديد كمية المعلومات المحتوات في القوائم المالية ومن بين هذه القيود الأهمية النسبية ،مبدأ الحيطة والحذر
- ✓ **تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية:**يتطلب الإفصاح المناسب عن المعلومات استعمال طرق تسهل فهم المعلومات المعروضة في القوائم المالية،كما يتطلب تنظيم المعلومات بصورة منطقية تسهل قراءتها وتتوقف المفاضلة بين الطرق حسب طبيعة المعلومة وأهميتها النسبية

المطلب الثالث : الإفصاح المحاسبي كآلية لتطبيق الحوكمة

أن من أهم المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة هو الإفصاح والشفافية وما يحمل في طياته من إعداد تدقيق المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير العالية الجودة وان يتم توفيرها للمستخدمين في الوقت الملائم والتكلفة المناسبة[1]

لذا فالتطبيق السليم للحوكمة يشكل مدخل فعال في تحقيق جودة التقارير المالية اذ يعتبر احد المعايير السياسية للحوكمة من خلال إبراز دقة التقارير المالية إذن فهناك علاقة قوية بين تطبيق قواعد الحوكمة والمعلومات المحاسبية وان تطبيق القواعد يؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية والحوكمة وجهان لعملة واحدة حيث إن الإفصاح المحاسبي يعتبر أداة لتطبيق الحوكمة كما أنها تساهم في دعم الإفصاح من توفير متطلبات جودة المعلومة المحاسبية يعد وجود نضام إفصاح قوي وجودة معلومات محاسبية جيدة يشجع على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في السوق حيث تظهر التجارب أن الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداة قوية للتأكد من سلوك الشركات.

وتظهر أهمية الإفصاح باعتباره شرط أساسي لتأسيس سوق الأموال وما ينتج عنه من التزام الشركات بإتباع قوانين تحددها المهنة وهذا حتى يكتسب الإفصاح المصداقية لدى المستخدمين وبهذا تكون المعلومات ذات قيمة للجميع

[1] [1]دكتور علي عمر عبد الصمد مرجع سبق ذكره

المبحث الثاني :علاقة التأثر والتأثير لجودة المعلومة المحاسبية بالحكومة

المطلب الأول :جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على الحوكمة

أولا : مفهوم جودة المعلومة المحاسبية[1]:يعني صلاحية الشيء الذي اعد من اجله أو مطابقة السلعة للمواصفات المطلوبة ،كما أن جودة الخدمة تعني ملائمته للخدمة التي أعدت لأجلها لذلك فالجودة مسالة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل من حيث إشباعها للحاجة في حدود المقابل الذي يتحمله

- حسب تعريف FAF هي الشفافية والوضوح وتوفر المعلومات في الوقت المناسب
- حسب مجمع المحاسبين الأمريكي تعرف على أنها القدرة على استخدام المعلومات في محال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات ،فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة .

حيث يمكن تقييم مستوى الجودة والموثوقية في القوائم المالية من خلال اختيار مجموعة من المقاييس المتمثلة في [2]:

- ❖ دعاوى قضائية مرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية
- ❖ الدعاوى القضائية المرفوعة بسبب مخالفة قواعد ومبادئ العرض ولإفصاح
- ❖ معدل تغير المدققين الخارجيين بسبب الخلاف علىالسياسة المحاسبية .

فمفهوم جودة المعلومة المحاسبية يعني ما تتمتع به من معلومات ومصداقية وما تحققه للمستخدمين من منفعة.

ثانيا :خصائص جودة المعلومة المحاسبية

تتمثل في مجموع من الخصائص وهي الملائمة والموثوقية والثبات والقابليةللمقارنة والقابلية للفهم[3]

إذن:

---

[1]عباسي عصام،" **تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و اتخاذ القرارات** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2012 ، ص: 46

-.حنان قسوم ،**أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية –دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف.**

[2]سميحة بالجودي، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة

[3]مؤيدالساعد يوسلمان عبود زبار، **جودة المعلومات وتأثيرها في القرارات الاستراتيجية– دراسة ميدانية في عينة من المصار فالعراق**

- ✓ .**القابلية للفهم** :هي قدرة الفهم المباشر من قبل المستخدمين ، هذا يفرض ان المستخدمين لديهم معرفة مناسبة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية ،ولديهم الإرادة لدراسة المعلومات لحد معقول ومع هذا لا يجب استبعاد المعلومات التي يجب إدراجها في القوائم المالية لاتخاذ القرارات بحجة صعوبة فهمها .
- ✓ **الملائمة** : لكي تكون المعلومات مفيدة يجب ان تكون ملائمة للاحتياج متخذي القرار من المستخدمين، حيث تكتسب المعلومات صفة الملائمة في خال أثرت على القرار الاقتصادي للمستخدمين بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية او تأكيد او تصحيح تقييماتهم الماضية [1]
- ✓ **القابليةللمقارنة** :يعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات سابقة لنفس الشركة
- ✓ **الثبات** :يعني ان تستعمل المؤسسة نفس الطرق ولأساليب لنفس الإحداث المحاسبيةلا تتغير من فترة محاسبية لآخري
- ✓ **الموثوقية**:يعني قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف الاقتصادية وبالشكلالذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراته أي الموثوقية ،ولتمتاز بالثقة يجب توفر مجموعة من الخصائص أهمها الأمانة في التمثيل أي صدق المعلومات في التعبير عن صفقة معينة

ثالثا : اثر جودة المعلومة المحاسبية على الحوكمة

ترتبط المحاسبة سواء علي المستوى المهني أو المستوى التنضيري بالحكومة ارتباطا وثيقا،حيث تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات المهنية والعلمية تأثرا وتأثيرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لهذه المبادئ والإجراءات إن تطبق بفاعلية وتأتي ثمارها دون دعم مهنة المحاسبة وذاك من خلال مايلي :

1. ضرورة أن تلعب مهنة المحاسبة دورا بارزا في دراسة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية ومن خلال مخرجات هذه الو ضيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة ،وتحقيق التوصيل الفعال لكافة أطراف بشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة

[1]مجيلي خليصة ،دورالنظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف.

2. إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير إستراتيجية المراجعة ،فمن خلال تنفيذ وضيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة ،وبالتالي زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في نطاق وتوقيت وطبيعة المراجعة
3. يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة الحوكمة الشركات سيؤثر على مستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة ، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الأخر ويتأثر به ، فإذا كان الإفصاح هو احد أهم مبادئ الحوكمة فان إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية
4. يوجد ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وجودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة [1]
5. عامل مشترك يجمع بين مبادئ الحوكمة هو جودة المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل بما تتضمنه بجوانب مختلفة عن الشركات ،ولا يقتصر الأمر على ذلك بل يشتمل على: مرحلة الإعداد ومسؤولية مجلس الإدارة واللجان والمراجعين، مرحلة الإفصاح، المعلومات ذاتها وما يجب أن يتوفر من عناصر الجودة

المطلب الثاني: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبي

تلعب الحوكمة دور فعال في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، إذ تعبر قواعد الحوكمة على احترام خاصية الدقة والشفافية والموضوعية والملائمة وغيرها خلال إعداد التقارير المالية مع ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات ،وباعتبار أن التقارير هي الناتج النهائي للمؤسسة وجب أن تتسم بالجودة لتعكس مدى متانة نظام الحوكمة في ذلك القطاع

يبرز دور الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات التي صنفها كل من IMPAVIDO و HESS إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يلي :

أولا: الآليات الداخلية للحوكمة :

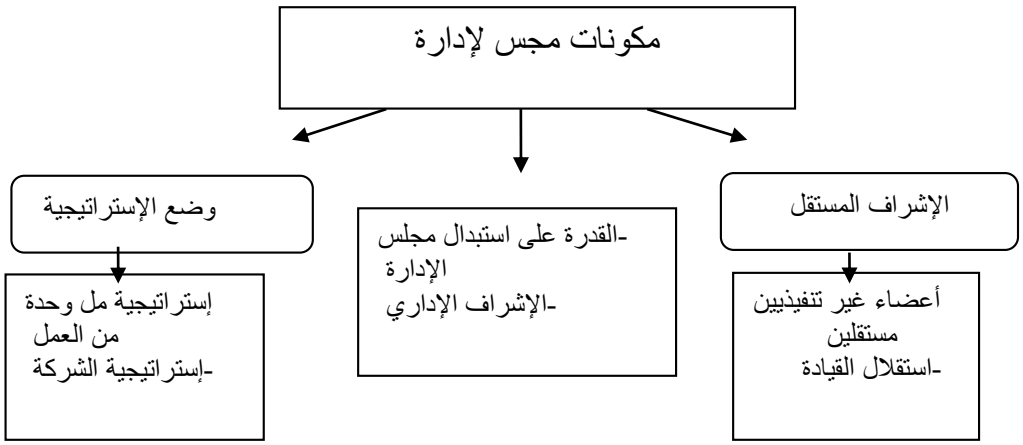
تتمثل في أنشطة وفعاليات الشركة ،واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها ويمكن تصنيفهاإلى ما يلي :

---

[1]– جاوحدو رضا،"**تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية** "، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ،رهانات وأفاق)،جامعة العربي بن مهديي أم البواقي.

