الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

العنوان :

حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير المحاسبية الدولية

"دراسة حالة – الجزائر–"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مسار : علوم تجارية

تخصص : مالية المؤسسة

إعداد الطـــالـــبة :

معطاالله فاطمة الزهراء

تحت إشراف :

د. عجيلة محمد

السنة الجامعية: 2015/2014

الإهداء

أولا أحمدالله حمدا كثيرا طيبا الذي وفقني في إتمام هذا العمل.والذي أوصاني بأعز الناس خيرا وبرا وإحسانا مصدقا لقوله تعالى:

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا"

إلى نبع الحنان الدافئ والكنز الزاخر بالعطاء والعطف،إلى من كان الحنان سلوكها والعزيمة رمزها والصبر دواؤها، إلى من منحتني أبجدية الحياة، إلى مدرسة الأخلاق وصاحبة القلب الكبير.....إلى أمي ثم أمي ثم أمي حفظها الله و أطال الله في عمرها.

إلى من لا يملك إلا العطاء ولا يعرف إلا النصيحة، إلى الذي قدر العلم حق قدره، إلى من شقي من أجلي ....إلى أبي أطال الله في عمره.

إلى من إن غاب عن العين فالقلب مأواه ، وإن غادر ففي الجنة ملقاه.....إلى روح أخي الطاهرة محمد النذير رحمه اللهإلى روح محمد علي وشعيب أسكناهم الله في جنات النعيم.

إلى من كانوا لي سندا في الحياة، إلى أجمل هدية من المولى عز وجل ...إلى أختي هاجروأخي عبد الرزاق إلى من يقصر المجال لذكرهم ويفيض القلب بحبهم من إخوان وأصدقاء وزملاء، إلى رفقاء الدرب من الابتدائية حتى الجامعة HFFiIMRZKSHHA.

إلى طلبة جامعة غارداية وبالأخص طلبة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى كل من غرس فيا روح التفاني في سبيل العلم، إلى كل أستاذ ومعلم علمني حرفا هو مدين لي به.

فاطمة الزهراء

تشكرات

بداية أحمد الله وأشكره الذي وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع ، كما أشكر كل من ساعدني في انجاز هذا العمل وأخص بالذكر:

الأستاذ المؤطر : الدكتور عجيلة محمد الذي لم يبخل علي بتوجيهاته القيمة .

كما أشكر كل من ساعدني في البحث من طلبة و من إداريين ومحاسبين

كما نشكر كل من قدم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد وأخص بالذكر أسماء مولاي لخضر و فاطنة شنوح و سعيدة بلعور .

وأتوجه بالشكر إلى كل الأساتذة وطلبة العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

وشكرا

فاطمة الزهراء

الملخص :

من خلال هذا البحث حاولنا إبراز حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية ،منها حل الحوكمة للمشاكل التي تواجه المؤسسات المتمثلة في فقدان الثقة والمصداقية ،حيث تتعدد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات ومنها تحقيق الرقابة على مهنة المحاسبة من خلال آلياتها ومبادئها .

ثم تطرقنا في دراستنا إلى واقع حوكمة مهنة المحاسبة التي تستند إلى المعايير المحاسبية الدولية والاستفادة من المزايا التي تقدمها لمستعملي القوائم المالية، وذلك من خلال استطلاعاتحوكمة الممارسة المهنية في الجزائر ،حيث قمنا بتقييم الحوكمة وأثره على مهنة المحاسبة ومن خلال معرفة العوامل لمزواله هذه المهنة بشكل افضل ،من خلال دراسة ميدانية شملت المهنيين والأكاديميين والمحاسبين بشكل عام .

وقد توصلت الدراسة على نتيجة مفادها ان هناك وجود علاقة بين الحوكمة ومهنة المحاسبة وهذا من خلال التوحيد والتوافق المحاسبي فهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستخدميه من القوائم المالية ،لكن تطبيقها يواجه عدة تحديات لا تساعد على تطبيقها بشكل افضل .

وعليه فإن الباحث يوصي بتغيير الإجراءات المتبعة منها ،منظومة التعليم والتكوين ،القوانين المتبعة من طرف بعض الشركات ،تنظيم مهنة المحاسبة من أجل امتهان أفضل لمهنة المحاسبة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبية الدولية ،الحوكمة ،مهنة المحاسبة ،القوائم المالية ،التوحيد المحاسبي ،التوافق المحاسبي.

من إعداد الطالبة :معطاالله فاطمة الزهراء

تحت إشراف :عجيلة محمد

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة غارداية

Résumé :

Grâce à cette recherch,nousavons essayé en évidencela gouvernancedela profession comptabledesnormes internationales, et de çasolutionde gouvernance qu' infranterlesproblèmes deperte de confianceet crédibilité desinstitutions, où lesmultiples dimensions de comptabilité et de gouvernance d'entreprise, de réalisationde contrôle surla profession comptablea travers sesmécanismes et principes

Puis on c'est orientervers l' étudeà la réalité dela profession comptable, qui se basesur les normes comptablesinternationaleset de bénéficierdes avantages prévuspar lesutilisateurs des états financiersdela gouvernance d'entreprise, par le biaisd'un sondagepour lapratique professionnelle de lagouvernance d'entrepriseen Algérie, oùnous avons évalué lagouvernanceet son impact surla profession comptableetpar la connaissancedes facteurs à mieux s'entraîner ,à travers uneétude de terraininclusprofessionnels, des universitaires et des comptablesen général.

On a concluqu'il y aune relationentre lagouvernance et la profession comptableetcelagrâce à la standardisationet de la comptabilitépermetant de répondreaux besoins des différentsutilisateurs des états financiers, mais leur applicationestconfrontée à plusieurs défis amieux nous aider .
En conséquence, le chercheurconseil de changerlesprocéduresdeleursystème d'éducation etde formation, les lois adoptées parcertaines entreprises, l'organisation dela profession comptableafin de mieuxprivés dela profession comptable.

Mots clés:les normes comptables internationales, gouvernance d'entreprise, la profession comptable, les évaluationsfinancieres, uniformitécomptable quiest compatible.

الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء	III
شكر وتقدير	IV
الملخص	V
الفهرس	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمةالمختصرات	X
المقدمة	أ
الفصلالأول:الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	1
تمهيد	2
المبحث الأول :الأدبيات النظرية	3
المطلب الأول :مفاهيم عن الحوكمة	3
المطلب الثاني:مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية	15
المطلب الثالث:إنعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة	24
المبحث الثاني :الدراسات السابقة	31
المطلب الأول :دراسات وطنية	31
المطلب الثاني :دراسات أجنبية	34
المطلب الثالث :دراسات أخرى	34
خلاصة الفصل	37
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية ــ الجزائرــ	38
تمهيد	39
المبحث الأول :مكونات ومنهجية الدراسة	40
المطلب الأول :أدوات ووسائل الدراسة	40
المطلب الثاني :تحضير الإستبيان	41
المطلبالثالث:مجتمع الدراسة	43

المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية	46
المطلب الأول :الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	46
المطلب الثاني:عرض و تحليل نتائج الإستبيان	53
خلاصة الفصل	61
الخاتمة	63
قائمة المراجع	68
الملاحق	72

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجـــدول	الصفحة
01	المعايير المحاسبية الدولية	18
02	الاستماراتالموزعة	44
03	المقياسلتحديدالدرجات	45
04	المقياس الترتيبي	45
05	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	46
06	توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية	48
07	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	49
08	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	50
09	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	51
10	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	52
11	نتائجاختبار صدق وثبات الفرضية	54
12	أساسيات ومرتكزات الحوكمة	54

13	أزمات وتجارب بعض الدول في الحوكمة	55
14	مدىتطبيقمهنةالمحاسبةفيظلالمعاييرالدولية	56
15	انعكاساتتطبيقمبادئالحوكمةعلىمهنةالمحاسبة	57

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	دوافع الحوكمة	06
02	خصائصحوكمةالشركات	09
03	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	47
04	توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية	48
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	49
06	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	50
07	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	52
08	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	53

قائمةالملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان (استمارة)	72
02	نتائج الخصائص الديمغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة حسب برنامج (spss)	75
03	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين لعبارات الاستبيان حسب برنامج (spss)	77

قائمة الإختصارات:

الإختصار	الدلالة
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Accountants
GAAP	GenerallyAcceptedAccountingPrinciples
IAS	International Accounting Standard
IASB	International AccountingBoard
IASC	International Accounting Standard Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Federation of Reporting Standard

المقدمة العامة

مقدمة:

أصبحت الحوكمة من الموضوعات الهامة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية والدولية العامة والخاصة ،خصوصا بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات والمؤسسات العالمية ،مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من الدول كالو.م.أ في شركة أنرون Enron في2001 والشركة الأمريكية وورلدكوم Worldcomعام 2002 وترجع هذه الانهيارات إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والمالي بصفة خاصة .

حيث تؤثرآليات الحوكمة في المعلومات المحاسبية ،فمن جهة فإن حوكمة الشركات تؤدي وظيفة اجتماعيةواقتصادية ،وأن تطبيقها يزيد في الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة .كما إن آليات الحوكمةتؤثر على مهنة المحاسبة بصفة عامة ،والتأكد من عدالة القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها بصفة خاصة.

إن الإهتمام بموضوع المحاسبة الدولية ومحاولة إيجاد التوافق في التطبيق المحاسبي بإقامة المعايير الدولية (IAS-IFRS)لتلبية الإحتياجات المشتركة لغالبية مستخدمي البيانات المالية، ومساعدتهم على أخذ النظرة الحقيقية والشفافـــة عن المؤسسات الدولية وإتخـــاذ القرارات الإقتصادية الصائبة، التي تصب في صالح دفع عجلة التنمية، وكذا مواكبة العولمـــة لدى الدول المهتمة بتبني هذا النظام.

ونتيجة للتطورات الاقتصادية عرفت الممارسة المحاسبية تغيرات جذرية ملموسة في مختلف أقطاب العالم أدت لعولمة المحاسبة .ومن أجل تقريب وتوحيد هذه الممارسات ،جاءت فكرة وضع أسس دولية لمهنة المحاسبة ،أدت بعد ذلك تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية تهدف لاستعمال لغة محاسبية موحدة تتجاوز الاختلافات في تطبيق قواعد وأسس المعالجات المحاسبية ،تسهل قراءة ومقارنة القوائم المالية وتزيد الثقة في المعلومات التي تحتويها لتدارك الانحرافاتباتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت اللازم .

إشكالية البحث:

إن تطبيق الحوكمة في الجزائر كان له انعكاسات وآثار على مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية ،وذلك نظرا للتغيرات الثقافية والتقنية في الأداء المحاسبي ،وهو ما يستوجب ضرورة التكيف مع هذه التغيرات وتحضير البيئة الموافقة لها ،حتى تسهل عملية تطبيق الحوكمة .

-ماهي انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة في ظل المعاييرالدولية؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية ،عدة تساؤلات فرعية كمايلي:

_ماهي أساسيات ومرتكزاتالحوكمةوماهو دورها في التنمية الاقتصادية ؟

_ماهي العلاقة التي تربط الحوكمة بمهنة المحاسبة ؟

_ماهي أسباب الاتجاه الدولي المتزايد نحو تبني وتطبيق هذه المعايير ؟وهل يؤذي ذلك لتحقيق توحيد محاسبي دولي؟

فرضيات البحث :

لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية :

_ إن الحوكمة لها دور في ترشيد القرارات وذلك من خلال المعايير المتبعة.

_هناك علاقة وثيقة بين الحوكمة و مهنة المحاسبة ،حيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة .

_تستند الحوكمة إلى المعايير المحاسبية الدولية ،ما يلبي احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية ،ويعطي أكثر تنظيم لمهنة المحاسبة وبدون تحديات تعيق تطوير العمل المحاسبي .

_انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة يؤذي إلى التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي.

مبررات إختيار الموضوع :

تم إختيار هذا الموضوع من أجل أسباب ذاتية وأيضا بسبب التخصص وبداعي الإطلاع على مواضيع جديدة وتوسيع المعارف في مجال المعايير المحاسبية الدولية التي أصبحت من الموضوعات المطروحة في الإقتصادومن مبررات الموضوع أيضا :

- الزيادةفيفهمهذاالموضوعوالتعمقوالتحكمفيهأكثروضبطللمفاهيمه.
- مكانةالموضوععلىالصعيدالدوليو المحلي، بسببانتشارمظاهرالفسادالماليوالإداري، و سلسلة الفضائحالتيمستكبرىالشركاتفيالعالم، بالإضافةإلىالعديدمنالفضائحالتيلمتسلممنها مؤسساتناالوطنيةالتييكادينعدمفيهاجهازرقابيمتين.
- رغمأهميةالموضوعإلاأنالقليلمنالبحوثوالمذكراتالتيتناولته، ولهذارغبةمنافيإثراءالمكتبة.

أهمية البحث :

تتمثل أهمية الدراسة من حيث أنها موضوع معاصر ،حيث تساهم حوكمةمهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية في العديد من الجوانب الاقتصادية المتمثلة في رفع الكفاءة الاقتصادية ،وزيادة الشفافية في الشركات وفي الأسواق المالية وحماية المستثمرين من التعرض للخسارة ويتعاظم دور مهنة المحاسبة من خلال تماسك مقوماتها والالتزام بها يعد صمام الأمان للاقتصاد الوطني ،وتطورها بحاجة إلى معلومات مالية ذات جودة عالية ،وهذه المعلومات يمكن توفيرها من خلال الالتزام بما تتطلبه مقومات مهنة المحاسبة .

أهداف الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في :

ـــإبراز دور الحوكمة في رفع الكفاءة الاقتصادية وترشيد القرار.

ـــبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على مهنة المحاسبة .

_التطرق لأهمية التوافق المحاسبي الدولي ،واستعراض أهم المنظمات على المعايير الدولية ومساعيها في تطوير مهنة المحاسبة بالإضافة إلى المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة ودورها في التنمية الاقتصادية .

_معرفة المصاعب والمشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة .

حدود الدراسة :

يمكن لنا تحديد الإطار المكاني للبحث على أنه الموقع الميداني الذي تمت فيه الدراسة فهو يمثل كل من المستشفى والجامعة وبعض مكاتب محافظي الحسابات ،بينما الإطار الزماني هو تاريخ إجراء البحث فيتحدد بدءا من جانفي 2015 إلى يومنا هذا.

منهج الدراسة :

اعتمدنا في دراستنا على المناهج التالية :

المنهج الاستقرائي :من خلال دراسة حالة عن تطبيق حوكمة الشركات على مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل المعايير الدولية وبهدف أيضا استقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها موضوع الدراسة .

المنهج الإستنباطي :فقد اعتمدناهبالرجوع إلى الدراسات السابقة والدوريات والمؤتمرات المتعلقة بحوكمة مهنة المحاسبة .

المنهج التحليلي:فلقد اعتمدناه في موضع المقارنة والتحليل من خلال تحليل الاستبيان ومحاولة تشخيص وتقييم وجهات النظر.

صعوبات البحث:

تعرضنا في بحثنا لبعض الصعوبات و منها :

- عدم الجدية في الرد على الاستبيان في الدراسة الميدانية.
- تأخر المستجوبين في الرد على الاستبيان.
- نقص في المراجع باللغة الأجنبية المترجمة.

تقسيمات البحث :

لقد تم تقسيم البحث إلى فصلين ،تضمن تلخيص عام للمقدمة واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث،ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها ،وفي الأخير قدمنا بعض الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها .

_**الفصل الأول** :"الأدبيات النظرية والدراسات السابقة "تضمن هذا الفصل مبحثين المبحث الأول ثلاثة مطالب المطلب الأول تضمن مفاهيم عن الحوكمة من خلال أهدافها تعريفها تجاربها والأزمات التي مرت بها أما المطلب الثاني هو مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية وذلك من خلال إبراز مفاهيم ونشأة المعايير المحاسبية وإبراز مفهوم مهنة المحاسبة أما المطلب الثالث فتضمن انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة عل مهنة المحاسبة فنتج عنه العولمة والتوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي.أما المبحث الثاني تضمن الدراسات السابقة لهذا الموضوع تمثلت في ثلاث مطالب المطلب الأول تضمن الدراسات الوطنية تمثلت في مذكرات أما المطلب الثاني تضمن الدراسات الأجنبية لموضوع الدراسة اما المطلب الثالث تضمن دراسات أخرى شملت ملتقيات وطنية.

