جامعة إبن خلـدون – تيـارت-

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (ل. م. د) في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري- دراسة حالة بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية-

من إعداد الطالبة:

عمروش نبيلة

تحت إشراف :

أ.د كلاخي لطيفة

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم و اللقب	الرتبة	مؤسسة الإنتماء	الصفة
أ.د عبد الهادي مختار	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيارت	رئيسا
أ.د كلاخي لطيفة	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيارت	مشرفا، مقررا
أ.د زياني عبد الحق	أستاذ التعليم العالي	جامعة تيارت	ممتحنا
د.عزيرو راشدة	أستاذ محاضر أ	جامعة تيارت	ممتحنا
أ.د بومدين محمد رشيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة وهران 2	ممتحنا
د. بن رمضان أنيسة	أستاذ محاضر أ	جامعة وهران 2	ممتحنا

السنة الجامعية : 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

قال تعالى (و من يشكر فإنما يشكر لنفسه) لقمان: 12

و قال رسوله الكريم صلى الله عليه و سلم: " لا يشكرُ اللهَ من لا يشكرُ الناس."

أما بعد،،،

فالحمد لله أولاً وآخراً، الذي تتم بفضله صالحات الأعمال. وأتم الصلاة وأزكى السلام على معلم البشرية وقدوتها، سيدنا محمد بن عبد الله، الهادي إلى الحق والطريق القويم، الذي أوصانا بالعلم والتعلم في كل الأحوال.

بتوفيق من الله سبحانه و تعالى، و بعد جهد متواصل، أضع بين أيديكم هذا العمل المتواضع، إن إتمامي لهذه الأطروحة لم يكن ليتحقق دون دعم و مساندة الكثيرين لي خلال مسيرتي العلمية، لذا أتقدم بخالص الشكر والإمتنان إلى كل من ساهم في هذا الإنجاز سواء من قريب أو بعيد

و أخص بالشكر الجزيل و فائق التقدير الأستاذة المشرفة **أ.د كلاخي لطيفة**، التي كانت دعما كبيرا لي خلال إعدادي لهذه الأطروحة، فبفضل توجيهاتها القيمة و ملاحظاتها السديدة، تمكنت من إتمام هذا العمل بالشكل الذي ترونه، فجزيل الشكر و الإمتنان لصبرها و كرم أخلاقها و رعايتها و جزاها الله عني كل خير .

و أيضا خالص الشكر إلى كل من **أ.د زياني عبد الحق** و **أ.د بوزيان العجال** على دعمهما المتواصل و إراشدهما المستمر جزاهما الله خيرا على ما قدماه .

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الكرام على قبولهم مناقشة هذا البحث و إثرائه بآرائهم البناءة و أفكارهم الرفيعة .

كما و لا يفوتني أن أقدم الشكر الجزيل كذلك إلى طاقم مكتبة كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير بجامعة مستغانم على تسهيل الوصول إلى المراجع و الكتب الضرورية التي ساعدتني في إنجاز هذا البحث، أسأل الله أن يديم عليهم كل خير و بركة.

و الشكر موصول كذلك لجامعتي و الممثلة بالأستاذ **أ.د. بن الحاج جلول ياسين**، الراعي الأمين لمسيرة العلم بالجامعة و عمادة كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير في جامعة إبن خلدون بكل طواقمها الأكاديمية و الإدارية، على دعمهم و رعايتهم المستمرة، بارك الله في جهودهم و أدام عليهم النجاح و التوفيق.

عمـروش نبـــــيلة

الإهداء

إلى من وهبوني الحياة و الأمل، و النشأة على شغف الإطلاع و المعرفة، و من علموني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة و صبر، برا، و إحسانا، ووفاء لهما:

والدي العزيز، و والدتي العزيزة.

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي إلى العقد المتين

من كانو عونا لي في رحلة بحثي :

إخواني و أخواتي

إلى أصدقائي الذين صدقوني في معاملتهم

إلى الأساتذة و الزملاء الذين لم يبخلو علي بعلمهم و توجيهاتهم

إليهم جميعا أهدي ثمرة جهدي المتواضع

عمـــــروش نـــــبيلة

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و إعتمد البحث في ذلك على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع المعلومات اللازمة و البيانات الإحصائية عن الموضوع، من خلال إستبانة شملت 350 مفردة من المحاسبين، المديرين الماليين و المدققين الداخليين و الخارجيين، ليتم تحليل بياناتها فيما بعد بإستخدام البرنامج الإحصائي spss v25 .

و قد أسفرت النتائج النهائية عن :

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتكامل العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و توصي هذه الدراسة بأهمية تعزيز بروتوكولات الإفصاح و الحوكمة من قبل الهيئات التنظيمية أكثر لتقليل الفساد و الحد منه و الدفع بالمزيد من الجهود نحوى تحسين السلوك الأخلاقي .

الكلمات الإفتتاحية: حوكمة الشركات، الإفصاح، الفساد المالي ، الفساد الإداري، الجودة ، المؤسسات الإقتصادية

Abstract :

This study aims to examine the relationship between governance mechanisms and the level of disclosure quality, as well as their role in reducing financial and administrative corruption in selected Algerian economic institutions. The research adopted a descriptive and analytical methodology, where the necessary information and statistical data were collected through a questionnaire distributed to a sample of 350 participants, including accountants, financial managers, and internal and external auditors. The collected data were analyzed using the statistical software SPSS v25.

The main findings of the study are as follows:

- There is a statistically significant relationship between the implementation of governance mechanisms and the level of disclosure quality in some Algerian economic institutions at a 5% significance level.
- There is a statistically significant effect of governance mechanisms in reducing financial and administrative corruption in some Algerian economic institutions at a 5% significance level.
- There is no statistically significant effect of the interaction between governance mechanisms and disclosure quality in reducing financial and administrative corruption in the studied institutions at a 5% significance level.

This study recommends that regulatory bodies enhance governance and disclosure protocols more effectively in order to reduce corruption and foster stronger ethical behavior.

Keywords: Corporate Governance, Disclosure, Financial Corruption, Administrative Corruption, Quality, Economie enterprises.

جدول المحتويات :

المحتويات	الصفحة
البسملة	
ملخص	
جدول المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
قائمة المختصرات	
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول : الأبعاد الفكرية لحوكمة الشركات	
تمهيد	2
المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات	3
المطلب الأول: الحوكمة و السياق التاريخي لها	3
الفرع الأول : ظهور حوكمة الشركات	3
الفرع الثاني : الأسباب الرئيسية لظهور حوكمة الشركات	10
الفرع الثالث : مفهوم حوكمة الشركات و أهم خصائصها	11
الفرع الرابع: أهداف و أهمية حوكمة الشركات	14
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	17
الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD)	18
الفرع الثاني : ركائز حوكمة الشركات	21
الفرع الثالث : الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات	22
المطلب الثالث: محددات الحوكمة و أطرافها و مقومات فاعلية قواعدها	24
الفرع الاول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	24
الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات	26
الفرع الثالث: مقومات فاعلية قواعد حوكمة الشركات	27
المبحث الثاني : نظام الحوكمة " النظريات و أبرز الجهود الجزائرية في هذا المجال "	27
المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات و طريقة عمله	27
الفرع الاول: نظام حوكمة الشركات	28
الفرع الثاني : متطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات	29
الفرع الثالث : خطوات تفعيل حوكمة الشركات	30
المطلب الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	32
الفرع الاول: نظرية الوكالة	32
الفرع الثاني: نظرية حقوق الملكية	33
الفرع الثالث: نظرية تكاليف المبادلة (نظرية الصفقات)	33
الفرع الرابع : نظرية العقد و التجذر	34
المطلب الثالث: الجهود الجزائرية في مجال حوكمة الشركات	35
الفرع الأول: بوادر حوكمة الشركات في الجزائر	35
الفرع الثاني: مبادئ الحكم الراشد في الجزائر	37

الفرع الثالث: تحديات و أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	39
المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات و أهم نماذجها	41
المطلب الأول: الآليات الحوكمة الداخلية	42
الفرع الاول : مجلس الإدارة	42
الفرع الثاني: اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة	45
الفرع الثالث : التدقيق الداخلي	49
المطلب الثاني: آليات الحوكمة الخارجية	50
الفرع الاول: التدقيق الخارجي	50
الفرع الثاني: منافسات سوق المنتجات و سوق العمل و الإندماجات و الإكتسابات	52
الفرع الثالث: التشريع و القوانين و اللوائح	54
المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات	55
الفرع الاول: النموذج الأنجو- ساكسوني (نظام الخارجيين outsider system)	55
الفرع الثاني: النموذج الألماني و الياباني(نظام الداخليين Insider system)	57
الفرع الثالث النموذج اللاتيني	58
خلاصة الفصل	59
الفصل الثاني : الإطار النظري جودة الافصاح و الفساد المالي و الاداري	
تمهيد	61
المبحث الأول : جودة الإفصاح	62
المطلب الأول: الإفصاح	62
الفرع الاول : لمحة تاريخية عن الإفصاح	62
الفرع الثاني : مفاهيم حول الإفصاح	64
الفرع الثالث أنواع الافصاح	66
المطلب الثاني : القوائم و التقارير المالية و جودة المعلومة المحاسبية	67
الفرع الاول: القوائم و التقارير المالية	68
الفرع الثاني : أهداف القوائم و التقارير المالية و المستخدمون لها	70
الفرع الثالث: الخصائص النوعية للقوائم المالية	72
المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح و مؤثراته	75
الفرع الأول: مقومات الإفصاح و العوامل المؤثرة فيه	75
الفرع الثاني : أساليب الإفصاح و متطلباته	77
الفرع الثالث: شروط الإفصاح و محدداته الاساسية	78
المبحث الثاني: الفساد المالي و الإداري	80
المطلب الأول: الفساد الإداري	81
الفرع الاول : مفهوم الفساد الإداري و خصائصه	81
الفرع الثاني : صور الفساد الإداري و انواعه	83
الفرع الثالث: دوافع الفساد الإداري و اثاره	85
المطلب الثاني : الفساد المالي	88
الفرع الأول الفساد المالي و مظاهره	88
الفرع الثاني: أثار الفساد المالي	90
الفرع الثالث ترابط الفساد المالي و الإداري	90
المطلب الثالث: جهود مكافحة الفساد المالي و الإداري و عوامل النجاح	91
الفرع الأول : جهود المجتمع الدولي في مكافحة الفساد المالي و الإداري	92
الفرع الثاني : الجهود الجزائرية في مكافحة الفساد المالي و الإداري	93

الفرع الثالث : عوامل نجاح في حرب الفساد	94
المبحث الثالث : آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح	96
المطلب الأول: العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية و جودة الإفصاح	96
الفرع الأول : الحوكمة الداخلية و جودة التقارير المالية	96
الفرع الثاني : دور خصائص مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح	97
الفرع الثالث: دور خصائص لجان التدقيق في تفعيل الإفصاح	100
الفرع الرابع: دور التدقيق الداخلي في تفعيل الإفصاح	102
المطلب الثاني: دور آليات الحوكمة الخارجية في تعزيز الإفصاح	103
الفرع الأول: التدقيق الخارجي	104
الفرع الثاني :الإندماج و الإستحواذ	105
الفرع الثالث: المنافسة و القوانين و التشريعات	107
المطلب الثالث : مساهمة آليات الحوكمة في تحسين مستوى جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري	108
الفرع الأول: تأثير آليات الحوكمة الداخلية على الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح	108
الفرع الثاني : تأثير آليات الحوكمة الخاجية في الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح	110
الفرع الثالث : لجان التدقيق اللاعب الرئسي في منظومة الحوكمة	114
خلاصة الفصل	117
الفصل الثالث: التحليل الميداني لدور آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في مكافحة الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	
تمهيد	119
المبحث الأول : منهجية البحث و إستراتيجية الدراسة	120
المطلب الأول: تصميم الإستبانة	120
الفرع الأول: مرحلة بناء الإستبانة (تحديد الأهداف)	120
الفرع الثاني: تحديد هيكل الإستبانة	121
الفرع الثالث : توزيع الإستبانة و المقياس المعتمد	122
المطلب الثاني: و صف مجتمع الدراسة و عينتها و حدودها	123
الفرع الأول: مصادر جمع البيانات	123
الفرع الثاني : و صف مجتمع الدراسة و عينته	123
الفرع الثالث : حدود الدراسة	125
المطلب الثالث : إختبار صدق و ثبات الإستبانة	126
الفرع الأول : صدق الإستبانة	126
الفرع الثاني : الإتساق الداخلي لعبارات المتغير الثاني و الثالث .	130
الفرع الثالث ثبات الإستبانة	131
المبحث الثاني : تحليل البيانات و عرض النتائج	132
المطلب الأول : الإحصاءات الوصفية و الأساليب الإحصائية المستعملة	132
الفرع الأول : الأساليب الإحصائية المستعملة	133
الفرع الثاني : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (النوع- سنوات الخبرة)	133
الفرع الثالث : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة (متغير المهنة)	136

المطلب الثاني : تحليل آراء أفراد العينة إتجاه آليات الحوكمة	137
الفرع الأول : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة الدراسة إتجاه بعد مجلس الإدارة و لجنة التدقيق	137
الفرع الثاني : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث إتجاه بعد التدقيق الداخلي و الخارجي	141
الفرع الثالث : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث إتجاه بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و القوانين و اللوائح .	147
المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة إتجاه آليات الحوكمة، جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري	151
الفرع الأول : تحليل آراء أفراد العينة إتجاه بعد آليات الحوكمة	151
الفرع الثاني : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث اتجاه متغير جودة الإفصاح	152
الفرع الثالث : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث اتجاه متغير الحد من الفساد (المالي و الإداري)	155
المبحث الثالث :إختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج	158
المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى	158
الفرع الأول : شروط تحليل الإنحدار الخطي	159
الفرع الثاني إختبار الفرضية الرئيسية الأولى	161
الفرع الثالث : مناقشة نتائج الفرضية الأولى	162
الفرع الرابع : مناقشة نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى	163
المطلب الثاني : إختبار الفرضية الرئيسية الثانية	166
الفرع الأول : نموذج الإنحدار بين أليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري	166
الفرع الثاني: معاملات معادلة الإنحدار بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري	167
الفرع الثالث : مناقشة نتائج الفرضية الثانية	168
الفرع الرابع : مناقشة نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية	169
المطلب الثالث : إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	177
الفرع الأول : شروط إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	177
الفرع الثاني: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	181
الفرع الثالث: تحليل نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة	184
خلاصة الفصل	186
خاتمة عامة	188
قائمة المراجع	194
الملاحق	218

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	بيـــــان الشـــكل	رقم الصفحة
(1 -1)	الأهمية الإقتصادية والقانونية و الإجتماعية لحوكمة الشركات	16
(2 -1)	مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات	20
(3 -1)	المرتكزات الاساسية لحوكمة الشركات	22
(4 -1)	الأطراف الرئيسية المعنية بحوكمة الشركات	25
(5 -1)	نظام حوكمة الشركات	29
(6 -1)	مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر	39
(7-1)	أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر	41
(1 -2)	مكونات التقارير المالية	70
(2 -2)	مستخدمو القوائم و التقارير المالية	72
(3 -2)	خصائص الفساد الإداري	82
(4 -2)	دور لجان التدقيق في منظومة الحوكمة	116
(1-3)	توزيع عدد الإستبيانات و إسترجاعها	125
(2 -3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع	134
(3 -3)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	135
(4 -3)	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	136
(5 -3)	سحابة الإنتشار والعلاقة الخطية بين آليات الحوكمة والحد من الفساد الإداري	166
(6 -3)	تطبيق آليات الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري	168
(7- 3)	مخطط Q-Q	179
(8 -3)	التوزيع الطبيعي للبواقي	180
(9-3)	مخطط البواقي المعيارية مقابل القيم المعيارية المتنبئ بها	181

قائمة الجداول :

رقم الجدول	بيـــــــــــــان الجـــــــدول	رقم الصفحة
(1 -1)	تقارير حوكمة الشركات الأولى التي صدرت على المستوى الدولي	7
(1- 2)	الخطوات الأساسية لحوكمة الشركات	31
(1- 3)	هيكل مجلس الإدارة	44
(2- 1)	أسباب الفساد الإداري	86
(2- 2)	أثار الفساد الإداري	87
(2 - 3)	أثار الفساد المالي	90
(3- 1)	مقياس ليكارت الخماسي	123
(3- 2)	توزيع عدد الإستبيانات و إسترجاعها	124
(3- 3)	معاملات إرتباط عبارات بعد مجلس الإدارة	127
(3- 4)	معاملات إرتباط عبارات بعد لجنة التدقيق	127
(3- 5)	معاملات إرتباط عبارات بعد التدقيق الداخلي	128
(3- 6)	معاملات إرتباط عبارات بعد التدقيق الخارجي	129
(3-7)	معاملات ارتباط عبارات بعد الاستحواذ والاندماج	129
(3- 8)	معاملات إرتباط عبارات بعد القوانين واللوائح	130
(3- 9)	معاملات إرتباط عبارات متغير جودة الإفصاح	130
(3- 10)	معاملات إرتباط عبارات متغير الحد من الفساد المالي و الإداري	131
(3- 11)	نتائج ثبات الأداة بإستخدام ألفا كرونباخ	132
(3- 12)	قيم المتوسطات الحسابية	133
(3- 13)	توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع	134
(3- 14)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	135
(3- 15)	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	136
(3- 16)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد مجلس الإدارة	137
(3-17)	مستويات المتوسطات الحسابية	138
(3- 18)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد لجنة التدقيق	140
(3- 19)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الداخلي	142
(3- 20)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الخارجي	144
(3- 21)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة	146
(3- 22)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد القوانين واللوائح	149
(3- 23)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير آليات الحوكمة	151
(3- 24)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير متغير جودة الإفصاح	153
(3- 25)	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير الحد من الفساد (المالي و الإداري)	156
(3-26)	إختبار طبيعية البيانات	159
(3- 27)	اختبار دوربين- واتسون	160

(3- 28)	علاقة تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح	161
(3- 29)	علاقة أبعاد آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح	164
(3- 30)	نموذج الإنحدار بين آليات الحوكمة و الحد من الفساد الإداري	167
(3- 31)	معاملات معادلة الإنحدار بين تطبيق آليات الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري	167
(3- 32)	نموذج الإنحدار بين مجلس الإدارة و الحد من الفساد المالي و الإداري	169
(3- 33)	معاملات معادلة الإنحدار بين مجلس الإدارة والحد من الفساد المالي والإداري	170
(3- 34)	نموذج الإنحدار بين لجنة التدقيق و الحد من الفساد المالي و الإداري	171
(3- 35)	معاملات معادلة الإنحدار بين لجنة التدقيق والحد من الفساد المالي والإداري	171
(3-36)	نموذج الإنحدار بين التدقيق الداخلي و الحد من الفساد المالي و الإداري	172
(3- 37)	معاملات معادلة الإنحدار بين التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي والإداري	173
(3-38)	نموذج الإنحدار بين التدقيق الخارجي و الحد من الفساد المالي و الإداري	173
(3- 39)	معاملات معادلة الإنحدار بين التدقيق الخارجي والحد من الفساد المالي والإداري	174
(3- 40)	نموذج الانحدار بين لبعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة ومحور الحد من الفساد المالي و الإداري	175
(3- 41)	نموذج الإنحدار بين القوانين و اللوائح و الحد من الفساد	176
(3- 42)	معاملات معادلة الانحدار بين القوانين و اللوائح والحد من الفساد المالي والإداري	176
(3- 43)	معامل تضخم التباين**VIF** و اختبار التباين المسموح	178
(3 – 44)	نموذج الإنحدار بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري	182
(3- 45)	معاملات معادلة الإنحدار المتعدد	183

قائمة المختصرات :

معنى المصطلح بالعربية	الإختصار	معنى المصطلح بالإنجليزية
معهد المحاسبين القانونيين الامريكي	**AICPA**	American Institute of Certified Public Accountants
معهد القانون الامريكي	**ALI**	The American Law Institute
أكبر أربع شركات للخدمات المهنية و المحاسبة في العالم (ديلويت، برايس ووتر هاوس كوبرز، إرنست و يونغ، كيه بي إم جي)	**Big 4**	The Four largest professional services networks and accounting firms in the world : deloitte, pricewaterhouse coopers, ernst and young, KPMG.
أكبر خمس شركات للخدمات المهنية و المحاسبة في العالم (أرثر أندرسون،ديلويت، برايس ووتر هاوس كوبرز، إرنست و يونغ، كيه بي إم جي)	**BIG5**	The Five largest professional services networks and accounting firms in the world : Arthur andersen, deloitte, pricewaterhouse coopers, ernst and young, KPMG
الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين	**CICA**	the Canadian Institute of Chartered Accountants
الإتحاد الأروبي	**EU**	European Union
مجلس المعايير المحاسبة المالية	**FASB / IASB**	Financial Accounting Standards Board
الإتحاد الدولي لكرة القدم	**FIFA**	International Federation of Association Football
صندوق النقد الدولي	**FMI**	International Monetary Fund
مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة	**FRC**	Financial Reporting Council of the UK
القواعد و الممارسات المحاسبية المقبولة قبولا عاما	**GAAP**	Generally Accepted Accounting Principles
المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات	**GCGF**	Global Corporate Governance Forum
معايير المحاسبية الدولية	**IAS**	International Accounting Standards
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	**IFRS**	International financial reporting standards
مؤسسة التمويل الدولية	**IFC**	International finance corporation
معهد المدققين الداخليين	**IIA**	Institute of Internal Auditors
كلينفيلد بيت مارويك جورديلر (مكتب للمراجعة الخارجية)	**KPMG**	Klynveld Peat Marwick Goerdeler

The New York Stock Exchange	**NYSE**	بورصة نيويورك
Organisation for Economic Co-operation and Development	**OECD**	منظمة التعاون و التنمية الإقتصادي
Securities and Exchange Commission	**SEC**	هيئة تدوال الاوراق المالية الامريكية
Sarbanes-Oxley Act	**SOX**	قانون ساربانز اوكسلي

قائمة الملاحق :

الرقم	بيـــــان الملحق
01	شكل المزانية (جانب الأصول)
02	شكل الميزانية (جانب الخصوم)
03	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة
04	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة
05	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة)
07	جدول تغيرات رؤوس أموال الخاصة
08	مخرجات Spss (نموذج Normal Q – Q Plot)
09	الإستبيان
10	مخرجات Spss

مـقدمـة

1. تمهيد :

لازلت القضايا المتعلقة بجرائم الفساد المالي و الإداري تشغل حيزا كبيرا في الجانب المظلم من الإقتصاد العالمي، كيف لا، و ماتزال الفضائح المالية والإدارية للمؤسسات تتصدر عناوين الأخبار، لتزيد من المستويات العالية للقلق و إنعدام الثقة في الأسواق المالية و نزاهة التقارير المعلنة بها، فعلى الرغم من وجود قواعد و قوانين صارمة لعقود تضمن نوعا ما الدقة و المصداقية لهاته التقارير و الرفع من شفافية الأسواق ، إلا أن عددا من كبار المؤسسات في السنوات الأخيرة تورطت في ممارسات إحتيالية ضمن أرقامها و حساباتها المالية، ليتم التشكيك من جديد في صلاحية هذه القوانين و فعاليتها .

