الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باجي مختار عنابة
Badji Mokhtar University- Annaba
Université Badji Mokhtar – Annaba

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية

مخبر الانتماء: مخبر الابتكار والتحليل الاقتصادي والمالي

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم

آليات الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية

الشعبة : علوم مالية و محاسبة

لـ: سلامي منير

مديرة أطروحة التخرج: هوام جمعة أستاذة التعليم العالي جامعة باجي مختارعنابة

أمام أعضاء اللجنة

أ.د جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة باجي مختار عنابة
أ.د هوام جمعة	أستاذة التعليم العالي	مقررة	جامعة باجي مختارعنابة
د. سماش كمال	أستاذ محاضر (أ)	عضوا	جامعة باجي مختارعنابة
أ.د ريحان الشريف	أستاذ التعليم العالي	عضوا	المدرسة العليا للتسيير عنابة
أ.د برقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة فرحات عباس سطيف
د. سي محمد لخضر	أستاذ محاضر (أ)	عضوا	جامعة الحاج لخضر باتنة

السنة الجامعية : 2019 – 2020

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة باجي مختار عنابة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

الشعبة : علوم مالية و محاسبة

تصريح

أنا الممضي أسفله الباحث سلامي منير ، أصرح بشرفي أن هذا العمل البحثي المتمثل في أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ :" **آليات حوكمة الشركات و تأثيرها على جودة المعلومات المالية**"

و المقدم لنيل شهادة دكتوراه علوم، هو عمل أكاديمي خاص بي، كما لأنه غير مقدم لا جزء منه ولا كله لأية مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية.

وأتحمل مسؤوليتي كاملة عن كل ما جاء في مضمونه.

سلامي منير

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الاطروحة التعرف على تأثير آليات حوكمة الشركات في جودة المعلومة المالية المعبر عنها من خلال توفر الخصائص النوعية المحددة ضمن الاطار المفاهيمي للقوائم المالية.

و لقد تم اقتراح خصائص نوعية تتوافق مع السياق الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر تعتمد على الخصائص المذكورة في الاطار المفاهيمي المشترك بين مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لسنة 2010.

بعد عرض تأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية وفق الدراسات والبحوث المختلفة، تم في الدراسة الميدانية التعرف إلى نتائجها ضمن السياق الجزائري من خلال استبيان وزع على عينة من الإطارات المسيرة في المؤسسات العمومية الاقتصادية و على خبراء محاسبيين.

توصلت الدراسة أن الخصائص النوعية للمعلومة المالية تختلف عن تلك المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي من جهة، وفي ترتيبها عن ما هو مذكور ضمن الاطار المفاهيمي المشترك .

كما أن نتائج الدراسة الميدانية عن تأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية، وإن كانت في مجملها تؤكد على هذا التأثير، إلا أنها تختلف في بعض تفاصيلها عن النتائج المتوصل اليها خارج السياق الجزائري.

الكلمات المفتاحية : الاطار المفاهيمي، الخصائص النوعية ، جودة المعلومة ، آليات الحوكمة.

RESUME

La présente thèse vise à étudier l'impact des mécanismes de gouvernance des entreprises sur la qualité de l'information financière exprimée par les caractéristiques qualitatives définies dans cadre conceptuel des états financiers.

Conformément au contexte économique et social de l'Algérie, des caractéristiques qualitatives ont été proposées tirées du cadre conceptuel commun de 2010 entre l'IASB et le FASB.

Après une présentation de l'impact des mécanismes de gouvernance sur la qualité de l'information financière selon différentes études et recherches, une étude empirique a été menée pour examiner cet impact dans le contexte algérien à travers un questionnaire distribué sur un échantillon de cades gestionnaires des entreprises publiques économiques et des experts comptables.

Les résultats obtenus démontrent que les caractéristiques qualitatives de l'information financière dans la pratique sont différentes par rapport à celles définies dans le SCF d'une part, et par rapport à leur degré d'importance dans le cadre conceptuel commun.

Par ailleurs, les résultats démontrent également que malgré la ressemblance dans l'ensemble de l'impact des mécanismes de gouvernance sur la qualité de l'information par rapport aux études en dehors de l'Algérie, néanmoins dans le détail des différences importantes existent justifiant ainsi les spécificités du contexte de la gouvernance.

Mots clés : Cadre conceptuel, caractéristiques qualitatives, qualité de l'information, mécanismes de gouvernance

شكر و تقدير

الحمد والشكر لله أولا،

ثم كل الشكر والتقدير إلى الأستاذة التي أشرفت على إنجاز هذه الأطروحة، الأستاذة الدكتورة هوام جمعة. وأسأل الله أن يجعل ذلك في ميزان حسناتها.

ويصل شكري الخالص إلى الاساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين تقبلوا عناء قراءة وتقييم هذه الأطروحة.

كما لا يسعني إلا أن أشكر كل الإطارات والخبراء الذين لم يبخلوا بأوقاتهم في سبيل الرد على الاستبيان.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر كذلك إلى كل الزملاء في كلية العلوم الاقتصادية الذين ساهموا من قريب أو من بعيد لإتمام هذا العمل.

فهرس المحتويات

		المحتويات	الصفحة
		التصريح	I
		الملخص باللغة العربية	II
		الملخص باللغة الفرنسية	II
		شكر وتقدير	IV
		فهرس المحتويات	V
		قائمة الاشكال	XIII
		قائمة الجداول	XIV
		قائمة الاختصارات	XVII
		المقدمة	ا
		الفصل الأول : التأصيل النظري للمحاسبة	
		تمهيد	1
ا.		تعريف المحاسبة	2
	1.ا	أنواع التعاريف	2
	1.1.ا	التعريف الحقيقي	2
	2.1.ا	التعريف الإسمي	2
	3.1.ا	التعريف الإجرائي	2
	2.ا	قواعد التعريف	3
	3.ا	تطور تعريف المحاسبة	4
II.		نظرية المحاسبة	6
	1.II	الحاجة إلى النظرية المحاسبية	6
	2.II	مفهوم النظرية	7
	3.II	هيكل نظرية المحاسبة	9
III.		تصنيف نظريات المحاسبة	12
	1.III	النظريات الوصفية	14
	2.III	النظريات المعيارية	15

		المحتويات	الصفحة
	3.III	النظريات التفسيرية	17
	1.3.III	النظرية الإيجابية	17
	2.3.III	النظريات التاريخية	19
	3.3.III	النظريات (السوسيولوجية) الاجتماعية	19
.IV		مناهج البحث في المحاسبة	20
	1.IV	مفهوم المنهج	20
	2.IV	المنهج الوصفي	21
	3.IV	المنهج المعياري	21
		الفصل الثاني : تطور الفكر المحاسبي ونظام المعلومات	
		تمهيد	25
.I		طبيعة المحاسبة	26
.II		تطور المحاسبة والفكر المحاسبي	27
.III		المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي للمؤسسة وكنشاط خدمي	30
	1.III	المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي للمؤسسة	30
	2.III	المحاسبة كنشاط خدمي	32
.IV		المحاسبة كنظام للمعلومات	33
	1.IV	نظام المعلومات	34
	1.1.IV	مفهوم نظام المعلومات	34
	2.1.IV	تعريف نظام المعلومات	35
	3.1.IV	مفهوم المعلومة	35
	2.IV	المحاسبة هي نظام للمعلومات	36
	3.IV	تأثير تطور الانظمة المعلوماتية في المحاسبة	39
		خلاصة الفصل	42

			الصفحة
		المحتويات	
		الفصل الثالث : التقارير والقوائم المالية	
		تمهيد	44
I.		تعريف التقارير المالية وأنواعها	45
	I.1	تعريف التقارير المالية	45
	I.2	أنواع التقارير المالية	49
II.		لمحة تاريخية عن القوائم المالية	50
III.		أهداف التقارير المالية	52
	III.1	العوامل المؤثرة في تحديد أهداف التقارير المالية	52
	III.1.1	الظروف البيئية	53
	III.1.2	الفئات المستخدمة للتقارير المالية	53
	III.1.3	محدودية التقارير المالية ذات الغرض العام	54
	III.2	أهداف التقارير المالية وفق مجلس المبادئ المحاسبية	55
	III.3	أهداف التقارير المالية وفق لجنةTrueblood	56
	III.4	أهداف القوائم المالية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)	59
IV.		حدود القوائم المالية	60
		خلاصة الفصل	62
		الفصل الرابع : الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية	
		تمهيد	64
I.		مفهوم ومحتوى الإطار المفاهيمي	65
	I.1	الحاجة إلى الإطار المفاهيمي	65
	I.2	ظهور الإطار المفاهيمي للتقارير المالية	66
	I.3	تعريف الإطار المفاهيمي و أهميته	67
	I.3.1	تعريف الإطار المفاهيمي	67
	I.3.2	أهمية الإطار المفاهيمي	68
	I.4	علاقة الإطار المفاهيمي بالنظرية المحاسبية	68
II.		الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية	70

		المحتويات	الصفحة
	1.II	الجهود المبذولة لإعداد الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الامريكية	70
	2.II	البيانات المكونة للاطار المفاهيمي لـ FASB	73
	3.II	أهداف و مستخدمي التقارير المالية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية	74
	4.II	الخصائص النوعية للمعلومات.	75
.III		الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة. (IASB)	77
	1.III	ظهور الإطار المفاهيمي وأهميته	77
	2.III	أهداف ومستخدمي التقارير المالية وفق مجلس المعايير الدولية للمحاسبة(IASB)	79
	3.III	الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق(IASB)	82
.IV		الإطار المفاهيمي المشترك بين (IASB) و(FASB)	83
	1.IV	العمل المشترك بين (IASB) و(FASB)	83
	2.IV	أهداف ومستخدمي التقارير المالية وفق الإطار المفاهيمي المشترك	84
	3.IV	الخصاص النوعية للمعلومات	85
	1.3.IV	الخصائص الأساسية	85
	2.3.IV	الخصاص الثانوية أو الداعمة	86
	4.IV	مناقشة نموذجي الإطار المفاهيمي لـ IASB وFASB	88
		خلاصة الفصل	92
		الفصل الخامس : المرجعية المحاسبية والإطار المفاهيمي في الجزائر	
		تمهيد	94
.I		تصنيف النظام المحاسبي في الجزائر	95
.II		مراحل تطور المرجعية المحاسبية في الجزائر	98
	1.II	مرحلة المخطط المحاسبي العام	98
	2.II	مرحلة المخطط المحاسبي الوطني	99
	1.2.II	تقديم المخطط	99

			الصفحة
	2.2.II	الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني	101
	3.II	مرحلة النظام المحاسبي المالي	104
	1.3.II	دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي	104
	2.3.II	مسار إعداد المحاسبي المالي	105
	3.3.II	تقديم النظام المحاسبي المالي	108
III.		الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر	109
IV.		الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	111
	1.IV	الخصائص النوعية للمعلومات وفق النظام المحاسبي المالي	113
	2.IV	مناقشة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	114
		خلاصة الفصل	118
		الفصل السادس : الإطار العام لحوكمة الشركات	
		تمهيد	120
I.		ماهية حوكمة الشركات	121
	1.I	مفهوم حوكمة الشركات	121
	2.I	تعريف حوكمة الشركات	123
	3.I	حوكمة الشركات في الجزائر	125
II.		مبادئ الحوكمة والاطراف المعنية بها	126
	1.II	الأطراف المعنية بحوكمة الشركة	126
	2.II	مبادئ الحوكمة	128
	3.II	محدودية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	133
III.		النظريات المفسرة للحوكمة	135
	1.III	نظرية المساهم للحوكمة	135
	1.1.III	السياق الاقتصادي لنموذج المساهم للحوكمة	137
	2.1.III	الانتقادات الموجهة لنموذج المساهم للحوكمة	138
	2.III	نظرية الأطراف المتعددة للحوكمة	140
	3.III	النظرية المعرفية للحوكمة	141
IV.		مناقشة و تصنيف آليات الحوكمة	144
	1.IV	مناقشة آليات الحوكمة	144

		المحتويات	الصفحة
	2.IV	تصنيف آليات الحوكمة	146
		خلاصة الفصل	149
		الفصل السابع : دور اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية	
		تمهيد	151
I.		ماهية جودة المعلومة المالية	152
	1.I	مفهوم جودة المعلومات المالية	152
	2.I	تعريف الجودة	153
	3.I	جودة المعلومة المالية وفق السياق الجزائري	154
	1.3.I	المعلومة المحاسبية و المعلومة المالية	154
	2.3.I	جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر	155
	3.3.I	إيجاد تعريف لجودة المعلومة المالية وفق السياق الجزائري	155
II.		علاقة آليات الحوكمة بجودة المعلومة المالية	157
III.		تأثير الآليات القصدية الخاصة في جودة المعلومة المالية	158
	1.III	مجلس الإدارة	158
	1.1.III	عدد الأعضاء (حجم المجلس)	159
	2.1.III	الأعضاء المستقلين	161
	3.1.III	أقدمية الأعضاء	164
	4.1.III	عدد العهدات لكل عضو في الشركات الأخرى	164
	5.1.III	الفصل بين وظيفة المسير ورئاسة مجلس الإدارة	165
	6.1.III	عدد الاجتماعات و معدل الحضور	167
	2.III	لجنة التدقيق	168
IV.		تأثير الآليات القصدية غير الخاصة في جودة المعلومة المالية	191
	1.IV	التدقيق القانوني	171
	2.IV	الإطار التشريعي و التنظيمي للحوكمة	174
	3.IV	تركز رأس المال	175
		خلاصة الفصل	177

			الصفحة
		المحتويات	
		الفصل الثامن : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	
		تمهيد	179
I.		مفهوم العينة (المجال التجريبي)	180
II.		عينة الدراسة الميدانية	182
III.		أداة الدراسة	184
	1.III	الاستمارة	184
	2.III	المقياس المستخدم	186
	3.III	صدق وثبات الاستبيان	187
	4.III	التوزيع الطبيعي	188
	5.III	الاساليب الاحصائية المستخدمة	189
IV.		تحليل المميزات الشخصية للعينة	188
	1.IV	تحليل فئة إطارات الشركات	188
	2.IV	تحليل خصائص الشركات	190
	3.IV	تحليل فئة المهنيين	191
		خلاصة الفصل	194
		الفصل التاسع : تحليل نتائج الدراسة الميدانية	
		تمهيد	196
I.		تحليل فقرات المحور الأول – جودة المعلومة المالية	197
	1.I	الخصائص النوعية للمعلومة المالية	197
	2.I	ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية	199
II.		تحليل نتائج المحور الثاني – أثر آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية	201
	1.II	تأثير تشكيلة مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية	202
	2.II	تأثير سير مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية	204
	3.II	تأثير هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية	205
	4.II	تأثير آلية التدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية	206

			الصفحة
	5.II	تأثير اليات الحوكمة (مجلس الادارة، هيكل رأس المال، المراجعة القانونية) في جودة المعلومة المالية	208
	1.III	تأثير الإطار التشريعي و التنظيمي للحوكمة في جودة المعلومة المالية	209
		تأثير محددات مجلس الإدارة وفق التشريع الجزائري في جودة المعلومة المالية	209
	2.III	تأثير أحكام التشريع الجزائري للتدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية	212
III.		إختبار فرضيات الدراسة	213
	1.IV	الفرضيات	213
	2.IV	الاختبار المستخدم	215
	3.IV	اختبار الفرضية الأولى	215
IV.	4.IV	اختبار الفرضية الثانية	215
	5.IV	إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	217
	6.IV	اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة	217
		خلاصة الفصل	219
		الخاتمة العامة	221
		قائمة المراجع	228
		الملاحق	236

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (I –1)	هيكل النظرية المحاسبية	10
الشكل رقم (1.II)	المحاسبة نظام للمعلومات	37
الشكل رقم (III .1)	أنواع التقارير المالية والمعلومات التي تتضمنها	48
الشكل رقم (IV –1)	الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطارFASB البيان المفاهيمي 2	75
الشكل رقم (2.IV)	أهداف القوائم المالية لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة	80
الشكل رقم (V .1)	تصنيف الأنظمة المحاسبية	96
الشكل رقم (V–2)	العلاقة بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وإطار IASB	112
الشكل رقم (1.VI)	تطور مفهوم الدائن الأخير	126
الشكل رقم (1.VII)	الخصائص النوعية للمعلومة المالية ضمن السياق الجزائري	155
الشكل (1.VIII)	تعميم نتائج البحوث الكمية والنوعية	181

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم (II.1)	مراحل تطور نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة	40
الجدول رقم (IV.1)	مستخدمي القوائم المالية حسب IASB	81
جدول رقم (IV.2)	الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطار IASB (1989) و FASB	83
جدول رقم (IV-3)	الخصائص النوعية للمعلومات وفق IASB بين إطاري 1989و2010	88
جدول رقم (V-1)	الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطار IASB (1989) و SCF	97
جدول رقم (V-2)	الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطار IASB (1989) و SCF	113
جدول رقم (VI.1)	آليات الحوكمة للنظرية المعرفية	143
جدول رقم (VI.2)	تصنيف آليات حوكمة الشركات	147
جدول رقم (VIII.1)	مكونات عينة الدراسة من المهنيين	182
جدول رقم (VIII.2)	المجال التجريبي للدراسة	183
جدول رقم (VIII.3)	مقياس الاجابة عن الاستبيان	184
جدول رقم (VIII.4)	مقياس الاجابة عن الاستبيان	186
جدول رقم (VIII.5)	نتائج اختبار معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	187
جدول رقم (VIII.6)	توزيع عينة اطارات الشركات حسب المؤهل العلمي	188
جدول رقم (VIII.7)	توزيع عينة اطارات الشركات حسب عدد سنوات الخبرة	189
جدول رقم (VIII.8)	توزيع عينة اطارات الشركات حسب المنصب الوظيفي	189

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم (9.VIII)	توزيع الشركات	191
جدول (10.VIII)	خصائص مجالس ادارة الشركات	191
جدول رقم (11.VIII)	توزيع عينة المهنيين حسب نوع الاعتماد	192
جدول رقم (12.VIII)	توزيع فئة المهنيين حسب عدد سنوات الخبرة	192
جدول رقم (13.VIII)	توزيع فئة المهنيين حسب عدد المحفظة الحالية	193
جدول رقم (14.VIII)	توزيع فئة المهنيين حسب العدد الاجمالي للعهدات	194
جدول رقم (1.IX)	اجابات المحور الاول : الخصائص النوعية للمعلومة المالية	198
جدول رقم (2.IX)	اجابات المحور الاول : جودة المعلومة المالية	199
جدول رقم (3.IX)	ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية	200
جدول رقم (4.IX)	ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية	201
جدول رقم (5.IX)	تأثير تشكيلة مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية	203
جدول رقم (6.IX)	تأثير سير مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية	206
جدول رقم (7.IX)	تأثير الية هيكل راس المال في جودة المعلومة المالية	207
جدول رقم (8.IX)	تأثير الية التدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية	208
جدول رقم (9.IX)	تأثير الية التدقيق الخارجي في جودة المعلومة المالية	210
جدول رقم (10.IX)	تأثير خصائص مجلس الادارة وفق التشريع الجزائري في جودة المعلومة	211
جدول رقم (11.IX)	تأثير أحكام التشريع الجزائري للتدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية	213

قائمة الاختصارات

المختصر	المعنى	الترجمة
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبية
ASB	Accounting Standard Board	مجلس المعايير المحاسبية
ARB	Accounting Research Bulletins	نشرات البحوث المحاسبية
CAP	Commitee on Accounting Procedure	لجنة الاجراءات المحاسبية
CIPE	Center for international Private Entreprise	مركز المشاريع الدولية الخاصة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FCE	Forum des Chefs d'Entreprises	منتدى رؤساء المؤسسات
IASB	Intrenational Accounting Standard Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
IASC	International Accounting Standard Commitee	لجنة المعايير الدولية للمحاسبة
IAS	International Accounting Standard	المعايير الدولية للمحاسبة
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ISO	International Organisation for Standardization	المنظمة الدولية للتقييس
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة
OCDE	L'Organisation de Coopération et du Développement Economique	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities Exchange Commission	لجنة تداول الأوراق المالية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	بيان مفاهيم المحاسبة المالية

المقدمة

المقدمة وطرح الإشكالية

إن إعداد المعلومة المالية للوحدة الاقتصادية ونشرها تمثل أهم الوظائف المسندة للمحاسبة التي يجب أن تعبر، قدر الإمكان، عن الحقيقة الاقتصادية لها (للوحدة) . وفي ظل عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمساهمين فإن المعلومات المالية يمكن أن توجه من قبل المسيرين لتحقيق أهدافهم كتعظيم الأجور وترسيخ المناصب.

وفي مقابل ذلك يسعى المساهمون للحد من تلك التصرفات عن طريق وضع آليات للحوكمة تتيح لهم مراجعة المعلومات المالية وكذلك مراقبة تصرفات المسيرين من خلال مجلس الإدارة، لجان التدقيق، المراجعة الخارجية للقوائم المالية وغيرها من الآليات.

إن معدي مختلف الأطر المفاهيمية للقوائم المالية يسعون دائما إلى جعل المعلومة المالية في خدمة مستخدمين يتم تحديدهم وفقا للبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تنشط فيها الشركات الملزمة بنشر قوائمها المالية ولذلك تختلف الخصائص النوعية تبعا لذلك.

إلا أن عولمة الأسواق المالية وتشابك الأنشطة الاقتصادية في العالم أجبر المنظمات التي تهتم بالمعايير المحاسبية على العمل لإيجاد أرضية مشتركة تسمح بالوصول إلى التوافق المحاسبي من خلال؛ أولا، إيجاد إطار مفاهيمي مشترك، وثانيا العمل على إصدار معايير مقبولة من قبل كافة المرجعيات المحاسبية والممارسين.

إلى جانب ذلك فان المنظمات المحاسبية المهنية منها والأكاديمية قد سعت ولازالت للوصول بالمعلومة المالية إلى الجودة والنوعية اللازمة لتحقيق الغرض منها وذلك بتحديد الخصائص التي يجب أن تتوفر في تلك المعلومة.

وبما أن الجزائر قد طبقت النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة المعدة أصلا في بيئة تختلف جذريا عن البيئة الجزائرية من حيث تصنيف النظام المحاسبي من جهة، ومن حيث المؤسسة المعنية بتطبيق المعايير المحاسبية من جهة ثانية، فإن تحقق جودة المعلومة المالية، من خلال توفر الخصائص النوعية يطرح تساؤلات عن مدى تأثرها بآليات حوكمة الشركات المعمول بها في الجزائر.

وإذا لم تتوفر المعلومة المالية على الجودة اللازمة فان ذلك يوحي بوجود اختلال في تطبيق آليات الحوكمة للوحدة الاقتصادية التي تتقاطع فيها مسؤوليات كل من المسيرين، مجلس الإدارة، لجان التدقيق، فكل من هؤلاء له أهدافه وحوافزه الخاصة.

واعتمادا على ما سبق ذكره فإننا ارتأينا أن نتناول في هذه الأطروحة الإشكالية التالية

هل تؤثر آليات حوكمة الشركات في جودة المعلومة المالية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نستعين بطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- هل تعبر الخصائص النوعية عن جودة المعلومات المالية ؟
- هل تؤثر تركيبة مجلس الإدارة وكيفية عمله واللجان التابعة له على جودة المعلومات المالية ؟
- هل يؤثر هيكل رأس مال الوحدة الاقتصادية في جودة المعلومات المالية ؟
- هل تؤثر المراجعة القانونية للقوائم المالية في جودة المعلومات المالية ؟
- هل تؤثر الاحكام التشريعية للمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المالية ؟

الفرضيات

- ✓ **الفرضية الرئيسية الاولى : تعبر الخصائص النوعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عن جودة المعلومة المالية.**
- ✓ **الفرضية الرئيسية الثانية : تؤثر آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية.**
  - الفرضية الفرعية الأولى : يؤثر مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية
  - الفرضية الفرعية الثانية : يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية
  - الفرضية الفرعية الثالثة : تؤثر المراجعة الخارجية في جودة المعلومة المالية
- ✓ **الفرضية الرئيسية الثالثة : تؤثر الاحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية**
- ✓ **الفرضية الرئيسية الرابعة : تؤثر الاحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية**

أهمية الدراسة

إن الشكوك التي حامت حول مصداقية القوائم المالية في بداية الألفية الثالثة، خاصة بعد أزمات الشركات الكبرى، قد حولت الاهتمام إلى **الحوكمة وتأثيراتها على المعلومة المالية وهو ما فتح مجالا لدراسة علاقة المحاسبة بحوكمة الشركات، وهو ما نطمح لدراسته ضمن السياق الجزائري.**

دراسات سابقة

– دراسة Good and Seow ، 2002 ، تناولت "تأثير حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية و دور المراجعين و المديرين في ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة"

أكدت نتائج الدراسة على دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة وفي تحقيق جودة التقارير المالية بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك .

و تتميز دراستنا عن ذلك في اختلاف السياق الاقتصادي والاجتماعي الذي تنشط فيه الشركات بالإضافة إلى تناول آليات الحوكمة الأخرى على غرار مجلس الادارة والمراجعة القانونية والإطار التشريعي والتنظيمي. ومن جهة ثانية، فإننا تناولنا كذلك جودة المعلومة المالية في ظل السياق الجزائري دون غيره.

– دراسة F.BRABEZ، 2006 ، "خصائص وعمل مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية – حالة مؤسسات الصناعة الغذائية.

هدفت هذه الدراسة إلى تناول عمل مجالس الادارة كآلية لحوكمة الشركات وأهميته في ممارسة الرقابة على المسيرين. تم تحليل إجابات 63 عضوا من أعضاء في مجالس الادارة لـ 9 شركات في قطاع الصناعة الغذائية.

خلصت الدراسة إلى أن مجالس الادارة تجتمع بين 4 و6 مرات خلال السنة، بمعدل حضور يساوي أو يفوق 80% . وأكدت ان مجلس الإدارة لا يؤدي دورا معتبرا في تعيين وعزل وتحديد مكافئات المسيرين وبذلك فدوره الرقابي محدود في أغلب الأحيان.

هذه الدراسة اكتفت بتناول ممارسة مجلس الإدارة لدوره الرقابي، بينما تتميز دراستنا بمحاولة معرفة تأثير مجلس الإدارة وغيره من آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية، هذه الاخيرة تم تحديدها من خلال الخصائص النوعية للمعلومة.

– دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي، 2010، دراسة اختبارية لشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح المحاسبي في المعلومة المحاسبية "

هدفت الدراسة إلى بيان أثر حوكمة شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية على مستوى الافصاح في القوائم المالية. تمت دراسة 89 شركة من خلال مؤشر الافصاح و كانت النتائج كما يلي

- قطاع الخدمات يتميز بأعلى مستوى للإفصاح،
- عدم وجود علاقة إيجابية بين نسبة الملكية العائلية في شركات المساهمة العامة و بين مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

تتميز دراستنا عن هذه الدراسة كون هذه الأخيرة عالجت علاقة الحوكمة بالإفصاح المحاسبي فقط . أما دراستنا فتناولت تأثير آليات الحوكمة على جودة المعلومة المالية في حد ذاتها معبرا عنها بالخصائص النوعية.

– دراسة Young, Murinde & Ding ، 2010، بعنوان "هيكل الملكية ، حوكمة الشركات وتمهيد الدخل في الصين"

هدفت الدراسة إلى معالجة العلاقة ببن هيكل الملكية، آليات حوكمة الشركات وممارسات تمهيد الدخل في الصين، وقد شملت الدراسة 1353 شركة مؤشرة في بورصتي " Shanghai" و" Shingzhen" في الصين خلال الفترة الممتدة من 1999 2006، وتم استخدام نموذج Eckel، 1981 لقياس ممارسات إدارة الارباح .

نتائج الدراسة توصلت أن هناك عددا كبيرا من الشركات التي تمارس إدارة الأرباح في الصين، ومنه فإن تفعيل آليات الحوكمة ضروري لممارسة الرقابة عليها، كما أكدت الدراسة على أن الشركات التي رأسمالها مركزا أو شركات القطاع العام فإنها تخضع للمراقبة والمتابعة من طرف المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية وهو ما يحد من حرية المسيرين في إدارة الارباح.

تتميز دراستنا عن هذه بالأخذ بعين الاعتبار آليات الحوكمة الأخرى إضافة إلى هيكل رأس المال. ثم إن جودة المعلومة المالية لم يتم قياسها من خلال النماذج المعروفة وإنما بمدى توفر الخصائص النوعية وهو الجانب المعياري لجودة المعلومة. كما أن السياق الجزائري يختلف عن ما هو موجود في الصين.

– دراسة Hanen Ben Ayed Koubaa ، 2010 ، "تأثير الاليات الداخلية لحوكمة الشركة في جودة المعلومة المحاسبية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير خصائص مجلس الإدارة وهيكل رأس المال على إدارة الأرباح.

تم استخدام نموذج Jones, 1991 على الشركات الفرنسية المؤشرة في SBF120 بين سنتي 2002 و 2007. أكدت نتائج الدراسة على التأثير المعتبر لبعض آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المسيرين.

تتميز دراستنا، أولا، من خلال تناول جودة المعلومة من الجانب المعياري، وثانيا تناول آليات الحوكمة الأخرى . ثم إن الشركات التي تم دراستها ضمن SBF120 هي شركات مؤشرة في البورصة، وبالتالي فهي مطالبة بتطبيق نظام الحوكمة وفقا للمعايير المعتمدة في السوق المالي، وهو لا يتوفر ضمن السياق الجزائري.

– دراسة ي. عبد الرزاق، 2012 ، بمصر " العلاقة بين إدارة الأرباح و حوكمة الشركات، دراسة استقصائية من مصر "

تناولت الدراسة تحليل العلاقة بين إدارة الأرباح وآليات حوكمة الشركات في مصر سنة 2012 و كانت النتائج كما يلي :

- وجود علاقه عكسية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح،
- وجود علاقه عكسية بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح،
- وجود علاقه عكسية بين ازدواجية أعضاء مجلس الإدارة وممارسات إدارة الأرباح،
- وجود علاقة عكسية بين خبرة المدققين الداخليين وممارسات إدارة الأرباح،
- وجود علاقة عكسيه بين خبره المدققين الخارجين وممارسات اداره الارباح،
- وجود علاقة عكسية بين لجنة المراجعة وممارسات إدارة الأرباح،

- وجود علاقة عكسية بين هيكل الملكية وممارسات إدارة الأرباح.

وكانت خلاصة ذلك أن تم تأكيد العلاقة العكسية بين آليات الحوكمة وممارسات إدارة الأرباح.

تتميز دراستنا أولا بمحاولة تحديد مفهوم جودة المعلومة المالية من الناحية المعيارية وهو ما لم تتعرض له هذه الدراسة، ثم إن العينة التي تم استخدامها تتكون من 34 مستجوب ، منهم 27 من الأكاديميين ، وهو ما لا يعبر في الحقيقة، حسب وجهة نظرنا، على الممارسة بل فقط على الجوانب النظرية للموضوع، ولذلك العينة التي تم أخذها في دراستنا تتكون من الممارسين فقط، سواء خبراء محاسبيين، محافظي حسابات للشركات أو إطارات مسيرة للشركات لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية.

- دراسة L.AZIEZ et A. KOUDRI ، 2014، "مجلس الادارة آلية غير فعالة لحوكمة المؤسسات الاقتصادية العمومية.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الخصائص الرئيسية لمجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية ودورها في الحوكمة. وتستند هذه الدراسة على عينة متكونة منة 131 عضو مجلس إدارة للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

تشير نتائج الدراسة أن مجلس الادارة لا يمكن أن يلعب دوره الفعال من حيث الحوكمة بسبب تشكيلته وكفاءته وذلك يدعو إلى الانفتاح الضروري على المهارات الخارجية.

تناولت هذه الدراسة فقط دور مجلس الادارة في حكومة الشركة، بينما تتميز دراستنا بتناول آليات الحوكمة الأخرى وتأثيرها في جودة المعلومة المالية.

- دراسة العبدي دلال ، 2016 ، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جوده المعلومة المحاسبية، دراسة حاله شركه اليانس للتأمينات الجزائرية".

تناولت الدراسة الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في تحقيق جوده المعلومة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. وخلصت الدراسة :

- تطبيق النظام المحاسبي المالي يرفع من درجه الثقة في المعلومة ويسهل لمستخدميها معرفة الحالة العامة للشركة.
- تحقق حوكمة الشركات أكبر قدر ممكن من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه آلياتها الداخلية والخارجية من خدمات.

- شركة اليانس للتأمينات تسعى للتقيد بمبادئ حوكمة الشركات والعمل على تطبيقها من أجل تعزيز مصداقية وجودة مخرجات النظام المحاسبي، بالإضافة إلى كسب ثقة كافة الأطراف الفاعلة مع المؤسسة ورعاية مصالحهم.
- التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يسهم في تطوير الافصاح المحاسبي.

وتتميز دراستنا عن هذه، أولا من حيث البحث عن مفهوم جودة المعلومة باللجوء إلى الإطار المفاهيمي للأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية والبحث عن مدى توفرها في المعلومة المالية، ومن جانب آخر فإن هذه الدراسة اكتفت بحالة واحدة، بينما دراستنا تناولت 9 شركات من خلال الإطارات المسيرة لها بالإضافة إلى 28 من الخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة محافظ الحسابات.

منهجية الدراسة

من أجل دراسة هذا الموضوع اتبعنا:

- المنهج الوصفي والاستقرائي لتحديد الإطار النظري والمفاهيم للدراسة.
- المنهج الاستنباطي لتأطير فكرة إثبات الفروض.
- المنهج التحليلي لعرض الدراسة التطبيقية.

خطة الدراسة :

من أجل معالجة إشكالية الدراسة والإجابة على تساؤلاتها واختبار فرضياتها تم تقسيم الدراسة إلى تسعة فصول:

- خصص الفصل الأول للتأصيل النظري للمحاسبة، تناولنا فيه مختلف التعاريف المقدمة للمحاسبة، ثم الحاجة إلى النظرية المحاسبية، وتعدد النظريات والمناهج التي تبحث في ماهية المحاسبة.

- الفصل الثاني : تم التطرق فيه إلى تطور الفكر المحاسبي ونظام المعلومات وتم التأكيد فيه على أن الفكر المحاسبي يتطور ضمن البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تمارس فيها المحاسبة.

ومن جانب آخر فإن نظام المعلومات المحاسبي هو بدوره يتأثر بالبيئة المحيطة خاصة ما يتعلق بالتكنولوجيات الحديثة، والأنظمة المعلوماتية ووسائل الاتصال.

– الفصل الثالث : التقارير والقوائم المالية، تم تعريف التقارير المالية وأنواعها والعوامل المؤثرة في تحديد أهدافها، وقد تم تفصيل هذه الأهداف وفقا للمرجعيات المحاسبية المعتمدة.

– الفصل الرابع : الاطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية : بعد تناول التقارير والقوائم المالية كان من الضروري دراسة الإطار المفاهيمي لإعدادها وتم، بعد تعريفه، التطرق إلى الإطارين المعمول بهما دوليا وهما لـ IASB و FASB .

– الفصل الخامس : المرجعية المحاسبية والإطار المفاهيمي في الجزائر: قدمنا في هذا الفصل النظام المحاسبي في الجزائر وتطور العمل المحاسبي من خلال الانظمة المطبقة منذ الاستقلال، وتم تقديم ومناقشة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الساري المفعول حاليا.

– الفصل السادس : الاطار العام لحوكمة الشركات : تناولنا فيه ماهية حوكمة الشركات بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة، ثم فصلنا المبادئ التي تعتمد عليها الحوكمة ومحدودية تطبيقها. كما تطرقنا إلى النظريات المفسرة للحوكمة ومناقشة وتصنيف آلياتها.

– الفصل السابع : دور آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية : و تناولنا فيه جودة المعلومة المالية وتأثير آليات الحوكمة فيها من خلال تقديم الدراسات المختلفة لكل آلية وكيف تؤثر في جودة المعلومة، كما تطرقنا إلى بعض الدراسات التي تمت ضمن السياق الجزائري.

– الفصل الثامن : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية : وقدمنا فيه عينه الدراسة أو المجال التجريبي واداة الدراسة وتحليل مميزات العينة المتكونة من الخبراء المحاسبيين والإطارات المسيرة للشركات.

– الفصل التاسع : تحليل نتائج الدراسة الميدانية وقمنا في هذا الفصل بتحليل اراء المستجوبين، أولا في ما يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومة المعبرة عن جودتها، ثم تأثر هذه الأخيرة بآليات الحوكمة ضمن السياق الجزائري. وقد قد تم تحليل كل آلية على حده لنحصل في الأخير على نتائج تم إدراجها ضمن الخاتمة، كما تم بناء على ذلك اختبار الفرضيات المقدمة ومحاولة تقديم جملة من الاقتراحات.

المخطط العام للدراسة

الفصل	الأفكار الأساسية المتناولة
الفصل الأول : التأصيل النظري للمحاسبة	– تعريف المحاسبة – النظريات المحاسبية – مكونات وهيكل النظرية المحاسبية – مفاهيم أهداف ومستخدمي القوائم المالية
الفصل الثاني : طبيعة المحاسبة ونظام المعلومات	– المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي – المحاسبة كنظام للمعلومات – مخرجات نظام المعلومات المحاسبي : قوائم مالية لتمثيل الواقع الاقتصادي للمؤسسة
الفصل الثالث : القوائم والتقارير المالية	– تطور وأنواع التقارير المالية – أهداف ومستخدمي القوائم المالية وفق المرجعيات المحاسبية الامريكية والدولية – محتوى القوائم المالية يتأثر بتحديد مستخدميها وأهدافها
الفصل الرابع : الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	– أهمية وعلاقة الإطار المفاهيمي بالنظرية المحاسبية – الإطار المفاهيمي لـ IASB و FASB والإطار المشترك بالتركيز على الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات – ارتباط الإطار المفاهيمي بنموذج الشركة المقصودة بإعداد القوائم المالية والبيئة التي تعمل فيها
الفصل الخامس : المرجعية المحاسبية والإطار المفاهيمي في الجزائر	– الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي – عدم تحديد مستخدمي القوائم المالية ضمن هذا الإطار المفاهيمي – الخصائص النوعية للمعلومات مستوحاة من إطار IASB – تطبيق SCF على كافة المؤسسات دون تمييز(نموذج الشركة المقصودة بإعداد القوائم المالية ؟)

الفصل السادس : الإطار العام لحوكمة الشركات	– تعريف ومبادئ الحوكمة، والنظريات المفسرة لها – حوكمة الشركات في الجزائر – آليات الحوكمة ومعايير تصنيفها
الفصل السابع : دور آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية	– ماهية جودة المعلومة المالية – جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر – تأثير الآليات القصدية الخاصة في جودة المعلومة المالية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق) – تأثير الآليات غير القصدية الخاصة في جودة المعلومة المالية (التدقيق القانوني، تركز رأس المال، الاطار التشريعي والتنظيمي للحوكمة)
الفصل الثامن : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	– مفهوم العينة (المجال التجريبي) – عينة الدراسة الميدانية : تتكون من إطارات مسيرة في المؤسسات العمومية الاقتصادية وخبراء محاسبين وتم استرجاع 45 استمارة صالحة للتحليل) – أداة الدراسة : استمارة تم تحكيمها من قبل أكاديميين ومهنيين واستخدمت الأدوات الاحصائية وبرنامج SPSS في تحليلها – تحليل المميزات الشخصية للعينة : الاطارات السيرة في الشركات والخبراء المحاسبين لهم علاقة مباشرة بإعداد القوائم المالية ومراجعتها وبحكم الخبرة الواسعة التي لديهم فإجاباتهم يمكن الاعتماد عليها
الفصل التاسع : تحليل نتائج الدراسة الميدانية	– كيف ينظر مستخدمي القوائم المالية إلى الخصائص النوعية المقترحة وما أهمية كل منها – كيف يتصور مستخدمي القوائم المالية تأثير اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية – وهل يختلف تأثيرها عن نتائج الدراسات خارج الساق الجزائري

الفصل الأول

التأصيل النظري للمحاسبة

تمهيد

إذا كان من المتعارف عليه أن المحاسبة لم تخل منها أي حضارة إنسانية، فإن تطورها مر عبر مراحل تاريخية طويلة، امتدت منذ اعتبارها حرفة أو فنا إلى أن وصلت مرحلة تأكد فيها المحاسبون، المهنيون، والأكاديميون من الحاجة إلى نظرية محاسبية تحكم الممارسات المختلفة والمتعددة حتى ترتقي (المحاسبة) إلى مصاف العلوم.

وباعتبار أن الممارسات المحاسبية تخضع إلى جملة من القواعد والضوابط المرتبطة أساسا بالمجتمع، والتطور الاقتصادي للمحيط الذي تمارس فيه، فإن النظريات المحاسبية تعددت باختلاف مشارب منظريها.

كما أن المناهج المستخدمة في بناء النظرية المحاسبية تخضع هي الأخرى إلى الأسس الفكرية للباحثين في هذا المجال، من جهة، و تطور مناهج البحث العلمي والتفاعلات بين مختلف العلوم من جهة أخرى.

وذلك ما نتناوله في هذا الفصل من خلال النقاط التالية:

I – تعريف المحاسبة.

II – نظرية المحاسبة.

III – تصنيف نظريات المحاسبة.

IV – مناهج البحث في المحاسبة.

I. تعريف المحاسبة

I.1. أنواع التعاريف

قبل أن نتطرق تعريف المحاسبة، ينبغي علينا أولا أن نميز بين الأنواع المختلفة للتعاريف المتداولة في العلوم الاجتماعية.

I.1.1. التعريف الحقيقي : وهو التعريف الذي يبحث في تحديد جوهر المادة أو الشيء المعرف[1]. ولقد كان سائدا في الفكر اليوناني والعصور الوسطى، نظرا لما تميزت بها الحضارة اليونانية من البحث عن طبيعة الأشياء وحقائقها. والتعريف الحقيقي، مادام متعلق بجوهر الشيء، فهو حقيقة مطلقة، لا تتأثر بالزمان والمكان، وهو ما أدى إلى انتقاده بعد ذلك من قبل فلاسفة عصر النهضة.

I.1.2. التعريف الإسمي: وهو عكس التعريف الأول، فلا شأن له بجوهر الشيء المعرف، وإنما يرتكز على المعنى المتداول بين الناس، أو ذلك المعنى الذي يراد منه إلزام الناس به لدى استخدام مصطلح معين [2]. وينقسم هذا التعريف إلى نوعين:

أ- التعريف القاموسي: ويتضمن تعريف اللفظ بما يساويه في الاستعمال الجاري بين الناس، فالتعريف القاموسي يتبع الاستعمال ولا يسبقه[3]. ولذا فهو مفيد في زمانه ومكانه ويتغير بتغيرهما ولا يرقى إلى مستوى الحقائق المطلقة.

ب- التعريف الاشتراطي: وهو التعريف المعمول به في سن التشريعات الجديدة التي يحدد فيها المشرع معاني المصطلحات التي يقصدها[4]. وهذا النوع من التعاريف لم يعد يقتصر على المجال القانوني بل أصبح معمول به اليوم في كثير من المجالات.

I.1.3. التعريف الإجرائي: في هذا النوع من التعريف لا تشكل الصفات الجوهرية للشيء أو الاستعمال الجاري له مركز الاهتمام، بل يعني بالدرجة الأولى بتحديد الإجراءات العملية الناجمة عن

---

[1]- حسين القاضي، 1984، نظرية المحاسبة، مطبعة طربين، جامعة دمشق، ص 113.

[2]- نفس المرجع، ص 115.

[3]- نفس المرجع، ص 115.

[4]- نفس المرجع، ص 115.

الاستجابة السلوكية للإنسان[1] ، وبذلك فالشيئين يكونان مترادفين إذا اشتركا في الإجراءات العملية وإن كانت صفاتهم المادية مختلفة.

ولقد استخدام هذا النوع من التعريف المدرسة البراغماتية في الولايات المتحدة الأمريكية.

I.2. قواعد التعريف: لا يعترف الإسميون بأية قواعد للتعريف طالما أن تعاريفهم مشتقة في الحقيقة من التعامل الجاري بين الناس، أما الحقيقيون والاجرائيون فإنهم يتداولون قواعد للتعريف وأهمها[2]:

- أن يذكر التعريف الخواص الضرورية للشيء المعرف،
- أن ينطبق التعريف على كافة الأشياء التي يشملها الشيء المعرف،
- أن لا يكون التعريف دائريا بحيث يشمل بصورة مباشرة أو غير مباشرة نفس الشيء المعرف،
- لا ينبغي أن يكون التعريف موجزا أو غامض العبارة،
- أن لا يكون التعريف سلبيا إذا أمكن أن يكون إيجابيا.

إن التعريف الحقيقي لا يمكن استخدامه لتعريف المحاسبة كون هذه الأخيرة من العلوم الاجتماعية وهي في تغير مستمر وفق ما تقتضيه البيئة التي تستخدم فيها. وبالتالي فالتعاريف المستخدمة في مجال المحاسبة إما أن تكون إسمية أو إجرائية.

فالذين يتبنون التعريف الإسمي يعتبرون أن المحاسبة هي تسجيل الأحداث الاقتصادية والتقرير عنها بصورة تقترب من الواقع، دون البحث في التأثير السلوكي لتعريف المحاسبة من خلال دورها الاجتماعي والاقتصادي الذي تؤديه في كل مرحلة من المراحل. وأن تعريف المحاسبة يتطلب دراسة الدور الاجتماعي و الاقتصادي الذي تؤديه، وما دام هذا الأخير في تطور مستمر، فإن تعريف المحاسبة لن يكون ثابتا بل تابعا له.

[1]– حسين القاضي، 1984، مرجع سابق، ص 116.

[2]- برقي تيجاني، 2005، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة فرحات عباس سطيف، مرجع سابق، ص 25.

I.3. تطور تعريف المحاسبة

نستعرض فيما يلي بعض تعاريف المحاسبة في سياق تاريخي للدلالة على التدرج في نمو الفكر والتطبيق الذين لازما التطور المحاسبي.

فلقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) عام 1941 المحاسبة على أنها: " فن تسجيل و تبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات و الأحداث"[1].

إن هذا التعريف الاجرائي للمحاسبة بين أن المحاسبة هي ما يقوم به المحاسبون من وظائف للإعداد القوائم المالية، كما يعتبر التعريف المحاسبة فنا أو حرفة وليس حقلا من حقول المعرفة العلمية.

وفي سنة 1966 قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تعريفا آخر للمحاسبة، فاعتبرتها " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة"[2].

بين هذا التعريف أولا الأنشطة المختلفة المكونة للمحاسبة والمتمثلة في تحديد العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة وقياسها ثم توصيل المعلومات، وثانيا حدد الهدف من هذه المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة، وهو بذلك حوَّل الاهتمام من مجرد التركيز على النواحي الإجرائية للمحاسبة إلى الأهداف التي يستوجب توجيه القوائم المالية لتحقيقها.

وقد استُخدِم هذا النوع من التعريف في كثير من البحوث والدراسات مثل :[3] (Moonitz and Jordan,1963) و (Goldberg,1965) .

أما مؤيدو التعريف الإجرائي فيميلون إلى اعتبار المحاسبة قياس وتوصيل المعلومات، ويتم التركيز في هذا النوع من التعريف على الوظائف المسندة للمحاسبة حتى إعداد القوائم المالية مع الأخذ بعين الاعتبار مستخدمي هذه القوائم.

وقد تم استخدام التعريف الإجرائي من قبل[4] (Caughlan,1965)، وجمعية المحاسبة الأمريكية.

إن اتخاذ القرارات كهدف للقوائم المالية ثم تكريسه في تعريف المحاسبة المقدم من قبل (APB) سنة 1970 ضمن البيان رقم 04، فاعتبر المجلس أن :" المحاسبة ما هي إلا نشاط خدمي، فوظيفتها

---

[1]– الشيرازي عباس مهدي، 1990، ، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، ص 04.

[2]– الدون. س هندركسون، 1990، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، جامعة الاسكندرية، مصر، ص 33.

[3]– حسين القاضي، 1984، مرجع سابق، ص 118.

[4]– حسين القاضي، 1984، مرجع سابق ، ص 119.

توفير معلومات كمية أساسا ذات طبيعة مالية بشأن الوحدات الاقتصادية التي يستهدف منها أن تكون نافعة في صنع القرارات الاقتصادية وفي التوصل إلى خيارات حاسمة بين المسارات البديلة المتاحة [1].

وفي عام 1975 أعادت جمعية المحاسبة الأمريكية صياغة تعريف المحاسبة الذي أصدرته سابقا، فاعتبرت هدف المحاسبة في التعريف الجديد "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والتي إذا ما تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية"[2].

يجسد هذا التعريف التوجه الجديد في الاهتمام بالمحاسبة الذي ينقل أهداف القوائم المالية إلى مستوى المجتمع ككل وهو ما أدى إلى ظهور مفهوم المحاسبة الاجتماعية، وهي مرحلة متقدمة من تطور الفكر المحاسبي.

يتضح من التعاريف السابقة تطور مفهوم المحاسبة ومجالات تطبيقها بشكل يعكس التطور الاقتصادي والاجتماعي، وأن المحاسبة قد تحولت من مجرد اعتبارها كحرفة أو فنا لامساك السجلات والدفاتر المحاسبية إلى اعتبارها نشاطا خدميا يُنتِج قوائم مالية توجه إلى مستخدمين لها يتم تحديدهم وفقا لاعتبارات كل مرحلة. ولعل ما أكده ليتلتون في دراسته لتطور تاريخ المحاسبة حتى سنة 1900، لازال ساري المفعول إلى اليوم حين قال أن المحاسبة نسبية وتقدمية، وأن الأساليب القديمة تصير غير فعالة في ظل الظروف المتغيرة والأفكار غير مجدية في مواجهة المشاكل الجديدة. فالظروف المحيطة تولد أفكارا جديدة وتحفز على ابتكار طرق جديدة[3].

إن اختلاف وجهات النظر أو الزوايا التي تدرس من خلالها المحاسبة، أدت إلى تعاريف مختلفة لها وهي تؤدي كذلك إلى إيجاد نظريات محاسبية مختلفة.

---

[1]- بلقاوي أحمد رياحي، 2009، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبدالله، دار اليازوري، عمان، الأردن ، ص 81.

[2]- الشيرازي،1990، مرجع سابق، ص 05.

[3] – Christopher J. Napier, 2001, “Accouting history and accouting progress”, paper presented at the second accounting history international conference, Osaka, Japan,8-10 August 2001, p,01.

II. نظرية المحاسبة

II.1. الحاجة إلى النظرية المحاسبية

لقد اكتسبت المحاسبة حتى بداية القرن العشرين، خاصة في جانبها العملي، عبر تطورها التاريخي إلى الكثير من المفاهيم والقواعد والمبادئ تم الاتفاق حولها بين المحاسبين على أساس العرف أو الاصطلاح دون الاهتمام بالمبررات المنطقية لوجودها أو عند المفاضلة بينها.

إن الإطار الفكري السائد حتى هذه الحقبة التاريخية تم انتقاده من عدة أوجه[1] :

1- أنه يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد التي لا تستند إلى تأصيل علمي،

2- أنه يفتقر إلى الاتساق المنطقي وذلك نظرا للتعارض القائم بين كثير من عناصره،

3- أنه يفتقر إلى الاكتمال الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.

فأدى ذلك البحث عن ضبط وتنظيم ذلك التراكم المعرفي وفق المنهج العلمي، ولقد تنافس في ذلك الكثير من الباحثين والمهتمين بالمحاسبة حتى أصبح للمحاسبة أكثر من نظرية تؤطرها.

إن وجود نظرية في مجال معين إنما يعبر عن تتويج للمسار المعرفي الذي تمر به المعرفة العلمية.

ولقد عدد حسين القاضي (1984)[2] أربعة مراحل للمعرفة العلمية، وفق المنهج التجريبي وهي :

- مرحلة الوصف و التحليل،
- مرحلة التفسير،
- مرحلة التنبؤ،
- مرحلة النظريات.

ولقد مرت المحاسبة، بالمراحل كلها واكتسبت بذلك صفة العلمية[3].

إن مفهوم النظرية قد يختلف معناه من ثقافة لأخرى، فاستخدامه مثلا في الثقافة الانجلوسكسونية يكون له معنى أقل قوة من استخدامه في الثقافة الفرنكوفونية [1].

---

[1]- الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 38.

[2]- حسين القاضي، 1984، مرجع سابق، ص 65

[3] رضوان حلون حنان،2001، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 145 – 152.

II.2. مفهوم النظرية

لقد تعددت نظريات المحاسبة منذ بداية الاهتمام بها، ولقد ساهم في ذلك الكثير من المهتمين على غرار ما ذكره Colasse [2] :

Luca Pacioli, Jacques Savary et Mathieu de la Porte , Edmond Degrange père et fils, Eugène Léautey et Adolphe Guilbaut, Herman Veit Simon, Eugen Schmalenbach et Fritz Schmidt et Simon, Jean Dumarchy, Jr Limperg Gino Zappa, Ananias C. Littleton, William Paton, Kiyoshi Kurosawa, David Solomons, Raymond John Chambers , Richard V et Mattesich, Gerald Feltham, Anthony G. Hopwood, Watts et Zimmerman et Tony Tinker.

كما تطرق A. Higson إلى عدد من النظريات عرضا وانتقادا [3]. ولقد اعتبر أن الجدل ضل قائما بين النظريات المختلفة حول مسألتين:

- هل التطبيق العملي يسبق النظرية أم العكس؟
- هل النظرية للمحاسبة (of accounting)، أو عن المحاسبة (about accounting)، أو عن المحاسبين (about accountants)؟

وفي الحقيقة لا يمكن التطرق في هذه الدراسة إلى كافة النظريات المتداولة في المحاسبة ونقتصر على ذكر ما تم تداوله في أغلب المراجع.

لقد عرف قاموس Webster النظرية أنها "مجموعة منسجمة (مترابطة) من المبادئ الافتراضية والفكرية والواقعية التي تشكل إطارا مرجعيا عاما لحقل من حقول المعرفة"[4] . وهو التعريف الذي استخدمته جمعية المحاسبة الأمريكية في تعريفها للمحاسبة عام 1966 (A: ASOBAT Statement Of Basic Accounting Theory) والذي من خلاله أوضحت أن النظرية لا تهدف

---

[1] –Colasse B., 2000 (1), ‘’Théories comptables ‘’, in Encyclopedie Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, pp 1233-1244, p1233.

[2] Colasse B. , 2005, Les grands auteurs en comptabilité, in Bouraoui Nassiba, 2007, Op cit., P15.

[3] Higson A., 2003, Corporate financial reporting, Theory and practice, SAGE publication, pp 19-22.

[4] Higson A., 2003, Op,cit, p.19.

إلى تحديد ما يجب فعله، بل ما يمكن وما لا يمكن فعله، وبذلك فهي (النظرية) تزيل أمامنا الكثير من الاعتبارات عند ضرورة الاختيار أو التصرف[1].

ولقد عرف Colasse النظرية أنها "تعبير عام يشير إلى بناءات فكرية متنوعة"[2]. أما بلقاوي فقد استخدم تعريف Kerlinger الذي عرف النظرية بأنها" مجموعة مترابطة من الأبنية العقلية، (constructs) والمفاهيم (concepts) ، وتعاريف وافتراضات، التي كلها كمجموعة تعرض نظرية متسقة عن الظاهرة من خلال تحديد العلاقات بين المتغيرات، مع هدف تفسير الظواهر والتنبؤ بها[3]. كما أن الشيرازي عرف النظرية بأنها "بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة"[4].

وتهدف النظرية بصفة عامة لتحقيق:[5]

–التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة،

– التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة،

– توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

إن تعدد نظريات المحاسبة أدى بلجنة المفاهيم والمعايير التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة أن تستنتج بأن:[6]

–ليس هناك نظرية محاسبة مالية متحكمة (مهيمنة) لوحدها،

– ليس هناك في أدبيات المحاسبة المالية نظرية وإنما مجموعة من النظريات التي يمكن أن تنظم أو تنشر على مدى الفروق في التوصيفات، سمات المستخدم والبيئة.

---

[1] Higson A., 2003, Op,cit, p.20.

2 Bouraoui N., 2007, Op, cit,p15.

3– بلقاوى أحمد رياحى، 2009، مرجع سابق، ص 142.

4– الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 39.

5– عقاري مصطفي، 2004، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة فرحات عباس سطيف ، ص 55

6– بلقاوى أحمد رياحى، 2009، مرجع سابق، ص 143.

أما النظريتين اللتين لقيتا قبولا لدى أغلب المهتمين بالمحاسبة فهما لـ Hendriksen و Mc Donald.

يعتبر Hendriksen أن النظرية المحاسبية هي[1] " مجموعة من المبادئ العامة التي توفر إطارا مرجعيا لتقييم التقنيات المحاسبية المعمول بها، وتستخدم كدليل لتطوير تقنيات وإجراءات جديدة ".

ولقد اشترط (Mc Donald) ضرورة توافر ثلاثة عناصر رئيسية في النظرية وهي:[2]

-إمكانية تحويل الظاهرة الطبيعية أو الفكرة إلى تمثيل رمزي؛

-إمكانية تجميع الأفكار أو تحويلها طبقا لقواعد محددة؛

-إمكانية تحويل أو إعادة الحقائق مرة أخرى إلى ظواهرها الأصلية.

ويرى Mc Donald أن هذه العناصر تتوفر في نظرية المحاسبة. وعلى ضوء ذلك فإنه يمكن اعتماد النظرية على أنها إطار مرجعي يحكم المحاسبة ويستجيب لمتطلبات الشروط العلمية المعمول بها في هذا المجال.

ولقد اعتبر Whittington أن نظريات المحاسبة والمقاربات المختلفة المستخدمة في أدبيات المحاسبة قد تتعايش في أماكن معينة على هيئة طبقات منفصلة ومحددة بوضوح، وقد تختلط معا في أماكن أخرى مثل الطبقات الجيولوجية المكونة للأرض، ولقد وضعت هذه النظريات بداية في فترات تاريخية مختلفة ولكن قد تم اعتماد القديم منها على نطاق واسع من قبل المعياريين والممارسين الحاليين.[3]

II.3. هيكل نظرية المحاسبة

مع أن عناصر هيكل نظرية المحاسبة تختلف باختلاف المناهج المستخدمة والفروض المعتمدة، إلا أن هناك إجماع في الأدب المحاسبي وفي الممارسات العملية على بعض العناصر الجوهرية في أي نظرية محاسبية، ويوضح الشكل التالي عناصر نظرية المحاسبة.

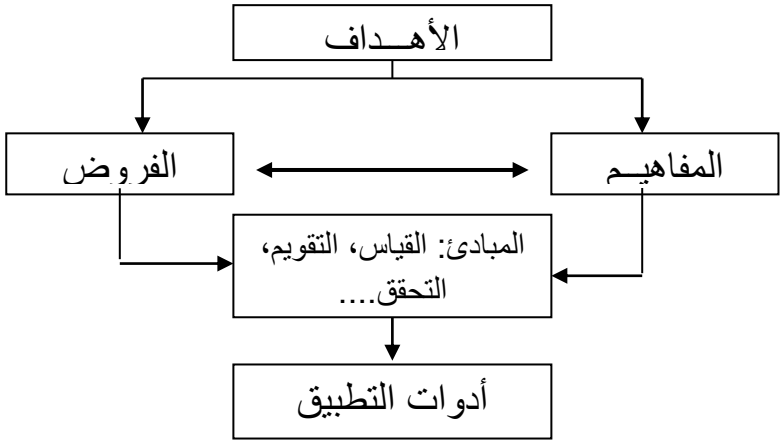
---

[1] بلقاوى أحمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص 143.

[2] نفس المرجع، ص 144.

[3] Geoffrey Whittington, Profitability, Accounting theory and Methodology, the selected essays, Routlegge, 2007, p367.

الشكل رقم (ا -1) هيكل النظرية المحاسبية



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، 1990، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، ص 40.

دون الخوض في تفصيل كل عنصر من عناصر النظرية على حده، إلا أن ذلك يستدعى منا بعض الملاحظات عن كل عنصر.

- **الأهداف:** ويتعلق الأمر بأهداف القوائم المالية ومستخدميهم، وتعتبر أهداف القوائم المالية نقطة الابتداء المنطقية في بناء نظرية المحاسبة.

وقد أصبح من المألوف لدى المحاسبين أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو تزويد المستخدمين بالمعلومات لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية، ويمكن ضمن هذا الهدف العام تحديد أهداف إجرائية تتغير بتغير الوسط والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.[1] وأن الأهداف السائدة في فترة زمنية معينة قد تتغير في فترات لاحقة، وأن تحديدها يتطلب الإجابة عن التساؤلات التالية:[2]

1- من هم مستخدمو القوائم المالية؟

2- ما هي احتياجات كل طائفة من الطوائف ذات المصلحة في هذه القوائم؟

3- هل يمكن تحديد بعض الاحتياجات المشتركة التي تصلح كأساس للقوائم المالية ذات الغرض العام؟

4- ما أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية؟

5- ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية؟

6- ما هي النماذج القرارية التي تستخدمها هذه الطوائف ؟.

[1] رضوان حلون حنان، 2001، مرجع سابق، ص 367.

[2] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 41.

– **المفاهيم:** وهي عبارة عن تركيبات نظرية تمثل بناء أو إدراكا ذهنيا يحدد ماهية الأشياء والظواهر، وهي ضرورية لتحديد كل من الفروض والمبادئ، كما تعطي البنيان الفكري مضمونا عمليا متصلا بواقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتتميز المفاهيم بخاصيتين[1]:

– أن تكون عملية، بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس،

– أن تكون إجرائية، بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده.

وتبعا لذلك فإن المفاهيم ليست ثابتة بصورة مطلقة، وإنما تتغير بمرور الوقت، وقد تستحدث مفاهيم جديدة أو تندثر أخرى.

إن الأهداف والمفاهيم المحاسبية مجتمعة تكون الإطار المفاهيمي، الذي بناء عليه يتم إرساء الفروض والمبادئ.

– **الفروض:** وهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين معرفة أخرى[2]. أو هي "استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يُستمَد أو تُبنى عليه المبادئ العلمية"[3]، ويشترط في الفروض أن تكون [4] :

1– قليلة العدد بقدر الإمكان وإلا تعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي،

2– مستقلة عن بعضها البعض وإلا وقعنا في أخطاء التبرير الدائري الناتج عن استنتاج فرض من فرض آخر،

3– غير متعارضة وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقيا.

– **المبادئ** : لقد عرف عمر حسنين المبدأ على أنه: "حقيقة أساسية تعتمد عليها حقائق أخرى، أو حقيقة أولية تبنى عليها حقائق أخرى فرعية"[5] وعموما يُعتبر المبدأ في المحاسبة قاعدة عامة تستخدم كمرشد ودليل للتطبيق العملي.

وتعتبر المبادئ قمة البناء الفكري لنظرية المحاسبة وبالتالي يجب أن تتسم بخاصيتين[6]:

---

[1] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 42.

[2] نفس المرجع ، ص 43.

[3] برقي تيجاني، 2005، مرجع سابق، ص 37.