_ **الفصل الثاني** :"دراسة ميدانية _حالة الجزائر_" تضمن هذا الفصل مبحثين المبحث الأول مكونات ومنهجية الدراسة اما المبحث الثاني تضمن المعالجة الإحصائية وفيها عرض وتحليل نتائج الإستبيانفي إطار دراسة ميدانية من خلال التواصل مع المستقصيين في المجال المحاسبي على النطاق المحلي في الجزائر ،وذلك باستخدام أدوات مختلفة لأجل الحصول على المعلومات الازمة وتوفير البيانات التي تحتاجها هذه الدارسة ،كما تضمن الفصل عرض وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لاستمارةالاستبيان ،بالاعتماد على إجابات الأفراد المستجوبين .

وانتهى البحث بخاتمة احتوت على النتائج المتوصل إليها مدعمة ببعض الاقتراحات .

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيـــــــــــــد :

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي زادت أهميتها في الآونة الأخيرة لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين ،حيث تعددت الاتجاهات الفكرية في أهمية حوكمة الشركات فمنها ما ذهب إلى اهمية الحوكمة في القطاع العام لما لها من تأثيرات على الاقتصاد الوطني ومنهم من ذهب إلى أن حوكمة الشركات ذات أهمية بالغة في القطاع الخاص خاصة في الميدان التجاري والصناعي .

كما ارتبطت حوكمة الشركات ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية ،ولقد كشفت هذه الأزمات أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب زاد من حدة هذه الأزمات فلقد أفلست العديد من الشركات من الدول المتقدمة.

ومن ناحية اخرى فإن مهنة المحاسبة المتمثلة في المعلومات المحاسبية التي تقدم لمجلس الإدارة ولجان المراجعة الخاصة بحوكمة الشركات ،تكشف الكثير من التلاعبات في التقارير المالية التي أدت بدورها إلى تدهور الشركات،كما إن المعلومات المحاسبية التي تقدم للجنة المراجعة تساعدها في المراقبة وقياس الأداء المالي والتشغيلي.

كما إن الحوكمة تؤثر على مهنة المحاسبة بصفة عامة ،والتأكد من عدالة وشفافية القوائم المالية.

المبحث الأول:مفاهيم عن الحوكمة ومهنة المحاسبة

نتطرق في هذا المبحث عن الجزء النظري حول مفاهيم الحوكمة وتطبيق مبادئها على مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية التي يتم الاحتكام بها .

المطلب الأول : مفاهيم عن الحوكمة

إرتأينا في هذا المطلب أن نتطرق لمفاهيم عن الحوكمة متمثلة في اهدافها وخصائصها وبعض أزمات وتجارب بعض الدول في مجال الحوكمة .

أولا:مفهوم حوكمة الشركات

إنالأساس النظري و التاريخي لحوكمة الشركات يرجع إلى نظرية الوكالة Agency theory التي يعود ظهورهما إلى الأمريكيين برلوميتر berle &means سنة1932 ،اللذين لاحظا أن هناك فصل بين ملكية رأسمالالشركة و عملية الرقابة و الإشراف داخل الشركات المسيرة ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين صاحبي جائزة نوبل للاقتصاد jensen&meckling جونسون اللذين اهتما بمفهوم حوكمة الشركات و إبراز أهميتها في الحد و التقليل من المشاكل التي تنشأ بين فصل الملكية و الإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة ،حيث قدما سنة 1976 تعريف لهذه النظرية الشهيرة :"نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ الشخص الرئيسي "صاحب رأسمال "لخدمات شخص آخر "العامل" لكي يقوم بدله ببعض المهام ،هذه المهمة تستوجب نيابته في الإدارة".[1]

1-تعريف حوكمة الشركات:

[1]-أحسين عثماني ،سعاد شعابنية ،**النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر** ،ملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر –بسكرة ،6-7ماي 2012 ص 03.

لغة:يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية و مهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج و الأعاصير ،وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة و سلوكيات نزيهة في الحفاظ على أرواح و ممتلكات الركاب .

اصطلاحا :_ هو نظام متكامل للرقابة المالية و غير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة المؤسسة و الرقابة عليها .

_تعريف منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE:" مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة وحملة الأسهم و غيرهم من المساهمين".

الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب كما يأتي:[1]

أ-**الحكمة:**ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد .

ب-**الحكم**: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تتحكم في السلوك.

ج- **الاحتكام:**ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية و ثقافية و إلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة .

ه-**التحاكم** :طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة و تلاعبها بمصالح المساهمين .

و يعرف البنك الدولي " الحوكمة بأنها الحالة التي من خلالها تتم إدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع بكفاءة عالية بهدف التنمية .كما خلص برنامج الأمم المتحدة الإنمائي" إلى أن الحوكمة تعبر عن ممارسة السلطات الاقتصادية الرشيدة و السياسية الإدارية الفعالة,لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته.

وتعرف أيضا الحوكمة أنها عملية التحكم و السيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد.

1-1 المفهوم القانوني للحوكمة :تمثل مجموعة العلاقات التعاقدية بين الأطراف المهتمة بالشركة ومن الوجهة الأخلاقية فإنها تشير إلى حماية مساهمي الأقلية[1].

[1]-علاء فرحان طالب ،إيمان شيحان المشهداني ،**الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي والاستراتيجي للمصارف** ،دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان ، 2010 ،ص 24.

ويشير المفهوم القانوني للحوكمة أيضا إلى الإطار التشريعي و القواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة و توفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة[2].

1-2المفهوم المحاسبي للحوكمة :يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين و حصولهم على العوائد المناسبة و ضمان عدم استخدام أموالهم في استثمارات غير آمنة و عدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة و ذلك حسب المعايير المحاسبية.

1-3المفهوم الإداري للحوكمة :هي مجموعة ممارسات تنظيمية و إدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بمن فيهم متلقو الخدمة ،و تحمي حقوق الأطراف ذوي العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين.

1-4مفهوم الحكمانية :والذي يعرفها البنك الدولي بأنها ممارسة السلطة و استخدام الموارد المؤسسية لإدارة مشكلات و شؤون المجتمع ،و قد يعدل هذا التعريف إلى تركيب السلطة و التعاون الجماعي لتوزيع الموارد وتنسيق الأنشطة في المجتمع أو الاقتصاد و الهدف هو تحقيق مزيدا من الشفافية و المسؤولية والفعالية و المشاركة العامة و حكم القانون[3].

1-5مفهوم الحكم الراشد :هو مجموعة من القواعد لإعانة و مساعدة المسيرين في الالتزام بالتسيير و بطريقة شفافة وفي إطار هدف المساءلة [4]على أساس قاعدة واضحة وغير قابلة للتردد أو الانتقادات ،على أن تساهم في ذلك كل الأطراف الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير.

ثانيا : دوافع الحوكمة[5]

_تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت و تعزيز المساءلة.

---

[2]-عطاالله وارد خليل،محمد عبد الفتاح العشماوي ،**الحوكمة المؤسسية** ،مكتبة الحرية للنشر والتوزيع –القاهرة ،2008 ،ص28.
[3]-عدنان بن حيدر بن درويش ،**حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ،اتحاد المصارف العربية ،2007 ،ص ص 21-22.
[1]–جريدة الرياض ،يومية اليمامة الصحفية ،13957،الأحد 10 سبتمبر 2006.
[4]-رياض عيشوش وآخرون ،**الحكم الراشد** ،قسم علوم التسيير مدرسة الدكتوراه ،اقتصاد تطبيقي وتسيير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،2007\2008ص 8.
[3]-عدنان بن حيدر بن درويش ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 23-24.

_مساهمة العاملين و غيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المد ى الطويل.

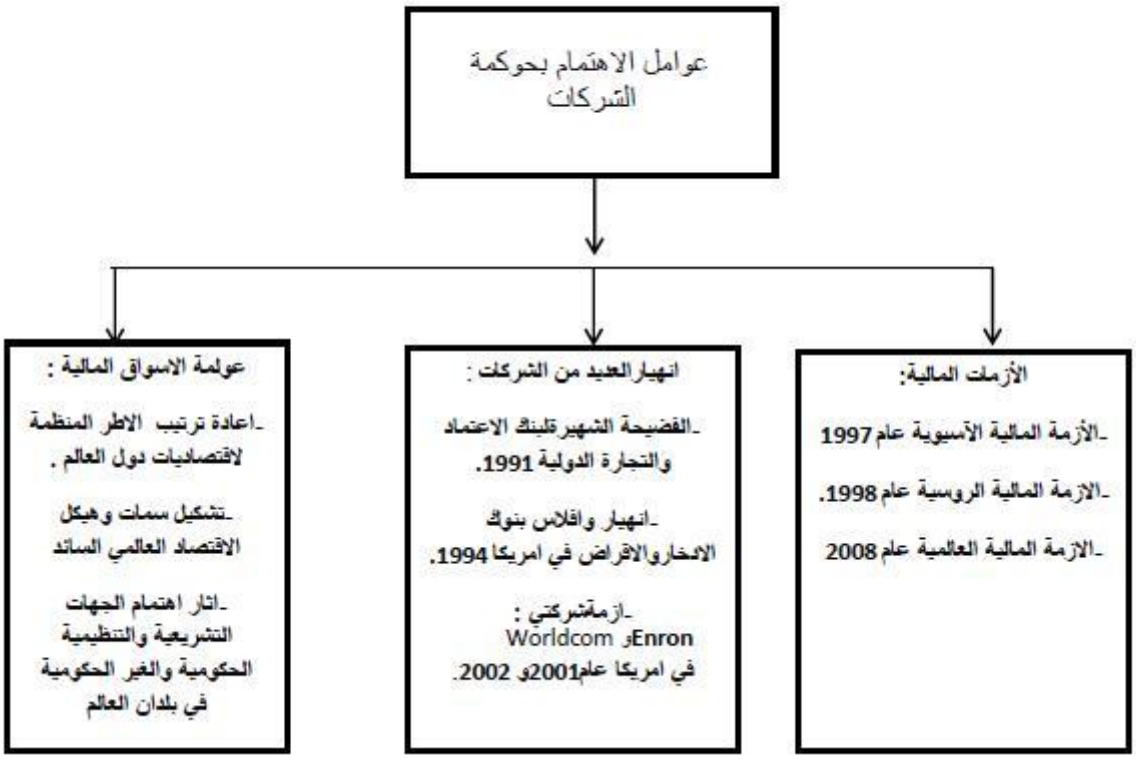
_توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمنشآت بما يضمن تحقيق الأهداف العامة للمنشآت.

_توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق بين أهداف المنشأة.

_تشجيع المنشآت على الاستخدام الأمثل لمواردها بأكفأ السبل الممكنة .

_التوجه إلى الخصخصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص.

الشكل (**01**): دوافع الحوكمة



المصدر: بن الطاهر ،بوطلاعة محمد ،دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري ،جامعة محمد خيضر – بسكرة،06-07 ماي 2011.

_تدني أخلاقيات الأعمال و ضعف نظم الرقابة الداخلية على أنشطة معظم الشركات مما يستوجب تبني قواعد و مراقبة أدائها.

_غياب التحديد الواضح لمسؤوليات و سلطات مجالس إدارة الشركات و مدراءها التنفيذيين أمام أصحاب المصالح المتعارضة[1].

_حدوث حالات الإفلاس و التعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة و دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات لحماية مصالحهم.

_الحاجة إلى الاهتمامبجوانب آداب و سلوكيات المهن بما يحقق حماية مصالح أفراد المجتمع خصوصا في القطاعات التي تمس شرائح عديدة من المجتمع مثل :قضايا البيئة و الصحة و السلامة [2].

ثالثا:أهداف الحوكمة

1 – أهداف الحوكمة

_الفصل بين الملكية و الإدارة و الرقابة على الأداء.

_تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

_عدم الخلط بين المهام و المسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين و مهام مجلس الإدارة و مسؤوليات أعضائه[3] .

_كبح مخالفات الإدارة المحتملة و ضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة و مصالح المساهمين .

[1]-عطااللهواردخليل،محمدعبدالفتاحالعشماوي، مرجعسبقذكره،ص 23.
[2]-عدنان بن حيدر بن درويش ،مرجع سبق ذكره ،ص ص32-33.
[3]-علاء فرحان طالب ،إيمان شيحان المشهداني ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 43-44.

_تحسين الأداء المالي للشركة أو المصرف[1] .

_الحفاظ على السمعة الاقتصادية لشركة من خلال التمسك بالأخلاق.

_العدالة والشفافية في معاملة الشركة و حق المساءلة بما يسمح لكل ذي حق مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمةتقف في مواجهة الفساد.

_الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

_اتخاذ قرارات بطريقة تتسم بالثقة حيث يمكن للمساهمين و غيرهم أن يخضعوا أعضاء مجلس الإدارة للمساءلة بشأنها.

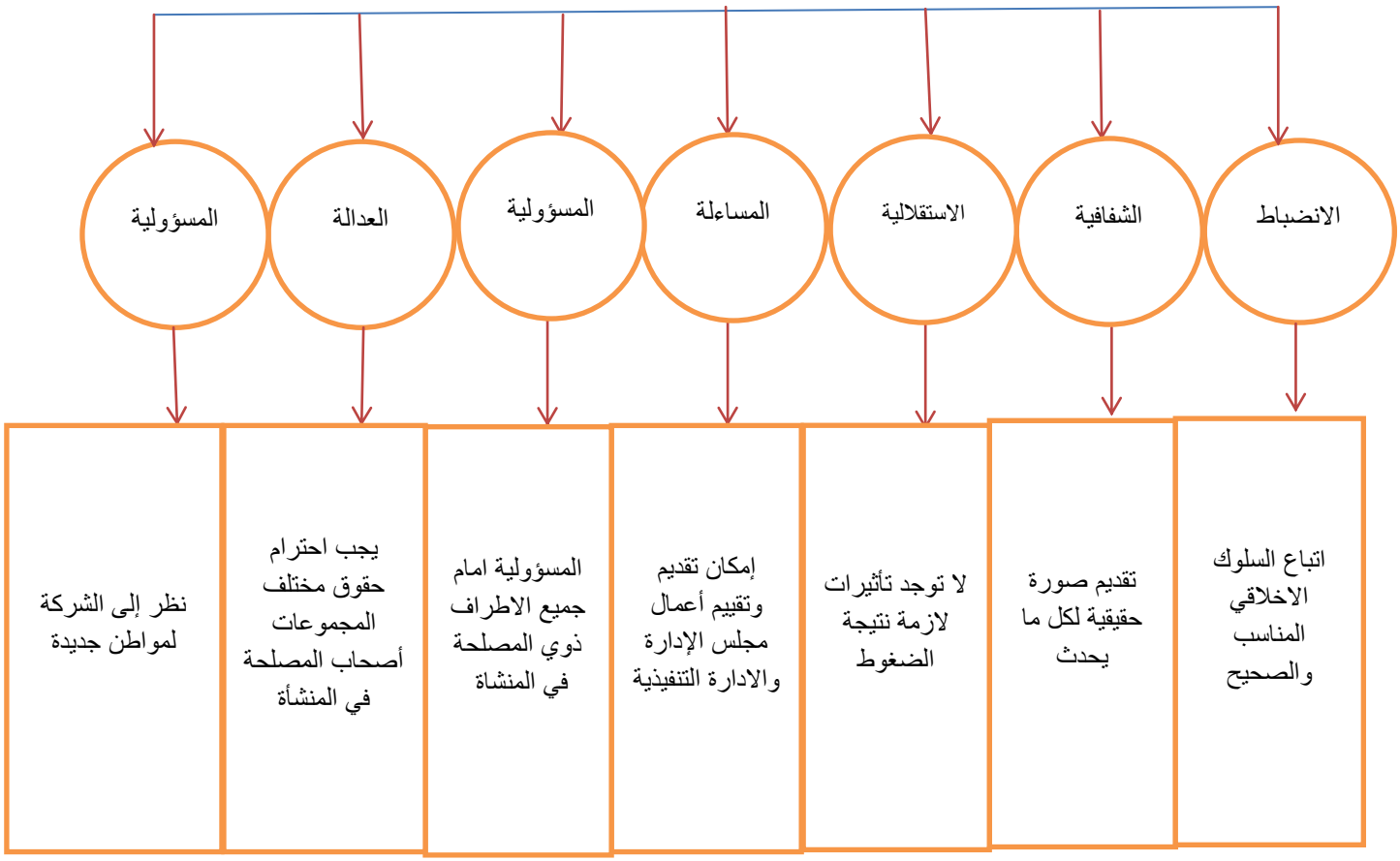
_حماية المساهمين بصفة عامة و تعظيم عائدهم و ذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع الأزمات الاقتصادية .

-منع المتاجرة بالسلطة في الشركة و ذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

[1]-أمينة فيها خير، زهيرة لروي، الحوكمة في الجهاز المصرفي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي - الأغواط، 2008/2007 ، ص 04.