1) **دور مجلس الإدارة :أن** الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أفضل أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر من كل سوء استعمال الإدارة، وذالك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إعفاء ومكافأة الإدارة العليا ،كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية للشركة ،ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ،ويراقب سلوكها ويقوم أداءه ،وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون قيمة هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة ،وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ،كما يجب أن تملك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية لشؤونها ،وتقوم باختبار الإدارة العليا فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذالك [1]

والشكل التالي يوضح مكونات مجلس الإدارة:



المصدر:محمد مصطفى سليمان ،**حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية 2006،ص98

يلجا مجلس الإدارة إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضاءه حيث الميزة الرئيسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل المجلس بل ترفع اليه تقرير مفصل والمجلس هو صاحب الرأي النهائي و المسؤولية الكاملة .

[1]محمد مصطفى سليمان، المرجع نفسه، ص97

2) لجنة المراجعة

اضهرت العديد من الدراسات العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية أن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية ،فوجود لجنة مستقلة تقوم بالأشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم الاستقلالية ودور المراجع الخارجي والتا كيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة ،سوف يؤدي هذا بالضرورة إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قراراتها على أساس هذه المعلومات ،بل أن العديد من البورصات العالمية والمالية تطالب الشركات بضرورة إصدار لجان المراجعة تقرير ضمن التقارير المالية وتقرير المراجع حتى تزيد من جودة ومصداقيةالمعلومات التي تتضمنها ،كما يجب على اللجنة التأكد من كفاية المعلومات وأنها أعدت على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .[1]

3) المراجعة الداخلية

تعرف على أنها نشاط مستقل وموضوعي يعطي ضمان للشركة على درجة دقة العمليات وإعطاء نصائح لأجل التحسن والمساهمة في إنشاء القيمة المضافة وهو يساعد الشركة في لتقييم الأهداف المتوقعة ،فقد نص المشرع الجزائري من خلال المادة 40من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88الصادر بتاريخ 1988/1/12الذي بنص على :يتعين على الشركات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في الشركة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها .[2]

ثانيا :الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

1) المراجع الخارجي

نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذال من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية التقرير الذي يقوم به فدور المراجعة الخارجية أصبح فعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ،وبهذا تكون المعلومات المقدمة ذات جودة ومصداقية .[3]

---

[1] [1]قيرواني أسامة ،**اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي** سمير محمد كمال عيسى **اثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح دراسة تطبيقية.**

[2]جمعة احمد حلمي وآخرون **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر** ، دار المنهج للنشر والتوزيع عمان 2009 ص 19.

[3]سمير كامل محمد عيسى،"**أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح دراسة تطبيقية**

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ،على أن هذه الأخيرة احد أهم المعايير الأساسية للحوكمة من خلال ابرز الدقة والشفافية ،وبالتالي هناك علاقة قوة بين تطبيق الحوكمة وجودة المعلومات المحاسبية ،كذالك الأثر المباشر من تطبيق الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات المالية التي تنتجها هذه التقارير من أهم الركائز التي يمتد عليها في قياس المخاطر بكل أنواعها .[1]

إذن يتضح من خلال ما سبق أن العلاقة بين الحوكمة وجودة المعلومة المحاسبية هي علاقة طردية إلى حد معين ،فبقدر الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة بقدر ما يمكن تحقيق جودة المعلومة المحاسبية كما إن هناك

عناصر مشتركة في كلا الطرفين حيث إن الإفصاح من مبادئ الحوكمة فهو أيضا من عناصر جودة المعلومات الإفصاح الكافي في الوقت الملائم.[2]

[1] جمعة احمد حلمي وآخرون **نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر** ، دار المنهج للنشر والتوزيع عمان 2009 ص 19.

[2] خليل محمد ،**دور المحاسب الإداري في إطار الحوكمة مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة جامعة بنها العدد الثاني 2003ص 35.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل إبراز مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها من ملائمة قابلية للفهم الموثوقية قابلية لمقارنة والثبات وكذا الوقوف على مدى علاقة التأثر والتأثير الحوكمة المؤسسات بالمعلومات المحاسبية وكذا الدور الايجابي الذي يجب أن تلعبه الحوكمة من خلال آلياتها والمساهمة في تحقيق الشفافية وإضفاء المصداقية على المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسة وتوفير معلوما ذات جودة عالية حتى يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

تمهيد

بعدما تطرقنا في الجانب النظري إلى الفصل الأول والممثل في الإطار المفاهيمي للحوكمة ،ثم الفصل الثاني المتمثل في دور جودة المعلومة المحاسبية ،تعرفنا على مختلف الآليات المرتبطة بالحوكمة والياتها ومبادئها وكذا تعرفنا على مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وخصائصها إضافة إلى علاقة التأثير المتبادلة بين الحوكمة وجودة المعلومة المحاسبية ،سنحاول في هذا الفصل دراسة دور تطبيق جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق الحوكمة من خلال :

المبحث الاول :منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني:نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المطلب الأول :الطريقة المستخدمة في الدراسة

الفرع الاول :منهج الدراسة

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الذي يعد أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن موضوع معين في البحث بغرض التعرف على مدى تاثير جودة المعلومات المحاسبية على تطبيق متطلبات الحوكمة ،وذلك بالاعتماد على نوعين اساسيين من البيانات وهي البيانات الثانوية والاولية

البيانات الثانوية: تمثلت في مجموعة الكتب والدرسات المنشورة والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالموضوع اضافة الى جمع ما تيسر من مصلدر متاحة عبر شبكة الانترنت بحيث تم تغطية الجانب النضري من الدراسة والذي يعتبر جزء هام من الدراسة الميدانية.

البيانات الاولية: تم توزيع استبيانات لتجميع المعلومات اللازمة لموضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائى،واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، حيث تكون الاستبيان من جزأين،الجزء الأول يحتوي على البيانات الشخصية الخاصة بعينة الد ا رسة والتي تتعلق بالمؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة، أما الجزء الثاني فيتكون من اربعة محاور موزعة كما يلي:

المحور الاول :يحتوي على اسئلة لقياس اثر مدى تاثير خاية القبلية للفهم على تطبيق الحوكمة

المحور الثاني :يتضمن اسئلة لقياس مدي تأثير خاصية الملائمة على تطبيق الحوكمة

المحور الثالث: يتضمن اسئلة لمعرفة مدى مساهمة خاصية القابلية للفهم في تحقيق متطلبات الحوكمة

المحو الرابع : يحتوي اسئلة لمعرفة مدى مساهمة خاصية المصداقية في تطبيق الحوكمة

الفرع الثاني :مجتمع وعينة الدراسة

اولا :مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين وخبراء المحاسبين باعتبارهم الطرف صاحب الخبرة والمستخدم للقوائم المالية للاستفادة من الخبرة التي لديهم في هذا الموضوع

ثانيا :عينة الدراسة

تمت عملية توزيع الاستبيان بطريقة الكترونية حيث وزع 90 استبيان على جميع أفراد العينة وتم تحصيل 35استبيان استبعدنا 5 منها بسبب انتهاء فترة الدراسة

الجدول رقم01 :الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المؤوية
عدد الاستمارات الموزعة	90	100%
عدد الاستمارات المسترجعة	35	%38.88
عدد الاستمارات الملغاة	5	%5.55
عدد الاستمارات المقبولة للدراسة	30	%33.33