[4] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 44.

[5] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 46.

[6] نفس المرجع، ص 46

- الاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض،
- أن يَثْبُت صدقها وصحتها على ضوء التطبيق العملي.

III. تصنيف نظريات المحاسبة

إن تعدد نظريات المحاسبة يفرض تصنيفها، وهو ما يبقي الاختلاف قائما حول الأسس المعتمدة في ذلك، كما أنه تم استخدام مفاهيم ومصطلحات متنوعة كالمنهج، المقاربة، النظرية، المدخل، وقد تكون لها نفس المعنى في بعض التصنيفات وتختلف في أخرى.

ولقد صنف حسين القاضي (1984)[1] مناهج المحاسبة إلى:

1- المنهج الاستنباطي وهو يظم المدخل الأخلاقي، والمدخل الاقتصادي، والمدخل الاجتماعي والمدخل المعياري.

2- المنهج الاستقرائي وهو يقسم بدوره إلى:

- الوضعية المنطقية (الإيجابية) التي تضم مدرسة روشستر ومدخل الأحداث.
- البراغمائية وهي تحتوى على: مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، المدخل السلوكي والمدخل التنبؤي

أما الشيرازي (1990)[2] فقد صنف مناهج النظرية المحاسبية إلى:

1- المنهج العملي

2- المنهج العلمي: وهو يظم المنطق الاستنباطي، والمنطق الاستقرائي والبحوث التجريبية.

كما أن المنهج العلمي يحتوى على نوعين من البحوث:

- البحوث الوضعية (الوصفية).
- البحوث القياسية والتي تحتوى على المدخل الأخلاقي ومدخل الرفاهية الاجتماعية.

ولقد فرق رضوان حلوة حنان (2001)[3] بين المناهج والمداخل لتكوين نظرية محاسبية، فالمناهج تنقسم إلى المنهج الوصفي والمنهج المعياري.

أما المداخل فهي تتفرع إلى:

---

[1] حسين القاضي،1984، مرجع سابق، ص 75-104.

[2]- الشيرازي عباس مهدي،1990، مرجع سابق، ص 49-61.

[3]- رضوان حلوه حنان، 2001، مرجع سابق، ص 156-172.

1- مداخل غير نظرية وتتكون من المدخل البراغمائي والمدخل السلطوي.

2- مناهج نظرية شاملة وهي بدورها تتألف من المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي والمنهج العلمي.

3- مداخل نظرية متوسطة المدى، وتنقسم إلى المدخل الاقتصادي، والمدخل الاجتماعي ومداخل أخرى (المدخل الاخلاقي، المدخل الانتقائي).

4- مداخل حديثة، وتتكون من مدخل الأحداث والمدخل السلوكي.

أما بلقاوى (2009)[1] فقد فرق بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة.

1- المداخل التقليدية تتكون من:

- مداخل غير نظرية (التطبيقية، الواقعية).
- مداخل نظرية وهي تنقسم :

-1 المدخل الاستنباطي -2 المدخل الاستقرائي.

-3 المدخل الأخلاقي -4 المدخل الاجتماعي.

-5 المدخل الاقتصادي -6 المدخل الانتقائي.

2- المداخل الحديثة وتتكون من:

- المدخل التوجيهي (المركزي)،
- المدخل التنبؤي،
- المدخل الوصفي.

إن أغلب التصنيفات السابقة قد مزجت بين المناهج والمداخل والمقاربات، ولذلك فإن التصنيف الذي كان أكثر وضوحا في فرز النظريات المحاسبية وفق الهدف المرجو منها، هو تصنيف Colasse (1-2000)[2] . فالنظريات تصنف حسبه :

- نظريات وصفية (Descriptive) وهي تضم نظرية الحسابات والنظريات التصنيفية (Classificatoires)

[1]- بلقاوى أحمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص 144-157.

[2] Colasse B., 2000 (1), Op,cit, pp1233-1243.

- نظريات تفسيرية (Explicative) وهي تضم بدورها:
  - النظرية الايجابية،
  - النظريات التاريخية،
  - النظريات الاجتماعية.

1.III. النظريات الوصفية

تهدف هذه النظريات إلى وصف الممارسة المحاسبية وشرح المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها.[1] وهي تحاول أن تبرر ما هم قائم، وتستخدم النظريات الوصفية بصفة عامة المنطق الاستقرائي، الذي يبتدأ بالملاحظات أو المشاهدات ومنها ينطلق لبناء تعميمات ومبادئ للمحاسبة على أساس العلاقات المتكررة الظهور، فهو ينتقل من الخاص إلى العام.

ومن بين الذين استخدموا المنهج الوصفي (Grady) في دراسته "جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لمنشآت الأعمال التجارية"، وكذلك التقرير رقم 4 لمجلس المبادئ المحاسبية.[2]

ويندرج ضمن النظريات الوصفية نظرية عمل الحسابات (théories des comptes) والنظريات التصنيفية (théories classificatoires).

أ- **نظريات عمل الحسابات:** وهي النظريات التي رافقت المحاسبة في تطورها من المراحل الأولى، وهي تظم نظرية تشخيص الحسابات، نظرية الذمة ونظرية التبادل.

- نظرية تشخيص الحسابات: وهذه النظرية بقيت مستخدمة حتى بداية القرن العشرين.[3] وهي تعتبر أن كل حساب محاسبي يمثل شخصا (مورد أو زبون)، وتم تعميم هذه الفكرة على كل الحسابات اعتمادا على أن الذي يأخذ يصبح مدينا، والذي يعطي يصير دائنا.
- نظرية الذمة: تهتم هذه النظرية بقياس وتحليل الذمة المالية للمؤسسة، ويتم حسابها من خلال الميزانية، فالذمة المالية (P) (أو الوضعية الصافية، أو الأموال الخاصة) تساوي الفرق بين أصول المؤسسة (A) ومجموع الديون (D). $P= A - D$

وتتحقق هذه المساواة في كل الأوقات وهو ما يفسر مبدأ القيد المزدوج الذي تستند إليه المحاسبة.[4]

---

[1] Colasse B., 2000 (1), Op,cit,p1234.

[2] - بلقاوى أحمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص145.

[3] Colasse B., 2000 (1), Op-cit., p1234.

[4] Colasse B., 2000 (1), Op-cit p1234

– نظرية التبادل: اهتمت هذه النظرية بتسجيل العمليات التبادلية التي تقوم بها المؤسسة مع الغير، ففي كل عملية تبادل يكون هناك تدفق ثنائي في اتجاهين مختلفين، فالمؤسسة تستعمل "الموارد" لتحصل على "الاستخدامات"، واعتمادا على القيد المزدوج تسجل الاستخدامات في جانب والموارد في الجانب الآخر، ولقد استعمل نفس التفكير حتى للعمليات الداخلية في المؤسسة، وهو ما جعل هذه النظرية تسمى بنظرية الاستخدامات والموارد، (Théories des emplois et ressources).

ب– النظريات التصنيفية

ظهرت هذه النظريات في القرن العشرين، والهدف منها هو تصنيف المبادئ (الفرضيات، المسلمات) المستخدمة في المحاسبة وذلك للعمل بها سواء في الممارسة أو في التعليم. فهي عبارة عن تنظير للممارسة[1] (la pratique théorisée).

ولقد ظهرت بين سنتي 1930 و 1970 في الولايات المتحدة الأمريكية، العديد من النظريات التي اهتمت بتصنيف المبادئ المحاسبية، أما في فرنسا فقد كانت البداية سنة 1981 [2] مع نشر كتاب (Pierre Lassègue) بعنوان"Gestion de l'entreprise et comptabilité".

إن تعدد هذه النظريات و المفاهيم المستخدمة فيها (المبادئ، الفرضيات، المسلمات) يدل على صعوبة الاتفاق حول تصنيف واحد ومقبول من كل الأطراف، إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية هذه النظريات و فائدتها في ترشيد الممارسة، وتسهيل عملية التعليم المحاسبي، وذلك لم يمنع (Chambers) من انتقادها واعتبار أنها تفتقد إلى التفكير العلمي.[3]

2.III. النظريات المعيارية

إن الصعوبات والانتقادات التي واجهت النظريات الوصفية أدت البحث عن سبيل آخر لبناء النظرية اعتمادا على "ما يجب أن تكون عليه المحاسبة"، وهو التوجه المعياري المعتمد على الأسلوب الاستنباطي الذي يبتدأ بالافتراضات أو المقدمات الأساسية في المحاسبة، ومنها يتم اشتقاق، باستخدام التفكير والوسائل المنطقية، المبادئ المحاسبية التي بدورها تستعمل كدليل وأساس لتطوير الأساليب والإجراءات العملية.

[1]. IBID p1236,

[2] Bouraoui N., 2007, Op-cit, p22.

أصحاب هذا التوجه يؤيدون فكرة أن الهدف من بناء النظرية هو تأطير الممارسات المحاسبية دون أن تعتبر هذه الأخيرة نقطة بداية لها (للنظرية).

وتتميز النظرية المعيارية وفق (Richard et Collette) بخاصيتين رئيسيتين:[1]

– اعتمادها على الأسلوب الاستنباطي لاشتقاق المبادئ والمفاهيم المحاسبية بالاعتماد على الأهداف المسندة للمحاسبة،

– أن هذه النظريات تم بنائها في سياق اقتصادي واجتماعي معين، ولا يمكن تعميمها إلى سياقات أخرى تختلف جوهريا عن الذي أُنتِجَت فيه.

ومن أوائل من قدم مثل هذه النظريات (Chambers,1955) عند إصداره لبحثه المعنون بـ[2] (Blue print for a theory of accounting)، كما أن دراسة (moonitz,1961) (the basic postulate of accounting) وتقرير (Trueblood, 1973) يمكن تصنيفهما ضمن النظريات المعيارية.[3]

لقد تم استخدام الأفكار الجوهرية لهذا التوجه من قبل الهيئات المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية (IASC وFASB) عند اعتمادهما مفهوم الإطار المفاهيمي،

ورغم أن الكثير من الدارسين يضعون النظريات المعيارية مقابلة للنظريات الوصفية، إلا أن ذلك في نظر ((Colasse, 2000 (1) غير صحيح، فالأولى تعتبر نظرية للممارسة (théorie pour la pratique)، اما الثانية فتعد نظرية ممارسة (théorie de la pratique) وهما يتعلقان بعملية تنظير واحدة ولكن في مرحلتين أو (زمنين) مختلفين.

[1] Bouraoui N., 2007, Op. cit, p.23

[2] Colasse B., 2000 (1), Op.cit. p.1236.

[3] Bouraoui N., 2007, Op–cit, p.23

III.3. النظريات التفسيرية

الهدف الأساسي من هذه النظريات هو المعرفة وتفسير الممارسات المحاسبية[1]، ولقد تم بناء هذه النظريات بالاستناد إلى المعارف والعلوم التي تَستَمِدُّ منها جذورها. فالنظرية الايجابية للمحاسبة (théorie positive de la comptabilité) تعتمد على التوجه الايجابي في العلوم الاقتصادية، وكذلك الأمر بالنسبة للنظرية التاريخية والاجتماعية، وبطبيعة الحال لابد من أخذ ذلك في الحسبان عند دراسة كل نظرية. وتتضمن النظريات التفسيرية عددا من النظريات والتي من أهمها:

III.3 .1. النظرية الإيجابية

لاقت هذه النظرية الكثير من الاهتمام والدراسة سواء من قبل المؤيدين لها أو المنتقدين، ولذلك سنحاول فقط تلخيص أهم الأفكار التي تعتمد عليها.

تعود أصول هذه النظرية إلى Watts and Zimmerman (1978)، وفي نظر هذين الباحثين من مدرسة Rochester بشيكاغو، أن النظريات المعيارية أو الوصفية ليست لهما صفة العلمية. واستند الباحثان على أعمال (Jensen,1976) المتعلقة بنظرية الوكالة، وحسب رأيهما فان التساؤلات التي يجب الإجابة عليها من خلال النظرية هي:

لماذا المحاسبة هي ما عليه؟ لماذا يفعل المحاسبون ما يقومون به؟ ما هي آثار هذه الظواهر على الناس وعلى تخصيص الموارد الاقتصادية؟[2]

وطبقا لنظرية الوكالة، فان المؤسسة عبارة عن جملة من العقود التي تربط المؤسسة بالأطراف التي لها علاقة بها، وأن المحاسبة تنتج معلومات تُستَغل من قبل المسيرين لخدمة أغراضهم الخاصة على حساب المساهمين والأطراف الأخرى باستعمال البدائل المحاسبية المتاحة.

وعلى هذا الأساس يمكن طرح مجموعة من الفرضيات تتعلق بالمؤسسة ومسيريها والتي يمكن من خلالها بناء نظرية إيجابية للمحاسبة.

[1] Colasse B., 2000 (1), Op.cit., p.1238

[2] Colasse B., 2000 (1), Op.cit., p 1239.

اعتمدت النظرية الإيجابية كذلك على نظرية التنظيم (théorie de la réglementation) لـ (Poster,1974) التي تَعتبِر أن المعلومة المحاسبية سلعة عامة (bien public) ولذلك فمن الصالح العام أن يتم تنظيمها.[1]

ولقد أوضح Colasse الفرضيات الأساسية التي تقوم عليها أبحاث النظرية الايجابية كما يلي:[2]

-الفرضية الأولى تعتبر، مع بقاء الأشياء الأخرى على حالها، أن المسير الذي يربطه مع مؤسسته عقد يحدد مداخيله على أساس الأرباح المعلنة، فانه سيلجأ إلى تفضيل السياسات المحاسبية التي تعظم الأرباح الآنية عن الأرباح المستقبلية.

-الفرضية الثانية، مع بقاء الأشياء على حالها، أن المديرين التنفيذيين الذين تقترب نسب ديون مؤسساتهم من تلك المقبولة من قبل المقرضين، فإنهم سوف يختارون كذلك السياسات المحاسبية التي تميل لزيادة الأرباح الآنية على حساب الأرباح المستقبلية.

-الفرضية الثالثة تناقض الفرضيتين السابقتين، وهي نابعة من نظرية التنظيم فتعتبر أنه في مواجهة الخطر الذي يمثله تنظيم الدولة المحتمل للمحاسبة، ومع بقاء الأشياء الأخرى على حالها، فإن المسيرين سوف يختارون الطرق المحاسبية التي تؤثر في الإفصاح عن الأرباح مع مرور الوقت.

ميز Richard et Colette (2005) أربع خصائص أساسية للنظرية الايجابية وهي:[3]

1- أنها لا تهتم بالمسائل المعيارية في المحاسبة،
2- أنها تهتم بسلوك الفاعلين في مجال المحاسبة والذين هم أساسا المسيرون، المساهمون، المقرضون، الإدارة الجبائية، والعمال،
3- أنها تعتمد فرضيات لسلوك الفاعلين وفق تصور للمؤسسة يقوم على:

أ- المؤسسة عبارة عن جملة من العقود بين الأطراف ذات العلاقة للتقليل من تعارض المصالح بينهم،

ب- كل الفاعلين يسعون لتعظيم مداخيلهم،

[1] Bouraoui N., 2007, Op. cit, p.28.

[2] Colasse B., 2000 (1), Op.cit., p1240

[3] Bouraoui N., 2007, Op. cit, p.29

ت – في سعيهم لتعظيم منافعهم، فان الطرف الأساسي المتحكم في المحاسبة هم المسيرون،

4– تسعى هذه النظرية للتأكد ميدانيا من تحقق الفرضيات المعتمدة لسلوك الفاعلين.

في انتقاده للنظرية الايجابية، يعتبرها Colasse,(2000 (1)) أنها نظرية اقتصادية للمحاسبة أكثر منها نظرية محاسبية بالمعنى الدقيق[1]، وذلك نابع من تأثير المدرسة التي ينتمي إليها الباحثان Watts and Zimmerman.

أما Christensen (1983) فيصف النظرية الايجابية أنها سوسيولوجية للمحاسبة، ولا يمكن اعتبارها نظرية للمحاسبة لاهتمامها بسلوك المحاسبين أو المسيرين عوض الاهتمام بالأحداث المحاسبية والقوائم المالية.[2]

III.2.3. النظريات التاريخية

وهي النظريات التي لا تهتم بدراسة المحاسبة كموضوع للبحث ولكن تحاول تفسير المحاسبة من خلال التطور التاريخي لها وعلاقتها بالمتغيرات الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية[3].

ولعل أهم نظرية يمكن ذكرها في هذا المجال هي نظرية Sombart (1928) التي ربط فيها الرأسمالية بالقيد المزدوج وأعتبر أنهما لا ينفصلان عن بعضهما. وقد أيدت هذه الفكرة بعض الدراسات، كما تم انتقادها من دراسات أخرى.

كما أن هناك نظريات تاريخية أخرى اهتمت بدراسة الأسس التاريخية للمفاهيم والطرق المحاسبية.

III.3.3. النظريات الاجتماعية (السوسيولوجية)

وهي نظريات متعددة بتعدد مدارس العلوم الاجتماعية، وهي تهدف إلى تفسير الممارسات المحاسبية من خلال العوامل الاجتماعية التي تؤثر فيها[4].

ويمكن ذكر دراسة Burchell, Clubb et Hopwood (1985) التي اهتمت بظهور القيمة المضافة في التقارير السنوية للشركات في المملكة المتحدة، وتم تفسير ذلك بالاعتماد على تدخل قوى اجتماعية متعارضة (العمال والملاك).

---

[1] Colasse B., 2000 (1), Op.cit., p1240.

[2] Bouraoui N., 2007, Op. cit, p 31.

[3] Colasse B., 2000 (1), Op.cit., p.1241

[4]– IBID. p1241.

كما أن دراسة Colasse et Standish (1998) حول تطور عملية إعداد المعايير المحاسبية في فرنسا تعتبر من الدراسات المحاسبية في هذا المجال والتي تم فيها ربط تطور إعداد المعايير المحاسبية بالتطور الاقتصادي والاجتماعي في فرنسا.

IV. مناهج البحث في المحاسبة

1.IV. مفهوم المنهج

إن المناهج المستخدمة للبحث في المحاسبة وبناء النظرية تم التطرق لها بطرق وأساليب مختلفة عند حسين القاضي (1984)، حسين القاضي ومأمون حمدان (2001)، رضوان حلوة حنان (2001)، بلقاوي (2009) والشيرازي (1990).

يقصد بالمنهج اصطلاحا "الطريق المؤدي للكشف عن الحقيقة في العلوم بواسطة طائفة من القواعد العامة تهيمن على سير العقل وتحدد عملياته حتى يصل إلى نتيجة معلومة".[1]

كما عُرِّف على أنه "فن التنظيم الصحيح لسلسلة من الأفكار العديدة، إما من أجل الكشف عن الحقيقة حين نكون بها جاهلين، أو من أجل البرهنة عليها للآخرين حين نكون بها عارفين".[2]

أما المعنى المتداول للمنهج فهو عبارة عن مجموعة قواعد مَصُوغة من أجل الوصول إلى الحقيقة في العلم، أو هو الأداة للوصول إلى المعرفة العلمية.[3]

ولدراسة مناهج البحث العلمي يستوجب العودة إلى جذورها الفلسفية[4] التي استغرق النقاش حولها قرونا والمتمثلة في المنظور المثالي والمنظور الواقعي وهو ما يقودنا إلى التعرض إلى المستويات الثلاثة :

1-المستوى الانطلوجي (Anthologique): وهو الذي تُدرسُ فيه النظرة الكلية للعالم (الوجود).

2- المستوى الابستيمولوجي (Epistémologique): وهو المستوى الذي تتحدد فيه العلاقة مع الواقع (ما هو العلم، والهدف من المعرفة، ومكانة النظرية). وتتنافس في هذا المستوى مدارس فلسفية

[1]- عبد الرحمن بدوي ،1977، مناهج البحث العلمي، وكالة المطبوعات، الكويت، الطبعة الثالثة، ص5.

[2] - نفس المرجع ، ص4.

[3] - رضوان حلوة حنان، 2001، مرجع سابق، ص 156.

[4] Hazem Ben Aissa, 2001, « Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion? », 1ère Conférence de l'Association internationale de management stratégique, 13-14-15- juin, 2001, Université LAVAL, Québec.

متعددة: الفلسفة الوصفية (Positivisme)، والفلسفة التفسيرية (Interprétativisme) والفلسفة البنائية (Constructivisme).

3- المستوى المنهجي: ويُحدَد فيه الهدف من البحث وأسلوب التفكير (الاستنباطي أو الإستقرائي) والأدوات الخاصة المستعملة لمعرفة الواقع.

ولذلك تتأثر منهجية البحث بالتوجه الفلسفي للباحث وموضوع البحث والهدف منه وكذلك بالجوانب العملية للبحث.

إن اختيار المنهج المستخدم يَتبَع مراحل التقدم والنضج الفكري لفروع العلم المختلفة، وبالنسبة للمحاسبة فقد أدى التنوع في الآراء والمداخل والقيم بين التطبيق والبحث المحاسبيين إلى استخدام منهجين أساسين هما المنهج الوصفي (Descriptive) والمنهج المعياري (Normative).

2.IV. المنهج الوصفي

تم العمل به لبناء النظرية المحاسبية انطلاقا من اعتبار المحاسبة فن عملي، وأن تكوين النظرية ما هو إلا تجسيد وصفي لهذا الواقع.[1] فالمحاسبة وفق هذا المنهج هي عبارة عن ما هو كائن. وواضح أن هذا التوجه يصنف ضمن الفلسفة الوصفية ويتخذ من الاستقراء (inductive) أسلوبا للتفكير، ويتطلب هذا الأسلوب أربعة مراحل:[2]

1- تسجيل الملاحظات (المشاهدات)،

2- تحليل وتصنيف هذه الملاحظات واكتشاف العلاقات المتكررة الظهور،

3- الاشتقاق الاستقرائي للعموميات والمبادئ المحاسبية،

4- اختبار العموميات.

ومن بين المنظرين الذين استخدموا الأسلوب الاستقرائي[3] Ijiri, و Hatfield و Paton and Littleton

[1] – رضوان حلوة حنان ،2001، مرجع سابق، ص157.

[2] – بلقاوي احمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص150.

[3] بلقاوي احمد رياحي، 2009، مرجع سابق ، ص 150

3.IV. المنهج المعياري

انتقد أصحاب المنهج المعياري النظرية المحاسبية الوصفية باعتبار أن الممارسات الجارية لا تمثل بالضرورة سلوكا صحيحا أو حلا نموذجيا للمشكلة العملية، فقد تظهر مشاكل جديدة تتطلب حلولا منطقية قبل أن يتم اختبارها عمليا[1]، ولذلك يجب بناء نظرية للمحاسبة "كما يجب أن تكون " واستخدموا في ذلك الأسلوب الاستنباطي (déductive)، وهو الذي يعتمد بالدرجة الأولى على الافتراضات الأساسية بشأن البيئة المحاسبية، ويمر هذا الأسلوب بأربعة مراحل[2]:

1- تحديد أهداف القوائم المالية،

2- اختيار الفرضيات (البديهيات) المحاسبية،

3- اشتقاق المبادئ،

4- تطوير الطرق أو الأساليب الفنية المحاسبية.

إن تقدم العلوم من جهة، وتعقد الظواهر موضوع البحث من جهة أخرى أدى بالبحث العلمي إلى استخدام الأسلوبين معا، فالأسلوب الاستقرائي غالبا ما يتطلب تفكيرا استنباطيا مسبقا، ولذلك فهما يستخدمان معا كعمليتين متكاملتين، فإذا استُخدِم أحدهما في تكوين النظرية يُستخدَم الآخر في تحقيقها[3]، وهناك العديد من البحوث الدالة على المزج بين الأسلوبين كأبحاث (Paton) و (Littleton).[4]

[1] – رضوان حلوة حنان، 2001، مرجع سابق، ص157.

[2] – بلقاوى أحمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص148.

[3] – الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص56.

[4] – بلقاوي احمد رياحي، 2009، مرجع سابق ، ص152.

خلاصة الفصل

إن عرض التعاريف المتعددة للمحاسبة يبين مما لاشك فيه أن هذه التعاريف تطورت مع تطور الفكر والممارسة المحاسبيين في ظل البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تمارس فيها المحاسبة، وأن هذا التطور فرض على المحاسبين بناء نظريات محاسبية، والتي رغم اختلافها إلا أن التوجه السائد فيها هو اعتبار المحاسبة نشاطا خدميا يهدف إلى توفير قوائم مالية تلبي حاجيات مستخدميها من المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

ولذلك فقد تم الأخذ بالاتجاه النفعي لتحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية في بناء النظريات المحاسبية والمناهج المستخدمة في ذلك.

الفصل الثاني :

تطور الفكر المحاسبي ونظام المعلومات

تمهيد

تختلف وجهات النظر حول طبيعة المحاسبة، باختلاف الزوايا التي ينظر من خلالها إلى هذا الحقل من حقول المعرفة، إلا أنها تلتقي في اعتبارها أداة لنمذجة المؤسسة وتمثيل الواقع الاقتصادي لها، وبذلك فهي تعتبر نظاما للمعلومات ضروري لهذه النمذجة في ظل قيود اجتماعية وتنظيمية. وينتج عن ذلك تعدد الممارسات والنماذج بتعدد التصورات للمؤسسة في حد ذاتها من جهة، واختلاف الأهداف التي يراد تحقيقها من النظام من جهة ثانية.

وكما هو الشأن في الجوانب النظرية للمحاسبة التي تطورت من خلال تفاعلها مع باقي العلوم، فإن الجوانب العملية كذلك تأثرت بالتغيرات الحاصلة في الممارسات الاقتصادية و التكنولوجية خاصة في مجالي المعلوماتية والاتصال، وهو ما أدي بطبيعة الحال إلى تغيرات كبيرة في النظام المعلوماتي المحاسبي، الذي أصبح مندمجا كلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، وهو ما فرض إعادة النظر في كثير من الأدوات والممارسات المحاسبية.

وسنتناول في هذا الفصل دراسة:

I – طبيعة المحاسبة.

II – تطور المحاسبة والفكر المحاسبي.

III – المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي للمؤسسة وكنشاط خدمي.

IV – المحاسبة كنظام للمعلومات.

I. طبيعة المحاسبة

لقد تم تناول المحاسبة كموضوع للدراسة من قبل الباحثين والمحاسبين من جوانب متعددة وكانت هذه الأخيرة متأثرة بالصور والمفاهيم التي يحملها كل باحث ودارس عن المحاسبة.

فبلقاوي أحمد رياحي[1] (2009) تناول الأوجه المختلفة التي شكلت تطورات المحاسبة المالية، وصنف الأوجه المتعددة التي ينظر من خلالها للمحاسبة إلى المحاسبة كلغة، المحاسبة كسجل تاريخي، المحاسبة كحقيقة اقتصادية حالية، المحاسبة كنظام للمعلومات، المحاسبة كسلعة، وأخيرا المحاسبة كعقيدة.

أما Bernard Colasse, (2010) فبين أن المحاسبة في الوضع الراهن تعرض للدراسة من ثلاثة أوجه أساسية[2] :

- كأداة لوصف ونمذجة المؤسسة، وعموما كل المنظمات ؛
- كنظام للمعلومات الضرورية لهذه النمذجة ؛
- كممارسة اجتماعية ضمن مجموعة قيود تنظيمية.

فالمحاسبة كأداة و نظام لوصف ونمذجة المؤسسة، هي في تكيف مستمر لمواكبة التطورات الحاصلة في المؤسسات ومحيطها الاقتصادي والاجتماعي لتلبية الاحتياجات الجديدة لمستخدميها من المعلومات، وبذلك فهي (المحاسبة) مجبرة على تحيين المفاهيم والمبادئ والطرق والوثائق التي تنتجها، ولكي تحقق ذلك فهي تستخدم الموارد المفاهيمية والتقنيات العلمية المختلفة.

أما المحاسبة كنظام للمعلومات فهي تعتمد على التطورات المستجدة في العلوم والتقنيات التي تستخدمها وهي بمثابة متغير أساسي في تطورها.

[1] بلقاوي أحمد رياحي، 2009 ، مرجع سابق، ص 133-139

[2] [2] Colasse, B., 2010, Introduction à la comptabilité, 11eme édition Economica, pp 536-537

وأما المحاسبة كممارسة اجتماعية فمكانتها تتحدد في زمن معين من خلال طبيعة وكثافة التوافق الذي يكون بين المؤسسات والمحاسبين والمستخدمين لها. وتتم إدارة هذا التوافق من قبل الهيئات المنظمة للمحاسبة ضمن السياق الاقتصادي والاجتماعي السائد.

واعتمادا على ذلك يمكننا القول أن تطور المحاسبة هو عملية ثلاثية:

– على المستوى النظري من خلال تكييف النموذج المحاسبي؛

– على المستوى التقني للعمل من أجل أن تستفيد المحاسبة من التطورات الحاصلة في مجال التقنيات المعرفية المعاصرة (الأنظمة الخبيرة، قواعد المعطيات)، وتقنيات المعالجة (الحاسوب)، وتقنيات عرض وتوصيل المعلومات (البرمجيات، الانترنت) ؛

– على المستوى الاجتماعي الذي يتعلق بوضع المعايير المحاسبية محليا ودوليا والذي يتميز أساسا بتضارب المصالح.

أما Davis et al, (1982)[1] ، فقد حدد أربع صور تمت من خلالها دراسة المحاسبة: أولا المحاسبة كتسجيل تاريخي ، ثانيا المحاسبة كوصف وتمثيل لواقع اقتصادي، ثالثا المحاسبة كنظام للمعلومات وأخيرا المحاسبة كمنتوج.

و نستعرض في هذه الأطروحة المحاسبة كأداة وصف ونمذجة للمؤسسة، والمحاسبة كنشاط خدمي ثم المحاسبة كنظام للمعلومات، لما لهذه الأوجه من علاقة بجودة المعلومات المالية وذلك بعد أن نقدم بإيجاز تطور المحاسبة و الفكر المحاسبي.

II. تطور المحاسبة والفكر المحاسبي

إن التطرق لدراسة التاريخ المحاسبي يسمح لنا مما لا شك فيه لفهم أفضل الممارسات المحاسبية وإمكانية التنبؤ بالتوجهات المستقبلية للمحاسبة مع الأخذ بعين الاعتبار، بطبيعة الحال، المحيط الذي تمارس فيه.

[1] Davis & al,2003, « The images that have shaped accounting theory", in Andrew Higson, Corporate financial reporting theory and practices, Sage publication, p 19

إن دراسة أي مجال من المجالات العلمية أو الفنية يبتدئ دائما بالتذكير والرجوع إلى تاريخ ذلك العلم أو الفن. وتاريخ المحاسبة مهم لفهم تطور الفكر المحاسبي والممارسات تأكيدا على مواكبة المحاسبة للتغيرات في البيئة والحاجات الاجتماعية، وتأثير المحاسبة بالمقابل في البيئة التي تمارس فيها وفقا للعلاقة الجدلية بينهما.

لقد تناول الدارسون تطور المحاسبة والفكر المحاسبي إما في إطار سياق تاريخي ابتداء من الحضارات القديمة إلى الوقت الحالي، أو وفقا لتطور الجوانب الفكرية والفنية لها.

لقد ركز الدارسون لتطور المحاسبة والفكر المحاسبي ضمن السياق التاريخي على الاحداث الاقتصادية والاجتماعية المرتبطة بالمحاسبة على اعتبار أنها متجذرة في ذلك السياق وتتأثر بتلكم الاحداث وتؤثر فيها[1].

إن استعراض تاريخ المحاسبة يؤكد أن وجودها ضارب في عمق التاريخ، وهي قد لازمت كل الحضارات الانسانية باختلافها فهي (المحاسبة) مثل الدين متواجدة في شكل أو في آخر في كل الحضارات[2].

فهناك من أرجع وجودها إلى أكثر من 6000 سنة[3]، وهناك من قدر وجودها ما بين 20 ألف و 30 ألف سنة[4]، ولكن وجود المحاسبة كعلم مستقل بذاته فهو في حدود المائة سنة[5]، و هي بذلك من المجالات العلمية الحديثة.

ولم تكتسب المحاسبة صفة العلمية إلا بعد جهود معتبرة من قبل المهتمين بها لإمدادها بنظرية (أو نظريات) تؤطر الممارسات المحاسبية التي وصلت إلى مرحلة لم يعد بالإمكان قبولها دون تأصيل نظري.

---

[1] Colasse, B., 2010, Op.cit, p 21

[2] Jean Guy Degos, 2005, Révolution du savoir comptable et émergence des organisations internationales, Cahier CRECCI, IAE 14-2005, Université Bordeaux IV, p 01

[3] Jean Guy Degos, In Richard Mattessich, 2006, La diversité des courants de recherché en comptabilité évaluation et représentation, Cahier CRECCI, IAE 17-2006, Université Bordeaux IV, p 7

[4] George Ifrah, Histoire universelle des chiffres, In Colasse, B., 2010, p 26

[5] Jean Guy Degos, in Richard Mattessich, 2006, Op cit, p 7

فلقد تناول حسين القاضي تطور المحاسبة من خلال المراحل التاريخية التالية[1] :

- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى،
- المحاسبة في عصر التجارة،
- المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية،
- المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي.

أما عباس مهدي الشيرازي[2] فانه تطرق إلى تطور المحاسبة من منظور آخر وقسم مراحل التطور أربع مراحل أساسية:

- مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة،
- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا،
- مرحلة المحاسبة كنظام للمعلومات،
- مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

و لقد أوضح الشيرازي أن الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة تؤكد على تواجد خاصيتين متلازمتين لهذا التطور وهما الاستمرارية والتغير.

وهو ما عبر عنه كذلك عمر حسنين[3] بالأفكار الجدلية والافكار غير الجدلية. فالتجربة والاستعمال المرضي يمدنا ببعض العناصر التي تصلح للبقاء والاستمرار، والظروف الاجتماعية والاقتصادية المحيطة تدعو للتغيير.

فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن هناك كثيرا من الافكار والممارسات المحاسبية ثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت. و التي يمكن تلخيصها فيما يلي[4]:

- الحاجة للتسجيل حتى يمكن التقرير،
- الحاجة للمراجعة حتى يمكن الثقة،
- الحاجة للتفسير والترجمة حتى يمكن الفهم.

[1] حسين القاضي، 1984 ، مرجع سابق ، ص 7-57

[2] عباس مهدي الشيرازي، 1990، مرجع سابق ، ص 15

[3] عمر حسنين، 1976 ، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية، ص 47

[4] نفس المرجع، ص 49

فكانت الافكار التي تميزت بها هذه الخاصية محل مناقشات بين المحاسبين بين مؤيد ومعارض، ومن هذه الافكار التغير في قيمة النقود، التساوي بين المدين والدائن، أو تساوي الارصدة المدينة والدائنة[1].

أما خاصية التغيير فهي تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة؛ اقتصادية كانت أو اجتماعية أو سياسية.

III. المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي للمؤسسة وكنشاط خدمي

III.1. المحاسبة كتمثيل للواقع الاقتصادي للمؤسسة

لقد استخدمت عدة تعابير للدلالة على تمثيل المحاسبة لواقع المؤسسة. فاعتبر Colasse (1997-1)[2] أن المحاسبة أداة لوصف ونمذجة المؤسسة، وعبر عن ذلك بلقاوي[3] أنها حقيقة اقتصادية حالية. أما Capron (1990)[4] فبين أن بناء المفاهيم وتطبيق الأدوات المحاسبية يجب أن يلبي حاجة تمثيل الواقع.

وأما Mattessich[5] (2006) فيرى أن المحاسبة هي نظام لتمثيل وقائع اجتماعية ومادية.

إن وظيفة تمثيل الواقع الاقتصادي للمؤسسة هي من الوظائف الأساسية المسندة للمحاسبة، وهي من هذا الجانب محط تجاذبات مذهبية وفكرية، إضافة إلى إختلاف التطبيقات الميدانية المستخدمة.

فهناك اختلافات جوهرية فيما يتعلق بالموضوع والمحتوى الذي ينبغي تمثيله من جهة، والنموذج المستخدم في ذلك من جهة ثانية.

فـ Mattessich (2006)- يعتبر أن المحاسبة تمثل وقائع مادية واجتماعية في آن واحد، فالمفاهيم المحاسبية ليست مفاهيم فارغة المحتوى بل هي تتضمن محتوى اجتماعي ومحتوى عملي وقابل للقياس. ولكن، حسب وجهة نظره، لا بد من التمييز بين التمثيل المصور (représentation

[1] نفس المرجع، ص 50-51

[2] Colasse B., 1997 (1), « Qu'est que la comptabilité », Encyclopédie de gestion, Tome 3, Edition Economica, pp 2715-2730, p 2715

[3] بلقاوي أحمد رياحي، 2009 ، مرجع سبق ذكره، ص 138

[4] Capron. M., 1990, « La comptabilité : faut il y croire pour avoir confiance ? »,Annales des mines n°21, Décembre 1990, pp 75-83

[5] Mattessich, R., 2006, Op cit, p 25

(illustrée)، والتمثيل المجرد (représentation abstraite) أو الرمزي (représentation symbolique)، والمحاسبة تَستخدِم هذا الاخير لإعطاء صورة عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة[1].

فالوقائع المادية مثل المخزونات والتثبيتات وغيرها، أو الوقائع الاجتماعية مثل حق الملكية، العلاقة بين المورد والزبون فكل منها لها وجود معبر عنه في القوائم المالية.

أما الجانب المتعلق بالنموذج المحاسبي المعتمد لتمثيل الواقع الاقتصادي للمؤسسة، فإنه يفرض أولا طرح التساؤلات التالية[2]:

- ما هي الأهداف التي تخدمها المحاسبة، وماهي الوظائف المسندة لها ؟
- ماهي المفاهيم والمبادئ المعتمدة والأسس النظرية المبنية عليها ؟
- ما هي الوثائق التي تنتجها المحاسبة؟

والإجابة عن التساؤلات السابقة هي التي تحدد لنا طبيعة النموذج المحاسبي الذي من خلاله يمكن تمثيل الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

إن النموذج المحاسبي لا يمكن أن يكون تمثيلا موضوعيا لواقع المؤسسة بالمعنى المعتمد في المقاربة الموضوعية (l'approche positive)، والمستخدم في علوم المادة (الفيزياء، العلوم الطبيعية الخ)، وإنما يعتمد على المقاربة النظمية (l'approche systémique)، وبذلك يأخذ في الحسبان المصمِّم والمستخدِم في عملية بناء النموذج[3].

وهو ما يعني أن هذا النموذج مبني على أساس أهداف يضعها مُعِده، وأن صحته تعتمد على قابلية تطبيقه ومدى تحقيقه للأهداف المسندة إليه[4].

من جانب آخر، فإن النموذج المحاسبي يعتبر نموذجا رسميا (formel)، لا ينبني على بديهيات ومسلمات بل على أساس مجموعة قواعد مستقاة من منهجية محاسبية تكونت عبر الزمن.

[1] Mattessich, R., 2006, Op cit, p 25

[2] Colasse, B., 1997 (1), Op cit, p 2715

[3] Claude Alia et Robert Descargue, « Modélisation et comptabilité », 2000, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Edition Economica, pp 891-903, p 891

[4] Claude Alia et Robert Descargue, « Modélisation et comptabilité », 2000, P 892

لقد وجهت العديد من الانتقادات لتمثيل الواقع المحاسبي للمؤسسة أو ما يعبر عنه بالصورة الصادقة (l'image fidèle) والتي نذكر منها :

- ما دام هناك بعد بين الواقع والصورة، فإنه يؤدي إلى ما يعرف بتأثير المرآة (l'effet de miroir) بمعنى تأثير انعكاس ينتج من الأداة التقنية نفسها منفصلة عن الواقع الذي يجب أن تمثله[1].

ويفهم من ذلك أنه كلما تطورت وتحسنت الأداة التقنية كلما قل ذلك التأثير الإنعكاسي. فتطور الادوات المستخدمة في النموذج المحاسبي ابتداء من تحديد العمليات والأحداث فإن ذلك سيحسن من الصورة في القوائم المالية المعبِّرة عن واقع المؤسسة.

- العملية المعرفية في حد ذاتها هي عملية متكررة وحِوارية. فما نعتبره حقيقة ما هو إلا خلاصة بشرية تقريبية بنيت على أساس ملاحظات مختلفة ومتقطعة، فتكوين الحقيقة ينتج عن طريق مسار بين التحليل والتركيب والتلخيص[2].
- وجود قدر من الذاتية لدى المتدخلين في عمليات بناء النموذج[3].

فالقائمين على إعداد المعايير يحمل كل منهم تصورا عن المؤسسة يختلف عن النموذج الذي يجب استخدامه لتمثيلها. كما أن معدي القوائم المالية لهم تصوراتهم الخاصة عن ذلك.

- اختلاف النموذج المحاسبي في تمثيل واقع المؤسسة يظهر في استخدام طرق متنوعة للتقييم في القوائم المالية كالتكلفة التاريخية أو القيمة الحالية أو تكلفة الاستبدال الخ.

استنادا إلى ما تقدم، يمكننا القول أن المحاسبة لم تدَّعي يوما أنها مرآة للواقع، بل هي مجرد أداة وسياق لنمذجة المؤسسة كباقي الأدوات والطرق الأخرى التي يمكن استخدامها[4].

ثم إن هذا التمثيل كميدان معرفي، فإنه مرتبط بمدى تطور المجتمع في كل الميادين وهو بطبيعة الحال سيؤثر في تطور المحاسبة.

---

[1] Capron, M., 1990, Op cit, p 76

[2] Capron, M., 1990, Op cit, p76

[3] IBID, P 76

[4] Colasse, Bernard, 1997(2), « Les comptes de Groupe », Encyclopédie de gestion, Tome 3, Edition Economica, p 569

,

III.2. المحاسبة كنشاط خدمي

هناك من يعتبر المحاسبة نشاطا خدميا يمارسه مهنيون غايته خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ولقد تم اعتبار المحاسبة نشاطا خدميا من قِبَل لجنة الاجراءات المحاسبية (APB) سنة 1970 كونها توفر للأطراف المستفيدة معلومات مالية كمية تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص واستخدام الموارد المالية المتاحة بغرض تحقيق أكبر عائد اقتصادي ممكن[1]. فالمحاسبة موجودة لأن هناك طلب على معلومات متخصصة وأن المحاسبين راغبين وقادرين على إنتاجها[2]. وهي بمثابة سلعة اقتصادية يتم تداولها في سوق المعلومات المحاسبية.

إن هذا التوجه يفرض تنظيم هذا النشاط الخدمي ومنتوجَه من خلال سن التشريعات والقواعد المهنية التي تؤطر كل الجوانب المتعلقة به. وهو ما يلاحظ من خلال تدخل الأطراف التي لها علاقة بالمحاسبة من معدي المعايير والسوق المالي والمنظمات المهنية، إضافة إلى الدور الذي يمكن أن تقوم به الدولة.

IV. المحاسبة كنظام للمعلومات

ينظر للمحاسبة على أنها نظاما للمعلومات، وهي بذلك كغيرها من النظم تتكون من مدخلات، معالجة، ومخرجات وتغذية عكسية، وهذه المكونات ترتبط ارتباطا وثيقا مع بعضها البعض، ثم مع الهدف أو الأهداف التي يراد تحقيقها من النظام.

لدراسة فكرة المحاسبة كنظام للمعلومات نتطرق إلى مفهوم نظم المعلومات بداية، ثم نظام المعلومات المحاسبي وأخيرا تأثير الأنظمة المعلوماتية على المحاسبة.

[1] مصطفي عقاري،2004 ، مرجع سبق ذكره ، ص 11

[2] بلقاوي أحمد رياحي، 2009 ، مرجع سبق ذكره، ص 139

IV.1. نظام المعلومات

IV.1.1 مفهوم نظام المعلومات

مفهوم نظام المعلومات ظهر في السبعينيات من القرن الماضي مع بداية استخدام الحاسوب في وظائف التسيير[1]. ويستند هذا المفهوم إلى المقاربة النظمية (Le Moigne, 1973) التي مؤداها أن أي منظمة يمكن اعتبارها وحدة مركبة تتكون من ثلاثة أنظمة جزئية، في علاقة تبادلية هي نظام العمليات، نظام اتخاذ القرار ونظام المعلومات.

فنظام العمليات يختص بالأنشطة التي تسمح للمنظمة ضمن عمليات الانتاج بتحويل الموارد الاقتصادية (مواد أولية، خدمات، عمل وغيرها) إلى منتوجات (سلع وخدمات).

أما نظام القرار فهو الذي يعني بقيادة (إدارة) المنظمة سواء على مستوى الادارة العليا أو المستويات التنفيذية المختلفة.

ونظام المعلومات يتوسط النظامين السابقين، وهو بمثابة محور التبادل بينهما. وهو بهذه الوظيفة تسند له ثلاثة أهداف[2]:

- ✓ يساعد في القيام بالعمليات الانتاجية،
- ✓ يساعد في اتخاذ القرار،
- ✓ يساعد في الاتصال.

[1] Claude Grenier, 2000, « Système d'information et comptabilité » in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, pp 1117-1132, p 1120

[2] Claude Grenier, 2000, Op cit., p 1120

2.1.IV تعريف نظام المعلومات

لقد عرف سمير الصبان (1991) نظام المعلومات على أنه "مجموعة الطرق، العمليات والمعطيات والبرامج المنظمة لمعالجة المعلومات"[1].

وقد اعتبره Claude Grenier, (2000) "مجموعة الأجهزة التقنية والتنظيمية التي تسمح بإدخال المعلومات، وحفظها ومعالجتها وتوصيلها"[2].

أما Davis et Olson,(1985) فقد عرفا نظام المعلومات بأنه "مجموعة عناصر (بشرية، مادية وبرمجية) تسمح بإيجاد، معالجة وتوصيل معلومات. وهو يساعد الأفراد داخل المنظمة في أداء الوظائف التنفيذية، وظائف التسيير واتخاذ القرار." [3]

لقد تعددت تعاريف نظام المعلومات واختلفت باختلاف الخلفية العلمية والعملية لمقدميها. وأيا كان التعريف فإنه يبقى صالحا في المجال أو النطاق الذي تمت دراسته فيه أخذا بعين الاعتبار التقدم المعرفي والتكنولوجي المعاصر له. وعموما فان كل تعريف لا يخلو من العناصر الاساسية التالية: المدخلات، المعالجة، المخرجات والتغذية العكسية.

ويمكن اعتبار نظام المعلومات حقيقة (Réalité) من المستوى الثاني، إذ أن الأحداث والعمليات التي تقوم بها المؤسسة تمثل حقيقة من المستوى الاول[4] .

3.1.IV مفهوم المعلومة

من الضروري عند تناول مفهوم المعلومة ضمن نظام المعلومات أن نفرق بين المعطيات والمعلومات من جهة، والمعرفة من جهة ثانية.

فالمعطيات بالنسبة لنظام معلوماتي معين قد تكون مخرجات (معلومات) متأتية من نظام معلوماتي آخر، فمثلا قيمة المخزون تكون عبارة عن مخرجات من نظام معلومات محاسبة التسيير، وهي بالنسبة لنظام معلومات المحاسبة المالية تعد معطيات (مدخلات).

---

[1] مداني بن بلغيث، 2004، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، نقلا عن الصبان سمير، 1991 ، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت

[2] Claude Grenier, 2000, Op cit, P 1116

[3] Davis et Olsen (1985) in, Claude Grenier, 2000, op.cit, p 1120

[4] Claude Grenier, 2000, op cit, p 1121

فيمكن تعريفها إذن على أنها "حقائق مجردة ليست لها معنى أو دلالة في ذاتها، أي أنها إذا تركت على حالها فلن تضيف شيئا إلى معرفة مستخدميها مما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرارات".[1]

أما المعلومات فهي "بيانات تعد المادة الخام، تم تحويلها إلى صورة ذات معنى، وذلك بعد تجميعها وترتيبها وتشغيلها لجعلها قابلة للاستخدام من قبل المستفيد".[2]

وأما المعرفة فهي تفترض، إضافة إلى المعلومة، عملية إمعان العقل (raisonnement) التي تسمح بإيجاد علاقات مع معلومات أو معطيات أخرى، أو تعميمات وغيرها من الاساليب المنطقية لتكوين المعرفة.

وتستند المعرفة إلى مخططات تفسيريـة يتبناها مستخدم المعلومة لإرشاده في البحث والتحليل واستخدام المعلومة[3].

إذن يمكننا توضيح العلاقة بين المفاهيم الثلاثة كما يلي[4] :

معطيات + معالجة + سياق الاستعمال = المعلومة

المعلومة + إمعان العقل = المعرفة

وفي المجال المحاسبي فإن الاحداث والعمليات الاقتصادية توفر معطيات، بعد معالجتها، تسجيلها، تبويبها وتخزينها تؤدي إلى إنتاج معلومات في شكل قوائم تلخيصية تحوي معلومات يُفترض أنها مفيدة في اتخاذ القرارات لمستخدميها.

ويفترض في المستخدم من جهة أخرى أن يكون لديه النموذج التفسيري الذي يربط من خلاله الصورة أو الصور المستقاة من القوائم المالية والواقع الاقتصادي للوحدة.

2.IV المحاسبة هي نظام للمعلومات

بعد دراسة نظام المعلومات نستنتج أن المحاسبة لها نفس المحددات (propriétés) كأي نظام للمعلومات، ويمكن إيضاح ذلك بالشكل الموالي:

---

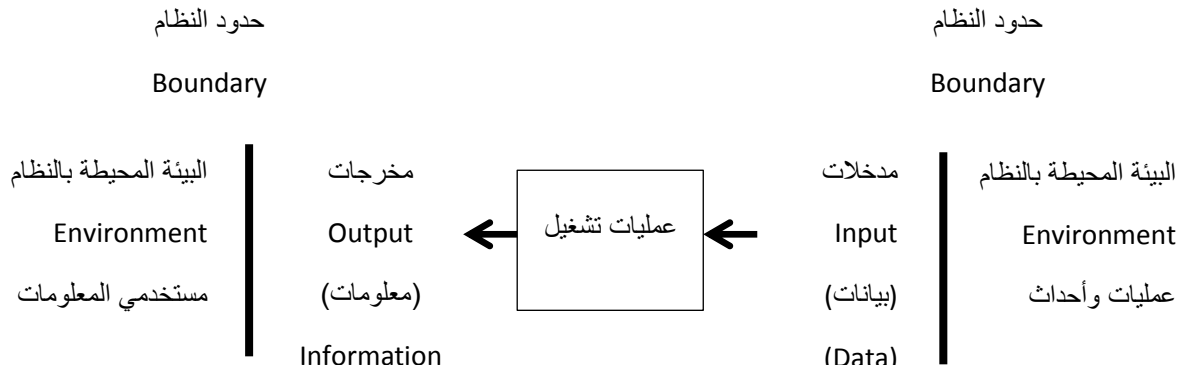
[1] احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية – الاطار الفكري و النظم التطبيقية مكتبة الاشعاع الفنية ، مصر ص25.

[2] نفس المرجع ص25.

[3] Claude Grenier, 2000, Op. cit, p 1119

[4] Claude Grenier, 2000, Op. cit, p 1118

الشكل رقم (II.1) المحاسبة نظام للمعلومات



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الطبعة الاولى، الكويت، 1990

وفقا للشكل السابق، فإن اعتبار المحاسبة نظاما للمعلومات يؤكد على العلاقة بين المحاسبة والبيئة التي تعمل بها من جانب المدخلات أو من جانب المخرجات، فالمحاسبة تعتبر نظاما مفتوحا.

فجانب المدخلات يمثل الأحداث والعمليات الاقتصادية، ومن الملاحظ أن هذه الاخيرة لا يمكن اعتبارها كلية أحداثا محاسبية نظرا لمحدودية هذا النظام المعلوماتي والقيود المفروضة عليه (فالمحاسبة لا تأخذ بعين الاعتبار عادة إلا العمليات المالية، ضمن ما تسمح به القوانين والتشريعات المنظمة للمرجعية المحاسبية، وكذلك المعايير المعمول بها)، وبالتالي فالمحاسبة لا يمكنها أن تصف حقيقة (la réalité) المؤسسة، بل جوانب محددة فقط تتمثل في قيمتها الاقتصادية[1]، ولكن المعالجة المحاسبية هي في تطور باستمرار وبالتالي إمكانية الأخذ بعين الاعتبار أحداث وعمليات (مدخلات) لم يمكن معالجتها في السابق، فلقد أصبح من المألوف الافصاح ضمن القوائم المالية عن معلومات نوعية حتى ولو أنها لم تأخذ طريقها ضمن التسجيلات المحاسبية.

أما جانب المعالجة وتشغيل البيانات فهو يتطلب تحديد المنهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات محاسبية [2].

[1] Claude Grenier, 2000, op cit, p 1122

[2] الشيرازي، 1990، مرجع سبق ذكره، ص 26

وتتأثر طرق المعالجة باختيارات جماعية في شكل معايير وقواعد قانونية باستعمال [1] :

- مصطلحات وأشكالا محددة (formalisme)،
- إجراءات توضح كيفية الرقابة على مصداقية المعالجة.

إن المفاهيم والمبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم معالجة الاحداث والعمليات المحاسبية واكبت التغيرات الحاصلة في المنظمات والوحدات الاقتصادية.

أما من جانب مخرجات النظام المعلوماتي المحاسبي والمتمثل في التقارير والقوائم المالية فتحديد هذه المخرجات يتطلب معرفة الاهداف المسندة للمحاسبة وتحديد حاجيات مستخدمي القوائم المالية. وقد أكد تاريخ تطور المحاسبة أن التطور التدريجي لوظيفة القوائم المالية كوسيلة لتوصيل المعلومات المالية للقراء تقدم مثلا للتغير مع الاستمرار في المحاسبة [2]. فالأكيد أن القوائم المالية لم توجد على هيئتها الحالية دفعة واحدة، فكلما دعت حاجة المستخدمين توفير معلومات لا يفصح عنها في قائمة ما، تم ايجاد قائمة أخرى وهكذا إلى أن صارت القوائم المالية على ما هي عليه الآن.

ففي البداية كانت الميزانية، ثم قائمة الدخل فقائمة التدفقات النقدية ووصولا إلى قائمة التغير في حقوق الملكية والملاحظات[3].

إن اعتبار المحاسبة نظاما للمعلومات يؤدي بنا إلى إبداء ملاحظتين أساسيتين :

– نشأة ما يعرف بالمدخل أو الاتجاه النفعي في بناء نظرية المحاسبة،

– المحاسبة كنظام للمعلومات تتبع وضعية وحالة التقنيات والعلوم التي تعتمد عليها في هذا المجال، وكل التطورات التي تحصل في هذه التقنيات والعلوم تؤدي حتما إلى التأثير في المحاسبة[4].

[1] Claude Grenier, 2000, op cit, p 1223

[2] عمر حسنين، 1976، مرجع سبق ذكره، ص 40.

[3] يمكن الرجوع التطور التاريخي للقوائم المالية ، ضمن عمر حسنين، 1976، ص 84-100.

[4] Bernard Colasse, 2010, p 536

3.IV تأثير تطور الانظمة المعلوماتية في المحاسبية

مسايرةً لتغيرات التقنيات والعلوم المرتبطة بالمحاسبة، فإن هذه الأخيرة تأخذها بعين الاعتبار وتجعل من تلك التغيرات محركا دافعا لتطورها وتجديدها.

فالثورة الهائلة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصال خلال العقود الأخيرة قد دفعت بالأنظمة المعلوماتية نحو تحولات كبيرة تلبية للمتطلبات المستجدة لمستخدمي المعلومات من جهة، والامكانات الهائلة المتاحة ضمن التكنولوجيات الجديدة من جهة ثانية، وذلك ما أدى إلى إعادة النظر في المحاسبة والوظائف المسندة لها في مجال عمليات التشغيل[1].

فإذا كانت حوسبة (informatisation) النشاط المحاسبي في بدايات 1970 [2] ، كغيره من الانشطة التنفيذية داخل المنظمات والوحدات الاقتصادية مثل الفوترة ، إعداد الأجور، تسيير المخزونات وغيرها، قد ساعد المحاسبين على أداء مهامهم والتحكم فيها أخذا في الحسبان متطلباتهم الوظيفية، فان هذه المرحلة لم تُعِر اهتماما كبيرا لاحتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية.

و لكن في مرحلة تالية، مع نهاية الثمانينيات من القرن الماضي، حدثت تحولات عديدة نتيجة [3] :

- الامكانات المتاحة من قبل التكنولوجيا،
- الحاجة إلى مؤشرات تسمح بالتحكم في الأداء (performance)،
- إعادة النظر في طرق احتساب التكاليف،
- وبصفة عامة، العزم على استعمال أفضل للمعلومة المحاسبية المتاحة.

و أدت تلك التحولات إلى تغيرات جوهرية في نظام المعلومات المحاسبي من خلال :

– التقليل من عمليات إدخال المعطيات، فقد أصبحت مدخلات النظام المحاسبي تتم في أغلبها ضمن أنظمة معلوماتية أخرى بعيدة عن الوظيفة المحاسبية، مقابل زيادة الرقابة البعدية على هذه المعطيات.

[1] Claude Grenier, 2000, op cit, p 1125

[2] IBID, p 1125

[3] Claude Grenier, 2000, op cit, p 1125

ومن ثم التأكيد على الدور المحوري للمحاسبين في تصميم نظام المعلومات الكلي للمؤسسة حرصا على التأكد من موثوقية المعلومة ومصداقيتها.

و يمكن تبيان أثر تطور الانظمة المعلوماتية في المحاسبة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (II.1) مراحل تطور نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

نوع النظام المعلوماتي المحاسبي	الهندسة المعلوماتية	تنظيم المحاسبة	حجم المؤسسة
محاسبة مستقلة	–حاسوب منفرد – برنامج للمحاسبة	–ادخال المعطيات مركزيا ويدويا –المجال القانوني والجبائي	مؤسسة صغيرة
محاسبة شبه مدمجة	–أجهزة حواسيب – شبكة داخلية معلوماتية – برمجيات وظيفية متداخلة	– استخراج القيود المحاسبية بطريقة آلية – المجال التنظيمي ومجال التسيير	مؤسسات متوسطة وكبيرة
محاسبة مدمجة	– هندسة –برمجيات مدمجة	– إدخال المعطيات مرة واحدة – مجالات التحليل المتعددة	مؤسسات جد كبيرة

Source : Claude Grenier, Système d'information et comptabilité, In Encyclopédie Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, p 1126

يوضح لنا الجدول السابق أن نظام المعلومات المحاسبي يتحدد من خلال هندسة نظام المعلومات من جهة وتنظيم المحاسبة من جهة ثانية. ففي نظام المعلومات المحاسبي المستقل عن باقي البرمجيات يكون إدخال المعطيات والقيود المحاسبية ضمن الوظيفة المحاسبية، بينما يسمح النظام المدمج جزئيا باستخراج القيود المحاسبية مباشرة بعد إدخال المعطيات ضمن الأنظمة الجزئية الأخرى.

وفي المرحلة الأخيرة ضمن النظام المعلوماتي المدمج كليا فإن إدخال العمليات والاحداث يكون ضمن الوظائف الأخرى داخل المؤسسة وبعيدا عن المحاسبة، وهذا النظام أصبح سائدا اليوم ويتماشى مع التطورات الحاصلة في هندسة الانظمة المعلوماتية، وتصبح المحاسبة ضمنه تتسم بـ:

– اندماج مختلف فروع المحاسبة ضمن نظام معلوماتي واحد (المحاسبة المالية، محاسبة التسيير، المحاسبة الضريبية)،

– اندماج نظام المعلومات المحاسبي ضمن نظام معلومات شامل للمؤسسة.

وهناك من يرى أن في هذه المرحلة الأخيرة تغيرت مكانة النموذج المحاسبي من خلال[1] :

- أن النموذج المحاسبي لم يعد مركز اهتمام نظام المعلومات في المؤسسة،
- أنه أصبح لا ينظر إلى نظام المعلومات المحاسبي على أنه جزء من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة، بل هو مستخلص منه.

وفقا لوجهة النظر هذه، فان المحاسبة لم تعد تنتج معلومات وإنما هي مستخدمة لتلك التي ينتجها نظام المعلومات في المؤسسة، ومنه لم يعد بمقدورنا اعتبار المحاسبة نظاما للمعلومات، بل أصبح النموذج المحاسبي هو طريقة لتشكيل المعلومات وفق الهدف الذي نسعى لتحقيقه. فبالإمكان استخدام نفس المعطيات الموجودة في نظام المعلومات لتشكيل قوائم المحاسبة المالية أو تقارير تتطلبها محاسبة التسيير دون الحاجة إلى إدخال معطيات جديدة.

فمدخلات نظام المعلومات هي معطيات قاعدية ومباشرة، فلا يتم إدخال القيم (مبلغ الفاتورة مثلا) وانما المكونات القاعدية (الكميات والاسعار)، أما المبلغ فهو من المعطيات التي يتم حسابها في نظام المعلومات.

وبناء على ذلك أصبح النموذج المحاسبي في وضعية بعدية (en aval) بالنسبة لبناء نظام المعلومات. فهذا الأخير يتم تصميمه وبناؤه مستقلا عن كل الاستخدامات التي تأتي في مرحلة بعدية، ومنه إمكانية التقرير (reporting) عن كل الوظائف والأوجه المختلفة لنشاط المؤسسة استنادا إلى قاعدة المعطيات وباستخدام طرق ونماذج مختلفة (محاسبة مالية، محاسبة تحليلية، لوحات القيادة، الموازنات وغيرها).

إن دراسة وجهات النظر المتعددة للمحاسبة إن دلت على شيء فإنما تدل على الأوصاف التي يمكن أن تتعاطاها المحاسبة كما أكد ذلك كيبزو[2]. وأن كل دارس أو باحث في مجال المحاسبة يحمل، ولو ضمنيا ، أفكارا و نظريات فلسفية واقتصادية مسبقة ستؤثر في وجهة نظره للمحاسبة.

[1] Claude Alia et Robert Descargues, « Modélisation et comptabilité », in encyclopédie Comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000, pp 891-903, p 898

[2] دوناد كيبزو و جيري ويجانت، 1999 ، ترجمة ح. حجاج و م. سلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، ص 22

خلاصة الفصل

إن التاريخ الطويل لتطور الممارسة والفكر المحاسبيين أكسب مهنة المحاسبة أرضية صلبة جعل من تجاوزها، حتى هذه المرحلة أمر مستبعدا، رغم الانتقادات الموجهة لها، فهي لازالت الوسيلة الأساسية لتمثيل الواقع الاقتصادي للمؤسسة. و لازالت الأرقام المحاسبية هي المعبر عن مدى نجاح المؤسسة وأدائها، فهي اللغة المشتركة بين مختلف المتدخلين في مجال الأعمال.

إن التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة، ما هي إلا تعبير عن قدرتها في التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية والاجتماعية، ولقد فرض استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة على ممارسي المحاسبة مواكبة ذلك وإعادة النظر في النظام المعلوماتي للمحاسبة.

فقد أصبحت كثير من القيود المحاسبية والأدوات الإجرائية محل تحديث وتغيير تماشيا مع الثورة الحاصلة في المعلوماتية والاتصال.

الفصل الثالث

القوائم والتقارير المالية

تمهيد

تؤدي المحاسبة المالية، باعتبارها نظاما للمعلومات، وظيفتها الأساسية المتمثلة في توصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة إلى كل مهتم بها من خلال التقارير المالية التي تمثل مخرجات هذا النظام. ولقد كان تطور التقارير المالية تبعا لتطور المؤسسة وظروفها الاقتصادية وكذلك حاجيات مستعمليها من داخل المؤسسة أو من خارجها.