2-خصائص الحوكمة:

الشكل رقم (02): يوضح خصائص حوكمة الشركات



المصدر:طارق عبد العال حماد ،حوكمة الشركات ،الدار الجامعية – القاهرة،2005، ص 23.

3 – مبادئ حوكمة الشركات:

كان لمنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OCDE)دور في إرساء مبادئ حوكمة الشركات حيث تضمنت سنة 1999 خمسة مبادئ و اضيف إليها مبدأ آخر في 2004 وتتمثل فيما يلي :

أ- **ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة المؤسسات :** [1]يجب على إطار حوكمة المؤسسات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية و كفاءة الأسواق المالية و أن يتماشى مع أحكام القانون و يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح .

ب- **حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة للملاك :** تشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم ،و تسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند اتخاذ القرارات كانتخاب أعضاء مجلس الإدارة ،وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات المؤسسية الجوهرية.

ج-**المعاملة العادلة للمساهمين**:يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات المعاملة العادلة لجميع المساهمين ،بما في ذلك أقلية المساهمين و المساهمين الأجانب ،كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك في حقوقهم.

د-**دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات**: يجب أن يأخذ إطار حوكمة المؤسسات بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو اتفاقية و تشجيع التعاون النشط الفعال بين شركات المساهمة و أصحاب المصالح و ذلك لتحديد الثروة و تنميتها و المحافظة على ديمومة المشاريع ،مع احترامهم أيضا القانون.

ه-**الإفصاح و الشفافية :** يجب أن يضمن إطار حوكمةالمؤسسات تحقيق الإفصاح الصحيح و في الوقت المناسب بالنسبة لشركات المساهمة ،بما في ذلك الوضع المالي و الإداري و حقوق الملكية ،مع مراعاة أن يكون الإفصاح شامل كالنتائج المالية والتشغيلية و أهداف الشركة ،و الملكية الرئيسية للأسهم و حقوق التصويت ،كما ينبغي أن تعد المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة و المراجعة المالية.

و-**مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات التوجيه و الإرشاد الاستراتيجي للشركة و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة و ذلك من خلال توفير كامل المعلومات ،و تحقيق مصلحة المساهمين و الشركة كما على مجلس الإدارة القيام أيضا بتحقيق معاملة عادلة بين كافة المساهمين أيضا بتوجيه استراتيجية الشركة و سياسة المخاطر و الموازنات التقديرية و خطط العمل السنوية و كذلك يجب أن يتوفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات و في الوقت المناسب كي تساعد على اتخاذ القرار.

[1]-رياض زلاسي ،**إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "دراسة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "** ،مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة ،19جوان 2012، ص 13.

رابعا :أهمية حوكمة الشركات[1]

_حوكمة الشركات تحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات و مصير اقتصاديات الدول في العصر الحالي المسمى بعصر العولمة.

_مساعدة الشركات و الاقتصاد بشكل عام في جذب الاستثمارات و دعم الأداء الاقتصادي و زيادة القدرة التنافسية .

_تحليل الاستثمارات الحالية و المحتملة وفقا لقوائم مالية تم إعدادها على أساس معايير ذات درجة عالية من الشفافية و الوضوح والدقة .

_تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الإداري التي تواجهها الشركات والدول.

_زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية و فتح أسواق جديدة لها .

_رفع مستويات الأداء للشركات و مايترتب عليه من دفع عجلة التنمية و التقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات .

_زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

_الشفافية و الدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات و ما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

_توفر حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة و تقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف و مراقبة الأداء.

_جذب الاستثمارات الأجنبية و تشجيع رأسمال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

[1]-محمد مصطفى سليمان ،**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري** ،ط 2، الدار الجامعية – الإسكندرية ،2009،ص ص 30-32.

خامسا: أزمات وتجارب بعض الدول في العالم

1-الأزمة المالية العالمية 2008

بدأت الأزمة المالية الراهنة في الو.م.أ و اندلعت من القطاع العقاري نتيجة الغموض و انعدام الشفافية في النظام المصرفي عموما في الو.م.أ،و خلال عام 2008 ازدهرالعقار الأمريكي و شرعت البنوك الأمريكية في منح القروض الرهينة العقارية المخاطرة بقوة ،أي قروض ممنوحة لبيوت أمريكية لا تقدم ضمانات مالية للحصول على قرض عادي . بدأت الأزمة في بنك "ليمان براذرز" في أمريكا فقد أعطى قروض للأمريكيين بدون ضمانات ، وعندما حان وقت دفع أقساط القروض للبنك عجزت العائلات الأمريكية عن السداد ،و عجز البنك عن تسديد المسحوبات على الودائع لديهم من قبل العملاء[1] .

2-أزمة الكساد الكبير1929[2]

في 2 سبتمبر 1929 عام أقفل مؤشر داو جونز لمتوسط الصناعة عند 381 نقطة في2 أكتوبرمن نفس العام انخفض المؤشر بما يعادل 49 نقطة و خلال تلك الفترة أفلست العديد من الشركات و انتشرت البطالة ،كما فشل العملاء في الوفاء بالتزاماتهم تجاه البنوك ، وترجع أسباب حدوث الكساد الكبير إلى :

- تزايد حجم الإستثمار العقاري خاصة في قطاع البناء و التشييد.

- حدوث إنحرافات في أسواق الأوراق المالية .

- الغش و الخداع و التلاعب بالأسعار و الدعايات الكاذبة .

3-الأزمة الآسيوية:

لقد شكلت الدول الآسيوية قوة اقتصادية و مالية في نهاية القرن العشرين وقد جلبت هذه الدول رؤوس أموال أجنبية قد سببت أزمة مالية عام 1998 حيث ترجع الأسباب للأزمة المالية الآسيوية إلى التالي:

[1]-ضياء مجيد موساوي ،**الأزمة المالية العالمية الراهنة** ،ديوان المطبوعات –الجزائر ،2010 ،ص07.
[2]-حسين عبد الجليل آل غزوي ،**حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة إختبارية على شركات المساهمةالعامة في المملكة العربية السعودية)** ،إستكمال متطلبات منح شهادة الماجستير في المحاسبة/التحليل المالي ،كلية الإدارة والاقتصاد ،الأكاديمية العربية في الدانمارك ،2010 ،ص 18.

-زدات حجم الصادرات للناتج المحلي الإجمالي .

-توجيه الفوائض المالية المتوفرة في الشركات الإنتاجية إلى المضاربة في أسواق المال مما أدى إلى زيادة أسعار الأسهم و السندات بدون مبدأ اقتصادي.

-تخفيض قيمة العملة الوطنية بهدف زيادة الصادرات الوطنية .

-عدم قيام المصرف المركزي في ممارسة دوره الرقابي على المصارف التجارية بسبب توسع المصارف التجارية في منح الإئتمان .

سادسا :تجارب بعض الدول في حوكمة بعض الشركات

1- تجربة الو.م.أ:[1]

لقد أدى تطور و كفاءة سوق المال الأمريكي ووجود هيئات رقابية فعّالة تعمل على المراقبة و الإشراف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل: (SEC) بالإضافة للتطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة و المراجعة إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات ،حيث ظهر مفهوم حوكمة المؤسسات بصورة واضحة عند قيام صندوق المعاشات العامة (calpERS)، بتعريف حوكمة المؤسسات و إلقاء الضوء على أهميتها و دورها في حماية حقوق المساهمين و بعد الانهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية و أظهرت جميع التحليلات أن وجود خلل رئيسي في أخلاقيات و ممارسة مهنتي المحاسبة و المراجعة ، حيث قامت الحكومة الأمريكية سنة 2002 بإصدار قانون (sarbanes-oscleyAct)حيث تم الزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به و تطبيق جميع بنوده.

2- تجربة المملكة المتحدة

انتشرت في المملكة المتحدة في بداية التسعينات المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات مالية بالحسابات و القوائم المالية المقدمة للمساهمين ،هذا ما دفع ببورصة الأوراق المالية و مجلس التقارير المالية (FRC)و جهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توفير الثقة في التقارير المالية للشركات .

[1]-رياض زلاسي ،مرجع سبق ذكره ،ص 21.

و في سنة 1992 صدرتقرير (cadbury)تحت عنوان الجوانب المالية لإجراءات حوكمة الشركات و ذلك بعد إخفاق مجموعة من الشركات المساهمة كشركة و قد اشتمل التقرير على قواعد أفضل للممارسات المالية و المحاسبية بالشركات .

وفي سنة 1993 عدلت البورصة قواعد مراقبة السوق و مطالبة الشركات المقيدة بالبورصة بتطبيق التوصيات التي أوردها تقرير.(cadbury)

3- تجربة روسيا[1]

أحرزت روسيا تقدما عندما قامت بإصدار قانون حوكمة الشركات حيث ساعد في رفع معايير حوكمة شركاتها إلى المستويات المقبولة لدى المستثمرين الدوليين و يعتبر الإفصاح و الشفافية من أبرز مجالات التقدم في مجال حوكمة الشركات في روسيا ،و تكشف تقارير الحوكمة الروسية السنوية و الربع السنوية المزيد من التفاصيل عن الأداء المالي و غير المالي .و يزداد عدد الشركات الروسية الكبرى التي تصدر تقاريرها وفق معايير المحاسبة الدولية IASو المبادئ المحاسبية المقبولة قبول عام GAAP.

4- تجربة بعض الدول العربية:

أولا في سنة 2001 قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية و هيئة سوق المال و بورصة الأوراق المالية و شارك فيه العديد من المراكز البحثية و شركات المحاسبة لتقييم حوكمة الشركات في مصر ،و خلص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال و الشركات و في نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات و العمل على تنفيذها في أول جانفي في 2007.

وفي السعودية صدرعن مجلس هيئة السوق المالية قرار في 2006/11/12 الذي يقضي بالموافقة على لائحة حوكمة الشركات في المملكة السعودية و قد روعي في إعداد لائحة المبادئ المقررة من المنظمات الدولية ،كما تم الاسترشاد بتجارب الدول و أقرته من قوانين أو قواعد في مجال حوكمة المؤسسات .

[1]-محمد مصطفى سليمان ،مرجع سبق ذكره ،ص 100.

5-تجربة الجزائر[1]:

من منطلق الحوكمة و رغبة الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي تبذل الحكومة الجزائرية جهود لإيجاد إطار مؤسسي في حوكمة المؤسسات ،و هذا من خلال سعيها إلى تشجيع عمليات الخوصصة و السماح بقدر أكبر من الحرية و إتاحة الفرصة للقطاع الخاص و تحفيزه على النمو ،وكذلك تسهيل المعاملات الدولية ، فحاولت الجزائر في السنوات الأخيرة تبني نظام محاسبي جديد يتوافق و المستجدات الدولية الراهنة و مع المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)و ذلك بموجب القانون رقم 07-11.

و في 11 مارس 2009 تم إصدار المدونة الجزائرية لحوكمة المؤسسات ،وقد لاحظ سليم عثماني رئيس مجلس إدارة فريق العمل الجزائري لحوكمة المؤسسات أن غياب الحوكمة في نطاق الشركة ذاتها ،يحد من إمكانيات الابتكار و التطور ، حيث إن مبدأ الشفافية يعتبر مبدأ مهم في كيفية توزيع المسؤوليات خاصة في مجال رصد و مراقبة النتائج ،كذلك فإن مبدأ المساواة يسترجع أولويته ،كلما تعلق الأمر بتنظيم العلاقات بين الأطراف الشريكة الداخلية بواسطة توزيع المهمات فيما بينه.

المطلب الثاني:مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية

أولا:تعريف مهنة المحاسبة

تعد مهنة المحاسبة مهنة عريقة تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر ذلك حسب المصادر العلمية ذات الصلة ،و إن كان البعض يرجع جذور تلك المهنة إلى الفراعنة أصحاب الحضارة الممتدة الراسخة ذات التاريخ المشع على البشرية عامة .

توصف مهنة المحاسب أو المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال ،كما توصف بأنها لغة المال، و توصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس و التوصيل للمعلومات المالية،كما توصف بأنها علم و مهنة .

[1]-رياض زلاسي ،مرجع سبق ذكره،ص ص25-31.

و منذ ذلك التاريخ تثبت تلك المهنة دوما أنها صاحبة رسالة قوية و ذات مردود إيجابي على رفاهية البشرية ،و إن كان الأمر لا يسلم من تأثير متغيرات بيئتها خاصة متغيرات البيئة الاقتصادية و الثقافية بذلك تفاوتت درجة توهج تلك المهنة من بلد لآخر و من عصر لآخر.

و لعل مهنة المحاسبة بمفهومها المعاصر قد ولدت في المملكة المتحدة منذ عام 1850 و قد لعبت المنظمات المهنية UKدورا هاما بعد الحرب العالمية الثانية في تقديم الإرشاد إلى أعضائها [1] حول أحسن الممارسات المحاسبية في ظل الظروف التضخمية.

وقد عمدت المنظمات المحاسبية في العقود الاخيرة إلى إرساء معايير المحاسبة و المراجعة إلى إلتزام المحاسبون و المراجعون بتطبيقها لاحقا حيث أنشأ CAEWلجنة المعايير المحاسبية (ASC)بالتنسيق مع المنظمات المحاسبية الأخرى و قد بلغ أعضاء هذه اللجنة 21عضو و كان الهدف من هذه اللجنة هو تطوير البيانات بمعايير محاسبية تنظم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي حيث يجب على المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ و القواعد التالية [2]:

ـــالمحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر ،الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح .

ـــكل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية .

ـــينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية و الخارجية .

ـــكل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقا من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية.

ـــدليل أعمال نهاية الدورة يجب ان يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة .

[1]-عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة ،**أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة** ،الدار الجامعية –الإسكندرية ،2008 ،ص 11.

[2]-حسين القاضي ، مأمون حمدان ،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الأردن –عمان ،1432-2011 ،ص 85.

ـــيتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع و أرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة[1].

ثانيا :التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية

لغويا:يقصد بكلمة معيار (Norme)إلى الكلمة اللاتينية NORMAو التي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة و تسمح بالقياس الهندسي فالمعيار هو المكيال أو القياس ،أو بمعنى أدق هو ما يجب أن يكون عليه الشيء.

اصطلاحا :المعيار المحاسبي "هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية و يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب"[2].

و المعيار هو أيضا "مجموعة من المبادئ و القواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي ، أي أنّها تلك القواعد التي تحكم دقة و سلامة و ملائمة ما تحتويه القوائم المالية من أرقام و بيانات محاسبية على المستوى الدولي"[3].

1 - **تعريف المعيار حسب اللجنة** :"عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم و استلهام حكمتهم و لكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا ، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما و تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة و تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية و كفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة و عمق المسؤولية المهنية "[4].

[1]-محمد عجيلة ،مصطفى بن نوي ،**فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية –رؤية مستقبلية** ،متقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS-IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة دحلب –البليدة-، 13-14 ديسمبر 2011 ص 06.

[2]-أمينة التونسي ،**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جباية المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مديرية الصيانة - الأغواط – "** مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ،جامعة عمار الثليجي – الأغواط – ،2010-2011 ،ص 02.

[3]-نوفل زبيري وآخرون ،**المعايير المالية المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي** ،مذكرة تخرج ضمن نيل شهادة ليسانس في العلوم تجارية ، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية ، 2009-2010 ،ص 30.

[4]-بكطاش فتيحة ،**دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03 ،2010-2011 ،ص 98.

ثالثا :انواع المعايير المحاسبية الدولية

الجدول رقم (01):بعض المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ آخر تعديل	تاريخ التنفيذ
01	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
02	المخزون	1975	2003	2005
07	قوائم التدفق النقدي	1976	1992	1994
08	صافي ربح أو خسارة الفترة ،الأخطاء الأساسية والتغيرات في أساسيات المحاسبية	1976	2003	2005
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1978	2003	2005
12	ضرائب الدخل		2000	2001
14	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
17	عقود الإيجار	1982	2003	2005
18	الإيراد	1982	1993	1995
22	إندماج الأعمال ألغي بموجب IFRS3	1983		
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	2003	2005
27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة	1989	2003	2005
32	الأدوات المالية :الإفصاح والعرض	1994	2003	2005
33	حصة السهم من الأرباح	1997	2003	2005
34	التقارير المالية المرحلية	1998	1998	1999
38	الموجودات غير الملموسة	1978	1999	2004
39	الأدوات المالية :الإعتراف والقياس	1986	2005	2005

40	الممتلكات الإستثمارية	1986	2003	2005
41	الزراعة	2000	2003	2003

حسين القاضي ،مأمون حمدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،الاردن –عمان ، 1432–2011 صص 119–121–بتصرف–.