فعلى سبيل المثال تعرضت شركة Wirecard الألمانية في عام 2020 ،إلى فضيحة مالية، حيث لم تتمكن هاته الشركة التي تقدم خدمات مالية من العثور على ما قيمته 1.9 مليار يورو ضمن حساباتها، ليتبين لاحقا أن هذه الأموال وهمية و لا وجود لها في الأساس، لتكون فيما بعد سببا في إشهار إفلاسها و إعتقال العديد من المسؤولين التنفيذيين بها، و من نفس العام إعترفت شركة صينية تدعى Luckin Coffee بتضخيم إيراداتها بأكثر من 300 مليون دولار أمريكي، مما أثر هذا على أسهمها التي إنخفضت قيمتها إلى أقل المستويات و الذي نتج عنه إقالة مسؤوليها التنفيذين ،و حتى بعد الدروس الصعبة لأزمة المالية العالمية 2007- 2009 شاركت العديد من البنوك العالمية الكبيرة، بما في ذلك Deutsche Bank، Merrill Lynch، Santander، JP Morgan و Commerzbank في أحد أكبر مخططات تداول التهرب الضريبي في التاريخ، و التي يشار إليها باسم " Cum-ex"، حيث إدعى عملاء البنوك زورا على إستحقاقهم خصومات ضريبية متعددة على ضرائب أرباح رأس المال، و كلف ذلك الخزانة حوالي 55.2 مليار يورو، و بالمثل إتهمت البنوك الكبرى بارتكاب الإحتيال و التواطؤ في تحديد أسعار الفائدة في سوق لندن المالي و التي كانت تستخدم كأساس للعديد من المشتقات المالية و العقود، بما في ذلك الرهون العقارية.[1]أما في السياق المحلي، شهدت الجزائر هي الأخرى فضائح مالية مماثلة شملت مؤسسات إستراتجية كان أهمها ما تم الكشف عنه في مشروع GNL3 أرزيو، أين تورطت شركات أجنبية على رأسها شركة Saipem الإيطالية في تضخيم الفواتير و منح عقود مخالفة مما كلف الخزينة أموال طائلة، كما طالت الشبهات كذلك شركة في قطاع النقل البحري بمستغانم بعد منح إمتيازات غير مشروعة، إضافة إلى قضايا تهريب السيارات التي إرتبطت بمجمع SERPORT و التي أثارت الرأي العام .

و مما لاشك فيه كان لهاته الممارسات الغير قانونية على إختلافها تأثير بالغ على إستقرار أسواق رأس المال و المجتمع ككل، لا يقل عن تأثير سابقتها من قضايا الفساد بل يفوقها في بعض من الجوانب، وبتالي ما يشكل مصدر قلق للإقتصاد العالمي اليوم هو مدى تطور هذه الفضائح في السنوات الأخيرة و تعقيدها أكثر في ظل التغيرات المعاصرة، و هو الأمر الذي زاد من مخاوف المنظمين و صانعي السياسات في مختلف دول العالم بما في ذلك الجزائر،نظرا لتداعياتها المحتملة على أمن و إستقرار النظامين المالي و الإجتماعي.

[1] Rebel cole, sofia johan et all, « corporate fialures : declines, collapses, and scandals »,journal of corporate finance, volume67, 2021, p2

و نتيجة لذلك تم تسليط الضوء على حاجة هاؤلاء المنظمين إلى إعادة التفكير في الأطر التنظيمية و كيفية تطبيق القوانين، و كذا مدى حاجة الشركات إلى إعادة صياغة هياكلها التنظيمية مع التركيز أكثر على أخلاقيات الأعمال و تعزيز الشفافية.

فلطالما إعتبرت الشفافية والتي تشير إلى إنفتاح المعلومات و إمكانية الوصول إليها من قبل الجمهور،و سيلة قوية لتحقيق غايات إجتماعية فاضلة، مثل تعزيز المساءلة و الحد من ممارسات الفساد التي تعرف بتلك المعملات السرية التي تحدث عادة في الخفاء لإخفاء إساءة إستخدام السلطة، حيث تحاول الشفافية تسليط الضوء في الظلام و جعل الغير مرئي مرئيا، و هكذا عندما تتعرض السرية و التعتيم لـ" أشعة الشمس" أو " المطهر"، فمن المرجح أن تظهر كل ممارسات الفساد و الأعمال الغير قانونية ليتم تثبيطها و بكل سهولة من خلال عمليات المراقبة، لذا فإن الشفافية مرتبطة بالإفصاح الواضح و العلني لكافة المعلومات المتعلقة بالمؤسسة و أدائها،و بذلك تساهم و بشكل مباشر في تعزيز المساءلة و الرقابة الداخلية و الخارجية و الحوكمة الشاملة. [2]

و من المسلم به اليوم أن وجود آليات للحوكمة داخل هياكل المؤسسات لا يعتبر عاملا كافيا للحكم على شفافية أنظمتها الداخلية و الأسواق العاملة بها، و إنما يجب على المؤسسات العمل أكثر على بعض النقاط في عملية إنشاء و تفعيل آليات حوكمة داخلية أقوى، و التي من شأنها أن تساهم في تنشيط أدوارها الرقابية،حتى مع ضعف الحوكمة الخارجية، و على رغم من ذلك لا يمكن إنكار أهمية دور آليات الحوكمة الخارجية في التمهيد نحوى بناء أساس جيد لبيئة تتميز بالصرامة و الحزم في تنفيذ القوانين و بإقتصاد شديد المنافسة يعزز شفافية المؤسسات و يضمن إستمراريتها .

2. الإشكالية :

بالرغم من تظافر الجهود العالمية و المحلية في تعزيز الحوكمة و الشفافية في المؤسسات الإقتصادية، إلا أنه لا يزال شبح الفساد المالي و الإداري يمثل تحديا كبيرا في إقتصاديات العديد من البلدان، بما في ذلك الجزائر ،و مما لاشك فيه فإن البحث في الثغرات الموجودة في القوانين و الهياكل التنظيمية للمؤسسات و سدها يعتبر أمر حاسم في النجاح و الإنتصار في الحرب على الفساد و ردعه أو على الأقل التقليل من مستوياته المخيفة، لذا فإن وجود آليات فعالة للحوكمة يعتبر أساس قوي لبناء أنظمة سليمة و مستدامة، فهي تعد إحدى أهم الآليات المستخدمة في تنفيذ المعايير التنظيمية المناسبة و تطبيقها لمنع فشل المؤسسات مستقبلا، و أيضا عاملا جيدا في توفير معلومات عالية الجودة بها، فمن المعروف أن الفساد المالي و الإداري ينمو في بيئات تتميز معلوماتها بالشك و عدم اليقيين، حيث يستغل غالبا الفاسدون ضعف الأنظمة الداخلية التي تأثر على مستوى جودة المعلومات و موثوقيتها لإخفاء أنشطتهم الفاسدة عن أجهزة الرقابة، لذا تعمل هاته الآليات في مجملها من خلال الميزات الفريدة التي تمتلكها على تفعيل نظم الرقابة الداخلية لدى المؤسسات التي بدورها تعمل على تحسين قنوات إصال و نقل المعلومات مما يجعلها أكثر دقة و شفافية و بتالي مناسبة لصانعي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، مما يحسن هذا من نوعية الرقابة و كفاءتها، حيث تخلق منظومة الحوكمة في ظل شفافية المعلومات بيئة نزيهة تتميز بالصرامة و العدالة مما يعزز لدى المسؤولين و العاملين في ظلها حس المسؤولية و الأمانة و الصدق في ممارساتهم العملية .

[2] Wenyan Tu,Ting gong et all, « the divergent effects of agent-controlled transparency on corruption latency : evidence from china », government information quarterly, volume41, Issue2, 2024, p2

و بناء على ماسبق نطرح السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة إرتباط آليات الحوكمة مع مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري ببعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟

و يتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي ثلاث أسئلة فرعية و هي:

1) كيف يساهم تطبيق آليات الحوكمة في تحسين شفافية المعلومات المبلغ عنها من قبل بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؟
2) كيف يساهم تنفيذ آليات حوكمة و تطبيقها في الحد من الفساد المالي و الإداري ببعض لمؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟
3) كيف تساهم العلاقة الإرتباطية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ؟

3. الفرضيات :

الفرضية الرئيسية الأولى :

H1 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى :

H11 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد مجلس الادارة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H12 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد لجنة التدقيق و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H13 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الداخلي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H14 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الخارجي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H15 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H16 يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد القوانين و اللوائح و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

الفرضية الرئيسية الثانية :

H2 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية :

H21 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجلس الإدارة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H22 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد لجنة التدقيق في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H23 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H24 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H25 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد الاستحواذ و الإندماج و المنافسة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

H26 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد القوانين و اللوائح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

الفرضية الرئيسية الثالثة:

H3 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتكامل العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

4. أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من المكانة الكبيرة التي تتقلدها الشفافية في مجال المال و الأعمال، فالإبلاغ عن معلومات شفافة اليوم يعتبر أساس لتطور أي إقتصاد، نظرا لأهميتها في تعزيز المساءلة و نزاهة الأسواق و محاربة كل أشكال الفساد هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن هذه الدراسة تركز على قضايا ملموسة حقيقية تواجه المؤسسات و الشركات كالفساد المالي و الإداري الذي يعتبر من المواضيع الهامة في السياق الإقتصادي، و يشكل كذلك أكبر عائق أمام نمو و تطور هاته المؤسسات، لأثاره المدمرة عليها و على أي إقتصاد تتواجد فيه، لتأتي هنا أهمية البحث عن آليات فعالة للحد منه و ردعه،لذا تسلط هذه الدراسة الضوء على الجوانب المختلفة لآليات الحوكمة لأهميتها في التأثير العلمي والعملي على تحسين جودة الإدارة و التقليل من الفساد في المؤسسات الإقتصادية، من خلال تعزيز القيم الأخلاقية كالنزاهة و الشفافية التي تعتبر أساس فعال لأي نظام حوكمة متطور.

5. أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التحقق من وجود و إعتماد أليات فعالة للحوكمة لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

- التعرف على العلاقة الإرتباطية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

- التعرف على تأثير وجود و تطبيق آليات حوكمة فعالة في التقليل من مستويات الفساد المالي والإداري

- التعرف على أثر العلاقة الإرتباطية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح،على تقليل مستويات الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

- إبراز أهمية مجموعة من العوامل و الميزات في التأثير على فعالية آليات الحوكمة داخل هياكل المؤسسات

6. أسباب إختيار الموضوع : يعود إختيار هذا الموضوع إلى عدة إعتبارات علمية و عملية و من أبرزها:

- قلة الدراسات التطبيقية التي تناولت العلاقة التكاملية بين آليات الحوكمة و الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في البيئة الجزائرية مما يخلق نوعا ما فجوة بحثية تستدعي المعالجة.

- الأهمية المتزايدة لـآليات الحوكمة و الإفصاح و التي يمكن إعتبارهما كعامل مؤثر في التقليل من مستويات الفساد المالي و الإداري خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المؤسسات الإقتصادية عند تبني الشفافية .

- خطورة الفساد المالي و الإداري و أهمية مكافحته في التنمية الإقتصادية .

- الإهتمام المتزايد بالإصلاحات الإقتصادية في الجزائر يجعل موضوعنا ذات صلة مباشرة بالواقع المؤسسي و الوضع الإقتصادي القائم.

- الرغبة في تعزيز بيئة إقتصادية أكثر شفافية و أمان، من خلال المشاركة في تحسين منظومة الحوكمة و الرقابة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و ذلك عبر تحليل النتائج المنتظرة و إقتراح التوصيات الضرورية .

7. الدراسات السابقة : تطرقت العديد من الأبحاث الأجنبية و العربية لدراسة متغيرات الدراسة و التي يمكن ذكرها وفق تسلسلها الزمني في التالي:

1.7. الدراسات الأجنبية و التي يمكن ذكرها في التالي:

1.1.7. دراسة Nicolos Eugster, Oskar Kowalewski , Piotr Spiewanowski (2024)، بعنوان " آليات الحوكمة الداخلية و سوء سلوك الشركات"، مقال منشور في المجلة الدولية للتحليل المالي، المجلد 92، ص ص: 2- 20

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور آليات الحوكمة الداخلية في التقليل من سوء سلوك الشركات، و ذلك من خلال دراسة إرتباط و تأثير بعض الميزات كالحجم و الإستقلالية و التنوع لدى أعضاء مجلس الإدارة و لجان التدقيق على التقليل من إنتهاكات الشركات، و ذلك بدراسة عينة مكونة من 2844 شركة أمريكية عامة، و التي إرتكبت مخالفات، خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى غاية 2020، حيث إستخدم الباحثون

نموذج المربعات الصغرى العادية المجمعة(OLS) لتقدير كيفية تأثير هذه آليات على سوء سلوك الشركات، و خلصت دراستهم على أن آليات الحوكمة الداخلية الفعالة كإستقلالية لجان التدقيق و نشاطهم ترتبط عموما بإنخفاض معدلات سوء السلوك الغير قانوني للشركات، و على عكس من ذلك وجد الباحثين أن إستقلالية مجلس الإدارة يرتبط إيجابيا بالأنشطة الإحتيالية، لذا قد لا ترتبط دائما جميع آليات الحوكمة الداخلية بتقليل سوء سلوك الشركات، رغم ذلك يوصي الباحثون بتعزيز آليات الحوكمة الداخلية في الشركات لتحسين هياكل مجالس الإدارة و لتعزيز الشفافية و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، و أكد الباحثون على أهمية التدريب المستمر لأعضاء مجلس الإدارة و لجان التدقيق لضمان قدرتها على التعامل مع مخاطر الشركات و التعرف عليها.

2.1.7 دراسة Thao nghi truong, Van cong nguyen (2024) " أثر مجلس الإدارة و لجنة المراجعة على شفافية المعلومات المالية للشركات المدرجة في السوق المبتدئة " ، مقال منشور في مجلة هيليون، المجلد 10، العدد 22، ص ص: 1- 18

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير مجلس الإدارة و لجنة التدقيق على شفافية المعلومات المالية في الأسواق الناشئة، و ذلك من خلال تحليل ثلاث مؤشرات تعكس قلة الشفافية المالية بالشركات و التي تتمثل في عدوانية الأرباح و تهدئة الأرباح و تجنب الخسائر، حيث قام الباحثان بدراسة 338 شركة مدرجة في بورصة الفيتنام خلال الفترة الممتدة بين 2012 إلى 2022 و بعد جمع البيانات و تحليلها بإستخدام نماذج الإنحدار المختلفة أسفرت النتائج النهائية لهذه الدراسة بأن مجلس الإدارة يعزز فعلا شفافية المعلومات المالية بالشركات ،في حين لجنة التدقيق تؤثر سلبا عليها.

3.1.7 دراسة saida belhouchet, Jamel chouaibi (2024)" تأثير سمات لجنة التدقيق على جودة التقارير المتكاملة : أدلة من الشركات الأوربية المدرجة في مؤشر STOXX Europe 600" ، منشور في مجلة أبحاث المحاسبة المتوسطية، المجلد 32 ، العدد 4، ص ص : 1375 -1397

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في العلاقة بين ميزات هيكل لجنة التدقيق و جودة التقارير المالية، و ذلك من خلال دراسة عينة مكونة من 360 شركة أوروبية مدرجة في مؤشر STOXX EUROPe 600 بين الفترة الممتدة بين 2010 و 2021 و بعد جمع البيانات و تحليلها بالإستعانة بنموذج الإنحدار المتعدد،خرج الباحثان بمجموعة من النتائج و التي كانت أهمها تفيد بأن إستقلالية لجنة التدقيق و إجتماعاتها لها تأثير كبير على جودة التقارير المالية في حين لم يكن هناك إرتباط كبير بين الخبرة المالية للجنة و جودة هاته التقارير .

4.1.7 دراسة Ruiyuan chen, Feiyu liu, Chen zhao (2024) " إصلاحات مجلس الإدارة في جميع أنحاء العالم و جودة التقارير المالية "، منشور في مجلة البحث في الأعمال التجارية و المالية الدولية، المجلد 69، ص ص : 2- 20

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى تأثير إصلاحات مجالس الإدارة على ممارسات إعداد التقارير المالية لدى الشركات، حيث تتمثل إحدى جوانب هذه الإصلاحات في إستقلالية المدراء،فالمديرين المستقلين يمكن أن يعملو كمراقبين فعالين مما يعزز الحوكمة الشاملة و الرقابة على الإفصاح المالي، كما أن إنشاء لجان مستقلة لمراجعة الحسابات تعد جانب أخر من جوانب هذه الإصلاحات، و لتحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام عينة من 28218 شركة في 40 دولة أين تم جمع بيانات إصلاح مجلس الإدارة في ملاحضات

التقارير السنوية خلال الفترة ما بين 1994 إلى 2019، و بعد تحليل البيانات خلصت الدراسة إلى أن إصلاحات مجالس إدارة الشركات تقلل من تلاعب الشركات بالأرباح الحقيقة و الإستحقاقات التقديرية مما يساهم هذا في تعزيز جودة التقارير المالية و قيمة الشركة .

5.1.7 دراسة boufenara hadjer, sebti ismail (2023)،" دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في الحد من الفساد المالي و الإداري- دراسة حالة الشركة الجزائرية أليانس للتأمين "، مقال منشور في مجلة آفاق للدراسات الإقتصادية، المجلد 8، العدد 2، ص ص 315- 334

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور آليات الحوكمة الداخلية و المتمثلة في مجلس الإدارة- التدقيق الداخلي و لجان التدقيق في الحد من الفساد المالي و الإداري،لدى شركات أليانس للتأمين، و لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم إستبانة و توزيعها على 33 مديرا تنفيذيا بشركات أليانس للتأمين، و بعد جمع البيانات و تحليلها توصل الباحثان إلى عدد من النتائج و كان أهمها: - أن إستخدام آليات الحوكمة الداخلية يساعد في الحد من الفساد المالي والإداري في شركة التأمين أليانس وذلك من خلال تفعيل مبدأ الشفافية و الإفصاح.

6.1.7. دراسة Musa ghazawani , Ibrahim Alamir, Rami Ibrahim A. salem Nedal Sawan, ،(2023) " جودة الإفصاح عن مكافحة الفساد و إدارة الأرباح في المملكة المتحدة : دور جودة التدقيق" ، منشور في المجلة الدولية للمحاسبة و إدارة المعلومات، المجلد 31، العدد 3، ص ص: 528- 563

تهدف هذه الدراسة إلى ابراز دور آليات الحوكمة الداخلية الممثلة في مجلس الإدارة و لجنة التدقيق في الرفع من مستوى جودة الإفصاحات المتعلقة بمكافحة الفساد و إدارة الأرباح، حيث درس الباحثون تأثير بعض خصائص مجلس الإدارة و لجان التدقيق على كمية و نوعية مكافحة الفساد و الكشف عنه في الشركات البريطانية المدرجة ضمن المؤشر FTSE 100، و التي تمتد للفترة من 2014 إلى 2020، و تم إستخدام إنحدار تأثير بواسون الثابت لتحليل بيانات هاته الشركات و إختبار الفرضيات، تظهر النتائج النهائية بأن التنوع بين الجنسين و خبرة لجنة التدقيق و إستقلاليتها ترتبط إيجابيا بكمية و نوعية مكافحة الفساد و تقليل من إدارة الأرباح، في حين أنه لم يتم تحديد علاقات إحصائية تخص عوامل كحجم و إزدواجية الأدوار لمجلس الإدارة و إجتماعاته على الإفصاح عن مكافحة الفساد، و في الأخير خلصت هذه الدراسة إلى ضرورة تعزيز بروتوكولات الكشف عن الفساد و الحوكمة الخاصة بها لتخفيف من حدته و دفع الجهود نحو السلوك الأخلاقي لدى الشركات البريطانية.