فمن داخل المؤسسة، وحتى يكون لإدارة المؤسسة مرجعية لاتخاذ القرارات المستقبلية بصفة عقلانية فهي تسعى لأن تحصل على نتائج القرارات المتخذة سابقا وعلى حقائق التغيرات المالية التي حدثت بالمؤسسة.

وأما من خارجها فإنه بالرغم من أن القوائم المالية لا تمثل المصدر الوحيد للمعلومات بالنسبة للمستخدمين لها، إلا أنها تعتبر من أهم المراجع المعتمد عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتعلقة بشؤون المؤسسة.

ونظرا للأهداف المتعددة والمختلفة لهؤلاء المستخدمين واحتمالات التعارض بينها من جهة، وأن بعض المعلومات الأخرى المطلوبة قد تقع خارج نطاق المحاسبة المالية من جهة أخرى فإن المهتمين بالمحاسبة المالية عملوا جاهدين للوصول قواعد ومبادئ متعارف عليها تحكم إعداد القوائم المالية.

من هذا المنطلق سنحاول في هذا الفصل تناول أهم الجوانب المتعلقة بالتقارير المالية بالتعرف على ماهية هذه التقارير من حيث مفهومها وأنواعها ومراحل تطورها التاريخي كما يلي:

I. تعريف التقارير المالية وأنواعها،

II.لمحة تاريخية عن القوائم المالية،

III. أهداف التقارير المالية،

IV. حدود القوائم المالية.

I. تعريف التقارير المالية وأنواعها

I.1 تعريف التقارير المالية

يمكن التطرق للقوائم المالية من زوايا مختلفة؛ إما بالاعتماد على الأنشطة المكونة للعملية المحاسبية، أو باعتبار أن المحاسبة نشاطا خدميا، أو باعتبارها(المحاسبة) نظاما للمعلومات.

فاعتمادا على أن العملية المحاسبية تتكون من ثلاثة أنشطة ؛ نشاط التحديد، نشاط القياس والتسجيل ونشاط التوصيل[1]، فإنه من المؤكد أن نشاطي التحديد والقياس والتسجيل يعدان ضئيلي الأهمية ما لم يتم توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عنها إلى المستخدمين أو الأطراف ذوي المصالح والمهتمين بالمؤسسة في اتخاذ قراراتهم وتحقيق أهدافهم. ويتم توصيل المعلومات المحاسبية عن طريق إعداد وتوزيع التقارير المالية التي تمثل القوائم المالية جزء منها وهي تكوِن مجموعة مترابطة ومتكاملة.

أما اعتبار المحاسبة نشاطا خدميا، يكون منتوجه تقديم المعلومات في شكل تقارير لمستخدميها.

وأما إذا اعتبرنا المحاسبة نظاما للمعلومات فتعتبر القوائم المالية مخرجاته. وأيا كانت المقاربة المستخدمة، فإن القوائم المالية قد نالت اهتماما واسعا سواء من قبل الباحثين الاكاديميين أو من المهنيين(المحاسبين والمراجعين) ولذلك فمفهوم القوائم المالية لا ينفصل عن المحاسبة وعن البيئة التي تُستخدم فيها، فتطور أو تغير المحاسبة يؤدي بالضرورة تغير مفهوم القوائم المالية.

ولقد عبر عن ذلك براقي تيجاني[2] بالمفهوم التقليدي والمفهوم الحديث للقوائم المالية.

فالمفهوم التقليدي ينظر إلى عملية إعداد القوائم المالية على أنها عملية محاسبية بحتة يقوم بها المحاسب أو الجهة الإدارية المسؤولة بقصد تقديمها للملاك أو الشركاء أو أصحاب الأسهم لإعطاء صورة عن نتائج العمليات وإدارة رؤوس الأموال التي أودعت تحت تصرفهم. ويولي هذا المفهوم اهتماما كبيرا للإجراءات والطرق المحاسبية التي تعطي أكثر ضمانا للمسيرين[3].

---

[1] رضوان حلوة حنان، 2005، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر، ص 13-14

[2] برقي تيجاني ،2005 ، مرجع سابق، ص 131-132

[3] نفس المرجع ، ص 131

وينسجم هذا المفهوم مع النظرة إلى المحاسبة باعتبارها أداة إثبات وبالتالي فالقوائم المالية بيان لإثبات مدى التزام الإدارة بمسؤولياتها.

أما المفهوم الحديث فيعتبر أن القوائم المالية ينبغي أن تكرس لخدمة المستثمرين من خلال مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة خاصة الاستثمارية منها، وهو المفهوم الذي صاحب تغير الهدف من المحاسبة بحيث أصبحت المهمة المسندة لها هي توفير المعلومات لاتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية.

والمفهومين غير متعارضين، فيمكن تزامنهما في بيئتين مختلفتين من حيث التطور الاقتصادي والاجتماعي.

ولقد قدمت تعاريف كثيرة للقوائم المالية، منها أنها "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية[1]".

كما تم تعريفها على أنها "القوائم المعدة لاستيفاء حاجيات المستخدم الذي لا يكون في وضع يسمح له بطلب تقارير تعد خصيصا للوفاء بمتطلباته، وتتضمن القوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تقدم ضمن تقاريرها صفة العموم مثل التقرير العام، أو نشرة الإكتتاب"[2].

وقد اعتبر برقي تيجاني "أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا يتم من خلالها توضيح نتائج معاملات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وذلك من أجل معرفة مركزها المالي"[3].

يتبين لنا من التعاريف السابقة أنه لا يمكن إعطاء تعريف جامع مانع للقوائم المالية للاعتبارات التالية:

- فكرة المفهوم التقليدي والمفهوم الحديث للقوائم المالية،

- الارتباط الوثيق بين القوائم المالية والمحاسبة،

[1] برقي تيجاني، 2005 ، مرجع سابق، ص 131

[2] أمين السيد أحمد لطفي،2007، نظرية المحاسبة في القياس الافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 93

[3] برقي تيجاني، 2005، مرجع سابق، ص 131

– القوائم المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتقديم المعلومات عن الوحدة،

– الأهداف من تقديم القوائم المالية ليست ثابتة ولكنها تتأثر بالبيئة التي تقدم فيها (الاقتصادية، القانونية، الاجتماعية و السياسية).

ومنه فكل تعريف للقوائم المالية يكون صالحا في بيئته وفي زمانه، ومن المنطقي أن تكون التعاريف متعددة ومتغيرة.

ونستخلص مما سبق، أن القوائم المالية هي مخرجات العمليات المحاسبية وتتكون من مجموعة قوائم مترابطة فيما بينها لمعرفة الجوانب المالية المختلفة للوحدة.

وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري من التقارير المالية وهي تشمل عادة: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية، والملاحظات. وقد تختلف مكونات القوائم المالية من مرجعية محاسبية لأخرى.

ويمكن توضيح القوائم المالية والتقارير المالية والمعلومات التي يحتاجها المستخدمون في الشكل التالي:

الشكل رقم : (III .1) أنواع التقارير المالية والمعلومات التي تتضمنها

المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل الكويت، 1990، ص 325

ويتبين لنا من الشكل أن القوائم المالية تخضع للتدقيق والمراجعة، أما التقارير المالية فهي أشمل من القوائم المالية وتحكمها مجموعة الأهداف المحددة للتقارير المالية وهي لا تخضع للمعايير المحاسبية.

2.I أنواع التقارير المالية

يمكن تقسيم القوائم والتقارير المالية من عدة زوايا:

أ/ *قوائم مالية أساسية ومكملة*:

- القوائم المالية الأساسية هي تلك التي يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية وتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازم لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، وتتمثل هذه القوائم في: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي[1].
- القوائم المالية الملحقة: هي قوائم إضافية تقوم الوحدات المحاسبية بإعدادها بصورة تطوعية أو بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع خاصة.

ب/ *تقارير داخلية وخارجية*:

- التقارير الداخلية وهي تعد لمقابلة احتياجات الإدارة.
- تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض خاص وهي تعد لمقابلة احتياجات محددة لبعض الأطراف الخارجيين.
- تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض عام وهي تعد لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية. وهذا النوع من التقارير المالية هو الذي يمثل جوهر الاهتمام عند دراسة أهداف المحاسبة[2].

ج/ *من حيث علاقتها بالدورة المحاسبية*:

- التقارير التاريخية: هي التي تعطي صورة عما حدث للمشروع خلال فترة زمنية ماضية، وتفيد مثل هذه التقارير في إعطاء صورة عن الأداء السابق وتقييمه مثل تقرير الدخل والميزانية[3].
- تقارير عن الأداء الجاري: وهي تقارير تعد داخليا لأغراض الرقابة الداخلية على عمليات المشروع وعادة لا تكون معدة للعرض على أشخاص من خارج المشروع.

---

[1]– الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 210.

[2]– نفس المرجع ، ص 157، 158.

[3]– عبد الفتاح الصحن: المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، دار النجاح للطباعة، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ، ص 93،94 .

- تقارير عن الأداء المستقبلي: وهي تقارير تعد لغرض التخطيط عن عمليات المشروع مستقبلا وكوسيلة للرقابة للعمليات المستقبلية.

II. لمحة تاريخية عن القوائم المالية

إن التطور التاريخي لوظيفة القوائم المالية كوسيلة لتوصيل البيانات المالية للقراء تقدم مثلا للتغير مع الاستمرارية الذي يميز المحاسبة[1]. وقد تدرج تطور القوائم المالية مع تطور الفكر المحاسبي والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمؤسسة.

ولقد كان الغرض الأساسي من التقارير المالية هو إمداد الملاك بمعلومات عن شركتهم، أما استخدام هذه القوائم بواسطة مجموعات أخرى من القراء جاء كمنتج فرعي لنشر هذه التقارير على الجمهور[2].

وفي البداية استخدم الإيطاليون الربط بين الحسابات الإسمية والشخصية لمدة طويلة قبل أن تصبح التقارير المالية مجرد تسوية حسابية بين الشركاء أو صورة ملخص للحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ[3]، وقد أخذت الميزانية صورة مستقلة منذ أوائل القرن الرابع عشر الميلادي، وكان يطلق عليها حينذاك قائمة الأصول والخصوم، ثم طور البريطانيون بعد ذلك في القرن السادس عشر ملخص الحسابات وتم إدماجه كجزء من دفتر الأستاذ في صورة متوازن يتم فيه إقفال حسابات الأصول وحسابات الخصوم تماما كما يتم في الوقت الحاضر إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في حساب الأرباح والخسائر[4].

وتبعا لظروف تلك المرحلة التي كانت تتسم بالمشروعات محدودة الحجم يمكن متابعة نشاطها من طرف المالك الفردي أو الشركاء الشخصيين، فإن ذلك الملخص كان كافيا ولم تكن هناك حاجة لتقارير مالية منشورة.

---

[1]- عمر حسنين، 1976، مرجع سابق ، ص 40.

[2]- نفس المرجع ، ص 62.

[3]- نفس المرجع ، ص 40.

[4]- نفس المرجع ، ص 84.

ومع التطور الاقتصادي الحاصل في بريطانيا خلال القرن الثامن عشر الميلادي وتكوين شركات المساهمة، نشر العديد منها بيانات وهمية وخاطئة مما استدعى من الحكومة البريطانية البحث عن حل لكيفية نشر بيانات شركات المساهمة وحماية الجمهور من الغش والبيانات المُضلِلة.

وفي منتصف القرن التاسع عشر الميلادي اهتدت الحكومة البريطانية إلى إلزام شركات المساهمة إمساك حسابات منتظمة ومراجعتها من قبل مراجع خارجي وأن يحصل سنويا كل مساهم وكل جهة حكومية مسؤولة على صورة من الميزانية بعد مراجعتها[1].

وحتى نهاية القرن التاسع عشر الميلادي كانت التقارير المالية مجرد إثبات لصحة القيد والترحيل، ولم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فقد كانت كل شركة تختار ما تراه مناسبا من الطرق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائج أعمالها وفق ما تراه الإدارة العليا [2].

ولقد كانت أزمة 1930 وما أدت إليه من نشر بعض الشركات لبيانات مضللة تظهر مشروعاتها بحال أحسن من الواقع عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أدى ذلك إلى مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة وإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد بها[3]. وقد بينت تلك الأزمة عدم كفاية الميزانية لإمداد الدائنين والمساهمين بالمعلومات التي يحتاجونها، وصاروا يبحثون عن قائمة تعرض قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وكان ذلك بداية إلزامية إرفاق الميزانية بقائمة الدخل[4].

وموازاة مع ذلك أخذت وجهة نظر المراجع تؤثر على القوائم المالية بعد اهتزاز الثقة به وتحميله المسؤولية عن نشر قوائم مالية خاطئة ومضللة.

وأصبح الاهتمام بعدالة الإفصاح ومدى اتفاقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية أكثر قدر من الموضوعية ويمكن التحقق منها ومراجعتها [5]

---

[1]- عمر حسنين،1976 ، مرجع سابق، ص 44.

[2]- حسين القاضي، 1984 ، مرجع سابق، ص 16.

[3]- نفس المرجع ، ص 16-17.

[4]- نفس المرجع ، ص 19.

[5]- عقاري مصطفى، 2004، مرجع سابق، ص 71.

وفتحت تلك الأزمة أفقا آخر لتطور المحاسبة، وتبين أن القوائم المالية تحظى باهتمام العديد من المتدخلين في المجتمع وبالتالي كان لابد من إعادة النظر فيها، وبرز بقوة الاتجاه النفعي الذي يرى أن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها إنما تعتمد على المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لها، لما لها من تأثير على قراراتهم ومن ثم سلوكياتهم. لذلك فإنه يلزم تحديد احتياجات مستخدمي هذه التقارير وتغليب وجهة نظرهم في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية[1].

وهذا التوجه هو الذي يعتبر أن الإطار المفاهيمي نقطة الانطلاق لوضع معايير محاسبية تحكم إعداد وعرض القوائم المالية.

III. أهداف التقارير المالية

1.III. العوامل المؤثرة في تحديد أهداف التقارير المالية

إن اختلاف التقارير المالية من دولة لأخرى، قد يرجع لأسباب عديدة منها السياسية والاقتصادية والقانونية وتحديد مستخدمي هذه التقارير وحاجياتهم من المعلومات المالية كمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وقد أرجع البيان المفاهيمي الأول لـ FASB الصادر سنة 1978 العوامل المؤدية لاختلاف التقارير المالية إلى [2]:

1- الظروف البيئية المحيطة باستخدام التقارير المالية ذات الغرض العام،

2- أهم الفئات المستخدمة للتقارير المالية وطبيعة نماذج القرارات التي يستخدمونها،

3- محدودية استخدام المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

[1]- عقاري مصطفى، 2004، مرجع سابق، ص72

[2]- الشيرازي عباس مهدي ، مرجع سابق ، ص 158، نقلا عن FASB, Statement of financial accounting concepts n° 1-AICPA- November 1978, para 1-31.

III.1.1. الظروف البيئية

إنه من الطبيعي أن يتأثر تحديد أهداف التقارير المالية بالاعتبارات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية القائمة، ففي الاقتصاديات المتطورة ذات التوجه الليبرالي الحر توجد أسواق متطورة ونشطة، ومقدرة وفعالية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومات على تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المتنافسة سوف يزداد إذا ما توفرت لهم معلومات ملائمة تعكس الموقف النسبي والأداء الفعلي للوحدات الاقتصادية المختلفة. ولذلك فإن هدف التقارير المالية هو توفير هذه المعلومات المفيدة [1].

ومع ذلك يجب أن يفهم أن كفاءة السوق بمفردها لا تؤدي بالضرورة إلى التوزيع الأمثل للموارد، فلا يمكن استخدام الدرجات النسبية للارتباط بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأوراق المالية كوسيلة لتحديد المنفعة النسبية للمجتمع نتيجة تقديم المعلومات إلى السوق [2].

أما التقارير المالية في الدول التي تنتهج الاقتصاد المخطط، أو التي تقوم فيها الدولة بدور رئيسي في النشاط الاقتصادي، فيسند للمحاسبة وظيفة تقديم المعلومات للمسؤولين عن برامج التنمية لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط ولاحتياجات المحاسبة الوطنية وكذلك الإدارة الجبائية والأجهزة الرقابية المختلفة، إضافة إلى تمكين إدارة المؤسسة من المعلومات الضرورية للتسيير.

وهو التوجه الذي أخذت به الجزائر عند إعدادها المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975.

III.2.1. الفئات المستخدمة للتقارير المالية

إن تأثير الفئات المستخدمة للتقارير المالية ينبع من محاولة تلبية احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات وتضمينها في التقارير المالية، ولذلك فمسألة تحديدهم من عدمها تؤثر بشكل بالغ على محتوى التقارير.

ففي حالة افتراض أن مستخدمي التقارير المالية غير معروفين وبالتالي فاحتياجاتهم يُفترض أنها غير متجانسة، ومنه فإن هذه التقارير تكون بالضرورة لخدمة كل الأغراض والاستخدامات. وفي هذه الحالة لا يمكن وصف محتوى التقارير المالية بأنه معلومات وفق المفهوم العلمي لهذا المصطلح[3] .

---

[1]– الشيرازي عباس مهدي ، 1990، مرجع سابق ، ص 159.

[2]– الدون. س ، هندريكسون، 1990، مرجع سابق ، ص 108.

[3] الشيرازي عباس مهدي ، 1990 ، مرجع سابق، ص 160

أما في حالة افتراض أن مستخدمي التقارير المالية معروفين ويمكن تحديد احتياجاتهم من المعلومات، فإن التقارير المالية سوف تحتوي معلومات موجهة لاستخدام محدد، وهذا يقتضي إصدار عدد لا نهائي من التقارير لكي تتناسب مع الاستخدامات المختلفة، وهوما لا يمكن تحقيقه من الناحية العملية [1].

ويقوم الاتجاه الحديث على أساس الجمع بين المدخلين السابقين، الذي يقبل إمكانية تحديد احتياجات مشتركة للمستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية وبالتالي إعداد تقارير مالية ذات استخدام عام، وفي الوقت نفسه تتضمن معلومات ملائمة تلبي الاحتياجات المشتركة.

وهو الإتجاه الذي تبنته الهيئات المكلفة بالمعايير على غرار FASB و IASB فتم تحديد مستخدمي القوائم المالية ضمن الأطر المفاهمية لها أو على الأقل المستخدمين الأساسيين لها.

III.3.1. محدودية التقارير المالية ذات الغرض العام

طالما أن التقارير المالية ذاتُ غرضٍ عام لتعدد مستخدميها وبالتالي اختلاف اهتماماتهم ومن ثم قراراتهم واحتياجاتهم من المعلومات، فإن التقارير المالية قد لا تفي باحتياجات معينة لبعض المستخدمين ولذلك يجب على هؤلاء الانتباه إلى حدود التقارير المالية التالية [2]:

- لا يمكن أن توفر التقارير المالية كل المعلومات اللازمة عن التغيرات والأحداث التي تكون على جانب كبير من الأهمية لكل من يستخدم هذه التقارير، ويعود ذلك إلى أن هذه التقارير ماهي إلا إحدى منتجات المحاسبة، فهي بصفة عامة لا تتضمن سوى المعلومات التي يؤيدها الدليل الموضوعي والقابلة للمراجعة والتحقيق. ومن ثم فإن التقارير المالية لا تمثل سوى نوع واحد من المعلومات التي يمكن أن يعتمد عليها من هم خارج المنشأة عند اتخاذ قراراتهم.
- لا تختص التقارير المالية بتزويد مستخدميها خارج المنشأة بتقييم النتائج الاقتصادية التي تترتب عن كافة البدائل التي يواجهونها. ذلك لأن المعلومات التي ترِدُ بالتقارير المالية تتعلق بالمبادلات والأحداث التي تمت بالفعل وأثر ذلك على وحدة اقتصادية معينة. وعلى من يستخدم هذه التقارير

[1]– عقاري مصطفى، 2004 ، مرجع سابق ، ص 78.

[2]– نفس المرجع، ص 81 و 82.

أن يقوم بنفسه بإجراء التحليل، والتنبؤ بما يمكن أن تكون عليه التدفقات النقدية المتولدة عن أنشطة الوحدة مستقبلا.

- إن التحليل الذي يقوم به هؤلاء المستخدمون الخارجيون، وكذلك أي تقييم لأداء الإدارة أو أداء الوحدة لا يعتبر من وظائف المحاسب، ومن ثم يلزم دائما التمييز بين وظيفة تقديم المعلومات وبين استخداماتها.
- ليس بمقدور المحاسبة المالية أن تفصل بين أداء الإدارة وبين أداء الوحدة، إذ أن نجاح أو فشل الوحدة إنما يتوقف على كثير من المتغيرات الخارجية، وغالبا لا يكون لإدارة الوحدة القدرة على السيطرة أو التأثير على الكثير من هذه المتغيرات.

وعليه فإن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تقتصر بالضرورة على تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء الوحدة.

- لا توفر التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات عن المتغيرات التي لا يمكن قياس أثارها المالية، أي أنها لا تختص بتقديم معلومات عن مدى نجاح المنشأة في تحقيق الأهداف التي لا يمكن قياسها ماليا، ومن أمثلتها تنمية الموارد البشرية، كما أنها لا تختص بتقديم معلومات يمكن استخدامها بصورة مباشرة في تقدير التكلفة الاجتماعية لعمليات المنشأة. وبالتالي فإن هذه التقارير لا تحتوى على مقاييس مباشرة تفيد في تقدير المنافع والتكاليف الاجتماعية، وكذلك كافة العناصر غير الملموسة. كما لا توفر مقاييس مباشرة للمخاطر التي ترتبط بحقوق الملكية، أو تقديم القروض للوحدة.

2.III. أهداف التقارير المالية وفق مجلس المبادئ المحاسبية

إن محاولات التنظير المحاسبي التي بدأت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية 1929، وإنشاء اللجان التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، كانت مهتمة بتحديد الأهداف العامة للقوائم المالية ، وقد وردت في القائمة رقم (4) الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة (APB) ما يلي [1]:

[1]– حواس صلاح ،2000 ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، ص 182 ، نقلا عن بلقاوي ، ص 181.

1- تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق :

- القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمشروع،
- بيان مصادر التمويل والاستثمارات للمشروع،
- تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات،
- بيان أساس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.

2- تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحقيق تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين، وإظهار قدرة عمليات المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين، الخ.

3- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة،

4- الإفصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

يجب أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمارات والإقراض والقرارات المشابهة الرشيدة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة للأشخاص الذين لديهم معرفة أو فهم معقول حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وعلى استعداد لدراسة هذه المعلومات باهتمام مناسب.

III.3. أهداف التقارير المالية وفق لجنة Trueblood

إن من أهم المحاولات العلمية التي سعت لتحديد أهداف التقارير المالية تقرير لجنة Trueblood وقد كلفت هذه اللجنة حين تأسيسها بما يلي[1]:

1- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية،

2- تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها،

3- تحديد المعلومات التي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة،

4- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها.

[1]- رضوان حلوه حنان ، 2001، مرجع سابق، ص 368.

ويبدو جليا من المهام المستندة لهذه اللجنة هو تكريس التوجه النفعي في عملية بناء نظرية للمحاسبة، فنقطة الانطلاق في هذا البناء هي تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية ومن ثم المعلومات التي يحتاجونها.

ولقد حددت هذه اللجنة أهداف القوائم المالية فيما يلي[1] :

1- إن الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بالمعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية،

2- إن من أهداف القوائم المالية هدف خدمة هؤلاء المستخدمين الذين تتوفر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيس لتقييم النشاط الاقتصادي للمنشأة،

3- إن من أهداف القوائم المالية هدف تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين و الدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد.

4- إن من أهداف القوائم المالية هدف تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع.

5- أحد أهداف القوائم المالية هو توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء و الفعال للموارد المتاحة. هذا الهدف يتعرض للحاجة إلى تقييم أداء الإدارة تجاه الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة وليس مجرد مسؤوليتها التقليدية تجاه صيانة وحماية الأصول.

6- إن من أهداف القوائم المالية هدف تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع. ويجب الافصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في موضوعات التفسير أو التقييم أو التنبؤ أو التقدير.

7- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، ويجب أن تقدم هذه القائمة معلومات تخص العمليات والأحداث الأخرى التي تمثل جزءا من دورات الكسب غير التامة. ويجب التقرير عن القيم الجارية عندما تختلف جوهريا عن التكاليف التاريخية، وفيما يخص الأصول والخصوم فيجب تجميعها في مجموعات أو فصلها في بنود مستقلة من حيث نسبة عدم التأكد من المبالغ والتوقيت ومن حيث التحقيق المتوقع أو التصفية.

[1]- نفس المرجع ، ص 369 ، 371 ،

8- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن الكسب الدوري تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المشروع عن العمليات القابلة التحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام. كما يجب التقرير عن التغيرات في القيم بوساطة قوائم متتالية عن المركز المالي وذلك بشكل منفصل نظرا لاختلاف القيم من حيث التأكد من تحقيقها.

9- إن من الأهداف هدف تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمشروع، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة. إن هذه القائمة يجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي و التفسير من قبل معد هذه القائمة.

10- إن من أهداف القوائم المالية هدف التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ. ويجب التزويد بالتنبؤات المالية عندما تزيد هذه التنبؤات قابلية الاعتماد والوثوق بتنبؤات المستخدمين.

11- إن من أهداف القائمة المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح هو هدف تقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة. ويجب أن تكمم مقاييس الإنجاز بالاعتماد على الأهداف المحددة.

12- إن من أهداف القوائم المالية هدف التقرير عن تلك الأنشطة من أنشطة المشروع التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس والتي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

إن مراجعة هذه الأهداف توجب الإشارة إلى الملاحظات التالية [1]:

- أصبح تقرير Trueblood مرجعا أساسيا للعديد من الدراسات اللاحقة والتي كان من أهمها في تلك المرحلة، تقرير الشركات (the corporate report) الصادر عن اللجنة الخاصة بالمعايير المحاسبية البريطانية (ASSC) سنة 1975، وكذلك البيانين رقم 1 و4، الصادرين عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) عام 1978 و1980،
- تختلف الأهداف عن بعضها البعض من حيث الغرض والتركيز،
- تعتبر بعض الأهداف أساسية والبعض الآخر وسيلة لتحقيق أهداف أخرى،
- بعض الأهداف قائمة بذاتها (مستقلة) والبعض الآخر يستند إلى أهداف أخرى،

[1]- عقاري مصطفى، 2004، مرجع سابق، ص 84.

- يحتوى التقرير على أهداف المنشآت الهادفة للربح والمنشآت غير الهادفة للربح.

III.4. أهداف القوائم المالية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)- البيان المفاهيمي رقم 1 لسنة 1978)

يتعلق هذا البيان المفاهيمي بتحديد أهداف التقارير المالية للوحدات الهادفة لتحقيق الربح، والذي اعتمد حد كبير على نتائج تقرير لجنة Trueblood (1973) .

والأهداف التي يتضمنها البيان هي أهداف خاصة بالتقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام والتي تعد على أساس احتياجات مستخدمي المعلومات الخارجيين الذين يفتقدون السلطة اللازمة لفرض احتياجاتهم على إدارة المنشأة كما أن الأهداف تعتمد على فلسفة أساسية هي أن التقارير المالية يجب أن تؤسس على فكرة المنفعة في اتخاذ القرارات[1] .

وتم تقسيم الأهداف إلى أهداف عامة وأخرى تفصيلية.

الأهداف العامة للتقارير المالية [2]:

1- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين.

2- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات المستقبلية ، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات المستقبلية مع تحديد توقيت تلك التدفقات ودرجة عدم التأكد المحيطة بها.

3- توفير المعلومات المتعلقة بموارد الوحدة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات.

الأهداف التفصيلية للتقارير المالية :

1- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها، ويتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين المجهودات والانجازات ويسمح بتنبؤات سليمة وليس وفق الأساس النقدي،

2- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال، أي تحديد مصادر الحصول على الأموال وأوجه التصرف بها.

---

[1]- رضوان حلوه حنان، 2001، مرجع سابق ص 374، نقلا عن بلقاوي أحمد رياحي. Accounting theory, Chapter 6, 2nd edition, 1985, pp 190-192

[2]- رضوان حلوه حنان، 2001، مرجع سابق، ص 375.

3- توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها، مع الإشارة إلى أن التقارير المالية لا يمكنها فصل أداء الإدارة عن أداء المنشأة. فالتقارير تقدم معلومات عن أداء المنشأة في ظل إدارة معينة وخلال فترة زمنية معينة.

4- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، فذلك يزيد من منفعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

IV. حدود القوائم المالية

رغم أهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها لاحتوائها على معلومات يمكن على أساسها اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، إلا أن هؤلاء المستخدمين لابد أن يأخذوا في حسبانهم محدودية هذه القوائم، والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي [1]:

1- ثبات القوة الشرائية للنقد : فالقوائم المالية تعد وفقا لهذا الافتراض، رغم أنه في حقيقة الأمر افتراض غير واقعي، فبمرور الوقت تتغير الأسعار وبالتالي القوة الشرائية للنقد، وبالرغم من المحاولات التي تسعى لأخذ ذلك بعين الاعتبار في المحاسبة، إلا أنه لحد الآن لم تلق أي طريقة القبول العام.

2- التسجيل التاريخي للعمليات والأحداث : وهو ما يعبر عنه عادة بمبدأ التكلفة التاريخية والذي رغم الانتقادات الموجهة له إلا أن كثيرا من بنود القوائم المالية لازالت تسجل وفقا له.

كما يجب الانتباه إلى أن القوائم المالية قد تحتوي على بنود بتكلفة تاريخية وأخرى بقيم جارية وهو ما يؤدي إلى عدم تجانس هذه البنود، وعلى مستخدم القوائم المالية أن يدرك ذلك.

3- الحكم و التقدير الشخصي : لازال الكثير من عناصر القوائم المالية تتأثر بالأحكام والتقديرات الشخصية لمعديها، رغم محاولاتهم تبني الموضوعية والوصول إلى صورة صادقة عن الواقع الاقتصادي للوحدة، فتقدير العمر الإنتاجي للأصول وإهتلاكاتها، وتقدير تكلفة المخزون والمخصصات وغيرها، أمثلة على وجود هذه الأحكام الشخصية، وهي في حقيقتها نابعة من تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية واستحالة انتظار نهاية المشروع لإعداد القوائم المالية له.

[1]- طارق عبد العال حماد ، 2002، التقارير المالية أسس الأعداد و العرض و التحليل ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، مصر، ص71 ،74.

4- قدرة الإدارة في التأثير على محتوى ومضمون القوائم المالية : فالإدارة بما تملكه من سلطة ومسؤولية لإعداد القوائم المالية، فإنها قد تستخدم ذلك للتأثير في مضمون القوائم المالية، مثل أعمال نهاية الدورة المحاسبية (شراء بضاعة بقروض طويلة الأجل لتحسين نسبة التداول، أو القيام بعمليات بيع بتسهيلات كبيرة في السداد على مقربة من نهاية الدورة لتحسين الأرباح المعلن عنها وغيرها).

5- البنود التي لا تسجل محاسبيا : فالنموذج المحاسبي الحالي يظل قاصرا على الأخذ بعين الاعتبار كثيرا من البنود التي رغم أهميتها في نجاح المشروع وأدائه، إلا أنها لا تظهر في القوائم المالية.

6- المرونة في إختيار الطرق والسياسات المحاسبية : فمعدي القوائم المالية، وفي ظل توافر بدائل محاسبية مختلفة، فإن لهم كامل الحرية في الاختيار بين تلك البدائل والتي قد لا تعطي نفس النتائج أو لا تعطي نفس الصورة عن الواقع الاقتصادي للوحدة.

خلاصة الفصل

اتضح لنا من خلال ما تمت دراسته في هذا الفصل أن اعتبار المحاسبة نشاطا خدميا زاد من الاهتمام بالتقارير المالية وأصبحت الوظائف المسندة للمحاسبة تبتدئ من تحديد أهداف و مستخدمي القوائم المالية والعناصر المكونة لها.

وإذا كانت الإدارة لما لها من سلطات قادرة على إعداد تقارير مالية تلبي حاجياتها، وأن بعض الهيئات الأخرى كالبنوك وإدارة الضرائب تملك هي الأخرى من الوسائل ما يمكنها من إجبار إدارة المؤسسة على إمدادها بتقارير مالية خاصة، فإن المستخدمين الآخرين من خارج المؤسسة لا يملكون سلطة ولا وسائل يلزمون بها الإدارة على تزويدهم بالمعلومات التي هم في حاجة إليها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة.

استحالة تلبية حاجيات هؤلاء المستخدمين جميعا ،المتعددة والمتعارضة، أدى بالفكر والممارسة المحاسبين، أولا إلى الاتجاه نحو تحديد قوائم مالية ذات غرض عام يفترض فيها خدمة مصالح كل الأطراف ثم التوصل إلى مبادئ وقواعد متعارف عليها تكون أساسا لإعداد تلك القوائم المالية.

إن تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام يرتبط بالعديد من العوامل المؤثرة التي تناولتها مختلف المرجعيات المحاسبية كل وفق الظروف والبيئة التي تعمل فيها.

الفصل الرابع

الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تمهيد

بعد الجهود الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية إثر الازمة الإقتصادية لسنة 1929 لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ظهر جليا عجز النهج المتبع لتحقيق ذلك وبرزت فكرة وضع إطار مفاهيمي يكون بمثابة المرجع الأساسي لكل من واضعي المعايير والممارسين على حد سواء.

إن وجود هذه القواعد والمعايير المتعارف عليها مسبقا لإعداد وعرض القوائم المالية يضفي على هذه الأخيرة صفة الموضوعية وحيادية الإدارة المكلفة بإعدادها ضمن نطاق المحاسبة المالية.

يمثل نهج الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية نقطة تحول هامة في كيفية وضع المبادئ والمعايير من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة. فبعد نجاح الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية، تبنت العديد من الدول والمنظمات الفكرة وتم انتشارها على نطاق واسع خاصة بعد تبني الاتحاد الاوربي للمعايير المحاسبية الدولية.

ولدراسة ذلك سنتناول في هذا الفصل :

I. مفهوم ومحتوى الإطار المفاهيمي

II. الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية (لـ FASB)

III. الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)

IV. الإطار المفاهيمي المشترك بين (IASB) و (FASB)

I. مفهوم ومحتوى الإطار المفاهيمي

I.1. الحاجة إلى الإطار المفاهيمي

لقد أصبحت القوائم المالية جوهر النظرية المحاسبية بعد الأزمة المالية لسنة 1929 والتي مثلت كذلك أزمة ثقة في المعلومات المحاسبية [1] واتجه الاهتمام بصفة أساسية في الولايات المتحدة الأمريكية وباقي دول النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني إلى التفكير في وضع إطار مفاهيمي يحكم كيفية إعداد وعرض القوائم المالية لأن الإطار الفكري الذي كان سائدا آنذاك كان يؤخذ عليه نواحي القصور التالية[2]:

أولا: أنه يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد التي لا تستند إلى تأصيل علمي.

ثانيا: أنه كان يفتقر إلى الاتساق المنطقي وذلك نظرا للتعارض القائم بين كثير من عناصره.

ثالثا: أنه كان يفتقر إلى الاكتمال الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.

ويحاول واضعي الإطار المفاهيمي الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ماهي الأهداف المرجوة من المحاسبة ومن القوائم المالية؟
- ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟
- ماهي مكونات القوائم المالية؟
- ما هي المبادئ المعتمدة لإعداد هذه القوائم؟

[1] – Colasse, B., 1997 (3) '' Cadres comptables conceptuels'', in Encyclopédie de gestion sous la direction de Yves Simon et Patrick Joffre, 2eme édition, Economica, P244.

[2]– الشيرازي عباس مهدي، 1990 ، مرجع سابق، ص 38

2.I. ظهور الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

لآلاف السنين كانت الممارسات المحاسبية دون قواعد نظرية تؤطرها، فلم تكن هناك أهدافا صريحة و معلنة للمحاسبة وللقوائم المالية ولم تُحدَد مفاهيم وتعاريف لمفردات العمل المحاسبي .

و مع بلوغ المحاسبة درجات متقدمة من التطور في الجانب المهني والاكاديمي[1] بدأت مجهودات المهتمين بالمحاسبة، خاصة الأكاديميين منهم تنصب نحو الانتقال بها من مرحلة الفن إلى مرحلة العلم . وبالتالي السعي لإيجاد مفاهيم و قواعد عامة تحكم التطبيقات المحاسبية.

و كانت أولى الدراسات في هذا الشأن في سنوات الخمسينات من القرن الماضي (1955) ، Chambers[2], و(1957) Mattessich[3] في الولايات المتحدة الامريكية. أما في المملكة المتحدة فقد ألزم قانون الشركات البريطاني لسنة 1844 الشركات بإعداد ميزانية عمومية لفائدة المساهمين، و لكن تم التغاضي عنه في قانون سنة 1856 حتى القرن العشرين[4]. و في سنة 1975 قدم مجلس المعايير المحاسبية (ASB) مشروعا للإطار المفاهيمي (The corporate report) الذي لم يكتب له النجاح في هذه المرحلة.[5]

وكان أول إصدار حقيقي للإطار المفاهيمي سنة 1978 بنشر البيان الأول (SFAC n° 1) في سلسة بيانات مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) . ثم تبعتها دول أخرى ومنظمات على غرار استراليا (1985) ، كندا (1988)، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) (1989)، نيوزيلاندا (1993)، و المملكة المتحدة (1995)[6].

---

[1]، الشيرازي عباس مهدي، 1990 ، مرجع سابق، ص 19- 23

[2] Chambers, R.J, 1955, "Bleuprint for a theory of accounting", Accounting Research, Vol. 6 n^0 01, pp17-25.

[3] Mattessich, R., 1957, "Towards a general and axiomatic foundation of accountancy", Accounting research, Vol 8, n° 4, PP 328-355

[4] Nobes. C.W, and Christian Stadler,2014, "The qualitative Characteristics of financial information and managers accounting decisions: evidence from IFRS policy changes", p 06.

[5] Colasse, B., 2000 (2), '' Cadres comptables conceptuels'', In encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, PP 92-104 --P 97

[6] PLATET-PIERROT, F., 2009, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel : étude du message du président des sociétés françaises, Thèse de doctorat université Montpellier 1, p38

و الملاحظ في هذه المرحلة أن الدول الانجلوسكسونية كانت وحدها من اتبعت فكرة إعداد اطار مفاهيمي للمحاسبة، وهو من أهم ما يفرق بين النظام المحاسبي الانجلوسكسوني و النظام المحاسبي الأوروبي القاري (1983) , Nobes[1].

I.3. تعريف الإطار المفاهيمي و أهميته

I.3.1. تعريف الإطار المفاهيمي

يعني الإطار المفاهيمي وثيقة مرجعية تحدد أهم المبادئ و المفاهيم التي تؤطر مجالا معينا ، كما يمكن اعتباره بناء نظريا يضفي الصبغة العلمية على الممارسات الميدانية في مجال معين[2] .

و بتعبير آخر فإن الإطار المفاهيمي يمثل الفكر الاساسي الذي تكمن ورائه النظرية، ويعتبر بمثابة البنية الاساسية التي يرتكز عليها العلم، و لذلك يتميز بثبات نسبي أكثر مقارنة بأي من العناصر الأخرى المكونة للنظرية[3].

و الإطار المفاهيمي ترجمة للكلمة الانجليزية (conceptual framework)، و يستعمل مرادفا له (الإطار النظري) وهي ترجمة للكلمة الفرنسية (cadre conceptuel) و يستخدم كذلك تعبير الإطار التصوري ترجمة أخرى للكلمة الفرنسية وهو ما تم استعماله في النظام المحاسبي المالي.

و يعني أخيرا الإطار المفاهيمي الحدود التي تمارس ضمنها التطبيقات المحاسبية. و قد تم تعريف الإطار المفاهيمي من قبل (FASB) على انه " نظام متناسق من الاهداف والمبادئ الاساسية المرتبطة فيما بينها والتي يمكن أن تؤدي إلى إعداد معايير متماسكة وتحدد طبيعة ووظيفة المحاسبة المالية والقوائم المالية[4]."

---

[1]Nobes, C. W.,1983, ''A judegmental International Classification of Financial Reporting Practices'', Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 10, n° 1, PP 1-20

[2] PLATET-PIERROT, F., 2009, Op cite, p 44

[3]الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 153.

[4] Colasse, B., 2000 (3), '' Harmonisation Comptable Internationale'', In Encyclopédie de Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, pp 757-769, p 94

I.2.3. أهمية الإطار المفاهيمي

لقد حدد الشيرازي (1990)[1] أهمية الإطار المفاهيمي فيما يلي :

1- استخدامه كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية،

2- استخدامه كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي عن طريق:

ا- تقييم المبادئ و المعايير المعمول بها حاليا واستبعاد أي ممارسات غير منطقية،

ب- الاختيار المنطقي فيما بين البدائل المحاسبية وبالتالي تضييق شقة الخلاف في الممارسات العملية،

3- المواجهة المنطقية والسريعة لأي قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل.

ومن جانبه أكد Miller (1985) [2] على أن دور الإطار المفاهيمي يتلخص في ثلاث نقاط هي، وصف الممارسات الموجودة، وتحديد الممارسات المستقبلية، وتحديد الالفاظ المفتاحية والأسئلة الجوهرية.

أما Heath (1988) [3] فقد أوضح أن هناك هدفين رئيسيين للإطار المفاهيمي وهما:

- هدف تطويري باعتبار أن الإطار المفاهيمي هو دليل لمعدي المعايير في تطوير معايير جديدة،

- هدف تثقيفي وتعليمي باعتبار أنه يسمح بفهم أفضل لكيفية إعداد القوائم المالية.

I.4. علاقة الإطار المفاهيمي بالنظرية المحاسبية

يندرج الإطار المفاهيمي ضمن التنظير المعياري للمحاسبة، وهو بمثابة نظرية "قبلية" للمحاسبة وفق Colasse (2-2000)[1]. فلوضع نظرية للمحاسبة يجب اتباع خطوات منطقية في شكل متسلسل تأخذ بعين الاعتبار عناصر النظرية المترابطة فيما بينها.

---

[1] الشيرازي عباس مهدي ، مرجع سابق، ص 154

[2] Miller,P. B. W., 1985, " The conceptual framework myths and realities", Journal of accounting, Vol. 159,n° 03 , pp,65-71.

[3] Heath, L.C.,1988 , " The conceptual framework as literature", Accounting Horizons, volume 2, pp. 100-104.

ويعتبر الإطار المفاهيمي، من جهة أولى، بناء نظريا في شكل هرمي بثلاثة مستويات تتحدد مكوناته بصفة أساسية باستخدام المنهج الاستنباطي. وتمثل فيه الاهداف المسندة للتقارير المالية ومستخدميها المستوى الأول ونقطة الانطلاق في هذا البناء. أما الخصائص النوعية للمعلومات فهي حلقة وصل بين المستوى الأول والمستوى الثالث الذي يُعرِّفُ مكونات عناصر القوائم المالية والجوانب العملية للمحاسبة. ومن جهة ثانية، فان الإطار المفاهيمي لا ينفصل عن السياق الاقتصادي و الاجتماعي الذي أُعدّ فيه.

والإطار المفاهيمي المبني على هذا الأساس سوف يسمح من دون شك[2]:

1. من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا، فالإطار المفاهيمي يستخدم كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة مشتقة من الفروض والمبادئ والمعايير تكون بدورها منسجمة مع الأهداف والمفاهيم الأساسية للقوائم المالية.

2. بالنهوض بالتطبيق العملي وتحسين وتطوير أدواته عن طريق:
   - تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها واستبعاد الممارسات غير المنطقية.
   - الاختيار أو المفاضلة المنطقية بين البدائل المحاسبية المتاحة، وتضييق شقة الخلاف بين الممارسات.

3. حل المشاكل المستجدة التي تواجهها مهنة المحاسبة بصورة منطقية وسريعة بمجرد الرجوع إلى الإطار المفاهيمي وذلك على المستويين:

   - مستوى الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير بالرجوع إلى الفكر الأساسي للإطار المفاهيمي لاستنباط معايير جديدة.
   - مستوى المحاسبين الممارسين حين مواجهة مشكلات جديدة تستدعي حلولا سريعة لا يمكن تأخيرها حين إصدار المعايير.

بعد تقديمنا لمفهوم ومحتوى الإطار المفاهيمي سنعرض نموذج مجلس معايير المحاسبة المالية باعتباره رائدا في هذا المجال، فنموذج مجاس المعايير الدولية للمحاسبة كونه مرجعا أساسيا لكثير من الاطر المفاهيهية، وبعدها الإطار المشترك بينهما، ثم نقوم بتقديم ومناقشة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

---

[1] Colasse, B., 2000 (2), Op cite,

[2]– رضوان حلوه حنان، 2005، مرجع سابق، ص 40.

II. الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية

II.1. الجهود المبذولة لإعداد الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الامريكية

كانت هناك العديد من الدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية التي حاولت إبراز أفكار متعددة لبناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة مثل Paton (1922)[1] ، Canning (1929)[2] و Mc. Neal(1939)[3].

ولكن الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 خاصة ما تعلق منها بالمظاهر المحاسبية هي التي أدت بداية إلى الاهتمام بالتنظير المحاسبي مع تكوين لجنة الاشراف على السوق المالي (SEC) سنة 1933 وكلفت هذه الأخيرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإعداد مبادئ محاسبية تطبق على كافة المؤسسات المؤشرة في السوق المالي.

و لقد قام المعهد بتكوين لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) سنة 1933 و تمكنت خلال فترة وجودها حتى 1959 من إصدار 51 نشرية (ARB). ورغم المجهودات المقدمة إلا أنها واجهت العديد من الانتقادات كان من أهمها[4] :

– اعتماد منهج غير شامل أو متكامل في وضع و تحديد مبادئ ومعايير المحاسبة. فالأسلوب المتبع كان عبارة عن مجرد مواجهة للمشاكل التي تثار أولا بأول، دون وجود تصور كامل للمشاكل المحاسبية التي يلزم دراستها،

– لم تتمكن اللجنة من التوصل إلى اطار فكري يصلح كأساس لصياغة نظرية المحاسبة.

ونظرا لهذه الانتقادات والضغوط الممارسة على المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فقد حل لجنة الإجراءات المحاسبية واستبدلها سنة 1959 بمجلس المبادئ المحاسبية (APB).

---

[1] Paton, W. A, " Accounting theory with special reference to the corporate enterprise", New York , NY, Ronald press, 1922

[2] Canning J.B., "The economics of Accountancy, a critical analysis of accounting theory", New York, NY Ronald press, 1929

[3] Mc Neal, K., Truth in accounting, Philadelphia, PA , University of Pennsylvania Press, 1939

[4] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص 129

بعد تأسيس مجلس المبادئ المحاسبية، قام بدوره بتكوين لجنة البحوث المحاسبية التابعة له وتم نشر سنة 1961 دراسة البحوث المحاسبية رقم 01 (ARS N° 01) بعنوان" الفرضيات الاساسية للمحاسبة"، وسنة 1962 دراسة البحوث المحاسبية رقم 02 بعنوان "محاولة بناء مجموعة واسعة للمبادئ المحاسبية للمؤسسات التجارية" وتم في هاتين الدراستين تقديم تعاريف (كالأصول والخصوم)، ومجموعة من الفرضيات والمفاهيم (الوحدة، الاستمرارية) مع الخصائص النوعية للمعلومات[1].

و لقد تم رفض الدراستين من قبل مجلس المبادئ المحاسبية بحجة أن الافكار المعبر عنها في الدراستين بعيدة عن الممارسات المحاسبية التي كانت موجودة وقتها، وتم إعداد بديلا عنها دراسة أخرى سنة 1970 بعنوان "المفاهيم الاساسية والمبادئ المحاسبية المحددة للقوائم المالية للمؤسسات التجارية". وطوال فترة عمل المجلس من 1959 إلى 1973، أصدر 31 رأيا و 4 بيانات[2].

و لقد تعرض هذا المجلس بدوره كذلك إلى انتقادات متعددة كان من أهمها[3]:

- عدم توصله إلى إعداد إطار فلسفي متكامل يتم من خلاله التصدي للمشاكل المحاسبية المختلفة،
- خضوع المجلس للضغوط من قبل مكاتب المراجعة وهيئة تداول الاوراق المالية،
- لم تعرض توصياته للمناقشة بشكل كاف قبل إصدارها.

ولقد كانت الانتقادات سواء الموجهة للجنة (CAP) أو للمجلس (APB)، تبين بشكل جلي على أن طريقة إعداد المبادئ والمعايير المحاسبية المتبعة لا يمكن أن تُنتِج معايير متناسقة ومتماسكة فيما بينها، ولذلك كانت المطالبة بضرورة إعداد إطار مفاهيمي مرجعي يكون نقطة البداية في وضع المعايير المحاسبية.

ومن جهة ثانية، فقد تأكدت في هذه المرحلة أهمية القوائم المالية في توفير المعلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية وبالتالي فإعداد المعايير المؤطرة للقوائم المالية لا يمكن بأي حال أن توضع من

[1] Nobes et Stadler, 2014, Op cit, p 07

[2] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 129

[3] نفس المرجع، ص 130

قبل المحاسبين فقط، ولذلك كانت المطالبة بإيجاد هيئة أخرى تكون أكثر حيادية وتمثيلا لكل المهتمين بالمحاسبة.

و في سنة 1971 تم تكوين لجنتين من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، الأولى لجنة "Trueblood" والثانية لجنة "Wheat" فكانت هذه الاخيرة مكلفة بالبحث عن هيكلة جديدة تأخذ على عاتقها إعداد المعايير المحاسبية، أما اللجنة الأولى فكان هدفها هو وضع إطار عام لأهداف المعايير المحاسبية.

قدمت اللجنتان تقريرهما سنة 1972، وتم بناء على تقرير لجنة Wheat تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) محل مجلس المبادئ المحاسبية.

أما لجنة Trueblood فقدمت تقريرا شاملا لاثنتي عشر هدفا تُكّون في مجموعها هيكلا متسقا له ستة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات[1]. وكان الهدف الاساسي للقوائم المالية هو توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ثم حددت الدراسة بناء على ذلك الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة[2]. ولقد تم التعرض لهذا التقرير بالتفصيل ضمن أهداف التقارير المالية.

وهذه المقاربة في تحديد البناء المنطقي لكيفية إعداد المعايير المحاسبية تم اعتمادها فيما بعد من قبل FASB ومن بعده باقي الهيئات المكلفة بالمعايير، وهي طريقة تسمح بالإجابة عن الاسئلة المختلفة ابتداء من تحديد الهدف من إعداد القوائم المالية والمستخدمين لها وشيئا فشيئا باقي العناصر في مجموعة خطوات تُكوّن إطارا متناسقا.

و بالموازاة مع مجهودات المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قامت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) الممثلة للتيار الأكاديمي للبحث في المجال المحاسبي، بنشر العديد من البحوث تتعلق ببناء الإطار المفاهيمي والنظرية المحاسبية.

ففي سنة 1936 نشرت الجمعية في مجلة المحاسبة دراسة بعنوان محاولة لإعداد بيان المبادئ المحاسبية المحددة للقوائم المالية[3].

[1] عقاري مصطفى، 2004، مرجع سابق، ص 84.

[2] Nobes et Stadler, 2014, Op cit., p 08

[3] PLATET-PIERROT, F., Op cit., p 07

ولكن الدراسة التي اعتبرت حينها ثورية[1] في مجال المحاسبة هي التي تم نشرها سنة 1966 بعنوان "بيان مبادئ النظرية المحاسبية" (ASOBAT) فتم التأكيد على فائدة المعلومة لاتخاذ القرارات كهدف للمحاسبة لأول مرة، كما حددت الدراسة أربع خصائص للمعلومة المحاسبية وهي الملائمة ، القابلية للتحقق ، التحرر من التحيز، القابلية للقياس الكمي[2]، كما أوضحت الدراسة خمسة إرشادات لعملية توصيل المعلومات، ومجموع هذه الافكار هي التي تسمى اليوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. ولم يتم قبول هذه الدراسة من طرف مجلس المبادئ المحاسبية ولكن تم تبنيها فيما بعد من قبل FASB و IASB [3].

II.2. البيانات المكونة للاطار المفاهيمي لـ FASB

محاولات FASB إعداد اطار مفاهيمي، كانت بدايتها سنة 1976 وحينها قدّم الإطار المفاهيمي على أنه دستورا و دليلا لأعماله[4]، وتم بناء الإطار المفاهيمي من خلال إصدار ثمان قوائم لمفاهيم المحاسبة المالية، وهي :

1. بعنوان "أهداف التقرير المالي لمشروعات الاعمال" (SFAC n°01, 1978)
2. بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " (SFAC n° 2, 1980)
3. بعنوان "عناصر القوائم المالية لمشروعات الاعمال" (SFAC n° 3, 1980)
4. بعنوان "أهداف القوائم المالية للمنظمات غير التجارية" (SFAC n° 4, 1980)
5. بعنوان "الاعتراف و القياس في القوائم المالية لمشروعات الاعمال" (SFAC n° 5, 1985)
6. بعنوان "عناصر القوائم المالية" حلت محل القائمة رقم 3. (SFAC n° 6, 1985)
7. بعنوان "استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي" (SFAC n° 7, 2000)
8. بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" (تلغي القائمتين رقم 1 و 2). (SFAC n° 8, 2010)

[1] Sterling, 2009, " A Statement of basic accounting theory, a review article", In PLATET–PIERROT, F., p 44

2 Nobes et Stedler, 2014, op cite, p 07

[3] IBID , p 08

[4] Solomons, D., "The FASB's conceptual framework, an Evaluation", journal of accountancy, Vol. 161, n° 06. pp 114-124.

لقد كان البيان المفاهيمي الأخير ضمن العمل المشترك بين مجلسي معايير المحاسبة المالية والمعايير الدولية للمحاسبة.

II.3. أهداف و مستخدمي التقارير المالية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية

إن أهداف الابلاغ المالي التي أدرجها مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان المفاهيمي الأول اعتمدت إلى حد كبير على تقرير لجنة (Trublood)[1] . فكان الهدف الأساسي للإبلاغ المالي هو توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وأن هذا الهدف يستمد جذوره أصلا من مستخدمي التقارير المالية والتي تتأثر بدورها بالجوانب الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية المحيطة، وبالتالي فان هذه الاهداف ليست أبدية أو غير قابلة للتغيير[2].

وقد حدد هذا البيان المفاهيمي أن مستخدمي التقارير المالية هم المستثمرون الحاليون والمرتقبون وكذا الدائنون وغيرهم وبالتالي فالمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية يجب أن توجه أساسا لخدمة هؤلاء المستخدمين[3].

إن تحديد المستثمرين كمستخدمين للقوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية يمتد جذوره إلى العشرينيات من القرن الماضي فقد انتقد بشدة Wiliam Riply عام 1926 ندرة المعلومات المتاحة للمساهمين في الشركات الصناعية، كما طالب J.M Hoksery الذي كان يعمل في بورصة نيويورك، عام 1930 بتوفير معلومات كاملة ومفهومة في القوائم المالية التي تعرض على المساهمين بأي صورة، وذلك لكي تساعدهم في تحديد القيمة الحقيقية لاستثماراتهم، كما اشترط أن لا تكون تلك القوائم مضللة. [4]

[1] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 169

[2] بلقاوي، أحمد رياحي، 2009، مرجع سابق، ص 267

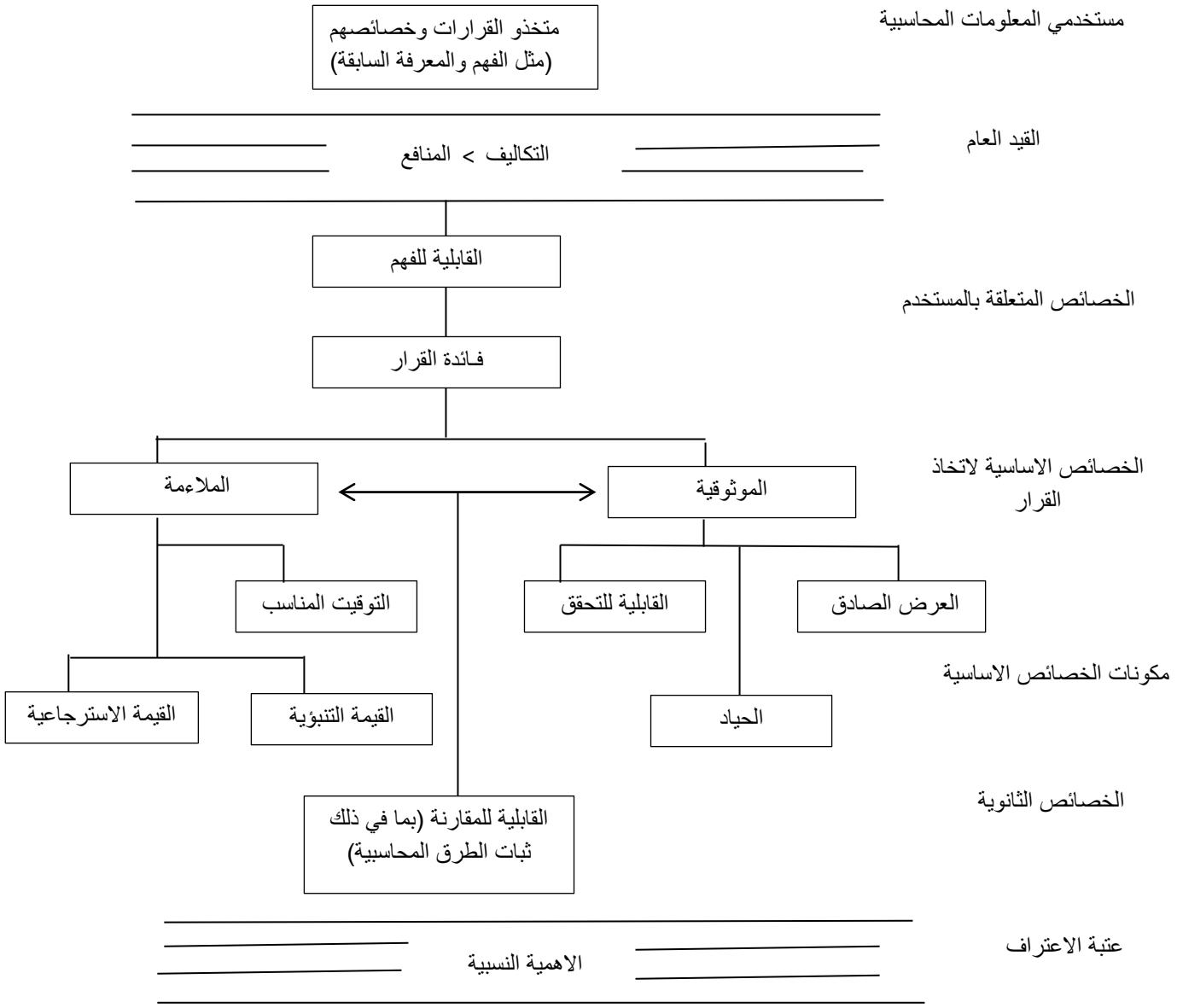
[3] نفس المرجع، ص 266

[4] الدون. س هندريكسون ، 1990 ، مرجع سابق، ص 50

II.4. الخصائص النوعية للمعلومات

أصدر مجلس معايير الحاسبة المالية (FASB) سنة 1980 البيان المفاهيمي (SFAC) رقم 2 الذي حدد الخصائص النوعية للمعلومة المالية في بنية هرمية وفق الشكل المبين أدناه. ويعتبر هذا البيان مرجعا أساسيا لاعتماده في كثير من الأطر المفاهيمية التي جاءت بعده.

الشكل رقم (1.IV) الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطارFASB البيان المفاهيمي رقم 2



Source : FASB, 1980, SFAC n° 2

ونستعرض بإيجاز العناصر المكونة لهذا الشكل فيما يلي:

– قيد التكلفة والمنفعة: يمثل قيدا رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية. وتعتبر المحاسبة في هذه الحالة نشاطا خدميا، فالمعلومات المحاسبية منتَج يخضع كغيره من السلع والخدمات لاختبار التكلفة والعائد ؛ فلا يجب إنتاج وتوزيع المعلومات إلا إذا زادت منفعتها عن تكاليفها. إلا أنها (المعلومات) تختلف عن السلع الأخرى من حيث أن تكاليف إعدادها تقع أساسا على عاتق معديها في حين أن المنافع في معظمها تعود على المستخدمين الخارجيين[1].

– القابلية للفهم: تتعلق بخصائص كامنة في المعلومات ذاتها وأخرى تتعلق بالمستخدِم، وهي تعمل كحلقة وصل بين متخذي القرار والمعلومات المحاسبية[2]. ومن ثم فإن القابلية للفهم لا يمكن أن تُقيّم في إطار كلي ولكن بالمقارنة مع الفئة المحدّدَة لمتخذي القرار.

– الملائمة: إن المعلومات المحاسبية الملائمة وفقا لـ FASB هي التي يمكنها التأثير في قرارات المستخدمين، وبمعنى آخر هي المعلومات التي يمكنها إحداث فرق في القرار من خلال أن لها قيمة تنبؤيه وقيمة استرجاعية وأنْ يتم تقديمها في الوقت المناسب[3].

– الموثوقية: تعتمد موثوقية أي مقياس على الصدقية التي يعكس بها ما يراد منه[4].

وحتى تكتسب المعلومة المحاسبية الموثوقية يجب أن تتصف بالقابلية للتحقق من الأوصاف أو القياس المحاسبي وعلى مدى الصدق في العرض إضافة إلى الحيادية.

فالقابلية للتحقق يتم إثباتها بضمان درجة عالية من الإجماع بين مقاييس مختلفة تَستخدِم نفس طرق القياس. و يمكن كذلك القول أن القابلية للتحقق تُثبَت بانتظام المحاسبة، فإذا كان مسك المحاسبة بطريقة منتظمة فهو يعني إمكانية التحقق منها[5].

---

[1] الشيرازي عباس مهدي، 1990، مرجع سابق، ص 208

[2] شرويدر ريتشارد و كلارك مارتل و كاثي جاك، 2010، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و ابراهيم فال، دار المريخ، الرياض، السعودية، ص 85

[3] Colasse, B., 2010, Op cit., P 526

[4] شرويدر وأخرون، 2010، مرجع سابق، ص 87

[5] Colasse, B., 2010, Op cite, P 528

أما الصدق في العرض فيشير إلى التوافق بين الأرقام المحاسبية والعمليات والأحداث التي تعبر عنها هذه الأرقام، وبمعنى آخر أنْ تكون المعلومة مرآة تعكس حقيقة العملية أو الهدف الاقتصادي.

وأخيرا فإن الحيادية تعني أن الاختيار بين البدائل المحاسبية يكون خاليا وبعيدا عن أي تحيز إلى نتائج محددة مسبقا، أو أن المعلومة توجه لمصلحة فئة معينة دون أخرى.