1–المعايير الدولية للإقرار الإبلاغ المالي(IFRS):

المعيار الدولي للإقرار المالي 01:اعتماد معايير الإقرار الدولية لأول مرة .

المعيار الدولي للإقرار المالي 02:الدفعات على أساس الأسهم.

المعيار الدولي للإقرار المالي 03 :اندماج الأعمال (المجموعات).

المعيار الدولي للإقرار المالي 04:عقود التأمين .

المعيار الدولي للإقرارالمالي 05:أصول غير تجارية محتفظ بها لغرض البيع و الأعمال المتوقعة.

المعيار الدولي للإقرار المالي 06:إكتشاف و تقييم الموارد المعدنية .

المعيار الدولي للإقرار المالي 07:الأدوات المالية.

المعيار الدولي للإقرار المالي 08:القطاعات التشغيلية (العملية)[1].

المعيار الدولي للإقرار المالي (1):عرض البيانات المالية الهدف منه هو وصف الإجراءات المعمول بها عندما يعتمد الكيان لأول مرة المعايير الدولية المحاسبية و هذا لإعداد و تقديم البيانات المالية .

المعيار الدولي للإقرار المالي (2):الدفعات المحاسبية هو وصف الطريقة المحاسبية لمعاملات الكيان عند تلقيه سلع أو خدمات مقابل الأوراق المالية التابعة للكيان بالمبلغ الذي يقوم على أساس سعر السهم .

[1]-غانم شطاط ،**المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS** ،نوميديا للنشر والتوزيع ،قسنطينة ،2009،ص 04.

2-مفهوم بعض المعايير المحاسبية الدولية :

المعيار المحاسبي الدولي (1):عرض الكشوفات الماليةالهدف منه هو عرض الكشوفات المالية للكيان مع ضمان مقارنتها بالكشوفات المالية للسنوات السابقة و الكشوفات المالية للكيانات الأخرى .

المعيار المحاسبي الدولي (2):المخزونات يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية ،و يقدم أيضا هذا المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون .

المعيار المحاسبي الدولي رقم (7):جدول تدفقات الخزينة يهدف هذا المعيار إلى إلزام الكيانات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية و ما يعادلها و ذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة مع تقسيم التدفقات إلى تدفقات و نشاطات تشغيلية ،استثمارية ،تمويلية .

المعيار المحاسبي الدولي (23):تكاليف الإقراضيهدف هذا المعيار إلى اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات ،و يسمح هذا المعيار كمعالجة بديلة برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة .

المعيار المحاسبي (41):الزراعةيهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية و عرض الكشوفات المالية والإفصاح المتعلق بالنشاط الزراعي .

رابعا:نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية[1](IASC)

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات و المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم ،و قد شكلت هذه اللجنة في عام 1973إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من أستراليا و كندا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و المكسيك و هولندا و المملكة المتحدة و إيرلندا و الو.م.أ و منذ عام 1983شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFACو إبتداءا من جانفي 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة و إبتداءا من

[1]-حسين القاضي ،مأمون حمدان ،مرجع سبق ذكره ،ص 106.

عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143عضو من 104بلدان يمثلون مليوني محاسب و قد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة نوجزها فيمايلي :

-إعداد ونشر المعايير المحاسبية ذات نوعية عالية و قابلة للفهم و التطبيق في العالم كله ،وتلزم بتوفير القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافية و قابلة للمقارنة ،من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم و المستعملين الآخرين في اتخاذ قرارتهم الاقتصادية .

-الحث و الاستعمال و التطبيق الدقيقين و الصارمين لهذه المعايير[1].

1- تشكيلة و عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB):

هي مؤسسة غير ربحية مستقلة تتمثل مهمتها فيمايلي:

-إصدار و تطوير معايير محاسبية سهلة الفهم و مقبولة من خلال مجلسها.

-تعيين مجلس المعايير IASBو لجنة ترجمة وتفسير المعايير IFRICو باقي لجان المجلس.

-مراقبة الميزانية و ضمان تمويل IASB و ايضا مراقبة الجوانب القانونية.

أ- مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:

هو عبارة عن مجلس تابع لمؤسسة هيئة معايير المحاسبة الدولية و هي مؤسسة غير حكومية مستقلة غير ربحية و أهدافها الرئيسية هي:

تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة و مفهومة و قابلة للتطبيق و تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية و المحلية.

[1]-حولي محمد ،مرزوقي مرزوقي ،**مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي** ،المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص03.

ب–الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC[1] : و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977و يضم في عضويته 155عضوا و منظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليوني و نصف مليون محاسب يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى.

ج– جمعية المحاسبين الدوليين AIA: هي هيئة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة ،أنشأت في بريطانيا عام 1928 تم اعتمادهاكهيئةتأهيل المدققين حسب بنود قانون الشركات البريطاني لعام 2006و قد طورت منذ إنشائها مفهوم "المحاسبة الدولية" بهدف تطوير شبكة عالمية من المحاسبين في أكثر من 85 دولة في العالم.

د– المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: تأسس المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1887في الو.م.أ و يضم أكثر من 3940000عضو في أكثر من 128 دولة ومن مهامه تكوين وتدريب المحاسبين في العالم و يحدد اخلاقيات المهنة والمراجعة الأمريكية وحسابات الشركات الخاصة غير الربحية.

2– مراحل إصدار المعايير المحاسبية[2]:

–تقديم المعيار كمشروع إلى برنامج عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

–الإعداد والموافقة و نشر مسودة المبادئ التي تحكم المبادئ المحاسبية.

–الموافقة من قبل المجلس على الوثيقة النهائية .

–الموافقة ونشر المعايير المحاسبة الدولية.

–في حال الموافقة على المسودة بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصور كمعيار محاسبي دولي و يصبح ساري المفعول .

[1]-حسين القاضي ،مأمون حمدان ،مرجع سبق ذكره ،ص 110.
[2]- بوحفص الرواني ،**المعايير المحاسبية الدولية** ،محاضرات في مقياس التسيير المالي الدولي ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية ،2014-2015،ص ص 8-9 .

3-دوافع إصدار المعايير المحاسبية الدولية :

ـ الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات المحاسبية لعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس و التوافق في الطرق والأساليب و الإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول.

ـ إن التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول ،هو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن معايير محاسبية دولية جديدة و توحيدها على مختلف الاقتصاديات .

ـإن ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب التضخم حجم التجارة الدولية و الاستثمار الدولي ،وبسبب تزايد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات ،قد ساهمت هي الأخرى في محاولات إيجاد معايير محاسبية متعامل بها عبر مختلف الدول .

ـالتحول المتزايد من طرف الشركات المتعددة الجنسيات أدى إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اعداد تقاريرها المالية بدلا من الاستمرار في استخدام المعايير المحاسبية المحلية .

4-أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

ـ التزام المحاسبين و المرفقين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب و الممارسات[1] بين مختلف الدول ، خاصة بما يتعلق بإعداد القوائم المالية ،مما يجعل المعلومات والبيانات التي تعرض بصورة حقيقية عن الأوضاع المالية للشركات ، الأمر الذي يسهل عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المدرجة .

ـإن عملية تبني المعايير سوف يسهل عمل الضرائب لأناستخدامها سوف يوفرعنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات و المصروفات و بالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح الفروع للشركات المتواجدة عبركامل الدول.

[1]- **نوفل زبيري وآخرون** ،مرجع سبق ذكره ،ص 32.

ـ إن تبني المعايير سوف يؤذي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح ،مما يعمل على تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة بالأسواق المالية ، كما سيؤذي إلى تقليص تكاليف الصفقات المالية المتعلقة بأيدهم تلك الشركات [1].

5-أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية[2]:

ـ صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج بقبولها عالميا .

ـالعمل بشكل عام على تحسين و توفيق النظم و المعايير و الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية .

ـالتأكد من أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها جوهريا طبقا للمعايير المحاسبية الدولية و الإفصاح عن حقيقة اتفاقها مع تلك المعايير .

ـ العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

المطلب الثالث:انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة

في هذا المطلب سنتطرق إلى مدى انعكاس تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة الذي ينتج عنه العولمة والتوحيد والتوافق.

أولا :تعريف العولمة:

هي ظاهرة تاريخية سياسية ثقافية تكنولوجية تقودها دول المركز (الشمال) لتحقيق رفاهيتها من خلال الهيمنة على دول الأطراف (الجنوب) على حسابها و ذلك بالتحكم العالمي بالموارد و الإمكانات المادية والبشرية.

[1]-بكطاش فتيحة ،مرجع سبق ذكره ،ص ص72- 98.
[2]-بوحفصالرواني ،مرجع سبق ذكره ،ص04.

إن مفهوم عولمة المحاسبة يتكون من مفهومين فرعيين هما التوافق المحاسبي و التوحيد المحاسبي . وفي ظل هذه المفاهيم الثلاثة يتولد الانطباع أو هكذا يفترض بأن هناك 3 مراحل تمر بها المحاسبة على نطاق العالم [1].

أ-مرحلة التنوع المحاسبي.

ب-مرحلة التوافق المحاسبي.

ج-مرحلة التوحيد المحاسبي.

ثانيا :مفاهيم عن التوافق المحاسبي

1 - تعريف التوافق المحاسبي:

و هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول ،مما يؤذي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية و تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأسمال ، و هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها في مسار قادر على المزاوجة و التطبيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة [2].

كما يمكن تعريفه "بانه عملية زيادة انسجام و توافق ممارسات محاسبية بوضع حدود للخلافات بينهما ،و منها التوصل إلى معايير محاسبية متناسقة تعمل على تخفيض الاختلافات المنطقية و تحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول ".

كما نجد أن جمعية المحاسبين الأمريكيين تعرفه "بأنه الثبات في التبويب و المصطلحات و كذلك في القياس و هو عبارة عن مجموعة القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من الشركات التي تنتمي إلى نفس النشاط و التي يسهير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب و تقديم نتائج الشركات و تسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي"[3].

[1]-عجيلة محمد ،**العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر** ،مجلة الدراسات –العدد الاقتصادي ،جامعة الأغواط ،عدد 17 أ ،جوان 2012.

[2]-أولاد مسعود غمار خديجة ،**اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة في الجزائر –دراسة تطبيقية** -،مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر أكاديمي في مسار علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غارداية ، 2012-2013 ،ص 21.

[3]-بكطاش فتيحة ،مرجع سبق ذكره ،ص 56.

2 – أهداف التوافق المحاسبي:

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

أ–المؤسسة المعدة للقوائم المالية [1]:

–خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات .

–إنجاح عمليات التسيير و المراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها .

–تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال .

ب–الأطراف المستعملة للقوائم المالية :

إنّ الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن المؤسسات ،بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها و بالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة[2].

ج–الهيئات الأخرى :

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

---

[1]-هشام سفيان صلواتشي ،**النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية** ،ملتقى حول آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSفي الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي ،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،المركز الجامعي بالوادي ، 17-18 جانفي2010 ،ص 05.

[2]-مداني بن بلغيث ،**التوافق المحاسبي الدولي –المفهوم ،المبررات والأهداف** ،مجلة الباحث ،جامعة ورقلة ،عدد 04\2006 ،ص 118.

3 – حدود التوافق المحاسبي:

نوقشت أفكار عديدة بمناسبة الحديث عن التوافق المحاسبي ،الذي لا يأخذ في الحسبان الدور الخاص المناط بالمحاسبة في كل دولة و الذي تحققت بفعله توازنات اجتماعية تطلبت سنوات من العمل بالرغم مما يقدمه التوافق من مزايا وما يحققه من أهداف إلا أنّه يواجه في الواقع حدودا هيكلية أهمها:

-وضعية الشركات غير المسعرة في البورصة ،و التي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها التوافق ،في الوقت الذي قد تتحمل فيه أعباء مسار التوافق الطويل و المكلف .

-الضوابط التي تميز الأنظمة المحاسبية الوطنية ،خاصة الاعتباراتالجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق .

4 – دواعي و متطلبات التوافق المحاسبي [1]:

أ – شمولية أسواق رأسمال (العولمة المالية):

إن العولمة الاقتصادية ،التي من تجاليتها العولمة المالية ،والتي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون قيد أو شرط ،الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس الأموال من سوق لآخر.

ب – توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات :

سمحت الأموال المتوفرة لدى المؤسسات المالية بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة و الدخل العالميين ،لذا فإن حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي تهدف إلى تحقيق أرباح باستثمارها في الدول التي هي في حاجة إلى موارد مالية أفضل من بقائها أو استثمارها بمعدلات منخفضة

[1]-قطيب عبد القادر ،**انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر – دراسة ميدانية –**،مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة غارداية ، 2012-2013 ، ص 41.

في الدول المصدرة لهذه الأموال ،و هو مامهد لظهور ما أصبح مايعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إتاحة كل الحدود المعرقلة لتطور التجارة العالمية .

ج- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية:

كان نمو الأسواق المالية و تطويرها و انفتاحها العالمي ،الأثر الكبير في القيام بالعديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجياتاتصال مالية قوية ،كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية و المالية التي تنشرها هذه الشركات ،سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية و أرباح أسهمها أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناءا على عمليات الاستثمار التي قامت بها .

5-مزايا التوافق المحاسبي الدولي[1]:

_تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم.

_رفع مستوى معايير المحاسبية بقدر الإمكان لمسايرة الظروف الاقتصادية.

_إزالة صعوبة الترجمة و فهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة.

_يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم .

6- معوقات التوافق المحاسبي الدولي:[2]

_غياب قوة الإلزام بالتنفيذ.

_اختلاف التشريعات و النظم القانونية في الدول وتحكم الحكومة في إصدار المعايير.

_الاختلافات البيئية و الثقافية و إشكالية القومية.

[1]-**بكطاش فتيحة** ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 59-60.

[2]-شعيب شنوف ،**الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ،"حالة BPEXPLORATION LIMITED "**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم اقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 2006-2007 ،صص 98-111.

_ اختلاف نقاط البدء أي التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد .

ثالثا :مفاهيم عن التوحيد المحاسبي

1 - مفهوم التوحيد:

تعود بدايات التوحيد المحاسبي في الممارسة العملية إلى نهاية العقد الثاني و بداية العقد الثالث من القرن الماضي ، بعد ظهور أزمة الكساد الكبير العالمي التي كشفت التنوع الكبير في الطرق و المبادئ و السياسات المحاسبية المطبقة ،وبينت مدى ارتباطهابالاجتهادات و التقديرات الشخصية و قد أضر ذلك بمصالح المجتمع ككل و المجتمع المالي خاصة .و بذلك فقد بدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات و الثبات في استخدامها[1].

أمّا على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنّه:"العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولا عاما و التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي تم توحيدها "[2].

2 - خصائص التوحيد المحاسبي[3]:

أ-**توحيد المعرفة المحاسبية عملية منظمة** :إن تحقيق أهداف التوحيد المحاسبي يستوجب أن تكون عملية التوحيد عملية منظمة ،تعمل وفق آليات عمل منهجية ،مدروسة وواضحة ،فتوحيد المعرفة المحاسبية يحتاج بالضرورة إلى إدارة فاعلة.

ب-**توحيد المعرفة المحاسبية عملية مستمرة** :أي أنه لا يمكن بلوغ التوحيد بجوانبه دفعة واحدة ،لأن عملية بناء المعرفة و تراكمها عبر مجموعة من الأعمال الفكرية والممارسات العملية ،يحتاج إنجازها لفترة طويلة من الزمن.

[1]-تيسير المصري ،**توحيد المعرفة المحاسبية** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 23،العدد الأول ،2007 ص ص 13-15.
[2]-قطيب عبد القادر، مرجع سبق ذكره ،ص 42.
[3]-تيسير المصري ،مرجع سبق ذكره ،ص ص16-17.

3 - أهداف التوحيد المحاسبي:

ـ توحيد السياق (المسار) المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات و الوثائق) و ينتهي بالقوائم الختامية .

ـتوحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية.

ـيعتبر التوحيد ،التبسيط و التمييز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد ،إذ يمثل توحيد الطرق المحاسبية للوصول إلى توافق في القوائم المالية[1].

ـالسماح بإجراء المقارنات عبر الزمن وبين المؤسسات .

ـتسهيل عمليات تجميع الحسابات .

ـإعداد الإحصائيات بشكل جيد حول أنشطة المؤسسات .

4 - أسباب التوحيد المحاسبي:

ـالعولمة بمختلف أنماطها .

ـاختلاف الدول في طرق المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

ـاهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية وتضاعف المعاملات التجارية الدولية سواء بين الحكومات أو الشركات.