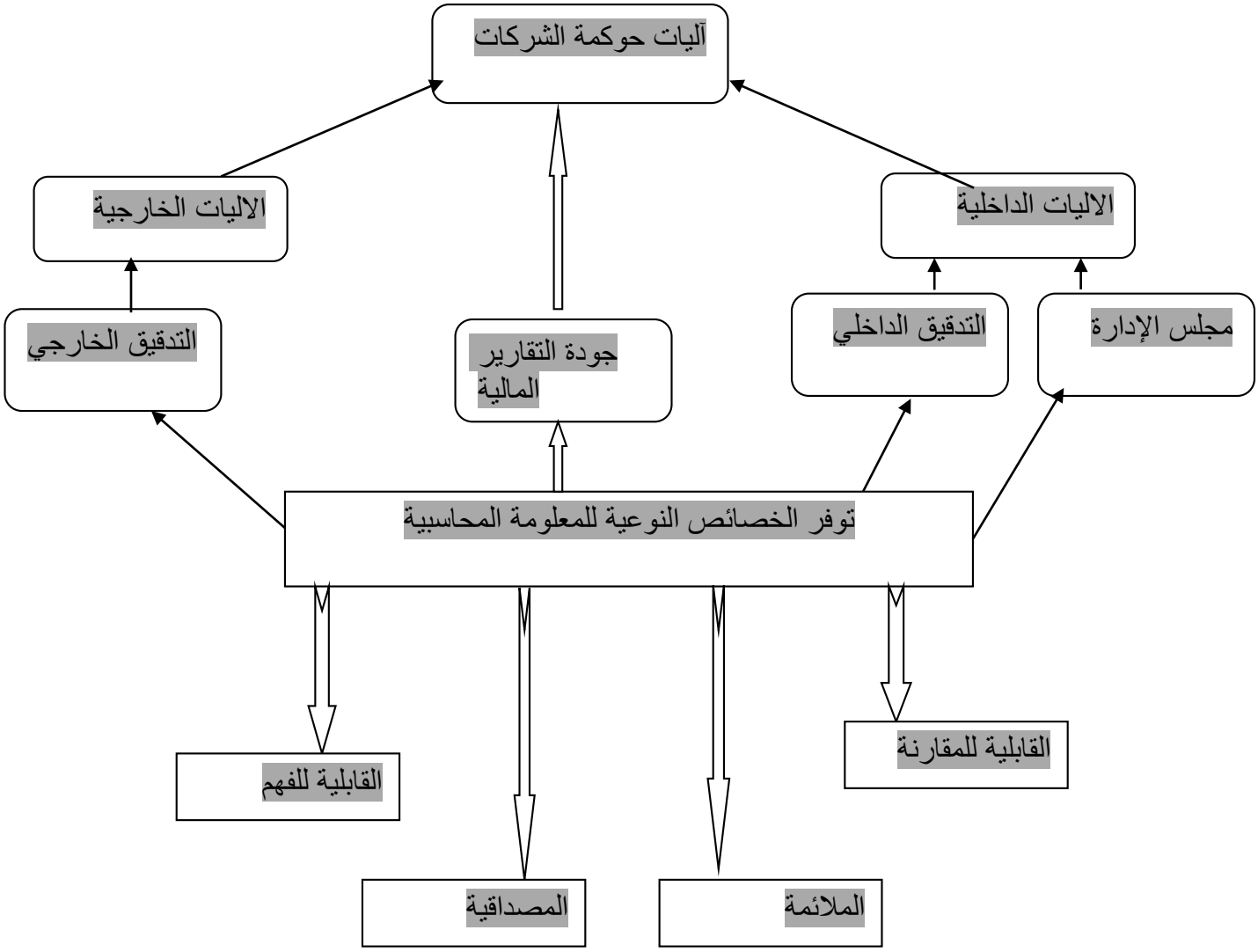
المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على فرز الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد الاستمارات بلغ 90استمارة، والتي أستخلص منها 30استمارة صالحة للدراسة ، أما باقي الاستمارات فقد تم إلغائها للأسباب التي سبق ذكرها.

الفرع الثالث : نموذج الدراسة وحدودها

اولا :نموذج الدراسة

الشكل رقم06 : نموذج الدراسة



المصدر :من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجانب النظري

تهدف الدراسة إلى قياس اثر جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية من خلال جملة خصائصها على تطبيق الحوكمة من خلال التأثير على آلياتها الداخلية والخارجية .

ثانيا :حدود الدراسة

المكانية:اقتصرت هذه الدراسة على مكاتب المحاسبين و خبراء المحاسبين

الزمنية :حدد وقت جمع البيانات من شهر جويلية إلي شهر أوت من سنة 2020

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

الفرع الأول :الاستبيان

تم استخدام استمارة استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والتي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، حيث تمت صياغة فقرا ت الاستبيان بالاعتماد على الخلفية النظرية للبحث وبعض الدراسات السابقة)أنظر الملحق رقم 1 و2)

حيث تكونت استمارة الاستبيان من قسمين كما يلي:

القسم الأول: خصص هذا القسم للبيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة، حيث تضمن 3 فقرات (المؤهل العلمي،الخبرة، الوظيفة)

القسم الثاني: احتوى على مجموعة من الفقرات والبالغة اثنتا عشرة فقرة (12)، حيث تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الاول :تناول هذا المحور مجموعة من الفقرات حول تقييم مدي امكانية تطبيق الحوكمة وقد خصص له ثلاث فقرات من 1-3

المحور الثاني :تناول هذا المحور مجموعة من الفقرات المتعلقة بخاصية القابلية للفهم ومساهمتها في تحقيق الحوكمة ، خصصت له ثلاث فقرات من 4-6

المحور الثالث :احتوي هذا الأخير الفقرات المتعلقة بخاصية الملائمة وقد خص له ثلاث فقرات من 7-9

المحور الرابع: احتوى هذا المحور على مجموعة من الفقرات والي تتعلق بخاصية المصداقية للمعلومة

المحاسبية خصص ه كذال ثلاث فقرات من 10-12

والجدول التالي يوضح كيفية تبويب الاستبانة

الجدول رقم:02 تبويب الاستبانة

الأقسام	المحاور	الأسئلة المقابلة لكل محور
القسم الأول	البيانات الشخصية للمستجوب	من 1-3
القسم الثاني	بيانات حول الموضوع :حيث تم تحديد المحاور حسب خصائص الجودة لمعرفة مدي مساهمتها في تحقيق متطلبات الحوكمة المحور الأول : تتعلق أسئلته بخاصية القابلية للمقابلة المحور الثاني :خاصية الملائمة المحور الثالث : خاصية القابلية للفهم المحو الرابع: خاصية المصداقية	من 4-6 من 7-9 من 10-11 من 12-14

المصدر:من اعداد الطالبتين اعتمادا على الملحق رقم01

يحتوي الاستبيان على اثنتا عشر سؤالا، تم فيه استخدام أسلوب الأسئلة المغلقة وذلك

وفق مقياس لكارت الثلاثي لتقييم أراء العينة حول فقرات الاستبيان، بهدف اختبار فرضيات الدراسة كما هو

موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم03 :مقياس لكارت الثلاثي المعتمد في الدراسة

البيان	لا	محايد	نعم
الدرجة	1	2	3

المصدر :من اعداد الطالبتين

ويتم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل ما إذا كان إيجابيا أو سلبيا عن طريق المقارنة بين متوسط العينة والمتوسط الحسابي الفرضي، ويتم حساب المتوسط الفرضي بقسمة مجموع بدائل الإجابات على عددها .

نظرا لاستخدام مقياس لكرت الثلاثي فإن المتوسط الفرضي يتم حسابه كما يلي:

عدد البدائل هو 3 حيث يمثل عدد الإجابات المقترحة وفق سلم لكارت الثلاثي .

مجموع البدائل هو 6

اذن المتوسط الحسابي افرضي هو 3/6 ويساوي 2

وبغرض تحديد نتيجة الاستبيان وقياس راي افراد العينة بشان الاسئلة التي تضمنها الاستبيان قمنا بحساب المتوسط الحسابي المرجح كما يلي

طول المسافات يساوي 2

المتوسط الحسابي المرجح هو 3/2 تصبح 0.66 والتوزيع موضح في الجدول التالي

المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
من 0.66الى 1.66	لا
من 1.67الى2.33	محايد
من2.34الى 3	نعم

الفرع الثاني : ثبات فقرات الاستبيان

تم إجراء خطوات الثبات على العينة بطريقة معامل(ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha**)، حيث يقصد بثبات الاستبيان أن تعطي نفس النتائج أو نتائج مقاربة في حالة إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف وعلى نفس عينة الدراسة

- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الاستبيان، والجدول الموالي يبين نتيجة هذا الاختبار:

الجدول رقم04 :معامل الثبات) طريقة ألفا كرونباخ (

البيان	عدد الفقرات	معامل الفاكروم باخ
الاستبيان ككل	12	0.749

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة ثبات الدراسة)معامل ألفا كرونباخ(قد بلغت 0.749 وهي اكبر من 60% والتي تمثل قيمة الثبات المتعارف عليها، وهذا يدل على أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات أي أنه إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة فإن نسبة 0.749 سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى.

الفرع الثالث:الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة والتي تتلاءم مع نوع البيانات الم ا رد تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS ، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

- **النسب المئوية والتكرارات:** للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة

-**المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل فقرة من فقرات الاستبيان، مع العلم أنه يفيد في ترتيب فقرات حسب أعلى متوسط حسابي وهو مؤشر يفسر مدى الموافقة على الفقرة.

-**الانحراف المعياري:** وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل فقرة من فقرات الاستبيان، ولكل محور من المحاور الأساسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات الاستبيان إلى جانب المحاور الأساسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها، وإذا كان الانحراف المعياري واحدا صحيحا فأكثر فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها.