– القابلية للمقارنة: تعني قابلية المعلومات للمقارنة بين فترة وأخرى لنفس الوحدة المحاسبية أو بين نفس المعلومة لوحدات محاسبية مختلفة. وتقتضي المقارنة وفقا لـ(FASB) الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية في الفترات المختلفة.

– قيد الأهمية النسبية (المادية): ينظر إلى الأهمية النسبية على أنها خطوة أولية أساسية للإعتراف في القوائم المالية، فالأهمية هي حالة تقدير نسبي لما هو مهم[1].

فيجب قبل عرض المعلومة، الإجابة عن ما إذا كان من المحتمل أن يكون لها تأثير جوهري أو ملموس على القرارات. ويستند في تحديد مستوى الأهمية النسبية على طبيعة وحجم البند أو الظروف التي يتم فيها التقرير عن العمليات والأحداث[2].

III. الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)

III.1. ظهور الإطار المفاهيمي وأهميته

لما بدأت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC)[3] في أشغال إعداد الإطار المفاهيمي الخاص بها سنة 1986 كانت قد نشرت 26 معيارا محاسبيا، وكان بإمكانها الاستعانة بالتجربة الأمريكية، والكندية، والأسترالية وكذلك تجربة اليابان وأوروبا[4] .

ولقد تم نشر الإطار المفاهيمي ل(IASC) [1] سنة 1989 وكان خلافا للإطار المفاهيمي لـ (FASB) مكون من وثيقة واحدة.

[1] بلقاوي أحمد رياحي، 2009 ، مرجع سابق، ص 276

[2] شرويدر وأخرون، 2010، مرجع سابق، ص 88

[3] تم إعادة تسمية لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) بمجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) سنة 2001

[4] Cairns, D., 2001, "The conceptual framework. the international experience", Working paper, p 7

ويهدف الإطار المفاهيمي للمجلس إلى :

أ- مساعدة مجلس المعايير الدولية في وضع المعايير المحاسبية المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية؛

ب- مساعدة الهيئات الوطنية في البلدان المختلفة في وضع وتطوير معايير محاسبية وطنية؛

ج- مساعدة القائمين على إعداد القوائم المالية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

د- مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية؛

هـ- مساعدة مستعملي القوائم المالية على فهم وتفسير المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية؛

و- توضيح للمهتمين بالمعايير المحاسبية الدولية طريقة إعداد المعايير المعتمدة من قبل (IASC).

إن هذا الإطار المفاهيمي لا يعتبر معيارا محاسبيا دوليا، ومن ثم فإنه لا يحدد قواعد قياس أو إفصاح، ولا يبطل هذا الإطار أي من المعايير المحاسبية أو أي جزء منها. وإذا حدث أي تعارض بين هذا الإطار وبين أحد المعايير، فإن المرجعية تكون للمعيار المحاسبي. وبما أن هذا الإطار يخضع للمراجعة والتعديل من وقت لآخر، وأن المجلس يسترشد به عند إعداد المعايير فإن حالات التعارض، إن وجدت، ستتلاشى مع مرور الوقت.

يحدد هذا الإطار المفاهيمي البيانات – القوائم المالية– ذات الغرض العام، وهي تشمل القوائم المالية الموحدة (المجمعة)، أما التقارير المالية المعدة لأغراض خاصة كنشرات الاكتتاب أو التقارير المقدمة للجهات الضريبية فهي تخرج عن نطاق هذا العرض.

ويتناول الإطار المفاهيمي النقاط التالية:

- أهداف التقارير المالية؛
- الخصائص النوعية التي تحدد منفعة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛
- تعريف، تسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية؛
- مفهوم المحافظة على رأس المال.

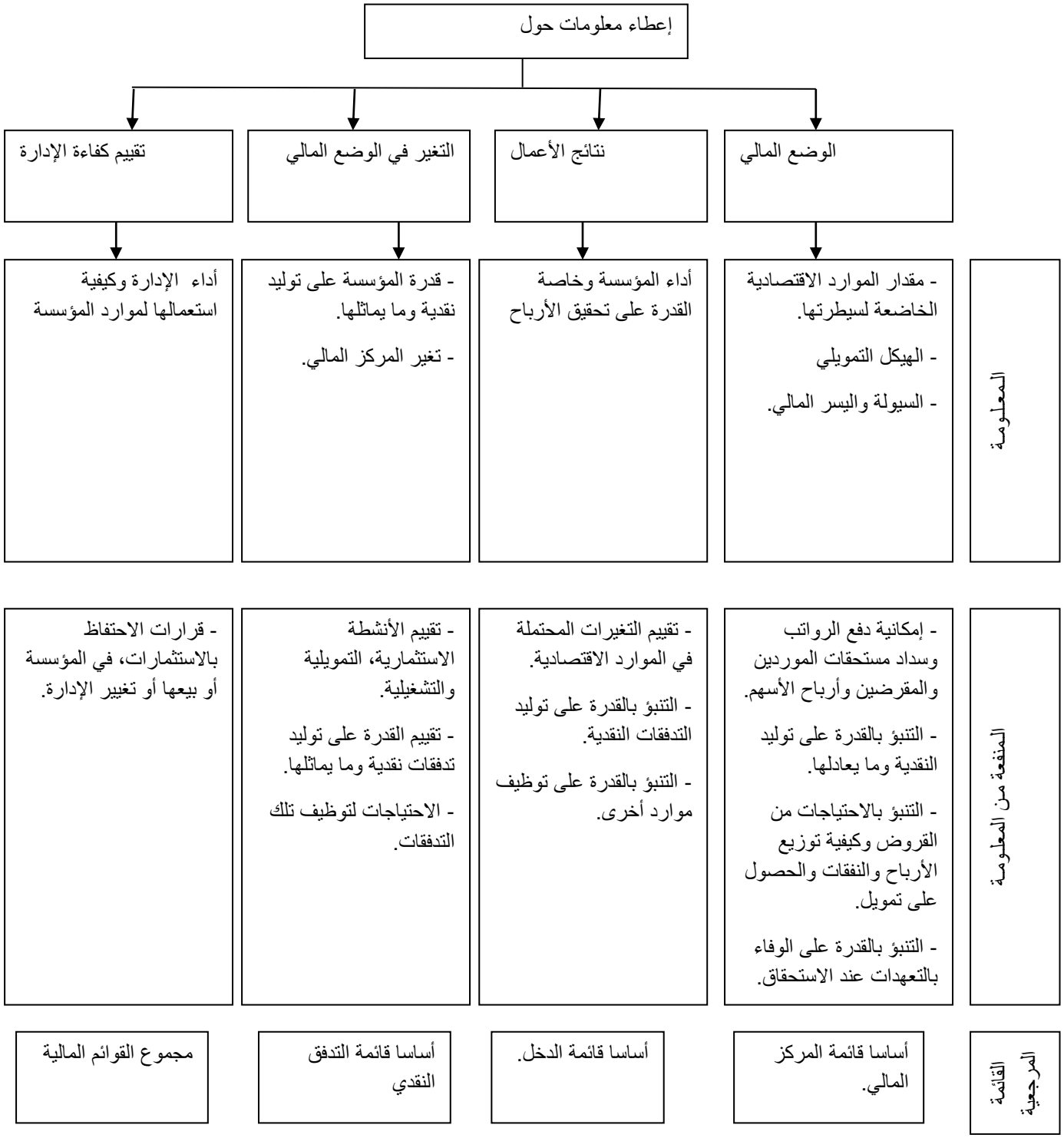
[1] IASC, "Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers", publié en juillet 1989 et Adopté par l'IASB en 2001, Paragraphe 5

2.III. أهداف ومستخدمي التقارير المالية وفق مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)

يعتبر تحديد أهداف القوائم المالية نقطة البداية في بناء الإطار المفاهيمي فهي التي تحدد نوع المعلومات المحاسبية المطلوبة، وهي بطبيعتها أهداف عامة لتلبية حاجة العديد من المستخدمين، ويشير الإطار المفاهيمي إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأدائه المالي، والتغير في مركزه المالي، بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية.

ويمكن أن نمثل أهداف القوائم المالية بالشكل رقم (**2.IV**) المبين أدناه.

الشكل رقم : (2.IV) أهداف القوائم المالية لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نص الإطار المفاهيمي لـ IASB .

ووفقا لهذا الإطار فإن مستخدمي القوائم المالية هم المستثمرون والمقرضون والموردون والدائنون التجاريون الآخرون، والعملاء والحكومة والوكالات التابعة لها وعامة الجمهور، ويشير الإطار إلى أنه وبالرغم من أن تلبية إحتياجات هؤلاء المستخدمين لا يمكن الوفاء بها مجتمعة إلا أن هناك احتياجات مشتركة بينهم، وبما أن المستثمرين هم من يوفرون رأس المال المعرض للمخاطرة بالمشروع، فإن عرض قوائم مالية تفي باحتياجاتهم ، فهي تفي بمعظم احتياجات المستخدمين الاخرين[1].

ويمكن توضيح مستخدمي القوائم المالية في الشكل الموالي.

الجدول رقم (1.IV) : مستخدمو القوائم المالية حسب IASB

المستخدمون	احتياج المعلومات
المستثمرون الحاليون والمرتقبون	المخاطر والعوائد المتعلقة بنشاط المؤسسة
العاملون	استقرار المؤسسة وربحيتها والقدرة على توفير المكافآت ومنح التقاعد وفرص التوظيف.
المقرضون	إمكانية تسديد القروض والفوائد في مواعيد استحقاقها.
الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين.	إمكانية تسديد المبالغ المستحقة لهم في موعدها وفي الأجل القصير.
العملاء	استمرارية المؤسسة خاصة في حالة اعتمادهم على منتجاتها في الأجل الطويل.
الجهات الحكومية	توزيع الموارد وبالتالي إتباع أنشطة المؤسسة المختلفة، وكذلك احترام الالتزام بالإعلام عن التقارير المالية
الجمهور العام	المساهمة في الاقتصاد المحلي، فرص العمل، المستجدات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وفرص ازدهارها.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نص الإطار المفاهيمي لـ IASB

[1] شرويدر واخرون، 2010، مرجع سابق، ص 137.

III.3. الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق (IASB)

بين الإطار المفاهيمي لـ IASB الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة. وقد حدد هذه الخصائص في: القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة، دون تصنيف لهذه الخصائص بين أساسية و ثانوية كما بين الإطار أن عنصري التوقيت المناسب والموازنة بين تكاليف إعداد المعلومات ومنافعها هما قيدان على تقديم المعلومات الملائمة والموثوقة.

بصفة عامة، يمكن القول أن الخصائص النوعية في إطار IASB هي مماثلة لتلك المحددة في إطار FASB، إلا أن هناك فروقات بينهما، أهمها:

- عدم اعتماد تصنيف الخصائص بين أساسية وثانوية في إطار IASB،
- تعتبر الأهمية النسبية عنصرا مكونا للملائمة في إطار IASB، بينما تعتبر قيدا في الإطار الآخر،
- يعتبر التوقيت المناسب عنصرا مكونا للملائمة في إطار FASB، بينما يعتبر قيدا في الإطار الآخر،
- تختلف مكونات الموثوقية في إطارIASB عن مكوناتها في إطار FASB. ففي الإطار الأول نجد، إضافة إلى الحيادية والتمثيل الصادق، الاكتمال، وتغليب الجوهر عن الشكل، والتحفظ وهي غير موجودة في الإطار الثاني. كما نجد القابلية للتحقق من مكونات الموثوقية في إطار FASB ولكنها غير موجودة في إطار IASB.

ويمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات وفق الإطارين ضمن الجدول التالي

جدول رقم (2.IV) الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطار IASB (1989) و FASB

الخاصية	مكوناتها وفق إطارIASB	مكوناتها وفق FASB
1. لقابلية للفهم	/	/
2. الملائمة	قيمة استرجاعية	
	قيمة تنبؤيه	
	الاهمية النسبية	التوقيت المناسب
3. الموثوقية	الحيادية	
	التمثيل الصادق	
	الاكتمال	القابلية للتحقق
	تغليب الجوهر عن الشكل	
	التحفظ	
4. القابلية للمقارنة	اتساق الطرق المحاسبية	
	الالتزام بالمعايير المحاسبية	
	عرض المعلومات المماثلة للفترات السابقة	
القيود	الموازنة بين التكاليف والمنافع	
	التوقيت المناسب	الاهمية النسبية
	الموازنة بين الخصائص النوعية	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على الإطار المفاهيمي لـ IASB (1989) والبيان المفاهيمي رقم 2 لـ FASB

IV. الإطار المفاهيمي المشترك بين (IASB) و (FASB)

IV.1. العمل المشترك بين (IASB) و (FASB)

في إطار السعي إلى التوافق المحاسبي كهدف منشود من قبل FASB و IASB [1]، تم الاتفاق بين المجلسين في 2002/11/18 ب (Norwalk) في الولايات المتحدة الامريكية للعمل معا من أجل إيجاد أرضية مشتركة بين المرجعيتين المحاسبيتين[2]، وكان الاتفاق ينص على:

- العمل على مشروع قصير الأجل موجه لاستبعاد الفروق المتعددة بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (US GAAP)، ومعايير التقرير المالي الدولي (IFRS)،
- استبعاد أي فروق بين معايير التقرير المالي الدولي ومبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، تكون قد تبقت بعد 1 جانفي 2005 عن طريق القيام بمشروعات يتناولها المجلسان معا،
- استمرار التقدم في المشروعات المشتركة القائمة حاليا،

[1] – Hoarau, C., 1995, "L'harmonisation comptable internationale, vers la reconnaissance mutuelle normative", Comptabilité, Contrôle et Audit, 1995/2 Tomme 1, pp 75-88

– Colasse, B., 2004, « Harmonisation comptable internationale, de la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et Comprendre, n° 75, PP 30-41

[2] شرويدر و اخرون، 2010، مرجع سابق، ص 133.

- تشجيع الهيئات التفسيرية المعنية بتنسيق الأنشطة.

و في سنة 2004 تم إمضاء بروتوكول اتفاق بين المجلسين وتحديد المواضيع التي يجب دراستها للوصول إلى الأهداف المسطرة بينهما، و كان موضوع الإطار المفاهيمي المشترك هو محور العمل، وقد قسم العمل على ثمان مراحل، وخصصت المرحلة الاولى للأهداف والخصائص النوعية للمعلومات. وانتهت هذه المرحلة بإصدار FASB للبيان المفاهيمي رقم 8 ونشر IASB للإطار المفاهيمي الجديد في 2010 الذي يتكون من أربعة أجزاء هي : الهدف من المعلومة المالية، الوحدة المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية ذات الاستخدام العام، النصوص المتبقية المأخوذة من الإطار المفاهيمي لـ 1989.

2.IV. أهداف ومستخدمي التقارير المالية وفق الإطار المفاهيمي المشترك

تحدد الفقرة الثانية من الإطار المفاهيمي الجديد (OB2) أن الهدف من المعلومة المالية ذات الاستخدام العام هو تزويد المستثمرين في رؤوس الأموال الخاصة للوحدة والمقرضين والدائنين الاخرين الحاليين والمرتقبين بالمعلومات المفيدة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بإمداد الوحدة بالموارد المالية .

وما يلاحظ من خلال هذه الفقرة مقارنة بالإطار المفاهيمي السابق أنه تم تصنيف هؤلاء المستخدمين كأساسيين وتم اعتبار الهيئات المكلفة بإعداد المعايير والجمهور العام كمستخدمين آخرين للتقارير المالية، بينما لم يتم ذكر العمال، والموردون، والزبائن، والدولة والهيئات العمومية كمستخدمين للقوائم المالية كما كان الشأن ضمن الإطار السابق.

وتم التأكيد مرة أخرى على أن القوائم المالية هي موجهة أساسا للمستثمرين مع إمكانية إيجاد باقي المستخدمين لمعلومات مفيدة لهم، وأن تلبية احتياجات المستثمرين المشتركة من المعلومات لا يمنع الوحدة المحاسبية من تضمين القوائم المالية معلومات إضافية تلبي احتياجات فئات أخرى من المستخدمين.

و يؤكد الإطار المفاهيمي الجديد أن القوائم المالية هي معدة، بشكل عام، على أساس تقديرات وأحكام ونماذج أكثر من اعتمادها على تمثيل الواقع الحقيقي[1].

[1] IASB, Cadre conceptuel, 2010, OB11.

IV.3. الخصائص النوعية للمعلومات

إن الخصائص النوعية هي التي تحدد منفعة معلومات القوائم المالية وأنّ محتوى المعلومة المالية يخضع لقيد التكلفة أي مقارنة تكلفة إعداد المعلومة بمنفعتها.

مقارنة بالإطار المفاهيمي لسنة 1989، صنف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)، تماشيا مع وجهة نظر FASB، الخصائص النوعية للمعلومة إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية[1].

تم اعتبار الملائمة والتمثيل الصادق خصائص أساسية، وحُدِّدت الخصائص الثانوية للمعلومة المالية في أربع خصائص وهي: القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب (السرعة في الاعداد) والقابلية للإدراك (للفهم). وهي خصائص تدعم الخصائص الاساسية كما يمكن استخدامها عند المفاضلة بين الملائمة والتمثيل الصادق. ونستعرض فيما يلي أهم الأفكار المعبرة عن كل خاصية.

IV.3.1. الخصائص الأساسية

– الملائمة: تكون المعلومة ملائمة إذا كانت تؤثر في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية ويمكن أن يتحقق ذلك التأثير إذا كانت للمعلومة قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية أو الاثنين معا.

تكون للمعلومة قيمة تنبئية إذا أمكن استخدامها في التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتكون لها قيمة تأكيدية إذا اعتُمِد عليها في تأكيد تقييمات سابقة أو تعديلها. وترتبط القيمتان التنبئية والتأكيدية معا، فعندما تحمل المعلومة قيمة تنبئية يكون لها في الوقت نفسه قيمة تأكيدية[2].

وتمثل الأهمية النسبية مظهرا من مظاهر الملائمة، وتعني الأهمية النسبية أن حذفها أو عدم دقتها قد يؤثر في قرارات المستخدمين، وهي تعتمد على طبيعة وحجم العناصر المعبر عنها من خلال المعلومة المالية.

ولا يمكن تحديد حد معين للأهمية النسبية يمكن تطبيقه في كافة الوحدات المحاسبية، ولذلك فهي تخضع للحكم والتقدير المهني في كل وحدة محاسبية على حدة.

[1] IASB, Cadre conceptuel, 2010, QC 4.

[2] IASB, Op cite, QC 10

– التمثيل الصادق (التعبير الصادق –fidélité)[1] تُعبِّر المعلومة عن الصورة الصادقة إذا مثلت ظاهرة اقتصادية بطريقة كاملة، وحيادية وخالية من الأخطاء. فأولا، تكون المعلومة كاملة عندما تحوي كل المعلومات الضرورية للمستخدِم لفهم الظاهرة الاقتصادية.

وثانيا، تكون حيادية عند غياب الأفكار المسبقة أثناء اختيارها أو عرضها وأن تكون غير موجهة بطريقة يُحتمل أن تؤثر إيجابا أو سلبا في المستخدِم.

و ثالثا، تكون المعلومة خالية من الأخطاء والإهمال عند تمثيلها للظاهرة الاقتصادية، وأنَّ مسار إعداد المعلومة هو كذلك خالٍ من أي خطإٍ. ولا يقصد بالخلو من الأخطاء الدقة المثلى للمعلومة من كافة النواحي فهذه المرتبة لا يمكن تحقيقها أصلا أو نادرا.

ويلاحظ من مكونات خاصية التمثيل الصادق المعوِّضة للموثوقية ضمن إطار 1989 أنه تم استبعاد المكونين ؛ تغليب الجوهر عن الشكل والتحفظ لاعتبارهما مبدأين محاسبيين.

IV.2.3. الخصاص الثانوية أو الداعمة

– القابلية للمقارنة: تسمح القابلية للمقارنة باكتشاف التشابه والاختلاف بين الظواهر الاقتصادية المعبر عنها بالمعلومات المالية، وهي خاصية تتيح للمستخدم إمكانية المقارنة بين معلومات عن نفس الوحدة من فترة محاسبية لأخرى أو بين وحدات محاسبية مختلفة. ولا تعتبر القابلية للمقارنة خاصية ذاتية تتعلق بمعلومة واحدة بل يجب على الأقل توفر معلومتين حتى يمكن إجراء المقارنة.[2]

ورغم ارتباط الاتساق وديمومة الطرق المحاسبية بالقابلية للمقارنة إلا أنه مفهوم مستقل عنه، فالقابلية للمقارنة هي بمثابة الهدف والاتساق وديمومة الطرق المحاسبية وسيلة تسهل الوصول اليه.

– القابلية للتحقق: وهي الخاصية التي تعطي المستخدم تأكيدا على أن المعلومة تمثل بصدق الظاهرة الاقتصادية المعبر عنها. وتفترض القابلية للتحقق أن مجموعة ملاحظين لظاهرة اقتصادية معينة لهم المعلومات الكافية ومستقلين، يتوصلون إلى توافق، دون اشتراط أن يكون إجماعا، على أن المعلومة

[1] IASB, op cite, QC 12 à 18

[2] IASB, Op cite, QC 20 à 25

تمثل بصدق تلك الظاهرة الاقتصادية. وفي حالة اعتماد نماذج رياضية أو إحصائية تصبح الوحدة المحاسبية ملزمة بالإفصاح عن الفرضيات وطرق الحساب المعتمدة لاستنتاج المعلومات[1].

– التوقيت المناسب (السرعة في الإعداد) (Rapidité) : وتعني هذه الخاصية إمداد المستخدمين بالمعلومات في الوقت الذي تكون لها قدرة التأثير في قراراتهم. وبصفة عامة، كلما كان تاريخ المعلومة قديما كلما قلت المنفعة، ولكن هناك معلومات أخرى تبقى مفيدة ولو بعد انقضاء الفترة المحاسبية لاعتماد المستخدمين عليها في تحديد وتقييم الاتجاهات[2].

– القابلية للإدراك (الفهم) (Compréhensibilité) : تكون المعلومة قابلة للإدراك إذا كانت مرتبة ومعرَّفة ومعروضة بطريقة واضحة ومختصرة، بينما توجد هناك بعض المعلومات التي بطبيعتها معقدة وليس من السهل جعلها قابلة للفهم، واستبعادها من التقارير المالية قد يجعل من هذه الأخيرة سهلة ولكن تصبح غير مكتملة وبالتالي احتمال أن تكون مضلِّلة.

مع العلم أن التقارير المالية موجهة إلى مستخدمين لهم من الدراية والمعارف في مجال الأعمال والأنشطة الاقتصادية ما يمكِّنُهم من دراسة وتحليل المعلومات بعناية، رغم أنه في بعض الحالات قد يستعين هؤلاء المستخدمون بمستشارين لفهم المعلومات المتعلقة بالظواهر المعقدة.[3]

قيد التكلفة على المعلومات المفيدة: تعتبر تكلفة إعداد وعرض المعلومة قيدا عاما لجميع المعلومات التي تعرض ضمن التقارير المالية. فالتكاليف التي تتحملها الوحدة المحاسبية عند تحضير المعلومة المالية يجب أن تبرر بالمنافع التي تفرزها هذه المعلومة[4].

مقارنة بالإطار المفاهيمي لسنة 1989 فإنه تم التخلي عن الموازنة بين الخصائص النوعية كقيد على المعلومات، وتم اعتبار التوقيت المناسب خاصية ثانوية وليس قيدا.

ويمكن التعبير عن تطورات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين الإطار المفاهيمي الأول لـ (IASB) والإطار المشترك من خلال الجدول التالي:

[1] IASB, Op cite QC 26 à 28

[2] IASB, OP cite, QC 29

[3] IASB, Op cite QC 30 à 32

[4] IASB, Op cite QC 35 à 39

جدول رقم (IV-3) الخصائص النوعية للمعلومات وفق IASB بين إطاري 1989 و2010

الخاصية	مكوناتها وفق إطار (1989)	مكوناتها وفق إطار2010
1. الملائمة	قيمة استرجاعية	
	قيمة تنبؤيه	
	الاهمية النسبية	
2. الموثوقية (1989) التمثيل الصادق (2010)	الحيادية	
	الاكتمال	
		الخلو من الأخطاء
	تغليب الجوهر عن الشكل	
	التحفظ	
3. القابلية للمقارنة	اتساق الطرق المحاسبية	
	الالتزام بالمعايير المحاسبية	
	عرض المعلومات المماثلة للفترات السابقة	
4. لقابلية للفهم	/	/
5. القابلية للتحقق		/
6. التوقيت المناسب		/
القيود	الموازنة بين التكاليف والمنافع	
	التوقيت المناسب	
	الموازنة بين الخصائص النوعية	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على الإطار المفاهيمي لـ IASB (1989) وإطار 2010

IV.4. مناقشة نموذجي الإطار المفاهيمي لـ IASB و FASB

إن استعراض التجربة الامريكية فيما يتعلق بالتنظيم المحاسبي ووضع المعايير يبين أن هذه العملية تعتبر إلى حد كبير سياسية في جوهرها[1] وأن الإطار المفاهيمي كان من أهدافه تحييد الهيئة المسؤولة عن إعداد المعايير وإبعادها عن الضغوط الممارسة عليها من قبل الجهات المختلفة، وهو ما عبر عنه Colasse, (1991)[2] بالوظائف الضمنية للإطار المفاهيمي.

[1] شرويدر وآخرون، 2010، مرجع سابق، ص 43

[2] Colasse, B., 1991, «Où il est question d'un cadre conceptuel français, May 1991, France, pp.cd-rom, hal-00823188

ومن جانب آخر فان الإطار المفاهيمي لـ FASB مُعَدٌ على أساس الاعتبارات القانونية والسياسية والاجتماعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أشار إلى ذلك البيان المفاهيمي رقم1، وكذلك على أساس الوضع الاقتصادي في هذا البلد الذي في ظله تؤدي الأسواق المالية دورا هاما في تمويل المؤسسات الاقتصادية، وهو ما يضفي على الإطار المفاهيمي لـ FASB صفة المحلية أي أنه يتعلق (فقط) بالولايات المتحدة الأمريكية [1].

فمعظم النشاط الاقتصادي في الولايات المتحدة الامريكية يمر عبر الأسواق المالية وهي السوق المالي الأكبر في العالم.

ففي عام 1900 كان هناك 4,5 مليون أمريكي يمتلك أسهما في الشركات، وكانت كبرى الشركات (31 شركة) لها 250 ألف مساهم. وفي سنة 1928 ارتفع عدد الأمريكيين الذين يمتلكون الأسهم 18 مليون شخص وهو ما كان يمثل في ذلك الوقت نصف عدد السكان النشطين، وارتفع مساهمي الشركات الكبرى (31) 1,5 مليون مساهم[2].

وفي سنة 2005، كان عدد الشركات المحلية المؤشرة في سوقي (NYSE و NASDAQ) يساوي 4650 مؤسسة بحجم مالي يفوق 16914 مليار دولار وهو مبلغ يفوق حجم أسواق الأسهم الأوروبية مجتمعة (10482 مليار أورو) لنفس السنة[3].

ومنه يصبح من السهل علينا فهم أن مستخدمي القوائم المالية وفقا للاطار المفاهيمي لـ FASB هم أساسا المستثمرون والمقرضون، في حين أن باقي الشركات التي لا تلجأ إلى الادخار العام فهي غير معنية بتطبيق المعايير المحاسبية التي يصدرها هذا المجلس.

أما على المستوى الدولي، فإن حاجة الهيئة المسؤولة عن إعداد المعايير الدولية لإطار مفاهيمي تكون أكثر الحاحا منه على المستوى الوطني، باعتبار اختلاف المنطلقات الفكرية لأعضاء الهيئة

[1] Colasse, B., 1991, Op cite, p 3

[2] J.A. LESOURD & CLAUDE GERMED, in Histoire Ecoonomique XIX-XX siècle, dirigée par RENE REMOND, 5eme édition ARMAND COLIN-1963, pp 20-21

[3] Jaques Hamon et al, "Consolidation mondiale des bourses", Rapport, la documentation française, Paris 2007, PP 10-11

القادمين من دول مختلفة من جهة، ثم اختلاف البيئة التي سوف تُستخدَم فيها المعايير المنتجة من جهة ثانية .

ثم إن الهيئة الدولية التي لا تمتلك سلطة فرض معاييرها، تسعى لتحقيق ذلك من خلال الاستناد مرجعية صريحة وإنتاج معايير ذات جودة عالية ترغب الدول لاستخدامها نظرا لحاجتها اليها.

و لقد غلب على الإطار المفاهيمي لـ IASB التوجه الانجلوسكسوني ويبدو ذلك جليا في النسخة الأولى لسنة 1989 فاعتبره Cairns, [1] (2001) و Richard, [2](2005) استنساخا للإطار المفاهيمي لـ FASB. وقد تأكد هذا التوجه ضمن الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2010. فاستبعاد المستخدمين الآخرين للقوائم المالية من غير المساهمين والمقرضين وتصنيف الخصائص النوعية يؤكد بأن IASB هو من اقترب أكثر من الإطار المفاهيمي لـ FASB.

وباعتبار أن نموذج المؤسسة المقصود في الإطار المفاهيمي لـ IASB هو المتوجه نحو السوق المالي فان الاتحاد الأوروبي عند اعتماده المعايير الدولية للمحاسبة قد ألزم بتطبيقها المؤسسات التي تعِدُّ قوائم مالية موحدة والمؤشرة في السوق المالي فقط، وتركت حرية إلزام باقي الشركات للدول الأعضاء[3]. وكان عدد الشركات المعنية بتطبيق هذه المعايير 6700 شركة بحجم مالي لسنة 2000 يقدر بـ 6175 مليار أورو[4].

أما الشركات التي لا تلجأ إلى السوق المالي وبالتالي دون مسؤولية اتجاه الجمهور العام فقد أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في جويلية 2009 معايير محاسبية للمؤسسات المتوسطة والصغيرة. وهو ما يؤكد الزامية التفرقة بين صنفين من المؤسسات الملزَمة بإعداد التقارير المالية، فالأولى توجهها للمستثمرين في السوق المالي والأخرى للملاك.

---

[1] Cairns, D., 2009, “The conceptual framework; the international experience”, Op cit., p 7.

[2] Richard, J., « Les trois stades du capitalisme français in les normes comptables internationales, instrument du capitalisme français, Paris la découverte, pp 88-119.

[3] Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19/07/2002, Jo L 243 du 11/09/2002

[4] Emanuel Paret et al, 2004, ‘’Maitriser l’essentiel des IFRS’’, supplément Revue Option Finance n° 789, RSM Salustro Rey del, Paris, P 5

و لكن IASB اعتمد وحدة الإطار المفاهيمي بالنسبة لنوعي المعايير المحاسبية المصدَرة بحجة أن القوائم المالية في الحالتين هي عبارة عن قوائم مالية ذات الاستخدام العام، وأن الفرق يكمن في عدد ونوعية المستخدمين الخارجيين للمعلومة من جهة، والامكانيات التي تحوزها كل مؤسسة لإعداد القوائم المالية، من جهة ثانية.

و أخيرا باعتبار المحاسبة بناء اجتماعي[1] ووسيلة لنمذجة المؤسسة[2] فهي موضع تجاذب بين الأطراف المعنية بها، وباعتبار أن الإطار المفاهيمي يتضمن تصورا للمؤسسة وكيفية حوكمتها[3] فان المكلفين بإعداده يدرجون ذلك فيه، ولو ضمنيا.

فهل يمكن إذن "استيراد" إطار مفاهيمي والعمل على تطبيقه في بيئة تختلف كليا عن البيئة التي أنتج فيها؟

فقد تكون أحيانا المحاسبة المحلية تؤدي الوظائف المسندة لها على أكمل وجه ومحاولة التوجه نحو المعايير الدولية يكون من شانه الحاق الضرر بفعالية أو سلوك المؤسسات[4]. كما أن محتوى المعلومة المالية يمكن أن يتغير وفقا للهدف المنشود ومستخدمي المعلومة أو كما عبر عنه (1989 ,Dumentier et Raffournier[5]) بالمستويين لماذا ولمن، فتغير المرجعية المحاسبية يؤدي إلى تغيير الهدف ومستخدمي المعلومة ومنه باقي العناصر المكونة للاطار المفاهيمي.

و لكن رغم كل ذلك فان فكرة إعداد إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية نجحت، ودليل ذلك هو العدد الهائل للأطر الفكرية المتواجدة في العالم، وقد يرجع ذلك إلى الوظائف الصريحة للإطار المفاهيمي من جهة، و اعتماده مرجعا للمناقشات العقلانية أثناء إعداد المعايير من جهة اخرى[6].

---

[1] Haller, A., 1997, « Différences nationales et harmonisation comptable », In Comptabilité internationale, S/D B. Raffournier, Axel Haller et Peter Walton, librairie Vuibert, p 04.

[2] Colasse, B., 1991, Op cit., p 10.

[3] Colasse, B., 2011, '' Crise de normalisation comptable une crise intellectuelle'', Comptabilité Contrôle et Audit, Avril 2011,

[4] Haller, A., 1997, Op cit., p 01

[5] Dumontier, P. , Raffournier, B., 1989, '' l'information comptable, Pour qui ? Pour quoi ? '', Revue Française de Gestion, Vol. mars-avril-mai, pp 23-29.

[6] شرويدر وآخرون، 2010، مرجع سابق، ص 81

خلاصة الفصل

إن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بما يمثله من بناء منطقي يبتدأ من تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية ، وبعدها تأتي عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومة حتى يتحقق الغرض منها.

إن وضع الإطار المفاهيمي يكون على أساس الاعتبارات القانونية والسياسية والاجتماعية السائدة في الدولة أو الرقعة الجغرافية. فهو يأخذ بعين الاعتبار، ولو ضمنيا، نموذج المؤسسة المقصودة بإعداد التقارير، ولذلك نجد أن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية تطبق على الشركات المؤشرة في السوق المالي، باعتبار أن المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية هم المستثمرون، أما الشركات الأخرى فهي ليست ملزمة بتطبيقها. وهو نفس التوجه الذي طبع الإطار المفاهيمي لـ (IASB) خاصة ضمن الإطار المشترك مع FASB سنة 2010، وعليه فإن الخصائص النوعية للمعلومة التي تعبر عن جودتها، إنما تم وضعها تلبية لحاجيات مستخدمين معينين سلفا (المستثمرون). و لذلك عمدت هذه الهيئة إلى إصدار معايير محاسبية مبسطة خاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة سنة 2009.

الفصل الخامس

المرجعية المحاسبية والإطار المفاهيمي في الجزائر

تمهيد

من خلال استعراضنا للفصول السابقة، تبين لنا أن المحاسبة مرتبطة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية، وأن الإطار المفاهيمي السائد في الدولة يعبر عن ذلك، ولو ضمنيا، من خلال القواعد والضوابط المحددة لإعداد وعرض المعلومة المالية. واستكمالا لدراسة الأطر المفاهيمية والبحث عن متطلبات إعدادها ضمن السياق الجزائري، كان لابد من التعرض إلى النظام المحاسبي في الجزائر والإطار المفاهيمي المعمول به.

فالنظام المحاسبي في الجزائر يصنف ضمن النظام الأوربي القاري، والنظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة ذو مرجعية أنجلوسكسونية، وفي ظل غياب سوق مالي كفء يتولى تأطير القوائم المالية للشركات المؤشرة، صار لزاما تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل المؤسسات الاقتصادية، وإعداد التقارير المالية لها تخضع لنفس القواعد.

ونستعرض في هذا الفصل:

I – تصنيف النظام المحاسبي في الجزائر.

II – مراحل تطور المرجعية المحاسبية في الجزائر.

III – الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر.

IV – الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

I. تصنيف النظام المحاسبي في الجزائر

إن اختلاف المرجعيات والأنظمة المحاسبية وبالتالي الممارسات الميدانية يعود إلى التباين في تصور المحاسبة والوظائف المسندة لها باعتبار أن المحاسبة "بناء اجتماعي"[1] ومن ثم فإنها تعكس المجتمع الذي تكونت وتطورت فيه.

وعادة ما يقدم الباحثون نظامين أساسين متقابلين للمحاسبة؛ النظام الأنجلوسكسوني والنظام الأوروبي القاري[2] المبينين في الشكل (1.V).

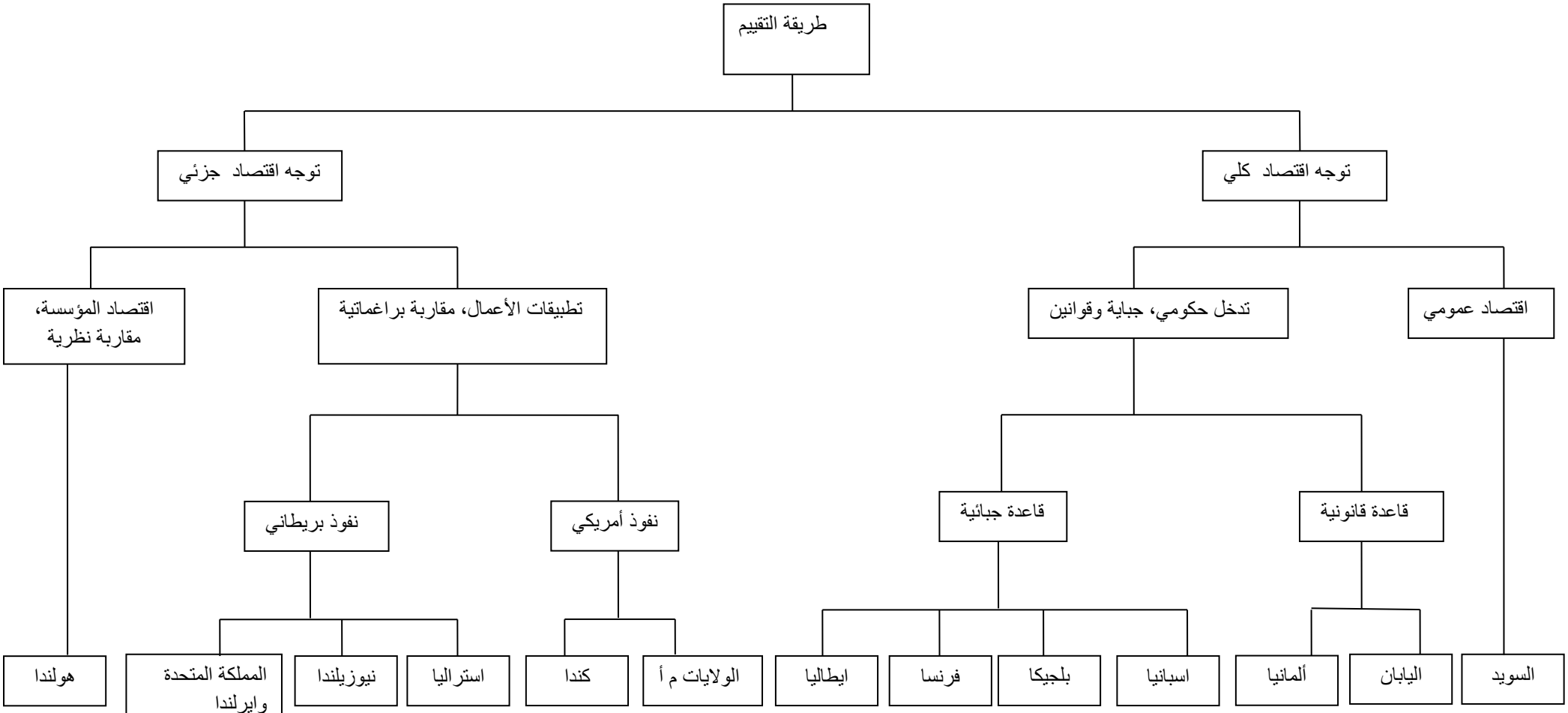
وإذا كان النظام الأنجلوسكسوني بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية قد اتجه نحو وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة وإعداد القوائم المالية، فإن النظام الأوروبي القاري، وعلى رأسه فرنسا وألمانيا، لا يتوفر بطبيعته على إطار مفاهيمي واضح ومستقل بل إن القواعد والمعايير المحاسبية مدونة في التشريعات المنظِّمة للعمليات الاقتصادية والتجارية وكذا المخططات المحاسبية.

واعتمادا على الاختلافات الجوهرية بين النظامين المبينة في الجدول (1.V)، فإنه يمكننا أن نصنف النظام المحاسبي الجزائري ضمن النظام الأوروبي القاري. فالعمليات المحاسبية في الجزائر نجدها منظمة أساسا من خلال النظام المحاسبي المالي المعوض للمخطط الوطني للمحاسبة والقانون التجاري.

[1] Raffournier Bernard, 1997, Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, P4

[2] Raffournier Bernard, 1997, Op.cit., P 26

الشكل رقم (V .1) تصنيف الأنظمة المحاسبية



Source : NOBES, 1984, Classification of financial reporting, In Raffournier Bernard, 1997, Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert. P 27

الجدول رقم (1.V) الخصائص الأساسية للنظامين المحاسبيين الأوروبي و الأنجلوسكسوني

النظام المحاسبي	الأوروبي– القاري	الأنجلوسكسوني
البيئة الاقتصادية والاجتماعية		
مصدر التمويل	القطاع المصرفي أساسا	السوق المالي أساسا
الثقافة	تتجه نحو الدولة	تتجه نحو الفردية
النظام القانوني	محكوم بالقوانين المكتوبة. القانون يحدد قواعد محاسبية مفصلة	محكوم بالفقه القضائي. القواعد المحاسبية تحددها المنظمات المهنية
النظام الجبائي	ترابط بين المحاسبة والجباية	انفصال تام بين المحاسبة والجباية
أهداف المحاسبة		
مستعملي القوائم المالية	الدائنون، الهيئات الجبائية والمستثمرون	المستثمرون أساسا
المبادئ المحاسبية	يغلب عليها مبدأ الحيطة والحذر. التأثير البالغ للجباية حول منفعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات.	يغلب عليها العرض الصادق والوفي.
مجال الإعلام	توجه إعلامي محدود	توجه إعلامي موسع
إمكانية الاختيارات المحاسبية	اختيارات معتبرة للتسجيل والتقويم	اختيارات قليلة للتسجيل والتقويم
حساب الأرباح	حساب الربح القابل للتوزيع بطريقة حذرة: مبدأ الحيطة– محدودية في توزيع الأرباح–إمكانية تكوين احتياطات كامنة	حساب الربح المفيد في اتخاذ القرار: التعبير الصادق والصورة الوفية– هيمنة مبدأ استقلالية الدورات – عدم تقييد الربح الموزع – عدم وجود احتياطات كامنة
علاقة المحاسبة بالجباية	تاثير متبادل بين المحاسبة والجباية	استقلال تام بين المحاسبة والجباية
أمثلة عن الدول	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، ايطاليا، اليابان، البرتغال و سويسرا	استراليا، المملكة المتحدة، ايرلندا، كندا، نيوزيلندا، هولندا، سنغافورة و الولايات المتحدة الأمريكية.

Source : GLAUM et MANDLER, 1996, In Raffournier Bernard, 1997, Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert. P 09

II. مراحل تطور المرجعية المحاسبية في الجزائر

II.1. مرحلة المخطط المحاسبي العام

بعد استعادة الجزائر لاستقلالها سنة 1962، وفي انتظار وضع القواعد التشريعية والتنظيمية الخاصة بالجمهورية الجزائرية، تم تمديد العمل بالقوانين الفرنسية التي كان معمول بها قبل الاستقلال باستثناء كل ما يمس السيادة الوطنية وذلك من خلال القانون 62-157 المؤرخ في 1962/12/31[1]

وعملا بذلك استمر تطبيق المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (Plan Comptable Général) ، ونظرا للنظام الاقتصادي المطبق في الجزائر والاختيار الاشتراكي المتبنى والذي يعتمد بشكل أساسي على تنفيذ المخططات التنموية، كانت هناك حاجة ماسة لإعداد مرجعية محاسبية تتوافق وهذا التوجه مع الأخذ بعين الاعتبار الانتقادات الموجهة إلى المخطط المحاسبي العام، التي كان من أهمها تلك المقدمة من قبل لجنة إعداد المخطط المحاسبي الوطني (Plan Comptable National -PCN) وتعلقت بعدة مستويات[2] :

- على مستوى الإطار المفاهيمي: كان وضع المحاسبة التحليلية ومجموعة الحسابات الخاصة (المجموعة 0) ضمن المخطط المحاسبي العام من أهم الانتقادات في هذا المجال،

- على مستوى الأحكام العامة: أهم نقطتين أثيرتا تتعلقان بعدم إجبارية تطبيق المخطط على كافة المؤسسات الاقتصادية، وكذلك محدودية القوائم الختامية التي لم تعد تستجيب لمتطلبات المرحلة،

- على مستوى المصطلحات المستخدمة: كثيرا من الحسابات المستخدمة لم يتم تعريفها، وحسابات أخرى كانت تعاريفها غير دقيقة كما لم يتم تقديم الحسابات الخاصة بالمحاسبة التحليلية رغم كونها جزء من المخطط.

[1] Journal Officiel de la République Algérienne n° 02 du 11/01/1963, Loi n° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31/12/1962.

[2] Lekhdar KHELLEF, 2014, Les normes internationales de comptabilité (IAS-IFRS) et leur application en Algérie- Cas du SCF, Thèse de doctorat, Université El Hadj Lakhdar Batna, 2013/2014, pp 124-126

II.2. مرحلة المخطط المحاسبي الوطني

II.2.1. تقديم المخطط

تعود بداية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى سنة 1969، حين كُلفَت وزارة المالية بتكييف المخطط المحاسبي العام وأعطيت مهلة ستة أشهر للقيام بذلك[1]، ولكن لم تنجح هذه المهمة لقصر المدة أساسا. بعدها أوكلت المهمة إلى المجلس الأعلى للمحاسبة الذي تم أنشاؤه في نهاية 1971 [2] والذي أصبحت مهمته هي إعداد المخطط المحاسبي الوطني الذي يندرج ضمن تحقيق الأبعاد التالية[3]:

- تكييف النظام المحاسبي مع الحقائق الاقتصادية التي تعيشها الجزائر في مرحلة مُنَظمة بمخطط وطني للتنمية،
- إعادة النظر في الدور التقليدي للمحاسبة،
- إبراز أهمية الوظيفة الاقتصادية للمحاسبة على مستوى الاقتصاد الجزئي (المؤسسة) من جهة، وعلى مستوى الاقتصاد الكلي (الأمة) من جهة ثانية.

تم تبني المخطط المحاسبي الوطني من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة في شهر نوفمبر 1973، وبعد ذلك أصدِر في شكل أمر بتاريخ 1975/04/29، ثم إصدار المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيقه بتاريخ 1975/06/23 مع بداية سيران مفعوله من 1976/01/01.

تميزت مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بإصدار المخططات المحاسبية القطاعية التي تعد بمثابة تكييف له وفق كل نشاط تميزه خصائص مشتركة عن باقي الأنشطة، وهي:

- المخطط القطاعي للفلاحة سنة 1987،
- المخطط القطاعي للتأمينات سنة 1987،
- المخطط القطاعي للبناء والأشغال العمومية سنة 1988،
- المخطط القطاعي للسياحة سنة 1989.

---

[1] Saci Djelloul, 1991, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, Office des publications universitaires, p 230

[2] Journal officiel de la République Algérienne n° 107 du 30/12/1971, Ordonnance n° 71-82 du 29/12/1971 (article 38)

[3] Saci Djelloul, 1991, Op. cit, p 229

وبعدها تم إعداد المخطط المحاسبي القطاعي للبنوك سنة 1992من قبل البنك المركزي، المكلف بالإشراف على تنظيم البنوك والمؤسسات المالية.

ونتيجة التوجهات الاقتصادية الجديدة للدولة الجزائرية مع نهاية الثمانينيات من القرن الماضي نحو الاقتصاد الحر أو ما عرف حينها بالإصلاحات الاقتصادية التي كان من معالمها[1]:

- تحول المؤسسات الاقتصادية من مؤسسات اشتراكية إلى مؤسسات عمومية اقتصادية خاضعة للقانون التجاري وتابعة للدولة عن طريق صناديق المساهمة،
- نفس التحول خضعت له البنوك العمومية، فتحولت هي الأخرى، على الأقل على المستوى النظري، إلى مؤسسات مالية خاضعة لقوانين الأداء والمردودية، وابتعدت عن الدور التقليدي الذي أنيط بها كأدوات لتسيير السيولة النقدية لصالح المؤسسات الاقتصادية،
- الانفتاح على الاستثمار الخاص والأجنبي ومنح الامتيازات للمستثمرين،
- انتهاء احتكار الدولة للتجارة الخارجية، رغم بقاء تطبيق بعض القيود،
- التحول من سياسة الاسعار الادارية المفروضة من قبل الدولة إلى الاسعار الحرة لأغلب السلع والخدمات،
- الشروع في إعداد برنامج لخوصصة الشركات.

كل ذلك أدى بالضرورة إلى إدخال تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني سنة 1999 لتأخذ بعين الاعتبار عمليات الوسطاء في السوق المالي وإيجاد إطار محاسبي يحكم إعداد القوائم المالية الموحدة.

وبالرغم من كل التعديلات التي مست المخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه بقي في مجموعه لا يساير التحولات الاقتصادية على المستوى الوطني أولا، ثم على المستوى الدولي ثانيا، ولذلك وجهت له العديد من الانتقادات.

[1] Bouraoui Nassiba, 2017, « L'Algérie et les stratégies de normalisation comptable face aux IAS-IFRS », Les cahiers du CREAD, vol.33 n° 121, pp32-33

II.2.2. لانتقادات الموجهة المخطط المحاسبي الوطني

عند إعداد المخطط المحاسبي الوطني، سنوات السبعينيات من القرن الماضي، كانت النظرة إلى المحاسبة، ضمن التوجه العام السائد، تتميز بإيلاء الاهتمام إلى الدور القانوني للمحاسبة على حساب أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة. وتستند هذه النظرة إلى طبيعة النظام المحاسبي الجزائري.

وكان من الطبيعي أن يكون المخطط المحاسبي الوطني موضع اهتمام وانتقادات الباحثين، وتزايدت وتيرة الاهتمام بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي. فوجه العديد من الباحثين انتقاداتهم ضمن أطروحاتهم وأبحاثهم*. و يمكننا تصنيف هذه الانتقادات إلى انتقادات تتعلق بالخلفية النظرية (الفلسفية) للمخطط، وأخرى تتعلق بالجوانب التقنية.

انتقادات الخلفية النظرية (الفلسفية) للمخطط المحاسبي الوطني

يعتبر مداني بن بلغيث[1] أن النظرة الضيقة للمحاسبة (الاهتمام بالدور القانوني للمحاسبة) أدت إلى اعتماد مقاربة الذمة المالية في مسك المحاسبة وإعداد القوائم الختامية، واستبعاد المقاربة الوظيفية التي تسمح بإعطاء معلومات أكثر تعبيرا عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

---

* نذكر على سبيل المثال: – مصطفي عقاري، 2004، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة،
- مداني بن بلغيث ، 2004، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر،
- حواس صلاح، 2008، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي
- Bouraoui Nassiba, 2007, D'une économie planifiée à une comptabilité d'économie de marché : stratégie de réforme comptable en Algérie, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine,
- Bensabeur–Slimane Asma, 2016, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, Thèse de doctorat, Université Tlemcen
- Lakhdar KHELLAF, 2014, Les normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS) et leur application en Algérie– cas du système comptable financier algérien, Thèse de doctorat, Université de Batna

[1] مداني بن بلغيث،2004، مرجع سابق، ص 161

فمقاربة الذمة المالية تصنف فيها الحسابات حسب طبيعتها، وبالتالي ترتيب عناصر الميزانية على أساس مبدأ السيولة المالية للأصول ومبدأ الاستحقاق بالنسبة للخصوم، وهي بذلك تعكس الطبيعة القانونية للحقوق والالتزامات.

أما المقاربة الوظيفية فتعتمد التصنيف الوظيفي للحسابات، وبالتالي تظهر مساهمة كل وظيفة في نتيجة المؤسسة، ومنه إمكانية إجراء التحليل المالي الوظيفي وتفسير الشروط التي تضمن للمؤسسة تحقيق أو الاحتفاظ بالتوازنات المالية الكبرى[1].

أما بن صابر سليمان في انتقادها لمحدودية المفاهيم المتناولة من قبل المخطط المحاسبي الوطني، اعتبرت أن أهم الانتقادات التي يمكن توجيهها في هذا المجال هو غياب الاطار المفاهيمي، أهداف ومستخدمي المعلومة المحاسبية، وكذلك غياب المبادئ والمفاهيم.

إن هذه الانتقادات، وفق وجهة نظر الباحث، لم تأخذ بعين الاعتبار طبيعة النظام المحاسبي الجزائري.

ففي ظل النظام المحاسبي المطبق في الجزائر قبل سنة 2010 تحت تسمية المخطط الوطني للمحاسبة، الذي كان يصنف ضمن النظام المحاسبي الأوروبي القاري، لم تكن فكرة الإطار المفاهيمي حينها مطروحة، فلم يتم التطرق في هذا المخطط إلى هدف ومستخدمي القوائم المالية ولا إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولا يعتبر ذلك نقصا في المخطط.

ولكن بين هذا المخطط أن وثائق الملخصات[2] تقدم مستخدميها ضمن الشروط القانونية والتنظيمية، دون ذكر لهؤلاء المستخدمين. وقد تم تحديد هذه الملخصات في سبعة عشر جدولا ما يدل على أن هدفها هو محاولة تلبية احتياجات أغلب المستخدمين للمعلومة المحاسبية. وتغطي هذه الملخصات، بصفة عامة، كافة أوجه نشاط المؤسسة وتعطي تفاصيل كل عنصر من عناصر الميزانية وحسابات النتائج.

[1] مداني بن بالغيث، 2004، مرجع سابق ، ص 163

[2] وثائق الملخصات (Documents de synthèse) هي مخرجات المحاسبة وفق المخطط الوطني للمحاسبة وهي بمثابة القوائم المالية.

وبناء على ذلك يمكن أن نستنبط أن طبيعة الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية كانت محددة ضمنيا على صعيدين[1]:

- من خلال الدور الذي أنيط بالمحاسبة والأهداف المنتظر تحقيقها، والتي كان من أهمها تمكين المؤسسة من الحصول على المعلومات الضرورية لعملية التسيير واتخاذ القرار،
- من خلال طبيعة الحسابات التي اعتمدت في هذا المخطط، إضافة لبنيته القائمة على مبدأ الذمة، ومجموع القوائم الختامية ذات الصبغة الإجبارية. وهي كلها عوامل توحي بأن للمحاسبة، زيادة عن اضطلاعها بالاستجابة إلى احتياجات التسيير الداخلي للمؤسسة، دور في الاستجابة لاحتياجات أطراف أخرى كالمقرضين (هيئات مالية)؛ الضرائب؛ المحاسبة الوطنية.

أما فيما يتعلق بالمبادئ والمفاهيم فهي موجودة ضمنيا في مختلف مواد المخطط[2]. وأما تصنيف الحسابات حسب طبيعتها فهو كذلك نابع من طبيعة النظام المحاسبي المعتمد، فالنظام المحاسبي المالي أخذ بنفس التصنيف رغم إعطائه حرية للمؤسسة في إعداد حساب النتيجة بالطريقة الوظيفية.

انتقادات الجوانب التقنية للمخطط المحاسبي الوطني

ركزت معظم الانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني في هذا المجال على الجوانب التالية :

- مدونة الحسابات وتصنيفها،
- القوائم الختامية،
- طرق وقواعد التقييم.

– مدونة الحسابات وتصنيفها: ركزت هذه الانتقادات على غياب معالجات محاسبية تتعلق مثلا بعقود الايجار التمويلي، العملات الاجنبية، عمليات إندماج الشركات، الضرائب المؤجلة، امتيازات الموظفين وغيرها.

– القوائم الختامية: اعتبرت هذه الانتقادات أن هناك عددا معتبرا من القوائم الختامية (17 قائمة) وهي بذلك تشكل عبئا على المؤسسة.

[1] مداني بن بالغيث، 2004، مرجع سابق، ص 90

[2] Bouraoui N., 2007, Op. cit, P162

– طرق وقواعد التقييم: اعتبرت هذه الانتقادات أن اعتماد التكلفة التاريخية في المخطط المحاسبي الوطني لوحدها لا يعطي مرونة للمؤسسة لتقييم موجوداتها وبالتالي لا تعبر عن حقيقتها الاقتصادية.

إن مجمل هذه الانتقادات تعبر عن عدم مسايرة المخطط المحاسبي الوطني للتطورات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر وبالتالي ظهور عمليات وأحداث اقتصادية لم تكن معروفة أثناء إعداد المخطط.

II.3. مرحلة النظام المحاسبي المالي

II.3.1. دوافع اعتماد النظام المحاسبي المالي

إن الممارسة المحاسبية في الجزائر كانت تعتمد على المخطط الوطني للمحاسبة منذ 1976 والذي منذ اعتماده[1] لم يعرف تغيرات معتبرة ماعدا تلك التي أجريت عليه سنة 1999 للأخذ بعين الاعتبار نشاط الشركات القابضة وعملية توحيد الحسابات[2]. غير أن الظروف الاقتصادية والسياسية سواء الداخلية منها أو الخارجية كانت قد دفعت بالسلطات الجزائرية إلى وجوب إعادة النظر في هذا المخطط المحاسبي.

فمنذ تسعينيات القرن الماضي بدأ توجه السياسة الاقتصادية للجزائر نحو مفهوم " اقتصاد السوق" وما يتضمنه من حرية اقتصادية وتجارية وانتقال الأموال والانفتاح على الفضاءات الاقتصادية العالمية كاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

وقد التزمت الجزائر أثناء اجتماع رؤساء دول النيباد (NEPAD) بجنوب إفريقيا سنة 2002 بإصلاح المنظومة التشريعية المؤطِرة للعمليات الاقتصادية والمالية ومنها النظام المحاسبي ونظام المراجعة المحاسبية وفق المعايير الدولية.

---

[1] الأمر رقم 75–35 المؤرخ في 1975/04/29 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 37 لـ 1975/05/09 . وقرار وزارة المالية بتاريخ 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق الخطط الوطني للمحاسبة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 لـ 1976/03/23.

[2] لقرار وزارة المالية بتاريخ 1999/10/09 المحدد لكيفيات إعداد الحسابات المجمعة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 87 لسنة 1999.

قرار وزارة المالية 1999/10/09 المكيف للمخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركة القابضة وتجميع الحسابات الصادر بالجريدة السمية رقم 91 لسنة 1999

وموازاة مع ذلك كانت المنظومة التشريعية محل تحديث وتغييرات جوهرية ومنها النظام المحاسبي الذي كُلف بمراجعته المجلس الوطني للمحاسبة.

II.2.3. مسار إعداد النظام المحاسبي المالي

أوكلت مهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني إلى المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1998، وتم إنشاء لغرض متابعة هذه العملية "لجنة المخطط المحاسبي الوطني " التي تم توزيع أعمالها على أربعة مراحل[1]:

- المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني،
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد،
- المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية،
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للحاسبة.

أولا: مرحلة التشخيص:

تمت عملية تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني عن طريق دراسة ميدانية بإرسال استبيانين إلى ممتهني المحاسبة[2].

أرسل الاستبيان الأول في جانفي 1999، في فترة يكون فيها المهنيون عادة منشغلين بأعمال نهاية الدورة المالية، وهو ما انعكس على عدد الإجابات المرسلة إلى المجلس.

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين : تضمن الجزء الأول الاعتبارات العامة للمخطط المحاسبي من المبادئ المحاسبية، المفاهيم، التعاريف، الإطار المحاسبي وتسوية الحسابات.

أما الجزء الثاني فتعلق بتقييم المخطط من خلال تنظيم ومسك المحاسبة، المصطلحات وقواعد التقييم وسير الحسابات.

---

[1] مدني بن بلغيث،2004، مرجع سابق، ص 172

[2] بكطاش فتيحة، 2011، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة – حالة الجزائر– ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، ص 148

بعد تقييم الإجابات من قبل المجلس، تم إعداد تقرير بذلك في نوفمبر 1999 ومن أهم ما توصل إليه[1]:

– تكريس فصول خاصة للمبادئ، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية،

– إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة،

– إعادة تهيئة وإثراء مدونة الحسابات،

– إعادة النظر في التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات (نظام الجرد)،

– مراجعة هيكل وتسمية ومحتوى بعض الأصناف وعناوين الحسابات.

الاستبيان الثاني تم إرساله إلى محترفي المحاسبة في جويلية 2000، وكانت الأسئلة المطروحة فيه تتعلق أساسا بالإطار المحاسبي والمصطلحات والقوائم الختامية للمخطط.

إنتهى المجلس من إعداد تقريره المتعلق بحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني الذي تضمن أساسا[2]:

– نقائص المخطط المحاسبي الوطني،

– أوجه الإختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين،

– مجموعة من التوصيات،

– ثلاثة خيارات للإصلاح.

– الخيار الأول: الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي، مع إدخال تعديلات تقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر، إلا أن هذا الحل لا يضمن التقارب نحو المعايير الدولية للمحاسبة ولا يساهم بشكل حقيقي في عصرنة المخطط المحاسبي الوطني.

[1] نفس المرجع ، ص 149

[2] مدني بن بلغيث، 2004، مرجع سابق، ص 173

– الخيار الثاني: الإبقاء على بنية وهيكلة المخطط الحالي مع العمل على ضمان توافقه مع الحلول التقنية التي أدخلتها المعايير الدولية للمحاسبة. ويسمح هذا الخيار بتحسين المعلومات التي توفرها المؤسسة وتقريبها إلى المستثمرين الأجانب.

– الخيار الثالث: إنجاز مخطط جديد يستند إلى المفاهيم والتطبيقات والحلول التي تسعى هيئة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) لإرسائها مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

وهذا الخيار الأخير هو الذي أخذت به الجزائر بعد أخذ ورد ومناقشات عديدة سواء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة أو على مستوى الوزارة الوصية والسلطات العمومية.

ثانيا: مرحلة إعداد مشروع النظام المحاسبي الجديد

بناء على الاختيار السابق، تضمن تقرير المجلس المتعلق بالمرحلة الثانية مشروعا للنظام المحاسبي الجديد الذي احتوى على[1] :

– التعريف بالإطار التصوري،

– التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء و الإيرادات،

– مدونة الحسابات،

– قواعد عمل الحسابات،

– نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

ثالثا: مرحلة التكوين للمخطط المحاسبي الجديد

ببلوغ هذه المرحلة، أعد المجلس تقريرا اشتمل على:

– تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي (Normalisation comptable)،

– تنظيم أربعة تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد الموجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

[1] مدني بن بلغيث، 2004، مرجع سابق ، ص 173

II.3.3. تقديم النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي ضمن النصوص التشريعية والتنظيمية التالية:

- ✓ قانون 07-11 بتاريخ 15 ذو القعدة 1428 الموافق لـ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بالجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 2007/11/25 ،
- ✓ المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 20 جمادى الأولى 1429 الموافق لـ 2008/05/26 المتضمن تطبيق القانون 07-11 ، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 2008/05/28 ،
- ✓ قرار وزير المالية بتاريخ 23 رجب 1429 الموافق لـ 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 2009/03/25 ،
- ✓ المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 11 ربيع الثاني 1430 الموافق لـ2009/04/07 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي ، الصادر بالجريدة الرسمية رقم 21 بتاريخ 2009/04/08 .