7.1.7 دراسة Ahnaf ali alsmady (2022)" جودة التقارير المالية و التدقيق الخارجي و قوة الأرباح و أداء الشركات : حالة دول مجلس الشركات الخليجي" مقال منشور في مجلة البحث في العولمة، المجلد 5، ص ص 1- 13

تبحث هذه الدراسة في تأثير جودة التقارير المالية و جودة التدقيق و قوة الأرباح على أداء الشركات دول الخليج الممثلة في السعودية، البحرين، عمان ، قطر، الكويت و الإمارات و ذلك من خلال دراسة عدة مؤشرات شملت العائد على الأصول و ربحية السهم ،من خلالها قام الباحث بجمع البيانات من عينة مكونة من 191 شركة ، حيث كانت تغطي هذه البيانات الفترة الممتدة بين 2013 و 2017، و بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي خرجت هذه الدراسة بعدة نتائج أهمها أن جودة التقارير المالية و التدقيق و كذا

قوة الأرباح تساهم في تحسين أداء الشركات الخليجية من خلال جعل البيانات أكثر دقة و بتالي تقلل من عمليات التلاعب و الإحتيال.

8.1.7. دراسة (2017) changhong li , jialong li, mingzihi liu, yuan wang, zhenyu wu" سياسات مكافحة سوء السلوك و إدارة الشركات و استجابات أسواق رأس المال: أدلة دولية " مقال منشور في مجلة أسواق التمويل، ص ص 1-43

تبحث هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه آليات حوكمة الشركات في تبني سياسات مكافحة سوء السلوك التي تعمل على تحسين و تقييم الأسواق ، و ذلك من خلال دراسة عينة من 5486 ملاحظة من 25 دولة بين الفترة الممتدة من 2009 إلى 2013 ، و بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي خرجت هذه الدراسة بالنتائج التالية: - تؤدي آليات الحوكمة إلى تبني سياسات عالية الجودة تسمح بمكافحة سوء السلوك، - سياسات مكافحة سوء السلوك وحدها لا تؤثر على تقييم السوق بشكل عام لكنها تؤثر على تحسن تقييم الأسواق في البلدان ذات البيئات القانونية و التنظمية الأقوى.

9.1.7 دراسة (2011) Viral V. Acharya, Stewart C.Myers, Raghuram G. Rajan " الحوكمة الداخلية للشركات" مقال منشور في s&p global للإستخبارات السوق، ص ص : 1 – 64

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في تأثير آليات الحوكمة الداخلية على تعزيز قيمة الشركة و إستمراريتها، حتى وفي ظل بيئات تتميز بهياكل حوكمة خارجية ضعيفة، حيث إستخدم الباحثون في بحثهم نماذج نظرية للتحليل أدوار و مسؤوليات التي تربط الإدارة العليا و أعضاء مجلس الإدارة و المساهمين في عملية الحوكمة، و خلصت هذه الدراسة إلى أن التوازن بين سلطات هذه الأطراف يلعب دور حاسم في عمليات إتخاذ القرارات المستنيرة، و التي يساعدها في ذلك وجود آليات فعالة للحوكمة الداخلية كلجان التدقيق التي يمكن أن تساعد في التقليل من مشاكل الوكالة داخل الشركات،كما وجدت هذه الدراسة أن الحوافز المقدمة للمديرين يمكن أيضا أن تساهم في الرفع من قيمة الشركة و التقليل من المصالح الشخصية ، و في الأخير خرج الباحثين ببعض التوصيات الهامة: كضرورة وجود إجراءات واضحة تحدد مسؤوليات جميع الأطراف الداخلية و تقلل من الصراعات، كما ينصح الباحثين كذلك بضرورة تقوية آليات الحوكمة الداخلية لتعزيز النظام الرقابي خاصة مع ضعف آليات الحوكمة الخاجية، و مع ضرورة التأكد من أن تكون هذه الآليات تتميز بالمرونة حتى تتكيف مع متطلبات البيئة الإقتصادية لضمان نجاح الشركات و إستمراريتها.

2.7. الدراسات العربية و التي يمكن ذكرها في التالي :

1.2.7دراسة حمادي نوال (2022)" مبادئ الحوكمة و دورها في الوقاية من ظاهرة الفساد و مكافحته في مجال الصفقات العمومية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون بجامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص ص : 1- 517

سعت هذه الدراسة إلى إبراز دور مبادئ الحوكمة في الوقاية من الفساد و الحد منه في مجال الصفقات العمومية، من خلال تسليط الضوء على إصلاح المنظومة القانونية للصفقات العمومية في الجزائر، كونها أداة إستراتيجية لتعزيز التنمية الإقتصادية و تحقيق الكفاءة في تلبية الحاجات العامة،و ذلك عن طريق تبني مبادئ الحوكمة كالشفافية، المساواة و تكافؤ الفرص كما أبرزت الباحثة التحديات الملازمة للفساد في

مجال الصفقات العمومية و التي تستدعي ضرورة دعم آليات الرقابة الإدارية ، المالية و القضائية بما يتلائم متطلبات الحكم الراشد.

2.2.7 دراسة محمد عبد العزيز مشهور،(2021)، " آليات الحوكمة و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في الشركات المملوكة للدولة " مقال منشور في مجلة الإدارة و ريادة الأعمال، المجلد 1، العدد 1، ص ص: 54- 63

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف دور آليات الحوكمة الفعال في التقليل من الفساد المالي و الإداري لدى الشركات العامة، و إعتمد الباحث في هذا البحث على تحليل المفاهيم النظرية و الأدبيات السابقة الخاصة بآليات الحوكمة و الفساد المالي و الإداري، ليتوصل في الأخير بنتيجة مفادها أن لآليات الحوكمة دور إيجابي في التقليل من مستويات الفساد المالي و الإداري لدى الشركات العامة، و خرج الباحث بعدة توصيات كان أهمها: - تحديد مواطن الضعف و نقاط الخلل في آليات عمل المؤسسات ووضع و تحديد الخطط التي تركز على معالجة هذا الخلل و تطوير الأداء.

3.2.7 دراسة طويطي مصطفى، مجدوب خيرة (2019)، " آليات الحوكمة لمكافحة الفساد المالي و الإداري في ظل مبدأ الإفصاح و الشفافية"، مقال منشور في مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 1، العدد3، ص ص: 144 – 164

درس هذا البحث الآليات المعتمدة في تفعيل الحوكمة الجيدة للحد من الفساد المالي و الإداري و مكافحته، مع التركيز على دور مبدأ الإفصاح و الشفافية في تفعيل منظومة الحوكمة، و إستخدم الباحثان المنهج التحليلي من خلال مراجعة الدرسات السابقة للإجابة على الإشكالية المطروحة،و خلصت هذه الدراسة على مجموعة واسعة من النتائج و التي أهمها : يؤدي إتباع المبادئ السليمة للحوكمة إلى إتخاذ الإحتياطات اللازمة ضد الفساد و سوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الإقتصادية و مكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح، و تتطلب الحوكمة الجيدة و الفعالة لمواجهة الفساد المالي و الإداري نظام و تشريعات السوق و بيئة قانونية تكفل تنفيذ العقود و صيانة حقوق الملكية و توجيه الإهتمام نحو إنشاء المؤسسات و اللوائح السياسية و الإقتصادية التي تتناسب مع الإحتياجات الخاصة بالدول النامية و ليس فقط نقل نماذج ناجحة في الدول المتقدمة.

4.2.7. دراسة براق محمد، بلواضح فاتح (2018) " حوكمة المؤسسات كآلية لتعزيز الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية لغرض إدارة المخاطر – دراسة تجربة ان سي أ رويبة في مجال حوكمة المؤسسات-" مقال منشور في مجلة الإصلاحات الإقتصادية و الإندماج في الإقتصاد العالمي، مجلد 12، العدد 25، ص ص: 282- 295

من خلال هذه الدراسة قام الباحثان بتسليط الضوء على مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر و أثرها على كفاءة الإفصاح المحاسبي و جودة القوائم المالية، حيث قام الباحثان بدراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة و الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية في شركة أن سي أ- رويبة الجزائرية التي لها تجربة في مجال ممارسات الحوكمة و ذلك من خلال إستبيان تم توزيعه على مجموعة من الأطراف ذات علاقة بحوكمة الشركات، و بعد التحليل الإحصائي للبيانات تم التوصل إلى أن هناك إرتباط قوي بين مبادئ الحوكمة و كفاءة الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية .

5.2.7. دراسة العابدي دلال (2015)" حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة بجامعة محمد خيضر، بسكرة ، ص ص : 1- 306

سعت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، من خلال تسليط الضوء على مدى تطبيق شركة أليانس للتأمينات لمبادئ حوكمة فعالة و مدى إنعكاس هذا على جودة معلوماتها،و استخدمت الطالبة أسلوب المقارنة للتأكد من مدى تقيد هذه الشركة بآليات حوكمة فعالة و مدى تأثيرها على المستويات العالية للإفصاح عن معلوماتها المحاسبية ، لتسفر النتائج النهائية عن وجود إرتباط وثيق و إيجابي بين آليات الحوكمة المطبقة بالشركة و مستوى الجودة في المعلومات المحاسبية بها .

6.2.7 . دراسة علي فلاق و طبني مريم،(2015) " دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي و الاداري و تحقيق التنمية الاقتصادية"، مقال منشور في مجلة الإقتصاد و التنمية، المجلد 3، العدد 2، ص ص : 157- 187

سعت هذه الدراسة إلى توضيح دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد المالي و الإداري و تحقيق التنمية، و ذلك من خلال تحليل الأدبيات السابقة و دراسة الممارسات الدولية في حوكمة الشركات، و ركز الباحثان على دور آليات الحوكمة في تحقيق التنمية الإقتصادية من خلال دورها الفعال في الحد من الفساد و مكافحته، و خلصت هذه الدراسة إلى أن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يساهم بشكل كبير في التقليل من الفساد المالي و الإداري من خلال تحسين الشفافية و المساءلة، كما أن الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة و آلياتها يعزز التنمية الإقتصادية من خلال خلق بيئة إقتصادية أكثر إستقرارا و جاذبية للإستثمارات.

8.الفجوة البحثية : بعد إستعراضنا للدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا الموسوم بـ "العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري – دراسة حالة بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية" يمكننا القول بأن مجال موضوعنا يعتبر من المجالات التي نالت إهتماما كبيرا من قبل الباحثين في السنوات الأخيرة، حيث توجد العديد من الدرسات العربية و الأجنبية التي تطرقت لهذا الموضوع من عدة جوانب مختلفة، غير أن هذه الدرسات في مجملها قد ركزت على البحث في العلاقة بين متغيرين فقط، على سبيل المثال دور الحوكمة في الحد من الفساد أو دور الحوكمة في الرفع من مستوى جودة الإفصاح أو حتى دور الإفصاح في تعزيز الشفافية و جودة القوائم المالية، بشكل عام لم تعالج أيا من هذه الدرسات العلاقة التكاملية بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري ضمن دراسة واحدة شاملة، فضلا عن ذلك فإن أغلب هذه الدراسات كانت في بيئات تتعلق بإقتصاد غير الإقتصاد الجزائري الذي تختلف بيئته التنظيمية و القانونية عن العديد من الدول و بتالي يمكن أن نجد تباين في النتائج النهائية كذلك حول هذا الموضوع، إذ نلاحظ أن هناك قلة الدراسات التطبيقية عنه و التي شملت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كدراسة حالة، حيث كما رأينا معظم هاته الدرسات كانت إما نظرية أو تطبيقية تضمنت إما مؤسسة واحدة و الممثلة غالبا في شركة رويبة الجزائرية أو كانت عبارة عن مؤسسات أجنبية فقط، و بتالي تستدعي الحاجة إلى دراسة معمقة أكثر للواقع المؤسسي الجزائري فيما يخص هذا المجال، لذا أتت هذه الدراسة كخطوة لسد هذه الفجوة البحثية ، من خلال تحليل العلاقة المتداخلة بين المتغيرات الثلاثة، مع دعم ذلك بدراسة ميدانية لعينة من

بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مما يسمح لنا بتقديم منظور شامل و عملي أكثر حول مدى ترابط تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و أهميته في الحد من الفساد المالي و الإداري.

9. حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة في :

الحدود الزمنية : و تتمثل في فترة الدراسة، و التي تمتد من شهر ماي 2024 إلى غاية شهر نوفمبر 2024، حيث تم خلال شهري ماي و جوان تصميم إستمارة إستبيان أولية بناءا على الإطار النظري و الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، و التي تم عرضها لاحقا على مجموعة من المختصين و الخبراء الأكاديميين لتحكيمها و التأكد من مدى إرتباطها بمحاور الدراسة و صلاحيتها للتوزيع، و قد إستغرقت عملية توزيع الإستمارة و جمع البيانات و تحليلها الفترة الممتدة من جويلية 2024 إلى غاية نوفمبر 2024 .

الحدود المكانية : تمت هذه الدراسة على مستوى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

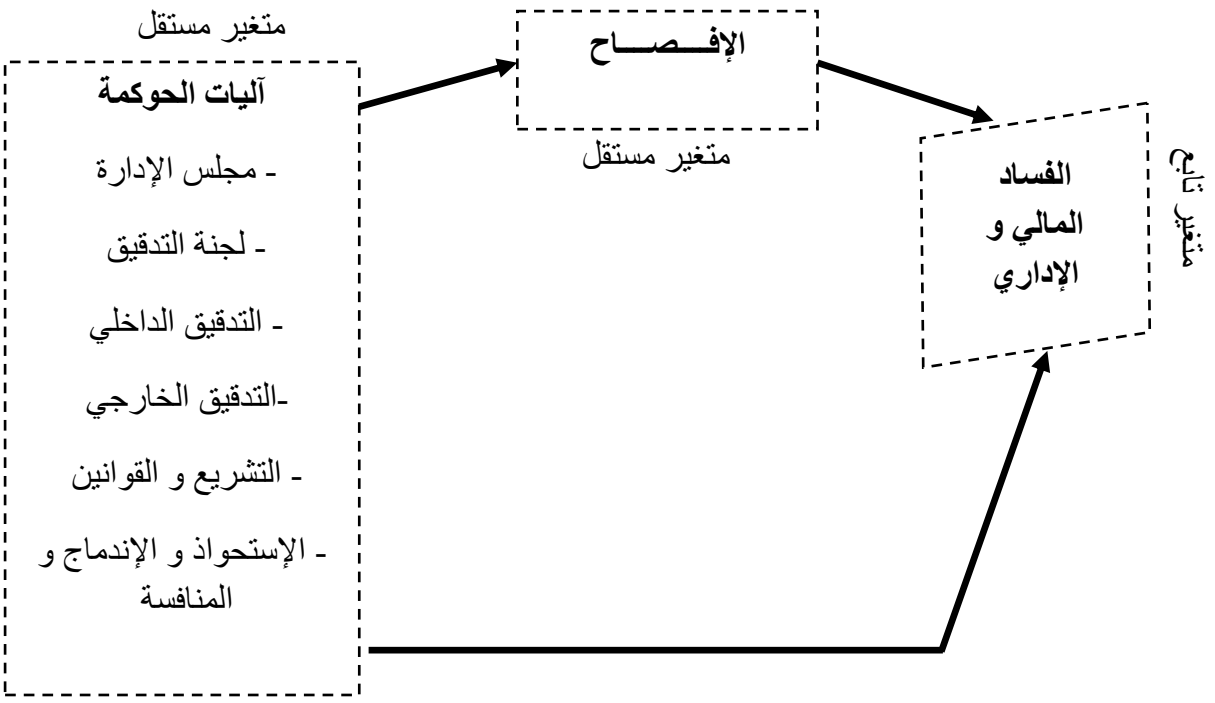
الحدود البشرية : تقتصر الحدود البشرية لهذه الدراسة على عينة من المحاسبين و المديرين الماليين و المدققين الداخليين المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق لدى بعض هذه المؤسسات، و كذا المهنيين بمكاتب الخبرة المحاسبية و محافظة الحاسبات و العاملين عبر مختلف ولايات الوطن.

الحدود الموضوعية : تتناول هذه الدراسة تحليل العلاقة التكاملية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري لدى بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

10. منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة و إختبار صحة أو خطأ الفرضيات و كذا الإجابة على الإشكالية المطروحة، تم الإعتماد على منهجين المنهج الوصفي و الذي تم من خلاله إجراء مسح مكتبي لتحليل و تفسير البيانات المتاحة حول موضوع الدراسة، و ذلك لغرض بلورة الأساس و المنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، و كذا تم الإعتماد على المنهج التحليلي لفحص العلاقات التي تربط بين مختلف متغيرات الدراسة و إستنباط النتائج لغرض فهم موضوع الدراسة، و ذلك بالإستعانة بإستمارة إستبيان التي تم إعدادها بهدف جمع البيانات الأولية و التي تم تفريغها فيما بعد و معالجتها و تحليل نتائجها إحصائيا بإستخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Science -SPSS V.25) .

11. نموذج الدراسة:



12. صعوبات الدراسة : واجهت هذه الدراسة كغيرها من الدراسات عدة عقبات و تحديات نذكر منها :

- **صعوبة الوصول للمشاركين :** نظرا لإنشغالاتهم الدائمة بمهامهم اليومية أو عملهم في مواقع جغرافية مختلفة و بعيدة

- **معدل إستجابة منخفض :** تلقينا بداية عددا قليلا من الردود، و ذلك راجع لعدة أسباب منها عدم إهتمام المشاركين، عدم توفر الوقت، أو عدم فهم أهمية المشاركة .

- **إهمال الإستبيانات الإلكترونية:** لم تلقى الإستبيانات المرسلة عبر البريد الالكتروني أو وسائل التواصل الإجتماعي قدرا كافية من الإهتمام، حيث تم تجاهل العديد منها.

- **التعبئة الغير كاملة و الدقيقة :** عند إستلامنا الإستبيانات الموزعة كانت هناك مشاكل في وجود عدد من الإستمارات تم الإجابة عليها بشكل غير كامل و بتالي هذا ما جعل بيانات هذه الإستمارات غير صالحة للتحليل .

- **صعوبات لوجستية :** تتعلق بتكلفة الطباعة و التوزيع إضافة إلى المشاكل المتعلقة بالبنية التحتية، كضعف الإتصال بالأنترنت في بعض المناطق، مما أثر على نسبة وصول الإستبيان الإلكتروني لبعض المشاركين المتواجدين فيها.

13. هيكل الدراسة :

من أجل الإلمام بموضوع الدراسة تم تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين، القسم الأول يمثل الجانب النظري و الذي بدوره تم تقسيمه إلى فصلين:

- الفصل الأول بعنوان الأبعاد الفكرية لحوكمة الشركات، و الذي تناولنا فيه المفاهيم الأساسية المتعلقة بحوكمة الشركات و الذي يحتوي على ثلاث مباحث تم ترتيبها و عنونتها وفق التالي: ماهية حوكمة الشركات، نظام الحوكمة و نظرياته و الجهود الجزائرية في هذا المجال، آليات حوكمة الشركات و أهم نماذجها.

- الفصل الثاني بعنوان الإطار النظري لجودة الإفصاح و الفساد المالي و الإداري، و الذي تم تطرق فيه إلى الأسس النظرية لجودة الإفصاح و الفساد المالي و الإداري، و الذي يحتوى كذلك على ثلاث مباحث تحمل العناوين التالية : جودة الإفصاح ، الفساد المالي و الإداري، آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح،أما القسم الثاني من الدراسة فيمثل الدراسة التطبيقية و التي كانت على مستوى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

- الفصل الثالث بعنوان التحليل الميداني لدور آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في مكافحة الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و الذي يتناول الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة و هو ما تم تنفيذه على مستوى عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و على غرار الفصول السابقة تم تقسيمه كذلك إلى ثلاث مباحث تشمل منهجية البحث و إستراتجية الدراسة يليه تحليل البيانات و عرض النتائج، وصولا إلى إختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج .

الفصـــــل الأول

تمهيد :

لقد حضيت حوكمة الشركات بإهتمام أكبر مما كانت لتحظى به بالعادة نتيجة لسلسلة من إخفاقات كبريات الشركات عبر العالم، و تعرضها لفضائح مالية مدوية بسبب ضعف أجهزة الرقابة بها، فقد تم التلاعب بالأرقام المالية لهاته الشركات من قبل الإدارة، لخلق صورة إيجابية عنها، كنوع من الإحتيال للحصول على مكاسب شخصية على حساب أصحاب المصالح فيها،مما أدى فيما بعد إلى تآكل الثقة في الهياكل التنظيمية و أنظمة الرقابة بالشركات و الأسواق المالية العالمية، الأمر الذي إستدعى الحاجة إلى ضرورة وجود و وضع قواعد و ضوابط أقوى لتوجيه الشركات و الرقابة عليها، وذلك من أجل تنمية و إستعادة ثقة الجمهور في الأسواق المالية، لذا كانت لقواعد الحوكمة دورا مهما خلال هذه المرحلة في تفعيل الرقابة على الشركات و خلق حوافز لزيادة الإمتثال و تعزيز إدارة رفيعة المستوى و إستدامة الأعمال.