ـتزايد نسبة العدوى من الأزمات الاقتصادية و المالية و الظواهر الاقتصادية الأخرى و خاصة التضخم،الصرف....الخ.

[1]-صالحي بوعلام ،**أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 03،2009-2010 ،ص 03.

5 – مزايا التوحيد المحاسبي:

_تسهيل عملية فهم القوائم المالية من طرف مستخدميها و الذي يؤذي إلى تعزيز قرارات الاستثمار و الاقتراض.

_إزالة الغموض عند مستخدمي القوائم المالية من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

_عدم الحاجة إلى قوائم مالية متعددة للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية .

6 – مستويات التوحيد :

أ– على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس و المبادئ و المعايير الأساسية التي يتم اعتمادها و التي تشمل توحيد أسس و مبادئ التقييم و قواعد حساب التدفقات النقدية وعرض البيانات المالية .

ب–على مستوى القواعد :و يشمل توحيد القواعد والإجراءات و الوسائل المحاسبية وتتطلب حصر و اختيار القواعد و الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة لتحقيق أهداف المحاسبة و الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

ج–على مستوى التنظيم : و يشمل التوحيد على هذا المستوى ،توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس و مبادئ وقواعد ووسائل و إجراءات ، ويمتد هذا التنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف و الأسس و المبادئ التي يقوم عليها.

المبحث الثاني:الدراسات السابقة

نتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع المذكرة متمثلة في الدراسات الوطنية والأجنبية ودراسات أخرى أسندناها في موضوعنا .

المطلب الأول :دراسات وطنية

بكطاش فتيحة ،دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر) ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2010-2011.

تمحورت إشكالية الباحثة في : هل تستدعي العولمة توحيدا للمعايير المحاسبية الدولية ،وإلى أي مدى الجزائر معنية بذلك ؟

استعرض الباحث في الفصل الأول ماهية خصوصيات ظاهرة العولمة والنظام المحاسبي،وذلك من خلال ثلاث مباحث حيث تناولت الأبعاد الرئيسية للعولمة و النظام المحاسبي الدولي أما في الفصل الثاني مسار التوحيد المحاسبي و المعايير المحاسبية حيث تناول الإطار التنظيمي لمعاييرالمحاسبة اهم التطورات التاريخية لمجلس معايير المحاسبة أما في الفصل الثالث المؤسسة الاقتصادية والنظام المحاسبي فتناول المؤسسات الجزائرية والإصلاحات المحاسبية أمافي الفصل الرابع تناول إبراز إشكالية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي المحاسبي .

و خلصت الدراسة إلى أن :

المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة لا يسير و غير ملائم للظروف الاقتصادية الجديدة في الجزائر ،خصوصا بعد التحولات الاقتصادية الرامية للتحول إلى اقتصاد السوق ،لذا أصبح إصلاحه ضروريا لمسايرة المستجدات و التحولات على الصعيد الوطني و الدولي .

تمثلت أوجه الشبه في هذه المذكرة في توحيد المعايير الدولية والدراسة الميدانية في الجزائر ومفاهيم التوحيد المحاسبي المتمثلةفي الفصل الاول والفصل الثاني واختلفتمع دراستنا في الفصلين الأخرين الذين تمثلا في الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المالي أيضا كانت حدود الدراسة في مذكرة بكطاش في مجمع سوفيتال أما في دراستنا جميع المحاسبين.

نوفل زبيري وآخرون،المعاييرالمالية المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي،مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم تجارية تخصص محاسبة ،يحي فارس المدية 2009-2010.

تمحورت إشكالية الباحث:ماهي الأسباب و الدوافع التي جعلت دول العالم تتبنى المعايير المحاسبية الدولية ؟

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول الفصل الأول تمحور في عرض عام للنظام المحاسبي يقوم على أساس معايير محاسبية موحدة أما الفصل الثاني يتطرق إلى إلقاء نظرة مفصلة حول المعايير المحاسبية الدولية أما الفصل الثالث يتناول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالجزائر.

وخلصت الدراسة إلى أن:

إلى تكثيف الجهود لإيجاد نوع من التوافق المحاسبي بين مختلف التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي ،و ذلك من خلال تطوير عملية إعداد المعايير الدولية و لقد خلصت الدراسة ايضا أن نمو حركة الاستثمارات المالية عبر الدول سببت التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية بفعل تزايد طلب المستثمرين على القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير التي تميزها بقابلية المقارنة.

تمثلت أوجه الشبه في هذه المذكرة من خلال أسباب ودوافع تبني المعايير المحاسبية الدولية واختلفت في عدم تطرقهم للحوكمة .

إسماعيل رزقي،أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر _دراسة حالة مؤسسة عمومية اقتصادية_مذكرة تخرج ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر 3 ، 2009-2010.

تمحورت إشكالية البحث في :إلى أي مدى تتوافق أعمال الإصلاح و التوحيد المحاسبي في الجزائر مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ؟

تم تقسيم البحث إلى أربع فصول خصص الفصل الأول إلى دراسة الإطار النظري للمحاسبة من خلال تطورها التاريخي اما الفصل الثاني خصص لدراسة أعمال التوحيد المحاسبي الدولي أما الفصل الثالث

خصص لدراسة عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر أما الفصل الرابع فتناول الدراسة التطبيقية حول الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد .

خلصت الدراسة إلى:

إن المفاهيم الخاصة بأهداف القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والعناصر التي يجب أن تحتويها ويتم الإفصاح عنها ،تغير في إطار التوجه المحاسبي العالمي الجديد.حيث أصبحت المعلومة تخدم أطراف داخلية وخارجية.

المطلب الثاني :دراسات أجنبية

حسين عبد الجليل آل غزوي ،حوكمة الشركات و أثرها على المستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)،رسالة استكمال متطلبات منح شهادة الماجستير في الحلأسبة /التحليل المالي ،الأكاديمية العربية في الدانمارك كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة ،2010.

تمحورت إشكالية الباحث في :ما هو أثرحوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية؟

تم تقسيم البحث إلى ستة فصول تمحور الفصل الأول في الإطار العام للدراسة أما الفصل الثاني فتضمن الإطار النظري للدراسة أماالفصل الثالث مستوى الإفصاح وعلاقته بحوكمة الشركات اما الفصل الرابع الطريقة والإجراءات ونوع الدراسة والفصل الفصل الخامس نتائج الدراسة ومناقشتها والفصل السادس الاستنتاجات والتوصيات .

خلصت الدراسة إلى:

تفاوت مستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في السعودية ،حيث أظهرت النتائج أن الوسط الحسابي لتطبيق بنود مؤشر الإفصاح بنسبة 81 بالمئة وهي نسبة مقبولة وجيدة على مستوى

جميع الشركات. وأيضا خلصت الدراسة وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تركز الملكية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية و بين مستوى الإفصاح في القوائم المالية .

أوجه الشبه في هذه الدراسة أن الباحث تطرق لمفاهيم الحوكمة التي تتشابه مع دراستنا إلا أن الاختلاف هو عدم تطرق الباحث إلى المعايير الدولية المحاسبية ومهنة المحاسبة واختلفت في الجانب الميداني حيث تمحورت دراسته حول شركات المساهمة العامة السعودية ونحن حول شركات الجزائرية.

المطلب الثالث :دراسات أخرى

سايج فايز،انعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات،الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة جامعة سعد دحلب البليدة 13-14 ديسمبر2011.

تمحورت إشكالية البحث :

كيف انعكس النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات ؟

تطرق الباحث في بحثه إلى ثلاث عناصرالعنصر الأول هو النظام المحاسبي المالي ما بين سنتي 2010-2011 والعنصرالثاني أثر الإصلاح المحاسبي كنظام إعلام آلي على مهنة محافظ الحسابات أما العنصر الثالث أثر الإصلاح المحاسبي على بيئة المراجعة الخارجية .

خلصت الدراسة إلى :

حرص وزارة المالية على حل مشكلة الانتقال من المخطط إلى النظام ،أيضا إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،استوجب تعديل القانون المتعلق بممارسة مهنة التدقيق.

تمثلت أوجه الشبه في هذه الدراسة في دراسة المعايير الدولية وتمثلت أوجه الاختلاف في عدم تطرقهم للحوكمة .

أحسين عثماني،سعادشعابنية ،النظام المالي المحاسبي كأحد اهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر،ملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،محمد خيضر –بسكرة ، 06-07 ماي 2012.

تمحورت إشكالية الباحث في :

فما مدى نجاعة النظام المالي المحاسبي في ظل تطبيقات مفاهيم حوكمة الشركات من أجل تفعيل نشاط بورصة الجزائر ؟

تناول الباحث في بحثه إلى خمس عناصر العنصر الأول الإطار المفاهيميلحوكمة الشركات العنصرالثاني الإطار النظري للنظام المالي المحاسبي العنصر الثالث البورصة الجزائرية وواقع تبني نظام المحاسبة المالية والعنصر الرابع انعكاس تطبيقات مفاهيم حوكمة الشركات والنظام المالي المحاسبي على بورصة الجزائر والعنصر الخامس متطلبات تفعيل استخدام النظام المالي المحاسبي للنهوض ببورصة الجزائر في إطار حوكمة الشركات .

خلصت الدراسة إلى:

إن البورصة والنظام المالي المحاسبي لا يعملان في معزل عن باقي الأنظمة الأخرى ،فلا يمكن أن يعطي النظام المالي المحاسبي ثماره وهو يطبق في مؤسسات تفتقر إلى كوادر بشرية مختصة في هذا النوع من المحاسبة ومؤهلة لتطبيق هذا النظام ولاسيما افتقارها إلى مسيرين بالإضافة إلى انعدامبعض المؤسسات كما لا يمكن للبورصة أن تزيد حركة نشاطها في بيئة تفتقد إلى ثقافة استثمارية لدى الأفراد .

تمثلت أوجه الشبه في دراستهم مفاهيم عن الحوكمةواختلفت في الدراسة المحاسبية .

خلاصة الفصل :

بعد دراستنا للفصل الأول الخاص بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة الخاصة بالحوكمة ومهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية إن أهمية الحوكمة تساعد على تفادي حدوث الانحرافات والحد من الأزمات حيث تعتبر أداة الرقابة التي من خلالها تحقق نوع من الدقة والشفافية والمصداقية للمعلومات ،وذلك من خلال الكشف عن القوائم المالية في الشركات وتؤذي إلى تحسين مهنة المحاسبة وذلك باتباع المعاييرالمحاسبية الدولية.

الفصل الثاني

دراسة حالة – الجزائر–

تمهيد :

باعتبار أن الحوكمة جزء من التطور الاقتصادي،فإن الجزائر سعت إلى تطويرها وإصلاحها مع الأخذ بعين الاعتبارالاتجاهات الدولية الحديثة،ولقد مس هذا القرار المحاسبي العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام التطبيق الجيد لهذا النظام والاستفادة من مزاياه،فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية تواجهها مجموعة من التحديات منها مايتعلق بالنظام القانوني والجبائي ومنها ما يتعلق بالمؤسسات بحد ذاتها،ومنها ما يتعلق بنظام التعليم والتكوين المحاسبيين في بلادنا ومنها ما يتعلق بالمهنة المحاسبية.

لذا سنحاول في هذا الفصل تجسيد واقع مهنة المحاسبة وحوكمة الشركات في الميدان من خلال :

المبحث الأول :مكونات ومنهجية الدراسة

المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية

المبحث الأول :مكونات ومنهجية الدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة الموافقة لموضوع البحث،المتعلق بانعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة،إرتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان الاعتماد على جملة من الأدوات من أجل معالجة الموضوع.

المطلب الأول :أدوات ووسائل الدراسة

يمكن توضيح الأدوات التي تم الاعتماد عليها لجمع المعلومات والبيانات من أفراد العينة المدروسة والتي تخدم الدراسة، بحيث تمثلت في أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان.

1 – استمارة الاستبيان:

تم الاعتماد على الاستبيان بصفة أساسية في جمع البيانات من اجل العلاقة بين متغيرات الدراسة وأهداف البحث، وتم الاعتماد على الاستبيان للحصول على قدر أكبر من المعلومات ولأنه يعتبر من الأدوات واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في قياس تطابق وجهات نظر أفراد العينة من خلال تحليل نتائجه والوصول إلى نتائج نهائية.

2 – المقابلة الشخصية:

لقد استخدمنا أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد العينة المدروسة وخاصة المهنيين من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وتصحيح الغموض في الأسئلة إن وجد، بهدف الحصول على معلومات دقيقة، وتعتبر المقابلات الشخصية ذات اهمية بالغة في المجال الميداني.

من خلال هذه المقابلات تم جمع مجموعة من الملاحظات منها محافظي الحسابات والأكاديميين التي تمت فيها دراسة موضوع حوكمة الشركات بينما معظم المحاسبين والطلبة الذين تمت مقابلتهم ليسوا على دراية بمصطلح حوكمة الشركات.

المطلب الثاني :تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بالتعرض إلى مراحل تحضير الاستبيان، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم الأسئلة، وكيفية توزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة لمعالجة الاستمارة .

1- تصميم الاستمارة:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وتكون قابلة للفهم من طرف جميع المستجوبين،حيث تمحورت الأسئلة حول مرتكزات الحوكمة ومهنة المحاسبة في الجزائر وأيضا انعكاسات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

وقد إستعنا في ذلك بآراء بعض الأساتذة الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان، ولقد حاولنا قدر الإمكان خلال فترة إعداده في طرح أسئلة البحث حول مفاهيم الحوكمة ومهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية،والعمل بالمقابل على طرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز المستجوب،وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

وتم الاعتماد في صياغة أسئلة الاستبيان على النوع المغلق من الأسئلة ويتطلب إجابات محددة مثل :موافق بشدة،موافق،غير موافق،محايد، غير موافق بشدة.

بعد الانتهاء من صياغة الاستبيان خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل الأستاذ المشرف وبعض الأساتذة وذلك بغية التأكد من سلامة الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تؤول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

2- نشر وإدارة الاستبيان:

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من مهنيين وأكاديميين، وهذه العملية تمت على مراحل قصد الوصول إلى العينة المستهدفة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، واعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

_الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستمارة باليد.

_زيارة الممارسين والمهنيين في مكاتبهم.

_الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام وببعض زملائنا في توزيع الاستمارات.

حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة مابين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان.

3 - هيكل الاستبيان:

تضمن الاستبيان 05 أقسام رئيسية، تراوحت الأسئلة بين 09 إلى 11 سؤال وذلك من أجل الوصول إلى إجابات دقيقة:

-القسم الأول يحتوي على البيانات الشخصية لأفراد العينة.

-القسم الثاني يتناول هذا القسم الأسئلة المرتبطة بأساسيات ومرتكزات الحوكمة.

-القسم الثالث يحتوي هذا القسم بأسئلة تتمثل في أزمات وتجارب بعض الدول في الحوكمة.

-القسم الرابع يحتوي القسم الرابع على مدى تطبيق مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية.

-القسم الخامس يرتبط هذا القسم بانعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة.

4-صعوبات الاستبيان:

بالرغم من حصولنا على أجوبة المستقصيين إلا أن هناك بعض الصعوبات التي واجهتنا منها:

-التجاوب السلبي لأفراد العينة.

-تماطل بعض الأفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم.

-صعوبة الوصول إلى العاملين في المصالح المحاسبية والمالية، قصد تسليمهم الاستمارات والحصول على آرائهم وإجابتهم والتعرف على اتجاههم التي تعد ذات أهمية بالغة لنا.

المطلب الثالث:مجتمع الدراسة

من خلال هذا العنصر يتم توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، في إطار المجتمع وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبيان.

1 - فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة الميدانية على اختبارالفرضيات التالية :

_ **الفرضية الأولى**:إن الحوكمة لها دور في ترشيد اتخاذ القرارات وذلك من خلال المعايير المتبعة.

_**الفرضية الثانية** :هناك علاقة وثيقة بين الحوكمة ومهنة المحاسبة، حيث إن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة .

_**الفرضية الثالثة** : تستند الحوكمة إلى المعايير المحاسبية الدولية، ما يلبي احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية، ويعطي أكثر تنظيم لمهنة المحاسبة وبدون تحديات تعيق تطوير العمل المحاسبي .

_**الفرضية الرابعة** : انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة يؤذي إلى التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي.

2-إطار مجتمع الدراسة:

تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على توفر المعايير التالية:

-**بالنسبة للأكاديميين** :تم قبول ضمن مجتمع الدراسة الأساتذة الباحثين في مجال حوكمة المؤسسات.

-**بالنسبة للمهنيين** :تم القبول ضمن مجتمع الدراسة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، محاسب معتمد....