ويتكون النظام المحاسبي المالي من :[1]

- ✓ إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية؛
- ✓ معايير محاسبية؛
- ✓ مدونة الحسابات.

هيكل النظام المحاسبي المالي لم يُقَدم على شكل المعايير المحاسبية الدولية أو الأنظمة المحاسبية التي تبنت تلك المعايير كالنظام المصري والسعودي والخليجي والتي رُتِّبت وفق نظام متسلسل متكون من :

- ✓ الإطار المفاهيمي : ويضم كل القواعد والمفاهيم الخاصة بالقوائم المالية وأهدافها والخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة بها وكذلك مستعمليها،
- ✓ المعايير المحاسبية : كل معيار على حده يبين جانبا محددا من العناصر والمفاهيم المحاسبية بكل تفاصيله كمعيار المخزون، الأصول الثابتة والإهتلاكات.

[1] قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 بتاريخ 25-11-2007

III. الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر

عرفت الجزائر منذ استقلالها إلى يومنا هذا عدة هيئات أشرفت على تنظيم المحاسبة، وجدير بالذكر أن الفترة من 1962 إلى 1970 لم تشهد أي نشاط تنظيمي يذكر، وسيتم التطرق إلى الهيئات وفق تسلسلها التاريخي وأهم أعمالها بإيجاز.

1- **المجلس الأعلى للمحاسبة:** تأسس هذا المجلس في نهاية 1971 وتم تغيير تسميته إلى المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية سنة 1983 وقد قام هذا المجلس بالأعمال التالية:

-إعداد المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975،

-إعداد أربعة مخططات محاسبية قطاعية، التي تم ذكرها سابقا.

2- **المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية:** أخذت على عاتقها تنظيم العمليات المحاسبية لمسايرة الإصلاحات الاقتصادية سنوات التسعينيات من القرن الماضي. وكان من أهم أعمالها:

-المنشور رقم 1850 بتاريخ 1989/05/24المتضمن المحاسبة عن عمليات استقلالية المؤسسات،

-المنشور رقم 35 بتاريخ 1990/03/11المتعلق بتسجيل نصيب العمال من الأرباح في الشركات،

-المنشور رقم 95/01 بتاريخ 1995/10/02المتعلق بمحاسبة صناديق المساهمة،

-التعليمة رقم 97/581 بتاريخ 1997/04/21 المتعلقة بتسجيل فارق إعادة التقييم.

3- **المديرية العامة لأملاك الدولة التابعة لوزارة المالية:** كان تدخل هذه الأخيرة لتنظيم عمليات تصفية المؤسسات العمومية وكيفية التسجيلات المحاسبية المتعلقة بها وقد أدخلت حسابا جديدا رقم 85 للمخطط المحاسبي بعنوان نتيجة التصفية أثناء مرحلة غلق وتصفية المؤسسات العمومية الوطنية والمحلية.

4- **بنك الجزائر (البنك المركزي):** كونه المشرف بعد الإصلاحات الاقتصادية على تنظيم البنوك والمؤسسات المالية، فقد أصدر، أساسا:

- التنظيم رقم 92-08 المتضمن مخطط الحسابات المصرفية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية،

- التنظيم رقم 92-09 ويتعلق بإعداد الحسابات الفردية السنوية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها،

- التنظيم رقم 94-18 المتضمن التسجيل المحاسبي للعمليات بالعملات الصعبة (الأجنبية).

ويجب التنبيه إلى أن النصين الأولين تم تعويضهما بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي بالتنظيمين 09-04 و 09-05. كما عمل بنك الجزائر على تحديث النصوص التي لها تأثيرات محاسبية وفقا لما يقتضيه النظام المحاسبي المالي.

5- المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: لقد تم تأسيس هذا المصف وفقا للقانون 91-08 بعد مراجعة تنظيم المهن المحاسبية وإلغاء الأمر 71-82 ، ولقد ساهمت هذه الهيئة عن طريق إعداده للمقرر 103/SPM/94 المتضمن الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات.

6- **المجلس الوطني للمحاسبة:** تم تأسيسه بالمرسوم التنفيذي 96-318 والذي أصبح المشرف على عملية تنظيم المحاسبة في الجزائر، وقد ساهم منذ إنشائه في تنظيم المهنة وكانت أهم أعماله:

- تكييف المخطط المحاسبي الوطني للأخذ بعين الاعتبار كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة سنة 1999،

- إعداد المخطط المحاسبي لعمليات الوساطة في البورصة سنة 1998،

- مراجعة المخطط المحاسبي الوطني وإعداد النظام المحاسبي المالي،

- مرافقة المؤسسات الاقتصادية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال إصدار المذكرات المنهجية المختلفة (Notes méthodologiques) ابتداء من سنة 2009 .

وبعد صدور القانون 01/10 المتضمن قانون المهن المحاسبية، أعيد تنظيم المجلس وأصبح يتولى مهام الإعتماد والتقييس وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

IV. الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

بين النظام المحاسبي المالي[1] أن الاطار التصوري[2] للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة في غياب المعالجة بموجب معيار أو تأويل، كما حدد مكوناته في مجال التطبيق، والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية.

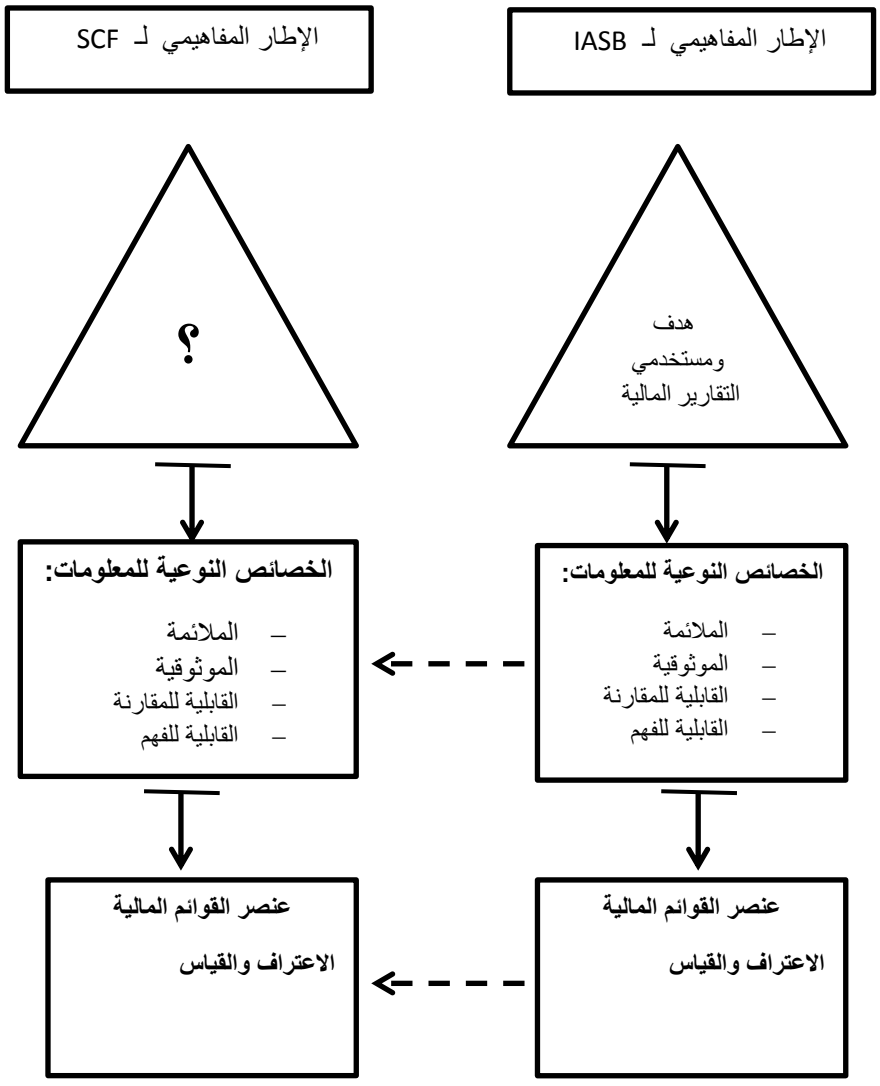
وباعتبار أن الجزائر قد اختارت في إعدادها للنظام المحاسبي المالي حلا توافقيا مع المرجعية الدولية، فإن مكونات الإطار المفاهيمي لهذا النظام تم أخذها من إطار IASB، ويمكن توضيح العلاقة بين الإطارين في الشكل (V – 2) الموضح في الصفحة الموالية.

ما يلاحظ من خلال الشكل أن المستوى الثاني الذي يمثل الخصائص النوعية للمعلومات والمستوى الثالث المحدِّد لعناصر القوائم المالية قد تم اقتباسهما من الاطار المفاهيمي لـ IASB (1989) . أما المستوى الأول المتعلق بهدف ومستخدمي القوائم المالية فلم يتم التطرق إليه ضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

[1] القانون 07-11، مرجع سابق، المادة 07

[2] الإطار التصوري جاءت ترجمة للكلمة الفرنسية (cadre conceptuel) ، ويقصد به مصطلح الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) .

الشكل رقم (V-2) العلاقة بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وإطار مجلس المعايير الدولية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الإطارين المفاهيميين لـ IASB وSCF

IV.1. الخصائص النوعية للمعلومات وفق النظام المحاسبي المالي

لقد تم تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية دون ترتيب وهي نفس الخصائص المذكورة في الاطار المفاهيمي لـ IASB (1989) والمتمثلة في : الملائمة[1]، الموثوقية[2]،القابلية للمقارنة ، والقابلية للفهم.

ولقد تم تقديم تعاريف موجزة لهذه الخصائص كمصطلحات[3] وهي بصفة عامة مقتبسة من فقرات الإطار المفاهيمي المشار إليه ولذلك لن نعيد شرحها، ونكتفي بتوضيح علاقتها بفقرات الإطار المفاهيمي لـ IASB في الجدول التالي:

جدول رقم (V–2) الخصائص النوعية للمعلومات وفق إطار IASB (1989) والنظام المحاسبي المالي

الخاصية	الاطار المفاهيمي ل IASB (1989)	ملحق المصطلحات
القابلية للمقارنة	4 فقرات (من 39 42)	المصطلح 14
الموثوقية (المصداقية)	من الفقرة 31 38	المصطلح 41
الملائمة (الدلالة)	من الفقرة 26 30	المصطلح 72
القابلية للفهم	الفقرة 25	المصطلح 54

المصدر : من إعداد الباحث بناء على الإطار المفاهيمي لـ IASB (1989) والنظام المحاسبي المالي

IV.2. مناقشة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يمكن مناقشة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من ثلاثة جوانب: من حيث الشكل والحجم، ومن حيث البناء المنطقي، ومن حيث نموذج المؤسسة المقصود.

[1] تم ترجمة الكلمة الفرنسية (pertinence) (الدلالة) وأحيانا (المناسبة) و تم استخدام في هذه الدراسة مصطلح الملائمة المعرف في الاطار المفاهيمي لـ IASB .

[2] تمت ترجمة (fiabilité) على أنها (المصداقية) أو (الدقة) و تم استخدام في هذه الدراسة مصطلح الموثوقية المعرف في الاطار المفاهيمي لـ IASB.

[3] تم تخصيص ملحق ضمن القرار الوزاري لسنة 2008 لشرح المصطلحات المستخدمة في النظام المحاسبي المالي

من حيث الشكل فإن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يُعَد في وثيقة واحدة مستقلا عن المعايير المحاسبية، كما لا يمكن مقارنته من حيث حجم المحتوى بإطار IASB أو FASB. فإطار النظام المحاسبي المالي أُعِد في ما يقارب صفحتين أما إطار IASB فله 29 صفحة.

أما من حيت البناء المنطقي فإن تحديد الخصائص النوعية للمعلومة دون تحديد مستخدمي القوائم المالية باعتباره العنصر الأساس لهذا البناء ونقطة الانطلاق لاستنباط باقي العناصر المكونة له يَنْتُج عنه عدم الانسجام والاتساق بين مكونات الاطار المفاهيمي.

و باعتبار أن الخصائص النوعية هي حلقة وصل بين المستوى الأول والمستوى الثالث للإطار المفاهيمي، فلا يمكن تحديد خصائص نوعية لمعلومة يحتاجها مستخدم غير معروف، فالملاحظ أن المستوى الثاني والمستوى الثالث في النظام المحاسبي المالي قد تم اقتباسهما من الإطار المفاهيمي لـ IASB (1989)، في حين لم يذكر المستوى الأول، ومنه فالخصائص النوعية المُحدَدَة يصعب نظريا تحقيقها، على الأقل فيما يتعلق بالخصائص التي لها علاقة بالمستخدم وهي الملائمة والقابلية للفهم.

إن ترتيب هذه العناصر أكده صراحة الإطار المفاهيمي لـ (2010) IASB عندما بين أن هدف المعلومة المالية ومستخدميها هي حجر الأساس بالنسبة للإطار المفاهيمي، وأما العناصر الأخرى المتبقية، من مفهوم الوحدة المحاسبية والخصائص النوعية وغيرها فهي تنبثق بصفة منطقية من هذا الهدف[1].

وأكدها كذلك البيان المفاهيمي رقم 8 لـ FASB الذي اعتبر عدم تحديد مستخدمين أساسيين للمعلومة المالية يؤدي إلى إطار مفاهيمي مبهم وغامض[2].

و هو ما يجعلنا نتساءل هل أن هدف ومستخدمي القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي هو ما تم ذكره ضمن الإطار المفاهيمي لـ IASB (1989) باعتبار أنه في مجموعه يحاكي نظام المعايير الدولية للمحاسبة ؟

[1] IASB, Op cite, OB1

[2] FASB, SFAC n° 8, 2010, BC 1.14

الإجابة على ذلك تقودنا إلى نموذج المؤسسة الملزمة بإعداد القوائم المالية. فمن جهة أن عدد الشركات المؤشرة في بورصة الجزائر لا يتعدى خمس شركات[1]، ومن جهة ثانية، فالمؤسسات الكبرى التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 2 مليار دينار جزائري (أي من غير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة) لا تمثل إلا أقل من 0,10% من مجموع الوحدات الاقتصادية العاملة وفق الإحصاء الاقتصادي لسنة 2011[2] بتعداد يقدر بـ 957 شركة من بينها 524 تابعة للقطاع العمومي. وهو ما يقلل وزن المستثمرين كمستخدمين للقوائم المالية.

أي أن الجزائر قد اختارت المرجعية المحاسبية الدولية رغم أن النسيج الاقتصادي لها يتكون أساسا من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وغياب سوق مالي نشط[3]. فالمؤسسة المقصودة وفقا للسياق الاقتصادي الجزائري تختلف جوهريا عن تلك المعنية في الإطار المفاهيمي لـ IASB والمتمثلة في الشركات الكبرى المؤشرة في الأسواق المالية الدولية وبالتالي تفضيل المستثمرين عن باقي مستخدمي القوائم المالية.

يمكننا القول إذن أن مستخدمي القوائم المالية، وفق ما يراه الباحث، في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي هو عنصر ضمني يراد به كل المستخدمين دون تخصيص أو تفضيل.

فمشروع النظام المحاسبي المالي، كان قد حدد مستخدمي القوائم المالية في خمس فئات قبل أن تحذف الفقرة من النسخة النهائية. الفئة الاولى تضم مسيري المؤسسة ومجلس الادارة، ثم مقدمي الأموال من الملاك والمساهمين والبنوك وغيرهم في الفئة الثانية، وتم تصنيف مختلف الادارات والهيئات كإدارة الضرائب وهيئات الإحصاء والتخطيط والرقابة وغيرها في الفئة الثالثة. أما الفئة الرابعة فتضم المتعاملين مع المؤسسة كشركات التأمين والعمال والموردون والزبائن، وفي الأخير أصحاب المصالح الآخرين والجمهور العام.

ما يلاحظ أولا من هذا الترتيب أن المستخدمين الداخليين كانوا الفئة المستهدفة الأولى على حساب المساهمين والملاك، وذلك خلافا للقاعدة العامة التي تعتبر أن القوائم المالية توجه أساسا لمن لا يملك

[1] Bourse d'Alger site officiel : sgbv.dz consulté le 08/09/2019. Les cinq sociétés sont : *Groupe SAIDAL,* **EGH EL AURASSI**, **ALLIANCE ASSURANCES**, **NCA-Rouiba**, **BIOPHARM**

[2] Office National des Statistiques, Résultats définitifs, collection n° 172 série E, 2012, P 17

[3] Bouraoui Nassiba, 2017, Op cit., p 37

سلطة الحصول على المعلومات. والملاحظة الثانية أن تحديد كل هؤلاء المستخدمين يؤكد أنه بالرغم من التوجه نحو مرجعية أنجلو سكسونية إلا أن إرث المخطط الوطني للمحاسبة والسياق الاقتصادي الجزائري ألقيا بثقلهما على القائمين بشؤون المحاسبة، وهو ما أدى في الأخير إلى عدم إدراج عنصر مستخدمي القوائم المالية نهائيا ضمن النظام المحاسبي المالي وتركه كما كان سابقا غير مصرح به.

وفي الأخير يمكننا اعتماد الملاك والمساهمين كمستخدمين أساسيين للقوائم المالية أما باقي الفئات الاخرى فتصنف ضمن المستخدمين الاخرين.

خلاصة الفصل

بعد استقلال الجزائر، عملت السلطات العمومية على تغيير المرجعية المحاسبية الموروثة عن العهد الاستعماري بنظام جديد يعبر عن متطلبات مرحلة تميزت بالتوجه الاقتصادي الاشتراكي.

وابتداء من نهاية الثمانينيات، عمدت الجزائر إلى التوجه نحو اقتصاد السوق وإعطاء الاستقلالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكان لزاما مواكبة ذلك بتغيير المرجعية المحاسبية وإيجاد بديل يتوافق مع توجه السياسة الاقتصادية.

ورغم التأخر الكبير في هذا المجال، إلا أن اعتماد النظام المحاسبي المالي المتضمن إطار مفاهيمي للقوائم المالية كان بمثابة نقطة تحول جوهرية في الفكر والممارسة المحاسبين في الجزائر.

إن دراسة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مقارنة بالأطر المفاهيمية المرجعية لمجلس المعايير الدولية للمحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية، تبين أن هذا الإطار لم يراع فيه البناء المنطقي ولا يتوافق مع البيئة الاقتصادية والممارسات المحاسبية في الجزائر.

الفصل السادس

الإطار العام لحوكمة الشركات

تمهيد

ارتبط مفهوم حوكمة الشركات في بداية عهده سنوات السبعينيات بالتغيرات الهيكلية والانماط التنظيمية للشركات، إلا أن موجة الأزمات المالية وانهيار الشركات كان سببا للاهتمام أكثر بهذا الموضوع وربطه بالمحاسبة باعتبار أن أغلب الأزمات كانت نتيجة التلاعب والغش في القوائم المالية.

ولذلك فقد عمد الباحثون والمهتمون بالحوكمة إلى إيجاد مبادئ وقواعد تحكم هذه الشركات، خاصة في الأسواق المالية، وتضبط العلاقة بين مختلف الأطراف التي لها علاقة بإدارة الشركة.

وضمن هذا المجال تعددت مواثيق الحوكمة سواء الصادرة من المنظمات أو هيئات الأسواق المالية، وكلها تؤكد على أن العلاقة بين الأطراف المختلفة تنبني على جودة المعلومة المعبرة عن الواقع الاقتصادي للشركة.

ولدراسة ذلك نتناول في هذا الفصل:

I – ماهية حوكمة الشركات.

II – مبادئ الحوكمة والأطراف المعنية بها.

III – النظريات المفسرة للحوكمة.

IV – مناقشة وتصنيف آليات الحوكمة.

I. ماهية حوكمة الشركات

I.1 مفهوم حوكمة الشركات

عكس ما يتبادر إلى الأذهان أن نظريات حوكمة الشركات (Gouvernance d'entreprises) تهتم بدراسة الطرق المتبعة من قبل المسيرين لإدارة المؤسسة، فإنها تعني بدراسة الطرق التي هم محكومون بها.

تُرجِع أغلب الدراسات نشأة مفهوم الحوكمة إلى Berle et Means (1932) ،عقب الأزمة الاقتصادية لسنه 1929، واللذين بينا أن ظهور هذا المفهوم كان بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في بداية القرن العشرين الذي أدى إلى تجزئة الملكية إلى وظيفة تأديبية (Fonction disciplinaire) هي من صلاحيات المساهمين، ووظيفة اتخاذ القرارات التي هي من صلاحيات المسيرين. هذا التشتت في الصلاحيات أدي إلى سلب المساهمين جزءا من مداخيلهم بسبب عدم كفاية آليات الرقابة الممارسة على المسيرين.

ولذلك فنظريات الحوكمة كانت من البداية تعني بضبط تصرفات المسيرين وتحديد القواعد التي يجب التحلي بها من قبل الادارة، وهي بذلك تُلحَق بالفكر المنظم للممارسات السياسية[1]، فالفصل بين السلطات في المجال السياسي هو من صميم مفهوم الحوكمة. ولقد بين Brennan (1994) أن آدم سميث هو أول من ذكر تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين في كتابه ثوره الأمم (1776)[2].

لقد كانت دراسة Berle et Means (1932) حول الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، ولذلك تم استخدامهما مصطلح "Corporate Governance" الذي كان يفترض أن يترجم، وفقا لـ Charreaux (1996)[3]، إلى الفرنسية بـ "Gouvernement des grandes sociétés" ، إلا

[1] Charreaux, G., 2004, « Les théories de la Gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahier FARGO n° 1040101, Université de Bourgogne, P2

[2] Brennan, 1994, Incentives, Rationality and society » cité dans TREBUCQ, S., 2003, « la Gouvernance d'entreprise héritière de conflit idéologiques et philosophiques », Communication pour la 9ème journée d'histoire de la comptabilité et du management, 20 et 21mars 2003, p3

[3] Charreaux, G., 1996, « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », cahier de recherche, IAE Dijon CREGO/LATEC, Mai 1996, P3

أن ترجمته كانت بـ « Gouvernement des entreprises" ولكن من الأفضل استخدام مصطلح"Gouvernement des organisations" حتى يشمل كل المنظمات و كل المجالات البحثية التي لها علاقة بالحوكمة.

يعتبر [1] Trebucq (2003) أن أول مقال تناول موضوع الحوكمة كان لـ (1975),Perry ضمن مجلة (Industry week) . ولقد كان تناول موضوع الحوكمة في هذه المرحلة ضمن مواكبة التغيرات الجارية في المؤسسات الاقتصادية لكيفيات وأنماط تنظيمها.

و لقد عرفت الدراسات المنصبة على هذا المفهوم تطورا كبيرا ابتداء من سنوات تسعينيات القرن الماضي وذلك بعد نشر تقرير Cadbury,1992 و ظهور أهمية المستثمرين المؤسساتيين (Les investisseurs institutionnels)، وما يمكن أن يلاحظ من خلال تطور استخدام مفهوم الحوكمة، الزاوية التي يُدرسُ من خلالها أو المواضيع التي يُربط بها.

ففي مرحلة 1985-1996 كانت الحوكمة موضوعا يتم تناوله ضمن مجال الاستراتيجية. أما مرحلة 1997-2001 فكانت الحوكمة تُدرس ضمن مجالات المالية. وابتداء من عام 2002 فقد اهتمت دراسات الحوكمة بالمجالات المذكورة سابقا إضافة إلى علاقتها بالمحاسبة، وكان ذلك نتيجة الانهيارات المتتابعة للشركات العالمية خاصة الأمريكية منها بعد تأكيد تزييف قوائمها المالية.

ورغم أن تناول موضوع الحوكمة مستقلا عن باقي المجالات كان دائما هو الغالب، إلا تناوله ضمن دراسات سلوك المنظمات كان ابتداء من سنة 1990[2].

TREBUCQ, S., 2005, « De l'idéologie et de la philosophie en gouvernance d'entreprise » Revue Française de Gestion, 2005-5,n° 158,PP 49-67,p 51

[1] TREBUCQ, S., 2003, « La gouvernance d'entreprise héritière de conflits idéologiques et philosophiques », Communication 9ème Journée d'histoire de la comptabilité et du management, 20 et 21 mars 2003, P 4

[2] TREBUCQ, S., 2005, Op cit., p 51

2.I تعريف حوكمة الشركات

لفظ "gouvernance " من أصل لاتيني "gubernare" وقد استخدمت في فرنسا في القرن الثالث عشر ميلادي، واستعملت في اللغة الانجليزية في القرن الرابع عشر ميلادي، ومع بداية سنوات السبعينيات تم استخدامها مقرونة بلفظ "corporate".[1]

ولقد انتشر استعمال مفهوم "corporate governance" ابتداء من الثمانينات في اقتصاديات الدول المتطورة بوتيرة متفاوتة نتيجة ازدياد مشاكل تعارض المصالح بين مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركات المؤشرة في الأسواق المالية، ومحدودية التدابير التشريعية والتنظيمية التي كان معمول بها في مجال أخلاقيات الأعمال[2]. كما أدى ظهور التقارير المختلفة التي تناولت حوكمة الشركات (Bouton, Vienot, Cadbury, Treadway) إلى توسيع استخدام هذا المفهوم على نطاق واسع في معظم دول العالم.

ويستخدم في اللغة العربية لفظ "حوكمة" ترجمة لكلمة "governance " ويضاف إليه "الشركات" أو "المؤسسات" ليعبر عن مفهوم " gouvernance d'entreprise "، وقد تم الاتفاق على استخدام هذا المصطلح من قبل مجمع اللغة العربية.[3]

اختلفت التعاريف المقدمة لمفهوم حوكمة الشركات سواء من قبل الباحثين أو الهيئات، والتقارير الخاصة بالحوكمة، ويمكن استعراض بعضها كما يلي:

يعرف كل من الباحثين Vishny & Shleifer (1997) حوكمة الشركات على أنها "مجموع الطرق التي من خلالها يمكن لأصحاب رؤوس الأموال في الشركات التأكد من حقيقة عوائدهم الاستثمارية".[4]

---

[1]– Jean Michel Huet, Viviane Neiter, 2016, Gouvernance des organisations, Edition Dunod, Paris, France, p.2.

[2]– Gerard Valin, J.F Cavanov, C. Guttman, J. Le Vourc'h, 2006, Controlor Auditor, Edition Dunod, Paris, France, p 38.

[3]– نرمين أبو العطا، 2003، "حوكمة الشركات سبيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية"، اصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، الولايات المتحدة الامريكية، ص2.

[4]– Humera Khan, 2011, "A literature review of corporate governance", International conference on business, management and economics, IPEDR, IACSTT presse, Vol 25, Singapore, p02.

أما (2003) Perez فيعتبر أن الحوكمة "نظام مؤسسي وسلوكي يحكم العلاقات بين مسيري الشركة، أو المنظمة بمفهوم أوسع، والأطراف المعنية بمستقبلها وعلى رأسهم من لديهم "حقوق مشروعة عليها".[1]

وأما طارق عبد العال حماد (2005) فيعتبر هذا المفهوم على أنه "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.[2]

ولقد اعتبر Pigé(2010) أن حوكمة الشركات هي "مجموع الآليات التي تسعى لتقييد واقع نشاط المؤسسة بأهدافها المسطرة".[3]

أما (1997) Chareaux فقد عرفها على أنها "مجموع الآليات التنظيمية والمؤسساتية التي من شأنها أن تحدد سلطات المسيرين وتؤثر في قراراتهم، وبتعبير آخر "حوكمة" تصرفاتهم وتحديد مجال تقديرهم"[4]

أما الهيئات والتقارير المهتمة بحوكمة الشركات فقدمت هي الأخرى تعاريف لهذا المفهوم.

فتقرير (1992) Cadbury في المملكة المتحدة اعتبره "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات".[5]

[1]– Perez, R., 2003, La gouvernance de l'entreprise, Edition la découverte, paris, France, p22.

[2]– طارق عبد العال حماد، 2005، حوكمة الشركات : المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة 1، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر، ص3.

[3]– Benoit Pigé, 2010, Etique et gouvernance des organisations, 1ère édition, Economica, Paris, France, p09.

[4] Charreaux, G., 1997, Le Gouvernement des entreprises : Corporate govenance, Théorie et fait, Edition Economica, Paris, France

[5]– Ivan Tchotourian, 2015, « L'art de la juste équivalence en droit, Discussion autour du mot "corporate'' de l'expression corporate gouvernance", Revue de la recherche juridique, 2015-2, XL-157 presses universitaires d'Aix Marseille, pp 455-502, p 460.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (2004) OCDE فاعتبرته: "النظام الذي يضبط العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصالح الآخرين، كما يحدد البنية التي يتم من خلالها تحديد أهداف الشركة، فضلا عن وسائل تحقيقها ومراقبة النتائج التي يتم الحصول عليها".[1]

أما مدونة الحوكمة في الجزائر فقد عرفت الحوكمة على أنها "تعد حوكمة الشركات فلسفة إدارية ومجموعة من الأحكام العملية التي تهدف إلى ضمان استدامة الشركة وقدرتها التنافسية من خلال:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة،
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك."[2]

من خلال التعارف السابقة يمكن استخلاص أن حوكمة الشركات هي نظام متكامل من الآليات التنظيمية والمؤسساتية لتحديد وإدارة العلاقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة.

3.I حوكمة الشركات في الجزائر

منذ انعقاد المؤتمر الدولي الأول في الجزائر حول "الحكم الراشد في المؤسسات" في شهر جويلية 2007، ازداد اهتمام المؤسسات الاقتصادية بمفهوم الحوكمة، خاصة القطاع الخاص الذي بادر بتكوين فريق عمل حول هذا الموضوع، بمشاركة منتدى رؤساء المؤسسات (FCE)، وجمعية المنتجين الجزائريين للمشروبات (APAB)، وحلقة العمل والتفكير حول المؤسسة (CARE)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) وبمساعدة المنتدى العالمي للحكم الراشد للمؤسسات (GCGF) والمركز الدولي للقطاع الخاص (CIPE). ولقد كان عمل الفريق برعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.[3]

إن عدم مشاركة المؤسسات العمومية الاقتصادية أو السلطات الوصية عنها في هذا العمل يجعل منه، رغم أهميته، لا يعبر عن القطاع العمومي الذي يمثل الركيزة الأساسية في النسيج الاقتصادي الجزائري.

---

[1]– OCDE, 2004, Principes de gouvernement d'entreprise, Paris, France, p11.

2 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، 2009، ص 16

[3] - نفس المرجع ، ص13.

ولقد أثمرت الجهود المبذولة في إصدار سنة 2009 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر موجه أساسا إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.[1]

من جانب آخر فان عدم وجود سوق مالي فعال في الجزائر لم يحفز بورصة الجزائر على اصدار مدونة لحوكمة الشركات المؤشرة وذلك على غرار هيئات الأسواق المالية في الدول الأخرى.

II. مبادئ الحوكمة والاطراف المعنية بها

II.1 الأطراف المعنية بحوكمة الشركة

إن الأطراف المعنية بحوكمة الشركة هي التي تؤثر وتتأثر بتحقيق أهداف الشركة. ولقد حدد Caby et Herigoyen (2005)[2] وأيضا محمد مصطفى سليمان[3] هذه الأطراف كما يلي: المساهمون، مجلس الإدارة، المسيرون (الإدارة) و أصحاب المصالح.

المساهمون: وهو الطرف الأصيل في عقد الوكالة، وهم من يمتلكون السلطة التي يفوضونها كليا أو جزئيا للمسيرين. ومقابل التنازل عن تسيير الشركة لصالح المسيرين يتحصلون على مداخيل منصفة وحق إقالتهم في حالة عدم الرضا.

مجلس الإدارة: ويضم من تم انتخابه أو تعيينه من قبل المساهمين ليرعى مصالحهم، ويُطلبُ من أعضاء مجلس الإدارة تقييم القرارات الاستراتيجية والتصديق عليها ومراقبة ممارسة المسيرين لسلطاتهم وتصرفاتهم.

المسيرون (الإدارة، الأعوان): وهم الوكلاء الذين ينفذون قرارات وتوجيهات مجلس الإدارة تطبيقا للعقود المبرمة معهم لخدمة مصالح المساهمين.

---

[1] - ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر،2009، مرجع سابق، ص19.

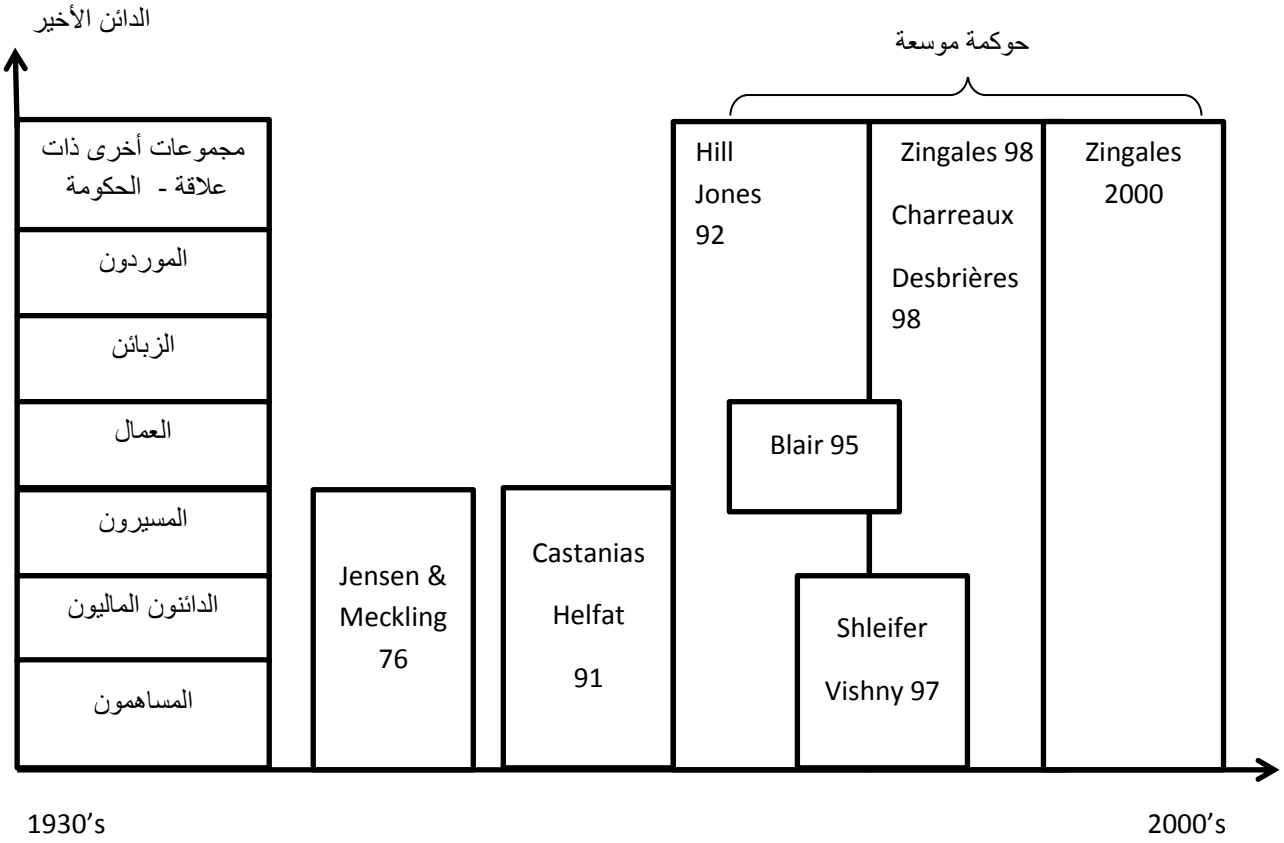
[2]– CABY, j. et HIRIGOYEN, G., 2005, Création de valeur et gouvernance de l'entreprise, 3eme édition Economica, Paris, France, p.63.

[3]– محمد مصطفى سليمان، 2009، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة 1، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص20،.

الأطراف ذات المصلحة (stackholders): يختلف مفهوم أصحاب المصلحة من كاتب لآخر، إلا أن محتواه تغير مع مرور الزمن، فلقد اعتبره معهد Stanford Research Institute سنة 1963 على أنه: "كل مجموعة محددة التي تعتمد عليها المنظمة في بقائها على المدى البعيد"[1]، وهو المعنى الضيق لهذا المفهوم، أما المعنى الواسع الذي اقترحه Freeman, (1984) فهو: "كل شخص أو مجموعة من الأشخاص الذي يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المنظمة".[2]

ويمكن ربط اصحاب المصلحة بمفهوم الدائن الأخير (أو المتبقي) (créancier résiduel) الذي تطور مدلوله وفق الأبحاث كما هو موضح في الشكل التالي

الشكل رقم (1.VI) : تطور مفهوم الدائن الأخير



Source : C. Chatelin & S. Trebucq (2003), « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : un essai de synthèse », XII conférence de l'association internationale de management stratégique, Les Cotes de Carthage – 3-4-5 et 6 Juin 2003, P 09

[1]- KHALDI M. A., 2014, Impact des mécanismes de gouvernance sur la création et la répartition de la valeur partenariale, Thèse de doctorat, université Grenoble, 2014, p.16.

[2]-IBID, p.17.

ما يمكن استخلاصه من الشكل السابق أن المساهمين لا يمثلون الطرف الدائن الوحيد للشركة، فتعظيم قيمة مداخيل حملة الأسهم لا تكفي وحدها لبقاء الشركة ما لم تقترن بتلبية احتياجات شريحة واسعة من أصحاب المصالح من داخل الشركة أو من خارجها، إلا أنه لن يكون من السهل على مسيري الشركة تحقيق التوافق بين أصحاب المصالح المتعددة والمختلفة.

2.II مبادئ الحوكمة

تعبر مبادئ حوكمة الشركات عن مجمل القواعد والإجراءات التي وضعت لتحقيق أفضل حماية لمختلف أطراف الحوكمة من مسيرين ومساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

ولقد حرصت مختلف مدونات الحوكمة المعدة من قبل الهيئات والمؤسسات الدولية على تحديد هذه المبادئ، ورغم الفروقات بين مختلف المرجعيات، نظرا لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالشركات، الا أنها تلتقي حول أغلب المبادئ.

وعادة ما تتواجد مبادئ حوكمة الشركات ضمن الأطر التشريعية والتنظيمية المعمول بها في كل دولة التي تعتبر المرجع الأساسي الذي تستند إليه الشركات، إلا أن الكثير من الهيئات الرقابية الأخرى كهيئات الإشراف على الأسواق المالية، تعمل على اصدار مواثيق خاصة بالشركات المقيدة في السوق المالي أو التي ترغب في ذلك، وتكون هذه المواثيق مكملة ومفسرة للإطار التشريعي باحتوائها في أغلب الأحيان على الاجراءات العملية والممارسات التي يجب التحلي بها.

ومن أهم هذه المرجعيات المتداولة، تلك التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) سنة 1999 وتم تعديلها سنة 2004 والتي تضمنت ستة مبادئ يمكن ذكرها فيما يلي:

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

يتضمن هذا المبدأ إلزامية وجود إطار عام للحوكمة يعمل على تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متناسقا مع الإطار التشريعي المعمول به، وأن يوضح بدقة مسؤوليات الهيئات الاشرافية

والتنظيمية والتنفيذية في الشركة، ويمكن ذكر أهم المسؤوليات التي ينبغي على الشركة وضعها في هذا الإطار كما يلي:[1]

- ينبغي وضع إطار لحوكمة الشركات يمكن أن يؤثر على الأداء الاقتصادي العام وسلامة السوق وخلق الحوافز للمشاركين في الأسواق وتعزيز شفافيتها وكفاءتها.
- يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متناسقة مع سيادة القانون والشفافية وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين السلطات المكلفة بالتنظيم في الدولة محدد بوضوح ولخدمة المصلحة العامة.
- يجب على السلطات المشرفة والمنظمة والمنفذة للنصوص أن تكون لديها السلطة والنزاهة والموارد اللازمة لأداء واجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وأن تكون الأحكام الصادرة عنها في الوقت المناسب شفافة وواضحة.

المبدأ الثاني: حفظ حقوق المساهمين

إن إطار الحوكمة يجب أن يضمن حقوق المساهمين وتسهيل أدائها، وتتمثل هذه الحقوق عادة في المسؤوليات التي تضطلع بها الجمعية العامة للمساهمين، التي لا يمكن التنازل عنها لمجلس الإدارة وتمكنهم من أداء مسؤولياتهم في أحسن الظروف، وتشمل الحقوق الأساسية للمساهمين[2] :

- تأمين أساليب تسجيل الملكية،
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم،
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة،
- المشاركة والتصويت في الاجتماعات،
- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم،
- الحصول على حصص من أرباح الشركة.

[1]- OCDE, 2004, Principes de gouvernement d'entreprise, service des publications de l'OCDE, Paris, France, p.17.
[2] OCDE, 2004, op.cit. p18-19

كما أن للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الكافية المتعلقة بـ:

- التعديلات في القانون الأساسي أو في غيره من الوثائق الأساسية للشركة،
- طرح أسهم إضافية أو أية معاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة،
- المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة وكيفيات التصويت،
- الهياكل الرأسمالية والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها،
- كل العمليات المتعلقة بالاندماج وبيع أصول الشركة.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

يعتبر هذا المبدأ من أهم ضوابط الحوكمة في الشركات وهو يعنى بحماية حقوق كافة المساهمين دون تمييز ومعاملتهم على حد سواء، بما في ذلك الأقلية أو الأجانب منهم، كما يمكنهم من تعويضات كافية في حالة تعرض حقوقهم للمخاطر.

إن تطبيق هذا المبدأ يتضمن مراعاة ما يلي:[1]

- كل المساهمين المالكين لنفس الفئة من الأسهم ينبغي التعامل معهم على قدم المساواة.
- ينبغي حضر التداول من الداخل أو التعامل الذاتي المسيء.
- يجب على المديرين والإدارة العليا إبلاغ المجلس بأي مصلحة كبيرة قد تكون لديهم بشكل مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن الآخرين في معاملة أو عمل يؤثر بشكل مباشر على الشركة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

إن تطور الشركات وتداخل معاملاتها ضمن مختلف فئات المجتمع من جهة، وتأثير عملياتها على كثير من الهيئات والمنظمات من جهة أخرى، جعل من صميم حوكمة الشركات مراعاة أصحاب المصالح والتي عادة ما تنص عليها مختلف التشريعات والتنظيمات، إلا أن إطار الحوكمة قد يتجاوزها لاعتبارات استراتيجية تتعلق بالشركة والمحيط الذي تعمل فيه.

.

[1]- OCDE, 2004, op.cit.p20

ولذلك فإطار حوكمة الشركة يجب أن يضمن توفير المعلومات اللازمة لهم دوريا عن الشركة وحمايتهم من أي تصرفات أو مخالفات قد تكون من مجلس الإدارة.

إن إطار حوكمة الشركة في هذا المجال يجب أن يعمل على[1]:

- تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون،
- إتاحة الفرصة لهم في الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم،
- إيجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح في حوكمة الشركة وأن تكفل تلك الآليات تحسين مستويات الأداء،
- توفير المعلومات الضرورية لأصحاب المصالح لأداء دورهم في حوكمة الشركة.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

إن عمل الأسواق المالية وكفاءتها لا يمكن أن يتم إلا بوجود الإفصاح والشفافية في كل التقارير المالية التي تعدها وتنشرها الشركات، والتي يجب أن تكون مطابقة للمعايير المعمول بها.

ولذلك فان إطار حوكمة الشركات يجب أن يضمن تحقيق هذا المبدأ من خلال العناصر التالية:[2]

- يجب أن يشتمل الإفصاح، دون أن يقتصر، على المعلومات التالية:
  - ✓ النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها،
  - ✓ حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت،
  - ✓ أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتعويضات الممنوحة لهم،
  - ✓ القضايا المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح،
  - ✓ هياكل وسياسات حوكمة الشركات.
- ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية ومتطلبات عمليات المراجعة.
- القيام بمراجعة القوائم المالية سنويا من قبل مدقق خارجي مستقل.
- إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ص42.
[2] - نفس المرجع، ص 42

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

باعتبار أن مجلس الإدارة من أهم آليات حوكمة الشركات، فإن تحديد المسؤوليات المنوطة به تعتبر حجر الزاوية في توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف هياكل الشركة، ولذلك فإن إطار الحوكمة يجب أن يضبط بدقة هذه المسؤوليات خاصة ما يتعلق بمتابعة الإدارة التنفيذية من جهة، وإبلاغ المساهمين بالمعلومات الضرورية لممارسة مهامهم من جهة أخرى.

ويمكن إجمالا ذكر أهم هذه المسؤوليات كما يلي:[1]

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يتصرفوا بمعرفة كاملة بالحقائق، بحسن نية، مع بذل العناية الواجبة وفي مصلحة الشركة ومساهميها،
- عندما تؤثر قرارات مجلس الإدارة بشكل مختلف على فئات المساهمين، يجب على مجلس الإدارة ضمان المعاملة العادلة لجميع المساهمين،
- يجب أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ في الاعتبار مصالح الأطراف المختلفة،
- يجب أن يكون مجلس الإدارة قادرا على إصدار الأحكام الموضوعية ومستقل بشأن إدارة شؤون الشركة،
- للوفاء بمسؤولياتهم، يجب أن يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالوصول إلى معلومات دقيقة وذات صلة وفي الوقت المناسب.

[1]- OCDE, 2004, op.cit. p 24-25.

II.3 محدودية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الموضوعة من قبل مختلف الهيئات الدولية تقتضي الأخذ بعين الاعتبار الشروط الموضوعية التي وضعت ضمنها.

فهذه المبادئ تستهدف أساسا الشركات المقيدة في البورصة والتي تعمل ضمن بيئة قانونية وتنظيمية تتحقق فيها المنافسة بقدر كاف.

ولذلك فان تطبيق نفس المبادئ قد لا يتحقق أو لا يؤتي ثماره في الاقتصاديات النامية والصاعدة أو الانتقالية، وعليه فان تطبيقها يستلزم العمل على توفير الشروط اللازمة لإنجاحها، والتي يمكن ذكر أهمها في:[1]

– **حقوق الملكية:** العمل على توفير النصوص القانونية المؤطرة لكيفية اكتساب حقوق الملكية والتنازل عليها بشكل واضح ودقيق.

– **قانون العقود:** العمل على وضع تشريعات ولوائح تضمن سلامة العقود وتنفيذها وكذلك حماية الموردين والدائنين وأصحاب المصالح والعمال وغيرهم.

– **قطاع مصرفي جيد التنظيم:** يعتبر وجود نظام مصرفي سليم ركيزة أساسية لعمل سوق الأوراق المالية والشركات، ولذلك فلا يمكن توافر إطار سليم لحوكمة الشركات دون القطاع المصرفي.

– **الإفلاس ونزع الملكية** (آليات الخروج من الاستثمار)**:** لابد من العمل على توفير إطار تشريعي يضمن تحقيق تصفية الاستثمارات والشركات بطريقة سليمة وواضحة لكل الأطراف ذات الصلة.

– **وجود أسواق سليمة للأوراق المالية:** إن وجود الأسواق المالية ذات الكفاءة تسمح بلا شك من التداول داخلها بكل حرية وشفافية وهو ما يؤدي إلى تسعير أسهم الشركات بطريقة عادلة ومعروفة من قبل المتعاملين.

– **الأسواق التنافسية:** إن وجود هذه الأسواق يسمح بالرقابة الخارجية على الشركات والتي تفرض عليها السعي لتحقيق الكفاءة والإنتاجية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية.

[1] كاترين كوشتا هلبلينج، وجون د سوليفان، "غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، مركز المشروعات الدولية. CIPE، بدون سنة نشر، ص14-23.

– **نظم ضريبية واضحة وشفافة:** ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، وأن تتطلب قدرا كافيا من الإفصاح عن البيانات المالية بشكل دوري.

– **إجراءات خوصصة تتسم بالعدالة والشفافية:** تنص على كيفية وتوقيت إجراء عمليات الخوصصة حتى لا تؤثر على بيئة ومحيط الأعمال.

– **وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد:** ويعتبر النظام القضائي من أهم المؤسسات الداعمة لتوفير الحوكمة السلمية للشركات، فكافة الاجراءات يتم تنفيذها في حالات التنازع عن طريق النظام القضائي.

– **الاستراتيجيات المناهضة للفساد:** لابد من توضيح القوانين الخاصة بتضارب المصالح واتباع قواعد عمل تلتزم بالشفافية في كل ما يتعلق بالسياسات الحكومية وقطاع الأعمال.

– **إصلاح الإدارات والاجهزة الحكومية:** العمل على محاربة البيروقراطية في العمل الاداري وتبسيط الإجراءات وإعلام الجمهور بها بشكل دائم ، وكذلك استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في هذا الشأن.

III.النظريات المفسرة للحوكمة

III.1 نظرية المساهم للحوكمة – (Théorie actionnariale de la gouvernance)

يستند هذا النموذج إلى دراسة Berle et Means (1932) التي اعتمدت على نظرية الوكالة. ولقد كان Jensen et Meckling (1976) أول من اهتم بهذا التحليل معتمدَيْنِ على نظرية الوكالة ونظرية حقوق الملكية والنظرية المالية للوصول إلى نظرية تفسير الهيكل المالي للمنظمة[1] . ولقد كان لبحثهما هدفين أساسين: الأول تقديم نظرية تعاقدية للمنظمة، والثاني توضيح القدرة التفسيرية لهذه النظرية عند دراسة الهيكل التمويلي للمنظمة[2].

يَعتبِر هذا النموذج أن المنظمة عبارة عن ائتلاف من العقود تربطها بمختلف الأطراف التي لها علاقة بها، ولكن الباحثان قد ركزا اهتمامهما على العقود التي تربط بين المساهمين والمسيرين، وتلك التي تربط بين المنظمة مُمَثلة بالمساهمين والمسيرين بالمقرضين.

عملا بعلاقة الوكالة، فإن المساهمين باعتبارهم "الطرف الاصيل"، والمسيرين " الطرف الوكيل" فان آليات الحوكمة المستخدمة، وفقا لهذا النموذج، تكون في اتجاه إلزام الوكيل نحو تعظيم قيمة المنظمة وبالتالي القيمة التي يمتلكها الأصيل (المساهم)، والتي من بينها آليات مجلس الادارة، الجمعية العامة المساهمين، نظام تحديد أجور المسيرين، التنظيم القانوني والمحاسبي، أو آليات السوق المالي (OPA,OPE)

ويعتمد هذا النموذج على فرضيتين أساسيتين[3]:

- أن استثمارات المساهمين هي الأقل حماية من انتهازية المسيرين،
- أن مصالح مختلف فئات المساهمين منسجمة.

و يمكن اعتبار دراسة Fama (1980) للمنظمة المُسيَّرة (Firme managériale)، امتدادا لدراسة Jensen et Meckling (1976)[4]، فلقد بين أن نظام الحوكمة يتكون من آليات داخلية تم وضعها عمدا من قبل الأطراف الفاعلة أو من قبل المشرع، وآليات خارجية تلقائية نابعة من عمل الأسواق؛ كسوق المسيرين والاستيلاء وآليات أخرى كالضمانات التعاقدية، سوق المعلومة المالية وغيرها والتي يعود سبب وجودها إلى مشكلة تعارض المصالح بين المنظمة ودائنيها والبحث عن حلول لها[1].

[1] KHALDI, M, A., 2014. op.cit, p 52

[2] Charreaux, G., 2004, Op cit., P7

[3] Charreaux, G., 2004, Op cit, P6

[4] IBID, P 7

وبطبيعة الحال فإن هذه الآليات لا تكتسي نفس الأهمية، فأهميتها تتحدد تبعا لنوع الشركة. فمثلا نجد أن آلية "سوق المسيرين،" وفقال Fama (1980) ، شائعة الاستعمال وذات أولوية بالنسبة للشركات المسيَّرة. وتأتي بعدها آليات داخلية مكملة للرقابة على المسيرين مثل مجلس الإدارة الذي يتدخل لضبط المسيرين من خلال التحفيز، كربط مكافآتهم بقيمة المؤسسة أو معاقبتهم بالتخلي عنهم، أو عن طريق الرقابة التي تمارسها لجان التدقيق.

ويقترح Fama et Jensen (1983) أن يكون أجر هؤلاء متغيرا تابعا لقيمة أسهم الشركة في السوق. وقد لاحظ Jensen et Mecling (1976) أنه كلما كانت حصة امتلاك المسيرين في المنظمة ضعيفة كلما سعى هؤلاء للاستحواذ على جزء من ثروة المنظمة[2].

ونظرا لأهمية آلية مجلس الادارة ضمن ممارسة الوظيفة الرقابية فمن الأفضل، حسب هذه النظرية، الفصل بين المجلس والإدارة التنفيذية، ويمكن أن تعزز هذه الرقابة بوجود أعضاء مستقلين ضمن المجلس من خارج المنظمة. وهناك من يعتقد عكس ذلك، فالإشراف المباشر للمجلس على الادارة التنفيذية يسمح بتسيير استراتيجي أفضل للمنظمة.[3]
اضافة إلى تعارض المصالح بين المساهمين والمسيرين، يبقى هناك العديد من الشكوك التي تظل قائمة حول علاقتهما باعتبار صعوبة الملاحظة وعدم تماثل المعلومات وكذلك عدم اكتمال العقود.

أما Shleifer et Vishny (1989) فقد اهتما بدراسة استراتيجيات "التجذير أو الترسيخ (enracinement) الممارسة من قبل المسير، فهذا الأخير يستخدم سياسات تجعل من التخلي عنه

[1] Charrreaux, G., 2011, Quelles théories pour la gouvernance ? de la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale, Cahier du FARGO n° 1110402, Version 1 – Avril 2011, P 06

[2] Le Tian, C. & Venard, B. 2012, '' Pour une approche contingente de la gouvernance '', Management International, 16(2) , PP 25-38, P 27

[3] Davis et Al, 1997," Toward a stewardship theory of management", Cité in, Sundara Murthy C., Lewis M., "Control and Collaboration: Paradoxes of Governance", Academy of Management Review, vol. 28, n° 3, 2003, PP. 397-415

مكلفا جدا للمساهمين، مثل سياسة المشاريع الاستثمارية الخاصة (idiosyncratique) أو الرؤية المحدودة والمنقوصة.[1]

فباتباع المسير للسياسة الأولى تجعل من مردودية المشروع مرتبطة بوجوده، وعزله يؤدي إلى فقدان ايرادات المشروع وهو مكلف جدا للمساهمين، أما في الحالة الثانية فيكون المساهمون غير قادرين على تحديد مدى أهمية التخلي عن المسير.

وسياسات التجذير تؤدي إلى الرفع من تكاليف الوكالة، ولذلك يفترض أن آليات الحوكمة المتبعة تقلل من نتائج تلك السياسات.

III.1.1 السياق الاقتصادي لنموذج المساهم للحوكمة

ظهر هذا النموذج من الحوكمة في السبعينيات من القرن الماضي الذي كان قد تميز بالمنافسة الحادة بين الشركات الأمريكية ونظيراتها اليابانية وكان الاعتقاد السائد عند المنظرين الأمريكيين هو تفوق السوق كآلية لتخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة. ولذلك فمن الطبيعي أن هذا النموذج يجعل من تعظيم منافع المساهمين حجر الزاوية له وبالتالي فآليات الحوكمة المفضلة لديهم تكون تلك المطبقة من قبل السوق[2].

ولقد كانت نتائج دراسات Samuelson (1965) و Mandelbrot (1966) و Fama (1970) تصب كلها في اتجاه تفوق نموذج السوق[3].

إن هذا النموذج المبني على النظرة المالية للمنظمة يؤدي حتما إلى اعتماد آليات لتوجيه المسيرين نحو تعظيم المنافع المالية للمساهمين، وهي المقاربة في فهم وتحليل المنظمة ضمن النموذج الإنجلوسكسوني وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية. ومنه، فهذا النموذج لا يصلح تطبيقه بالنسبة للمنظمات المتواجدة في غير ذلك النظام، أين لا يمثل المساهمون دورا كبيرا في تمويل المنظمات.

[1] Charreaux, G., 2004, Op cit., p 7 et KHALDI Mohamed Ali, 2014, Impact des mécanismes de gouvernance sur la création et la répartition de la valeur partenariale, Thèse de doctorat sous la direction de Charles PIOT, université Grenoble. P33

[2] TREBUCQ, S., 2003, Op cit, p 11

[3] TREBUCQ, S., 2005, Op cit, p 60

III.2.1 الانتقادات الموجهة لنموذج المساهم للحوكمة

إن الاعتماد على نظرية الوكالة لوحدها في تفسير تصرفات المسيرين وجهت له العديد من الانتقادات ضمن مجالات مختلفة وذلك ابتداء من عام 1986[1]. ففي مجال العلوم النفسية والاجتماعية يمكن ذكر دراسة Perrow (1986) ودراسة Friedman, Michaels & Hirsch (1987) .

وضمن المدرسة السلوكية ابتداء من عام 1989، نظرية الاشراف (Théorie de l'intendance) التي أكدت على أن المسير يسعى لتحقيق النفع العام أولا ومن خلاله يحقق أهدافه الخاصة. وهذا الأسلوب في التحليل يختلف عن الأسلوب المستعمل في نظرية الوكالة. فالآليات المستخدمة للحد من تصرفات المسيرين ضمن نظرية الوكالة تكون غير مجدية تماما في هذه الحالة. فلا يجب توجيه تصرفاتهم لخدمة المساهمين فقط بل تشجيعها لخدمة النفع العام ليتحقق من خلاله منفعة المساهمين بكل فئاتهم والمسيرين على حد سواء.

بناء على تلك الانتقادات تم اللجوء لنظرية الاشراف لمحاولة فهم علاقة المسير بالمساهم. وتقتضي هذه النظرية أن مصلحة المسير ليست بالضرورة متعارضة مع مصلحة المساهم بل إن المسير يؤدي عمله باعتباره المشرف على إدارة المنظمة . ويجب أن يكون محل ثقة فهو يسعى لتحقيق منافع المنظمة وكذلك النفع العام. والرضى الذي يرجو تحقيقه هو تحسين نتائج المنظمة دون تفريط في مصالحه الخاصة، أي إيجاد التوافق بين مصلحة المنظمة ومصالحه الشخصية.

وتكمن نقطة الاختلاف الجوهرية بين نظرية الوكالة ونظرية الاشراف في كيفية النظر إلى سلوك المسير التي تتأثر بدورها بالمجتمع والثقافة السائدة ضمن محيط المنظمة. ففي بعض الدول تطغى المصالح الفردية على مصالح المجتمع، بينما في دول أو ثقافات أخرى يكون عكس ذلك، ومنه تتأثر علاقة المساهم بالمسير والآليات المستخدمة في ذلك[2].

وقد أكد Freeman & Reed (1983) أنه لا يمكن تصور نجاح المنظمة إلا بالأخذ بعين الاعتبار تحقيق منافع كل الاطراف ذات العلاقة بها[3]. ولقد تطرقت نظرية الاشراف إلى عوامل تم إهمالها في التحليل المعتمد على نظرية الوكالة[4] مثل :

- عوامل سيكولوجية لها علاقة ببعد المجازاة (الاستقلالية، زيادة معارف المسير)، وببعد المتطلبات الذاتية (الإرادة، حب الانتماء) وكذلك ببعد الحاجة إلى التأثير والسلطة،

[1] TREBUCQ, S., 2003, Op cit, p 05

[2] Le Tian, C. & Venard, B. 2012, Op cit., p 26

[3] TREBUCQ, S., 2003, Op cit., p 06

[4] IBID, p 07

- عوامل أخرى ضمن السياق والمحيط الذي تعمل فيه المنظمة ولها علاقة بالقيم الأخلاقية، الثقة والثقافة الموجودة Donaldson et Davis (1989), Wasserman (2006) .

ومن الانتقادات الموجهة لهذه النظرية، هو حصر هدف المسيرين في تعظيم منافع المساهمين. فدراسة Blair, (1995[1]) تؤكد على أهمية العمال داخل المنظمة من خلال المعارف التي يمتلكونها ويضعونها تحت تصرفها. ويمكن اعتبار تلك المعارف رأسمال معنوي يضاف لرأس المال المالي للمنظمة ومنه يجب معاملتهم كمستثمرين ويدفع لهم ما يستحقونه مقابل ذلك مثلهم مثل المساهمين الآخرين.

وعند توسيع وجهة النظر هذه للأخذ في الحسبان العوامل الأخلاقية كحقوق الإنسان والتنمية المستدامة وغيرها، فإنه بالإمكان إدراج العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمنظمة كالزبائن، الموردون، المجموعات المحلية وغيرها[2].

كما أن أتباع نظرية الوكالة عند دراستهم للعلاقة بين المسير والمساهم لا يعيرون اهتماما للإنصاف رغم أهميته في حياة الاشخاص والمجتمعات، فالمساهم لا يضيره ، حسب نظرتهم، إن عمل المسير لأوقات طويلة بدخل ضعيف، وبالقابل لا يهتم المسير، من الجانب الأخلاقي، لشأن المساهم إن قام هذا الأخير بتزييف المعلومات للحصول على دخل أكبر[3].

ومن الطبيعي أن يتم انتقاد نظرية الوكالة عند استخدامها حب الذات لدى الأفراد إلى أقصى الحدود لتفسير علاقة المساهم بالمسير، وهو أمر لا يكون في كل الحالات[4]، فالفرد قد يسعى لأداء عمله دون أن يكون مُحفزه الوحيد الأجر الذي يتقاضاه. ولذلك فأعمال العديد من الباحثين تحث على استخدام نظرية الوكالة إلى جانب نظريات أخرى Granovetter (2005) , Hirsh, Michaels et Friedman, (1987) .

[1] Blair, 1995, « Rethinking Assumptions behind corporate governance », cité in Charreaux, G., 2002 (1), Quelle théorie pour la gouverrnance? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive, p6

[2] TREBUCQ, S., 2003, Op cit., p 9

[3] IBID, p12

[4] TREBUCQ, S., 2005, Op cit., p56

2.III نظرية الأطراف المتعددة للحوكمة (Théorie partenariale de la gouvernance)

يختلف مفهوم "أصحاب المصالح" أو "الأطراف ذات العلاقة" من باحث لآخر، فلقد اعتبره معهد "Stanford Research Institute",(1963) على أنه "كل مجموعة محددة التي تعتمد عليها المنظمة في بقائها على المدى البعيد"[1] ، وهو المعنى الضيق لهذا المفهوم. أما المعنى الواسع الذي اقترحه Freeman, (1984) ، فقد تم اعتباره "كل شخص، أو مجموعة أشخاص، الذي يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المنظمة"[2]. كما عرفه Charreaux et Desbrières, (1998) على أنه "كل فرد تتأثر منفعته بقرارات المنظمة"[3] .

ويعبر عن الحوكمة المبنية على هذا الأساس بالنموذج التشاركي للحوكمة، وهو يستمد جذوره من نظرية العقود غير المكتملة لكل من Grossman et Hart, (1986)- Hart et Moor, (1990) وبالتالي توسيع أطراف العقود التي تبرمها المنظمة إلى أطراف أخرى[4]. وهو في ذلك كنموذج المساهم في اعتماده على النظرية التعاقدية للمنظمة ولكنه يختلف عنه في توزيع الثروة المنتجة من قبل المنظمة، فهناك أطراف أخرى يمكن اعتبارها دائنة متبقية كالمساهمين على غرار العمال ، الموردون، الزبائن وغيرهم[5].