و في هذا الصدد إرتأينا أن نسلط الضوء من خلال هذا الفصل على المباحث الثلاث التالية :

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني: نظام الحوكمة " النظريات و أبرز الجهود الجزائرية في هذا المجال "

المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات و أهم نماذجها

المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات

حوكمة الشركات كلمتين ذاع سيطهما في الأونة الأخيرة في مجال الإقتصاد، من منا لم يسمع عنها في بلاطوهات المحللين الإقتصاديين على التلفاز، أو يصادف كتابا على رفوف المكتبة يحمل عنوانا بهذه الكلمات أو يقرأ عنها في بحوث أكاديمية، لقد كان لهذا المصطلح صدى كبير في مجال المال و الأعمال، فالحوكمة كانت موضوعا للنقاش لفترة طويلة ، و ماتزال كذلك اليوم. و عليه سنقوم من خلال هذا المبحث بسرد لأهم المحطات التي مر بها هذا المصطلح و دلالته، لنتتبع مجريات ظهوره و تطوره في الساحة الإقتصادية و العالمية.

المطلب الأول : الحوكمة و السياق التاريخي لها

مر مصطلح حوكمة الشركات بعدة حقبات زمنية، في كل حقبة زمنية كانت هناك أحداث و حكاية جعلت لهذا المصطلح وزن و أهمية كبيرة، و فيمايلي سنعرض معنى هذا المصطلح و أهم المراحل الزمنية التي مر بها.

الفرع الأول : ظهور حوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات على مراحل و التي يمكن ذكرها في التالي:

1. **مرحلة ما قبل ظهور الشركات :** يمكن أن نرجح ظهور حوكمة الشركات كعملية تنفيذية متعارف عليها بظهور النشاط الإقتصادي الذي كان الفرد يسعى من خلاله إلى توسيع أملاكه و ثرواته، و هذه المرحلة غير محددة بحقبة زمنية معينة، و التي قد تعود لمئات السنين، فالشائع عن المصطفى محمد صلى الله عيه و سلم بأنه تاجر بأموال أمنا السيدة خديجة رضي الله عنها،و كان قبله من فعل ذلك، فهي عادة كانت منتشرة أيام الجاهلية لدى العرب و القبائل الأخرى،إذ كان زعماء قريش يرسلون من يتاجر بأموالهم في رحلتين، و التي ذكرهما الله عز وجل في قرآنه الكريم لقوله تعالى " لِإِيلَافِ قُرَيْشٍ (1) إِيلَافِهِمْ رِحْلَةَ الشِّتَاءِ وَالصَّيْفِ(2) فَلْيَعْبُدُوا رَبَّ هَذَا الْبَيْتِ(3) الَّذِي أَطْعَمَهُم مِّن جُوعٍ وَآمَنَهُم مِّنْ خَوْفٍ (4)"[قريش: 1- 4]،رحلة في الشتاء و أخرى في الصيف، و ضلت هذه العادة و المتمثلة في توكيل أصحاب الثروات لمن ينوب عنهم بتجارة أموالهم منتشرة و متوارثة الى غاية ظهور الشركات كما نعرفها الآن.
و الجدير بالذكر أن السيدة خديجة و جدت في رسولنا الكريم النزاهة و الأمانة في تجارة أموالها مقارنة بمن سبقوه من الرجال ، حيث كان يعود لها بأرباح أكبر مما كان هم يفعلون سابقا ،و من هنا نستنتج أن صراع بين أصحاب المال و من يديرونه لغرض الحصول على الأرباح كان قائما و بقي لحد الساعة.[1]
2. **مرحلة ظهور الشركات :**

إقترنت الحوكمة حديثا بظهور الشركات و تطورها و على وجه الخصوص ظهور شركات المساهمة، فشكل هذه الشركات يتيح للشركات المحتاجة لرأس مال الحصول عليه و التوسع أكثر ، كما يتيح للناس أن يوفروا هذه الأموال و يربحوا الملكية في الأعمال، و من عيوب هذه الشركات تكمن في العلاقة بين الملكية و الإدارة، فالمديرون الذين يراقبون الشركة يمكنهم أن

[1] لزهد عابد،**" حوكمة الشركات "**، الطبعة الأولى، آلفا للنشر، عمان، الأردن، 2022، ص 25

يأخذوا ميزة المستثمرين المالكين للشركة،[1] فهذه المرحلة كانت تجسد بشكل كلي فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة ، وبالعودة إلى التاريخ نجد أن التجارة إزدهرت في العصور الوسطى لدى الجمهوريات الإيطالية آن ذاك، فكانت فكرة إنشاء شركات أشخاص أسبق في ظهورها من شركات الأموال، أما فيما يخص شركات المساهمة فقد تم إنشائها نتيجة الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة و ذلك في القرن الخامس و السادس عشر ميلادي،فتكونت شركات المساهمة الكبيرة كشركة الهند الشرقية و شركة كندا الفرنسية حيث إعتمدت هذه الشركات في تجميع رؤوس أموالها على إصدار صكوك قابلة للتداول. [2] الأمر الملفت أن بعض الدراسات ترى أن إنهيار هذه الشركات و نخص بالذكر شركة الهند الشرقية البريطانية كان نتيجة قيام مسؤولي الشركة بالهند و لندن بتكوين ثرواتهم الخاصة على حساب الشركة، لتتحول عام 1770 من مصدر للثروة للحكومة البريطانية إلى طلب الإقتراض لتفادي الإفلاس.[3]

و الجدير بالذكر أن لظهور شركات المساهمة و إنتشارها الواسع في بلدان الرأسمالية قادت العديد من الكتاب إلى الإشارة إلى قضية إنفصال ملكية الشركة عن إدارتها، [4]فلقد أشار أدم سميث(Adam Smith) في كتابه ثروة الأمم" Wealth of National" بأنه لا يمكن التوقع من المديرين الذين يؤتمنون على أموال الآخرين، بأن يديروها بنفس اليقضة و الحذر كما لو كانوا هم المالكين لهذه الأموال، و منذ ذلك الحين و الملكية الغائبة تعد أهم مصدر لمشكلة الوكالة، فإنفصال الملكية عن الإدارة يجعل حملة الأسهم في موقف لايمكنهم من فهم و ملاحظة جميع تصرفات المديرين و قراراتهم، لذا من الصعب عليهم تحديد ما إذا كان هاؤلاء المديرين يسعون لتعظيم ثروتهم من عدمها.[5]

3. **مرحلة ظهور نظريات حوكمة الشركات :** في هذه المرحلة تم ربط حوكمة الشركات بنظريات عدة أهمها نظرية الوكالة ،حقوق الملكية، نظرية تكاليف المبادلة، و التي كان يفترض فيها أن يكون للمسير سلوك سلبي، وبالاضافة إلى هاته النظريات التي تعكس السلوك السلبي للادارة هناك نظرية تعكس الجانب الإيجابي منها و التي كانت تدعى بنظرية التجذر من خلال فرضيتها حول إمكانية بأن يكون للمسير سلوك إيجابي، على العموم درست هذه النظريات بمجملها العلاقة بين الملاك و المسيرين في المؤسسة، مسلطة الضوء على النزاعات الناجمة عن وجود مصالح متعارضة بين هذين الطرفين.[6]

و بالعودة للنظريات السابقة ، و بالتحديد نظرية الوكالة (Agency Theory) بإعتبارها الأكثر تطبيقا و الأطول رسوخا و التي تم إستخدامها لشرح المساهمات التي قدمتها مجالس الإدارة لأداء الشركات، كما أنها إحدى أهم النظريات التي قامت عليها حوكمة الشركات.

---

[1] كينيث أ- كيم وأخرون ، **"حوكمة الشركات الاطراف الراصدة و المشاركة "**، تعريب و مراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غنام،بدون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010 ص35

[2] صافة خيرة، **" مقدمة عامة حول مفهوم الشركات التجارية"**، محاضرات في مقياس الشركات التجارية، قسم الحقوق، جامعة إبن خلدون، بدون تاريخ، ص7

[3] لزهد عابد،**" حوكمة الشركات"**، ص 27، المرجع السابق ذكره

[4] مهدي شرقي **" مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة "**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد1، 2015، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، ص 136

[5] أوصيف لخضر ، فرحات عباس **" دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة"**، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية،المجلد12، العدد الرابع و العشرون،2018، جامعة خيضر، بسكرة، ص 409

[6] بوهدة محمد و أخرون **" حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية و سبل ارسائها في بيئة الاعمال الجزائرية"** ، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد 10، العدد 02، 2020،جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، ص417

و عند شرح هذه النظرية نجد أن أساس الفكرة تعود لعام 1932 عندما لاحظ كل من بيرل و مينز (Adolf Berle & Gardiner Means) تباينا في المصالح بين مالكي و مديري الشركات ، وفقا لهم يكون المالك في وضع يمكنه من إدارة المؤسسة أو تفويض إدارتها من أجل تعظيم الأرباح أو الفوائد، من ناحية أخرى يدير المدير فقط المؤسسة أو الشركة ، و يفترض أن يقوم بذلك من أجل رفاهية المالكين، بحيث لدى الملاك ثلاث مصالح أولهما أن الشركة يجب أن تكون قادرة على تحقيق أقصى ربح تحت درجة مقبولة من المخاطرة ، و ثانيهما هو أن يتم توزيع أكبر قدر ممكن من الأرباح عليهم ، و ثالثهما يجب أن تظل أسهم هاته الشركة قابلة للتسويق بسعر عادل. و في المقابل ، لدى المدير هدف رئيسي واحد و وحيد، و هو إدارة الشركة من أجل تحقيق مصالحه الشخصية "أرباحه الشخصية" [1]

و في عام 1976 سمحت كتابات كل من(Meckling & jensen)، بتحديد معالم نظرية الوكالة، و التي يمكن إعتبار ها بمثابة إستجابة لأهم أفكار التي قدمها[2](Berle & Means)، حيث حاول الكاتبان دراسة علاقات الوكالة و مشاكلها، فلقد أشاروا خلال نفس العام إلى أن هناك حتمية حدوث صراع داخل المؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية و الإدارة، و هو ما أشار إليه فاما Fama خلال عام 1980.[3]

4. **مرحلة القوانين و التشريعات :** تم توثيق ظهور حوكمة الشركات في سبعينيات القرن الماضي، حينما قامت هيئة الأوراق المالية و البورصات الامريكية (SEC) بتناول قضية حوكمة الشركات، و ليظهر هذا المصطلح لأول مرة في السجل الفدرالي الأمريكي كجريدة رسمية للحكومةالفدرالية عام 1976، كان ذلك على أعقاب أكبر قضية إفلاس عاشتها الولايات المتحدة آن ذاك و التي كانت تعود لشركة النقل Penn Central في عام 1970، حيث و بعد تحقيقها لسلسلة من النجاحات في خططها التوسعية و الإندماجات و تنوع الإستثمار تسببت في أزمة إقتصادية .

و بعد التحقيقات الموطولة إتخذت عام 1974 هيئة الأوراق المالية و البورصات الأمريكية مجموعة من الإجراءات القانونية ضد مجموعة كبيرة من المدراء التنفذيين لقاء خرقهم لقواعد مهنية تحت نطاق أعمالهم و التي كانت سببا في هذا الإنهيار، و في نفس الوقت تقريبا إكتشفت هيئة الأوراق المالية و البورصات الأمريكية (SEC) قضايا عديدة فيما يخص تزوير سجلات الشركات، الأمر الذي دفع بها لتوجيه بورصة نيويورك (new york stock exchange-NYSE) للطلب من الشركات المدرجة بها بحتمية تشكيل لجان مراجعة داخلية و بعضوية أعضاء مستقلين.[4]

حيث قامت بورصة نيويورك (NYSE) بإقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة و قامت الرابطة القومية لمديري الشركات بتشكيل لجنة متابعة مخاطر

---

[1] Chin hua tong, soo hoon lee, **« board functions and firm performanc: a review and directions for future research »**, journal of comparative international management ,volume 3, number 1,2000,p8

[2] Olivier weinstein, **« firm, property and governance : from Berle and means to the Agency Theory,and Beyond »**,journal of Accounting,Economics,and law,volume2,number 2,2012,p3

[3] نوي فطيمة الزهرة، **" أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية"** أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 38

[4] سعد محمد السياري، **" مفهوم الحوكمة .. النشأة و التطور"**، صحيفة مال، 2018، الموقع الالكتروني : https://maaal.com/2018/12/115802-2/، تاريخ الإطلاع: 2023/07/02، التوقيت: 14:14

الشركات لتدعيم المديرين المستقلين و المراجعة الدورية للمخاطر المحتملة،[1] و بطبيعة الحال واجهت الحوكمة في بدايتها كأي حركة إصلاحية تيارات مقاومة على خلفية إعتبار بأنها تعرقل المرونة التي تتطلبها الشركات لدى صناعة قرارتها و تضع المزيد من القيود عليها، هذا ما جعل الجهات التشريعية تصدر قانونا عام 1980 خاص بحماية حقوق المساهمين، لكنه تعطل في الكونغرس، و من محاولات الإصلاح كذلك مشروع معهد القانون الأمريكي (ALI) الذي قدمه تحت عنوان "مبادئ حوكمة الشركات" و الذي واجه انتقادات هو الأخر أدت إلى إضعافه مما أدى الى إصدار مسودات واحدة تلوى الأخرى إلى أن صدر رسميا عام 1994 و لكن بدون أثر يذكر.[2]

ومن أبرز التقارير التي ساهمت هي الأخرى في تأطير و إرساء مفهوم حوكمة الشركات و التي يمكن ذكرها وفق تسلسلها الزمني من خلال الجدول التالي:

[1] بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، **"حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة "** مجلة رماح للبحوث و الدراسات، المجلد، العدد 14، 2014، الأردن، ص 12

[2] سعد محمد السياري، **" مفهوم الحوكمة .. النشأة و التطور"**، المرجع السابق ذكره

الجدول رقم (1- 1): تقارير حوكمة الشركات الأولى التي صدرت على المستوى الدولي

عنوان التقرير	الدولة	سنة الإصدار
(Report of the national commission on fraudulent financial reporting) تقرير اللجنة الوطنية عن اعداد التقارير المالية الاحتيالية	الولايات المتحدة الأمريكية	1987
(Cadbury Report) تقرير لجنة كادبوري	المملكة المتحدة (بريطانيا)	1992
Where was the Directors ? أين كان المديرون؟	كندا	1994
تقرير كنج 1 (king Report 1)	جنوب افريقيا	1994
تقرير فينتو 1(Vientio 1)	فرنسا	1995
(Corporate Governance Of Japan) حوكمة الشركات في اليابان	اليابان	1998
(The Governance Spanish Companies) حوكمة الشركات الاسبانية	اسبانيا	1998
Princileson On Corporate Governance in) Greece Rcommendations For it is (Competitive Tranfformation بيان بمبادئ أساليب حوكمة الشركات	اليونان	1999
(German Code Of Corporate Governance) قوانين حوكمة الشركات الالمانية	ألمانيا	2000
حزمة قوانين حوكمة الشركات (Code Of Goudde Corporate Governance)	اندونيسيا	2000
(Recommendation on Corporate Governance) توصيات حوكمة الشركات	البرازيل	2002
(Corporate Governance- Volume 1) مجلد 1 في حوكمة الشركات	استراليا	2002
(Best Pratique in public Companies) أفضل الممارسات في الشركات العامة	بولندا	2002

المصدر : قطاف عقبة، **"دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة : شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر "**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019،ص 6

5. مرحلة ما بعد إنهيار شركة ENRON:

يعتبر إنهيار شركة إنرون نقطة تحول في فصل حوكمة الشركات،ففي عام1912، كان الجبل الجليدي هو الذي أدى إلى زوال سفينة تايتانيك، و بعد 89 عاما كان فشل نموذج حوكمة الشركات و نقص الشفافية في الممارسات المالية[1] هو الذي أغرق سفينة إنرون[2]، و لمن لا يعلم فقد تم تأسيس هذه الشركة في عام 1985،نتيجة إندماج هيوستن للغاز الطبيعي و إنترونورث و هي شركة خطوط

[1] Nihel chabrak, Nabyla daidj, **« Enron : Widespread myopia »,**Critical perspectives on Accounting volume18,Issue 5 , 2007,paris IX dauphine University, France,p 540

[2] Beth Arnold, paul de lange **« Enron : an examination of agency problems »,**critical perspectives on Accounting volume15,Issues 6-7,2004,monash University,Australia,p751

أنابيب في نبراسكا الواقعة في الغرب الأوسط للولايات المتحدة، ركزت أعمال إنرون بشكل أساسي على توفير الطاقة و السمسرة فيها محليا، إزدهر نموها مع تحرير الحكومة الفديرالية تجارة الغاز الطبيعي[1] و تم تصنيفها عام 2000 كسابع شركة في الولايات المتحدة برقم أعمال يقدر بـ 101 مليار دولار و في المرتبة الخامس عشر (15) كأكبر شركة في العالم، [2] و بعد شهر واحد من مأساة الحادي عشر من سبتمبر، ضربت سوق الأوراق المالية الأمريكية فضيحتين هائلتين : تخلف عن السداد لشركة إنرون Enron عملاق الطاقة و وورلدكوم Worldcom الذي كان مزودا أمريكيا لخدمات الإتصالات ، إذ كان هذا الأخير أكبر إفلاس في التاريخ حتى عام 2008.

و بالرغم من وجودهما في مجال صناعات مختلفة ، و رغم وجود مستويات مختلفة تماما من الإحتيال، كان لدى الشركتين نقطة واحدة مشتركة : أرثر أندرسون، شركة تدقيق و إستشارات و جزء من الخمسة الكبار للتدقيق (Big-Five Audit league)، و لتحريف مثل هذه العمليات الضخمة و إخفاء الوضع الحقيقي، إحتاجت الشركتان مشاركة المدققين الخارجيين في مخططاتهم الإحتيالية، و الذين بدورهم صادقوا على بياناتهم المالية،و التي كانت المدخلات الرئيسية للمستثمرين و المحللين في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية.[3]

و بهذا توسعت تجارة إنرون و أصبحت واحدة من اللاعبين الرئيسيين في أسواق الطاقة الأمريكية[4]، حيث قامت إنرون لسنوات بخلق وهم بأن عملياتها التجارية خلقت فعلا قيمة حقيقة لمساهميها و دائنيها، و ذلك من خلال التلاعبات في القوائم المالية التي أدت إلى تضخيم الأرباح و الذي ساعد في تعزيز المزيد من الإرتفاعات في قيمة أسهمها، [5]مما مكن المدراء من الاستفادة فيما بعد من مكافآت و علاوات ضخمة[6]. و بما أن حبل الكذب قصير مهما طال.

فكذبة قوة المركز المالي لشركة إنرون Enron شارف على نهايته في الثاني من ديسمبر عام 2001،أين أعلنت سابع أكبر شركة في البلاد و الفائزة بست مرات عن جائزة الشركة الأكثر إبتكارا من مجلة Fortune Magazine، إفلاسها،و أغلقت أسهمها عند أقل من دولار، منخفضة بـ 83.13 دولار قبل أحد عشر شهرا فقط، لتصبح مثالا معروفا للفساد المالي للشركات بعدما كانت مثالا يحتذى به للنجاحات الباهرة، وفر إنهيار إنرون إلى جانب الإخفاقات الأخرى في نفس الوقت، الأساس للعديد من الإصلاحات.[7] كان قانون ساربونز أوكسلي (Sarbanes-Oxley) إحدى أهم هذه الإصلاحات التي من خلالها تم إعادة التركيز مجددا على حوكمة الشركات و تسليط الضوء على آلياتها أكثر و إبراز مدى أهميتها في حماية مصالح المساهمين و المستثمرين.

---

[1] Alan reinstein, Jeffrey J.McMillan, **« The Enron debacle : more than a perfect strom »,**Critical Perspectives on Accounting ,volume15, Issues 6- 7,2004,USA, p 956.

[2] Philippe Bernoux **, « le cas enron fiche de synthése »,** disponible sur le site : https://www.lyon-ethique.org/IMG/pdf/enron_fiche_de_synthese.pdf , consulté le: 09/07/2023,à 18:30,p01

[3] Marius-Christian Frunza, **« Chapter 4D- Enron-WorldCom »,** Solving Modern Crime in Financial Markets, volume2, 2016,disponible sur le site : https://doi.org/10.1016/B978-0-12-804494-0.00029-2, consulté le :29/07/2023,à 13 :54, p393

[4] Ibid

[5] Alan reinstein, Jeffrey J.McMillan, **« The Enron debacle : more than a perfect strom »** , p 956,Op.Cit.

[6] لزهد عابد،**" حوكمة الشركات"**،ص30، المرجع السابق ذكره.