ويمكن حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين هما:

الفئة الأولى :أكاديميون متمثلون في الأساتذة الجامعيين الباحثين في مجال حوكمة الشركات.

الفئة الثانية :مهنيون يتمثلون في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، محاسب معتمد...

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة بين الأكاديميين والمهنيين هو اندماج بين آراء الاثنين.

3-حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية :الغرض من هذه الدراسة هو استبانة موضوع حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية "دراسة ميدانية حالة الجزائر" انحصرت الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.

الحدود الزمانية :امتدت هذه الدراسة في شهر أفريل.

الحدود البشرية :شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين حائزين على شهادات علمية في المحاسبة أو امتلاكهم الخبرة في هذا المجال.

4-عينة الدراسة: قمنا بتوزيع (70) استمارة على عينة عشوائية من ولاية غرداية اشتملت على الفئات المذكورة في اطار مجتمع الدراسة سابقا، وقد اعتمدنا احيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، واحيانا اخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء، والجدول التالي يبين عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة:

الجدول رقم (02):الاستمارات الموزعة

البيان	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	70	100
الاستمارات المستلمة	69	98
الاستمارات الملغاة والمستبعدة	08	11
الاستمارات المعتمدة	61	87

المصدر :من اعداد الطالبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان

وبعد عملية فرز وتنظيم الاستمارات المستلمة قررنا الابقاء على 61 استمارة من مجموع الاستمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة، بعد ما قمنا باستبعاد استمارتين 08 بسبب نقص المعلومات فيها، كما تم استبعاد 01 استمارة لورودها بعد الاجل الذي تم تحديده.

ولقد تم اعتماد مقياس المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة وذلك كماهو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03):المقياس لتحديد الدرجات

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من اعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الارقاملإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

الجدول رقم (04):المقياس الترتيبي

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	حيادي	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من1_1.79	من1.8_2.59	من2.6_3.39	من3.4_4.19	من4.2_5

المصدر :من إعداد الطالبة

المبحث الثاني :المعالجة الإحصائية

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية " spss " الإصدار التاسع عشر، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج " Excel" من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها .

المطلب الأول :الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا :اسم الوظيفة

يبين الجدول رقم أن نسبة 8.2% المستجوبين كانت في الفئة الأولى (خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد)، أما الفئة الثانية بلغت 14.7 % تمثلت في (استاذ المحاسبة ومساعد المحاسب ومحاسب لدى مؤسسة)، في حين أن الفئة الثالثة فكانت 77 % التي تمثلت في (الطلبة والإداريين) حيث هذه النسب كانت متفاوتة من قبل المستجوبين وذلك بتركز نسبة كبيرة من الطلبة والإداريين في الاستجواب على غرار الفئات الأخرى نظرا لقلة المهنيين المعتمدين في المنطقة .

ويمكن توزيع هذه النسب من خلال الجدول التالي :

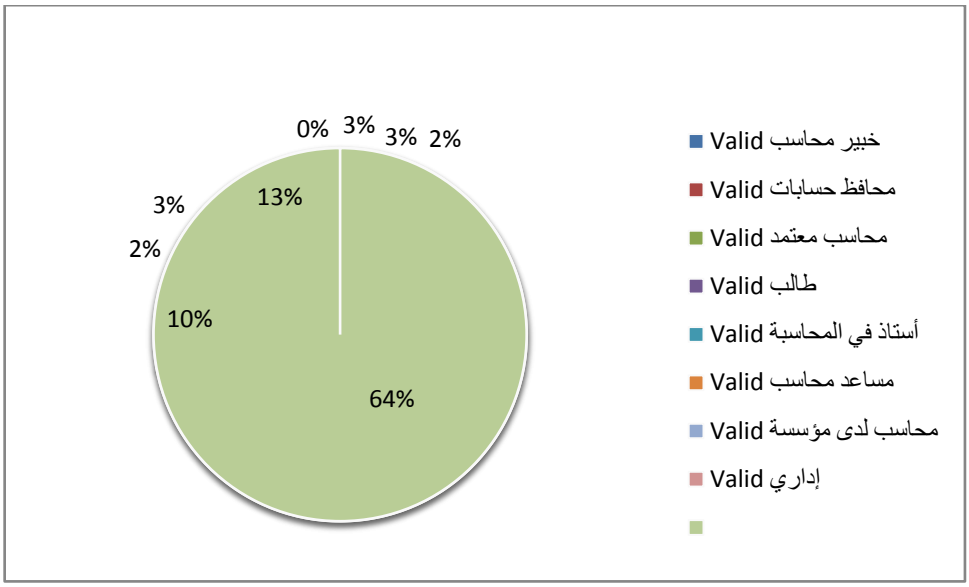
الجدول رقم (05) :توزيع افراد العينة حسب المسمى الوظيفي

		العدد	النسبة
Valid	خبير محاسب	3.3	2
	محافظ حسابات	3.3	2
	محاسب معتمد	1.6	1
	طالب	63.9	39
	أستاذ في المحاسبة	9.8	6

	مساعد محاسب	1.6	1
	محاسب لدى مؤسسة	3.3	2
	إداري	13.1	8
	Total	100.0	61

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج(spss)

الشكل رقم (03):توزيع افراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

ثانيا:الحالةالاجتماعية

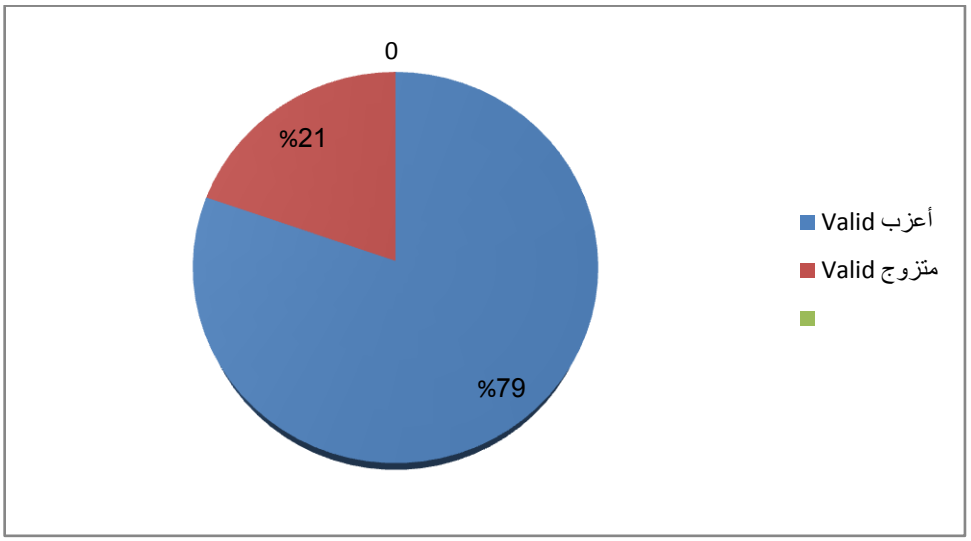
يبين الجدول رقم (06):الحالة الاجتماعية لغالبية افراد العينة إذ تبين أن أكبر نسبة كانت من نسبة العازبين بنسبة78.7% تليها نسبة المتزوجين 21.3 %، هذه النتائج تدل على ان غالبية أفراد العينة حالتهم الاجتماعية عازبين أي أنهم مازالو في طور التعليم حيث أن غالبيتهم طلاب.

الجدول رقم (06):توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية

		Frequency	Percent
Valid	أعزب	48	78,7
	متزوج	13	21,3
	Total	61	100,0

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

الشكل رقم (04): توزيع العينة حسب الحالة الاجتماعية



المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

ثالثا :الجنس

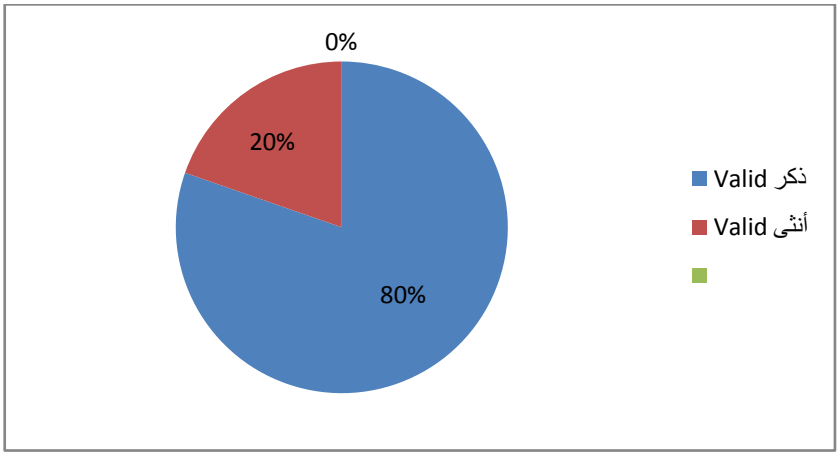
بلغت مشاركة نسبة الذكور في الاستبيان 80.3%في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 19.7 %، وربما يؤول هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على امتهان مهنة المحاسبة وحوكمتها مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة او خوض مجال البحث فيها، كما يبين الجدول التالي :

الجدول رقم (07):توزيع افراد العينة حسب الجنس

		العدد	النسبة
Valid	ذكر	49	80,3
	أنثى	12	19,7
	Total	61	100,0

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

الشكل رقم(05) : توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر :من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

رابعا:الفئة العمرية

تباينت اعمار افراد العينة المستجوبة وتراوحت عموما بين [اقل من 25 _30] سنة، وقد قمنا بتشكيل اربع فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين [26و30] سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لما بين [31 و 40] سنة أما الفئة الرابعة قد خصصتا لمن تجاوز 40 وكانت نسبة اكبر من المشاركين عند الفئة الأولى بنسبة 65.6 % تليها الفئة الثانية بنسبة 18 %ثم الفئتين الثالثة والرابعة بنسبة 13.1 % و3.3% على التوالي ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار اقل من 25 سنة وذلك بتطلعهم حول الموضوع الجديد وهو ما أهلهم وساعدهم في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي :

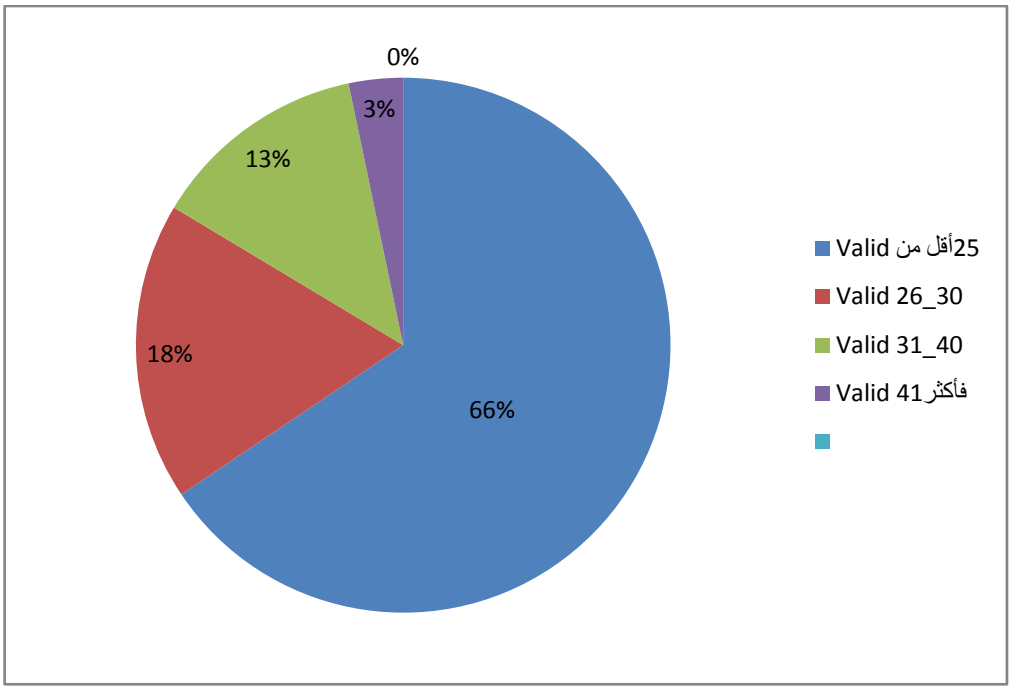
الجدول رقم (08):توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية

		Frequency	Percent
Valid	أقل من25	40	65,6
	26_30	11	18,0
	31_40	8	13,1
	41فأكثر	2	3,3
	Total	61	100,0

المصدر :من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمدناه في الجدول السابق، يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (06):نسبة افراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من اعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

خامسا :سنوات الخبرة لأفراد العينة

يبين الجدول رقم :سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة، إذ تبين أن أكبر نسبة كانت 67.2% من فئة [16_20] تليها فئة ما بين 21 سنة فأكثر بنسبة 14.8% تليها الفئات من 5سنوات فأقل و من [6_10]ومن [11_15] سنة على التوالي بنسبة 8.2% و 6.6 % و 3.3% ومن الملاحظ أنأكثر أفراد العينةكانت خبرتهم مابين[16-20].

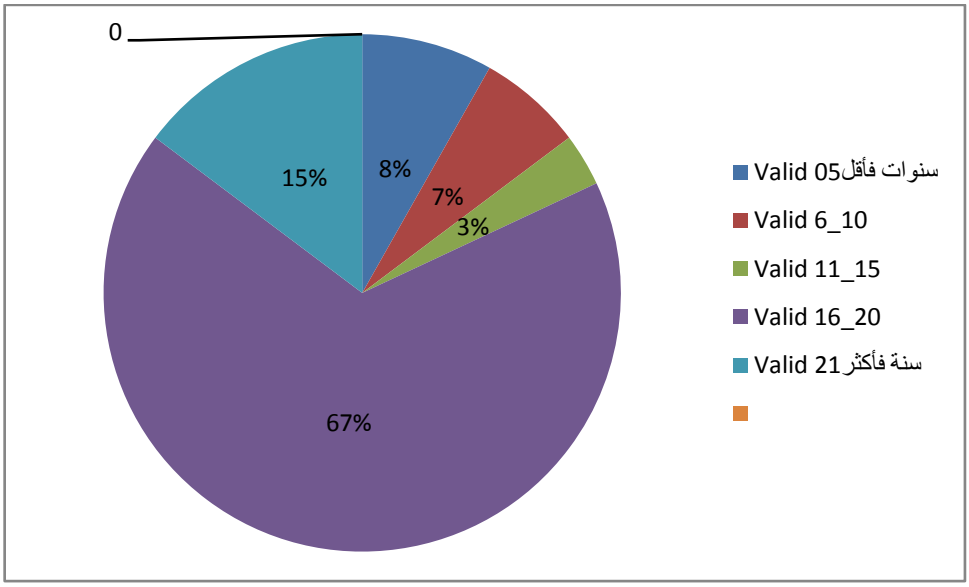
جدول رقم (09):توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم المهنية

		Frequency	Percent
Valid	05سنوات فأقل	5	8,2
	6_10	4	6,6
	11_15	2	3,3
	16_20	41	67,2
	21سنة فأكثر	9	14,8
	Total	61	100,0

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي :

الشكل رقم (07):نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

سادسا :المؤهل العلمي لأفراد العينة

يبين الجدول رقم (10) ان اغلبية افراد العينة ثانوي فاقل بنسبة60.7،تليها الدرجة العلمية جامعيين 19.7 % فحين تراوحت النسب بين 18 % و1.6 % لدى باقي الدرجات العلمية الاخرى ،هذه النتائج تدل على ان الاغلبية العظمى تمثل ثانوي فاقل .