فالتعاون والتنسيق على المدى البعيد بين المنظمة والموردين والزبائن يجعل من العقود التي تربطهم تتجاوز النظرة الضيقة للعلاقة التجارية. فمجهودات هؤلاء لا يمكن إنكارها في خلق الثروة داخل المنظمة، وكذلك تحملهم لجزء من المخاطر وعدم اليقين بمستقبل المنظمة، وبالتالي من حقهم الحصول عل جزء منها[6]. تلك الأطراف المُموِّنة للمنظمة بعوامل الإنتاج المختلفة لا يمكن تحفيزهم لمواصلة أعمالهم إلا من خلال إعطائهم نصيبهم من هذه الثروة.

---

[1] KHALDI M.A., 2014, op cit, p16

[2] IBID, p 17

[3] IBID, P17

[4] Charreaux, G., 2004, Op cit., p 9

[5] IBID , p8

[6] Charreaux G. et Desbrières Ph., 1998, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Finance Contrôle Stratégie, vol. 1, n° 2, p. 57-88.,

وفي نفس السياق يجب الاعتراف بأهمية رأس المال البشري، فسيرورة الإنتاج خاصة في المنظمات التي تنشط ضمن القطاعات التي تعتمد على المعرفة والتكنولوجيات الحديثة[1].

اعتمادا على هذا التحليل فإن نظام الحوكمة ما هو إلا مجموعة القيود التي تضبط التفاوض حول اقتسام الثروة بين مختلف الأطراف. فمصلحة المساهمين والمسيرين يمكن أن تلتقي باعتبار إقرار المسيرين بأحقية المساهمين في الحصول على عوائد مقابل استثماراتهم في رأس مال المنظمة، وهم يسعون لتحقيق ذلك عند توزيع ثروة المنظمة.

كما أن سياسة التجذير المتبعة من قبل المسيرين ليست مُتلِفة للقيمة بل تجعل من المسير يبذل مجهودا أكبر لخلق الثروة داخل المنظمة[2].

3.III النظرية المعرفية للحوكمة (Théorie cognitive de la Gouvernance)

لم يكن بوسع لا "نموذج المساهم" ولا "النموذج التشاركي" للحوكمة تفسير كل أنظمة الحوكمة المطبقة في الشركات واقعيا. فكلاهما يعتمد على النموذج المالي الذي يعتبر المنظمة ائتلاف من العقود وينحصر اهتمامه في إنتاج القيمة أو في توزيعها، وهو بذلك لا يأخذ بعين الاعتبار حركية سيرورة الإنتاج رغم أهميتها في إنتاج القيمة داخل المنظمة[3].

فالإشكالية التي يجب معالجتها لا تنحصر في عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمساهمين مثل ما يتطرق إليه نموذج المساهم، بل إن الأمر أبعد من ذلك لأنه يتعلق بالبعد المعرفي وعدم تماثل "النماذج المعرفية" بينهما.

فالمنظمة يمكن اعتبارها من هذه الزاوية رصيد من المعارف، أو مخزون معرفي، فهو بالإضافة إلى رأس المال المادي والمالي يشتركان في إنتاج القيمة.

[1] Blair (1995) " Ownership and Control : Rethinking Corporate Governance for the Twenty-First Century" in TREBUCQ S., 2005, Op cit., p 55.

[2] Charreaux, G., 2004, Op cit., p 9

[3] Charreaux, G., 2011, Op cit., p 9

وتختلف المعرفة عن المعلومة في كونها لا تعبر عن وصف لحقيقة معينة فقط، بل عن تصور اجتماعي للواقع يتضمن بُعدَ الاعتقاد والتقدير. فإذا كانت المعلومة يمكن الحصول عليها من قبل جميع الأفراد فإن المعرفة تَنتُج من تفسير المعلومة باستخدام الفرد لنموذجه المعرفي[1].

ولقد اعتبر Langlois, (2001) أن المعرفة هيكل مركب ينتج من الخبرة باستخدام قواعد لتحديد معاني ومنفعة المعلومة. فتكوين المعرفة داخل المنظمة يعتمد على أساس التدريب وتحصيل الخبرة[2]، وبالتالي فالسيرورة المعرفية يجب صيانتها وتجديدها باستمرار ضمانا لإنتاج القيمة وديمومة المنظمة.

وتعتمد النظرية المعرفية للحوكمة على مجموعة من النظريات الإدراكية (النظرية السلوكية، النظرية الاستراتيجية، النظرية الاقتصادية التطورية)[3]، وهو ما يعني توجيه الاهتمام أكثر نحو الكفاءات وقدرة المنظمة على الإبداع وإيجاد فرص الاستثمار، فالعامل لأساسي لتحفيز فعالية المنظمة لا ينحصر في ضبط سلوك المسيرين، وانما بالمعرفة (connaissance) والانتقال من اعتبار المنظمة سياق معلوماتي إلى سياق معرفي[4].

إذا كانت المقاربة المالية تعتبر أن المنظمة ملك للمساهمين، ووجب على المسيرين تعظيم منافعهم، وبالتالي فهي تعتمد في حلولها لمشاكل الوكالة على الآليات التأديبية، فإن النموذج المعرفي للحوكمة يعتمد على التقليل من تعارض النماذج المعرفية بين المساهمين والمسيرين أساسا، ثم باقي الأطراف

[1] REBERIOUX, A., 2003, « Gouvernance d'entreprise et théorie de la firme. Quelle (s) alternative(s) à la valeur actionnariale ? », Revue d'économie industrielle, vol. 104, 4ème trimestre, pp 85-110, p 94

[2] Langlois R.N.,2001, « Knowledge, Consumption, and Endogeneous Growth », in Charreaux, G., 2004, Op cit, p 5

[3] Charreaux, G., 2002 (2), « Au-delà de l'approche juridico-financière : le rôle cognitif des actionnaires et ses conséquences sur l'analyse de la structure de propriété et de la gouvernance », Université de Bourgogne, p 33

[4] Cohendet, 1998, « Information, connaissances et théorie évolutionniste de la firme » in REBERIOUX, A., « Gouvernance d'entreprise et théorie de la firme. Quelle (s) alternative(s) à la valeur actionnariale ? », Revue d'économie industrielle, vol. 104, 4ème trimestre 2003, pp 85-110, p 94

ذات العلاقة (العمال، الموردون، الزبائن)، وهذا من شأنه أن يجعل من إنتاج القيمة عملية ديناميكية ومستمرة، مع التأكيد على أن المقاربتين ليستا متعارضتين بل كل منهما يكمل لآخر[1].

إن هذا التصور للحوكمة يؤدي بالضرورة إلى إعادة النظر في الآليات المستخدمة بالمقارنة مع النظرة التعاقدية للمنظمة. فهذه الأخيرة تحتوي على مهارات تنظيمية " Compétences organisationnelles " تتيح المشاركة في المعرفة والأعمال الروتينية، وينطبق ذلك على التنسيق والتفاعلات الموجودة داخل المنظمة أو مع الشركاء (الموردون والزبائن)[2]. وهو ما يؤدي إلى تكوين شبكات اجتماعية تتحول إلى آليات للرقابة قد تكون أكثر فعالية من الآليات التأديبية في التأثير على النشاط الاقتصادي للمنظمة والإنتاجية والابتكار[3].

وفي هذا الإطار فإن من مهام مجلس الإدارة، وفق النظرية المعرفية، هو مساعدة المسير في إعداد أو تعديل السياسات الاستراتيجية للمنظمة. فالمجلس يعتبر مكان التقاء وتبادل الأفكار من خلال تقديم الأعضاء لوجهات نظرهم وتوقعاتهم في انتهاز الفرص التي تسمح للمنظمة بأن تكون مرنة وفق المعطيات التي لديهم. ويصبح وفقا لذلك مجلس الادارة آلية لتنسيق النماذج المعرفية الموجودة في الشركة، وتركيبته تكتسي أهمية معتبرة، فتنويع أعضاء المجلس أكثر أهمية من استقلاليته.

وضمن هذا السياق، ليست التدابير التأديبية هي التي يجب تفعيلها، بل تلك التي لها صلة بالعلاقات بين أعضاء مجلس الادارة فيما بينهم أولا ثم مع المسيرين ثانيا[4].

ويمكن توضيح الآليات المستخدمة في النظرية المعرفية وفق تصنيف Charreaux, (2002) في الجدول التالي:

[1] Charreaux, G., 2011, Op cit, p 10

[2] Marsal, C., 2010, «Les mécanismes cognitifs de gouvernance : un atout pour les banques mutuelles », Workikg paper, CIRIEC 2010,07, Université de Bourgogne, p 6

[3] IBID, p 6

[4] IBID, P 7

جدول رقم (1.VI) آليات الحوكمة للنظرية المعرفية

	آليات خاصة بالمنظمة	ألیات غیر خاصة بالمنظمة
آليات قصدية (عمدية)	النظم الرسمية المؤثرة في إدراك الفرص والتعلم التنظيمي والتنسيق المعرفي (على سبيل المثال: الدور المعرفي لمجلس الإدارة)	البيئة القانونية والتنظيمية من خلال تأثيرها على الجوانب المعرفية
آليات عفوية	الآليات غير الرسمية التي تؤثر على إدراك الفرص والتعلم التنظيمي والتنسيق المعرفي (مثل الجوانب المعرفية لثقافة الشركات)	الأسواق التي يتم الوصول إليها من خلال أبعادها المعرفية (تبادل واكتساب المعرفة)

Source : Charreaux, G., 2002 (2) «Au-delà de l'approche juridico-financière: le rôle cognitif des actionnaires et ses conséquences sur l'analyse de la structure de propriété et de la gouvernance », p 34

IV. مناقشة و تصنيف آليات الحوكمة

1.IV مناقشة آليات الحوكمة

إن آليات الحوكمة وفق نموذج المساهم تصب في مجملها نحو توجيه المسيرين لخدمة مصالح المساهمين، فالنسبة لـ Wilamson (1988)[1] فإن مجلس الإدارة الممثل للمساهمين يعتبر الآلية التي تسمح بحمايتهم بأقل التكاليف، وذلك من خلال الوظيفة الرقابية الممارسة على المسيرين، وبالتالي فوجود أعضاء آخرين في هذا المجلس كممثلي العمال مثلا أمر غير مقبول لأنه سيرفع من التكاليف[2].

من جانب آخر، فإن حصر عمل مجلس الإدارة في خدمة المساهمين فقط تم انتقاده من قبل Zingales, (1998, 2000)[3] الذي اعتبر أن تسيير مجلس الإدارة لا يتم باسم المساهمين بل باسم المنظمة ولمصلحة كل الأطراف رغم تحكم المساهمين في المجلس.

ثم ان النظرة إلى المسيرين أصبحت تتجاوز الفرد الواحد من خلال مفهوم "الفريق المسير" اعتمادا على مفهوم التسيير الجماعي (managérialisme corporatif) لـ Aoki (1984) ، فالمسير وفقا لهذا المفهوم يعمل على التوفيق بين مصلحة المساهمين ومصلحة العمال[1].

[1] REBERIOUX, A., 2003, Op cit, p 88
[2] IBID, p 89
[3] IBID, PP 89-90

يؤكد Charreaux, (2004) على أن معظم دراسات الحوكمة كانت ضمن النظم الأنجلوسكسونية وهي بالتالي تأخذ بعين الاعتبار، السياق المؤسساتي الوطني لكل دراسة، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وهو ما انعكس على الاهتمام بالآليات المعمول بها ضمن ذلك السياق كسوق المسيرين، مجلس الإدارة، الاستحواذ على الشركات. ولكي يُفهَم عمل هذه الآليات لا بد من ربطها مع نوع المؤسسات ونمط عملها في كل دولة وبالتالي التطرق إلى طبيعة النظام القانوني والسياسي[2].

فدراسة ممارسات الحوكمة المعمول بها في أوروبا أو في أمريكا تُبينُ أنها تُركزُ على قاعدة ازدواجية السلطة في المنظمة من خلال الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية[3].

و يمكن أن يتحقق هذا الفصل بطريقتين؛ ففي المؤسسات المسيرة من قبل مجالس الإدارة لا يحق للمديرين التنفيذيين أن يكونوا أعضاء في مجلس الإدارة، أما المؤسسات المسيرة من قبل مجلس المديرين "Directoire " فالفصل بين الوظيفتين قائم بوجود هيكلين مستقلين.

أما من حيث إدماج العمال ضمن آليات الحوكمة، فإن مختلف الممارسات سواء في الولايات المتحدة الأمريكية ، بريطانيا، أو فرنسا، تأخذ بعين الاعتبار مصالح العمال رغم اختلافها في إدماجها ضمن آليات الحوكمة. ففي المانيا مثلا تمنح العضوية لممثلي العمال ضمن مجلس التوجيه والرقابة وفي فرنسا يكون ذلك عن طريق لجان العمال. أما في السويد فيكتسب ممثلي العمال صفة العضوية ضمن مجالس الإدارة وهو ما جعلهم في وضعية وسطية بين أعضاء مستقلين وأعضاء داخليين وهو ما يسهل وظيفة التسيير لمجلس الإدارة[4].

[1] REBERIOUX, A,. 2003, Op cit, p 101

[2] Charreaux, G., 2004, Op cit, p 2

[3] REBERIOUX, A,. 2003, Op cit, p 102

[4] REBERIOUX, A,. 2003, Op cit, p 105

2.IV تصنيف آليات الحوكمة

لقد تم تصنيف آليات حوكمة الشركات المعتمِدة على نظرية الوكالة إلى آليات داخلية وأخرى خارجية jensen (1993) ، إلا أن محتوى كل فئة يتغير وفقا لوجهة نظر الباحث من جهة، وتطور الأبحاث في ميدان الحوكمة من جهة ثانية[1].

ضمن هذا التصنيف نجد أن الآليات الخارجية تظم سوق السلع والخدمات، السوق المالي، علاقات التمويل مع البنوك، سوق العمل وخاصة سوق المسيرين، المحيط القانوني والتنظيمي والسياسي.

أما الآليات الداخلية فتظم الرقابة من قبل المساهمين، الرقابة المتبادلة بين المسيرين، الرقابة الرسمية وغير الرسمية للموظفين المرؤوسين ومجلس الإدارة.[2]

تصنيف الآليات على هذا النحو يُبْقي غموضا حول المعيار المستخدم، فالآليات تكون داخلية بالنسبة لماذا؟ أو لمن؟. فإذا كانت حدود المنظمة في حد ذاتها ليست واضحة المعالم، فإن ذلك يفرض اللجوء إلى معيار الاستقلالية الوظيفية (autonomie fonctionnelle) وبالتالي الأخذ بعين الاعتبار السلطة الهرمية (pouvoir hiérarchique) التي يمارسها المدير العام في حدود المنظمة، وهو ما يؤدي إلى استبعاد مجلس الإدارة من الآليات الداخلية باعتبار أن المدير العام لا يمارس أي سلطة عليه، ويكون الأمر نفسه بالنسبة للجمعية العامة للمساهمين، فهي كذلك لا يمكن اعتبارها آلية داخلية لأنها خارج مجال سلطة المدير العام للمنظمة.

معالجة هذه الوضعية بالنسبة Charreaux, (1994)[3] هو استبدال معيار (الداخلي/الخارجي) بمعيار الخصوصية (spécificité) والذي يعني أن هناك آليات خاصة بالمنظمة فقط ؛ وهي التي تتعلق بتحديد سلطات المسيرين في المنظمة، مثل القواعد والإجراءات الداخلية التي يتم تطبيقها داخل المنظمة، ومنه فإن مجلس الإدارة والجمعية العامة يعتبران كآليتين خاصتين بالمنظمة.

[1] Charreaux, G, 1996, op.cit, p 05.

[2] IBID, p06.

[3] IBID, p 06.

وبالمقابل، هناك آليات ليست خاصة بالمنظمة والهدف منها التأثير في قرارات مسيري بعض المنظمات أو كلها، مثل آليات سوق السلع والخدمات، سوق العمل، مجموعات الضغط السياسية وغيرها.

كما يمكن تصنيف آليات الحوكمة وفق معيار ثان هو القصد (l'intention) أو العفوية، فهناك آليات مقصودة أي تم إيجادها عمدا لتأطير سلوك المسيرين، وآليات عفوية موجودة من غير قصد ويتم ربطها عادة بالسوق.

وفي هذا الإطار أوضح Wiliamson, (1991)[1] أن هناك ثلاثة هياكل للحوكمة ؛ السوق، التسلسل الهرمي، والهيكل المختلط. وتم اعتبار الآليات التي تكون ضمن التسلسل الهرمي أنها مقصودة، أما الآليات المتأتية من السوق فهي عفوية، ولكن في حقيقة الأمر نجد أن هناك آليات ليست ضمن التسلسل الهرمي ولكنها مقصودة مثل التدابير القانونية والتنظيمية التي تحدد سلطة المسيرين فهي آليات مقصودة من قبل المشرع.

وبناء على ذلك فإن Charreaux, (1996) أدمج بين المعيارين الخصوصية والعفوية، ومن ثم يمكن تصنيف آليات الحوكمة من وجهة نظر أخرى كما هي مبينة في الجدول التالي:

[1] Charreaux, G., 1996, op.cit, p07.

جدول رقم (2.VI) تصنيف آليات حوكمة الشركات

	آليات خاصة بالمنظمة	أليات غير خاصة بالمنظمة
آليات قصدية (عمدية)	– الرقابة المباشرة للمساهمين (الجمعية العامة) – مجاس الإدارة (بما فيها الفصل من عدمه بين رئاسة المجلس والإدارة التنفيذية، مجلس إدارة أو مجلس المديرين) – أنظمة التعويض ومخططات الحوافز – الهيكلة الرسمية – المراجعين الداخليين، – لجان المؤسسة – النقابة	البيئة القانونية والتنظيمية (قوانين: الشركات، العمل، الاجتماعية وغيرها) النقابات الوطنية مراجعي الحسابات القانونيين جمعيات المستهلكين
آليات عفوية	شبكات الثقة غير الرسمية المراقبة المتبادلة للمسيرين ثقافة المؤسسة السمعة عند الموظفين (احترام الالتزامات)	أسواق السلع والخدمات السوق المالي (بما فيها الاستحواذ) الوساطة المالية القروض بين المؤسسات سوق العمل، السوق السياسي سوق رأس المال الاجتماعي البيئة المجتمعية، المحيط الاعلامي ثقافة الأعمال، سوق التكوين

Source : Charreaux, G., 1996, "Vers une théorie de gouvernement des entreprises", IAE Dijon-CREGO/LATEC, Mai 1996, P 9

ما يمكن إستخلاصه من تصنيف آليات الحوكمة أنها:

–ليست عامة، فلا يمكن تطبيقها على كافة المنظمات، وإنما تخضع إلى نوع المنظمة (شركات مساهمة، شركات أشخاص، مجمعات، شركات متوسطة وصغيرة الخ)، و طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي الذي تعمل فيه المنظمة.

–ليست متعارضة بقدر ما يكمل بعضها البعض وفق الظروف المختلفة لكل منظمة، وأن أي نظام للحوكمة يحتوي على مزيج من هذه الآليات.

خلاصة الفصل

إن الاهتمام المتزايد بموضوع حوكمة الشركات عقب الانهيارات والفضائح المالية للشركات في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، أدى إلى التركيز على ضبط العلاقة بين مختلف الأطراف الفاعلة في الشركة.

وتعدد المرجعيات في تأطير حوكمة الشركات يعبر عن اختلاف الجذور التي تستند عليها من الناحية الفكرية أولا ومن حيث الممارسات ثانيا.

فالنظريات المفسرة لحوكمة الشركات تم تطويرها ضمن سياقات اقتصادية واجتماعية مختلفة. إلا أن تداخل العلاقات الاقتصادية وتشابكها وتدويل الأسواق المالية جعل من التركيز على ضبط مبادئ الحوكمة والياتها ضمن اهتمامات كافة الأطراف.

أما في السياق الجزائري فإن الشركات تستند في ضبط قواعد حوكمتها أساسا على القانون التجاري، في ظل غياب سوق مالي كفء من جهة، وممارسة الدولة لسلطتها الإدارية على المؤسسات الاقتصادية العمومية من جهة ثانية.

وهذه الوضعية جعلت من أن أغلب نظريات الحوكمة لا يمكن الاستناد عليها في تفسير حوكمة الشركات في السياق الجزائري.

الفصل السابع

دور اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية

تمهيد

إن جودة المعلومة المالية مفهوم يتم تناوله من زوايا مختلفة، و قد ارتأينا في هذه الدراسة تناوله من الجانب المعياري ، أي مدى توفر الخصائص النوعية المحددة في المعلومة.

و إذا كانت الخصائص النوعية ضمن الأطر المفاهيمية المرجعية موضحة ومفسرة ومعبرة عن الواقع الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه الشركات، فإننا بحاجة إلى معرفة مفهوم جودة المعلومة ضمن السياق الجزائري، و التي لم يتم توضيحها ضمن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

و باعتبار أن آليات الحوكمة لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية سواء في إعدادها أو في مراجعتها فإنه ينبغي دراسة تأثيرها في جودة المعلومة المالية .

و لهذا سنتناول في هذا الفصل :

I. ماهية جودة المعلومة المالية.

II. علاقة آليات الحوكمة بجودة المعلومة المالية.

III. تأثير الآليات القصدية الخاصة في جودة المعلومة المالية.

IV. تأثير الآليات القصدية غير الخاصة في جودة المعلومة.

I. ماهية جودة المعلومة المالية

I.1. مفهوم جودة المعلومة المالية

يعتبر مفهوم الجودة وعلاقته بالمعلومة المالية والمحاسبية موضوعا تم تناوله في العديد من البحوث والدراسات، والتي ذُكِر أهمها ضمن J.F.Casta[1], H.Stolowy, (2012) , Houda AFFES,. (2013)[2]

لقد أحصى Dechow et al., (2010)[3] أكثر من 300 مقال في هذا الشّأن، لكن تم استخدام مصطلحات مختلفة على غرار "جودة النّتائج" Dechow et al., (2010)، الجودة المحاسبية، Barth et al,(2008) جودة المعلومة المحاسبية، Boulton et al., (2011) جودة المعلومة المالية AFFES, H (2013) , Rahmen et al, (2010) .

و لقد فضل J.F Casta et H.Stolowy, (2012) استخدام مصطلح الجودة المحاسبية "La qualité comptable) للتعبير عن كل المصطلحات المستعملة في هذا الشأن.

و من المفارقات أن تلك الدراسات لم تصل إلى تعريف محدد لمفهوم جودة المعلومات المالية[4] وقد أرجعته AFFES, H. (2013) إلى أن هذا المفهوم مركب ويصعب قياسه ولذلك يهتم الباحثون بمكوناته الأقل تعقيدا والقابلة للقيّاس. كما يمكن تفسير اهتمام الباحثين بالقياس أكثر منه بالتّعريف، بالتوجه العام في المحاسبة المالية، فتعريف كل عنصر مرتبط أساسا بعملية قياسه[5].

و لتوضيح مفهوم جودة المعلومة المالية فإننا نتطرق إلى تعريف الجودة أولا قبل إسقاطها على المعلومة المالية.

---

[1] J.F Casta et H.Stolowy, 2012, De la qualité comptable : mesure et enjeux, Document de travail- archives ouverts, Halshs-00679999,

[2] AFFES, H, 2013 ; Le rôle du système légal dans la détermination de la qualité de l'information Financière suite à l'adoption des IFRS une étude internationale, Thèse PHD, HEC Montréal, 2013

[3] Dechow, P,Ge,Wet Schrand,C., 2010, "Understanding earnings quality: a review of the proxies, theirs determinants and their consequences", Journal of Accounting & Economics, n-50 (2/3), 2010, P.344-401.

[4] J.F Casta et H.Stolowy, 2012, op cit, P. 2.

[5] AFFES, H. 2013, Op cit, P. 61.

2.I. تعريف الجودة

عرّف المعيار (ISO- 9000[1]) الجودة على أنها مجموع الخصائص الذاتية التي تلبي المتطلبات والتي يمكن أن تكون في شكل احتياجات آنية أو مرتقبة (ضمنيّة أو معبّر عنها صراحة) أو إلزامية، محددة من قبل الأطراف المستخدِمة أو التي لها علاقة.

و بتطبيق هذا المفهوم على المعلومة المحاسبية فإنه يحيلنا إلى تحديد الخصائص الواجب توافرها في المعلومة لتلبية احتياجات مستخدمي التّقارير المالية أو الأطراف الأخرى التي لها علاقة كالهيئات المكلفة بإصدار المعايير المحاسبية للأسواق الماليّة، وبذلك يمكن النّظر إلى جودة المعلومة المحاسبية من ثلاثة أوجه[2]:

من وجهة نظر معيارية: وتعني قابلية المنتوج أو الخدمة لتلبية الاحتياجات المعبّر عنها أو الضمنية للمستخدمين. وبالنسبة للمعلومات المالية فهي تتعلق بمدى توفر الخصائص النّوعية المحددة من قبل واضعي المعايير في المعلومة المحاسبية.

من وجهة نظر المستخدِم: في هذه الحالة يجب التمييز بين الفئات المختلفة لمستخدمي المعلومة المحاسبيّة، فكل فئة هي بحاجة إلى معلومات من طبيعة مختلفة عن الفئات الأخرى.

من وجهة نظر معدي التقارير المالية مع الأخذ بعين الاعتبار السّياق الذي يعملون فيه، فمعدي القوائم يجتهدون في تضمين القوائم المالية معلومات تتّصف بالجودة وفقا للأهداف التي تعد من أجلها والظّروف التي يعملون فيها.

وفقا لـ[3](Gomez,(1994 فإن مفهوم الجودة قد مر خلال القرن العشرين بثلاث مراحل:

الجودة المحكمة (La qualité justesse) وهي المرحلة التي كانت تحدد فيها جودة المعلومات المحاسبيّة داخل المؤسسة بالتعاون مع المهنة، و لكن الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 بينت محدودية هذه النظرة، وأصبح مفهوم الجودة مرتبط بالسير الحسن للسوق المالي وإمداده بالمعلومات الضرورية.

---

[1] ISO.9000 4ème édition 2015, système de management de la qualité, Principes essentiels et vocabulaires, P 19,20.

[2] C,. Michailesco, 1998, Contribution à l'étude des déterminants de la qualité de l'information comptable diffusée par les entreprises françaises, Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX Dauphine, P.34.

[3] Gomez, P,Y., 2009, Qualité et théories des conventions, Cité in Michailesco,C., Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit, Economica, PP.1023-1033

الجودة المضمونة (La qualité assurance) في هذه المرحلة أصبح استخدام شعار "الزبون هو الملك" شائعا في كل المجالات، فتم تحديد المستثمر في السوق المالي على أنه المستخدِم الأساسي للتّقارير المالية، وبالتالي لابد من تلبية احتياجاته من المعلومات الضرورية لاتخاذ قراراته الاقتصادية، وكان هذا التوجه سائدا ضمن الأطر المفاهيمية المعدَة.

ورغم أهمية هذا الطرح فإن Boussard,(1997)[1] يعتبر أن فائدة المعلومات لاتخاذ القرارات هو ذريعة أكثر منه مبدأ يمكن الاعتماد عليه لأنه من المستحيل تحديد احتياجات مستخدمي التقارير الماليّة و تلبيتها، ولكن تم الأخذ بذلك بهدف إعداد إطار مفاهيمي منطقي يمكن على أساسه إيجاد المعايير المحاسبية من جهة، وتبرير اختيارات المسيرين عند إعداد التقارير المالية من جهة ثانية.

الجودة الشاملة: (La qualité totale) وهي المرحلة التي أعقبت انهيار شركة (Enron)، فأصبح مفهوم الجودة في هذه المرحلة يتطلب تدخل الأطراف الداخلية في المؤسسة والأطراف الخارجية (المستخدمين)، فجودة المعلومة المحاسبية هو مطلب شرعي للمستثمر يتم تحديده من خلال المعايير المحاسبية وطريقة عمل المؤسسة، وهذا المعنى الأخير أصبح شائع الاستعمال ومن خلاله يسوق نموذج لحوكمة الشركات.

I.3 جودة المعلومة المالية وفق السياق الجزائري

I.3.1 المعلومة المحاسبية و المعلومة المالية

المعلومة المحاسبية هي المعلومة المستخرجة من الدفاتر المحاسبية، بمعنى أنها خضعت للقيد المحاسبي، أما المعلومة المالية فهي أشمل من ذلك، فقد تكون محاسبية أو غير محاسبية، فالقوائم المالية تضم معلومات تمّ استخراجها بعد تسجيلها في دفاتر المؤسسة، كما تضم معلومات أخرى.

و في الجزائر، ارتبط استعمال المعلومة المحاسبية بالمخطط الوطني للمحاسبة كون مخرجات هذا الأخير في مجموعها، مستخرجة من التسجيلات المحاسبية، وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، تم التحول إلى استخدام مصطلح المعلومة المالية تماشيا مع المفردات المستعملة في هذا النّظام ومخرجاته المعبر عنها بالقوائم المالية.

وينصب الاهتمام عادة على المعلومة المالية كونها أوسع نطاقا من المحاسبية، فهي محور التّقارير المالية التي تعدها المؤسسة، سواء التقرير السنوي لمجلس الإدارة أو القوائم المالية أو غيرها من الأدوات والوسائل التي تستخدمها المؤسسة للاتصال مع مستخدمي التّقارير المالية.

[1] C. Michalilesco, 2009, op cit, p06.

I.2.3 جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر

بناء على أن النّظام المحاسبي المالي قد أشار إلى الخصائص النوعية للمعلومة دون شرحها أو تحديد مكوناتها، فإنه لاستكمال معرفتنا بجودة المعلومة وفق النّظام المعمول به في الجزائر، ارتأينا الأخذ بعين الاعتبار تدخل محافظ الحسابات كونه عاملا أساسيا في تحقيق جودة القوائم المالية.

و عند استقرائنا لمواد القانون التجاري[1] والقانون المنظم للمهن المحاسبية[2] فإنه يتضح أن من مهام محافظ الحسابات الإشهاد بانتظام ومصداقية حسابات المؤسسة وأنها تعطي الصورة الصادقة لنتائج عمليات المؤسسة ووضعيتها المالية. والملاحظ أنه لم يتم تعريف لا الانتظام ولا المصداقية ولا المقصود بالصورة الصادقة ضمن هذا القانون.

و قد جُعلت الصورة الصادقة أحيانا خاصية مثلها مثل الانتظام والمصداقية، وأحيانا أخرى كهدف للقوائم المالية مقرونا بتطبيق الخاصيتين الأوليتين.

و يمكننا تعريف الانتظام على أنه مطابقة القوانين والإجراءات المعمول بها، أما المصداقية فهي تطبيق تلك القوانين والإجراءات بنية حسنة تأخذ بعين الاعتبار المعلومات التي يمتلكها معدو القوائم المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة[3]، وبذلك يمكن اعتبار الانتظام والمصداقية خاصيتين ضروريتين لتحقيق الصورة الصادقة.

I.3.3 بناء تعريف لجودة المعلومة المالية

اعتمادات على Michailesco, (1998)[4] فإن إيجاد تعريف لجودة المعلومة المحاسبية يمر بثلاث مراحل:

. المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد الغاية من المعلومة المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار السياق الاقتصادي والاجتماعي.

. المرحلة الثانية: تحديد خصائص المعلومة معبرة عن ما يرتقبه مستخدمو القوائم المالية.

– **المرحلة الثالثة:** ترتيب هذه الخصائص فيما بينها لإعطاء التعريف.

[1] المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري

[2] المواد من 22 25 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

[3] L'article 120-2 du Plan Comptable Général français

[4] C. Michalesco, 1998, P 51

الغاية من المعلومات المالية

في ظل عدم تحديد مستخدمين للقوائم المالية ضمن النظام المحاسبي المالي، وأخذا بعين الاعتبار السياق الاقتصادي والاجتماعي المحيط بالمحاسبة في الجزائر، فإنه يمكننا اعتبار أن الغرض الأساسي من المعلومة المالية هو اعطاء الصورة الصادقة عن الأحداث والعمليات التي تقوم بها المؤسسة. وهذا التوجه يتفق مع تطور الوظائف المسندة للمحاسبة بصفة عامة وفقا J.G. Dégos, (2005)[1] R.Mattessich, (2006)[2]

تحديد الخصائص النوعية

بعد مناقشة الخصائص النوعية ضمن الأطر المفاهيمية الثلاث، فأننا نعتمد في هذه الدراسة لتحديد جودة المعلومة المالية، على الخصائص النوعية المشار اليها ضمن الاطار المفاهيمي المشترك بين (IASB) و (FASB)

ترتيب الخصائص النوعية

في هذه الدراسة اعتمدنا خاصية التمثيل الصادق أو الموثوقية بمفهوم الاطار المفاهيمي (1989) خاصية محورية ينبغي أن تتحلى بها المعلومة المالية تماشيا مع الغاية المحددة لها. أما الخصائص الأخرى فهي مساندة لها، و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التي:

الشكل رقم (1.VII) الخصائص النوعية للمعلومة المالية ضمن السياق الجزائري

الخاصية المحورية	التمثيل الصادق – الحياد – الاكتمال – الخلو من الخطأ		
خصائص مساندة مستوى أول	الملائمة	التوقيت المناسب	
خصائص مساندة مستوى ثاني	القابلية للفهم	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق
القيد العام	التكلفة / الفائدة		

المصدر : من إعداد الباحث

[1] J.G. Degos, Révolution du savoir comptable et émergence des organisations internationales, cahier électronique du CRECCI, IAE 14-2005, Université Bordeaux IV, p 3

[2] R. Mattessich, La diversité des courants de recherches en comptabilité, évaluation et représentation, Cahier électronique du CRECCI, IAE 17-2006, Université Bordeaux IV, p,25.

و نصل في الأخير إلى تقديم تعريف لجودة المعلومة المالية أنها تعبر عن : مدى توفر الخصائص الذاتية، المحددة ضمن سياق إقتصادي وإجتماعي معين، في المعلومة المالية لتلبية احتياجات مستخدميها.

II. علاقة آليات الحوكمة بجودة المعلومة المالية

نعتمد في هذه الدراسة على تصنيف Charreaux, (1996) لآليات الحوكمة فيتم التطرق إلى صنفين من الآليات :

- الآليات القصدية الخاصة : مجلس الإدارة وهيكل رأس المال،
- الآليات القصدية غير الخاصة : المراجعة الخارجية القانونية والإطار التشريعي والتنظيمي.

ولقد تم اختيار هذه الآليات أولا لارتباطها المباشر بجودة المعلومة المالية، وثانيا بناء على وفرة الدراسات المتعلقة بها، ثم ثالثا لاعتقادنا أن لها خصوصية ضمن السياق الاقتصادي الجزائري.

ضمن آلية مجلس الادارة سيتم البحث في خصائصه المتعلقة بـ :

- تشكيلتهِ (composition) : عدد الأعضاء (الحجم)، وجود الأعضاء المستقلين، الأقدمية في المجلس، الفصل بين رئاسة المجلس والإدارة التنفيذية وعدد العهدات لكل عضو.
- سير عمله (fonctionnement) : من خلال وجود لجنة التدقيق و حضور الأعضاء إلى الاجتماعات.

أما ضمن آلية هيكل ملكية رأس المال فإن دراسة تأثير تركيز رأس المال في جودة المعلومة المالية يتم تناوله باعتبار أن المؤسسات العمومية الاقتصادية هي ملك للدولة من جهة، وأنه في أغلب الحالات يوجد مساهم وحيد.

تم تناول آلية المراجعة الخارجية القانونية باعتبار الأهمية التي يحظى بها تدخل محافظ الحسابات في إضفاء المصداقية على القوائم المالية ومنه احتمال تأثيره في جودة المعلومة المالية.

أما الإطار التشريعي المنظم للشركات فيعتبر من الآليات المهمة في حوكمتها خاصة فيما يتعلق بتنظيم مجلس الإدارة وتدخل محافظ الحسابات.

III. تأثير الآليات القصدية الخاصة في جودة المعلومة المالية

1.III مجلس الإدارة

يمارس مجلس إدارة الشركة وظيفتين أساسيتين وظيفة التقييم والمصادقة على القرارات من جهة، ووظيفة الرقابة على المسيرين من جهة ثانية.

تكتسي الرقابة على جودة المعلومات المالية سواء المتضَمَّنة في القوائم المالية الإلزامية أو في التقارير المالية الأخرى (التقرير السنوي لمجلس الإدارة، التقارير الموجهة للسوق المالي بصفة خاصة) التي يعدها المسيرون، مجالا خصبا لتدخل مجلس الإدارة لممارسة وظيفته الرقابية، فجودة المعلومة المالية مرتبطة أساسا بحسن أداء مجلس الإدارة لهذه الوظيفة.

إن دراسة مجلس الإدارة كآلية لحوكمة الشركات وتأثيرها في جودة المعلومة المالية تم تناولها من قبل العديد من الباحثين.

Fama,(1980) ، Fama et Jensen,(1983) يعتبران أن مجلس الإدارة آلية الرقابة الداخلية المحورية في حوكمة الشركة وتقع عليه مسؤولية حسن سيرها[1]، أما Wiliamson,(1985) فقد تناول أهمية مجلس الادارة معتمدا على نظرية تكاليف العقود[2]، بينما اهتم Charreaux et Piot-Belin,(1990) و John et Senbet,(1998) بمكانة مجلس الإدارة ضمن نظام الحوكمة في الشركة.[3]

إن ممارسة مجلس الإدارة لوظيفته الرقابية تتأثر بخصائصه من حيث حجمه (عدد الأعضاء) وتشكيلته وحسن سيره، وسنتعرض لأهم هذه الخصائص.

[1] Luo He et al, 2005, « Gouvernance et qualité de l'information financière, première partie », Revue Gestion 2005/3 (vol 30), p.p 28-40, p.29.

[2] Hanen Ben Ayed-Koubaa, 2010, "L'impact des mécanismes de gouvernement de l'entreprise sur la qualité de l'information comptable". Cahier de recherche PRISM- Sorbonne n° 10-18, p.3.

[3] MEZGHANI Ali et ELLONZE Ahmed, 2007, « Gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière », Communication congrès, Halshs-00544934, p 05.

III.1.1 عدد الأعضاء (حجم المجلس)

نتائج الدراسات عن تأثير حجم مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية غير متفقة في وجود التأثير من عدمه أو فيما إذا كان التأثير إيجابيا أو سلبيا.

فالبعض يعتقد أنه من البديهي إذا كان عدد أعضاء المجلس كبيرا، فان ذلك يعني وجود رصيد من الخبرات، وهي بمثابة موارد للمنظمة يمكن استغلالها P. Feffer, J. (1972) Changati et al (1985)، إلا أنه في الوقت نفسه فإن العدد الكبير للأعضاء يفرز معه مشاكل التنسيق والاتصال، ويجعل من الصعب الاتفاق حول قرارات المجلس الذي ينعكس سلبا على المنظمة من جهة ويؤدي إلى تحمل تكاليف أكبر من جهة أخرى.

فئة أخرى من الباحثين Jensen, (1993) ، Yernak, (1996) تعتبر أن العدد القليل لأعضاء المجلس يحسِّن من أدائه، فالعدد الكبير يُنقِص من مردودية المجلس وذلك اعتمادا على نتائج الأبحاث في مجال إنتاجية المجموعات Steiner, (1972) و Hackman,(1990)[1].

نتائج الدراسات الميدانية في هذا المجال لم تحسم الأمر. فنتائج دراسة Dechow et al,(1996) للشركات التي أجبرتها هيئة السوق المالي (SEC) على تصحيح قوائمها المالية نتيجة الغش، تبين أن مجالس إدارة هذه الشركات لا تختلف عن الشركات الأخرى غير المعنية بالتصحيح، وذلك يعني أنه ليس هناك علاقة بين احتمال الغش في القوائم المالية وعدد أعضاء مجلس الإدارة[2].

ولقد كانت النتائج عكسية تماما لذلك، في دراسة Beasley, (1996) الذي اعتبر أن احتمال الغش في القوائم المالية يزداد مع عدد أعضاء مجلس الادارة[3]. وكذلك دراسة Abbott et al, (2004) التي بينت أن هناك علاقة موجبة بين احتمال تصحيح النتائج المحاسبية وحجم المجلس عند دراسة 88 شركة معنية بتصحيح قوائمها المالية مقارنة بعينة أخرى من الشركات في الفترة 1991-1999.[4]

[1] Luo, He et al, 2005, op.cit. p.32.

[2] Ibid, p.32.

[3] Hanen Ben Ayed-Koubaa, 2010,op,cit, p.4.

[4] Luo, He et al, 2005,op cit. p.32.

أما نتائج الدراسات في السياق الفرنسي والصيني Jenjean,(2002) و Firth et al, (2007) فإنها لم تثبت أية علاقة بين حجم مجلس الادارة وإدارة النتائج المحاسبية.[1]

إن اختلاف نتائج هذه الدراسات تفرض التساؤل حول وجود حجم أمثل لمجلس الادارة من عدمه.

فدراسة Jensen,(1993) بين فيها أن المجلس المتكون من 7 إلى 8 أعضاء يكون فعالا في اتخاذ قراراته، وكلما نقص العدد تمكن المسير من توجيههم والتأثير بشكل كبير في القرارات المتخذة.[2]

أما Yermack (1996) فهو يعتبر أن عدد أعضاء مجلس الادارة الذي لا يتجاوز 10 أعضاء يكون أدائه أحسن، بينما Dechow et al, (1996) فقد وجد أن متوسط عدد أعضاء مجالس الادارة في الشركات سواء المعنية بتصحيح قوائمها المالية أو غيرها فهو 9 أعضاء.[3]

في فرنسا، بينت دراسة Godard et Schatt (2005) لـ 97 مجلس إدارة في شركات فرنسية سنة 2002 أن متوسط عدد أعضاء المجالس هو 11 عضوا[4]. أما دراسة مكتب Deloitte Conseil سنة 2017 حول حوكمة الشركات المؤشرة في SBF 120 و CAC 40 فقد بينت أن متوسط عدد الاعضاء هو 12 و 13 على التوالي[5].

أما في الجزائر فقد بينت دراسة Azziez et Koudri (2015) التي شملت 131 عضو مجلس إدارة في الشركات العمومية الاقتصادية بين سنتي 2012 و 2013 أن أكثر من 50% من مجالس الادارة في هذه الشركات متوسط عدد أعضائها بين 6 و 9 أعضاء[6].

---

[1] Hanen Ben Ayed-Koubaa, 2010, op,cit, p.4.

[2] Luo, He et al, 2005, op cit. p.32.

[3] IBID. p.32

[4] Godard, L., et Schatt, A., 2005, « caractéristiques et fonctionnement des conseils d'administration français, un état des lieu », Revue Française de Gestion, 2005/5 n° 158 , pp 69-87, p 77

[5] Deloitte Conseil, 2017, Structure de la gouvernance des sociétés cotées, Partie 1 Radiographie de conseils, Juillet 2017, 105 pages, pp 21-22

[6] Azziez, L,. et Koudri, A., 2015, « Le conseil d'administration : un mécanisme inefficient de la gouvernance des entreprises publiques économiques », les cahiers du CREAD n° 113-114, pp 57-90, p 69

2.1.III الأعضاء المستقلين

يتم إدارة الشركة من قبل مجلس الادارة الذي ينوب عن المساهمين، فأعضاؤه يتم انتخابهم عادة من بين أعضاء الجمعية العامة للمساهمين. ويضم المجلس فئتين من الأعضاء؛ تشمل الأولى الأعضاء غير التنفيذيين، أما الثانية فتحتوي على أعضاء من داخل الشركة أي من الذين لديهم وظائف تنفيذية أو مسيرين أو ممثلي العمال لمساعدة المجلس في اتخاذ القرارات لصالح المؤسسة باعتبارهم متحكمين في المعلومات المتعلقة بنشاطها واستراتيجية تطويرها، وهؤلاء الأعضاء من الصعب عليهم ممارسة الرقابة المرجوة على مسيري الشركة لخضوعهم لسلطتهم الإدارية.

وحتى يؤدي المجلس وظيفته الرقابية على أكمل وجه فانه من الضروري وجود أعضاء خارجيين. ويستخدم مصطلح العضو الخارجي للدلالة على العضو الذي لا تربطه أية علاقة بالشركة ماعدا كونه عضو في مجلس الادارة فتفترض فيه حينها الاستقلالية.

إلا أن العضو الخارجي قد يكون منتسبا إلى المجمع (الشركة الأم أو أحد فروعها)، وهو في هذه الوضعية لن يتمتع بالاستقلالية مثل ما يتمتع به العضو غير المنتسب، ولذلك فاستقلالية المجلس ينظر لها من خلال ممارسة أعضائه للوظائف التنفيذية أولا، ثم من خلال انتسابهم من عدمه إلى المجمع.

فوجود الأعضاء المستقلين ضمن مجلس الادارة يسمح له بممارسة رقابة أكثر على المسيرين وبالتالي إيجاد معلومات مالية ذات جودة.

وفي مقابل ذلك، هناك من الباحثين من يرى أن وجود الأعضاء الخارجيين لن يعزز رقابة المجلس على المسيرين (1983) ,Demsetz و (1983),Hart باعتبار وجود آليات أخرى فعالة في توجيه المسيرين لخدمة المساهمين مثل عقود التعويضات والمكافآت والسوق المالي، إضافة إلى سوق المسيرين، فوجود أعضاء خارجيين في المجلس قد يكون له أثر عكسي على نظام قيادة الشركة (1988),Weisbach.[1]

[1] Luo, He et al, 2005, op cit. p.29.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت العلاقة بين وجود الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة وجودة المعلومة المالية.

الصنف الأول من الدراسات يتعلق بنشر قوائم مالية مضللة أو احتيالية ووجود الأعضاء الخارجيين، ويمكن أن نذكر في هذا المجال الدراسات التالية:

– دراسة Dechow et al, (1996) التي شملت 92 شركة تم إلزامها من قبل هيئة السوق المالي (SEC) بتصحيح قوائمها المالية بين سنتي 1982 و 1992 إثر عدم تطبيقها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما. ولقد تبين من خلال نتائجها أن مجالس إدارة هذه الشركات تضم نسبة معتبرة من الأعضاء التنفيذيين أو الداخليين بالمقارنة مع الشركات الأخرى.[1]

– دراسة Beasley,(1996) شملت 75 شركة معنية بالغش في قوائمها المالية وتم تصحيحها خلال الفترة 1980–1991. في هذه الدراسة تم ملاحظة أن احتمال الغش في القوائم المالية يتناقص بوجود الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الادارة وكذلك بوجود أعضاء خارجيين.[2]

– دراسة Abbott et al,(2000) في هذه الدراسة تم فحص 78 شركة أمريكية عوقبت من قبل هيئة السوق المالي (SEC) بسبب معلومات مالية مُضلِّلة أو احتيالية في الفترة 1980–1996، وتم ملاحظة أنه لا علاقة بين نشر المعلومات المضلِّلة أو الاحتيالية ووجود أعضاء في مجلس الادارة غير التنفيذيين أو المستقلين.[3]

– دراسة Abbott et al, (2004) بينت نتائج هذه الدراسة أن نسبة المديرين غير التنفيذيين في مجلس الادارة لا تؤثر على احتمال تعرض الشركة لإجراءات هيئة السوق المالي (SEC) فيما يتعلق بالاحتيال أو تصحيح النتائج المحاسبية المعلن عنها خلال الفترة 1991–1999.[4]

الصنف الثاني من الدراسات يتعلق بإدارة النتائج المحاسبية وعلاقتها بوجود الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة، ويمكن ذكر بعض هذه الدراسات:

---

[1] Luo, He et al, 2005, op cit. p.29.

[2] Mezghani Ali et Ellouze Ahmed, 2007, op, cit, p.7.

[3] Luo, He et al, 2005, op cit. p.29.

[4] Luo, He et al, 2005, op cit. p.29

– دراسة Peasnell et al, (1998) بحثت هذه الدراسة في تأثير وجود الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة على إدارة النتائج المحاسبية لعينة عشوائية من الشركات، وتم استنتاج أن وجود الأعضاء الخارجيين يؤدي إلى التقليل من إدارة النتائج المحاسبية.[1]

– دراسة Klein, (2000) في دراستها لعلاقة خصائص مجلس الادارة وإدارة النتائج المحاسبية للشركات المؤشرة ضمن S&P 500 لسنتي 1992–1993 وجدت أن هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين إدارة النتائج المحاسبية ونسبة الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة.[2]

– دراسة Abdoli et Royaee, (2012) تمت هذه الدراسة على 165 شركة مؤشرة في بورصة طهران خلال الفترة 2005–2010، وتبين أن جودة النتائج المحاسبية تتحسن في الشركات التي يديرها مجلس إدارة يمثل فيها الأعضاء غير التنفيذيين نسبة معتبرة.[3]

– دراسة Vafeas, (2000) و Kerman et al, (2006) نتائج هاتين الدراستين لم تجد أي دليل يدعم افتراض أن الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة يساهمون في تحسين نوعية الأرباح المحاسبية المعلنة.[4]

– دراسة Jeanjan (2001) في فرنسا بينت أن نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الادارة تؤثر سلبا على الميل نحو ممارسة إدارة الأرباح[5].

– دراسة Azziez et Koudri (2015) في الجزائر بينت أنه رغم وجود أعضاء خارجيين في مجالس إدارة الشركات العمومية الاقتصادية، إلا أن أغلبيتهم لا تمتع بالاستقلالية باعتبار العلاقات التي تربطهم بالشركة أو بأعضاء مجلس الادارة[1].

---

[1] Hanen Ben Ayed-Koubaa, 2010,op,cit, p.5.

[2] Luo, He et al, 2005, op cit. p.29.

[3] Masmoudi Ayadi Wafa et Boujelbene Younes, « Impact des caractéristiques du conseil d'administration et du comité d'audit sur la qualité du résultat comptable des entreprises françaises », Communication présentée à la 13ème Conférence Internationale de Gouvernance à Dijon du 19 au 22 mai 2014, p.4.

[4] Ibid, p.4.

[5] Jeanjean, Thomas, 2001, « Contribution à l'analyse de la gestion du résultat des sociétés cotées », communication présentée au 22ème congrès de l'AFC, mai 2001, halshs-00584633

نتائج الدراسات السابقة لا تجمع على أن وجود أعضاء خارجيين أو مستقلين في مجلس الادارة يؤدي بالضرورة إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

وإذا كان من الناحية النظرية لا يمكن تصور أن المجلس يتكون فقط من الأعضاء الخارجيين، فانه من الناحية العملية يحتاج المجلس إلى أعضاء داخليين مثلما يحتاج إلى أعضاء خارجيين، فالعبرة أن يكون هناك توازن بين الحاجة إلى الرقابة على المسيرين والحاجة إلى المعارف المتعلقة بالشركة وخصوصياتها.[2]

ومادام أن اتخاذ القرارات في مجلس الادارة يكون بالأغلبية، فإن وجود أغلبية من الأعضاء المستقلين يعبر حقيقة عن استقلالية المجلس وهو ما من شأنه أن يؤثر ايجابيا في جودة المعلومة المالية.

III.1.3 أقدمية الأعضاء

رغم قلة الدراسات، خاصة الميدانية منها، التي عنيت بالعلاقة بين أقدمية أعضاء مجلس الادارة وجودة المعلومة المالية، إلا أنها تؤكد على العلاقة الايجابية بينهما.

Beasley,(1996) في دراسته للشركات المعنية بالغش في قوائمها المالية، تبين له أن احتمال الغش في القوائم المالية يتناقص بازدياد سنوات أقدمية الأعضاء الخارجيين في مجلس الادارة، فكلما زادت أقدمية الأعضاء كلما اكتسبوا الخبرة وبالتالي تزداد معها قدرتهم على رقابة المسيرين[3].

III.1.4 عدد العهدات لكل عضو في الشركات الأخرى

فيما يتعلق بتأثر جودة المعلومة المالية بعدد عهدات عضو مجلس الادارة في الشركات الأخرى، فان الدراسات لا تتقاسم نفس النتائج.

– دراسة Fama, (1980) التي تعتمد على نظرية الوكالة وتفترض وجود سوق للمسيرين وهوما يوجب على أعضاء مجلس الادارة أداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه، وهو من شأنه أن يرفع من

[1] Azziez, L,. et Koudri, A., 2015, Op cit, p 78

[2] Luo, He et al, 2005, op cit, p 30

[3] Luo, He, et al, 2005,op cit. p.31

قيمة العضو في السوق وإمكانية تعيينه في شركات أخرى. فتعيين عضو المجلس في عدة شركات مؤشر على كفاءته في أداء مهمته وبالتالي تحسين جودة المعلومة المالية[1].

وفي مقابل ذلك، فإن دراسة Morck et al, (1988) تعتبر أن تعيين العضو في عدد كبير من الشركات يتطلب منه وقتا أكبر وبذل جهد معتبر، فكلما ازداد عدد العهدات كلما قلت مردودية العضو وبالتالي مقدرته في الرقابة على المسيرين[2].

وهي النتيجة نفسها التي توصل إليها Beasley, (1996) ، إلا أن هذا الأخير اقترح عهدتين كعدد أمثل لكل عضو في مجالس الادارة، وكلما ارتفع هذا العدد يزداد معه احتمال الغش في القوائم المالية.

وقد بينت دراسة BRABEZ, (2006) في الجزائر التي شملت 63 عضو مجلس إدارة في الشركات العمومية العاملة في قطاع الصناعات الغذائية أن متوسط عدد العهدات هو 1،89 أي ما يقارب عهدتين[3].

III.5.1 الفصل بين وظيفة المسير ورئاسة مجلس الإدارة

من وجهة نظر المدافعين عن نظرية الوكالة، فان الفصل بين وظيفة المسير ورئاسة مجلس الادارة لابد أن تحترم حتى يؤدي المجلس وظيفته الرقابية المنوطة به (Jensen (1993), Fama et Jensen (1983).

فإذا كان المسير يقوم بالوظيفتين معا فان ذلك يسمح له باستقطاب بعض أعضاء مجلس الادارة، خاصة المنتسبين منهم إلى المجمع، وبالتالي يمنحه ذلك فرصة أكبر لتمرير مشاريعه وقراراته وإن لم تكن في صالح المساهمين.

نتائج الدراسات لم تحسم قضية الفصل من عدمها بين الوظيفتين وعلاقتها بجودة المعلومة المالية.

---

[1] Ibid, p.32.

[2] Ibid, p 31

[3] Brabez, F., 2006, « Caractéristiques et fonctionnement des conseils d'administration des entreprises économiques : cas des entreprises agroalimentaires », Cahiers de CREAD n° 76, pp 37-54, p 41

الدراسات التي اهتمت بالشركات المعنية بالغش في قوائمها المالية (Dechow et al 1996, Beasley,1996) وجدت أن الجمع بين وظيفة المسير والرقابة هو وسيلة لإنتاج قوائم مالية مضللة أو احتيالية، وبالمثل كانت نتائج الدراسات التي اهتمت بإدارة الأرباح (Ellili (2013),) (Chtourou et al, (2001), Peasnel et al (2005) بينت أن هناك علاقة إيجابية بين إدارة الأرباح والجمع بين الوظيفتين.[1]

أما الدراسات التي ربطت الجمع بين الوظيفتين وجودة الإفصاح المحاسبي فقد بينت هي الأخرى أن الجمع بين الوظيفتين يؤدي إلى إخفاء المعلومات غير المرغوبة من قبل المسير (Hop et , Hop et Wong (2001).Thomas (2008)).[2]

كما أن (Forker, 1992) يبين أن الشخص الذي يشغل منصب رئيس مجلس الادارة والرئيس التنفيذي في بريطانيا يمثل تهديدا لجودة المعلومات المالية المنشورة.[3]

دراسة Godard et Schatt, (2005) في فرنسا بينت أن الفصل بين رئاسة المجلس والإدارة التنفيذية مثلت 60.82٪ من بين 59 مجلس إدارة شملته الدراسة، بينما هناك شركات تم الفصل فيها بين الوظيفتين هيكليا بوجود مجلس مديرين ومجلس مراقبة.[4]

أما دراسة Delloitte Conseil (2017) فبينت أن نسبة 45٪ من شركات SBF 120 لها نظام حوكمة أحادي (مجلس ادارة) ولا يتم الفصل فيها بين الوظيفتين.[5]

إن الإطار التشريعي لشركات المساهمة المعمول به في الجزائر يسمح بوجود نوعين من الشركات؛ النوع الأول شركات يديرها مجلس الادارة فهي ذات هيكل أحادي، والنوع الثاني شركات مساهمة يديرها مجلس المديرين (directoire) تحت رقابة مجلس التوجيه والرقابة (conseil d'orientation et de surveillance) فهي ذات هيكل ثنائي.

[1]– Masmoudi Ayadi et Boujelben, op cit, p 05.

[2]– Chiraz Ben Ali, 2013, « Qualité de la publication financière et mécanismes de gouvernance en France », Management perspective 2013/3 n° 61, pp 109-128, p116.

[3]– Chiraz Ben Ali, 2013, « Qualité de la publication financière et mécanismes de gouvernance en France », Management perspective 2013/3 n° 61, pp 109-128, p.117.

[4]– Godard et Schatt, 2005, op.cit, p.77.

[5]– Deloitte conseils, 2017, op cit.p7.

وإشكالية الفصل بين وظيفتي التسيير والرقابة لا تطرح في النوع الثاني من الشركات باعتبار أن الفصل بين المهام قائم بوجود هيكلين مختلفين، وإنما يطرح الإشكال في الشركات ذات الهيكل الأحادي.

ولقد بينت دراسة Azziez et Koudri, (2015) أنه لا يتم الفصل بين رئاسة مجلس الادارة والمدير التنفيذي في المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا في حدود 30.53٪.[1]

III.6.1 عدد الاجتماعات ومعدل الحضور

لتقييم نشاط مجلس الادارة، عادة ما يتم استخدام معياري عدد الاجتماعات ومعدل حضور الأعضاء.

لقد بينت دراسة Charreaux et Pitol-Belin, (1987) أن عدد اجتماعات مجالس الادارة لأكثر من 50% من الشركات الفرنسية هو في حدود 4 اجتماعات سنوية.[2]

ولقد تضاعف هذا العدد وفقا لدراسة Godard et Schatt, (2005) متوسط 7 اجتماعات بالنسبة لـ 95 مجلس ادارة وبمعدل حضور 84 % بالنسبة لـ 66 مجلس ادارة.[3]

أما في الجزائر، فان دراسة Brabez, (2006) في قطاع الصناعة الغذائية بينت أن متوسط عدد اجتماعات مجلس الادارة هو 5 اجتماعات في السنة وبمعدل حضور 80% فأكثر.[4]

إن عدد الاجتماعات ومعدل الحضور لأعضاء مجلس الادارة باعتبارهما يجسدان تكريس الوقت الكافي لدراسة الملفات المطروحة أمام المجلس من وجهات نظر مختلفة، لاشك أن لهما تأثير مباشر في جودة المعلومة المالية خاصة وأن دراسة التقارير المالية تحظى باهتمام أكبر من قبل أعضاء المجلس.

---

[1]- Azziez Z, L. et Koudri, A., 2015, op.cit, p 67.

[2]- Charreaux et Pitol-Belin, 1987, « Enquête nationale sur le conseil d'administration des entreprises françaises » in Godard et Schatt 2005, p.81.

[3]- Godard et Schatt, 2005, op,cit, p81.

[4]- Brabez, F., 2006, op,cit, p44.

2.III لجنة التدقيق

تعتبر لجنة التدقيق التابعة لمجلس الادارة (لجنة التعيينات، لجنة التعويضات، لجنة التدقيق) من آليات الحوكمة التي أثبتت أهميتها مع نهاية القرن العشرين، وأصبحت الشركات الكبرى خاصة المؤشرة في الأسواق المالية ملزمة بإنشائها وفقا لبعض القوانين والتشريعات بعدما كانت تدرج ضمن التوصيات فقط.

تقرير لجنة (1987) ,Treadway أوصى بتعميم إلزام الشركات بتكوين لجنة التدقيق بعدما كان سوق نيويورك فقط (NYSE) من فرض على الشركات المؤشرة فيه سنة 1978 بتكوين لجنة التدقيق[1]. وفي سنة 1999 لجنة Blue Ribbon ، أضافت تعديلات تتعلق بأعضاء لجنة التدقيق، فأصبح الأعضاء لا يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية فحسب، بل يجب أن تكون لديهم مؤهلات في مجال المالية وأن يكون على الأقل عضوا من هؤلاء خبيرا بالمالية أو بالمحاسبة، وأن تجتمع هذه اللجنة على الأقل مرة لدراسة التقارير المالية الفصلية، كما أن عدد أعضائها لا يجب أن يقل عن ثلاثة أعضاء.

بعد الأزمة المالية التي هزت الشركات الكبرى في بداية الألفية الثالثة خاصة شركة Enron، تم تعزيز دور لجنة التدقيق من خلال قانون (Sarbanes Oxley 2002).

أما في المملكة المتحدة فقد كان تقرير Cadbury لسنة 1992 أوصى بتكوين لجان التدقيق للشركات المؤشرة في الأسواق المالية، وقد انتقلت فكرة إنشاء لجنة التدقيق إلى فرنسا ضمن تقريري Vienot سنة 1995 ثم سنة 1999 وتقرير Bouton 2002 ، وبعدها تم ادراجها في الاتحاد الأوروبي عن طريق التوجيهة الثامنة لسنة 2006.

أما على مستوى الدراسات والأبحاث العلمية، فقد أخذت لجنة التدقيق وعلاقتها بالحوكمة وجودة المعلومة المالية حيزا معتبرا، فقد أحصت دراسة (2009) Piot et Kermiche ما يقارب 41 دراسة تم نشرها حتى سبتمبر 2008.[2]

---

[1]– Compernolle, Tiphaine, 2010, « Les tribulations du comité d'audit des Etats-Unis jusqu'à la France », Conférence 15ème journée de l'histoire de la comptabilité et du management », Mars 2010, Paris, France, p 4.

[2]– Piot, C. et Kermiche, L., 2009, "A quoi servent les comités d'audit", un regard sur la recherche empirique". Revue Comptabilité-Contrôle et Audit, 2009/3 tome 15 pp9-54, p14.

تناولت الدراسات جودة المعلومة المالية ولجنة التدقيق من خلال متغيرات متعددة، مثل وجود اللجنة من عدمه، وجود أعضاء مستقلين، عدد الأعضاء، خبرة ومؤهلات الأعضاء، سير عمل اللجنة وغيرها.

تم تصنيف هذه المتغيرات إلى دراسات اهتمت بخاصية موثوقية المعلومة المالية وأخرى تناولت الملائمة.

أما Luo He et al (2005) فقد فرق بين مرحلتين، مرحلة قبل سنة 1999 التي اهتمت فيها الدراسات أكثر بوجود لجنة التدقيق في الشركات من عدمه، ومرحلة بعد سنة 1999 التي تناولت فيها خصائص لجنة التدقيق بعد صدور تقرير لجنة Blue Ribbon.