[7] Stuart L.Gillan, John D.Martin, **« Corporate governance post- Enron :Effective reforms, or closing the stable door ? »**, journal of Corporate Finance,Volume 13, Issue 5, 2007, p 930

ففي عام 2002 أقر الكونغرس قانون ساربنز أوكسلي(Sox) لرفع مستوى الشفافية و لتحسين دقة و موثوقية التقارير المالية في إطار الولايات المتحدة[1]، إذ يحاول ساربانز أوكسلي عموما تحسين إستقلالية المراجعين الخارجيين و مديري الشركات بحيث يصبحون أكثر قدرة و أكثر ميلا إلى إعداد الإفصاحات العامة في الشكل و المضمون كما تقضي بذلك لوائح الأوراق المالية الأمريكية، [2] و للعمل من أجل إستعادة الثقة في سوق رأس المال،يفرض هذا القانون لوائح جديدة على إستقلالية المدقق من أجل ضمان و تحسين جودة التدقيق، فقد كان ذلك إستجابة لتقديم أرثر أندرسون خدمات غير التدقيق لإنرون عام 2001، حيث كلف أرثر أندرسون إنرون 25 مليون دولار لخدمات المراجعة و 27 مليون دولار لخدمات أخرى غير المراجعة، لذا تعتقد السلطات القضائية الأمريكية أن تقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق يعيق إستقلالية المدققين،و بذلك يحدد هذا القانون نطاق الخدمات الغير المتعلقة بالتدقيق للعملاء من قبل المدققين، كما ينص على الكشف السنوي عن رسوم التدقيق و رسوم الخدمات الغير متعلقة بالتدقيق.[3]

فضلا عن قيام هذا القانون بزيادة مسؤوليات الإدارة العليا فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية و قضايا الرقابة، يتطلب القانون من الرؤساء التنفيذيين التصديق على أن البيانات المالية تقدم نتائج مالية معقولة، و كما يفرض غرامات تصل إلى 5.000.000 دولار أمريكي و عقوبات بالسجن تصل إلى 20 عاما لموظفي الشركات الذين يصادقون بشكل خاطئ على النتائج المالية، بالإضافة إلى ذلك، يطلب من المديرين التنفيذيين للشركات المتداولة علنا الإعتراف بمسؤوليتهم عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بهم و الإبلاغ عنه حيث يجب على الإدارة العليا أيضا أن تفصح للمدقق و لجنة التدقيق عن أي احتيال(حتى و لو كان غير جوهري) يشمل الإدراة أو غيرهم من المشاركين في وظائف الرقابة.[4]

على العموم جعل هذا الإنهيار لحوكمة الشركات وزن و أولوية قصوى في منظومة عمل الشركات من أجل تحقيق و الرفع من مستوى الإفصاح و الشفافية في الأسواق المالية ، حيث أصبحت الشركات اليوم في جميع أنحاء العالم و ليس فقط في الإقتصاد الأمريكي، مطالبة و لحد الساعة بتطبيق و تبني ممارسات الحوكمة لتفادي أي سلوك إنتهازي للإدارة أو أي سلوك ينافي مصلحة المستثمرين و يعرض المساهمين لخسائر كبيرة .

فالحوكمة ليست غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لضمان ثقة الأسواق و نزاهة الشركات و أمر ضروري لهاته الأخيرة لتكون قادرة على المواصلة و الإستمرارية، فحوكمة الشركات اليوم تعتبر محرك قوي للنمو الإقتصادي [5]

[1] Marcelo bianconi et all, **« Firm value,the sarbanes- Oxley Act and cross-listing in the U.S, Germany and Hong kong destinations »,**North American journal of Economics and Finance, volume24,2013, p26

[2] A.Naciri, **« corporate governance Around the world »,**published by Routledge,USA and Canada,2008,P74

[3] Betty chu, yunsheng Hsu**, « Non- audit services and audit quality- the effect of sarbanes-Oxley Act »,**Asia Pacific Management Review,volume 23,Issue 3, 2018,p201

[4] Charles P.Cullinan, Pamela B Roush **« Has the likelihood ofappointing a CEO with an accountig/finance background changed in the post-Sarbanes Oxley era ? »,**research in Accounting regulations, volume23,Issue 1,2011,p72

[5] Rapport de l'OCDE aux ministres des finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20**,« Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'ocde »**2015,p5

الفرع الثاني : الأسباب الرئيسية لظهور حوكمة الشركات

بعد تطرقنا لتاريخ ظهور حوكمة الشركات سابقا، تبين لنا أن ظهورها لم يكن وليد لحظة و إنما كان نتاج سلسلة من الأحداث التي من خلالها إزدادت أهمية، و بمرور الزمن إكتسبت مكانة كبيرة في نمو الإقتصاد العالمي و تطوره، فبالعودة إلى أحداث الماضي و بالتحديد عام 2002 أين تم طرح عدة أسئلة أمثال ما الخطب هنا ؟ كيف قام العديد من الأفراد في أدوار مختلفة بإتخاذ الكثير من القرارات السيئة؟، كيف تحولت حوكمة الشركات من كونها موضوعا غامضا، يكاد يكون موضعا للإستهزاء في الأوساط العلمية إلى مصدر للفضائح، و العناوين الرئيسية، و الدعاوي القضائية،و المواد الدراسية في كلية الأعمال؟، لقد أصبحت أهمية الحوكمة واضحة بشكل كبير في عام 2002حيث أدت سلسلة من إنهيار الشركات، و التزوير و الكوارث الأخرى إلى تدمير مليارات الدولارات من ثروات المساهمين، خسارة الآلاف من الوظائف، و التحقيق مع عشرات المديرين التنفيذيين، الأمر الذي إستدعى التدخل العاجل لإصلاح مايمكن إصلاحه من فضائح الإفلاس التي حطمت الرقم القياسي آنذاك [1]

و من خلال هذا المنطلق يمكن تلخيص الأسباب الرئيسية لظهور الحوكمة في نقطتين أساسيتين أولاها نظرية الوكالة "Agency Theory"،فنتيجة لتضارب المصالح بين أعضاء مجلس الإدارة و المالكين للشركة، زاد التفكير و الإهتمام في أهمية وجود مجموعة من القوانين و اللوائح التي تعمل على تنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف و كذا حماية مصالح المساهمين،و الحد من التلاعب المالي و الإداري الذي يقوم به مجلس الإدارة و الإدارات التنفيذية، من أجل تعظيم مصالحهم الشخصية، و ذلك بإعتبارهم الجهة المسؤولة عن كل الأمور المتعلقة بالشركة و تسييرها، أما ثاني سبب فيكمن في تلك الإنهيارات المالية التي جعلت من الحوكمة ضرورة قصوى لإعادة السيطرة على الأوضاع الإقتصادية التي زلزلتها هذه الإنهيارات، و عليه يمكن إدراج الأسباب الرئيسية لظهور حوكمة الشركات فيما يلي:

أولا: نظرية الوكالة: كان الفصل بين الملكية و الإدارة من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور هذه النظرية، و أول من أشار إلى هذا الموضوع كان آدم سميث عام 1776 في كتابه الشهير " ثروة الأمم" ليمهد بذلك "مفهوم الحوكمة"، ثم جاء بعده كل من (بيرل و مينز، Berle& Means) في عام 1932، ليقدما أول طرح علمي منظم لهذه المشكلة و ذلك في ندوة بعنوان " الشركات الحديثة و الملكية الخاصة "،حيث أشارت هذه الندوة إلى ضخامة المنظمات، و ما سينتج عنه من إنفصال بين الملكية و الرقابة، و الذي قد يؤدي بدوره إلى مايسمى بمشكلة الوكالة، و التي تعني ذلك الخطر الناجم عن إستخدام المديرين لإستراتيجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك، و تخدم مصالحهم الشخصية، ليأتي فيما بعد كلا من (جانسن و ماكلينغ، Jensen & Makling) ليطور هذه النظرية، و التي عرفها فيما بعد بأنها عبارة عن : "تعاقد بين عدة أطراف فيها المالك أو الأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطرافا آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"[2]

ثانيا الإنهيارات المالية: على الرغم من وضع معايير الإدارة الرشيدة أو ما يسمى بالحوكمة عن طريق المؤسسات الدولية منذ أكثر من 15 عاما، إلا أن هناك عدة عوامل قد ساهمت في وضعها على قمة إهتمامات هذه المؤسسات الدولية و يأتي في مقدمتها الإضطرابات التي شهدتها أسواق المال العالمية في

[1] Robert A.G.,Monks et nell minow, **« corporate governance- fifth edition »,**john wiley&sons, USA,2011,P23

[2] هوام جمعة و أخرون ، **"مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية"**، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، بدون مجلد، العدد 11-12، 2012،الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 269

العقود الماضية[1]، حيث كانت للأزمات و الإنهيارات المالية لبعض الشركات الأمريكية كشركة Enron و World Com، أثر كبير لدى المؤسسات و المنظمات الدولية كالبنك الدولي و صندوق النقد الدولي، التي سلطت الضوء بدورها على موضوع الحوكمة، فلقد أعطت هذه الإنهيارات الإشارة الخضراء من أجل البدأ بتطوير ممارسات حوكمة الشركات،حيث إتجهت الدول الصناعية السبع في عام 1998 نحو التركيز على الحوكمة و مراجعة الحوافز الممنوحة لإدارة الشركات، و هذا ما قاد منظمة التنمية و التعاون الإقتصادي إلى إصدار مجموعة من المبادئ الإرشادية لحوكمة الشركات عام 1999 و من ثم مراجعة و تعديل تلك المبادئ في عام 2004، لتصبح فيما بعد الأساس الذي إعتمدته غالبية الدول في إعداد مدونة قواعد حوكمة الشركات الخاصة بها،[2]إذ قامت المملكة المتحدة بإصدار أول مجموعة لمبادئ حوكمة الشركات ضمن تقريرها الشهير المسمى بـ "تقرير كادبوري، Cadbury report" ثم بعد ذلك جنوب إفريقيا ضمن تقرير كينغ الأول،"King1 " عام 1994 ثم الثاني ،"King2" عام 2002، ثم جاءت بعدها المبادئ الفرنسية و الألمانية و أخيرا" الدليل الموحد في المملكة المتحدة،" Combined Code".[3] و بذلك أصبحت الحوكمة من أهم مؤشرات صحة البيئة الإقتصادية للإستثمار.[4]

إضافة إلى ما تقدم يمكننا القول أيضا أن التحررالمالي للكثير من الشركات و الإنفتاح العالمي و ما أتاحه من الإمكانية لأي مستثمر أن يشتري أسهما في أي شركة في العالم، و ما نتج عنه من صعوبة متابعة هؤلاء المستثمرين المساهمين في الشركة لأعمال هاته الأخيرة و بطريقة مباشرة،و كذا عدم و جود أنظمة قانونية و تنظيمية للمؤسسات و الشركات في الكثير من الدول و بالإضافة إلى ضعف نظم الإشراف و الرقابة التي تعمل على إنتشار الفساد و إنعدام الثقة،كانت إحدى أهم الأسباب التي دفعت للإهتمام أكثر بحوكمة الشركات، حيث جاءت كحل لتوفير الحماية اللازمة للمساهمين من سوء إدارة الشركات ، و بتالي أيا كانت الأسباب و الدوافع فإن الحل كان واحدا " حوكمة الشركات" أو ما يسمى بإدارة الحكم الرشيد التي تعمل دائما على تحجيم الكثير من المشاكل و الأزمات الإقتصادية .[5]

الفرع الثالث : مفهوم حوكمة الشركات و أهم خصائصها

لقد تم تعريف حوكمة الشركات بطرق مختلفة من قبل العديد من المؤلفين المختلفين و في العديد من البلدان المختلفة، وفيما يلي سيتم التطرق لبعض هذه التعاريف التي تقربنا أكثر لمفهوم مصطلح حوكمة الشركات و أهم خصائصه.

1. مفهوم حوكمة الشركات

يعد مفهوم الحوكمة من المفاهيم التي نشأة في الغرب، حيث يعود لفظها لكلمة إغريقية تعبر عن قدرة ربان السفينة (good governer) الإغريقية و مهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج و الأعاصير و العواصف، و ما يمتلكه من أخلاق و قيم نبيلة و سلوكيات نزيهة و شريفة في الحفاظ على أرواح و ممتلكات الركاب، كما قلنا بداية فأصل هذا المصطلح غربي و يطلق عليه لغويا بالإنجليزية

[1] أمين السيد أحمد لطفي،**" المراجعة و حوكمة الشركات"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2010،ص135

[2] بن علي أمال، مسعودي زكرياء،**" البعد الإستراتيجي للحوكمة الرشيدة المطبقة في الشركات العائلية"**، مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية و الإقتصادية، المجلد 12، العدد01، 2023، جامعة تمنراست، ص 116

[3] هوام جمعة و أخرون، **"مدى إحترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية"**، مرجع سبق ذكره،ص 269

[4] أمين السيد أحمد لطفي،**" المراجعة و حوكمة الشركات"**،مرجع سبق ذكره، ص131

[5] صادق راشد الشمري،**" الحوكمة دليل عمل للاصلاح المالي و المؤسسي"**، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012، جامعة بغداد كلية الإدارة و الإقتصاد، العراق، ص 86

(governance) و الذي جاء من الفعل (govern) و الذي يعني حكم أو سيطر.[1] وكمصطلح علمي كان هناك إختلاف و تضارب كبير على ما يمكن أن يطلق عليه في اللغة العربية، لذا ظهرت العديد من المرادفات المختلفة التي تفسر هذا المصطلح، ليتوصل فيما بعد مجمع اللغة العربية و هو الذي يضم علماء متخصصين في اللغة العربية من مختلف أنحاء الدول العربية، و الذين إتفقو على مصطلح الحوكمة أو حوكمة الشركات، و بتالي تم وقف كل الإلتباسات حول الموضوع، و ليتم الإجماع أخيرا على المصطلح الصحيح الذي سيتم إستخدامه و تداوله في الدول العربية و هو" الحوكمة".

نظريا هناك العديد من التعريفات التي لا حصر لها في مجال الحوكمة،فلقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب و الباحثين في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات و ذلك بتعدد إهتمامات و تخصصات هؤلاء الكتاب و الباحثين، و فيما يلي سنتطرق لبعضها :

- ✓ فلقد عرف البعض حوكمة الشركات على أنها :"مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات و المساهمين وأصحاب المصالح فيها و ذلك عن طريق الإجراءات و الأساليب التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، و توجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء و الإفصاح و الشفافية و المسائلة بها و تعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل و مراعاة مصالح الأطراف المختلفة "[2]
- ✓ و هناك من عرفها على أنها: "مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، و لقيام مجلس الادارة بالإشراف عليها لحماية المصالح و الحقوق المالية للمساهمين"[3]
- ✓ و أيضا هناك من يراها على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها و الوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية و النزاهة و الشفافية."[4]
- ✓ في حين تم تعريفها من قبل شلايفر و فيشني (shleifer & Vishny) على أنها: "مختلف الطرق التي يضمن من خلالها عارضو الأموال على الشركات حصولهم على عائد مقابل إستثمارهم في هاته الشركات." [5]

بالإضافة إلى ما تقدم فإنه لم يكن الإختلاف في تعريف حوكمة الشركات يقتصر في أقوال الفقه فقط، و إنما يتعداه إلى أعمال الهيئات و المنظمات الدولية المهتمة بها، و أمثله عن هذه المنظمات، نجد :

- ✓ منظمة التنمية التعاون الإقتصادي (OECD) التي عرفها بأنها : "النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف و الرقابة على عمليتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق و المسئوليات على مختلف الأطراف المنشأة، بما في ذلك مجلس الإدارة و المديرين و

[1] بروش زين الدين، دهيمي جابر،**" دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري"** مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ**"حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"** يومي 6-7 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص4

[2] إبراهيم سيد أحمد، **" حوكمة الشركات و مسئولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال"**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2010، ص 187

[3] محمد حلمي الجيلاني، **" الحوكمة في الشركات"**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع،عمان،الأردن، 2015، ص30

[4] طارق عبد العال حماد،**"حوكمة الشركات(المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"**،بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2005،ص3

[5] محمد الشريف بن زواي،**" حوكمة الشركات و الهندسة المالية"**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2016، ص53

حملة الأسهم و أصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد و الإجراءات الخاصة بإتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة."[1]

- ✓ ووفقا للتقرير الذي أعدته لجنة Cadbury البريطانية الذي يعتبر أشهر التقارير التي قيلت في هذا الصدد،حيث إعتبرتها هذه اللجنة من خلال هذا التقرير بأنها :" نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب. Corporate governance is the system by which companies ar directed and controlled" [2]
- ✓ كما و عرفها صندوق النقد الدولي (FMI) بأنها:" الطريقة التي بواسطتها تسير سلطة الموارد الإقتصادية و الإجتماعية المنظمة لخدمة التنمية و ذلك بإستخدام طرق فعالة في التسيير بأقل التكاليف و تحقيق أكبر المنافع."[3]
- ✓ و هناك أيضا مؤسسة التمويل الدولية (IFC) التي عرفتها على أنها : " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها"[4]

و بعد عرضنا لهاته المجموعة الصغيرة من التعاريف على إختلافها، سواء تلك الصادرة عن الكتاب و الباحثيين في مختلف المجالات أو تلك الصادرة عن الهيئات و المنظمات الدولية، يمكن أن نستنتج أن حوكمة الشركات ببساطة هي نظام يتم في مجمله توجيه المؤسسة و الرقابة عليها.

فبوسعنا تشبيه " الحوكمة" بلعبة السهام حيث يحدد مجلس الإدارة أحد اللاعبين المهمين في منظومة الحوكمة، مهمة المؤسسة و رؤيتها و أهدافها الإستراتيجية و هذه الأمور أشبه بالهدف في لعبة السهام، كما تتعامل الحوكمة مع عنصر أخر و الذي يتمثل في الإدارة و التي يمكن إعتبارها كمصدر للتنسيق و المهارة المطلوبة لضرب عين الهدف و هذه الإدارة هي تحت مسؤولية مجلس الإدارة و الذي يقع تحت مسؤوليته أيضا تصميم و مراقبة الضوابط التي تضمن بشكل معقول تحقيق الأهداف، فالإشراف المستقل على الأداء الإداري يشكل أهمية حاسمة في لعبة الحوكمة فعلى المحكم أن يشرف على لعبة السهام لعدم السماح بالغش، فكلنا نعلم أن تضارب المصالح بين الإدارة و أصحاب المصلحة قائم على أساس يومي، و يمكن أن يؤدي إلى حالات إفلاس أو عمليات إحتيال كبرى.[5]

و في ظل هذا يكمن التحدي الأول للشركات في مدى قدرتها على تطبيق الإدارة الرشيدة " الحوكمة" التي يمكن من خلالها تحقيق مصالح المساهمين و المديرين و غيرهم من أصحاب المصلحة الآخرين بشكل كاف و فعال.[6] و ذلك بإعتبار منظومة الحوكمة البديل الأمثل الذي يضمن و بشكل أساسي الشفافية لجميع أصحاب المصلحة و الحماية الكاملة لهم .

---

[1] أمجد حسن عبد الرحمن محمد، **"دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير و المعلومات المالية و إمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية – دراسة ميدانية-"**، الفكر المحاسبي، المجلد 28، العدد 3،2019، كلية التجارة، القاهرة، ص 359

[2] سالم بن سلام بن حميد الفليتي،**" حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان"**، بدون طبعة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2011، ص 24

[3] تحريشي جمانة،**" حوكمة الشركات... المفهوم و المبادئ"**، مجلة البدر، المجلد4، العدد6، 2012،جامعة بشار، ص 126

[4] خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال **"دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الإقتصادية"**، مجلة جديد الإقتصاد، المجلد 14، العدد1، 2019، الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، ص 188

[5] Rick hayes et all, **« principles of auditing an introduction to international standards on auditing »**, published by pearson education limited,UK, 2005, P593

[6] Brian coyle,« corporate governance- 5th editions »,published by ICSA publishing Ltd saffron house,london,2010,P4

2. خصائص حوكمة الشركات : قد يتساءل البعض عن كيفية تمييز نظام حوكمة الشركات عن غيره من الأنظمة، لتكمن الإجابة عن هذه التساؤلات بالعودة قليلا للمفاهيم المعروضة سابقا عن الحوكمة، حيث نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، و بتالي نميز مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في هذه السلوكيات حتى يتحقق هذا المفهوم، و منه يمكننا تمييز هذا النظام و ببساطة من خلال النقاط التالية: [1]

- **الإنضباط Discipline:** ويشير إلى إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح أي إتباع السلوك الأخلاقي الملائم الذي يتماشى و المسؤولية المعطاة .
- **الشفافيةTransparency :** و هي إحدى المفاهيم المتطورة و الحديثة في الحوكمة، و التي يجب على الإدارة الواعية الأخذ بها لأهميتها بالنسبة للشركة و الأطراف المعنية بها، و يمكن شرح الشفافية على أنها تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث داخل الشركة،أو يمكن كذلك تفسيرها على أنها الإنفتاح و التخلي عن الغموض و السرية و التضليل.[2]
- **الإستقلالية Independence:** تعني عدم وجود تأثيرات أو ضغوطات سواء من المحيط الداخلي أو الخارجي للشركة أي إستقلالية المراجعين و كذا إستقلالية مجلس الإدارة و رئيس مجلس الإدارة .
- **المساءلة Accountability :** و تعني إمكانية تقييم و تقدير الآعمال التي يقوم بها مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية .[3]
- **المسؤولية Responsibility:** و يقصد بها المسؤولية التي يتحملها مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي لها مصلحة بالشركة .
- **العدالة Justice :** و تعني وجوب إحترام حقوق مختلف الأطراف من مساهمين أو مسيرين أو أصحاب المصلحة الأخرين في الشركة .
- **المسؤولية الإجتماعية Social Responsibility:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد في المجتمع،يساهم في تحسين الظروف البيئية و الإجتماعية والإقتصادية فيه [4]

الفرع الرابع : أهداف و أهمية حوكمة الشركات

ينظر إلى الحوكمة كأحد المكونات الرئيسية للإدارة الرشيدة، حيث تهدف إلى تعزيز الإنضباط المؤسسي و تحقيق التوازن بين مختلف أصحاب المصالح، مما يجعل من الضروري و المهم توضيح أهدافها و أهميتها.