-**اختبار ألفا كرونباخ:** لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان

اختبار t لمتوسط عينة واحدة One Sample T Test:من اجل اختبار الفرضيات في حالة التوزيع الطبيعي .

المبحث الثاني:نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول : خصائص وسمات عينة الدراسة

بعد ماتم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينه الاحصائية المكونة من الامحاسبين ومن خبراء المحاسبين وذالك بتوزيعها حسب كل كن المؤهل العلمي والخبرة والوظيفة باستخدام برنامج التحليل الاحصائي spss

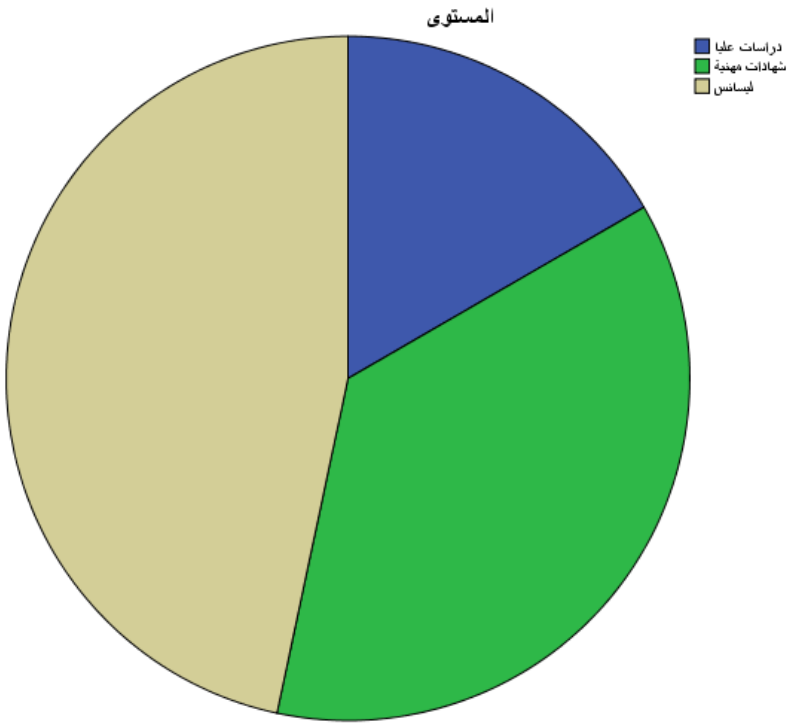
الفرع الأول: تحليل خاصية المؤهل العلمي

الجدول رقم 05 :توزيع العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المؤية
دراسات عليا	5	16.7
شهادات مهنية	11	36.7
ليسانس	14	46.7
المجموع	30	%100

المصدر :من اعداد الطالبتين باعتمادا على مخرجات SPSS

الشكل رقم :تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



نلاحظ من خلال الجدول رقم والشكل رقم الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ان حاملي شهادة ليسانس كان الاكثر توزيعا بينهم حيث بلغ عددهم 14فرد بنسبة 46.7%،ثم يليه مؤهل شهادات مهنية الذي بلغ عددهم 11 فرد بنسبة 36.7%،ثم مؤهل الدراسات العليا بنسبة 16.7%وقد بلغ عددهم 5افراد ،وهنا نلاحظ تقارب بين نسبة مؤهل ليسانس ومؤهل الشهادات الاخرى وهذا مايدعم الاجابة على الاستبانة .

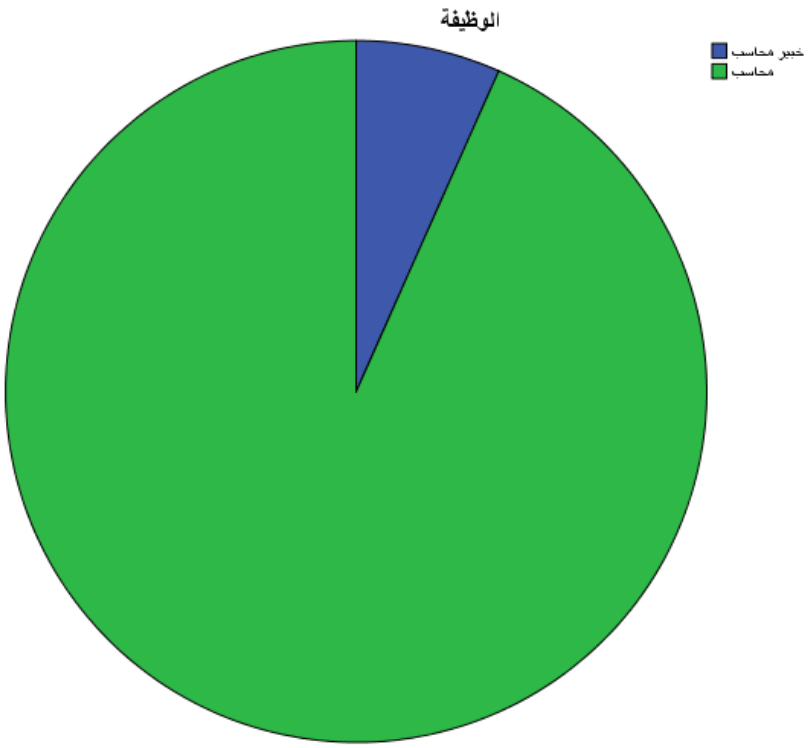
الفرع الثاني :تحليل خاصية الوظيفة

الجدول رقم 06 :تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المؤية
محاسب	2	%6.7
خبير محاسبي	28	%93.3
المجموع	30	%100

المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

الشكل رقم :تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الوظيفة



تتكون عينة الدراسة من 30 فرد حيث يوضح الجدول رقم والشكل رقم والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة ، حيث كان اغلبهم محاسبين بلغ عددهم 28 فرد بنسبة 93.3%،وعدد خبراء المحاسبين بلغ 2 بنسبة 6.7% ، وهذا مايخدم الاستبيان من ناحية خبرتهم .

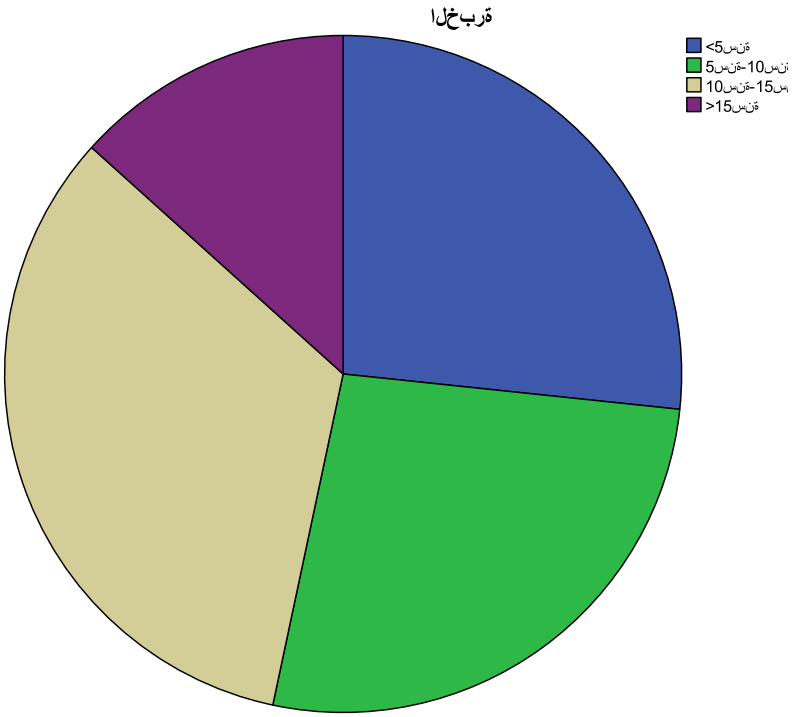
الفرع الثالث :تحليل خاصية الخبرة المهنية

الجدول رقم 07:تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة المؤية
<من 5 سنوات	8	26.7
من 5 سنة الى 10 سنة	8	26.7
من 10 سنة الى 15 سنة	10	33.3
حمن 15 سنة	4	13.3
المجموع	30	%100

المصدر :من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS

الشكل رقم : تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية الخبرة



يوضح الجدول رقم والشكل رقم والمتمثل في توزيع العينة حسب الخبرة ان سنوات الخبرة من 10 سنة الى 15سنة تحتل المرتبة الاولى بنسبة 33.3% حيث بلغ عددهم 10 اشخاص ثم تليها سنوات الخبرة

الاقل من 5سنوات متكافئة مع سنوات الخبرة مابين 5سنة الى 10 سنة بنسبة 26.7% حيث بلغ عددهم 8 افراد ثم تليها سنوات الخبرة الاكثر من 15 سنة بعدد 4 افراد ونسبة 13.3%،هذه النسب غير متباعدة بشكل كبير ما يعني احتكاك خينة الدراسة بالواقع العلمي والمهني مما ينعكس اجابيا على صحة اجاباتهم على الاستبيان .