الجدول رقم (10):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

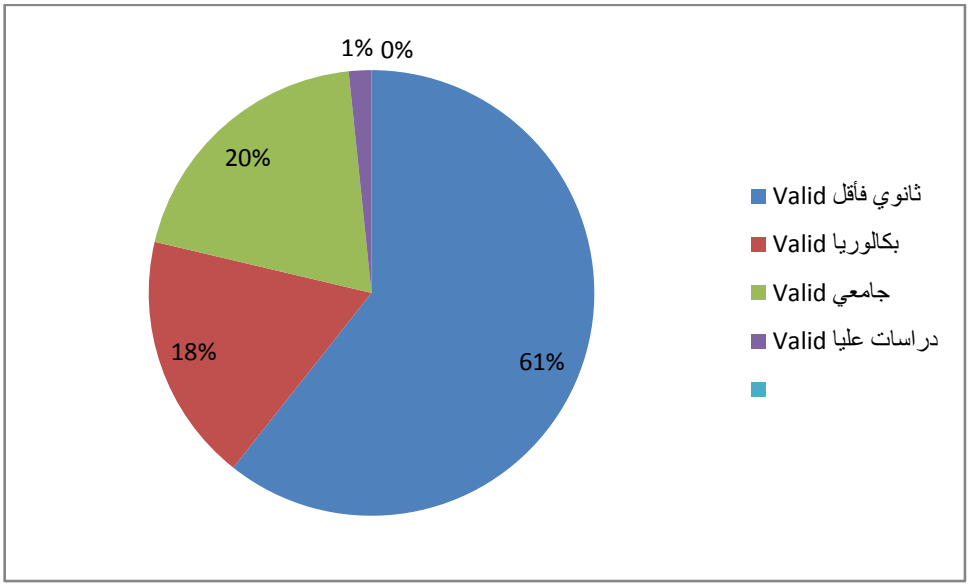
		Frequency	Percent
Valid	ثانوي فأقل	37	60,7
	بكالوريا	11	18,0
	جامعي	12	19,7

	دراسات عليا	1	1,6
	Total	61	100,0

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل البياني رقم (08):نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

المطلب الثاني :عرض و تحليل نتائج الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض أقسام نتائج الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقا من النتائج المستخرجة حسب برنامج (spss) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة الميدانية وهذا بعد اختبار ثبات أو صدق عبارات الاستبيان .

أولا:اختبار ثبات أو صدق أسئلة الاستبيان:

لتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل ألفا كرونبا خ الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (spss)، 0.919 هذا يدل على أن اسئلة

الاستبانة ثابتة، واما عن صدق الاستبانة فقمنا بجذر معامل كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.958 والذي يدل على صدق الاستبانة وهذا لأن كل المعاملات الخاصة بالدراسة سواء معاملات الصدق أو الثبات أكبر من النسبة المقبولة وهي 60%، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمحاور الدراسة.

الجدول رقم (11):نتائج اختبار صدق وثبات الفرضيات

الرقم	العبارة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
01	اساسيات ومرتكزات الحوكمة	11	0.847	0.920
02	أزمات وتجارب بعض الدول في الحوكمة	11	0.808	0.898
03	مدى تطبيق مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية	09	0.818	0.904
04	انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة عل مهنة المحاسبة	09	0.80	0.894
05	المجموع	40	0.919	0.958

المصدر:من اعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

ثانيا:الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأقسام الاستبانة

الجدول رقم (12):أساسيات ومرتكزات الحوكمة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	يمكن أن تكون الحوكمة نظام متكامل من الرقابة.	4.03	0.752
02	تتميز الحوكمة بالتوجيه والإرشاد	3.89	0.968
03	سهولة تطبيق ممارسة السلطة واستخدام الموارد المؤسسية	3.67	1.028
04	تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة	3.74	0.893
05	قابلية توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق	3.84	0.757
06	الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء	3.61	1.295
07	قابلية تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات	3.89	1.170
08	العدالة والشفافية في معاملة الشركة وحق المساءلة لكل ذي حق	4.20	0.890

09	ضمان وجود أسس من أجل إطار حوكمة المؤسسات	3.95	0.921
10	حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك	4	0.894
11	تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركة والدولة	3.93	1.138
	المجموع	1.974	0.401

المصدر :من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثاني من أقسام الاستبيان إلى :

موافقة أفراد العينة على العبارة"العدالة والشفافية في معاملة الشركة وحق المساءلة لكل ذي حق" إذ جاءت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.20(الدرجة الأولى : 5)مما يدل على أن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة والتي هي 03.

كما جاءت العبارة "الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء "، المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.61، مما يدل كذلك على أن أقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف افراد العينة كان لهذه العبارة اقل درجة الموافقة المقبولة .

تم الموافقة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات القسم وذلك بمتوسط حسابي يقع في مجال "موافق بشدة "و"موافق" وكان المتوسط الحسابي كله هو 1.974والذي يبين أن للحوكمة أهمية من خلال العدالة والشفافية وتعزيز المساءلة مما يساعد في اتخاذ القرار.

الجدول رقم (13): أزمات وتجارب بعض الدول في الحوكمة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحرافالمعياري
01	أزمة تزايد حجم الاستثمار العقاري خاصة في قطاع البناء والتشييد	3.57	1.087
02	حدوث انحرافات في أسواق الأوراق المالية	3.51	0.924
03	زيادة حجم الصادرات لناتج المحلي الإجمالي في بعض الدول	3.48	1.105
04	توجيه الفوائض المالية المتوفرة في الشركات الإنتاجية	3.43	1.008

05	ظهور حوكمة المؤسسات في صندوق المعاشات حيث تحمي حقوق المساهمين في الو. م .أ	3.70	0.937
06	انتشار المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض شركات بإخفاء معلومات مالية	3.80	1.121
07	يعتبر الإفصاح والشفافية من أبرز مجالات التقدم في مجال حوكمة الشركات في أوروبا	3.93	1.063
08	رغبة الجزائر في تبني نظام الحوكمة للتكامل مع الاقتصاد العالمي	3.49	1.260
09	تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة فرصة للقطاع الخاص	3.57	1.040
10	غياب الحوكمة في نطاق الشركة يحد من إمكانيات الابتكار والإبداع	3.56	1.057
11	مبدأ الشفافية يعتبر مبدأ مهم في كيفية توزيع المسؤوليات	3.97	1.016
	المجموع	2.247	0.469

المصدر :من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثالث :

كانت استجابة افراد العينةللعبارة 11 "مبدأ الشفافية يعتبر مبدأ مهم في كيفية توزيع المسؤوليات "، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 3.97 (الدرجة الكلية :5) مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة بشدة .

كما جاءت العبارة "توجيه الفوائض المالية المتوفرة في الشركات الإنتاجية" باقل متوسط حسابي 3.43، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة، لكنها أعلى من درجة الموافقة.

كما لاحظنا أن معظم العبارات في القسم الثالث كان المتوسط الحسابي لها في مجال "موافق"، ومن هنا يتضح أن استجابة افراد العينةلعبارات القسم كاملا بدرجة "موافق" حيث كان متوسط المحور 2.24، ومنه كانت قريبة من الدرجة الكاملة، ومنه فالغاية من الحوكمة هو مبدا الشفافية الذي يوزع المسؤوليات بين أفراد المنشأة .

الجدول رقم (14):مدى تطبيق مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الثقة،	4.30	0.989

	المصداقية والشفافية والافصاح.		
02	يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حوكمة الحسابات فترة محاسبية معينة	3.77	0.956
03	تتميز القواعد الإرشادية بلجوء أو رجوع المهنيون إليها لدعم اجتهادهم	3.87	0.846
04	التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، هو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن المعايير المحاسبية	3.89	0.985
05	ظهور المشاكل المحاسبية الدولية قد ساهمت في إيجاد معايير دولية	4.02	0.975
06	إن تبني المعايير سوف يؤذي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح	3.79	0.985
07	عملية تبني المعايير سوف تسهل عمل مصالح الضرائب	3.69	1.025
08	تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة	3.67	1.044
09	تحقيقالتعاون فيالمعايير المحاسبية الدولية.	3.87	1.024
	المجموع	1.963	0.317

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (spss)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الرابع إلى :

يرى افراد العينة ان " المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر، الثقة، المصداقية والشفافية والافصاح" حيث ان مبدا الثقة والمصداقية والشفافية يعطي صورة واضحة وحقيقية للمحاسبة حيث جاءت اتجاهات افراد العينة بالقبول لعبارات القسم مما يدل على موافقة افراد العينة بدرجة "موافق جدا " وهو أعلى متوسط حسابي بنسبة 4.30.

ام فيما يخص العبارة "تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة "،جاءت العبارة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.67 وذلك بمعدل مقبول مما يدل على أن أفراد العينةوافقوا بنسب مقبولة توافق3 .

تم الموافقة من قبل افرادالعينة وذلك بمتوسط حسابي يقع في مجال "موافق" و"موافق بشدة" وكان المتوسط الحسابي للعبارات ككل هو 1.96 والذي يبين ان تبني المعايير يعتبر كقواعد إرشادية يلجأ إليها المهنيون .

الجدول رقم (15) :انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة عل مهنة المحاسبة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي	3.77	0.902
02	تتضمن عملية التوافق وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية	3.64	0.817
03	عملية زيادة وانسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها.	3.67	0.978
04	تعمل الحوكمة على جمع الأنظمة المحاسبية من أجل إنجاح عملية التسيير و المراقبة	3.95	0.865
05	تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية	3.97	0.966
06	رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم	4.03	1.110
07	تسهيل وتوحيد الفروع الأجنبية وذلك من خلال نتائج بقوائم موحدة.	3.77	1.131
08	الاختلافات البيئية والثقافية في توحيد المعايير المحاسبية الدولية.	3.44	1.025
09	توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية	3.93	0.892
10	المجموع	2.085	0.399

المصدر :من إعداد الطالبة بناء على نتائج(spss)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الخامس :

كانت إجابات افراد العينة على "رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم " وذلك بأعلى متوسط حسابي 4.03 (الدرجة الكلية : 5) مما يدل على ان درجة الاستجابة عالية مقارنة بالعبارات الأخرى مع درجة الموافقة المقبولة والتي هي 3.

كما جاءت العبارة " الاختلافات البيئية والثقافية في توحيد المعايير المحاسبية الدولية" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.44،مما يدل كذلك على ان اقل متوسط حسابي لدرجة الموافقة وهوبدوره اكبر من الدرجة المقبولة 3.

تم الموافقة من قبل افراد العينة على جميع عبارات القسم وذلك بمتوسط حسابي يقع بين "موافق" و"موافق بشدة"،وكان المتوسط الحسابي لعبارات القسم كله هو 2.08والذي يبين ان انعكاسات تطبيق مبادئ الحوكمة على مهنة المحاسبة يرفع من مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم .

ثالثا:الاستنتاجات والتوصيات:

1-الاستنتاجات:

إن الحوكمة تساهم في ترشيد القرارات وذلك بناء على المعايير المحاسبية الدولية مما يجعلها تساهم في زيادة مقدرة المحاسب في تفسير وتحليل البيانات التي تتكون منها القوائم المالية التي تتميز بالثقة والشفافية .

ان توفير معلومات ذات ثقة وشفافية يتطلب من مهنة المحاسبة إيجاد التنسيق بين مقومات هذه المهنة والتي تتمثل في :(المعايير المحاسبية، التأهيل العلمي والعملي للمحاسب، قواعد السلوك وآداب المهنة).

كان رأي أغلب المستجوبين على إن تبني المعايير المحاسبية في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة والذي بدوره يضمن المصداقية والشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية .

لكن أكدوا على وجود بعض الصعوبات والمشاكل التي تصادف تطبيق المعايير المحاسبية، سواء على مستوى الشركة أو النظام المتبع فيها أو تقييم القوائم المالية للمؤسسات، كما إن تطبيق حوكمة مهنة المحاسبة في الشركات الجزائرية لا يسمح بمزاولتها بشكل أفضل وذلك لاعتراض المؤسسات الجزائرية بعض الصعوبات

وذلك من خلال القانون المتبع في تلك الشركات ونقص الإمكانيات في الموارد البشرية ونقص الرقابة وسياسة التكوين للمحاسبين.

كما راي المستجوبين على أن ذلك يعود إلى مجموعة من التحديات التي تحول دون تطبيق حوكمة مهنة المحاسبة في الجزائر منها :

_غياب القوانين الجبائية التي تدعم المعايير المحاسبية وحوكمتها في الشركات الجزائرية.

_عدم وجود دورات تأهيلية تساعد المحاسب على الإبداع المحاسبي في مهنته.

_عدم وجود مراكز تدريبية وبطئ في تطوير التكوين والتعليم المحاسبي.

كما كان رأي المستجوبين على ضرورة القيام بمجموعة من الخطوات لإنجاح تطبيق المعايير المحاسبية ومزواله مهنة المحاسبة في الجزائر وفقا والمعايير الدولية .

2-الاقتراحات

من خلال استجابة افراد العينة نقترح ما يلي :

_إصلاح المعايير المحاسبية في الجزائر في الجانب القانوني والمحاسبي والتكويني .

_تعاون المؤسسة مع الجامعة وتطبيق مكتسبات هذه الأخيرة في المؤسسة لإنجاح تطبيق هذه المعايير وتطوير مهنة المحاسبة.

_إصلاح المنظومة التعليمية في الجزائر وتكوين الإطارات والمهنيين في الجزائر.

_إصلاح الجانب القانوني الجبائي في الجزائر وجعله يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية .

_تبادل الخبرات مع الدول التي لها تجربة مع الحوكمة.

_جعل دورات تكوينية للمحاسبين من أجل زيادة خبراتهم المهنية .

خلاصة الفصل :

من خلال الفصل التطبيقي حاولنا دراسة استطلاعات حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية، وذلك بعد تقديم استطلاعات بعض المستقصيين حول الدراسة، ثم التطرق إلى واقع الحوكمة ومهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تبين أن :

ان الشركات الجزائرية تعيش واقعا يمكن أن يكون عائقا أمام تطبيق المعايير المحاسبية و حوكمتها والاستفادة من مزاياها، فتطبيقها تواجهه تحديات منها ما يتعلق بالشركة بحد ذاتها أي ما يتعلق بصياغة قوانينها، ومنها ما يتعلق بالجانب القانوني والجبائي ومنها ما يتعلق بالمهنة المحاسبية في حد ذاتها .

وبعد الدراسة الاستطلاعية لواقع الحوكمة وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال المهنيين والأكاديميين والطلبة في مجال المحاسبة في الجزائر نستخلص مايلي :

_وجود بعض الصعوبات والعراقيل التي تصادف تطبيق المعايير المحاسبية، سواء على القوائم المالية أو على مستوى الشركة في حد ذاتها .

_ان متطلبات إنجاح تطبيق المعايير المحاسبية يتطلب تظافر الجهود من قبل المهنيين والأكاديميين.

_لإنجاح مهنة المحاسبة يتطلب اتباع المعايير المحاسبية الدولية .

_تسعى مبادئ الحوكمة والمعايير المحاسبية إلى زيادة الإفصاح المحاسبي بأشكال مختلفة سواء بتقديم قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية الحالية والتركيز على تحقيق خصائص جودة المعلومات المحاسبية .

الخاتمة العامة

الخاتمة :

توفر حوكمة الشركات الأساس لبيئة أعمال منتجة ومستقرة ،وهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للأسواق المالية والشركات التي تسعى للوصول لمكانة مرموقة في الإقتصاد العالمي ،كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في إقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وشفافة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين ،ومؤشرا على المستوى الذي وصلت إليه إدارات الشركة في الإلتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات للحد من الفساد ،وبالتالي زيادة جاذبية الإقتصادللإستثمارات المالية والخارجية وتحسين قدرته التنافسية.

كما إن عولمة العالم أدت إلى تكثيف الجهود لإيجاد نوع من التوافق المحاسبي بين مختلف التطبيقات المحاسبية ،على المستوى الدولي وذلك من خلال تطوير عملية إعداد المعايير الدولية التي أسفرت عن نتائج هامة في القرن الحالي ،حيث أخذت صناعة المعايير المحاسبية وإستخدامها تتطور وتنتشر بين العديد من الدول سواء بصفة عامة أو بصفة يتم الإسترشاد بها ،خاصة بعدما تمت هيكلتها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية ،حيث حققت نوع من التوافق المحاسبي بين التطبيقات المختلفة عبر مختلف الدول .

وإنطلاقا مما سبق تزايد الطلب على المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول ومن بين هذه الدول الجزائر حيث كونها تفتقر لبنية محاسبية قوية وملائمة لما يحدث على المستوى العالمي سعت خلال السنوات الأخيرة إلى إعادة صياغة مخطط محاسبي وطني يتوافق مع المعايير المحاسبية وليكون أساس تسجيل عمليات ونشاطات الشركات الوطنية خاصة في ظل الشراكة الأورو متوسطية والانضمام المرتقب لمنظمة التجارة العالمية .

من خلال الفصلين النظري والتطبيقي لهذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية ،يمكن عرض نتائج الفروض ،والاقتراحات وآفاق البحث كما يلي:

أولا:نقد وتفسير الفرضيات

توصل الطالب أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية :

بخصوص الفرضية الأولى " إن الحوكمة لها دور في ترشيد القرارات وذلك من خلال المعايير المتبعة" قد تحققت هذه الفرضية من خلال ان الحوكمة تعتبر نوع من الرقابة وتقييم الأداء المحاسبي واتخاذ القرار المحاسبي من طرف المسير ،حيث تكون القرارات مفيدة وإيجابية إذا اعتمدت على معلومات ذات جودة عالية ،فاتخاذ القرار يتطلب معلومات دقيقة تتميز بخصائص الدقة والشفافية .