[1] مومن يمينة، **" مقومات حوكمة الشركات في الجزائر"**، مجلة القانون، المجلد 10، العدد02، 2021، معهد العلوم القانونية و الإدارية بالمركز الجامعي الشهيد أحمد زبانة، غيليزان، ص 147

[2] نورة محمدي، **" أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2015-2009)"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في دراسات إقتصادية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية ة العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص 22

[3] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **"دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"**، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 5، العدد1، 2012،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 185

[4] كرار محمد حسن محمد، **" دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات "**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 8، العدد 1، 2022، جامعة فرجات عباس، سطيف، 41

أولا أهمية حوكمة الشركات :

لحوكمة الشركات أهمية بالغة لعدة جهات،حيث أصبحت الحوكمة عنصرا هاما و فاعلا في تكوين المنظمات بكافة أشكالها، لما لها من دور كبير في تعزيز الإستثمار و توفير فوائد متعددة للشركات و مساهميها من خلال تحسين فرص الحصول على راس المال و دخول أسواق عالمية، و تقليل المخاطر من خلال تنويع الأصول و العمل على إدارة المخاطر و تجنب و حل الأزمات،[1] و فضلا عن ذلك تخلق الحوكمة لحملة الأسهم جو من الطمأنينة حيث تضمن حصولهم على مجموعة من الحقوق، مثل الحق في إنتخاب أعضاء المجالس الإدارية، و حق المشاركة في أي قرار يؤدي إلى إحداث تغيرات جوهرية في الشركة، و الإفصاح التام عن وضع المالي للشركة ، و عن أي قرار يتم إتخاذه من قبل الإدارة مما يساعد حملة الأسهم في تحديد درجة المخاطرة التي قد تتعرض لها إستثماراهم في الشركة،[2] كما تساهم الإدارة الرشيدة في الحد و محاربة الهدر و الفساد و المخاطر الأخلاقية التي تتعرض لها الشركات،[3]و من جهة أخرى فإن حوكمة الشركات تسعى دائما إلى بناء علاقة وثيقة و قوية بين إدارة الشركة و العاملين و الموردين و الدائنين و غيرهم، و تضمن السلامة و الصحة و النزاهة و الإستقامة لكافة العاملين في الشركة و تعظم ثروة الملاك و تدعم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة و تحقيق أهدافها الإستراتيجية، فقواعد حوكمة الشركات اليوم أصبحت أداة لجذب الإستثمارات و أساس للدفع بعجلة التنمية[4]

و عموما الشكل رقم(1-1) يوضح بشكل مختصر أهمية حوكمة الشركات وفق ثلاث تصنيفات إقتصادية، قانونية و إجتماعية

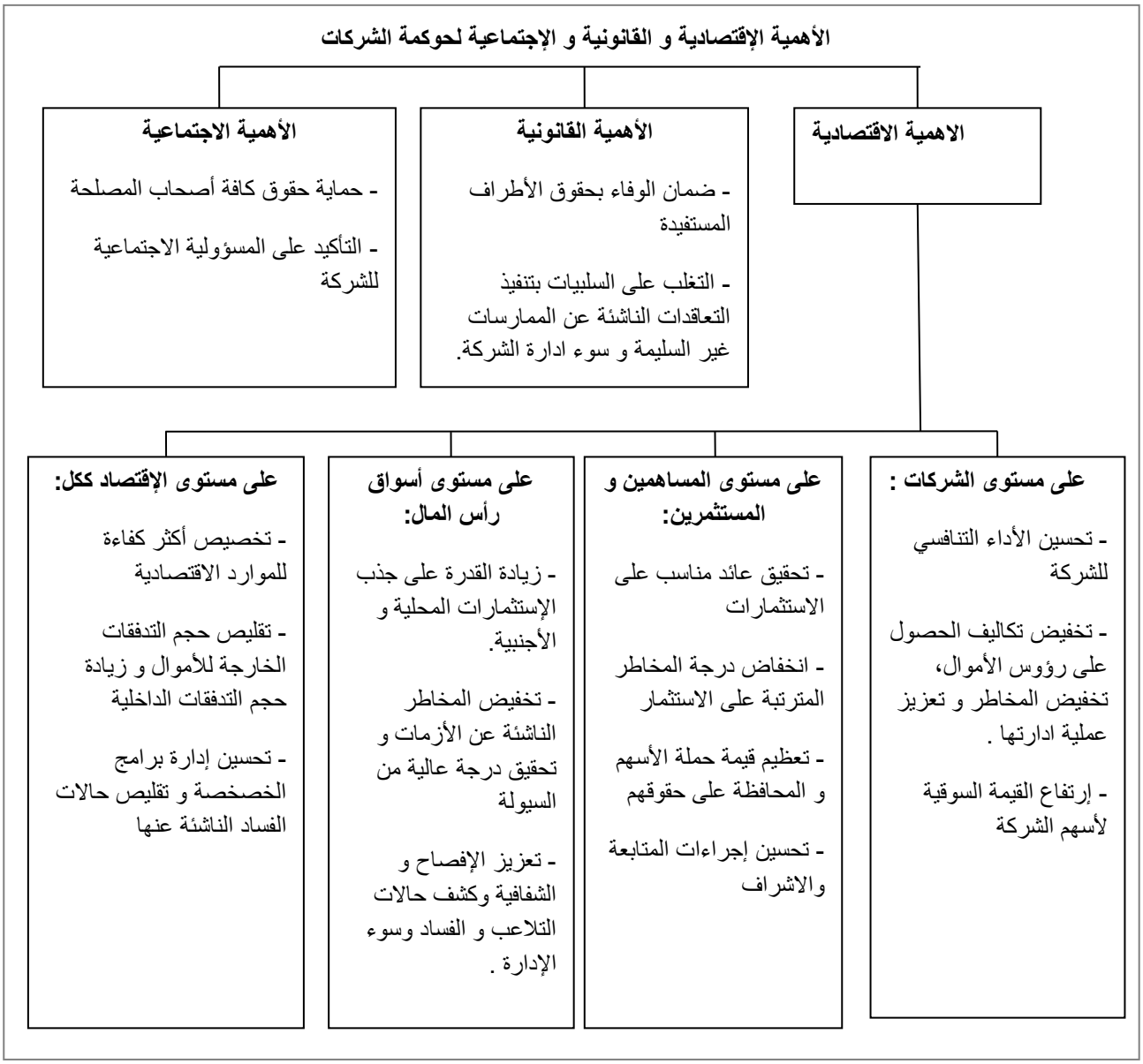
[1] عمر عيسى فلاح المناصير،" **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل"، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن، 2013،ص 24

[2] أيمن تريرات ، عمار شلابي، **"أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على ممارسات التحفظ المحاسبي في القوائم المالية"**، مجلة أرصاد للدرسات الإقتصادية و الإدارية، مجلد 5، العدد 1، 2022، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، ص 5

[3] Suratha kumar das, chitta ranjan mishra, **« corporate governance »**,printed and published by :vikas publishing housePVT LTD,new delhi,2020, p6

[4] توفيق بن الشيخ،**" محاضرات في حوكمة الشركات"**، محاضرات موجهة لطلبة السنة الأولى في الطور الثالث نظام (ل.م.د)، قسم العلوم التجارية،جامعة 8 ماي 2022،1945، ص 10

الشكل رقم (1-1): الأهمية الإقتصادية والقانونية و الإجتماعية لحوكمة الشركات



المصدر: صالحي بوعلام، **"دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و ادارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018،ص84

ثانيا أهداف حوكمة الشركات :

يتمثل دور حوكمة الشركات في التخفيف من مشكلة الوكالة و التقليل من تكاليفها لتعظيم ثروة المساهمين، فالشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة، دائما ما تتمتع في المقابل بأداء أفضل و سيولة أعلى في الأسهم و إحتمال أقل لمخاطر التخلف عن السداد، و على وجه التحديد، تعمل منظومة حوكمة الشركات القوية على تخفيف من عدم تماثل المعلومات بين المطلعين (كالمديرين) و الأجانب (كالمستثمرين)، و

كذلك بين مختلف الأطراف الذين تهمهم معلومات الشركة، و بتالي يعني هذا تعزيز شفافية أكبر لمعلوماتها. [1]

و على عموم يمكن بلورة بعض أهداف الحوكمة في النقاط التالية [2]

- ✓ تحقيق الشفافية و العدالة و منح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية،
- ✓ تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة و الحد من إستغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة.
- ✓ تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية التي تكون لها مهام و إختصاصات و صلاحيات لتحقيق رقابة فعالة و مستقلة.
- ✓ زيادة الثقة في إدارة الإقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الإستثمار و تحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.
- ✓ زيادة تنافسية الشركات التي تطبق معايير الحوكمة و تمكينها من الإستحواذ على قدر ممكن من السوق في مجال أنشطتها [3]
- ✓ مكافحة الفساد المالي و الإداري في الشركات من خلال تطبيق وتفعيل نظم الرقابة المالية و الإدارية و كذا من خلال تطبيق مبادئ الإفصاح و الشفافية.
- ✓ العمل على محاربة التصرفات الغير المقبولة سواء كانت من الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي [4]
- ✓ تحسين إدارة المؤسسات و مساعدة هيئاتها في إتخاذ القرارات السليمة و بناء الإستراتجيات الكفيلة بضمان كفاءة الأداء و المعاملة العادلة لجميع المساهمين.
- ✓ زيادة التنمية الإقتصادية من خلال ضمان الدولة تحقيق عائدات أكبر على إستثماراتها و إتاحة المزيد من فرص العمل.
- ✓ تجنب حدوث أي مشاكل مالية أو وقوع أزمات مصرفية و بتالي المساهمة في تحقيق التنمية و الإستقرار الإقتصادي و المالي، كما و تعمل الحوكمة على ترسيخ ثقافة الإلتزام بالقوانين و المبادئ المتعارف عليها.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات تعتبر مبادئ حوكمة الشركات بمثابة العمود الفقري الذي على أساسه يتم التطبيق السليم لمنظومة الحوكمة، لذا فقد حازت على إهتمام العديد من المنظمات و الهيئات الدولية ذات صلة بمجالات تطبيق الحوكمة، و بتالي نجد العديد من المبادئ المتعلقة بالحوكمة و التي تختلف بإختلاف الجهات الصادرة لها، و لكن أكثرها قبولا و إهتماما و أسبقها صدورا هي تلك المبادئ

[1] Quynh Nguyen et all, « **corporate governance and earnings management : Evidence from vietnamese listed firms »**, International Review of Economics & finance,2023, disponible sur le site : https://doi.org/10.1016/j.iref.2023.07.084, consulté le 05/08/2023, à 11 :40, p 7

[2] بودربالة محمود السعيد، حروشي جلول،**" دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية: دراسة ميدانية"**،مجلة النمو الإقتصادي و المقاولاتية(JEGE)"، المجلد4، العدد7، 2021،جامعة أدرار، ص 39

[3] بوزيدي خليل، شنوفي نورالدين،**" حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية"**، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد الخامس، العدد 3، 2019، جامعة بشار، ص 493

[4] مومن فاطمة الزهراء و أخرون، **" دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد1، العدد 1، 2017، جامعة الوادي، ص 366

الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD) عام 1999 و التي تم إعادة صياغتها عام 2004 و أخر تعديل لها كان عام 2015.[1]

الفرع الأول : مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD)

تم وضع مبادئ حوكمة الشركات بداية من قبل منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية كرد على طلب من مجلس المنظمة، خلال إجتماعها على المستوى الوزاري يومي 27 و28 أبريل 1998 حيث دعت إلى تطوير مجموعة من المبادئ التوجيهية في مجال إدارة الشركات، و لذلك قامت بوضع هذه المبادئ عام 1999 على أساس المبادرات التي إتخذتها في هذا المجال في مختلف الدول على مستوى المنظمة سواء كانت دول أعضاء أو غير أعضاء،و في عام 2002 قرر مجلس منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية في إجتماعه الوزاري تقييم التطورات في مجال الحوكمة و كذا تقييم المبادئ التي تم إعتمادها و تطبيقها في دول المنظمة، و ذلك بالتعاون مع البنك الدولي و بدعم من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات و غيرها من الجهات مع المزيد من التشاور مع طائفة واسعة من أصحاب المصلحة، بما في ذلك ممثلي قطاع الأعمال، و المستثمرين و المنظمات المهنية و الوطنية و النقابات العمالية الدولية و المجتمع المدني و غيرها من الجهات المعنية، لتقوم هذه المنظمة بتحديث هذه المبادئ في عام 2004 من أجل تقديم مبادئ توجيهية و مقترحات لأسواق الأوراق المالية، المستثمرين و الشركات و الأطراف الأخرى المشاركة في تنمية نظام فعال لحوكمة الشركات،[2] و أخر تحديث لهذه المبادئ كان عام 2015.

و حسب منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية فإن حوكمة الشركات تطبق وفق ستة مبادئ، و التي يمكن تحديدها في التالي:

- ✓ **المبدأ الأول : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** ينبغي على هذا الإطار أن يشجع على الشفافية و كفاءة الأسواق، و أن يكون متوافقا مع أحكام القانون، و أن يحدد توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية، التنظيمية و التنفيذية، أي أن يتم وضع إطار يشجع النزاهة في السوق و أن تكون المسؤوليات محددة بشكل واضح من أجل ضمان خدمة المصلحة العامة.[3]
- ✓ **المبدأ الثاني : ضمان حقوق المساهمين :** تعمل حوكمة الشركات على ضمان و خلق جو من الطمأنينة للمستثمرين و حملة الأسهم، حيث تعتبر بمثابة ضمان لهم على تحقيق عائد مناسب لإستثماراتهم، و كذا تعمل على الحفاظ على حقوقهم و خاصة حائزي أقلية الأسهم [4]
- ✓ **المبدأ الثالث : المعاملة العادلة بين كافة المساهمين :** يجب أن يضمن هذا الإطار تحقيق المساواة و المعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كانو كبار المساهمين أو الصغار منهم (حقوق الاقلية)،المحليين أو الأجانب.[5]

---

[1] عبد الرحمن محمد سليمان رشوان،**" تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و حوكمة تكنولوجيا المعلومات و أثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية "**، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الإدارية ،المجلد 4، العدد 2، 2017، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، ص 7

[2] شليل عبد اللطيف، غلاي نسيمة، **"فعالية حوكمة الشركات "**،مجلة الإقتصاد و المناجمنت، المجلد10، العدد 1، 2011،جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص291

[3] الوردي شقرون، غلاي نسيمة، **" دور ركائز حوكمة الشركات في تحسين الأداء البشري بالمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة شركة أسمنت عين التوتة – باتنة"**، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد05، العدد 02، 2022، جامعة اليزي، ص 265

[4] جعفر هني، **" حوكمة الشركات الوقفية العائلية بين النظرية و التطبيق"**، مجلة المالية و حوكمة الشركات، المجلد 3، العدد 1، 2019، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي،ص 80

[5] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **" مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري"**، مجلة البحوث الإقتصادية و المالية ، المجلد2، العدد 1، 2015، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص20

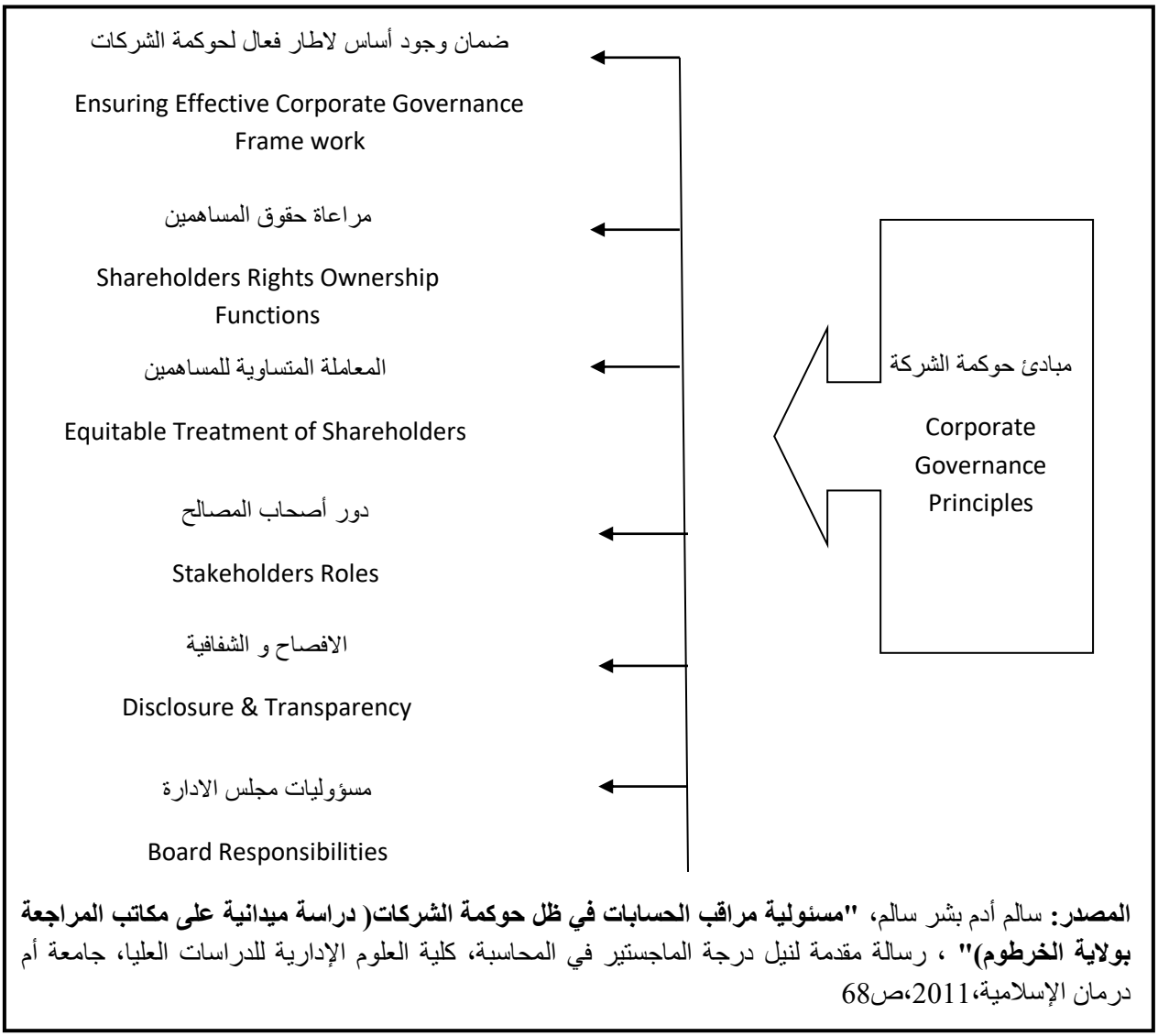
- ✓ **المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يشير هذا المبدأ إلى ضرورة أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الإعتراف بحقوق أصحاب المصلحة حسب القانون و أن يعمل على تشجيع التعاون بينهم و بين الشركات في مجال خلق الثروة و فرص العمل و تحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة.[1]
- ✓ **المبدأ الخامس: مبدأ الإفصاح و الشفافية**: و يشير إلى أن حوكمة الشركات تضمن تحقيق الإفصاح الدقيق و الملائم فيما يخص كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، و هذا بتوفير معلومات عن: أهداف الشركة و نتائجها المالية و التشغيلية، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب و المزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، و هياكل و سياسات حوكمة الشركات [2]
- ✓ **المبدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة** : في ظل منظومة حوكمة الشركات، يتوجب على مجلس الإدارة العمل بكل مسؤولية و توجيه الجهود نحوى المسار الذي يحقق أهداف جميع الأطراف، كما يجب على مجلس الادارة الإلتزام بالمعايير الأخلاقية و تطبيقها أثناء ممارسة المهام، كما يجب أن يفي هذا المجلس ببعض الوظائف الأساسية و خصوصا فيما يتعلق بمراجعة و توجيه إستراتيجية الشركة و خطط العمل الرئيسية و مخاطر السياسات و إجراءات الإدارة و الميزانيات السنوية و تحديد أهداف الأداء و مراقبة التنفيذ ..... الخ، كما يجب أن يضمن مجلس الإدارة نزاهة المحاسبة المالية للشركة و أنظمة إعداد التقارير.[3]

[1] عبد العزيز، بلمداني محمد، **" مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية"**، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2020،جامعة زيان عشور، الجلفة، ص99

[2] كريم قوبة، **" أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات"**، مجلة معارف، مجلد 12، العدد 22، 2017،جامعة البويرة، ص 134

[3] شراف عقون و أخرون،**" حوكمة الشركات و دورها في إستقرار بيئة الأعمال – دراسة تجارب دولية- "**، مجلة الأصيل للبحوث الإقتصادية و الإدارية، المجلد4، العديد 2، 2020، جامعة خنشلة، ص21

الشكل رقم (1- 2) : مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات



المصدر: سالم أدم بشر سالم، **"مسئولية مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)"** ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية للدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية،2011،ص68

كما قلنا سابقا هناك العديد من الهيئات الدولية التي قامت بوضع مبادئ (معايير) حوكمة الشركات على غرار منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية نجد كذلك لجنة بازل و مؤسسة التمويل الدولية التي هي الأخرى كذلك وضعت مبادئ و معايير للممارسات الجيدة للحوكمة و التي سنعرضها في الآتي :

1. معايير الحوكمة حسب مؤسسة التمويل الدولية: حددت مؤسسة التمويل الدولية التابعة لبنك الدولي عام 2003 معايير عامة تدعم مبادئ الحوكمة في المؤسسات على إختلافها من خلال أربع مستويات و هي كالآتي:[1]

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

[1] بن حمين بوجمعة، عبد القادر بحيح، **" تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية بولاية بشار"**، مجلة المالية & الأسواق، المجلد 7، العدد 3، 2020،جامعة إبن باديس، مستغانم، ص359

2. مبادئ لجنة بازل للإشراف المصرفي للحوكمة (Basel Committee) : وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات و إرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية و المالية و يمكن ذكر أهم هذه التعليمات في النقاط التالية: [1]

- ✓ وضع مواثيق شرف بين المؤسسات لتحقيق و تطبيق التصرفات الجيدة بين هذه المؤسسات
- ✓ وضع إستراتيجية للشركة بمشاركة و مساهمة الأفراد فيها
- ✓ تحديد و توزيع المسؤوليات و مراكز إتخاذ القرار بين أفراد المجلس
- ✓ إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي و الخارجي و إدارة مستقلة
- ✓ إيجاد صيغ و آليات تبين نوع و شكل التعاون بين مجلس الإدارة و مدققي الحسابات
- ✓ إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين و الإدارة العليا)
- ✓ ضرورة تطبيق العدالة و المساواة عند توزيع الحوافز المادية و الإدارية سواء بين المديرين أو الموظفين و كذا سواء كانت حوافز مادية أو ترقيات.
- ✓ ضمان توفير المعلومات المناسبة و التدفق المستمر لها.