المطلب الثاني :تحليل فقرات ومحاور الدراسة

اولا : تحليل فقرات المحور الاول

الجدول رقم08 :نتيجة التحليل الاحصائي للمحور الاول

المعيار	التكرار	الاستجابات			المؤشرات الاحصائية			
	النسبة	نعم	محايد	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	ت	21	1	8	2.43	0.897	نعم	
	%	70	3.3	26.7				
2	ت	21	9	0	2.70	0.466	نعم	
	%	70	30	0				
3	ت	16	6	8	2.26	0.868	نعم	
	%	53.3	20	26.7				

المصدر من اعداد الطالبتين وفقا لنتائج الاستبيان

من خلال الجدول نستنتج ما يلي:

- **الفقرة الاولى** :بلغ فيها المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة 2.43 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المرجح وانحراف معياري ضئيل قدر ب 0.897، وهذا مايفسر اتجانس اجابات مفردات الدراسة

وهذا مايدل على خاصية القابلية للفهم ذات فعالية واهمية بالنسبة لاصحاب المصالح ودورها في تحقيق الحوكمة .

-**الفقرة الثانية:** بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.70وهو اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري مقبول قدر ب 0.46 ، وهذا ما يدل على ان افراد عينة الدراسة متفقون نوعا ما على ان ثبات المعلومات المحاسبية له تاثير على امكانية المستخدمين من استغلال المعاومات بما يتفق وتحقيق الحوكمة ، وبالنضر الى المتوسط المرجح حسب مقياس لكارت الثلاثي فان العبارة تحصلت على الموافقة من طرف افراد العينة مايدل على اهميتها بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية .

-**الفقرة الثالثة** :بلغ فيها المتوسط الحسابي لاجابات افراد عينة الدراسة 2.26وانحراف معياري قدر ب 0.868مقبول نوعا ما وبالرجوع الى مقياس لكارت الثلاثي فان العبارة نالت الموافقة من افراد العينة ، فهذا دليل على ان الثبات في عرض المعلومات المالية جد فعال في مجال تطبيق الحوكمة .

ثانيا :نتيجة التحليل الاحصائى للمحور الثاني

الجدول رقم09 :نتيجة التحليل الاحصائي للمحور الثاني

المعيار	التكرار	الاستجابات			المؤشرات الاحصائية			
	النسبة	نعم	محايد	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	**ت**	**28**	**2**	**0**	**2.93**	**0.253**	**نعم**	
	%	96.3	6.7	0				
2	ت	26	4	0	**2.86**	**0.345**	نعم	
	%	86.7	13.3					

3	ت	14	14	2	**2.40**	**0.621**	نعم	
	%	46.7	46.7	6.7				

المصدر:من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

من خلال الجدول نستنتج :

الفقرة الاولى:

:بلغ فيها المتوسط الحسابي لاجابات افراد عينة الدراسة **2.93**وانحراف معياري قدر ب **0.253** مقبول نوعا ما وهذا ما يفسر تجانس اجابات مفردات الدراسة وبالرجوع الى مقياس لكارت الثلاثي فان العبارة نالت الموافقة والقبول من افراد العينة . وهذا بتحقيق نسبة موافقة تقدر ب96.3% وقد بلغ عدد الاشخاص 28 شخص وهذا مايترجمه المتوسط الحسابي ، اذ ان المبحوثين ياكدون على ان المؤسسات تعمل على تحقيق خاصية القابلية للفهم الامر الذي يسمح لمستخدمي القوائم المالية من فهمها واستغلالها بما يتناسب مع تحقيق الحوكمة من خلال مبدا المساواة بين المساهمين الدين يعتبرون من الستخدمين .

الفقرة الثانية :

بلغ المتوسط الحسابي لافراد عينة الدراسة 2.86يزيد عن المتوسط الحسابي الفرضي ، وانحراف معياري قدر ب0.345 وهذا ما يعني ان الافراد العينة يوافقون على ان تقديم معلومات قابلة للفهم تمكن المستخدمين من دراسة المعلومات لحد معقول يتناسب وتطبيق مبادئ الحوكمة .وقد بلغت نسبة الموافقة 86.7% وعدد الافراد 26فرد .

الفقرة الثالثة :

بلغ المتوسط الحسابي 2.40وهو اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري قدره0.621 وهدا ياكد ان افراد العينة متفقون على ان وضوح المعلومات المحاسبية من اهم الاسس في تطبيق الحوكمة من خلال التاثير على الاقتصاد الشامل وهذا الاخير يعتبر من اهم مبادئ الحوكمة .اذ بلغ عدد

الاشخاص الذين وافقو على الفكرة 14 بنسبة 46.7%.

الفرع الثالث :تحليل نتائج المحور الثالث

الجدول رقم 10 :نتيجة التحليل الاحصائي للمحورالثالث

المعيار	التكرار	الاستجابات			المؤشرات الاحصائية			
	النسبة	نعم	محايد	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	ت	18	12	0	2.60	0.498		
	%	60	40	0				
2	ت	16	10	4	2.40	0.723		
	%	53.3	33.3	13.3				
3	ت	18	4	8	2.33	0.884		
	%	60	13.3	26.7				

المصدر :من اعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الفقرة الاولى :

من خلال النتائج نلاحظ ان المتوسط الحسابي بلغت قيمته 2.60 اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ،وانحراف معياري 0.498مقبول وهذا دليل على تاييد المستجوبين على ان تلائم المعلومات المحاسبية مع احتياج متخذي القرار له تاثير على القرارات الاقتصادية وهذا من الامر يعتبر من اهم اسس تطبيق الحوكمة ،وبالرجوع الى مقياس لكارت الثلاثي فان العبارة نالت القبول من طرف افراد عينة الدراسة بنسبة 60%من مجموع العينة ، بينما كان عدد الافراد الذين لم يجيبو وبقو على حياد 12شخص بنسبة0.40%

، ولم تلقى الفكرة الرفض من طرف الافراد فقد حصرت بين مؤيد ومحايد.

الفقرة الثانية :

بلغ المتوسط الحسابي 2.40 وهو اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري قدره 0.723مقبول ، فقد كان نالت هذه العبارة القبول من طرف 16 من افراد عينة الدراسة بنسبة53.6%اي انهم يؤيدون فكرة توفر اطار فعال للحوكمة ناتج عن اعطاء المعلومات المحاسبية في وقتها وذلك يحقق الاستغلال الامثل لها الامر الذي تتطلبه الجودة في المعلومات المحاسبة ، بينما باقي الاجابات كانت بين اللرفض والحياد حيث بلغت نسبة رفض الفكرة 10 اشخاص بنسبة % 33.3 وعدد الافراد الحياديين كان 4 بنسبة 13.3 %

الفقرة الثالثة :

بلغ المتوسط الحسابي 2.33 وهو اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري قدره 0.884 وهو مقبول ،حسب هذه النتائج فان ان العبارة نالت قبول اغلب افراد عينة الدراسة حسب مقياس لكارت الثلاثي اذ بلغ عدد الافراد الموافقين على ان المعلومات المحاسبية التي تكون صالحة للتنبا تمكن مجلس الادارة من وضع استراتيجية ووضع خطط وسياسات بما يخدم الحوكمةكان 18 فرد نسبتهم 60% في حين كان الرفض من 4 اشخاص بنسبة13.3% اما المحيديين فقد بلغ عددهم 8بنسبة 26.7 .

الفرع الرابع : :تحليل نتائج المحور الرابع

الجدول رقم 11:نتيجة التحليل الاحصائي للمحورالرابع

المعيار	التكرار	الاستجابات			المؤشرات الاحصائية			
	النسبة	نعم	محايد	لا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	
1	ت	22	5	3	2.63	0.668	دال	

	%	73	16	10				
2	ت	25	3	2	2.76	0.568	دال	
	%	83.3	10	6.7				
3	ت	16	3	11	2.16	0.949	دال	
	%	53.3	10	36.7				

المصدر :من اعداد الطالبتين باعتماد على spss

من خلال الجدول نلاحظ:

الفقرة الاولى :

قيمة المتوسط الحسابي بلغت 2.63 وهي اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري قيمته 0.668مقبول هذه النتائج تاكد اجماع افراد عينة الدراسة على ان المعلومة المحاسبية يجب ان تتسم بالثقة لانها تعطي تصورا دقيقا لواقع المؤسسة الامر الذي يدعم تطبيق الحوكمة لضمان المعاملة المتساوية بين المساهمين من خلال الافصاح ،وحسب مقياس لكارت الثلاثي فان الاجابات كانت كما يلي 22 فرد من افراد العينة وافقو على الفكرة بنسبة 73% بينما عدد المبحوثين الذين عارضو الفكرة كان 3 افراد بنسبة 16% اما الحيادين فكان 3 اشخاص بنسبة 10%

الفقرة الثانية :

بلغ المتوسط الحسابي لاجابات افراد العينة 2.76 وهو بهذا اكبر من المتوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري بلغ 0.568 مما يعني توافق اراء افراد العينة على ان حيث شمولية المعلومات المحاسبية يعمل على توفير المعلومات الاساسية للمساهمين دون تضليل وبالتالي التمهيد لتطبيق الحوكمة ، وقد بلغ عدد الافراد المؤيدين 25 فرد بنسبة 83.3%اما عدد الافراد الذين رفضو الفكرة فقد كان 3افراد بنسبة 10 %والافراد الحياديين وصل الى 2 فرد بنسبة6.7%

الفقرة الثالثة :

بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2.16 وهي بهذا اكبر من المتوسط الفرضي ،وانحراف معياري قدره 0.969مايدل على تجانس اجابات افراد عينة الدراسة وحسب سلم لكارت الثلاثي فان العبارة لاقت الموافقة من طرف المبحوثين على ان اتسام المعلومات بامانة التمثيل تمكن المستخدمبن من الاعتماد عليها في بناء نماذج القرار بما يتوافق مع متطلبات الحوكمة .وهذا ما ايده 16شخص من افراد العينة بنسبة 53.3 %بينما الاشخاص الذين رفضو الفكرة فكان 3بنسبة 10%والباقي 11فرد كانو حياديين بنسبة 36.7%.