فيما يتعلق بالفرضية الثانية " هناك علاقة وثيقة بين الحوكمة و مهنة المحاسبة ،حيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة" فقد تحققت ،وذلك من خلال أن الحوكمة تعتبر نوع من الرقابة على تطبيق المعايير الدولية على مهنة المحاسبية وذلك من خلال مبادئها التي تضمن المعاملة العادلة للمساهمين والإفصاح والشفافية في القوائم المالية مما يؤذي إلى تطوير مهنة المحاسبة .

فيما يتعلق بالفرضية الثالثة " تستند الحوكمة إلى المعايير المحاسبية الدولية ،ما يلبي إحتياجات مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية ،ويعطي أكثر تنظيم لمهنة المحاسبة وبدون تحديات تعيق تطوير العمل المحاسبي" تحققت حيث ان ارتكاز الحوكمة على المعايير المحاسبية يعطي تنظيم اكثر وسهولة في التعامل مع القوائم المالية وبدون تحدي.

فيما يتعلق بالفرضية الرابعة " انعكاسات الحوكمة على مهنة المحاسبة يؤذي إلى التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي" تحققت الفرضية مما يدل على ان انعكاسات الحوكمة على المحاسبة يؤذي إلى الرفع من مستوى المحاسبة في دول العالم وذلك من خلال توحيد الممارسة المحاسبية وتوافق الدول على تبني المعايير المحاسبية الدولية بصفة موحدة.

كما أجمع المستجوبين على وجود بعض العراقيل التي تعتري تطبيق المعايير المحاسبية وحوكمتها وذلك على مستوى القوائم المالية أو على مستوى المعالجة المحاسبية للشركات.

كما ان حوكمة مهنة المحاسبة في الجزائر لا تسمح بمزاولتها بشكل أفضل وذلك من خلال القوانين المطبقة من قبل بعض الشركات ونقص الإمكانيات والموارد البشرية ،ومن خلال التكوين للمهنيين أيضا.

ثانيا :نتائج الدراسة

_تطبيق حوكمة المؤسسات يحقق مزايا مختلفة يمكن ان تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.

_الحوكمة لها دور كبير في تقييم الأداء وترشيد القرارات لمستعملي القوائم المالية.

_الحوكمة تستند إلى المعايير المحاسبية الدولية ،وبالتالي فهي تسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية .

_ان تطبيق المعايير المحاسبية يطرح مشاكل وصعوبات منها ماهو متعلق بكيفية المعالجة المحاسبية وأخرى بكيفية تصنيف القوائم المالية ،أما عن الصعوبات التي تتعلق بتقييم عناصر القوائم المالية تكمن في غياب سوق نشط يتم الرجوع إليه لتحديد قيم هذه العناصر.

_التنسيق بين مقومات مهنة المحاسبة يساعد على توفير معلومات محاسبية ذات ثقة وشفافية .

_تبني المعايير المحاسبية في الجزائر له أثر إيجابي على مهنة المحاسبة والذي بدوره يضمن شفافية الحسابات وقابلية مقارنة القوائم المالية.

_توجد مجموعة من التحديات التي تحول دون تحقيق حوكمة مهنة المحاسبة منها:

_عدم وجود دورات تدريبية تساعد المحاسب على اكتسابه الخبرة وتنمية قدراته.

_خلل في منظومة التعليم المحاسبي في الجامعات والمراكز التدريبية.

_غياب القوانين التي تدعم المعايير المحاسبية وخاصة منها الجبائية.

ثالثا :الاقتراحات والتوصيات

_تبادل الخبرات والاستفادة من تجارب بعض الدول في مجال الحوكمة وتطبيق المعايير الدولية.

_تطوير المعايير المحاسبية في الجزائر على حسب متطلباتها وبيئتها المحاسبية.

_تنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إعطائها قوة الإلزام والالتزام لأعضائها بالميثاق العام للمهنة .

_تحديد الإطار القانوني مع المستجدات الدولية للمعايير الدولية.

_العمل على إيجاد دليل لحوكمة الشركات من خلال إصدار قانون يمكن التقيد به.

_ضرورة إدخال موضوع حوكمة الشركات في مناهج التعليم العالي.

_الاستعانة بالخبراء والمحاسبيين في وضع المعايير المحاسبية .

_إعداد المحاسبين من خلال دورات تكوينية او مؤتمرات محاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها ،والتعرف على العراقيل التي تواجهها.

رابعا :آفاق البحث في الموضوع

بعد دراستنا لموضوع حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية خلصت إلى ان حوكمة المحاسبة في الجزائر مازالت تعتريها بعض النقائص خاصة الموضوع مازال حديثا بالنسبة للجزائر ،وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات الصلة بحوكمة مهنة المحاسبة:

-أهمية تطبيق النظام المحاسبي في تعزيز حوكمة المؤسسات .

-إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتفعيل السوق المالية الجزائرية.

-مدى توافق البيئة المحاسبية مع تطبيق النظام المحاسبي المالي.

-دور حوكمة المؤسسات في تطوير مهنة المحاسبة .

-دور النظام المحاسبي في نشاط الأسواق المالية.

المصادر والمراجع

قائمة المراجع :

الكتب :

1- حسين القاضي مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن –عمان، 1432- 2011.

2- ضياء مجيد موساوي، الأزمة المالية العالمية الراهنة، ديوان المطبوعات –الجزائر، 2010.

3- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008 .

4-عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007 .

5- عطاالله وارد خليل،محمد عبد الفتاح العشماوي، الحوكمة المؤسسية، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع – القاهرة، 2008 .

6- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي والاستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر والتوزيع- عمان، 2010 .

7 -غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، نوميديا للنشر والتوزيع، قسنطينة، 2009.

8- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ط 2، الدار الجامعية – الإسكندرية، 2009.

البحوث الجامعية: الرسائل العلمية(مذكرات وأطروحات)

01- أمينة التونسي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جباية المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مديرية الصيانة - الأغواط – " مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة عمار الثليجي – الأغواط – ،2010- 2011.

02 -أمينة فيها خير، زهيرة لروي، الحوكمة في الجهاز المصرفي، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ليسانس علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار الثليجي - الأغواط، 2008\2007.

03- أولاد مسعود غمار خديجة، اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على مهنة المراجعة في الجزائر –دراسة تطبيقية –، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر أكاديمي في مسار علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2012- 2013 .

04 - بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة (حالة الجزائر)،أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010- 2011.

05- بوحفص الرواني، المعايير المحاسبية الدولية، محاضرات في مقياس التسيير المالي الدولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2014- 2015.

06-حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)، استكمال متطلبات منح شهادة الماجستير في المحاسبة/التحليل المالي، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010 .

07- رياض عيشوش وآخرون، الحكم الراشد، قسم علوم التسيير مدرسة الدكتوراه، اقتصاد تطبيقي وتسيير المنظمات، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007\2008.

08- رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "دراسة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "،مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة، 19جوان 2012.

09- شعيب شنوف، الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، "حالة BPEXPLORATION LIMITED "،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2006- 2007، ص 98- 111.

10- صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2009،03- 2010.

11- قطيب عبد القادر، انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسبة في الجزائر – دراسة ميدانية – مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غارداية، 2012- 2013.

12- نوفل زبيري وآخرون، المعايير المالية المحاسبية الدولية و النظام المالي المحاسبي، مذكرة تخرج ضمن نيل شهادة ليسانس في العلوم تجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، 2009- 2010.

المقال المنشور :

01- تيسير المصري، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23،العدد الأول، 2007.

02–جريدة الرياض، يومية اليمامة الصحفية، 13957،الأحد 10 سبتمبر 2006.

03- عجيلة محمد، العولمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة الدراسات –العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، عدد 17 أ، جوان 2012.

04- مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي –المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، عدد 04\2006.

التظاهرات العلمية (ملتقيات):

01- حولي محمد، مرزوقي مرزوقي، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،29- 30 نوفمبر 2011.

02- محمد عجيلة، مصطفى بن نوي، فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية –رؤية مستقبلية، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS- IFRS)والمعايير الدولية للمراجعة، 13- 14 ديسمبر 2011.

03- هشام سفيان صلواتشي، النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبة الدولية، ملتقى حول آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSفي الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 17- 18 جانفي 2010.

الملاحق

الملحق رقم (01) :استبيان (استمارة)

الأخ الكريم، الأخت الكريمة:

تقوم الباحثة بإعداد مذكرة تخرج في العلوم التجارية مالية مؤسسة حول: **حوكمة مهنة المحاسبة في ظل المعايير المحاسبية الدولية "دراسة ميدانية حالة الجزائر"** ،يرجى بالإجابة على الأسئلة التالية بمعنى يوضح إشارة (X) في الخانة التي مع رأيك كمساعدة منك على إنجاح الدراسة.

علما بأن إجابتك ستعامل بشكل سري وجماعي لغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفك في أي وقت وليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك ، شاكرة لكم مجهودكم.

اسم الطالبة: معطا الله فاطمة الزهراء**اسم المشرف:** عجيلة محمد

الكلية :العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية**الجامعة** : غارداية

الايميل: Fatimazahrae14@yahoo.com

القسم الأول: بعض المعلومات العامة من أجل استكمال البيانات (الشخصية) الخاصة بالبحث وهي:

إسم الوظيفة: خبير محاسبي ☐ محافظ الحسابات ☐ محاسب معتمد ☐ طالب ☐

أستاذ في المحاسبة ☐ مساعد المحاسب ☐ محاسب لدى مؤسسة ☐ إداري ☐

الحالة الاجتماعية: أعزب ☐ متزوج ☐

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر : أقل من 25 سنة ☐ 26-30سنة ☐ 31-40سنة ☐ 41سنة فأكثر ☐

سنوات الخدمة: 5سنوات فأقل ☐ 6-10 سنوات ☐ 11-15سنة ☐ 16-20سنة ☐

21 سنة فأكثر ☐

المستوى التعليمي: ثانوي فأقل ☐ بكالوريا ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐

القسم الثاني:أساسيات ومرتكزات الحوكمة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يمكن أن تكون الحوكمة نظام متكامل من الرقابة					
02	تتميز الحوكمة بالتوجيه والإرشاد					
03	سهولة تطبيق ممارسة السلطة واستخدام الموارد المؤسسية					
04	تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة					
05	قابلية توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتناسق					
06	الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء					
07	قابلية تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات					
08	العدالة والشفافية في معاملة الشركة وحق المساءلة لكل ذي حق					
09	ضمان وجود أسس من أجل إطار حوكمة المؤسسات					
10	حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك					
11	تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركة والدولة					

القسم الثالث: في ظل أزمات وتجارب بعض الدول في الحوكمة:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	أزمة تزايد حجم الاستثمار العقاري خاصة في قطاع البناء والتشييد					
02	حدوث انحرافات في أسواق الأوراق المالية					
03	زيادة حجم الصادرات لناتج المحلي الإجمالي في بعض الدول					
04	توجيه الفوائض المالية المتوفرة في الشركات الإنتاجية					
05	ظهور حوكمة المؤسسات في صندوق المعاشات حيث تحمي حقوق المساهمين في الو. م .أ					
06	انتشار المشاكل المالية المترتبة عن قيام بعض شركات بإخفاء معلومات مالية					
07	يعتبر الإفصاح والشفافية من أبرز مجالات التقدم في مجال حوكمة الشركات في أوروبا					
08	رغبة الجزائر في تبني نظام الحوكمة للتكامل مع الاقتصاد العالمي					
09	تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة فرصة للقطاع الخاص					

10	غياب الحوكمة في نطاق الشركة يحد من إمكانيات الابتكار والإبداع					
11	مبدأ الشفافية يعتبر مبدأ مهم في كيفية توزيع المسؤوليات					

القسم الرابع: مدى تطبيق مهنة المحاسبة في ظل المعايير الدولية:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة والحذر ، الثقة، المصداقية والشفافية والافصاح.					
02	يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع وأرصدة حوكمة الحسابات فترة محاسبية معينة					
03	تتميز القواعد الإرشادية بلجوء أو رجوع المهنيون إليها لدعم إجتهادهم					
04	التباين القائم في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول، هو في حد ذاته دافعا كافيا للبحث عن المعايير المحاسبية					
05	ظهور المشاكل المحاسبية الدولية قد ساهمت في إيجاد معايير دولية					
06	إن تبني المعايير سوف يؤذي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح					
07	عملية تبني المعايير سوف تسهل عمل مصالح الضرائب					
08	تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحيث تكون عالية الجودة					
09	تحقيقالتعاون فيالمعايير المحاسبية الدولية.					

القسم الخامس: انعكاسات تطبيق مبادئ حوكمة على مهنة المحاسبة:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي					
02	تتضمن عملية التوافق وتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية					
03	عملية زيادة وانسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها.					
04	تعمل الحوكمة على جمع الأنظمة المحاسبية من أجل إنجاح عملية التسيير و المراقبة					
05	تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية					
06	رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم					
07	تسهيل وتوحيد الفروع الأجنبية وذلك من خلال نتائج بقوائم موحدة.					
08	الاختلافات البيئية والثقافية في توحيد المعايير المحاسبية الدولية.					
09	توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية					

شكرا لكم على ملئ الاستمارة

الملحق رقم (02):نتائج الخصائص الديمغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة حسب برنامج (spss)

اسم الوظيفة

		العدد	النسبة
Valid	خبير محاسب	3.3	2
	محافظ حسابات	3.3	2
	محاسب معتمد	1.6	1
	طالب	63.9	39
	أستاذ في المحاسبة	9.8	6
	مساعد محاسب	1.6	1
	محاسب لدى مؤسسة	3.3	2
	إداري	13.1	8
	Total	100.0	61

الدرجة العلمية

		Frequency	Percent
Valid	ثانوي فأقل	37	60,7
	بكالوريا	11	18,0
	جامعي	12	19,7
	دراسات عليا	1	1,6
	Total	61	100,0

الفئة العمرية

Percent	Frequency		
65,6	40	أقل من25	Valid
18,0	11	26_30	
13,1	8	31_40	
3,3	2	41فأكثر	
100,0	61	Total	

الحالة الإجتماعية

Percent	Frequency		
78,7	48	أعزب	Valid
21,3	13	متزوج	
100,0	61	Total	

ReliabilityStatistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,847	11

ReliabilityStatistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,808	11

ReliabilityStatistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,818	9

ReliabilityStatistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,800	9

ReliabilityStatistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,919	4

الملحق رقم (03):المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين لعبارات الاستبيان حسب برنامج (spss)

	N	Mean	Std. Deviation
اسم الوظيفة	61	4,57	1,648
الحالة الإجتماعية	61	1,23	,424
الجنس	61	1,20	,401
الفئة العمرية	61	1,54	,848
الخبرة المهنية	61	3,74	1,063
المؤهل العلمي	61	1,69	,958
السؤال 01	61	4,03	,752
السؤال 02	61	3,89	,968
السؤال 03	61	3,67	1,028
السؤال 04	61	3,74	,893
السؤال 05	61	3,84	,757
السؤال 06	61	3,61	1,295
السؤال 07	61	3,89	1,170
السؤال 08	61	4,20	,980
السؤال 09	61	3,95	,921
السؤال 10	61	4,00	,894
السؤال 11	61	3,93	1,138
السؤال 12	61	3,57	1,087
السؤال 13	61	3,51	,924
السؤال 14	61	3,48	1,105
السؤال 15	61	3,43	1,008
السؤال 16	61	3,70	,937
السؤال 17	61	3,80	1,123
السؤال 18	61	3,93	1,063
السؤال 19	61	3,49	1,260
السؤال 20	61	3,57	1,040
السؤال 21	61	3,56	1,057
السؤال 22	61	3,97	1,016
السؤال 23	61	4,30	,989
السؤال 24	61	3,77	,956
السؤال 25	61	3,87	,846
السؤال 26	61	3,89	,985
السؤال 27	61	4,02	,975
السؤال 28	61	3,79	,985
السؤال 29	61	3,69	1,025
السؤال 30	61	3,67	1,044
السؤال 31	61	3,87	1,024
السؤال 32	61	3,77	,902
السؤال 33	61	3,64	,817
السؤال 34	61	3,67	,978
السؤال 35	61	3,95	,865

السؤال 36	61	3,97	,966
السؤال 37	61	4,03	1,110
السؤال 38	61	3,77	1,131
السؤال 39	61	3,44	1,025
السؤال 40	61	3,93	,892
m1	61	1,9747	,40149
m2	61	2,2474	,46920
m3	61	1,9636	,31799
m4	61	2,0856	,39928
Valid N (listwise)	61		