الفرع الثاني : ركائز حوكمة الشركات

لطالما روجت الحوكمة لـالإلتزام بمبدأ الشفافية و المسؤولية،كيف لا و هي ذلك النظام الذي يدير كيانات المؤسسات و كيفية السيطرة عليها،و من هذا المنطلق فإن الحوكمة تعتبر حجر الزاوية في إدارة نظام فعال للشركات و المؤسسات،[2]و ذلك من خلال ثلاث ركائز أساسية و التي يمكن تلخيصها في الآتي : [3]

1. الرقابة : و يتم ذلك بتفعيل أدوار مختلف أصحاب المصلحة كالهيئات الإشرافية، مثل هيئة سوق المال، أو الأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة (المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة) و الأطراف الأخرى.[4]

2. الإفصاح : تعتبر الشفافية من الركائز الأساسية للإقتصاد الحديث، و لا يمكن للمؤسسات أن تزدهر إذا لم ترافقها الشفافية في فترة نشاطها، لذلك تتنوع آليات الشفافية على تنوع طبيعة المؤسسات، و من بين هذه الآليات الإفصاح المحاسبي الذي يعني إظهار المعلومات في القوائم و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للمستخدمين الداخليين و الخارجيين دون لبس أو تضليل[5]

3. إدارة المخاطر: يعني هذا تحديد و تحليل و السيطرة الإقتصادية على المخاطر التي تهدد الأصول أو القدرة الإيرادية للمؤسسة و ذلك بوضع نظام لإدارة المخاطر و الإفصاح و توصيل المخاطر إلى المستخدمين و مختلف أصحاب المصلحة .

---

[1] بن عواق شرف الدين أمين، **"تطبيقات حوكمة الشركات و دورها في محاربة الفساد المالي و الإداري- تجارب دولية رائدة- "**، مجلة الباحث الإقتصادي، المجلد3 ، العدد3، 2015،جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، ص 147

[2] صادق راشد الشمري، **" الحوكمة CORPORATE GOVERNANCE دليل عمل للاصلاح المالي و المؤسسي"**،كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد السابع عشر، 2008، الرابط الإلكتروني: https://www.iasj.net/iasj/download/3efe96d63fe129d8 ، تاريخ الإطلاع: 2023/08/25،الوقت: 16:27، ص 124

[3] خير الدين وصيف فائزة، مراد بواشرية، **"إشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر "**، مجلة الميادين الإقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018، جامعة الجزائر3، ص 24

[4] مصطفى يونسي،**"أثر المسؤولية الإجتماعية في تحقيق حوكمة الشركات –دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الإقتصادية-"**، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الإقتصادية،المجلد 5،العدد 02، 2021، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص92

[5] حسام الدين غضبان، **" مساهمة ركائز حوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسات الإقتصادية – دراسة حالة المؤسسة العمومية لأشغال الطباعة باتنة- الجزائر-"**، مجلة الحقيقة، المجلد12 ، العدد 3، 2013،جامعة أدرار، ص161

الشكل رقم(1- 3): المرتكزات الأساسية لحوكمة الشركات

المصدر:أمينة فداوي، **" دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر-SBF250-"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية،محاسبة و التسويق في المؤسسة،قسم العلوم المالية،كلية العلومة الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014،ص 68

نلاحظ من الشكل رقم (3-1) أن الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات تتمثل في ثلاث ركائز تبدأ بالرقابة بإعتبارها كأهم ركيزة و التي تكون ممثلة بمجموعة من الآليات الداخلية و الخارجية التي تعمل في مجملها من أجل تفعيل مبدأ المساءلة، و يأتي بعدها الإفصاح الذي يسعى إلى تفعيل الشفافية و تجنب أي حالة من حالات عدم تماثل المعلومات و الغموض فيها. و أخيرا إدارة المخاطر و التي يمكن من خلالها تجنب الأزمات، و ضمان حقوق مختلف أصحاب المصالح.

الفرع الثالث : الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات

في ظل التحديات العديدة التي تفرضها البيئة العامة و الخاصة للمؤسسات، فإنه لا يمكن التوقف عند الحوكمة الجيدة للمؤسسات فقط و إنما يجب تجاوزها إلى الحوكمة الشاملة التي تأخذ في عين الإعتبار التوليفة الإقتصادية، الإجتماعية و البيئية بصفة عامة كما هو موضح فيمايلي: [1]

1. **البعد الإشرافي (Oversight):**يتمثل في دعم و تفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية والأطراف ذات المصلحة.[1]

[1] بثينة عبد الله عبد الغني ناصر آل عبد الغني، **" ركائز حوكمة الوقف و أثرها على جودة الإستثمارات الوقفية"**، المجلة العربية للإدارة، المجلد 42، العدد3، 2022، المنظمة العربية للتنمية الإدارية،جامعة الدول العربية ص29

2. **البعد الرقابي (Control):** تعمل الحوكمة على تفعيل الدور الإشرافي و الرقابي الذي تمارسه الجمعيات العمومية للمساهمين و لحملة الأسهم، و زيادة مساهمته في تحسين درجة الشفافية و الإفصاح من خلال ما تمارسه هذه الجمعيات من ضغوط على مجلس الإدارة المتعلق بالشركات من أجل تحسين مهامها و أنشطتها، و ذلك لتوفير قدر ملائم من الطمأنينة و الثقة للمستثمرين و لحملة الأسهم و تأكدهم من تحقيق عائد مناسب لإستثماراتهم و العمل على الحفاظ على حقوقهم هذا بالنسبة للبعد الرقابي على مستوى البيئة الداخلية، والمتمثل في تدعيم و تفعيل الرقابة، أما بالنسبة على مستوى البيئة الخارجية فيتناول القوانين و اللوائح و قواعد التسجيل في البورصة، و إتاحة الفرصة لحملة الأسهم و الأطراف ذات المصلحة في الرقابة.
3. **البعد الإستراتيجي (Strategic):** تعتبر الرقابة الإستراتجية احدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في المؤسسة، و كما تشمل هذه النظم التحديد الرسمي لأهداف، قياس الأداء و التغذية العكسية، و هي تعتبر من الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الإستراتيجيات التي تتبعها، و التأكد مما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، و التأكد على وجه الخصوص مما إذا كانت هذه الإستراتجيات المتبعة من قبل المؤسسة تؤدي فعلا إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة و الجودة و الإبتكار، و الإستجابة لرغبات و إحتياجات العملاء.[2]
4. **البعد الأخلاقي (Ethics) :** إن تحقيق سياسة و نظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها و عناصرها في أي شركة أو مجتمع، هو رهن كفاءة الإدارة المنفردة و المشرعة لتلك السياسات و النظم و مستويات الأخلاق للقوى البشرية و الإدارية، و ذلك أن القائمين بالتنفيذ من منطلق أخلاقهم الحميدة، يمكن لهم أن ينفذوا تلك السياسات و النظم بدرجة عالية من الإفصاح و الشفافية، بل و يعالجون خلال التطبيق ما قد يعتريها من غموض أو قصور، حيث من دون السياج الأخلاقي الجيد قد تتحول أفضل السياسات و النظم إلى أسوئها، و بتالي يصعب تحقيق الأهداف المرغوب فيها.[3]
5. **بعد الإتصال و حفظ التوازن (Communication) :** و يتعلق بتصميم و تنظيم العلاقات بين المؤسسة و هي ممثلة بمجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية من جهة،و الأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية و الرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.[4]
6. **بعد المساءلة (Accountability):** و يتعلق بالإفصاح عن أنشطة و أداء المؤسسة و العرض أمام المساهمين و غيرهم ممن لهم الحق قانونا مساءلة المؤسسة.
7. **بعد الإفصاح و الشفافية (Disclosure and Transparency):** لايتعلق هذا بالإفصاح و الشفافية عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة أصحاب المصالح على مستوى الشركة، و

---

[1] ساعد بن فرحات،**" بعض مبادئ و آليات الحوكمة في شركات التأمين –مقارنة بين شركة التأمين و إعادة التأمين CAAR و شركة AXA التأمين-"** مداخلة مقدمة للندوة الموسومة بـ**" مؤسسات التامين التكافلي و التأمين التقليدي بين الأسس النظرية و التجربة التطبيقية"** يومي 25-26 أفريل، بجامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص7

[2] قربة معمر، حوداسي إيمان،**" مدى الإلتزام بأبعاد الحوكمة للحد من الفساد الإداري و المالي- دراسة حالة المديرية العملية إتصالات الجزائر-الأغواط-"** مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 3، العدد1، خاص، 2019،المركز الجامعي أفلو، ص266

[3] زكرياء بله باسي،**" الأبعاد الأخلاقية و علاقتها بتدعيم الحوكمة الجيدة"**، مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، بدون مجلد، العدد88، 2019، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية بالتعاون مع جامعة كاي، سوريا، ص75

[4] محمد البشير بن عمر، **"دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة- دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008- 2013)"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017،ص18

إنما يتعداه ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة للشركات عن كل المؤشرات الدالة على الإلتزام بمبادئ الحوكمة و طبقا لتوصيات بورصة نيويورك للأوراق المالية تتمثل هذه المؤشرات في: [1]

- ✓ التفاعل بين المجلس و الإدارة و المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي
- ✓ كفاءة و فعالية إدارة الخطر، و كفاية أساليب و إجراءات الرقابة اللازمة
- ✓ تحقيق مصالح كافة الأطراف ذات المصلحة و تحقيق التوازن بينهم
- ✓ إستقلال الغالبية العظمى من أعضاء مجلس الإدارة
- ✓ خبرة أعضاء مجلس الإدارة بطبيعة نشاط الشركة و المواضيع الوظيفية
- ✓ دورية إجتماعات مجلس الإدارة و إستمرارية تدفق المعلومات
- ✓ سلامة توزيع المهام بين رئيس مجلس الإدارة و الرئيس التنفيذي للشركة
- ✓ كفاية الإفصاح عن جميع المعلومات بشفافية و في الوقت المناسب.
- ✓ تشكيل لجان غير تنفيذية من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين
- ✓ وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية
- ✓ فعلية الرقابة الداخلية بالشركة

المطلب الثالث : محددات الحوكمة و أطرافها و مقومات فاعلية قواعدها

يوفر نظام حوكمة الشركات ممارسات شاملة للتسيير الجيد للشركات و المؤسسات، حيث تمكن هذه الأخيرة من تخفيف المخاطر و كذا تجنبها سوء الإدارة، فالحوكمة نظام شامل يسعى لتحقيق العديد من الأهداف و لتحقيق هذه الأهداف بسلاسة لا بد من توفر مجموعة من المحددات الداخلية و الخارجية الخاصة بالمؤسسة و بيئتها و لا بد كذلك من توفر بعض المقومات لتفعيل منظومة الحوكمة نحوى تحقيق هذه الأهداف، و فيما يلي سيتم عرض كل من أهداف و محددات الحوكمة و أهم مقوماتها.

الفرع الأول : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات عدة أطراف فاعلة فيها تشكل من خلال أدوارها المحددة نظام متكامل يسعى لتحقيق الشفافية و المساءلة، يعتبر مجلس الإدارة في مقدمة هاته الأطراف حيث يعتبر الوصي على التوجه الإستراتيجي للمؤسسة، و تؤثر قرارته و إشرافه بشكل عميق على مبادرات التغيير فيها، فعلى سبيل المثال يؤثر تكوين مجلس الإدارة مع تنوع الخبرات و المهارات بين أعضاءه على نطاق و عمق وجهات النظر التي يتم طرحها على طاولة صنع القرار خلال المراحل التحويلية، فضلا عن دوره الجوهري في تعيين الإدارة التنفيذية و الرقابة عليها ،[2]و في أغلب الأحيان قد يتفرع إلى مجموعة من اللجان التي تتخصص في أدروها كلجنة التدقيق التي تهتم بالإشراف على عمليات المراجعة و مدققيها مما يسمح برفع من جودة و موثوقية هاته العمليات أكثر .

أما الإدارة التنفيذية فتعتبر طرفا مهما هي الأخرى في تنفيذ الأنشطة التشغيلية للمؤسسة و إستراتيجيات مجلس الإدارة و سياساته، و بتالي يعتبر طرفا فاعلا في حوكمة الشركات من خلال دوره الوسيطي بين مجلس الإدارة و بقية الأطراف، و من جهة أخرى للمساهمين دور بارز كذلك في منظومة الحوكمة حيث

[1] أشرف درويش أبوموسى،**"حوكمة الشركات و أثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستيرفي المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2008 ص 16

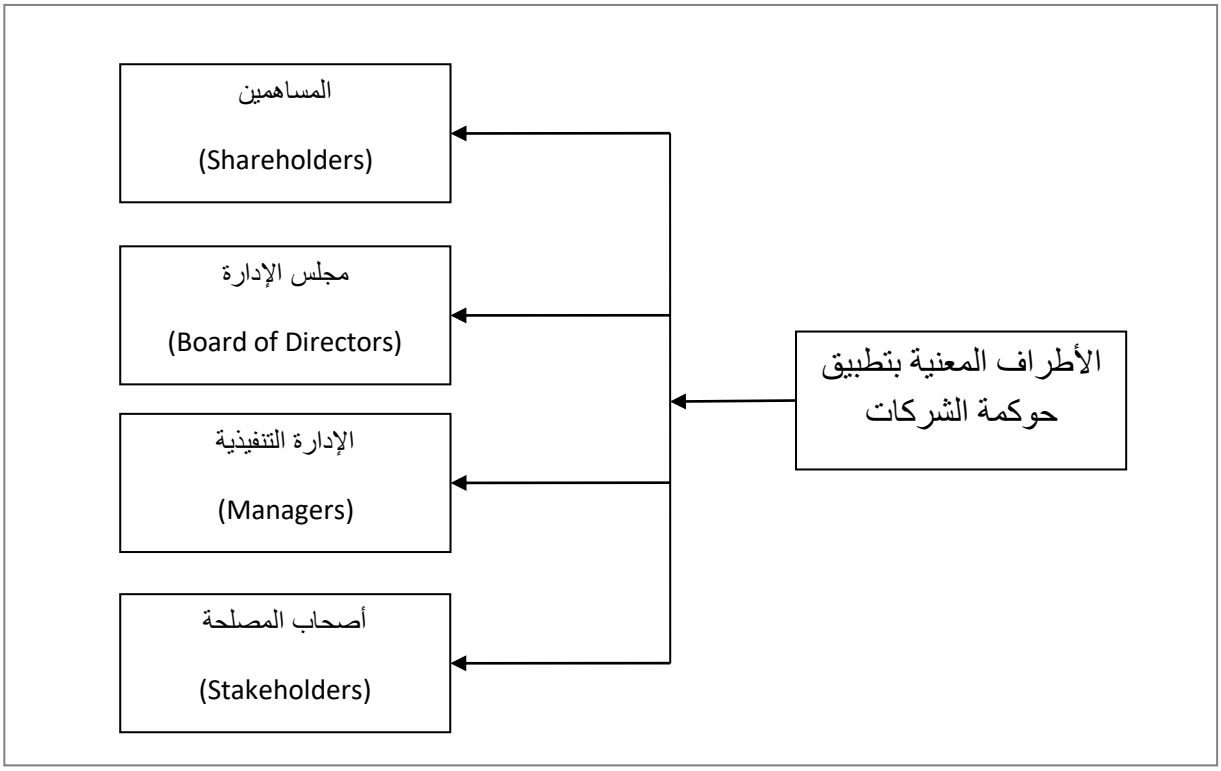
[2] Henry dimingu, idowu mary mogaji, **« the role of board dynamics in organizational transformation : a corporate governance perspective »**, journal of business and management, volume12, number 2 ,2024 ,p1211

تسمح لهم مكانتهم بهيكل المؤسسة في المشاركة في عمليات إتخاذ القرار من خلال ممارسة حقهم في التصويت لدى الجمعيات العامة .[1]

و بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين كالهيئات التنظيمية، المستثمرين، وسائل الإعلام،المجتمع و غيرهم فيؤثرون و بشكل واضح على توجهات المؤسسة الإستراتيجية، كما و يضمنون إمتثالها الجيد للقوانين و اللوائح و يلعبون كذلك دورا محوريا في تحقيق التوازن بين أهدافها المالية و مسؤولياتها الإجتماعية، مما يجعلهم هذا كأحد أهم الأطراف تأثيرا و فعالية في منظومة الحوكمة و بتالي يعززون من نجاحها و إستدامتها.[2]

كما يمكن أن نبرز هاته الأطراف الرئيسية في الشكل التالي :

الشكل رقم (4-1) : الأطراف الرئيسية المعنية بحوكمة الشركات



Source : Sanjay anand, **« Essentials of corporate governance »,**Published by John wiley & Sons Inc,2008, p9

يوضح الشكل رقم (4-1) أربعة أطراف رئيسية تتأثر و تؤثر في التطبيق السليم لمفهوم و قواعد حوكمة الشركات و تتمثل هذه الأطراف في: المساهمون الذين يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم و ذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم، و مجلس الإدارة الذي يمثل المساهمين و أيضا الأطراف الأخرى، مثل أصحاب المصالح، فمجلس الإدارة يقوم برسم السياسات

[1] Anderi shleifer, robert w.vishny**, « a survey of corporate governance »** the journal of finance, volume52, Issue2, 1997,p738

[2] Gaizka ormazabal**, « the role of stakeholders in corporate governance : a view form accounting research »,** foundations and trends in accounting,volume 11, no 4, 2018, p206

العامة للمؤسسة و كيفية المحافظة على حقوق المساهمين فيها.[1] و إضافة إلى ذلك نجد أيضا الإدارة العليا و التي تعتبر مسؤولة عن الإدارة و كذا تعظيم أرباح الشركة و تقديم التقارير لمجلس الإدارة، و مسؤولة أيضا على تعظيم قيمة الأسهم لصالح المساهمين. و أخيرا أصحاب المصالح و يمثلون كل الأطراف التي تتعامل مع الشركة و التي لها مصلحة معها مثل الموظفين، الموردين و الدائنين.[2]

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات و الدول بشكل عام من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، لا بد من توافر مجموعة من العوامل و المحددات الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة[3]و التي يمكن ذكرها وفق الآتي:

1. **محددات خارجية :** و يقصد بها المناخ العام للإستثمار في الدولة، و المتمثل في القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي(مثل قوانين سوق المال، الشركات، و قوانين تنظيم المنافسة و منع الممارسات الإحتكارية و الإفلاس) و كذلك كفاءة القطاع المالي (البنوك و سوق المال) في العمل على توفير التمويل المطلوب للمشروعات، و درجة تنافسية أسواق السلع و عناصر الإنتاج،و كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية (هيئة سوق المال و البورصة) في إحكام الرقابة على المؤسسات، و ذلك فضلا عن بعض الهيئات التي تتمتع بتنظيم ذاتي التي يكون من ضمن مهامها ضبط كفاءة العمل بالأسواق (الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق المراجعين و المحاسبين و المحامين و الشركات العاملة في السوق الأوراق المالية و غيرها) بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المراجعة و المحاماة و التصنيف الإئتماني و الإستشارات المالية و الإستثمارية. [4] و تكمن أهمية هذه المحددات في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين و القواعد التي تؤدي إلى حسن إدارة الشركات و التي تقلل من التعارض بين العوائد الإجتماعية و الخاصة. [5]
2. **محددات داخلية :** تتشكل من مجموعة من القواعد و الأسس و الأنظمة الداخلية للشركات، و التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات و توزيع السلطات بين مختلف الأطراف الداخلية (الهيئة العامة للمساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة التدقيق و لجنة الترشيحات و المكافآت).[6] وذلك بالطريقة التي لا تؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل تؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.[7]

---

[1] بلال نصيرة وأخرون،**" دور آليات حوكمة الشركات في ممارسة التحفظ المحاسبي – دراسة تطبيقية ببعض الشركات المسعرة في البورصة بالجزائر-"**، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 14، العدد 01، 2021،جامعة محمد بوضياف، مسيلة، ص 608

[2] وداد بوقلع، بشرى نمديلي، **" إرساء و تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الدول العربية – مصر أنموذجا-"**، مجلة أبحاث كمية و نوعية في العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 03، العدد 01، 2021، جامعة غرداية، ص 11

[3] مجموعة خبراء،**" الحوكمة و الإصلاح المالي و الإداري"**، بدون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص8

[4] كردوسي أسماء، **"محاضرات في حوكمة الشركات"**، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر ، مقياس حوكمة الشركات، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019، ص10

[5] غلاي نسيمة،**" أثر حوكمة الشركات على تبني معايير المسؤولية الإجتماعية في المنظمات، دراسة ميدانية"**، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد9، العدد1، 2015، جامعة بشار، ص 547

[6] ياسمينة عمامرة، رباب زارع،**" مقارنة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية و ميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية"**،مجلة إقتصاد المال و الأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، 2018، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 123

[7] جميلة خرخاش، بلعجوز حسين، **" دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات لدى البنوك التجارية الجزائرية"**، دراسات إقتصادية، المجلد 9، العدد 3، 2015، جامعة زيان عشور، الجلفة، ص219.