المطلب الثالث:اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج

قبل البدء في اختبار فرضيات الدراسة لابد من معرفة نوع الاختبارات التي سنجريها، هل هي اختبارات الفروض المعلمية أم اختبارات الفروض اللامعلمية؛ ومن أجل ذلك لا بد من اجراء اختبار كولموغروف–سمرنوف 1، لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع Smirnov–sample Kolmogorov الطبيعي أم لا، حيث أن معظم الاختبارات المعلمية تشترط التوزيع الطبيعي للبيانات

الجدول رقم 12): نتائج اختبار كولموغروف–سمرنوف للتوزيع الطبيعي

المحور الرئيسي	قيمة Z	مستوى الدلالة	القرار
T	1.019	0.250	طبيعي

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على تحليل نتائج نظامspss

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار(t) للعينة الواحدة والاعتماد على الدلالة 5NG >0.0SI،

وفيما يلي قاعدة اتخاذ القرار المعتمدة لاختبارصحة الفرضيات :

– نشير أولا إلى أن المتوسط الفرضي المعتمد للدراسة والذي تم حسابه مسبقا 2 =x))

– لاختبار الفرضيات نتبع مراحل أساسية تتمثل في تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة ومن ثم تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية وحساب إحصائية الاختبار تحت صحة فرض العدم

الفرع الاول :اختبار الفرضية الاولى

تنص الفرضية الاولى على :توفر الشركة المعلومات القابلة للمقارنة ومن اجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد عللى نتائج التحليل الاحصائي المبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم 13 :نتائج اختبار الفرضية الاولى المتعلقة بالمحور الاول

المحور	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
المحور الاول	3.847	0.001	2.466	0.46	دال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

–بلغت **قيمة t 3.84** عند مستوى دلالة **0.001 (>sig0.05)**

– قيمة **t** المحسوبة هو **3.84 <**قيمة t المستخرجة من جدول ستيودنت وهي **3.38**

بناءا على ماتوصلنا اليه من نتائج نرفض الفرضية العدمية والتي تنص على ان الشركات لا تحرص على توفير المعلومات القابلة للمقارنة ،ونقبل الفرضية البديلة التي تقضي بان الشركة توفر المعلومات

القابلة للمقارنة بهدف تسهيل الامر على متخذي القرار .

الفرع الثاني :اختبار الفرضية الثانية

-تنص الفرضية الثانية على ان الشركة توفر المعلومات القابلة للفهم ومن اجل اختبار

هذه الفرضية سنعتمد عللى نتائج التحليل الاحصائي المبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم 14 :نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني :

المحور	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
المحور 2	15.83	0.000	2.73	0.2533	دال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

-تحصلنا على قيمة tوالتي تساوي 15.83عند مستوي دلالة 0.000> 0.05 (0.05 =sig)

-بما انtالمحسوبة <منtالجدولية التي قيمتها =**3.64**

فاننا نرفض الفرضية العدمية التي تقضي بان المؤسسات لاتوفر المعلومات القابلة للفهم والوضوح ونقبل الفرضية البديلة التي تنص عللى العكس اي تفور المؤسسات المعلومات الواضحة ،وهذا من شانه المساهمة في تحقيق متطلبات الحوكمة .

الفرع الثالث :اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضة الثالثة على ان خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية له تاثير اجابي ذو دلالة احصائية على توفر متطلبات تحقيق الحوكمة ،ومن اجل اختبار هذه الفرضية سنعتمد على نتائج التحليل الاحائي المبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم 15 :نتائج اختبار الفرضية الاولى المتعلقة بالمحور الاول

المحور	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
المحور 3	7.770	0.000	2.52	0.368	دال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان قيمة tتقدر ب :7.770عند مستوي دلالة 0.000 (0.05 >(sig

قيمة tالمستخرجة من الجدول ستيودنت تقدر ب 3.646 وهي اقل قيمة من tالمحسوبة

بناءا على نتائج الاختبار فاننا نرفض الفرضية العدمية التي تقضي بان المؤسسات لا توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على ان المؤسسات توفر المعلومات الملائمة في الوقت المناسب .

الفرع الرابع :اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضة الرابعة على ان مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية تلبي متطلبات الحوكمة للفهم ومن اجل اختبار

هذه الفرضية سنعتمد عللى نتائج التحليل الاحصائي المبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم16:نتائج اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بالمحور الرابع :

المحور	قيمة T	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
المحور 4	4.746	0.000	2.44	0.512	دال

المصدر :من اعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

يشير الجدول الى قيمة tالمحسوبة والتي قدرت ب 4.746عند مستوى دلالة احصائية 0.000

Sig<0.05

– قيمة tالمستخرجة من جدول سيودنت =3.64

اذن بما ان6 3.64>4.476 فاننا نرفض الفرضية العدمية التي تنص على ان جودة المعلومة المحاسبية ومصداقيتها لا تلبي متطلبات الحوكمة ، ونقبل الفرضة البديلة التي تقضي بان مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية تلبي متطلبات الحوكمة .

نتائج الدراسة

لقد هدفت الدراسة الى تقييم مدي التزام المؤسسات بتحقيق مفهوم الحوكمة وقياس اثر جودة المعلومات المحاسبية في تحقيق ذلك، حيث تم الاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لقياس جودة التقارير المالية ،وقد اظهر تحليل البيانات لهذه الدراسة مجموعة من النتائج تمثلت فيما يلي :

- تحقيق جودة التقارير المالية يعتمد على توفير مجموعة من الخصائص الضرورية في المعلومات المالية
- من خلال نتائج التحليل الاحصائى نلاحظ ان المؤسسات تلتزم بتطبيق اليات الحوكمة بحكم ان مفردات الدراسة كانت اغلبها موافقة ونسبة الرفض كانت ضعيفة مما يساعد على الحكم الام عن هذا البعد ، اضافة الى ان اختبار فرضات الدراسة اثبتت الالتزام بتطبيق هذه الاليات.
- من خلال أراء مفردات مجتمع الدراسة نستنتج أن الشركات محل الدراسة تحرص على توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية لتحقيق الجودة في تقاريرها المالية، وهذا يدل أنها تعمل على تقديم معلومات دقيقة تصور الواقع الحقيقي لمركز الشركة المالي مما يزيد من درجة الوثوق في التقارير المالية لاستخدامها ف اتخاذ القرار المناسب كما تحاول

الشركات تقديم تقارير مالية ملائمة وبصفة حيادية حتى يتمكن كافة مستخدميها من اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.