فيما يتعلق بوجود لجنة التدقيق وتأثيرها في جودة المعلومة المالية، فإن بعض الدراسات لم تثبت وجود علاقة ايجابية بينهما (Beasley,1996)، بينما دراسات أخرى أكدت أن وجود اللجنة يؤثر بشكل ايجابي في جودة المعلومة من خلال تقليل نشر قوائم مالية مضللة أو احتيالية (Dechow et al,1996) (Mc Mullen, 1996) أو من خلال التقليل من إدارة الأرباح (Piot et Janin, 2007) (Davidson et al, 2005).

وعموما فإن 16 دراسة من بين الدراسات 41 التي تناولتها دراسة Piot et Kermiche, (2009) اهتمت بوجود لجنة التدقيق كآلية للحوكمة وأكدت نتائج 11 دراسة منها التأثير الايجابي لها في جودة المعلومة المالية.

أما الدراسات التي عنيت بخصائص لجنة التدقيق وتأثيرها في جودة المعلومة المالية فلم تتفق في النتائج المتوصل إليها. فإذا كانت استقلالية اللجنة والخبرة المالية لأعضائها يؤثران بشكل مباشر في الجودة، فان قياس الاستقلالية يتغير من دراسة لأخرى، (كل الأعضاء، أغلبيتهم، وجود عدد محدود من الأعضاء)، كما أن الخبرة المالية هل تجب لكل الأعضاء أم يكفي لبعضهم أو بوجود خبير محاسبي أو مالي واحد.

بينت دراسة Klein, (2002) التأثير الايجابي للأعضاء المستقلين في لجنة التدقيق لتحقيق جودة المعلومة المالية. أما دراسة Agrawal, Chadha, (2005) فأكدت أن احتمال تصحيح القوائم المالية يقل عندما يكون لدى عضو اللجنة خبرة مالية أو محاسبية، وهي نفس النتيجة التي توصلت

إليها دراسة Carcello et al, (2006)، فقد بينت أن أعضاء لجنة التدقيق ذوي الخبرة المالية أكثر فاعلية في تخفيف التلاعب بالنتائج المحاسبية.

نتائج الدراسات التي تناولت خصائص لجنة التدقيق وفقا لـ Piot et Kermiche, (2009) تؤكد أن من بين 25 دراسة تناولت استقلالية لجنة التدقيق، هناك 12 منها أكدت على تأثير هذه الخاصية في جودة المعلومة المالية، بينما خاصية الخبرة لأعضائها تم تناولها في 16 دراسة، أكدت 12 منها تأثيرها في جودة المعلومة المالية، في حين أن خاصيتي سير العمل وعدد الأعضاء لم تؤكد النتائج ارتباطهما الوثيق بجودة المعلومة المالية.

الدراسات الإحصائية للجنة التدقيق في فرنسا بينت أن متوسط أعضائها هو 5 ,3 سنة 2012 وفقا لدراسة Godard et Schatt, (2005)،[1] بينما سنة 2017 وفق لدراسة Deloitte Conseil فكان عدد أعضاء لجنة التدقيق في شركات SBF120 هو بمتوسط 4 أعضاء وفي شركات CAC40 بمتوسط 4.3 عضو.[2]

أما في الجزائر، فغياب النصوص التشريعية والتنظيمية المؤطرة للجان التدقيق ماعدا نظام الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية الذي ترك تكوين لجنة التدقيق اختياريا لمجلس الادارة[3]، فإنه يفسر عدم وجوده أو قلته في الشركات. فدراسة Azziez et koudri, (2005) بينت أن وجود هذه اللجان على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية هي في حدود 23.66٪.[4]

[1]– Godard et Schatt, 2005, op. cit, p83.

[2]– Deloitte Conseil 2017, op. cit, pp 40-41.

[3] Règlement de la Banque d'Algérie n°11-08 du 28 novembre 2011

[4]– Azziez L, et Koudri A, op.cit, p 64.

IV. تأثير الآليات القصدية غير الخاصة في جودة المعلومة المالية

IV.1 التدقيق القانوني

نظرا للدور الذي ينتظر أن يؤديه التدقيق الخارجي القانوني في إضفاء المصداقية على القوائم المالية كآلية مهمة بالنسبة للمساهمين والمستثمرين لمراقبة وضبط سلوكيات المسيرين الانتهازية وتأثيرها في جودة المعلومة المالية، فانه يحظى بثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

إلا أن هذه الثقة تتزعزع مع كل أزمة مالية تهز السوق المالي والشركات المؤشرة ابتداء من أزمة الثلاثينيات من القرن الماضي إلى انهيار الشركات الكبرى مع بداية الألفية الثالثة (Wordcom,Enron وغيرهما)، ففي كل مرة يوجه الاتهام إما إلى المحاسبة أو المراجعة أو الحوكمة أو إلى عنصرين أو أكثر من ذلك.

مكاتب المراجعة كانت محل اتهام سواء بالإهمال وعدم بذل العناية المهنية اللازمة أو بالتواطؤ أو الاحتيال، وقد يصل الأمر إلى تصفية مكتب المراجعة كما حصل مع مكتب Arthur Anderson عقب انهيار شركة Enron.

أخذا بعين الاعتبار تعريف جودة التدقيق لـ De Angelo, (1981) الذي حددها باحتمال الكشف عن المخالفة في محاسبة الزبون والتبليغ عنها[1]، فان معظم الدراسات التي تناولت جودة للتدقيق اعتمدت على معيارين هما الكفاءة واستقلالية مكتب المراجعة.

عند دراسة الأدبيات المحاسبية للعلاقة بين جودة المعلومات المالية والتدقيق الخارجي القانوني استخدمت العديد من المتغيرات كنسبة أتعاب مراجعة القوائم المالية إلى مجموع الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة، أو انتماء المكتب إلى أكبر المكاتب العالمية للمراجعة، أو الخبرة في مجال قطاع النشاط الذي تمارسه الشركة محل المراجعة.

[1]- Gonthier-Besacier et al,2012, « Les facteurs d'influence de la qualité de l'audit : Perception des préparateurs de l'information financière », Comptabilité Contrôle Audit, Tome 18-Volume2, septembre 2012, pp33,72, p.35

دراسات Cooke (2000), Raffournier, (1995), Forker, (1992) بينت أن المكاتب الكبرى للمراجعة تشجع الشركات على الإفصاح عن المعلومات المالية الموثوقة، وبمعنى آخر فان جودة التدقيق من قبل المكاتب الكبرى للمراجعة يؤدي إلى جودة المعلومة المالية.[1]

وهناك دراسات أخرى اهتمت بتأثير جودة التدقيق في إدارة الأرباح Graver et Peterson (1998), Defond et Jiambalvo (1991), Becker et al (1998) بينت نتائجها أن جودة المراجعة تؤدي إلى التقليل من إدارة الأرباح في الشركات.[2]

دراسة De Angelo, (1981) تؤكد أن المكاتب الكبرى للمراجعة تقدم خدمات أكبر جودة من المكاتب الأخرى، في حين أن دراسة Defon et Jianbalvo, (1991) بينت أنه لا علاقة بين حجم مكتب المراجعة وإجبار الشركات لإعادة تصحيح قوائمها المالية من قبل هيئة السوق المالي، وأكدت نفس النتيجة دراسة Dechow et al, (1996).

كما بينت دراسة Francis et al, (1999) للشركات المؤشرة في سوق NASDAQ في الفترة بين 1975-1994 أن هناك نسبة ضئيلة من الشركات التي قامت بتصحيح قوائمها المالية وهي مراجعة من قبل المكاتب الكبرى.[3]

موضوع تأثير الأتعاب التي يتقاضاها مكتب المراجعة في استقلالية المكتب وبالتالي الموضوعية في عملية التدقيق تم تناوله من قبل مجموعتين من الباحثين.

المجموعة الأولى تنادي بوجوب الفصل بين مراجعة القوائم المالية وباقي الأعمال الأخرى لمكتب المراجعة لأن هذا الأخير قد يسعى للاحتفاظ بالعلاقات مع الزبون ولو على حساب الموضوعية وجودة أعمال التدقيق، وسيغض الطرف عن بعض ما تقوم به الادارة في إعدادها للقوائم المالية التي لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة[4] Beeler et Hunton (2005), Simunil (1984), Beck et al, (1988).

---

[1]- Mezghani,A, et Ellouze, A, 2007, « Gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière », Comptabilité et environnement, mai 2007, Halshs-00544934, p9.

[2]- Ibid, p 09.

[3]- Luo He et al, 2005, op,cit, p 37.

[4]- Ibid, p 36.

أما المجموعة الثانية فتعتبر أنه على العكس مما تنادي به المجموعة الأولى، فان أساس اختيار مكتب المراجعة هو المصداقية والتي تعتمد على الاستقلالية والموضوعية، وبالتالي فالمكتب لا يمكنه المجازفة بالتخلي عنها في مقابل الأتعاب التي يتقاضاها من الزبون، لأنه بفقدانها سيخسر إمكانية تعيينه في شركات أخرى.[1]

هناك من الدراسات الميدانية ما دعمت وجهة نظر المجموعة الأولى Frankel et al, (2002) ومنها ما أكدت وجود علاقة ايجابية بين معدل أتعاب مكتب المراجعة وجودة المعلومة المالية Jenkins, (2002).[2]

ارتباط أقدمية علاقة مكتب المراجعة بجودة المعلومة المالية تناولته دراسة Geiger et Raghumander, (2002) التي بينت أن إمكانية إدراج مكتب المراجعة للتحفظات حول استمرارية الشركة تتزايد مع أقدمية المكتب في مراجعة القوائم المالية للشركة.

أما دراسة Frankel et al, (2002) فقد بينت أن هناك علاقة سلبية بين أقدمية مكتب المراجعة في الشركة والتصحيحات غير العادية للقوائم المالية.[3]

في دراستنا لعلاقة التدقيق الخارجي القانوني وتأثيره في جودة المعلومة المالية، اعتمدنا على المعيارين التقليديين الكفاءة والاستقلالية.

فاستقلالية مكتب المراجعة تتعزز بوجود لجنة المراجعة والفصل بين تدقيق القوائم المالية والمهام الاستشارية الأخرى التي يقدمها مكتب المراجعة للشركة، وكذلك كيفية تحديد الأتعاب دون تدخل من إدارة الشركة.

أما الكفاءة فتعتمد على مصداقية مكتب المراجعة وانتماءه إلى المكاتب الكبرى من جهة وعلى خبرة المكتب في قطاع النشاط الذي تقوم به الشركة.

[1]– Luo He et al, 2005, op,cit, p 37

[2]– Ibid, p 36

[3]– Ibid, p 36.

2.IV الإطار التشريعي و التنظيمي للحوكمة

من الآليات المعتبرة لحوكمة الشركات البيئة القانونية والتنظيمية السائدة في الدولة، وهي في الوقت نفسه من العوامل المفسرة لتباين أنظمة الحوكمة بين الدول.

فالتشريعات التي تفرض قيودا على تركز رأس المال تؤدي إلى اعتماد آليات السوق أكثر من اعتمادها على مجلس الإدارة للرقابة على المسيرين، بينما التشريعات التي لا تفرض مثل تلك القيود تؤدي إلى تحول المساهمين إلى استخدام آلية مجلس الإدارة.

إن الإطار التشريعي والتنظيمي للشركات بما يحتويه من قواعد تتعلق بمجلس الإدارة على غرار المهام المسندة له، عدد الأعضاء، تحديد عدد العهدات لكل عضو، إمكانية تعيين الأعضاء المستقلين، اللجان المتخصصة التابعة للمجلس، أو ما يتعلق بالمراجعة الخارجية القانونية كالمهام المنوطة بمحافظ الحسابات، مدة العهدة، كيفية تحديد الأتعاب وغيرها، لا يمكن إغفاله كآلية لحكومة الشركة من جهة ثم كمؤثر في جودة المعلومة المالية من جهة ثانية.

يمثل إصدار قانون Sarbanes Oxley (Sox) لسنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية عقب الأزمات المالية التي هزت الشركات الكبرى مع بداية الألفية الثالثة نقطة تحول كبرى لتحديث الأطر التشريعية والتنظيمية في الدول المتقدمة ولتجديد ثقة المساهمين والمستثمرين التي زعزعتها تلك الأزمات.

من أهم القواعد التي نص عليها هذا القانون ما يلي[1]:

– مسؤولية المدير التنفيذي (CEO) والمدير المالي (CFO) في إعداد والمصادقة على القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلي للشركة،

– تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين،

– إمداد مجلس مراقبة محاسبة الشركات (PCAOB) بكل المعلومات المتعلقة بكيفية إعداد القوائم المالية ومراجعتها وقواعد الحوكمة المعمول بها،

[1] Boussadia Hichem, « La gouvernance de l'entreprise et le contrôle du dirigeant : cas de l'entreprise publique Algérienne, Thèse de Doctorat, Université de Tlemcen, 2013/2014, P33

– يمنع على مكاتب مراجعة القوائم المالية تقديم استشارات أخرى لنفس الزبون،

– تأطير القروض الممنوحة للمسيرين،

– تكوين لجان المراجعة من أعضاء مستقلين ومتخصصين في مجال المالية والمحاسبة،

– إعلام هيئة السوق المالي (SEC) بالقواعد التي لم يتم تطبيقها في الشركة.

ولقد كان لقانون (Sox) تأثير في الدول الأخرى لمسايرة التعديلات التي أقرها وتم الأخذ بها من قبل السوق المالي. ففي فرنسا ثم إصدار قانون التنظيمات الاقتصادية الجديد

(Nouvelle Régulation Economique) و قانون الأمن المالي (Sécurité Financière) الذين أدخلا تغييرات في قواعد حوكمة الشركات مع الأخذ بعين الاعتبار السياق الفرنسي خاصة تقريري VIENOT (1995 – 1999).

الإطار التشريعي و التنظيمي للشركات في الجزائر.

إن المرجع الأساسي للشركات في الجزائر في مجال الحوكمة هو القانون التجاري الذي يحدد كيفية إدارة الشركات ومهام كل هيئة (الجمعية العامة للمساهمين، مجلس الإدارة، مجلس الرقابة والتوجيه، مجلس المديرين) كما يحدد الإطار العام لتدخل محافظ الحسابات.

إن عدم تحيين القانون التجاري منذ عقود للأخذ بعين الاعتبار التحولات الحاصلة على مستوى الممارسات المحلية أو على المستوى الدولي لا يعطى له الأهمية اللازمة كآلية لحوكمة الشركات وإنما إطارا شكليا يجب على الشركات التقيد به ويمثل عقبة أمامهم للتقدم نحو الأفضل.

3.IV تركز رأس المال

من الناحية النظرية فإن تركز رأس مال الشركة في أيدي عدد قليل من المساهمين يمثل أغلبية حقوق التصويت يؤدي إلى التقليل من تكاليف الوكالة، فهؤلاء المساهمين يمكن لهم التحكم في مراقبة المسيرين من خلال مجلس الإدارة الذي يسيطرون عليه، و بالتالي الحد من السلطة التقديرية للمسيرين وإلزامهم إعطاء معلومات مالية ذات جودة.

وبالمقابل فإن الشركات التي يكون رأسمالها منتشرا على عدد كبير من المساهمين تزداد فيها سلطة المسيرين ومعها إمكانية إدارة الأرباح.

ولقد اختلفت نتائج الدراسات الميدانية حول هذا الموضوع.

فدراسة Warfield et al, (1995) التي شملت 1618 شركة أمريكية في الفترة 1988 – 1990 أثبتت أن مسيري الشركات ذات رأس المال المنتشر تكون لهم حرية أكبر في استخدام سلطتهم لإدارة الأرباح من خلال المستحقات التقديرية [1].

وفي المملكة المتحدة كانت نتائج دراسة Donnelly et Lynch, (2002) تؤكد على العلاقة السلبية بين انتشار رأس المال وملائمة الأرباح المحاسبية[2] .

وفي شرق آسيا، دراسة Fan et Wong, (2002) لـ 977 شركة في 7 دول أثبتت نتائجها أن ملائمة الأرباح المحاسبية تقل بارتفاع الملكية والرقابة [3].

أما في فرنسا فإن دراسة Piot et Janin, (2004) لم تثبت أي تأثير لنسبة ملكية المسيرين في رأس مال الشركة على تسيير المستحقات التقديرية غير العادية [4].

وأما في الجزائر فإن دراسة Mehar, (2016) على 10 شركات في قطاع التأمين تعمل في الجزائر أثبتت أن تركز رأس المال يؤثر سلبا في جودة المعلومة المالية [5].

[1] Mezghani, A, et Ellouze A, 2007, op cit , p 8.

[2] Hanen Ben Ayed Koubaa, 2010, op cit, p 12.

[3] Hanen Ben Ayed Koubaa, 2010, op cit, p 12

[4] Luo He, Real Labelle, Charles Piot et Daniel B. Thornton, 2006, « Management, structure de propriété et qualité de l'information financière » deuxième partie, Revue Gestion, vol 30, n 4, Hiver 2006, pp.27-32, p.29

[5] Mehar Louiza, 2016, « Gouvernance d'entreprise et gestion des résultats comptables », Cahier de CREAD N° 117 – septembre 2016, pp 33-35, p48.

خلاصة الفصل

بعد دراسة الخصائص النوعية للمعلومة المالية ضمن الأطر المفاهيمية المرجعية ، وبسبب عدم توفر الشرح الوافي لهذه الخصائص ضمن النظام المحاسبي المالي، فإننا قمنا باقتراح خصائص نوعية تتماشى والسياق الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر، وفق ما يعتقد الباحث، و هي خصائص مستمدة من الاطار المفاهيمي المشترك بين FASB و IASB لسنة 2010.

و لقد تناولنا بعد ذلك تأثير مختلف اليات الحوكمة : مجلس الادارة ، هيكل رأس المال ، المراجعة القانونية ، الاطار التشريعي للحوكمة، في جودة المعلومة المالية ضمن مختلف الدراسات والبحوث، و تبين لنا أن هذه الاليات تؤثر بطريقة إيجابية أو سلبية في تحقق هذه الجودة.

و قد لاحظنا نقص أو انعدام مثل هذه الدراسات ضمن السياق الجزائري مما يحد من إمكانية اجراء المقارنات بينها.

مختلف هذه الاليات سيتم أخذها بعين الاعتبار ضمن الدراسة الميدانية.

الفصل الثامن

الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تمهيد

من أجل التأكد من صحة النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري فيما يتعلق بجودة المعلومة المالية والخصائص النوعية المكونة لها من جهة، وتأثير آليات الحوكمة في هذه الجودة ضمن السياق الجزائري من جهة ثانية، ارتأينا إجراء دراسة ميدانية للمفاهيم والممارسات الموجودة.

ان الدراسات و البحوث التي أمكن الاطلاع عليها والتي تناولت جودة المعلومة المالية أو علاقة هذه الأخيرة بالحوكمة، لم تتعرض لمفهوم الجودة من الجانب المعياري أي ضمن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وهو ما جعل هذه الدراسات تكتفي بذكر الخصائص النوعية المشار اليها ضمن النظام كما أن أغلب هذه الدراسات لم تتعرض بالتفصيل إلى تأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية ضمن الممارسات الجزائرية .

و سعيا لتدارك ذلك، تم التركيز في هذه الدراسة أولا على محاولة فهم جودة المعلومة المالية وفق السياق الجزائري، ثم كيفية تأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة ثانيا.

تم اللجوء إلى دراسة ميدانية كيفية تعتمد على نوعية المستقصين أكثر من الاهتمام بالجانب الكمي.
وتم التطرق في هذا الفصل :

I. مفهوم العينة (المجال التجريبي)
II. عينة الدراسة الميدانية
III. اداة الدراسة (الاستبيان)
IV. تحليل المميزات الشخصية للعينة .

I. مفهوم العينة (المجال التجريبي)

تم تعريف العينة على أنها "نموذجا يشمل جانبا أو جزءا من وحدات المجتمع الأصلي المعني بالبحث، تكون ممثلة له، بحيث تمثل صفاته المشتركة، وهذا النموذج أو الجزء يغني الباحث عن دراسة كل وحدات ومفردات المجتمع الاصلي، خاصة في صعوبة أو استحالة دراسة كل تلك الوحدات."[1]

أما (Alvaro Pires) فقد بين أن كلمة العينة يمكن أن تأخذ معنيين؛ المعنى الدقيق أو المعنى العملي . فهي تعني بالنسبة للأول نتيجة سحب جزء من كل محدد، بينما المفهوم العام للعينة هو نتيجة أي عملية الهدف منها تشكيل المجال التجريبي للبحث (corpus empirique).[2]

والمفهوم الاول للعينة هوما تم استخدامه في البحوث الكمية ويخضع للقوانين الإحصائية، بينما المفهوم الثاني يستخدم في البحوث النوعية ولا يخضع عموما للقوانين الاحصائية، وهذا النوع من البحوث هو الذي يهدف الباحث من خلاله إلى فهم (compréhension) الظواهر والممارسات وليس إلى شرح وتفسير (explication) القوانين التي تحكم تلك الظواهر والممارسات[3]. وعلى هذا الأساس فلا ينظر إلى تمثيل (représentativité) العينة بالمفهوم الاحصائي واستخدام القوانين الكمية بل إلى التمثيل النظري المستخدم في هذا النوع من البحوث[4].

فالجودة العلمية للبحث لا تعتمد على نوع العينة ولا على صيغة المعطيات (كمية أو نوعية) بقدر اعتمادها على مدى تماسك بنيته في مجموعها[5].

والعينة التي تكون المجال التجريبي لهذا الأطروحة تصنف ضمن العينات المقصودة أو العمدية والتي يتم استخدامها في البحوث النوعية. ويكون الاختيار في هذا النوع من العينات على أساس حر من قبل

---

[1] عامر قنديلجي و ايمان السامرائي، 2009، البحث العلمي الكمي والنوعي ، دار اليازوري، عمان، الاردن، ص 255

[2] Alvaro Pires, « Echantillonnage et recherche qualitative/ essai théorique et méthodologique », in La recherche qualitative. Enjeux épistémologiques et méthodologiques, Gaëtan Morin éditeur, 1997, pp 113-169, P 7

[3] Hervé Dumez, 2011, « Qu'est-ce que la recherche qualitative ?, Le Libellio d'AEGIS, 2011,7 (4- Hiver), pp 47-58. Hal 00657925, 2011, p 48

[4] Jaques Hamel, 2000, « A propos de l'échantillon. De l'utilité de quelques mises au point », in revue Recherche qualitatives Vol 21, PP 3-20, p 15-16

[5] Alvaro Pires, op. cit., p 9

الباحث وحسب طبيعة بحثه، بحيث يحقق هدا الاختيار هدف الدراسة أو اهداف الدراسة المطلوبة[1].

وباستخدام العينة المقصودة يستطيع الباحث التأكد من أن العينة المختارة تمتلك كمية واقعية ومتنوعة ومتعمقة من المعلومات عن موضوع البحث، وبالتالي فالتركيز يكون على الخصائص التي يجب أن تتوفر في أفراد العينة حتى يمكنها الادلاء أو التعبير الصحيح عن موضوع البحث والتساؤلات المطروحة عليهم.

أما بالنسبة لتعميم النتائج المتوصل اليها، فإن ذلك يتم في الدراسات الكمية باستخدام مفهوم "الاستقراء الاحصائي" (inférence statistique) بعد دراسة العينة، وتعميم النتائج على المجتمع المأخوذة منه[2].

أما في الدراسات النوعية، وبالتالي عدم إمكانية دراسة العينة الممثلة للمجتمع بالمفهوم الاحصائي، فإنه يستخدم "الاستقراء التحليلي" أو المعبر عنه بالاستقراء النظري[3]، وهذه الطريقة تسمح للباحث الانتقال مباشرة من المجال التجريبي "العملي" إلى المستوى النظري مباشرة ويمكن أن نوضح ذلك من خلال الشكل التالي الشكل (1.VIII) الذي يبين نوعي البحوث و كيفية التعميم.

وبطبيعة الحال فإن هذا التعميم عند تطبيقه في وضعية أوسياق مختلف عن البحث فإن ذلك يستوجب إعادة تكييفه.

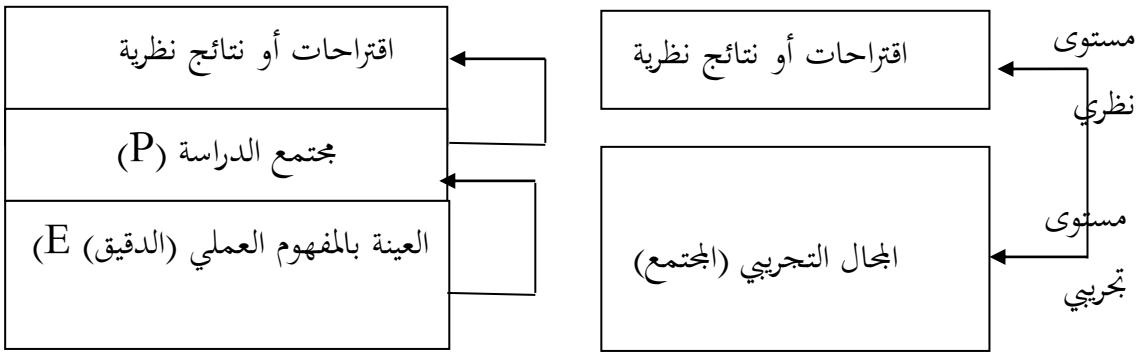
[1] عامر قنديلجي و ايمان السامرائي، مرجع سابق، ص 269

[2] Alvaro Pires, op. cit., p 56

[3] Alvaro Pires, op. cit, p 57

الشكل (1.VIII) تعميم نتائج البحوث الكمية والنوعية

البحوث النوعية	البحوث الكمية
الهيكل المفتوح أو المتناقض	الهيكل التقليدي أو المغلق



Source : Alvaro Pires, « Echantillonnage et recherche qualitative :essai théorique et méthodologique », 1997, in La recherche qualitative. Enjeux épistémologique et méthodologiques, Gaëtan Morin éditeur, pp 113-169, p 17

II. عينة الدراسة الميدانية

لتحديد مدلول مفهوم "جودة المعلومة المالية" ينبغي علينا اللجوء إلى مستخدمي القوائم المالية الذين لم يتم تحديدهم ضمن الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، كما تم توضيحه سابقا من جهة، كما أن عدم وجود المحللين الماليين كمهنة مستقلة في الجزائر، وهي الفئة التي عادة ما يتم اللجوء إليها كممثل لمستخدمي القوائم المالية من جهة ثانية، ولتحديد المجال التجريبي أوالعينة التي يسعى الباحث لدراستها، لا ينصب الاهتمام على "تمثيل" العينة للمجتمع (مستخدمي القوائم المالية) بل على مفهوم "التنويع"[1] لهؤلاء المستخدمين.

[1] Alvaro Pires, Op. cit., P 64

ولتطبيق ذلك تم اختيار مجموعة من إطارات المؤسسات العمومية الاقتصادية التي لها علاقة مباشرة باستخدام القوائم المالية أو بإعدادها وتتمثل في:أعضاء مجالس الادارة، مدراء مركزيين، مديري المالية والمحاسبة.

وتم الاتصال ب18شركة بحكم معرفة الباحث المسبقة لهذه الشركات وبعض الاطارات العاملين بها، ويطلب في كل شركة الاجابة إن أمكن على 3 استبيانات.

والفئة الثانية التي تمت الاستعانة بها في هذا البحث هي محافظي الحسابات (المراجعين القانونيين). ولقد تم انتقاء عدد من هؤلاء المهنيين ممن تتوفر فيهم الخبرة الواسعة، وكان عدد مكاتب المراجعة الذين أُرسِل إليهم الاستبيان هو 79يتوزعون كما يلي:

جدول رقم (1.VIII) مكونات عينة الدراسة من المهنيين

الصفة	العدد
الخبراء المحاسبون أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة	6
أعضاء المجلس الوطني للخبراء المحاسبيين	6
أعضاء المجلس الوطني لمحافظي الحسابات	6
خبراء محاسبيين يتواجدون في الجوار (عنابة)	7
خبراء ومحافظي الحسابات آخرون *	54
مجموع من وُزع عليهم الاستبيان	79

المصدر: من إعداد الباحث

*هؤلاء الخبراء تم اختيارهم من خلال: – الاقدمية في الحصول على الترخيص في ممارسة المهنة،

– الانتداب ضمن الشركات الكبرى وتم التعرف عليهم سواء من خلال التقارير السنوية المتوفرة على شبكة الانترنت، أو من خلال المواقع الرسمية للشركات. ولقد تم توزيع الاستبيان إما بالاتصال المباشر أو عن طريق البريد الالكتروني.

والجدول الموالي يوضح تشكيلة المجال التجريبي (العينة) والاستبيانات الموزعة والمستردة:

جدول رقم جدول رقم (2.VIII) **المجال التجريبي للدراسة**

الفئة	العدد	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المـ ستردة	النسبة %
الشركات	18	54	17	31,5
الخبراء ومحافظي الحسابات	79	79	28	35,4
المجموع		133	45	33,8

المصدر : من اعداد الباحث

III. أداة الدراسة

1.III الاستمارة

إن طبيعة الموضوع أو المشكلة محل الدراسة هي التي تحدد حجم و نوعية وطبيعة أدوات البحث التي يجب أن يستخدمها الباحث لإنجاز وإتمام عمله[1].

ولقد تم في هذا البحث اعتماد الاستبيان (الاستمارة) وهي "أداة لجمع البيانات قوامها الاعتماد على مجموعة أسئلة مكتوبة للحصول على البيانات التي تفيد في الاجابة على مشكلة من المشكلات"[2]

تم تصميم الاستبيان بعد اعتماد فرضيات البحث مع الاخذ بعين الاعتبار الدراسات والمراجع العلمية التي لها علاقة بموضوع الدراسة. وبعد تنقيحه من قبل الاستاذة المشرفة تم عرضه على 4 محكمين، منهم اثنين أكاديميين و اثنين من المهنيين، ولقد تم أخذ ملاحظاتهم بعين الاعتبارعند إعداد الاستبيان النهائي (الملحق رقم 1). ينقسم الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء كما يلي :

الجزء الاول :يحتوي على معلومات عامة ويضم فرعين، يتعلق الاول بإطارات الشركات ويتضمن معلومات عن المجيب عن الاستبيان والشركة التي يعمل فيها (الشهادة العلمية،الخبرة المهنية، الوظيفة ، الشكل القانوني للشركة، قطاع النشاط، رقم أعمال السنة الاخيرة،عدد العمال، نوع إدارة الشركة، عدد أعضاء مجلس الادارة، المدة الزمنية المتوسطة لكل عضو).

[1] ماثيو جيدير (ترجمة ملكة أبيض)، منهجية البحث، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص 28

[2] رحيم يةنس كرو الغزاوي، مقدمة في منهج البحث العلمي، دار دجلة عمان الاردن، 2008 ، ص 131

أما الفرع الثاني فيخص المهنيين ويضم معلومات عن صاحب مكتب المراجعة، عدد الانتدابات الاجمالية لمراجعة الحسابات، عدد الانتدابات الحالية، قطاعات النشاط للشركات).

الجزء الثاني : يتعلق بجودة المعلومة المالية، وتم تحديدها بالخصائص النوعية التالية :

1-التمثيل الصادق (fidélité) وتضم 3عبارات،
2- الملائمة (pertinence) وتضم عبارتين،
3- التوقيت المناسب (rapidité) وتضم عبارة واحدة،
4- القابلية للتحقق (vérifiabilité) وتضم عبارة واحدة،
5- القابلية للمقارنة (comparabilité) وتضم عبارة واحدة،
6- القابلية للإدراك (الفهم) (compréhensibilité) وتضم عبارة واحدة.

كما يضم الجزء الثاني عبارة تطلب من المجيب على الاستبيان ترتيب هذه الخصائص وفقا لما يراه.

الجزء الثالث : ويتعلق بتأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية، ويضم هذا الجزء:

- تأثير آلية مجلس الإدارة من حيث تشكيلته وتضم 10عبارات، وكذلك من حيث تأثير تسييره و تضم عبارتين، وتم التركيز في هذه الآلية على :
  - ✓ الفصل بين الإدارة التنفيذية للشركة و مجلس الإدارة،
  - ✓ تعيين أعضاء من مجلس الإدارة لا ينتمون إلى المؤسسة الأم أو المجمع،
  - ✓ تعيين أعضاء في مجلس الإدارة مستقلين من الاخصائيين والخبراء،
  - ✓ تعيين أعضاء يمثلون العمال،
  - ✓ تعيين لجنة التدقيق على مستوى مجلس الإدارة،
  - ✓ عدد الأعضاء في مجلس الإدارة وحضورهم للاجتماعات.

- تأثير آلية هيكل رأس مال الشركة ويضم عبارتين.

إن ملكية رأس مال الشركة من قبل مساهم وحيد قد تجعله لا يعطي اهتماما لجودة المعلومة المالية باعتبار امكانية حصوله على كل المعلومات عن طريق مجلس الإدارة الذي يهيمن عليه، ولذلك فقد تم التركيز على :

- ✓ ملكية رأس مال الشركة من قبل مساهم واحد تؤثر سلبا على جودة المعلومة المالية،
- ✓ ملكية رأس مال الشركة العمومية من قبل أكثر من مساهم، حتى ولو كانت مؤسسات عمومية أخرى فهي تؤثر ايجابا في جودة المعلومة المالية.

– تأثير آلية التدقيق القانوني ويضم خمس عبارات، وقد تم التركيز في هذه الآلية على:

- ✓ تأثير انتماء مكتب التدقيق إلى المكاتب الدولية في جودة المعلومة المالية،
- ✓ الفصل بين مهمة تدقيق الحسابات والمهام الاستشارية الأخرى يؤثر ايجابا في جودة المعلومة المالية،
- ✓ تعيين نفس مدقق الحسابات لعدة عهدات متتالية في نفس الشركة يؤثر سلبا في جودة المعلومة المالية.

– تأثير محددات أو خصائص مجلس الادارة وفق التشريع الجزائري وتضم 7عبارات، وقد تم التركيز على:

- ✓ حجم مجلس الإدارة الذي يتكون عدد أعضاءه من 3 و 12 عضوا يؤثر ايجابا في جودة المعلومة المالية،
- ✓ حجم مجلس الرقابة والتوجيه الذي يتكون عدد أعضاءه من 3 و 7 أعضاء يؤثر ايجابا في جودة المعلومة المالية،
- ✓ عدم الزامية تعيين لجان التدقيق لدى مجلس الإدارة وأعضاء مستقلين يؤثر سلبا في جودة المعلومة المالية.

– تأثير محددات التدقيق القانوني وفق التشريع الجزائري و تضم 4فقرات تم التركيز فيها على:

- ✓ تحديد عهدة محافظ الحسابات ب 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يساهم في جودة المعلومة المالية،
- ✓ تعيين أكثر من محافظ حسابات في الشركات الكبيرة يؤثر ايجابا في جودة المعلومة المالية،
- ✓ كيفية تحديد أتعاب محافظ الحسابات تؤثر في جودة المعلومة المالية.

2.III المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكرات (Likert scale) الخماسي في هذا الاستبيان للإجابة عن الاسئلة كما يلي:

جدول رقم (3.VIII) مقياس الاجابة عن الاستبيان

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر : من إعداد الباحث

كما تم اعتماد هذا المقياس عند تحليل النتائج باستخدام الوسط الحسابي المرجح كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (4.VIII) مقياس الاجابة عن الاستبيان

التصنيف	الدرجة	الوزن النسبي %	الوسط الحسابي المرجح
غير موافق بشدة	01	20	]1،80 - 1[
غير موافق	02	40	]2،60 - 1،80[
محايد	03	60	] 3،40 - 2،60[
موافق	04	80	] 4،20 - 3،40[
موافق بشدة	05	100	[5 - 4،20]

المصدر : من إعداد الباحث بناء على حساب المتوسط المرجح

III.3. صدق وثبات الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن يكون قادرا على قياس ما أُعد لقياسه. وقد تم التأكد من صدق الاستبيان كما يلي:

أ- صدق المحكمين: تم عرض الاستبيان على محكمين بهدف الاستفادة من آرائهم وخبرتهم وقياس مدى صدق الأداة، ويوضح الملحق رقم (1 مكرر) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون تم إجراء التعديلات اللازمة.

ب- ثبات الاستبيان: يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي النتائج نفسها إذا أُعيد تطبيق الاستبيان على نفس العينة في نفس الظروف وفي أوقات مختلفة، أو بمعنى آخر أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات. ولقد تم قياس ثبات الاستبيان باستعمال معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، الذي تتراوح قيمته بين [0-1] وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس قوة تماسك المقياس، حيث يعتبر المعامل مقبولا إحصائيا إذا كانت نسبته أكبر من 60%، وكلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما كان ثبات الاستبيان قويا[1].

[1]Jean STAFFORD, Paul BODSON, L'analyse multivariée avec SPSS, Presses de L'Université du Québec, Québec, CANADA, 2006, P :99.

والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفا كرونباخ للاستبيان:

جدول رقم (5.VIII): نتائج اختبار معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

محاور الاستبيان		عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	1المحور الاول	جودة المعلومة المالية	09	0,727
2	المحور الثاني	تأثير اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية	30	0,800
جميع الفقرات			39	0,805

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول يظهر لنا أن قيمة الفا كرونباخ للمحور الاول هو 0،727 وللمحور الثاني 0،800 بينما لجميع الفقرات فهي تساوي 0،805 وهي قيم تفوق القيمة المرجعية 0،60 وبالتالي يمكن القول أن أسئلة الاستبيان متناسقة وغير متناقضة وأنها تتميز بدرجة ثبات تمكنه من تحقيق الهدف الذي و ضع من أجله.

4.III التوزيع الطبيعي

الهدف من هذا الاختبار هو معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. وهو اختبار ضروري لدراسة الفرضيات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

والقاعدة الاحصائية المعمول بها في حالة العينات الكبيرة أي التي تفوق 30، وتطبيقا لنظرية النهاية المركزية، فإن التوزيع الذي تتبعه العينة يقترب من التوزيع الطبيعي[1]. وهو ما ينطبق على عينة هذه الدراسة التي عدد مفرداتها يساوي 45 .

5.III . الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج SPSS اصدار 21 لتحليل البيانات الاحصائية التي تم جمعها عن طريق الاستمارة وتمثلت الاساليب الاحصائية في مقاييس النزعة المركزية : التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري.

[1] Statistiques de la gestion théories et problèmes, Léonard J. Kaznier, série SCHAUM, MC Grawhill édition, 1982, P 112

IV. تحليل المميزات الشخصية للعينة

1.IV تحليل فئة إطارات الشركات

1.1.IV توزيع إطارات الشركات وفق المؤهل العلمي:

يوضح الجدول التالي توزيع الأفراد المستقصين من الشركات حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (6.VIII): توزيع عينة اطارات الشركات حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دراسات تطبيقية (DEUA)	1	6
ليسانس	8	47
ماستر	1	6
مهندس	6	35
دكتوراه	1	6
المجموع	**17**	**100%**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق 3

تبين من الجدول أعلاه أن جميع إطارات الشركات الذين أجابوا على الاستبيان وعددهم 17هم من خريجي الجامعات. فمن بين 17مجيبا نجد أن 8 متحصلين على شهادة ليسانس. في حين كان 6 متحصلين على شهادة مهندس.

إن توفر المؤهل العلمي عند مجيبي الاستبيان يعني إمكانية استيعابهم لموضوع الاستبيان والإجابة عليه.

2.1.IV توزيع عينة إطارات الشركات وفق عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة إطارات الشركات حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (7.VIII): توزيع عينة اطارات الشركات حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	0	0
بين 5 و 10 سنوات	1	6
بين 11 و 15 سنة	3	18
بين 16 و 20 ستة	6	35
أكثر من 20 سنة	7	41
المجموع	**17**	**100%**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

يوضح الجدول أن 16 مجيبا من بين 17 أي بنسبة 94% هم من ذوي الخبرة القوية لأكثر من 10سنوات، وهو عامل مهم في حكمهم على أسئلة الاستبيان انطلاقا من خبرتهم.

3.1.IV توزيع عينة إطارات الشركات وفق المنصب الوظيفي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد عينة عينة اطارات الشركات حسب المنصب الوظيفي :

جدول رقم (8.VIII): توزيع عينة اطارات الشركات حسب المنصب الوظيفي

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
رئيس مدير عام	1	6
مساعد المدير العام للمالية	1	6
مساعد المدير العام	1	6
مدير وحدة	1	6
مدير مركزي	7	41
مدير الادارة والمالية	2	12
مدير المالية والمحاسبة	4	23
المجموع	**17**	**100%**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

من خلال الجدول يظهر أن مجيبي الاستبيان لهم مناصب عليا ضمن الإدارة العليا لكل شركة، وهو ما يؤهلهم لمعرفة حيثيات عمل مجلس الإدارة و كذلك اطلاعهم على القوائم المالية، فالوظائف التي يشغلها مجيبو الاستبيان كلها لها علاقة مباشرة بإعداد القوائم المالية.

2.IV تحليل خصائص الشركات

1.2.IV. توزيع الشركات وفق الطبيعة القانونية والادارية

يوضح الجدول الموالي توزيع الشركات محل الدراسة وفق الطبيعة القانونية لها والهيئات المديرة.

جدول رقم (9.VIII): توزيع الشركات

وفق الطبيعة القانونية			وفق هيئة ادارة الشركة			وفق الادارة التنفيذية		
عدد الشركات	النسبة	الطبيعة القانونية	عدد الشركات	النسبة	الهيئة	عدد الشركات	النسبة	مسؤول الادارة
9	100	شركة ذات أسهم	9	100	مجلس الادارة	6	67	الرئيس المدير العام
						3	33	المدير العام
9	**100**		**9**	**100**		**9**	**100**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

يتضح من خلال الجدول أن الشركات محل الدراسة كلها شركات ذات أسهم ويشرف على إدارتها مجلس إدارة، في حين نجد أن الإدارة التنفيذية يقودها الرئيس المدير العام في6 شركات من بين التسع شركات، أما الباقي فيقودها المدير العام. وهو ما يؤكد أن التوجه العام في تسيير الشركات هو الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

2.2.IV خصائص مجالس الإدارة

يوضح الجدول الموالي خصائص مجالس الادارة للشركات محل الدراسة.

إن الحصول على معلومات تتعلق بخصائص مجلس الإدارة (عدد الأعضاء، المدة المتوسطة للعضو، عدد العهدات للعضو) يسمح لنا بتكوين فكرة عامة عن واقع مجالس الإدارة في هذه الشركات قبل الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بها.

جدول (10.VIII): خصائص مجالس ادارة الشركات

وفق عدد أعضاء مجلس الادارة			وفق المدة المتوسطة للعضو			وفق عدد العهدات الكلي للعضو		
عدد الشركات	النسبة	عدد الاعضاء	عدد الشركات	النسبة	المدة	عدد الشركات	النسبة	عدد العهدات
1	11	4	1	11	0	1	11	2
1	11	5	1	11	1	6	67	3
3	33	6	4	44	2	1	11	4
3	33	7	3	33	3	1	11	5
1	11	8						
9	**100**		**9**	**100**		**9**	**100**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

ويتبين من خلال الجدول أن عدد أعضاء مجالس إدارة في الشركات محل الدراسة يتراوح بين 4 و 8 أعضاء، وفي المتوسط بين 6 و 7 أعضاء.

كما أن المدة المتوسطة لعضو مجلس الإدارة في الشركة هي بين 2 و 3 سنوات، بينما نجد أن عدد العهدات الكلي لكل عضو، أي باحتساب الشركات الاخرى، هو 3 عهدات.

3.IV تحليل فئة المهنيين

1.3.IV توزيع فئة المهنيين من حيث نوع الاعتماد

يوضح الجدول التالي فئة المهنيين حسب نوع الاعتماد المتحصل عليه.

جدول رقم (11.VIII): توزيع عينة المهنيين حسب نوع الاعتماد

الاعتماد	التكرار	النسبة
خبير محاسب – محافظ حسابات	22	79
محافظ حسابات	6	21
المجموع	**28**	**100%**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

إن مجيبي الاستبيان من المهنيين عددهم 28، من بينهم 22 خبيرا محاسبيا ومحافظ حسابات أي بنسبة 79%. بينما تمثل فئة محافظي الحسابات نسبة 21%.

2.3.IV توزيع فئة المهنيين حسب سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي توزيع فئة المهنيين وفق عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (12.VIII): توزيع فئة المهنيين حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	0	0
بين 5 و 10 سنوات	1	4
بين 11 و 15 سنة	0	0
بين 16 و 20 ستة	13	46
أكثر من 20 سنة	14	50
المجموع	**28**	**100%**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

يتضح من الجدول أعلاه أن 46% من المستقصين لديهم خبرة بين 16 و 20 سنة، بينما يمثل من لديهم خبرة تفوق 20سنة نسبة 50%، أي أن لدينا نسبة 96 % من مجيبي الاستبيان تفوق خبرتهم 15سنة وهو ما يسمح لهؤلاء بالفهم الجيد لموضوع الاستبيان والإجابة عليه بدقة.

3.3.IV توزيع فئة المهنيين حسب المحفظة الحالية

يوضح الجدول التالي توزيع فئة المهنيين وفق المحفظة الحالية (عدد الشركات المعين فيها)

جدول رقم (13.VIII): توزيع فئة المهنيين حسب عدد المحفظة الحالية

عدد الشركات في المحفظة الحالية للمكتب	النسبة	التكرار
3	4	1
4	11	3
5	4	1
6	18	5
7	7	2
8	25	7
9	21	6
10	11	3
52	**100%**	**28**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

يتضح من الجدول أعلاه أن عدد الشركات في محفظة أفراد العينة من المهنيين هي 52 شركة. وأن أقل محفظة تتكون من 3 شركات يتولاها مكتب واحد، في حين أن هناك 3 مكاتب يتولى كل واحد منهم أكبر محفظة تتكون من 10 شركات.

كما يلاحظ أن عدد المكاتب التي لديها محفظة تفوق 5 شركات هي23 مكتب أي أن نسبة 82% من لديها من مجموع محفظة العينة 77% (40شركة).

4.3.IV توزيع فئة المهنيين حسب العدد الإجمالي للعهدات

يوضح الجدول الموالي توزيع فئة المهنيين وفق العدد الاجمالي للعهدات (العدد الإجمالي للشركات المعين فيها)

جدول رقم (14.VIII): توزيع فئة المهنيين حسب العدد الاجمالي للعهدات

التكرار	النسبة	عدد الشركات في المحفظة اجمالا
1	4	10
1	4	12
2	7	14
3	11	15
3	11	16
3	11	18
4	14	20
2	7	22
2	7	24
1	4	25
1	4	26
1	4	28
2	7	30
1	4	35
1	4	40
28	**100%**	**335**

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 3

يبين الجدول السابق أن مجموع العهدات التي في حوزة مكاتب المراجعة 28 هي 335 عهدة وأن أقل مكتب لديه في خبرته 10عهدات، وأن أكبر عدد العهدات في حوزة أحد المكاتب هو 40.

في حين أن هناك 15مكتبا أي بمعدل 53% من مجموع عينة المهنيين لديه 250 عهدة من المجموع أي بنسبة 74%.

إن كل ذلك يدل على أن هؤلاء المهنيين بحكم خبرتهم الطويلة في مراجعة الحسابات بإمكانهم الإجابة عن أسئلة الاستبيان بكل دقة وهو ما كنا نسعى للوصول إليه.

خاتمة الفصل

لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على دراسة نوعية مكوناتها من المهنيين الممارسين في مجال المحاسبة ومن الاطارات المسيرة في المؤسسات العمومية الاقتصادية . ولقد حرص الباحث على أن يكون هؤلاء من الممارسين الذين لديهم اطلاع كاف بالقوائم المالية وكيفية إعدادها من جهة ومدى تأثير مختلف هياكل الشركة و المراجعة القانونية فيها.

إن الاستمارة المستخدمة في هذه الدراسة تم اعدادها وفقا للجوانب النظرية المدروسة من جهة ، و الأخذ بعين الاعتبار الممارسات الميدانية من جهة ثانية ، و قد تم تحكيم الاستبيان من قبل مهنيين وأكاديميين أخذت ملاحظاتهم بعين الاعتبار .

و لتحليل البيانات المالية تم استخدام برنامج SPSS إصدار 21 حتى تكون النتائج أكثر دقة وموضوعية.

الفصل التاسع

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد تقديم الاطار المنهجي للدراسة الميدانية في الفصل السابق وتوضيح الأدوات الاحصائية المستخدمة، نقوم في هذا الفصل بتحليل نتائج هذه الدراسة معتمدين في ذلك على برنامج SPSS.

و سنتناول في هذا الفصل :

I. تحليل فقرات المحور الاول : جودة المعلومة المالية.
II. تحليل تأثير آليات الحوكمة (مجلس الادارة، هيكل رأس المال، التدقيق القانوني) في جودة المعلومة المالية
III. تحليل تأثير الاطار التشريعي للحوكمة في جودة المعلومة المالية.
IV. اختبار الفرضيات.

I. تحليل فقرات المحور الأول – جودة المعلومة المالية

بعد أن توصلنا في الجزء النظري إلى أن الخصائص النوعية المدرجة في النظام المحاسبي المالي لا تعبر عن جودة المعلومة المالية، تم اقتراح خصائص نوعية أخرى مستمدة من الإطار المفاهيمي لـ IASB المعدل سنة 2010 مع الأخذ بعين الاعتبار واقع الممارسة في الجزائر سواء في المحاسبة أو في التدقيق. ثم عرضت هذه الخصائص على عينة الدراسة لإبداء رأيهم بشأنها ضمن فقرات المحور الأول من الاستبيان.

1.I الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تم تصنيف الأجوبة المتعلقة بالخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومة المالية في الجدول رقم (2.IX) في الصفحة الموالية

يتضح من الجدول أن المتوسط العام للأجوبة على فقرات المحور الأول هو (4,69) أي أن اتجاه الإجابة نحو الموافقة بشدة، مما يدل على أن المستجوبين يؤيدون بشكل تام أن هذه الخصائص النوعية هي معبرة فعلا عن جودة المعلومة المالية.

وبغرض وضع ترتيب للخصائص النوعية وفقا لآراء المستقصين، بتحليل الإجابات عن كل خاصية باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، فإننا نتحصل على الجدول التالي:

جدول رقم (1.IX) اجابات المحور الاول : الخصائص النوعية للمعلومة المالية

الخصائص	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
التمثيل الصادق				25	110	4,81	0,271	موافق بشدة	1
الملاءمة				18	72	4,80	0,359	موافق بشدة	2
السرعة في الاعداد				10	35	4,78	0,420	موافق بشدة	3
القابلية للتحقق				14	31	4,69	0,468	موافق بشدة	4
القابلية للمقارنة			1	14	30	4,64	0,529	موافق بشدة	5
القابلية للإدراك				20	25	4,56	0,503	موافق بشدة	6

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 4

جدول رقم (2.IX) اجابات المحور الاول : جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1.1.II	التكرار				9	36	4,80	0,405	موافق بشدة	2
	النسبة %				20	80				
2.1.II	التكرار				10	35	4,78	0,420	موافق بشدة	3
	النسبة %				22,22	77,78				
3.1.II	التكرار				6	39	4,87	0,344	موافق بشدة	1
	النسبة %				13,33	86,67				
1.2.II	التكرار				9	36	4,80	0,405	موافق بشدة	2
	النسبة %				20	80				
2.2.II	التكرار				9	36	4,80	0,405	موافق بشدة	2
	النسبة %				20	80				
3.II	التكرار				10	35	4,78	0,420	موافق بشدة	3
	النسبة %				22,22	77,78				
1.4.II	التكرار				14	31	4,69	0,468	موافق بشدة	4
	النسبة %				31,11	68,89				
2.4.II	التكرار			1	14	30	4,64	0,529	موافق بشدة	5
	النسبة %			2,22	31,11	66,67				
3.4.II	التكرار				20	25	4,56	0,503	موافق بشدة	6
	النسبة %				44,44	55,56				
المجموع							**4,69**	**0,259**	**موافق بشدة**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 4

و من خلال جدول رقم (1.IX) يتبين لنا أن خاصية التمثيل الصادق كانت في المرتبة الاولى بمتوسط حسابي قدره 4.81 مع انحراف معياري قدره 0،271 وهو ما يؤكد شبه الاتفاق حول أهمية هذه الخاصية في جودة المعلومة المالية لدى المستجوبين.

وتأتي في المرتبة الثانية خاصية الملائمة بمتوسط حسابي قدره 4.80 مع انحراف معياري يساوي 0.359 وهو ما يعطي خاصية ملائمة المعلومة لاتخاذ القرارات الاقتصادية مكانتها ضمن مفهوم جودة المعلومة المالية.

خاصية السرعة في الاعداد احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4،78 مع انحراف معياري قدره 0،420. إن هذه الخاصية تكتسب أهمية بالغة ضمن جودة المعلومة المالية خاصة مع ارتباطها الوثيق بالملائمة.

أما القابلية للتحقق فقد كانت في المرتبة الرابعة بمتوسط قدره 4،69 مع انحراف معياري 0،468. رغم أهمية هذه الخاصية في العمل المحاسبي إلا أن المستجوبين لم يولوها المراتب الأولى ولكنهم متفقون على مكانتها ضمن مفهوم جودة المعلومة.

بالنسبة للقابلية للمقارنة فقد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4،64 وبانحراف معياري 0،529. تؤكد أجوبة المستقصين أن جودة المعلومة المالية تقتضي امكانية مستخدميها ملاحظة أوجه التشابه والاختلاف بين المعلومات.

وأخيرا خاصية القابلية للإدراك، وهي تأتي في المرتبة السادسة بمتوسط 4،56 وانحراف معياري 0،503 وهي الخاصية التي لا يمكن أن تكتمل جودة المعلومة المالية إلا بها، فالقابلية للإدراك تتعلق بتنظيم المعلومة وتعريفها وحسن عرضها.

2.I . ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية

جدول رقم (3.IX) ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية

الخصائص	الترتيب	الرتبة 1	الرتبة 2	الرتبة 3	الرتبة 4	الرتبة 5	الرتبة 6	المجموع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
التمثيل الصادق		34	9		1		1	45	5,62	0,912	1
الملاءمة		10	23	10	1	1		45	4,89	0,859	2
السرعة في الاعداد		4	3	13	20	3	2	45	3,51	1,160	4
القابلية للتحقق		1	10	17	15	2		45	3,84	0,903	3
القابلية للمقارنة		2	1	1	3	20	18	45	1,96	1,224	6
القابلية للإدراك		4	2			18	21	45	2,02	1,530	5

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 4

إن أجوبة المستقصين حول الخصائص المكونة لجودة المعلومة المالية أعطت لنا بعد تحليلها ترتيبا للخصائص وفق ما ذكر آنفا. وفي الوقت نفسه كان المستقصون مطالبون بإعطاء ترتيب لها حتى تتسنى المقارنة بين الأجوبة المعطاة من جهة والترتيب من جهة ثانية.

ولقد كانت أجوبة المستقصين حول ترتيب الخصائص النوعية ملخصة في الجدول التالي :

جدول رقم (4.IX): ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المالية

الخصائص	الترتيب الاول			الترتيب الثاني			الترتيب النهائي
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
التمثيل الصادق	4,81	0,271	1	5,62	0,912	1	1
الملاءمة	4,80	0,359	2	4,89	0,859	2	2
السرعة في الاعداد	4,78	0,420	3	3,51	1,160	4	3
القابلية للتحقق	4,69	0,468	4	3,84	0,903	3	4
القابلية للمقارنة	4,64	0,529	5	1,96	1,224	6	5
القابلية للإدراك	4,56	0,503	6	2,02	1,530	5	6

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 4

من خلال الجدول يتضح لنا أن ترتيب الخصائص النوعية المقدم من قبل المستقصين اختلف قليلا عن الترتيب المستنتج من خلال أجوبتهم. فخاصيتي السرعة في الإعداد والقابلية للتحقق قد أخذت كل منهما رتبة الأخرى؛ فخاصية السرعة في الإعداد أصبحت في المرتبة الرابعة بدلا من الثالثة، والقابلية للتحقق أصبحت في المرتبة الثالثة بدلا من الرابعة.

وكذلك الحال بالنسبة لخاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للإدراك فقد أخذت كل منهما مرتبة الأخرى.

ولوضع ترتيب نهائي للخصائص النوعية المقدم من قبل المستقصين تم الأخذ بعين الاعتبار الانحراف المعياري لكلا الترتيبين فأصبح كما يلي :

1. التمثيل الصادق،
2. الملائمة،
3. القابلية للتحقق،
4. السرعة في الإعداد،
5. القابلية للإدراك،
6. القابلية للمقارنة.

II. تحليل نتائج المحور الثاني – أثر آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية

يهدف هذا المحور إلى معرفة ما إذا كانت آليات الحوكمة تؤثر في جودة المعلومة المالية، وقد تم دراسة آليات مجلس الإدارة، هيكل رأس المال، التدقيق الخارجي مع الأخذ بعين الاعتبار محددات هذه الآليات ضمن التشريع الجزائري.

II.1 . تأثير تشكيلة مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية

ولقد كانت أجوبة المستقصين فيما يتعلق بتشكيلة مجلس الإدارة موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (5.IX): تأثير تشكيلة مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
1.1.III	التكرار	9	7	0	17	12	3,36	1,525	محايد	5
	النسبة %	20,00	15,56		37,78	26,67				
2.1.III	التكرار	0	1	1	17	26	4,51	0,661	موافق بشدة	2
	النسبة %		2,22	2,22	37,78	57,78				
3.1.III	التكرار	9	12	4	18	2	2,82	1,284	محايد	7
	النسبة %	20,00	26,67	8,89	40,00	4,44				
4.1.III	التكرار	2	12	11	17	3	3,16	1,043	محايد	6
	النسبة %	4,44	26,67	24,44	37,78	6,67				
5.1.III	التكرار	1	1	1	13	29	4,51	0,843	موافق بشدة	3
	النسبة %	2,22	2,22	2,22	28,89	64,44				
6.1.III	التكرار	0	0	0	13	32	4,71	0,458	موافق بشدة	1
	النسبة %				28,89	71,11				
7.1.III	التكرار	2	5	5	19	14	3,84	1,127	موافق	4
	النسبة %	4,44	11,11	11,11	42,22	31,11				
8.1.III	التكرار	8	28	6	2	1	2,11	0,832	غير موافق	10
	النسبة %	17,78	62,22	13,33	4,44	2,22				
9.1.III	التكرار	7	15	5	17	1	2,78	1,185	محايد	8
	النسبة %	15,56	33,33	11,11	37,78	2,22				
10.1.III	التكرار	6	17	5	17	0	2,73	1,116	محايد	9
	النسبة %	13,33	37,78	11,11	37,78					
					المجموع 1		**0,467**	**3,45**	**موافق**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

يبين الجدول أن مجموع الأجوبة تتفق على أن تشكيلة (هيكل) مجلس الإدارة تؤثر في جودة المعلومة المالية ويستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي لمجموع الاجوبة الذي بلغ 3،45 وهو باتجاه الموافقة مع انحراف معياري يقدر ب 0،467 ما يعني أن نسبة تشتت الأجوبة قليلة.

وقد كانت الأجوبة التفصيلية على فقرات تشكيلة مجلس الإدارة كما يلي :

– من حيث عدد أعضاء مجلس الإدارة تبين لنا من جهة، أن المستقصين يتفقون على أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يكون وفقا لحجم الشركة (العبارة 2) بمتوسط حسابي 4،51 وبانحراف معياري 661،0 وهو اتجاه الموافقة بشدة، ومن جهة ثانية كانت أجوبتهم محايدة فيما يتعلق بتأثير العدد الكبير لأعضاء مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية (العبارة 1) بمتوسط حسابي 3،36 وانحراف معياري 1،525. رغم أن أجوبة الموافقة والموافقة بشدة بالنسبة لهذه العبارة الأخيرة تمثل 64% من مجموع الأجوبة إلا أن هذا التشتت في الأجوبة يؤكد عدم التوافق حول تأثير العدد الكبير لأعضاء مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية.

– فيما يتعلق باستقلالية مجلس الإدارة عن الادارة التنفيذية :

التأثير الإيجابي للفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في جودة المعلومة المالية (العبارة 3) تبين أن إجابات المستقصين محايدة بمتوسط حسابي 2،82 وانحراف معياري 1،284 مما يعني أنه بالنسبة لهم فإن هذا الفصل لا يؤثر بالضرورة في جودة المعلومة المالية.

نفس الاستنتاج خلُص إليه المستقصون فيما يتعلق بالشركات التي يديرها مجلس التوجيه والرقابة (العبارة 4) بمتوسط حسابي 3،16 وانحراف معياري 1،043 مما يدل على تشتت الأجوبة.

إن أجوبة العبارتين 3 و 4 المتعلقتين بمبدأ الفصل بين المهام التنفيذية وإدارة الشركة، الذي يمكن تطبيقه سواء في الشركات التي يديرها مجلس الإدارة أو مجلس التوجيه والرقابة، تؤكد اختلاف وجهات النظر بشأن تأثير هذا المبدأ في جودة المعلومة المالية.

أما تعيين أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة سواء لا ينتمون إلى الشركة الأم أو المجمع (العبارة 5) أو من المتخصصين والخبراء (العبارة 6) فقد كانت أجوبة المستقصين مؤيدة بشدة أن تعيين هؤلاء الأعضاء يؤثر إيجابا في جودة المعلومة المالية بمتوسط حسابي 4،51 و 4،71 للعبارتين على التوالي وبانحراف معياري 0،843 و 0،458.

– تعيين ممثلين للعمال ضمن مجلس الإدارة (العبارة 7) ، أجاب عنه المستقصون بالموافقة بمتوسط حسابي 3،84 وبانحراف معياري 1،127.

– فيما يتعلق بعدم التأثير الإيجابي لعضو مجلس الإدارة المعين لعدة عهدات في الشركة نفسها (العبارة 8) فإن أجوبة المستقصين كانت بغير الموافقة بمتوسط حسابي 2،11 وانحراف معياري 0،832 وهو ما يعني أن عضو مجلس الإدارة المعين لعدة عهدات داخل نفس الشركة قد يكون له تأثير إيجابي في جودة المعلومة المالية.

– أما عدم التأثير في جودة المعلومة المالية لمجلس الإدارة الذي يشكل الاعضاء القدامى أغلبيته (العبارة 9)، فان أجوبة المستقصين كانت محايدة بمتوسط حسابي 2،780 وانحراف معياري 1،185 وهو ما يعني أن تشتت الأجوبة وعدم اتفاق المستقصين حول هذه العبارة.

– عدم إمكانية التأثير الإيجابي لعضو مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية إذا كان منتدبا في أكثر من 3 مجالس إدارة (العبارة 10) فان أجوبة المستقصين كانت كذلك محايدة بمتوسط حسابي 2،73 وانحراف 1،116، وهو ما يدل على عدم اتفاق المستقصين حول هذه العبارة.

2.II تأثير سير مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية :

تأثير سير مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية من خلال العبارتين (III.2.1 – III.2.2) تتعلق الأولى بمواظبة الأعضاء على حضور اجتماعات مجلس الإدارة، أما الثانية فتتعلق بتعيين لجنة التدقيق كهيئة متخصصة تابعة لمجلس الإدارة وتأثيرهما الإيجابي في جودة المعلومة المالية.