من خلال نتائج اختبار الفرضيات نستنتج أن:

- الشركات محل الدارسة تحرص على توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية وذلك لتدعيم مركزها التنافسي.
- تحقيق جودة التقارير المالية له تاثير اجابي على مجلس الادارة حيث انه يعتبر اداة رقابية داخلية تسعى للحد من التجاوزات التي تؤدي الى التاثير السلبي على موثوقية ومصدقية المعلومات المحاسبية .
- توفر المعلومات المالية الملائمة لاحتياجات المستخدمين له تاثير اجابي في مجال تطبيق الحوكمة وذلك من خلال استغلالها في اتخاذ القرارات الاقتصادية كما انها تكون صالحة للتنبا مستقبلا مايمكن مجلس الادارة من وضع الخطط والسياسات الملائمة
- الموثوقية والشفافية لهما دور اجابي على التدقيق الداخلي فوجود جهة رقابية داخ الشركة يقلل من الممارسات الغبر سليمة وهذا من اهم اسس تطبيق الحوكمة .
- وضوح المعلومات المالية وقابليتها للفهم لها تاثير اجابي على قرارات المستخدمين بما يتوافق مع تطبيق الحوكمة وكذا تمكن اصحاب المصالح من اتخاذ اقرار المجدي وكدا التاثير على الاقتصاد الشامل.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا التعرف على دور جودة المعلومات المحاسبية في تحقيق متطلبات الحوكمة في المؤسسات ،وذال من خلال تصميم استبيان متكون من متغيرات فرعية لمحاور الدراسة ،حيث قدر عدد المبحوثين 30فرد وهو جحم عينة الدراسة ،وتم تحليل بيانات الاستبان عن طريق برمجية SSSP ،من اجل القيام بالتحليل الاحصائي تم الاستعانة بالاساليب الاحصائية الوصفية والمتمثلة في التكرارات والنسب المؤوية لمعرفة خصائص العينة المدروسة ، والمتوسط اجسابي و الانحراف المعياري لمعرفة اتجاه اجابات العينة نحو متغيرات الدراسة من احل تحديد دور جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق متطلبات الحوكمة

ومن خلال النتائج المتحصل عليها اتضحت اهمية جودة المعلومة المحاسبية و دورها في تحقيق متطلبات الحوكمة ، ذال لان جودة المعلومات المحاسبية تساهم في ارساء اهم مبادى الحوكمة وهو الافصاح والشفافية وبالتالي حماية حقوق اصحاب المصالح والمساهمين وهذا ماكدناه من خلال نتائج فقرات المحاور حسب الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي .

الخاتمة

الخاتمة:

تمحور موضوع الدراسة حول دور جودة المعلومات المحاسبية في تحقيق متطلبات الحوكمة ،وللإلمام بالموضوع بما يتيح تحقيق الاهداف المسطرة عند الانطلاق من معالجته تم تقسيم الدراسة الى ثلاث فصول مترابطة ومتكاملة .

ففي الفصل الأول، حاولنا تقديم نظرة حول مفهوم حوكمة الشركات بداية بإثبات قدم المفهوم وارتباطه بتطور حجم وشكل الشركات خلال مر العصور، وللإلمام أكثر بهذا المفهوم تطرقنا إلى أهم المراحل التاريخية والنظريات التي ساهمت في تبلور المفهوم الحديث لهذا المصطلح وأبرزت ضرورة الاهتمام به، وأشرنا على إثر ذلك أن نظام الحوكمة الجيد هو ذلك النظام الذي تشكل معظم آلياته وقواعده مانعا لتفاقم الصراع الذي قد ينتج عن تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، سواءا تعلق الأمر بالمسيرين والمساهمين كأهم طرفين في ظل المدخل الضيق لحوكمة الشركات أو بجميع أصحاب المصالح في ظل المدخل الواسع لحوكمة الشركات، في فصل ثاني تم التركيز مباشرة على النقاط التي تخدم موضوع البحث، فتمت الإشارة على إثر ذلك إلى مفهوم القوائم المالية والاطراف المستخدمة اضافة الى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية واهم خصائصها وكذا التاثير المتبادل بينها و الحوكمة بما يجعل من المطلع على البحث متحكما على الأقل في هذه المفاهيم.

كآخر فصل، شمل الدراسة الميدانية، حاولنا من خلاله إسقاط موضوع الدراسة على الواقع من خلال المحاسبين و مكاتب المحاسبة ، وذلك من خلال تحديد الأطار المنهجي للدراسة، والأداة التي يمكن الاعتماد عليها في جمع البيانات، واثبات ثباتها، ثم تحديد مجموعة الإجراءات المتبعة في إعداد الدراسة، من جمع للبيانات وتحليلها والحكم على المؤشرات كل على حدى، ليتم التطرق إلى الإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها بغرض استخلاص النتائج، حيث توصلنا من خلال الاختبارات الاحصائية المستخدمة إلى قبول كل الفرضيات المطروحة:

نتائج الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الاولى:تعتبر مبادئ الحوكمة من اهم الاسس التي تعتمد عليها اليات الحوكمة الداخلية والخارجية المتمثلة في مجلس الادارة والمراجعة الخارجية وقد تم اثبات ذلك من خلال دراسة تطبيقية.

بالنسبة للفرضية الثانية: تمثلت في اربع فرضيات فرعية تم اثبات صحتها من خلال اختبارها تطبيقيا حيث ان المعلومات المحاسبية لا تكون ذات فعالية الا بتوفر خصائصها والتي تعتبر من اهم متطلبات الحوكمة.

الفرضية الثالثة: خصائص جودة المعلومة المحاسبية تؤثر بشكل كبيرفي مبادئ الحوكمة حيث تم اثبات هذا من خلال دراسة تطبيقية التي قمنا بها.

نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي

- بروز مفهوم حوكمة الشركات على الساحة الدولية كان نتيجة الظروف غير المستقرة، والاضطرابات التي شهدها مناخ الأعمال الدولي، حيث شكلت هذه العناصر عوامل ضغط المستثمرين ورجال الأعمال، واصلاح الأطارات القانونية والمؤسسية التي أثبتت الوقائع قصورها في تنظيم شبكة العلاقات التي بلغت مستويات كبيرة من التعقيد.
- من أهم الدوافع الأساسية للالتزام بالحوكمة هو بث الثقة في المعلومات المحاسبية المحتواة في التقارير المالية.
- تساهم حوكمة الشركات في الحفاظ على حقوق ملاك الشركات الذين يعهدون بإدارتها للغير، وذلك بالاعتماد على مجموعة من الآليات الرقابية التي تتابع نشاط الشركة، وتقييمه، وتمنع التلاعب بأصولها.
- تعود البدايات الأولى لتبلور مفهوم حوكمة الشركات إلى عقود خلت، وذلك نتيجة للتطورات التي شهدتها منظمات الأعمال.
- القوائم المالية من أهم الأدوات التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية
- تطبيق آليات الحوكمة يؤثر على مستوى الشفافية والمسائلة في الشركة والتقليل من التلاعبات المالية والمحاسبية
- اعتماد الشركات على المدقق الخارجي يزيد من الاعتماد على القوائم المالية للشركة واتخاذ القرار المناسب.
- تؤثر لجنة التدقيق على عمل المدقق الداخلي والخارجي وبالتالي توفير المصداقية في التقارير المالية.
- يؤثر مجلس الإدارة ايجابيا على جودة المعلومات المحاسبية باعتباره أداة رقابية داخلية له حق اعداد المخططات والاستراتيجيات المستقبلية ما يتوافق مع تطبيق الحوكمة .

التوصيات والاقتراحات:

في ظل ما تم التوصل إليه من نتائج بعد دراسة الموضوع من الجوانب النظرية والتطبيقية يمكن تلخيص أهم الاقتراحات فيما يلي:

- ضرورة اعتماد وتطبيق آليات الحوكمة في الشركات الجزائرية، وذلك لغرض الحصول على تقارير مالية تتصف بالثقة والمصداقية.
- ضرورة تظافر الجهود لزيادة الوعي لدى المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى بإبراز الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في تحسين جودة التقارير والقوائم المالية وزيادة مصداقيتها
- وجوب اعتماد لجان التدقيق في الشركات الجزائرية وذلك للدور الذي تؤديه في التأكد من الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وزيادة الثقة في أداء الشركات
- ضرورة العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية في الشركات وتفعيل دورها، وذلك ليكون لها تأثير إيجابي في دعم تطبيق الحوكمة.
- إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات وعدم الاكتفاء بميثاق لا يعلم بوجوده إلا المتخصصون.
- أهمية وضع ميثاق لأخلاقيات ممارسات مهنة المحاسبة.
- ضرورة اشتراط الشركات توافر حد أدنى من المتطلبات العلمية والمهنية في مجال التخصص والأخذ بعين الاعتبار الدرجة العلمية للشهادة الجامعية ضمن شروط توظيف المحاسب
- تضمين مبادئ الحوكمة ضمن شروط قبول إدراج الشركات في البورصة، ما يشكل فيما بعد ميزة تنافسية للشركات، وعنصرا أساسيا للمفاضلة بين قرارات الاستثمار في مختلف الشركات.

قائمة المراجع

المراجع:

قائمة المراجع:

1- أفروخ رانيا، دور الشركات في تحسين أداء المؤسسات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

2- امير فرج يوسف،حوكمة الشركات،دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية ،مصر ،بدون سنة نشر ،ص80.

3- جمعة احمد حلمي وآخرون نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، دار المنهج للنشر والتوزيع خليل محمد ،دور المحاسب الإداري في إطار الحوكمة مجلة الدراسات والبحوث التجارية

4- حماد طارق عبد العال (حوكمة الشركات، المفاهيم ،المبادئ، التجارب، تطبيق الحوكمة في المصارف) الدار الجامعية ،مصر

5- حماد طارق عبد العال ،تحليل القوائم المالية لإغراض الاستثمار ومنح ائتمان

6- حمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، الديوان المطبوعات الجامعية، ط 5، الجزائر

7- حنان قسوم ،أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية- دارسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف.