ولقد كانت أجوبة المستقصين فيما يتعلق بسير مجلس الإدارة موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (6.IX): تأثير سير مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
1.2.III	التكرار	0	0	1	17	27	0,543	4,58	موافق بشدة	2
	النسبة %			2,22	37,78	60,00				
2.2.III	التكرار	0	0	2	13	30	0,576	4,62	موافق بشدة	1
	النسبة %			4,44	28,89	66,67				
					المجموع 2		**0,393**	**4,60**	موافق بشدة	
					المجموع 3=2+1		**0,399**	**3,64**	**موافق بشدة**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

وكانت أجوبة المستقصين بالموافقة بشدة لكلتا العبارتين بمتوسط حسابي 4،580 و 4،620 للعبارة الأولى والثانية على التوالي وبانحراف معياري 0،543 و 0،576.

إذا كان حضور الأعضاء لاجتماعات مجلس الادارة من الطبيعي أن يؤثر في جودة المعلومة المالية، فإنه من خلال العبارة الثانية يؤكد المستقصون على أهمية تعيين لجنة التدقيق على مستوى المجلس رغم قلة هذه الممارسة وعدم تأطيرها في التشريع المعمول به.

من خلال فقرات تشكيلة مجالس الإدارة وسيره يتبين أن المستقصين يؤكدون على تأثير آلية مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية. فكانت مجموع إجاباتهم بالموافقة بشدة بمتوسط حسابي 3،64 وبانحراف معياري 0،399.

3.II . تأثير هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية:

دراسة تأثير هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية تناولته العبارتان (III.3.1- III.3.2)، العبارة الأولى تتناول التأثير السلبي للمساهم الوحيد في جودة المعلومة المالية، أما العبارة الثانية فتتناول توزيع رأس مال الشركة العمومية بين عدد من المساهمين ولو كانوا عموميين كذلك، والتأثير الإيجابي لذلك في جودة المعلومة المالية.

ولقد كانت أجوبة المستقصين موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (7.IX): تأثير الية هيكل راس المال في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
1.3.III	التكرار	1	4	5	20	15	1,011	3,98	موافق	2
	النسبة %	2,22	8,89	11,11	44,44	33,33				
2.3.III	التكرار	1	2	7	19	16	0,952	4,04	موافق	1
	النسبة %	2,22	4,44	15,56	42,22	35,56				
					المجموع4		**0,794**	**4,01**	**موافق**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

أجوبة المستقصين كانت بالنسبة للعبارتين بالموافقة بمتوسط حسابي 4،01 وانحراف معياري 0،794 أي أن المستقصين يؤيدون فكرة أنه كلما كان رأس مال الشركة يتوزع على أكثر من مساهم كلما أدى ذلك تحسين جودة المعلومة المالية.

فالعبارة الأولى كان متوسط الإجابة عليها 3،98 بانحراف معياري 1،011 وهو باتجاه الموافقة أما العبارة الثانية فإن المتوسط الحسابي لها هو 4،04 بانحراف معياري 0،952 وهو كذلك باتجاه الموافقة.

4.II . تأثير آلية التدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية :

تتناول العبارات (III.4.1 III.4.5) تأثير آلية التدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية، وكانت أجوبة المستقصين موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (8.IX): تأثير الية التدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
1.4.III	التكرار	0	11	0	18	16	1,160	3,87	موافق	4
	النسبة %		24,44		40,00	35,56				
2.4.III	التكرار	0	0	0	12	33	0,447	4,73	موافق بشدة	1
	النسبة %				26,67	73,33				
3.4.III	التكرار	1	0	0	13	31	0,716	4,62	موافق بشدة	3
	النسبة %	2,22			28,89	68,89				
4.4.III	التكرار	0	0	2	9	34	0,549	4,71	موافق بشدة	2
	النسبة %			4,44	20,00	75,56				
5.4.III	التكرار	10	22	3	9	1	1,104	2,31	غير موافق	5
	النسبة %	22,22	48,89	6,67	20,00	2,22				
	المجموع5						**0,374**	**4,05**	**موافق**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

– كانت أجوبة المستقصين في مجموعها بالموافقة بمتوسط حسابي 4،05 وبانحراف معياري 0،374 فالأجوبة كانت تتراوح بين الموافقة والموافقة بشدة مما يعني أنه ليس هناك تشتتا كبيرا بين آراء المستقصين ما عدا الفقرة الخامسة التي كانت إجابتهم بعدم الموافقة.

– العبارة (III.4.1) تناولت التأثير الإيجابي في جودة المعلومة المالية لمكتب التدقيق إذا كان تابعا لأحد مكاتب التدقيق الدولية، فكانت أجوبة المستقصين بالموافقة بمتوسط حسابي 3،87 وبانحراف معياري 1،160 وهو ما يعني أنه رغم أن الاتجاه العام هو الموافقة على هذه الفقرة إلا أن الانحراف المعياري يعبر عن اختلاف كبير في وجهات نظر المستقصين لهذا الموضوع.

– العبارة (III.4.2) تناولت تأثير خبرة مكتب التدقيق في نشاط الشركة محل المراجعة، فكانت الأجوبة بالموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4،73 وبانحراف معياري 0،447 وهو ما يدل على أن المستقصين يجمعون على تأثير هذه الخبرة في جودة المعلومة المالية.

– العبارة (III.4.3) تتناول مدى أهمية الفصل بين مهمة تدقيق الحسابات والمهام الاستشارية الأخرى التي يمكن لمكتب التدقيق تقديمها، وتأثيرها في جودة المعلومة المالية، فالأجوبة كانت بالموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4،62 وبانحراف معياري 0،716.

– العبارة (III.4.4) تتناول التأثير الإيجابي للجنة التدقيق في جودة أعمال مكتب المراجعة وبالتالي جودة المعلومة المالية. كانت أجوبة المستقصين الموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4،71 وانحراف معياري 0،549 وهو ما يؤكد أهمية وتأثير وجود لجنة التدقيق على مستوى مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية.

– العبارة (III.4.5) تتناول التأثير السلبي لمكتب التدقيق في جودة المعلومة المالية عند تعيينه لعدة عهدات. الأجوبة تؤكد على عدم الموافقة بمتوسط حسابي 2،31 وبانحراف معياري 1،104 وهو ما يؤكد أن هناك تشتتا في أجوبة المستقصين من جهة، وأن تعيين مكتب التدقيق لأكثر من عهدة لا يؤثر بالضرورة سلبيا في جودة المعلومة المالية.

II.5 . تأثير اليات الحوكمة (مجلس الادارة، هيكل رأس المال، المراجعة القانونية) في جودة المعلومة المالية:

يمكننا تجميع نتائج تأثير آليات الحوكمة في الجدول التالي :

جدول رقم (9.IX): تأثير الية التدقيق الخارجي في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
مجلس الادارة	التكرار	44	98	41	180	177	0,399	3,64	موافق	3
	النسبة %	8,15	18,15	7,59	33,33	32,78				
هيكل راس المال	التكرار	2	6	12	39	31	0,79	4,01	موافق	2
	النسبة %	2,22	6,67	13,33	43,33	34,44				
المراجعة القانونية	التكرار	11	33	5	61	115	0,374	4,05	موافق	1
	النسبة %	4,89	14,67	2,22	27,11	51,11				
الاجمالي	التكرار	57	137	58	280	323	0,355	3,78	موافق	
	النسبة %	6,67	16,02	6,78	32,75	37,78				

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

يتضح لنا من الجدول السابق أن تأثير المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية في المرتبة الأولى تليها آلية هيكل رأس المال ثم آلية مجلس الإدارة.

ويستخلص من ذلك أن آليات الحوكمة التي تمت دراستها تؤثر في مجموعها في جودة المعلومة المالية ورغم تفاوت تأثيراتها إلا أن المستقصين أعطوها درجة الموافقة.

III. تأثير الإطار التشريعي و التنظيمي للحوكمة في جودة المعلومة المالية

1.III تأثير محددات (خصائص)مجلس الإدارة وفق التشريع الجزائري في جودة المعلومة المالية

تهتم عبارات هذا الجزء من الاستبيان وعددها 7 (III.5.1– III.5.7) بخصائص مجلس الإدارة المحددة وفق القانون التجاري الجزائري وتأثيرها في جودة المعلومة المالية. وكانت أجوبة المستقصين موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (10.IX): تأثير خصائص مجلس الادارة وفق التشريع الجزائري في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
1.5.III	التكرار	1	3	5	26	10	0,900	3,91	موافق	5
	النسبة%	2,22	6,67	11,11	57,78	22,22				
2.5.III	التكرار	0	2	7	22	14	0,809	4,07	موافق	4
	النسبة %		4,44	15,56	48,89	31,11				
3.5.III	التكرار	1	2	3	13	26	0,957	4,36	موافق بشدة	3
	النسبة %	2,22	4,44	6,67	28,89	57,78				
4.5.III	التكرار	0	8	7	21	9	0,996	3,69	موافق	6
	النسبة %		17,78	15,56	46,67	20,00				
5.5.III	التكرار	4	6	3	22	10	1,230	3,62	موافق	7
	النسبة %	8,89	13,33	6,67	48,89	22,22				
6.5.III	التكرار	2	0	3	11	29	0,967	4,44	موافق بشدة	2
	النسبة %	4,44		6,67	24,44	64,44				
7.5.III	التكرار	1	0	3	13	28	0,815	4,49	موافق بشدة	1
	النسبة %	2,22		6,67	28,89	62,22				
	المجموع 6						**0,605**	**4,08**	موافق	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

– العبارة الأولى تتعلق بتحديد عدد أعضاء مجلس الإدارة بين 3 و 12عضوا وتأثيرها إيجابيا في جودة المعلومة المالية. كانت أجوبة المستقصين بالموافقة بمتوسط حسابي 3،91 وبانحراف معياري 0،900. وقد لوحظ أن عدد أعضاء مجالس الإدارة للشركات محل الدراسة كان بين 4و8 أعضاء وهو تأكيد لتلك الاجابات.

– تحديد عدد أعضاء مجلس التوجيه والرقابة بين 3 و7 أعضاء وتأثير ذلك في جودة المعلومة المالية كان محور العبارة الثانية، وقد كانت الأجوبة بالموافقة بمتوسط حسابي 4،07 وبانحراف معياري 0،809.

– أما العبارة الثالثة تناولت تحديد العدد الأقصى للعهدات في مجالس الإدارة لكل عضو و تأثيرها الإيجابي في جودة المعلومة المالية. أجوبة المستقصين كانت بمتوسط حسابي 4،36 وبانحراف معياري 0،957 أي باتجاه الموافقة بشدة، وهوما يعني أنه لا يمكن لأي عضو أن يعين في مجالس الادارة لأكثر من خمس شركات مرة واحدة. وذلك ما تم التصريح به في الشركات محل الدراسة التي كان فيها عدد العهدات لا يتعدى 3 لكل عضو.

– العبارة الرابعة تناولت عدم تحديد عدد مرات تجديد عهدة عضو مجلس الإدارة في الشركة وتأثيره السلبي في جودة المعلومة المالية. كانت أجوبة المستقصين على ذلك بالموافقة بمتوسط حسابي 3،690 وبانحراف معياري 0،996 ما يعني أن المستقصين متفقون على ذلك دون تشتت كبير.

– العبارة الخامسة تناولت تعيين ممثلين للعمال كأعضاء في مجلس الإدارة وتأثيره الإيجابي في جودة المعلومة المالية. كانت الأجوبة بالموافقة بمتوسط حسابي 3،620 وبانحراف معياري 1،230 وهو ما يعني أن هناك تشتتا في الأجوبة معبرا عن اختلاف وجهات النظر لهذه العبارة بين المستقصين.

– العبارة السادسة تتعلق بعدم تعيين لجنة التدقيق لدى مجلس الإدارة وتأثيره السلبي في جودة المعلومة المالية. أكدت أجوبة المستقصين ذلك بمتوسط حسابي 4،44 وبانحراف معياري 0،967 أي باتجاه الموافقة بشدة.

– عدم تعيين أعضاء مستقلين ضمن مجلس الإدارة وتأثيره سلبا في جودة المعلومة المالية كان مضمون العبارة السابعة التي كانت أجوبة المستقصين حولها بالموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4،490 وبانحراف معياري 0،815.

كانت أجوبة المستقصين حول هذا الجزء إجمالا بالموافقة بمتوسط حسابي 4،680 وبانحراف معياري 0،605 وهو ما يعني أن المستقصين متفقون على أن الترتيبات التشريعية فيما يتعلق بمجلس الإدارة لها تأثير إيجابي في جودة المعلومة المالية.

2.III تأثير أحكام التشريع الجزائري للتدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية

تعتبر العبارات الأربع لهذا الجزء من الاستبيان (III.6.1- III.6.4) أن أحكام القانون التجاري الجزائري للتدقيق القانوني تؤثر سلبيا في جودة المعلومة المالية. وكانت أجوبة المستقصين موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (11.IX): تأثير أحكام التشريع الجزائري للتدقيق القانوني في جودة المعلومة المالية

العبارات	المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	الرتبة
1.6.III	التكرار	12	14	1	8	10	1,565	2,78	محايد	4
	النسبة %	26,67	31,11	2,22	17,78	22,22				
2.6.III	التكرار	3	1	1	17	23	1,090	4,24	موافق بشدة	1
	النسبة %	6,67	2,22	2,22	37,78	51,11				
3.6.III	التكرار	0	3	6	20	16	0,874	4,09	موافق	2
	النسبة %		6,67	13,33	44,44	35,56				
4.6.III	التكرار	3	3	6	20	13	1,134	3,82	موافق	3
	النسبة %	6,67	6,67	13,33	44,44	28,89				
					المجموع7		**0,679**	**3,73**	**موافق**	
					المجموع 7+6=8		**0,515**	**3,95**	**موافق**	

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 5

وقد كانت أجوبة المستقصين إجمالا بالموافقة بمتوسط حسابي 3،730 وبانحراف معياري 0،679 وهو ما يعني أن المستقصين متفقون على أن أحكام التشريع الحالي للتدقيق القانوني تؤثر سلبا في جودة المعلومة المالية خاصة فيما يتعلق بمدة تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه.

– العبارة الأولى تنص على أن تعيين محافظ الحسابات لعهدة مدتها 3سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لها تأثير إيجابي في جودة المعلومة المالية. وقد كانت الأجوبة محايدة بمتوسط حسابي 2،780 وبانحراف معياري 1،565 وهو ما يدل على تشتت آراء المستقصين بهذا الشأن.

– العبارة لثانية تعتبر أن تعيين أكثر من محافظ حسابات للشركات الكبيرة من شأنه أن يؤثر إيجابيا في جودة المعلومة المالية. أكدت الأجوبة بالموافقة بشدة على ذلك بمتوسط حسابي 4،240 وبانحراف معياري 1،090.

– تحدد العبارة الثالثة أن الطريقة الحالية المتبعة في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لها تأثير سلبي في جودة المعلومة المالية، وأكد المستقصون بالموافقة على ذلك بمتوسط حسابي 4،09 وبانحراف معياري 0،874.

– أما العبارة الأخيرة التي تحدد أن طريقة تحديد اتعاب محافظ الحسابات على أساس جدول متفق عليه بين السلطات العمومية وممثلي المهنة يؤثر إيجابيا في جودة المعلومة المالية. وقد كانت أجوبة المستقصين بالموافقة بمتوسط حسابي 3،82 وبانحراف معياري 1،134.

IV. اختبار فرضيات الدراسة

IV.1. الفرضيات

الفرضيات التي سيتم إختبارها إحصائيا تعتمد على الفرضيات البحثية وكل منها تُختبر من خلال الفرضية الصفرية (العدمية) (H0)، والفرضية البديلة (H1) وهي مبينة فيما يلي:

1. الفرضية المتعلقة بجودة المعلومة المالية

اختبار الفرضية الأولى من خلال الجزء الثاني للاستبيان الذي يتكون من 9عبارات.

الفرضية الصفرية H0. لا تعبر الخصائص النوعية المقترحة عن جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1. تعبر الخصائص النوعية المقترحة عن جودة المعلومة المالية.

2. الفرضية الثانية المتعلقة بتأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية.

الفرضية الفرعية الاولى : يؤثر مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان ويتكون من 12عباراة (III.2 – III.1).

الفرضية الصفرية H0 لا يؤثر مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1 يؤثر مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

الفرضية الفرعية الثانية : يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان ويتكون من عبارتين (III.3).

الفرضية الصفرية H0 لا يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1 يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة: تؤثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان ويتكون من 5 عبارات (III.4).

الفرضية الصفرية H0 لا تؤثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1 تؤثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

3. الفرضية الثالثة المتعلقة بتأثير الأحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان ويتكون من 7 عبارات (III.5).

الفرضية الصفرية H0 لا تؤثر الأحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1 تؤثر الأحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

4. الفرضية الرابعة المتعلقة بتأثير الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان ويتكون من 4 عبارات (III.6).

الفرضية الصفرية H0 لا تؤثر الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

الفرضية البديلة H1 تؤثر الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

2.IV الاختبار المستخدم :

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (one sample test) في SPSS وتقضي قاعدة القرار برفض الفرضية الصفرية (H0) إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو أن مستوى الدلالة (sig) أقل من (0,05) المعتمدة في الدراسات الاجتماعية.

قيمة (t) الجدولية المستخرجة من الجداول الاحصائية ل (n−1) لعينة البحث بمستوى معنوية يساوي 0,05 هي 1,680 .

3.IV . اختبار الفرضية الأولى :

نتائج اختبار (t) مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (12.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية الخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
121,259	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

من خلال الجدول يتبين لنا أن قيمة (t) المحسوبة تساوي 121,259 وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية وأن مستوى الدلالة (sig) يساوي 0,000 وهو أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة. أي أن الخصائص النوعية المقترحة تعبر عن جودة المعلومة المالية.

4.IV . اختبار الفرضية الثانية

يتم إختبار الفرضية الأساسية الثانية من خلال إختبار الفرضيات الفرعية لها.

– الفرضية الفرعية الأولى : H0 لا يؤثر مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية.

نتائج اختبار (t) مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (13.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية تأثير الية مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
61,209	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

من خلال الجدول يتبين لنا أن قيمة t المحسوبة هي 61,209 وهي أكبر من القيمة الجدولية لها. وأن مستوى الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,05 وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي أن مجلس الإدارة يؤثر في جودة المعلومة المالية.

– الفرضية الفرعية الثانية : H0 لا يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية.

نتائج اختبار (t) مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (14.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية تأثير الية هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
33,885	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

من خلال الجدول يتبين لنا أن قيمة t المحسوبة تساوي 33,885 وهي أكبر من قيمتها الجدولية وأن مستوى المعنوية أقل من 0,05 وبالتالي فأننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة مما يعني أن هيكل رأس المال يؤثر في جودة المعلومة المالية.

– الفرضية الفرعية الثالثة : H0 لا تؤثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

نتائج اختبار (t) مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (15.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية تأثير الية المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
72,517	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

من خلال الجدول يتضح أن قيمة t المحسوبة تساوي 72,517 وهي أكبر من القيمة الجدولية لها وأن مستوى المعنوية أقل من 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي أن المراجعة القانونية تؤثر في جودة المعلومة المالية.

5.IV . إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

تؤثر الأحكام التشريعية لمجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية.

الفرضية الصفرية H0: لا تؤثر الأحكام التشريعية لمجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية.

نتائج الإختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (16.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية تأثير الية الاحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
45,215	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

من خلال الجدول يتضح أن قيمة t المحسوبة تساوي 45,215 وهي أكبر من قيمتها الجدولية وأن مستوى الدلالة أقل من 0,05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، أي أن الأحكام التشريعية لمجلس الإدارة تؤثر في جودة المعلومة المالية.

6.IV . اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

تؤثر الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

الفرضية الصفرية H0: لا تؤثر الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

نتائج الإختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (17.IX) اختبار T للعينة الواحدة لفرضية تأثير الية الاحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة (sig)	القرار
36,871	1,680	0,000	رفض H0

المصدر : من اعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS – ملحق رقم 6

إن قيمة t المحسوبة تساوي 36,871 وهي أكبر من قيمتها الجدولية وأن مستوى المعنوية أقل من 0,05 وبالتالي فإننا ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية تؤثر في جودة المعلومة المالية.

خلاصة الفصل

باعتبار أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد بشكل دقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية على غرار الأطر المفاهيمية التي تمت دراستها سواء لـ IASB أو لـ FASB ، فانه تم اقتراح خصائص نوعية متناسقة مع واقع الممارسة في الجزائر و تأخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي المشترك بين IASB و FASB.

من جانب آخر فإن آليات الحوكمة التي تمت دراستها تراعي واقع الشركات الجزائرية خاصة المنتمية إلى القطاع العمومي و كذلك غياب فعالية السوق المالي في الجزائر.

نتائج الدراسة الميدانية اثبتت أن الخصائص النوعية للمعلومة المالية تختلف عن تلك المنصوص عليها ضمن النظام المحاسبي المالي، وفي ترتيبها عن تلك المنصوص عليها ضمن الإطار المفاهيمي المشترك بين IASB و FASB لسنة 2010.

كما أن نتائج الدراسة الميدانية عن تأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية، وإن كانت في مجملها تؤكد على هذا التأثير، إلا أنها تختلف في بعض تفاصيلها عن النتائج المتوصل اليها خارج السياق الجزائري.

الخاتمة العامة

كانت المعلومة المالية عبر كل الأزمات التي مرت بها الأسواق المالية في العالم محط تجاذبات بين مختلف الأطراف المستخدمة لها، إبتداء من الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 إلى انهيارات الشركات الكبرى مع بداية القرن الحالي في مختلف الدول المتقدمة.

ولقد وجه الاتهام في كل مرة المحاسبة سواء من خلال افتقادها إلى معايير ومبادئ ملزمة تؤدي معلومات جيدة يمكن الوثوق بها، أو من خلال أعمال المراجعين الذين يشهدون على مدى صحة وصدق القوائم المالية، وبالتالي البحث عن تأطير تدخلاتهم بكل ما من شأنه أن يؤكد على العناية اللازمة لأداء مهامهم.

ولقد تطورت المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة استجابة لذلك ولكن لم يكن ذلك كافيا لمنع حدوث أزمات وهزات ثقة في الأسواق المالية من حين لآخر.

ولقد أثبتت نتائج العديد من الدراسات والتقارير ابتداء من تسعينيات القرن الماضي أن حوكمة الشركات وأخلاقيات المتدخلين لهما نصيب وافر ضمن الأسباب الكامنة وراء هذه الأزمات.

وفي سياق آخر كانت ظاهرة العولمة، خاصة الأسواق المالية، تدفع نحو التحول إلى المعايير الدولية للمحاسبة، ولقد سعت العديد من الدول والمنظمات إلى تبني هذه المعايير أو إيجاد أنظمة محاسبية متوافقة معها.

ودراسة جودة المعلومة المالية، باعتبار ارتباطها الوثيق بالنظام المحاسبي لا يمكن أن يتم إلا من خلال الإطار المفاهيمي الذي يحدد المنطلقات الأساسية لإعدادها ابتداء من تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية.

وباعتبار المحاسبة بناء اجتماعي، وهي مرتبطة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية، فإن الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية سيكون، منطقيا، بالضرورة معبرا عن اختلاف البيئة التي تمارس فيها المحاسبة، وبالتالي فإن جودة المعلومة المالية هو مفهوم يأخذ معناه ضمن سياق اقتصادي واجتماعي معين، ومن الطبيعي أن تؤثر فيه الآليات المستخدمة في حوكمة الشركات ضمن نفس السياق.

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة النظرية فإننا توصلنا النتائج التالية :

– الإطار المفاهيمي هو بناء منطقي يبتدأ بتحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية، وكل الأطر المفاهيمية عملت على تعيين هذا المنطلق إما صراحة أو ضمينا، وبناء عليه تحديد باقي العناصر المكونة للإطار المفاميمي.

– إن جودة المعلومة المالية يمكن دراستها من زوايا متعددة، ومن الجانب المعياري فإن هذه الجودة مرتبطة بمدى توفر الخصائص النوعية للمعلومة وفق ما يطلبه مستخدمو القوائم والتقارير المالية.

– إن محاولة استخدام وتطبيق أي نظام محاسبي يختلف جذريا عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي أعد فيها، لا يمكن أن يؤتي ثماره إلا بالأخذ بعين الإعتبار الجوانب الفكرية والنظرية المؤطرة له وتعديلها بما يتلاءم والسياق الاقتصادي والاجتماعي الجديد.

– إن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يراع فيه البناء المنطقي لعدم تحديد أهداف ومستخدمي القوائم المالية، ولذلك كانت الجوانب التقنية والعملية، رغم توافقها العام مع المعايير الدولية حين إصداره، تفتقر إلى الانسجام مع السياق الاقتصادي والاجتماعي في الجزائر، وهو ما أدى إلى عدم تطبيق كثير من عناصره (الإهتلاكات، خسائر القيمة...).

– إن نظام الحوكمة المعمول به في الجزائر يختلف بدوره عن الأنظمة المطبقة في الدول المتقدمة، ومنه فآليات الحوكمة والممارسات ستؤثر في جودة المعلومة المالية ولكن بطرق وأساليب مختلفة عن تلك الموجودة في الدول المتقدمة.

– امتلاك الدولة لكبرى المؤسسات الاقتصادية من جهة، وعدم فعالية السوق المالي من جهة ثانية جعل من مفهوم حوكمة الشركات لا يلقى نفس الاهتمام الذي حضي به في مختلف الدول المتقدمة.

وأما من خلال الدراسة الميدانية فتم التوصل إلى النتائج التالية:

– إن الخصائص النوعية للمعلومة المالية، من حيث الممارسة، تختلف عن ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي من جهة، كما تختلف في ترتيبها عن ما هو موجود في الإطار المفاهيمي المشترك بين IASB و FASB لسنة 2010.

فخاصية التمثيل الصادق تعتبر الخاصية الأساسية الأولى قبل الملائمة، وهو ما يؤكد حرص الممارسين للوصول إلى " الصورة الصادقة " للواقع الاقتصادي للمؤسسة ضمن القوائم المالية.

كما أن السرعة في إعداد المعلومة وتوفيرها تحتل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية وهو ما يعبر عن الفارق بين متطلبات الممارسة من جهة والأطر التشريعية التي لا تزال تعطي وقتا واسعا لإعداد القوائم المالية (4 أشهر لإعدادها و6 أشهر لاعتمادها).

– تؤثر تشكيلة مجلس الإدارة عموما بصفة إيجابية في جودة المعلومة المالية، إلا أن الفصل بين مهام الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة لا يؤثر بالضرورة في هذه الجودة. من جانب آخر تم التأكيد على أن وجود أعضاء مستقلين ضمن المجلس وأقدمية الأعضاء يحسنان من جودة المعلومة المالية.

– يؤثر سير عمل مجلس الإدارة في جودة المعلومة المالية من خلال حضور الأعضاء إلى الاجتماعات ومن خلال وجود لجنة التدقيق ضمن مكونات مجلس الإدارة.

– كلما كان رأس مال الشركة موزع على أكثر من مساهم فإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

– يؤثر التدقيق القانوني ايجابيا في جودة المعلومة المالية على أساس كفاءة وخبرة واستقلالية مكتب التدقيق.

– الترتيبات التشريعية لمجلس الإدارة تؤثر ايجابيا في جودة المعلومة المالية مع أن النتائج تؤكد على وجوب استكمال النقائص الموجودة خاصة تعيين الأعضاء المستقلين ولجان التدقيق.

– الإطار التشريعي للمراجعة القانونية خاصة ما يتعلق بتحديد أتعاب محافظ الحسابات تؤثر بشكل سلبي في جودة المعلومة المالية.

اختبار فرضيات الدراسة

بالنسبة الفرضيات التي تم اقتراحها في بداية الدراسة فقد تم الموصل إلى النتائج التالية

1. الفرضية المتعلقة بجودة المعلومة المالية

الفرضية البحثية: تُعبر الخصائص النوعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي عن جودة المعلومة المالية.

في الجانب النظري للدراسة وجدنا أنها لا تعبر عن جودة المعلومة المالية في السياق الجزائري وتم اقتراح مجموعة خصائص نوعية أخرى تم اختبارها في الدراسة الميدانية التي أكدت قبولها.

ومنه فإن الفرضية البحثية الأولى التي تعتبر أن الخصائص النوعية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي تعبر عن جودة المعلومة المالية، هي فرضية مرفوضة.

2. الفرضية الرئيسية الثانية المتعلقة بتأثير آليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية تنقسم إلى فرضيات فرعية هي :

– الفرضية الفرعية الاولى : يؤثر مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

بناء على نتائج الدراسة النظرية وكذلك الدراسة الميدانية المشار إليها سابقا فإن مجلس الإدارة يؤثر في جودة المعلومة المالية وبالتالي قبول الفرضية.

– الفرضية الفرعية الثانية : يؤثر هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية.

رغم اختلاف السياق الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه الشركات في الجزائر الذي يتميز بامتلاك الدولة لكبرى المؤسسات الاقتصادية، إلا أن نتائج الدراسة تؤكد أن توزيع رأسمال الشركة على أكثر من مساهم يؤثر في جودة المعلومة المالية وهو ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

– الفرضية الفرعية الثالثة: تؤثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

من خلال النتائج المتوصل اليها سابقا سواء في الجانب النظري أو الميداني فقد ثبت تأثير المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية ومنه صحة وقبول هذه الفرضية.

اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: بما أن آليات الحوكمة الثلاث (مجلس الإدارة، هيكل رأس المال، التدقيق الخارجي) ثَبُت من خلال الفرضيات الفرعية أنها تؤثر في جودة المعلومة المالية فإن ذلك يؤدي إلى اعتبار أن الفرضية الرئيسية قد تحققت.

3. الفرضية الثالثة المتعلقة بتأثير الأحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية.

اعتمادا على نتائج الدراسة النظرية والميدانية تبين أن الأحكام التشريعية لمجلس الإدارة تؤثر في جودة المعلومة المالية وبالتالي قبول الفرضية

4. الفرضية الرابعة المتعلقة بتأثير الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية.

من خلال النتائج المتوصل اليها فإن الأحكام التشريعية للمراجعة القانونية تؤثر في جودة المعلومة المالية وبالتالي صحة الفرضية.

الاقتراحات و التوصيات :

إن دراسة موضوع آليات الحوكمة وتأثيرها في جودة المعلومة المالية سواء ضمن الجوانب النظرية أو من خلال الدراسة الميدانية، وأخذا بعين الاعتبار النتائج المتوصل اليها ، فإنه بإمكاننا تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية:

- فيما يتعلق بجودة المعلومة المالية ضمن النظام المحاسبي المالي، فإن إعادة النظر في الإطار المفاهيمي وبعض الجوانب التقنية ضروري مع الأخذ في الحسبان السياق الاقتصادي والاجتماعي الجزائري، وبالتالي تحديد خصائص نوعية للمعلومة تتماشى وهذا السياق.
- العمل على موافقة المؤسسات الاقتصادية العمومية في تبنيها وتطبيقها لمبادئ وقواعد الحوكمة المعمول بها دوليا مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة التي تعمل فيها.
- تفعيل السوق المالي خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سواء العمومية أو الخاصة، و هو شرط لا غنى عنه لتوفير المناخ الملائم لتطبيق حوكمة الشركات.
- توفير المعطيات والبيانات عن المؤسسات الاقتصادية حول كل جوانب التسيير وتمكين الباحثين والدارسين من استخدامها.

- إعداد دراسات إحصائية شاملة عن آليات الحوكمة المستخدمة ضمن المؤسسات الجزائرية خاصة المؤسسات العمومية بما تمثله من وزن في الاقتصاد الجزائري.
- اعادة النظر في الاطار التشريعي المنظم للشركات وتحيينه بما يتماشى ومختلف التطورات الحاصلة سواء في داخل الوطن أو خارجه فيما يتعلق بالحوكمة والجوانب المحاسبية.

آفاق البحث :

بعد تناول آليات الحوكمة وتأثيراتها في جودة المعلومة المالية، والاطلاع على الجوانب النظرية والميدانية فإننا نقدم بعض المواضيع التي بإمكانها استكمال البحث في هذا المجال :

- جودة المعلومة المالية ضمن السياق الجزائري دراسة كمية.
- تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي: مدى تطبيق الاهتلاكات وخسائر القيمة.
- البحث في النظريات المفسرة لحوكمة الشركات في الجزائر.
- تأثير آلية التدقيق الداخلي في جودة المعلومة المالية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

الكتب

- احمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية – الاطار الفكري و النظم التطبيقية مكتبة الاشعاع الفنية ، مصر.
- أمين السيد أحمد لطفي،2007، نظرية المحاسبة في القياس الافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- الدون. س ، هندريكسون، 1990، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، الطبعة 4 جامعة الإسكندرية ، مصر.
- بلقاوي أحمد رياحي، 2009 ، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبدالله، دار اليازوري، عمان، الأردن.
- حسين القاضي، 1984 ، نظرية المحاسبة، مطبعة طربين، جامعة دمشق.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، 2001، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والاشهار ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- دونالد كييزو و جيري ويجانت، 1999 ، ترجمة ح. حجاج و م. سلطان، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية.
- رضوان حلوه حنان ، 2001، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،.
- رضوان حلوة حنان، 2005، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر.
- عباس مهدي الشيرازي، 1990، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت
- عمر حسنين، 1976 ، تطور الفكر المحاسبي، دار الجامعات المصرية.
- عبد الفتاح الصحن، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، دار النجاح للطباعة، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ.
- طارق عبد العال حماد ، 2002، التقارير المالية أسس الأعداد و العرض و التحليل ، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع ، الإسكندرية ، مصر.
- شرويدر ريتشارد و كلارك مارتل و كاثي جاك، 2010، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و ابراهيم فال، دار المريخ، الرياض، السعودية.

- هندريكسون الدون. س،1990، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، جامعة الاسكندرية، مصر.
-

الأطروحات والرسائل

- برقي تيجاني،2005، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2006/2005.
- بكطاش فتيحة، 2011، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة – حالة الجزائر – ، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.
- حواس صلاح ،2000 ، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية ، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر.
- مصطفي عقاري،2004 ، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة فرحات عباس سطيف.
- مداني بن بلغيث، 2004، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.

ثانيا : المراجع باللغات الأجنبية

الكتب

- Colasse B., 1997 (1), « Qu'est que la comptabilité », Encyclopédie de gestion, Tome 3, Edition Economica, pp 2715-2730.
- Colasse, B., 1997(2), « Les comptes de Groupe », Encyclopédie de gestion, Tome 3, Edition Economica.
- Colasse, B., 1997 (3) '' Cadres comptables conceptuels'', Encyclopédie de gestion sous la direction de Yves Simon et Patrick Joffre, 2eme édition, Economica.

- Colasse B., 2000 (1), ''Théories comptables '', Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, pp 1233-1244.
- Colasse, B., 2000 (2), '' Cadres comptables conceptuels'', encyclopédie de comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, PP 92-104.
- Colasse, B., 2000 (3), '' Harmonisation Comptable Internationale'', Encyclopédie de Comptabilité Contrôle de Gestion et Audit, Paris, Economica, pp 757-769,
- Colasse B. , 2005, Les grands auteurs en comptabilité, Edition EMS
- Colasse, B., 2010, Introduction à la comptabilité, 11eme édition Economica.
- Claude Alia et Robert Descargues, « Modélisation et comptabilité », Encyclopédie Comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000, pp 891-903.
- Claude Grenier, 2000, « Système d'information et comptabilité » Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, pp 1117-1132.
- FASB, SFAC n° 8, 2010, BC 1.14
- Geoffrey Whittington, Profitability, 2007, Accounting theory and Methodology, the selected essays, Routlegge.
- Higson A., 2003, Corporate financial reporting, Theory and practice, SAGE publication.
- Haller, A., 1997, « Différences nationales et harmonisation comptable », In Comptabilité internationale, S/D B. Raffournier, Axel Haller et Peter Walton, librairie Vuibert, p 04.

- IASC, "Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers", publié en juillet 1989 et Adopté par l'IASB en 2001, Paragraphe 5
- Jaques Hamon et al, "Consolidation mondiale des bourses", Rapport, la documentation française, Paris 2007, PP 10-11
- LESOURD, J.A. & CLAUDE GERMED, Histoire Economique XIX-XX siècle, dirigée par RENE REMOND, 5eme édition ARMAND COLIN-1963, pp 20-21
- Nobes. C.W, and Christian Stadler, 2014, "The qualitative Characteristics of financial information and managers accounting decisions: evidence from IFRS policy changes", p 06.
- Office National des Statistiques, Résultats définitifs, collection n° 172 série E, 2012.
- Raffournier Bernard, 1997, Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert.
- Richard, J., « Les trois stades du capitalisme français in les normes comptables internationales, instrument du capitalisme français, Paris la découverte, pp 88-119.
- Saci Djelloul, 1991, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne, Office des publications universitaires, p 230

- **المقالات في المجلات والدوريات**

- Bouraoui Nassiba, 2017, « L'Algérie et les stratégies de normalisation comptable face aux IAS-IFRS », Les cahiers du CREAD, vol.33 n° 121, pp32-33
- Cairns, D., 2009, "The conceptual framework; the international experience",

- Capron. M., 1990, « La comptabilité : faut il y croire pour avoir confiance ? », Annales des mines n°21, Décembre 1990, pp 75-83
- Cairns, D., 2001, "The conceptual framework. the international experience", Working paper,
- Colasse, B., 1991, «Où il est question d'un cadre conceptuel français, May 1991, France, pp.cd-rom, hal-00823188
- Colasse, B., 2004, « Harmonisation comptable internationale de la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et Comprendre, n° 75, PP 30-41
- Colasse, B., 2011, '' Crise de normalisation comptable une crise intellectuelle'', Comptabilité Contrôle et Audit, Avril 2011,
- Christopher J. Napier, 2001, "Accouting history and accounting progress", paper presented at the second accounting history international conference, Osaka, Japan,8-10 August 2001.
- Degos, Jean Guy, 2005, Révolution du savoir comptable et émergence des organisations internationales, Cahier CRECCI, IAE 14-2005, Université Bordeaux IV, p 01
- Dumontier, P. , Raffournier, B., 1989, '' l'information comptable, Pour qui ? Pour quoi ? '', Revue Française de Gestion, Vol. mars-avril-mai, pp 23-29.
- Emanuel Paret et al, 2004, ''Maitriser l'essentiel des IFRS'', supplément Revue Option Finance n° 789, RSM Salustro Rey del, Paris.
- Hazem Ben Aissa, 2001, « Quelle méthodologie de recherche appropriée pour une construction de la recherche en gestion? », 1ère Conférence de l'Association internationale de management stratégique, 13-14-15- juin, 2001, Université LAVAL, Québec.
- Heath, L.C., " The conceptual framework as literature", Accounting Horizons, volume 2, 1988, pp. 100-104.

- Hoarau, C., 1995, "L'harmonisation comptable internationale, vers la reconnaissance mutuelle normative", Comptabilité, Contrôle et Audit, 1995/2 Tomme 1, pp 75-88
- Mattessich, Richard, 2006, La diversité des courants de recherché en comptabilité évaluation et représentation, Cahier CRECCI, IAE 17-2006, Université Bordeaux IV, p 7
- Miller,P. B. W., " The conceptual framework myths and realities", Journal of accounting, Vol. 159,n° 03 ,1985, pp,65-71.

- **الأطروحات والرسائل**

- PLATET-PIERROT, F., 2009, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel : étude du message du président des sociétés françaises, Thèse de doctorat université Montpellier 1.
- Lakhdar KHELLAF, Les normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS) et leur application en Algérie- cas du système comptable financier algérien, thèse de doctorat, Université El Hadj Lakhdar Batna, 2013/2014
- Bensabeur-Slimane Asma, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, Thèse de doctorat, université Tlemcen, 2015/2016
- BOURAOUI Nassiba, d'une économie planifiée à une comptabilité de marché : stratégie de réforme comptable en Algérie, Thèse de doctorat, Paris Dauphine, 2007

النصوص التشريعية والتنظيمية

- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 37 لـ 1975/05/09 . وقرار وزارة المالية بتاريخ 1975/06/23 المتعلق بكيفية تطبيق الخطط الوطني للمحاسبة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 24 لـ 1976/03/23.
- القرار وزارة المالية بتاريخ 1999/10/09 المحدد لكيفيات إعداد الحسابات المجمعة الصادر بالجريدة الرسمية رقم 87 لسنة 1999.
- قرار وزارة المالية 1999/10/09 المكيف للمخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركة القابضة وتجميع الحسابات الصادر بالجريدة السمية رقم 91 لسنة 1999
- قانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 06

- Journal officiel de la République Algérienne n° 107 du 30/12/1971, ----Ordonnance n° 71-82 du 29/12/1971 (article 38)
- Journal Officiel de la République Algérienne n° 02 du 11/01/1963, Loi n° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31/12/1962.
- Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19/07/2002, Jo L 243 du 11/09/2002

مواقع الانترنت

- sgbv.dz :Bourse d'Alger site officiel : consulté le 08/09/2019.

الملاحق

الملحق رقم 1 - الاستبيان

Université Badji Mokhtar Annaba

Faculté des sciences économiques et des sciences de gestion

Département des sciences financières

Objet : Questionnaire pour une recherche scientifique

Madame, Monsieur,

Dans le cadre d'une recherche scientifique intitulée « **Les mécanismes de gouvernance et la qualité des informations financières** ». Je me propose d'étudier les informations contenues dans les états financiers préparés conformément au Système Comptable Financier.

Je sollicite votre collaboration pour répondre à ce questionnaire afin de savoir l'influence des mécanismes de gouvernance sur la qualité de l'information financière dans le contexte algérien.

Pour la réussite de cette étude, il vous est demandé de répondre à l'ensemble des paragraphes composant ce questionnaire.

Je vous informe que les réponses ne vont pas être utilisées qu'à des fins scientifiques.

En vous remerciant par avance, je vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes très sincères salutations.

SELLAMI Mounir

Email : MSELLAMI213@yahoo.fr

<u>Première partie</u> : Données générales

I- POUR LES CADRES D'ENTREPRISES

1. Présentation de la personne répondante

<u>Diplôme de base :</u> Licence ☐ Master ☐ Magistère ☐ Doctorat ☐ Ingénieur ☐ DEUA ☐

Spécialité : ……

Autres diplômes : ……..

<u>Expérience professionnelle :</u> Moins de 5 ans ☐ Entre 5 et 10 ans ☐ Entre 11 et 15 ans ☐
Entre 16 et 20 ans ☐ Plus de 20 ans ☐

Fonction / Poste occupé : ……

2. Présentation de la société pour les salariés

- Dénomination /Raison sociale (facultative): ……

- Statut juridique SPA ☐ SARL ☐ EURL ☐ Autre ☐ …….

- Secteur d'activité : ……

- Chiffre d'affaires de l'exercice écoulé en KDA (*cette information est utilisée pour le classement en PME ou Grande entreprise)* : ……..

- Effectif de la société *(cette information est utilisée pour le classement en PME ou Grande entreprise)* : ……..

- Votre société est administrée par : Un Conseil d'Administration ☐ COS ☐ Autre ☐

- La gestion exécutive de votre société est assurée par : Un PDG ☐ DG ☐ Directoire ☐ Gérant ☐

- Le nombre des membres du CA / Directoire : ……

- La durée moyenne (en années) d'ancienneté des administrateurs de votre Conseil/Directoire :….

- Cumul des mandats par administrateur dans les autres sociétés (en moyenne) : …….

II POUR LES PROFESSIONNELS

3. Présentation du cabinet pour les professionnels (Experts comptable-Commissaire aux comptes)

Agrément : Expert- comptable – CAC ☐ Commissaire aux comptes ☐ CAC -comptable agrée ☐

Expérience dans la fonction : .....

Nombre de mandats de CAC en cours : ……..

Nombre de mandats total de CAC dans l'actif du cabinet : ……..

Les secteurs d'activités audités : ……

<u>Deuxième partie</u> : La qualité de l'information financière

N°	Libellé	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Pas totalement d'accord
1	***L'information financière aura une bonne qualité si elle a le caractère de représentation fidèle des phénomènes économiques de l'entreprise***					
1.1	L'information financière de bonne qualité doit être **complète** (contient toutes les informations nécessaires pour comprendre le phénomène décrit)					
1.2	L'information financière de bonne qualité doit être **neutre** (absence de parti pris dans le choix ou la présentation de l'information financière)					
1.3	L'information financière de bonne qualité doit être **exempte d'erreurs** (signifie qu'il n'y a pas d'erreurs ou d'omissions dans la description du phénomène, et que le processus suivi pour produire l'information présentée a été choisi et appliqué sans erreurs.)					
2	***L'information financière aura une bonne qualité si elle a le caractère de pertinence***					
2.1	L'information financière de bonne qualité doit être **pertinente** (elle a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs)					
2.2	L'information financière de bonne qualité doit avoir un **caractère significatif** (c'est-à-dire qu'elle revêt relativement de l'importance)					
3	***L'information financière aura une bonne qualité si elle est préparée rapidement ; au moment opportun pour les utilisateurs des états financiers***					
	L'information financière de bonne qualité doit être préparée rapidement (rendre l'information accessible aux décideurs à temps)					
4	***L'information financière aura une bonne qualité si elle est vérifiable, comparable et compréhensible par les utilisateurs***					
4.1	L'information financière de bonne qualité doit être **vérifiable** (signifie que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à la même information)					
4.2	L'information financière de bonne qualité doit avoir le **caractère de comparabilité** (caractéristique qualitative qui permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre les informations)					
4.3	L'information financière de bonne qualité doit avoir le **caractère de compréhensibilité** (L'information est compréhensible lorsqu'elle est classée, définie et présentée de façon claire et concise.)					

5. On vous demande, <u>selon votre expérience,</u> de classer les caractéristiques qualitatives de l'information par ordre d'importance (donnez des numéros de 01 à 06)

La fidélité (représentation fidèle) ☐ **La vérifiabilité** ☐

La pertinence ☐ **La comparabilité** ☐

La rapidité ☐ **La compréhensibilité** ☐

<u>Troisième partie</u> : Impact des mécanismes de gouvernance sur la qualité de l'information financière

N°	Libellé	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Pas totalement d'accord
1.	***La composition du Conseil d'Administration a un impact sur la qualité de l'information des états financiers***					
1.1	Le nombre élevé des administrateurs dans le conseil impacte négativement la qualité de l'information des états financiers					
1.2	Le nombre d'administrateurs du Conseil dépend de la taille de la société					
1.3	L'information financière des états financiers a une bonne qualité dans les sociétés administrées par un Conseil d'administration dont le président n'assure pas la Direction Exécutive (Direction Générale).					
1.4	L'information financière des états financiers a une bonne qualité dans les sociétés administrées par un Directoire et contrôlées par un conseil de surveillance.					
1.5	La désignation des administrateurs en dehors de la société mère, du Groupe ou du propriétaire a un impact positif sur la qualité de l'information financière des états financiers					
1.6	La désignation des administrateurs indépendants (parmi les spécialistes et experts) a un impact positif sur la qualité de l'information financière des états financiers					
1.7	La désignation des administrateurs représentants les travailleurs dans le conseil d'administration a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
1.8	L'administrateur cumulant plusieurs mandats dans la même société n'a pas d'impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
1.9	Le conseil composé majoritairement par des administrateurs anciens n'a pas d'impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
1.10	L'administrateur cumulant des mandats dans plusieurs (plus de trois) conseils d'administration n'a pas d'impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
2.	***Le fonctionnement du Conseil d'Administration a un impact sur la qualité de l'information des états financiers***					
2.1	L'assiduité des membres du Conseil a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
2.2	La désignation d'un comité d'audit au niveau du conseil d'administration a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					

N°	Libellé	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Pas totalement d'accord
3.	***La structure de propriété du capital de la société a un impact sur la qualité de l'information des états financiers***					
3.1	La détention du capital de la société par un actionnaire unique a un impact négatif sur la qualité de l'information des états financiers					
3.2	La détention du capital d'une société publique par plusieurs actionnaires (même publiques) a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
4.	***La qualité de l'audit externe a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers***					
4.1	L'appartenance du cabinet d'audit à l'un des réseaux internationaux des cabinets d'audit a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
4.2	L'expérience de l'auditeur dans le secteur d'activité de la société audité a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
4.3	La séparation de la mission de l'audit des comptes des autres missions de conseils a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
4.4	L'existence du Comité d'audit dans le conseil d'administration a un impact sur la qualité d'audit et par conséquent sur la qualité de l'information des états financiers					
4.5	La désignation du commissaire aux comptes plusieurs mandats dans la même société a un impact négatif sur la qualité de l'information des états financiers					
5	***Les caractéristiques du Conseil d'Administration selon la législation algérienne ont un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers***					
5.1	La limitation du nombre d'administrateur dans le Conseil d'administration entre 03 et 12 membres a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
5.2	La limitation des membres du Conseil d'orientation et de surveillance entre 03 et 07 a un impact positif sur la qualité d'information des états financiers					
5.3	La limitation des mandats pour chaque administrateur dans plusieurs sociétés en même temps à un maximum de cinq (05) a un impact positif sur la qualité d'information des états financiers					
5.4	La non limitation du renouvellement des mandats de l'administrateur dans un conseil d'administration d'une société a un impact négatif sur la qualité d'information des états financiers					
5.5	La désignation des administrateurs représentants les travailleurs de la société au conseil d'administration a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					

N°	Libellé	Entièrement d'accord	D'accord	Sans avis	En désaccord	Pas totalement d'accord
5.6	La non désignation d'un comité d'audit au conseil d'administration a un impact négatif sur la qualité d'information des états financiers					
5.7	La non désignation des administrateurs indépendants dans le conseil d'administration a un impact négatif sur la qualité d'information des états financiers					
6	***Les dispositions de l'audit externe (Commissariat aux comptes) selon la législation algérienne ont un impact négatif sur la qualité de l'information des états financiers***					
6.1	La désignation du commissaire aux comptes pour un mandat de 03 ans renouvelable une seule fois a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
6.2	La désignation du Co-commissaire aux comptes pour les grandes sociétés a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					
6.3	La procédure actuelle de détermination des honoraires du commissaire aux comptes (soumission selon un cahier des charges) a un impact négatif sur la qualité de l'information des états financiers					
6.4	La détermination des honoraires du commissaire aux comptes sur la base d'un barème négocié entre les pouvoir publics et les représentants de la profession a un impact positif sur la qualité de l'information des états financiers					

Compléments de réponses ou Commentaires sur les paragraphes du questionnaire

……

…….

……

…….

…….

الملحق رقم 1 مكرر – قائمة أسماء محكمي الاستبيان

الاسم واللقب	الدرجة العلمية أو الصفة
هوام جمعة	أستاذ التعليم العالي
جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي
بن ثابت علي	أستاذ التعليم العالي
جرمون أحمد	خبير محاسب محافظ حسابات
كرمون عبد الوهاب	محافظ حسابات

الملحق رقم 2 نتائج الثبات ألفا كرونباخ

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,727	9

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,800	30

الاستبيان ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,805	39

الملحق رقم 3 احصائيات خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي

Diplôme de base

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Licence	8	17,8	47,1	47,1
	Master	1	2,2	5,9	52,9
	Doctorat	1	2,2	5,9	58,8
	Ingénieur	6	13,3	35,3	94,1
	DEUA	1	2,2	5,9	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

الخبرة

Expérience proffesionnelle

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Entre 5 et 10 ans	1	2,2	5,9	5,9
	Entre 11 et 15 ans	3	6,7	17,6	23,5
	Entre 16 et 20 ans	6	13,3	35,3	58,8
	Plus de 20 ans	7	15,6	41,2	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

المنصب الوظيفي

Fonction occupée

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		28	62,2	62,2	62,2
	Ass DG-FC	1	2,2	2,2	64,4
	ASS-DG	1	2,2	2,2	66,7
	D-UNITE	1	2,2	2,2	68,9
	DAF	2	4,4	4,4	73,3
Valide	DC	6	13,3	13,3	86,7
	DC-CG	1	2,2	2,2	88,9
	DFC	3	6,7	6,7	95,6
	DFC-UNITE	1	2,2	2,2	97,8
	PDG	1	2,2	2,2	100,0
	Total	45	100,0	100,0	

الطبيعة القانونية للشركات

Statut_Juridique

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	S.P.A	17	37,8	100,0	100,0
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

الهيئة الادارية للشركات

Adminis-Société

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Conseil d'administration	17	37,8	100,0	100,0
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

الادارة التنفيذية للشركات

Gestion_Exécutive

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	PDG	11	24,4	64,7	64,7
	DG	6	13,3	35,3	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

عدد أعضاء مجلس الادارة

Nbre_CA

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4	3	6,7	17,6	17,6
	5	1	2,2	5,9	23,5
	6	6	13,3	35,3	58,8
	7	6	13,3	35,3	94,1
	8	1	2,2	5,9	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

المدة المتوسطة لعضو مجلس الادارة

Durée_Moy_CA

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	2	4,4	11,8	11,8
	3	12	26,7	70,6	82,4
	4	2	4,4	11,8	94,1
	5	1	2,2	5,9	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

عدد الانتدابات في مجالس الادارة

Cumul_Mandat_Administrateur

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	0	3	6,7	17,6	17,6
	1	2	4,4	11,8	29,4
	2	6	13,3	35,3	64,7
	3	4	8,9	23,5	88,2
	6	2	4,4	11,8	100,0
	Total	17	37,8	100,0	
Manquante	Système manquant	28	62,2		
Total		45	100,0		

مكاتب المراجعة

Present_Cabinet

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Expert-comptable-CAC	22	48,9	78,6	78,6
	Commissaire Aux Comptes	6	13,3	21,4	100,0
	Total	28	62,2	100,0	

الخبرة المهنية لمكاتب المراجعة

Expériences Prof CAC

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Entre 5 et 10 ans	1	2,2	3,6	3,6
	Entre 16 et 20 ans	13	28,9	46,4	50,0
	Plus de 20 ans	14	31,1	50,0	100,0
	Total	28	62,2	100,0	

عدد التعيينات الحالية

Nbre_Mandat_Encours

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	1	2,2	3,6	3,6
	4	3	6,7	10,7	14,3
	5	1	2,2	3,6	17,9
	6	5	11,1	17,9	35,7
	7	2	4,4	7,1	42,9
	8	7	15,6	25,0	67,9
	9	6	13,3	21,4	89,3
	10	3	6,7	10,7	100,0
	Total	28	62,2	100,0	

العدد الاجمالي للتعيينات

Nbre_Mand_Actif

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10	1	2,2	3,6	3,6
	12	1	2,2	3,6	7,1
	14	2	4,4	7,1	14,3
	15	3	6,7	10,7	25,0
	16	3	6,7	10,7	35,7
	18	3	6,7	10,7	46,4
	20	4	8,9	14,3	60,7
	22	2	4,4	7,1	67,9
	24	2	4,4	7,1	75,0
	25	1	2,2	3,6	78,6
	26	1	2,2	3,6	82,1
	28	1	2,2	3,6	85,7
	30	2	4,4	7,1	92,9
	35	1	2,2	3,6	96,4
	40	1	2,2	3,6	100,0
	Total	28	62,2	100,0	

الملحق رقم 4 خصائص البيانات الاحصائية للإجابات

المحور الاول : الخصائص النوعية للمعلومات 1

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Infor_Complete	45	4	5	4,80	,405
Q_Infor_Neutralité	45	4	5	4,78	,420
Q_Inf_Exempte_Erreure	45	4	5	4,87	,344
Q_Inf_Pertinente	45	4	5	4,80	,405
Q_Inf_caractère_Signitificatif	45	4	5	4,80	,405
Q_Inf_préparée_Rapidement	45	4	5	4,78	,420
Q_Inf_Vérifiabilité	45	4	5	4,69	,468
Q_Inf_Comparabilité	45	3	5	4,64	,529
Q_Inf_Compréhensibilité	45	4	5	4,56	,503
V_Qual	45	4,00	5,00	4,6938	,25967

المحور الاول : الخصائص النوعية للمعلومات 2

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
v_Fidelité	45	4,00	5,00	4,8148	,27113
v_Pertinence	45	4,00	5,00	4,8000	,35992
Q_Inf_préparée_Rapidement	45	4	5	4,78	,420
Q_Inf_Vérifiabilité	45	4	5	4,69	,468
Q_Inf_Comparabilité	45	3	5	4,64	,529
Q_Inf_Compréhensibilité	45	4	5	4,56	,503

المحور الاول : ترتيب الخصائص النوعية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Class_Fidelité	45	1	6	5,62	,912
Class_Pertinence	45	2	6	4,89	,859
Class_Rapidité	45	1	6	3,51	1,160
Class_Vétifiabilité	45	2	6	3,84	,903
Class_Comparabilité	45	1	6	1,96	1,224
Class_Compréhensibilité	45	1	6	2,02	1,530
N valide (listwise)	45				

الملحق رقم 5 خصائص البيانات الاحصائية للإجابات

المحور الثاني: تأثير تشكيلة مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Composition CA_Nbre_Admi_Taille société	45	1	5	3,36	1,525
Q_Composition CA_Nbre_Adm_Taille société	45	2	5	4,51	,661
Q_Composition CA_Séparation DG_PDG	45	1	5	2,82	1,284
Q_Composition CA société Gestion par Directoire	45	1	5	3,16	1,043
Q_Composition CA_Administrateurs Hors Groupe	45	1	5	4,51	,843
Q_Composition CA_adm_indépendant	45	4	5	4,71	,458
Q_Composition CA_Rep_Travailleurs	45	1	5	3,84	1,127
Q_Composition CA_Cum_Madat la meme société	45	1	5	2,11	,832
Q_Composition CA Admi_ancien	45	1	5	2,78	1,185
Q_Compos CA_Cumul_Adm_Plusieurs CA	45	1	4	2,73	1,116
V_Comp_CA	45	2,10	4,30	3,4533	,46739

المحور الثاني: تأثير سير مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Fonctionnement CA_Assiduité membres	45	3	5	4,58	,543
Q_Fonctionnement CA_Comité Audit	45	3	5	4,62	,576
V_Fonc_CA	45	3,50	5,00	4,6000	,39312

المحور الثاني: تأثير مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
V_Comp_CA	45	2,10	4,30	3,4533	,46739
V_Fonc_CA	45	3,50	5,00	4,6000	,39312
V_Comp_Fonc_CA	45	2,42	4,25	3,6444	,39942

المحور الثاني: تأثير هيكل رأس المال في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Capital actionnaire unique	45	1	5	3,98	1,011
Q_Capital plusieurs actionnaire	45	1	5	4,04	,952
V_Struc_Prop	45	1,00	5,00	4,0111	,79408

المحور الثاني: تأثير المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_CAC Réseau international	45	2	5	3,87	1,160
Q_CAC Exp Secteur activité	45	4	5	4,73	,447
Q_CAC séparation missions	45	1	5	4,62	,716
Q_CAC Comité Audit	45	3	5	4,71	,549
Q_CAC plusieurs mandats	45	1	5	2,31	1,104
V_CAC_Qual	45	2,80	5,00	4,0489	,37454

لمحور الثاني: تأثير اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
V_Comp_Fonc_CA	45	2,42	4,25	3,6444	,39942
V_Struc_Prop	45	1,00	5,00	4,0111	,79408
V_CAC_Qual	45	2,80	5,00	4,0489	,37454
Mécan_Gouv_01	45	2,79	4,53	3,7895	,35573

	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
مجلس الادارة	12	17	0	7	9	45
	26	17	1	1	0	45
	2	18	4	12	9	45
	3	17	11	12	2	45
	29	13	1	1	1	45
	32	13	0	0	0	45
	14	19	5	5	2	45
	1	2	6	28	8	45
	1	17	5	15	7	45
	0	17	5	17	6	45
	27	17	1	0	0	45
	30	13	2	0	0	45
	177	**180**	**41**	**98**	**44**	**540**
	32,78%	**33,33%**	**7,59%**	**18,15%**	**8,15%**	**100,00%**
هيكل راس المال	15	20	5	4	1	45
	16	19	7	2	1	45
	31	**39**	**12**	**6**	**2**	**90**
	34,44%	**43,33%**	**13,33%**	**6,67%**	**2,22%**	**100,00%**
المراجعة القانونية	16	18	0	11	0	45
	33	12	0	0	0	45
	31	13	0	0	1	45
	34	9	2	0	0	45
	1	9	3	22	10	45
	115	**61**	**5**	**33**	**11**	**225**
	51,11%	**27,11%**	**2,22%**	**14,67%**	**4,89%**	**100,00%**
المجموع	**323**	**280**	**58**	**137**	**57**	**855**
	37,78%	**32,75%**	**6,78%**	**16,02%**	**6,67%**	**100,00%**

المحور الثاني: تأثير الاحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Législation Nbre CA	45	1	5	3,91	,900
Q_Legislation Nbre COS	45	2	5	4,07	,809
Q_Legislation mandat CA	45	1	5	4,36	,957
Q_Législation Renouv Mandat CA	45	2	5	3,69	,996
Q_Législation Repes Trava	45	1	5	3,62	1,230
Q_Législation Comité Audit	45	1	5	4,44	,967
Q_Législation Adm independant	45	1	5	4,49	,815
V_Leg_CA	45	2,43	5,00	4,0825	,60570

المحور الثاني: تأثير الاحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q_Législation CAC Durée Mandat	45	1	5	2,78	1,565
Q_Législation CoCommissariat	45	1	5	4,24	1,090
Q_Législation CAC Honor CDC	45	2	5	4,09	,874
Q_Législation CAC Honor Barème	45	1	5	3,82	1,134
V_Leg_CAC	45	2,00	5,00	3,7333	,67924

المحور الثاني: تأثير الاحكام التشريعية (مجلس الادارة و المراجعة القانونية) في جودة المعلومة المالية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
V_Leg_CA	45	2,43	5,00	4,0825	,60570
V_Leg_CAC	45	2,00	5,00	3,7333	,67924
V_Legis_Qual	45	2,55	5,00	3,9556	,51558

الملحق رقم 6 اختبار الفرضيات

اختبار فرضية جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Qual	121,259	44	,000	4,69383	4,6158	4,7718

اختبار فرضية تأثير مجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Comp_CA	49,564	44	,000	3,45333	3,3129	3,5938
V_Fonc_CA	78,494	44	,000	4,60000	4,4819	4,7181
V_Comp_Fonc_CA	61,209	44	,000	3,64444	3,5244	3,7644

اختبار فرضية تأثير هيكل راس المال في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Struc_Prop	33,885	44	,000	4,01111	3,7725	4,2497

اختبار فرضية تأثير المراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_CAC_Qual	72,517	44	,000	4,04889	3,9364	4,1614

اختبار فرضية تأثير اليات الحوكمة في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Comp_Fonc_CA	61,209	44	,000	3,64444	3,5244	3,7644
V_Struc_Prop	33,885	44	,000	4,01111	3,7725	4,2497
V_CAC_Qual	72,517	44	,000	4,04889	3,9364	4,1614
V_mecan_gouv	71,461	44	,000	3,78947	3,6826	3,8963

اختبار فرضية تأثير الاحكام التشريعية لمجلس الادارة في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Leg_CA	45,215	44	,000	4,08254	3,9006	4,2645

اختبار فرضية تأثير الاحكام التشريعية للمراجعة القانونية في جودة المعلومة المالية

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
V_Leg_CAC	36,871	44	,000	3,73333	3,5293	3,9374