8- خالد جمال الجعارت،معايير التقارير المالية الدولية 2007 ،الطبعة الأولى، دار ا لمنشر والتوزيع، عمان الأردن

9- خديحة بغو ،دور القوائم المالية في تحقيق متطلبات الحوكمة بالنوك ،دراة حالة عينة من موضفي الوكالات البنكية بأم البواقي

10- د. كارم فاروق عبد الرسول،نموذج مقترح لتطبيق ودمج مبادئ الجودة والحوكمة لتحسين المؤسسات الممولة للمشروعات الصغيرة، مصر جامعة الدول العربية

11- رسالة ماجستير، اثر الحوكمة على مستوي الإفصاح المحاسبي ،دراسة ميدانية ،ولاية سعيدة كمالالدين الدهراوي،تحميلالقوائمالماليةلأغراضالاستثمار ،المكتبالجامعيالحديث،الإسكندرية

12- رسالة ماجستير، اثر الحوكمة على مستوي الإفصاح المحاسبي ،دراسة ميدانية ،ولاية سعيدة

13- سميحة بالجودي،أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف المسيلة

14- سميرة حميد،دور حوكمة الشركات في التقليل من تأثير المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية ،تخصص محاسبة ،جامعة الدكتور يحي فارس ،المدية ،الجزائر

15- الشريف جاب الله ،سلم طرابلس ،القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ،معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق

16- عباسي عصام،"تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و اتخاذ القرارات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة

17- عباسي عصام،"تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و اتخاذ القرارات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة

18- عمر،علي عبد الصمد،دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ،مذكرة تخرج غير منشورة ،تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة الدكتور يحي فارس المدية ،الجزائر،2009ص35.

19- غدار احمد سفير، خيار لجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ، ورقلة

20- كريمة عليك اظما لجوهر ، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة،)دارسة تحليلية لوجه نظر المحاسبين والمدققين(،مجلة الإدارة والاقتصاد،

21- كما لالنقيب، المدخلا لمعاصر إلى علم المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

22- ماجد إسماعيل أبو حمام،اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة غير منشورة المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية ،غزة

23- مجدي أمد انعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المةايير المحاسبية الدولية د ا رسة ميدانيه على الشركة السعودية للصناعالم الأساسية (سابك) شركة مساهمة سةودية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدار

24- مجدي محمد الجعيبري ،الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

25- مجيلي خليصة ،دورالنظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ، دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف.

26- محمود محمد عبد السلام البيومي ،المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر

الإفصاح في القوائم المالية ،الإسكندرية

27- مزراق حسينة،الحوكمة وأثرها على مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية،مذكرة غير منشورة ،تخصص مالية وبنوك،جامعة أم البواقي،الجزائر

28- مؤيد راضي خنفر ،تحليل القوائم المالية ،مدخل نضري

29- ناصر دادي عدون ،دراسة حول دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ،جامعة الاغواط

30- وسيلة بوخالفة،دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية ،ماستر كلية علوم تجارية ،بسكرة

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01:استمارةالاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة يحيى فارس –المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجاريةوعلومالتسيير

تخصص مالية ومحاسبة

استمارةاستبيانفيإطارالتحضيرلإعدادأطروحة الماست
ر

قمنا بإجراء دراسة تحت عنوان :دور جودة المعلومات المحاسبية في تحقيق متطلبات الحوكمة –دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات .
إن مشاركتكم في الإجابة على اسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية بحكم خبرتكم العلمية والعملية سوف يساهم في تحقيق أهداف هذه الدراسة .

أدامكم الله للعلم ذخرا ولكم منا كل الشكر والتقدير.

الطالبتين:
إخطار نجاة
دقيم سعيدة

المشرف: د.علي عمر عبد الصمد

الجزء الأول :البيانات الشخصية العامة

1. الفئةالوظيفية

أ- خبيرمحاسبي ☐
ب- محاسب ☐

2. المؤهلالعلمي

أ- دراساتعليا ☐
ب- شهادات مهنية ☐
ت- ليسانس ☐

3. الخبرةالمهنية

أ- اقلمن 05 سنوات ☐

☐

ب- من10الى15سنة
ج- من 05الى 10سنة
د- أكثرمن 15سنة

الجزء الثاني : بيانات حول الموضوع:

الأسئلة	نعم	محايد	لا
1- .تكون المعلومة المحاسبية قابلة للمقارنة مع السنة السابقة والمؤسسات الأخرى تعمل على تطبيق الحوكمة وتحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة			
2- تكون المعلومة المحاسبية قابلة للمقارنة بثبات المؤسسة على تطبيق المبادئ المحاسبية التي من شانها تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية			
3 - قابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة متوقف على الثبات في العرض للمعلومات يعمل على تطبيق الحوكمة			
4- تعد المعلومة المحاسبية بلغة واضحة تمكن أصحاب المصالح من فهمها من اجل اتخاذ القرار المناسب بما يطبق الحوكمة			
5- تكون المعلومة المحاسبية قابلة للفهم يمكن المستخدمين من دراسة المعلومات لحد معقول يتناسب وتطبيق مبادئ الحوكمة			
6-.وضوح المعلومات من أهم الأسس في تطبيق الحوكمة من خلال التأثير على الأداء الاقتصادي الشامل			
7- تكون المعلومة المحاسبية تتلاءم مع احتياج متخذي القرارإذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية وبذلك تطبيق الحوكمة			
8- القيام بإعطاء المعلومة في الوقت المناسب من شانه ضمان وجود أسس من اجل إطار فعال للحوكمة			
9- تكون المعلومة المحاسبية صالحة للتنبؤ مستقبلا يمكن مجلس الإدارة من وضع إستراتيجية وعرض سياسات بما يخدم الحوكمة			
10-.تتسم المعلومة المحاسبية بالثقة مايدعم تطبيق الحوكمة لضمان المعاملة المتساوية للمساهمين من خلال الإفصاح			
11- تكون المعلومة المحاسبية شاملة حتى لا تصبح مضللة يعمل على توفير المعلومات الأساسية للمساهمين			
12-. تتسم المعلومة المحاسبية بأمانة التمثيل تمكن المستخدمين من الاعتماد عليها في بناء نماذج القرار بما يخدم متطلبات الحوكمة			

الملحق رقم 02:

قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان:

الاسم واللقب	الجامعة
د.علي عمر عبد الصمد	جامعة المدية
د.بولصنام محمد	جامعة المدية

الملحق رقم 03:

نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

Statistiques

		المستوى	الوظيفة	الخبرة
N	Valide	30	30	30
	Manquante	0	0	0
Moyenne		2,3000	2,9333	2,3333
Médiane		2,0000	3,0000	2,0000
type-Ecart		74971,	25371,	1,02833
Somme		69,00	88,00	70,00

المستوى

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دراسات عليا	5	16,7	16,7	16,7
	شهادات مهنية	11	36,7	36,7	53,3
	ليسانس	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage alidev	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	2	6,7	6,7	6,7
	محاسب	28	93,3	93,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	<5سنة	8	26,7	26,7	26,7
	5سنة-10سنة	8	26,7	26,7	53,3
	10سنة-15سنة	10	33,3	33,3	86,7
	>15سنة	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم04:نتائج معامل الثبات الفا كرومباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	[a]Exclus	0	0,
	Total	30	100,0

basée sur toutes les a. Suppression par liste
.variables de la procédure

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
749,	12

الملحق رقم05:

نتائج اختبار T

Smirnov à un échantillon-Test de Kolmogorov

		T
N		30
[a,b]Paramètres normaux	Moyenne	2,5417
	type-Ecart	35135,
Différences les plus extrêmes	Absolue	186,
	Positive	172,
	Négative	186,-
Smirnov-Z de Kolmogorov		1,019
Signification asymptotique (bilatérale)		250,

.a. La distribution à tester est gaussienne

.b. Calculée à partir des données

الملحق رقم06:

نتائج اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	type-Ecart	Erreur standard moyenne
t1	30	2,4667	66436,	12130,

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	(éraleSig. (bilat	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
t1	3,847	29	001,	46667,	2186,	7147,

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	type-Ecart	Erreur standard moyenne
t2	30	2,7333	25371,	04632,

t sur échantillon uniqueTes

	Valeur du test = 2					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
t2	15,832	29	000,	73333,	6386,	8281,

sur échantillon unique Statistiques

	N	Moyenne	type-Ecart	Erreur standard moyenne
t3	30	2,5222	36811,	06721,

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
					ce 95% de la Intervalle de confian différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
t3	7,770	29	000,	52222,	3848,	6597,

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	type-Ecart	Erreur standard moyenne
t4	30	2,4444	51292,	09365,

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
t4	4,746	29	000,	44444,	2529,	6360,

تمت بحمد الله