الفرع الثالث: مقومات فاعلية قواعد حوكمة الشركات

تقوم منظومة حوكمة الشركات كغيرها من الأنظمة على مجموعة من المقومات ، التي تسمح للشركة بتحقيق أهدافها، باعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعى دائما للمنافسة، و عليه يمكن ذكر هذه المقومات في النقاط التالية:[1]

- ✓ وجود تشريعات و قوانين خاصة بحقوق المساهمين، كحق التصويت و إنتخاب مجلس الإدارة و المدقق الخارجي، و قوانين خاصة كذلك بتنظيم مجلس الإدارة و ذلك ببيان صفاته من حيث التأكد على إستقلاليته،و بيان مهامه و مسؤولياته، و كذلك بيان مسؤوليات الإدارة التنفذية، و حقوق أصحاب المصالح وواجباتهم.
- ✓ وجود لجان التدقيق يتمتع أعضاؤها بالإستقلالية و بالمؤهلات العالية و الخبرة الجيدة، بحيث تقوم بالتأكد من وفاء الشركة بالمتطلبات المتعلقة بالإدارة التنفيذية،و التدقيق الخارجي، و إجراءات الإبلاغ المالي من حيث الأمانة و الجودة.
- ✓ وجود عمليات حوكمة فعالة تعمل على تنظيم الإجتماعات و الإتصالات بين مختلف الأطراف الداخلية من موظفين و إدارة و إدارة تنفيذية.
- ✓ وجود أنظمة إدارية داخلية ذات درجة عالية من الكفاءة، و الفاعلية مثل نظام شؤون الموظفين،حيث يعمل نظام الإفصاح على توفير المعلومات و الإفصاحات اللازمة لأصحاب المصالح.
- ✓ تحديد صلاحيات و مسؤوليات كل عضو في الشركة، و إجراء المراجعة الدائمة و تعديلها إذا اقتضى الأمر ذلك، مما يسهل على جميع المتعاملين داخل الشركة معرفة حدود عملهم و ما المطلوب منهم، من أجل تحقيق أهداف الشركة و خدمتها.

المبحث الثاني: نظام الحوكمة و نظرياته و أهم الجهود الجزائرية في هذا المجال

سنتناول من خلال هذا المبحث أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات، و كذا سنتعرف أكثر عن نظام تفعيل منظومة الحوكمة في الشركات و المؤسسات، كما سنلقى الضوء أيضا على أهم الجهود الجزائرية في هذا المجال.

المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات و طريقة عمله

يعد الإمتثال لممارسات الحوكمة الرشيدة أمرا لاغنى عنه في هياكل إدارة الشركات الحديثة ،و ذلك بدعم من أسواق رأس المال لما لها من أهمية في تعزيز ثقة الجمهور في هذه الشركات، فقد أدى عدم الإمتثال لقواعد الحوكمة إلى تعرض العديد من الشركات لأزمات و فضائح مالية بسبب ضعف الرقابة، لذا يلعب مستوى إمتثال الشركات لممارسات الحوكمة دورا مهما لإستمراريتها، فنظام الحوكمة نظام إنذار مبكر

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام،**" أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة،الجامعة الإسلامية، غزة،2009، ص36

لإعادة الشركات و المؤسسات إلى مسارها الصحيح[1] قبل فوات الأوان و تدهورها لذا سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على نظام الحوكمة وخطوات عمل هذا النظام و كذا متطلبات كفاءته.

الفرع الأول: نظام حوكمة الشركات

جاءت الحوكمة كنظام يعمل على تفعيل و تشغيل و توظيف الموارد، ليزيد من كفاءة إستخدامها في إطار سليم يتحقق بتفاعل و تفعيل إقتصاديات السوق. و بتالي فنظام الحوكمة يعمل كمنظومة تفاعلية إستهدافية مكونة من ثلاث عناصر كالتالي: [2]

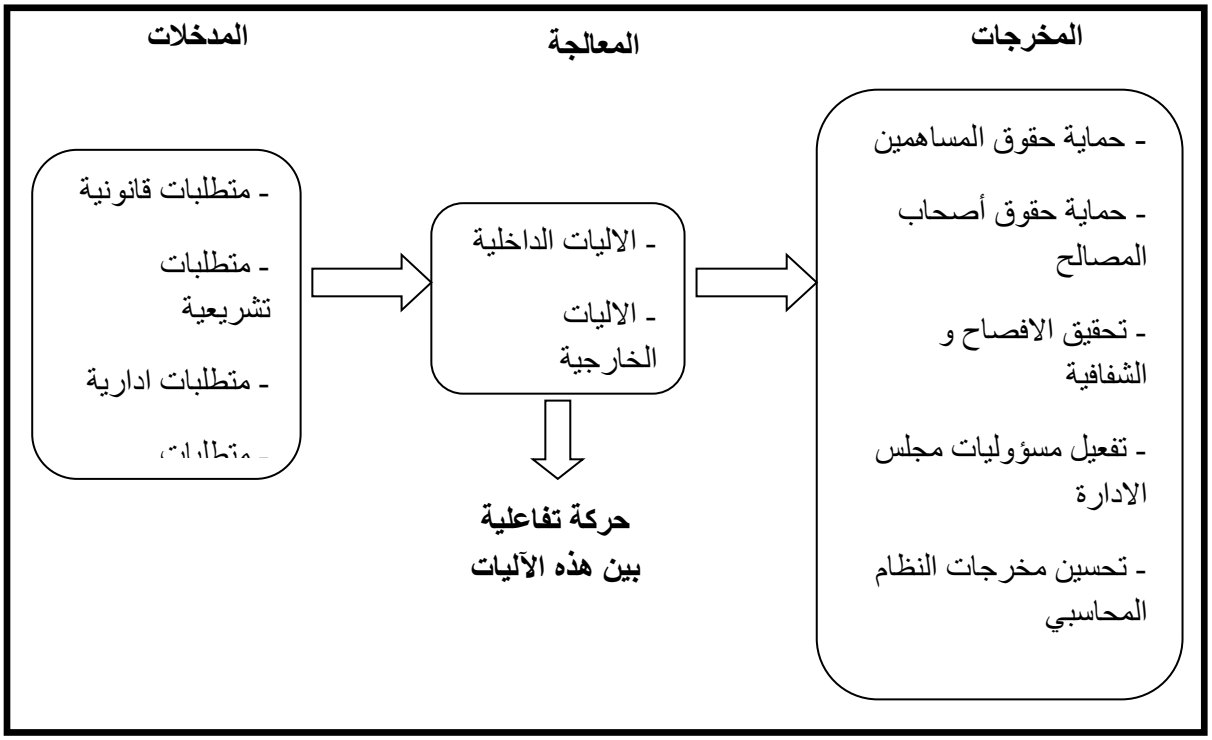
- **المدخلات** : تتمثل في كل ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات و ما يتعين توفيره لها من مطالب سواء كانت مطالب تشريعية، و إدارية قانونية أو إقتصادية.
- **تشغيل الحوكمة:** و تتمثل في الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة و المشرفة عن هذا التطبيق، و كذا جهات الرقابة و كل كيان إداري داخل الشركة أو خارجها و تفاعلهم فيما بينهم في تنفيذ الحوكمة و تشجيع الإلتزام بها فضلا عن تطوير أحكامها و الإرتقاء بها.
- **المخرجات:** الحوكمة ليست هدفا بحد ذاته، بل وسيلة لتحقيق نتائج و أهداف يسعى إليها مجموعة مختلفة من الأطراف، لذا تمثل المخرجات هنا مجموعة من المعايير و القواعد و القوانين المنظمة لأداء و السلوك و الممارسات العملية التنفيذية سواء في الشركات أو المصارف للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح و تحقيق الشفافية.

و يوضح الشكل رقم(1- 5) أدناه نظام حوكمة الشركات الذي تتمثل مدخلاته في مجموعة من المتطلبات الخاصة بمناخ إستثمار الدولة و تتشكل من متطلبات قانونية و تشريعية و كذا إدارية و أخرى إقتصادية ، ليتم معالجتها فيما بعد من قبل مجموعة من الآليات الداخلية(مجلس الإدارة، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية)، و الخارجية (أسواق رأس المال، الهيئات المهنية، المراجعة الخارجية)،التي تتفاعل فيما بينها من أجل تحقيق في النهاية جملة من الأهداف التي تشكل مخرجات هذا النظام، و بتالي هذه التوليفة المتكاملة تعبر عن نظام حوكمة فعال الذي يعمل من أجل الإرتقاء بالمؤسسات نحوى تحقيق أهدافها الطموحة في بناء مؤسسة قوية ذات سمعة و ناجحة في الأسواق المالية.

[1] Rudi Zulfikar et all, **« corporate Governance compliance in Banking Industry : the Role of the board »**journal of open Innovation : Technology, Market, and Complexity, volume 6, Issue 4,2020,p2

[2] العابدي دلال، **" حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016،ص 21

الشكل الرقم (1- 5): نظام حوكمة الشركات



المصدر: عزيز لوجاني،" **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: محاسبة،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة 2019،ص 122.

الفرع الثاني : متطلبات كفاءة نظام حوكمة الشركات

أحد الجوانب المهمة في نظام حوكمة الشركات، هو عمله على تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة و فعالية، فهذا النظام يسمح للمؤسسة بإستغلال مواردها أحسن إستغلال للوصول في النهاية إلى تحقيق أهدافها بأقل التكاليف و الأضرار الممكنة.

و بتالي فإن سيرورة الرفع من كفاءة حوكمة الشركات تتطلب العناصر الموالية:[1]

1. **صياغة و إتباع خطة تساعد في إتخاذ القرار:** و تعني وضع خطة تعكس الأهداف و تحدد الأولويات الإستراتيجية للشركة،حيث تشكل هذه الخطة خارطة طريق تساعد على تحديد التوجهات الإستراتيجية بشكل واضح، و تبين طبيعة عمل الشركة و الخدمات التي تقدمها،و كذا الفئات التي تخدمها،إضافة الى ذلك تساعد هذه الخطة في تحديد كيفية توزيع الموارد بكفاءة و بطرق عقلانية.
2. **تعريف وثيقة حوكمة الشركات:** و تعني وضع وثيقة تعمل على تحديد المهام و المسؤوليات الخاصة بكل عضو في الشركة، مع بيان المعايير التي تم على أساسها إختيار هؤلاء الأعضاء،كما تقوم كذلك على إظهار المشاريع ذات الأهمية و الواجب تنفيذها، مع إظهار أيضا

[1] سفير محمد، قاشي يوسف،**" محاضرات في حوكمة الشركات "**، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2017، ص 53

كيفية توزيع الموارد،و كذا المعايير التي تعمل على تطوير الجهود لتحسين الأداء مع تقديم توصيات تخص سياسات الشركة.

3. **تحديد عمليات حوكمة الشركات:** و تعني التعريف بكل العمليات المتعلقة بالإتصالات و الإجتماعات التي يتم تنظيمها،من أجل المناقشة التفصيلية للأهداف العامة. حيث قد تكون هناك إجتماعات غير رسمية، و لكنها على قدر عالي من الكفاءة، فكلما كان احساس أعضاء الإدارة بالمسؤولية بسبب مشاركتهم في تسطير الأهداف، كلما تولد عن ذلك كفاءة عالية لنظام حوكمة الشركات.

الفرع الثالث : خطوات تفعيل حوكمة الشركات

إن تطبيق برنامج حوكمة الشركات مرتبط بعدد من الخطوات التي من شأنها ان تضع الأسس السليمة للنهوض بواقع الشركات و المؤسسات[1] لتصبح فيما بعد في مصاف الشركات العالمية المرموقة و انطلاقا من هذا يمكننا توضيح ست مراحل أساسية تمر بها أي شركة أو مؤسسة أثناء العملية الإجرائية لحوكمة الشركات داخلها، و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

[1] محمد عمر باطويح و أخرون **" حوكمة الشركات"**، بدون طبعة،إصدار إتحاد الشركات الإستثمارية،الكويت،2011، ص 74

الجدول رقم(1- 2) : الخطوات الأساسية لحوكمة الشركات

المراحل	الإجراءات
مرحلة التأسيس ESTABLISH (مرحلة التهيئة و الإعداد للحوكمة)	يتم إجراء دراسة تقييمية لأداء المنظمة و العمل المؤسسي بها و تحديد نقاط القوة و الضعف،و نشر ثقافة الحوكمة فيها و التدريب عليها و اخذ التعهدات بالالتزام بها.
مرحلة التفويض WARRANTY (مرحلة تكوين المجالس و مسؤوليتها و علاقاتها و اليات عملها)	مراجعة واقع تشكيل و إختصصات و مهام المجلس و تحديد جوانب النقص و القصور، و البدء بإستكمالها في إطار متطلبات الحوكمة، و إعداد الآليات للفصل بين الملكية و الإدارة
مرحلة التعزيز و التدعيم STRENGTHEN (مرحلة تحقيق الشفافية و الإفصاح و المساءلة)	يتم إستكمال إعتماد وثائق المنظمة القانونية و التنظيمية من الجهات الرسمية، و إعتماد أدلة العمل الداخلية و محاضر الإجتماعات و التقارير المالية، من الجهة المخولة بذلك.
مرحلة التحكم و المراقبة CONTROL (مرحلة تحقيق مبادئ الإدارة الرشيدة)	وضع إجراءات تضمن التنسيق و التعاون و العمل بروح الفريق الواحد بين كوادر المنظمة، و تحديد أنواع و مستويات المشاركة في أنشطة المنظمة، و تحديد آليات اتخاذ القرارات.
مرحلة التقييم و التقويم RESPECT (مرحلة تحقيق بيئة الرقابة)	مراجعة نظام الرقابة داخل المنظمة، و تحديد المتطلبات الواجب الإلتزام بها لتحقيق بيئة رقابية تدعم الحوكمة، و إعداد اللوائح و النماذج المستخدمة في عمليات التقويم
مرحلة التحسين IMPROVE (مرحلة وضع مدونة السلوك)	إعداد مدونة القيم و المبادئ و السلوك و مناقشتها مع المجلس و كوادر المنظمة و التوصل إلى التصور النهائي للمدونة و إعتمادها من المجلس و تحديد موعد البدء بالعمل بها.

المصدر: محمد العامري، **" خطوات الاساسية لحوكمة الشركات Basic Steps "**، الرابط الإلكتروني للفيديو: https://www.youtube.com/watch?v=JpJNY7YeKw0 ، تاريخ الإطلاع: 2023/08/27، الوقت: 18:33

نلاحظ من خلال الجدول رقم(1- 2) أن تطبيق حوكمة الشركات في أي شركة أو مؤسسة يتطلب ست مراحل أساسية و متسلسلة، تكون البداية فيها عبارة عن مسح لنظام المؤسسة و التعرف على جميع إمكانياتها المتاحة ،إذ تكون هذه المرحلة عبارة عن تقييم كلي للمؤسسة من خلال معرفة الوضع الإداري، اللوائح، السياسات و الإجراءات المتوفرة و الغير المتوفرة و كذا نقاط القوة و الضعف ، و من ثم يتم وضع حملة تعريفية بنظام حوكمة الشركات لنشر ثقافة الحوكمة بين مختلف العاملين بالمؤسسة .و بعدها يتم الإنتقال للمرحلة الثانية التي يتم فيها إعداد لوائح مجالس الحوكمة و آليتها كمجلس الإدارة و اللجان المنبثقة منها مثل لجان التدقيق، و كذا التدقيق الداخلي و الخارجي و أيضا يتم في هذه المرحلة تفويض الصلاحيات و كذا تطوير الهيكل الإداري الموجود في المؤسسة،لتأتي بعدها المرحلة الثالثة التي تقوم فيها المؤسسة ببناء بقية الأنظمة الغير متوفرة، لتنتقل للمرحلة الرابعة التي تمثل لب العملية الإدارية و التي يتم فيها البدء بالتعامل وفق الإدارة الرشيدة و وفق اللوائح المحددة فهذه المرحلة هي مرحلة التطبيق الواقعي و الفعلي، ليتم الإنتقال فيما بعد إلى المرحلة الخامسة التي يقيم فيها الأداء المطبق من خلال التأكد من الممارسات السليمة التي تمت داخل الإدارة، لتأتي بعدها المرحلة السادسة و الأخيرة التي تقوم فيها

المؤسسة في كل مرة بعملية تحسيين و تطوير الأداء و بشكل مستمر حتى تصل في النهاية إلى مرحلة الحوكمة أو ما يسمى بالحكم الرشيد.

المطلب الثاني : النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

بالعودة إلى مراحل نشأة حوكمة الشركات، قلنا في إحدى المراحل أن الحوكمة إرتبطت بعدة نظريات متنافسة، كنظرية المساهمين التي تركز على غرض الشركة المتمثل في تكوين الثروة لمالكيها (المساهمين)، و نظرية أصحاب المصلحة التي تدعي أن تكوين ثروة الشركة يجب أن لا يفيد أصحابها فقط و إنما لابد أن يفيد أيضا مجموعات أخرى و أفراد متعددين لديهم القدرة على التأثير في تحقيق أهداف الشركة أو يتأثرو بها.[1] لذا يقدم هذا الفرع إستعراضا موجزا لأهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

الفرع الأول : نظرية الوكالة

تعد كتابات كل من جنسن و مكلين "Meckling, Jensen" عام 1976 هي من أرست قواعد نظرية الوكالة، إذ ترجع جذورها إلى مشروع بحث نشأ بجامعة روشستر "Rochester"بداية السبعينيات،[2]و تتمحور هذه النظرية حول ثلاثة عناصر أساسية تفسرها،و يتمثل العنصر الأول في علاقة الوكالة، بطبيعة الحال فنظرية الوكالة جاءت لتحلل العلاقة التي تنتج بين المديرين و المساهمين، و تبحث في تقديم و تفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين، و عليه فإن مفهوم الوكالة ناتج عن العلاقة بين شخصين على الأقل،و هذا ما يسمى بنشوء عقد الوكالة الذي يمثل ذلك العقد الذي يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصا أخر (الوكيل أو المسير) للقيام بأعمال بإسمه، بما يؤدي إلى تفويض(الموكل الرئيسي) جزء من سلطة إتخاذ القرار للوكيل"[3]

أما العنصر الثاني فيمثل مشكلة الوكالة، فعلى المستوى الأساسي تعالج نظرية الوكالة المشكلات المتعلقة بالمصالح المتباينة بين الأطراف المتعاونة ظاهريا مثل المديرين و أصحاب الشركات أو المحامين و العملاء،[4]حيث تعرف بمشكلة الأصيل و الوكيل إذ تحلل المواقف التي يتخذ فيها كيان(الوكيل) قرارات نيابة عن كيان أخر(الأصيل) وفقا لمبادئه الأخلاقية أو مصالحه، بالإضافة إلى هذه المشكلة، لا يملك المدير سوى معلومات جزئية أو غير دقيقة حول أنشطة الوكيل الذي يستأجره.[5] فمشكلات الوكالة الناجمة عن "السيطرة الداخلية" قد تؤدي إلى قيام المديرين بإخفاء الأخبار السيئة،و من ثم عندما تتراكم الأخبار السيئة و تصل مستوى العتبة، تصبح جميع المعلومات السلبية عن الشركة علنية، و بتالي سرعان ما ينهار سعر السهم و الشركة بأكملها. [6]ونتيجة لكل هذاجاءت آليات الحوكمة لسد تلك الفجوة البعدية التي تحدث بين المالكين و المدراء و التي قد تنتج عنها بعض الممارسات السلبية التي قد تضر بمصالح الشركة، فقد

[1] Peggy schrobback, cristyan Meath « **corporate sustainability governance : Insight from the australian and new zealand port industry »**, journal of cleaner production, volume 255, 2020, P2

[2] مهدي شرقي،**" مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة- حالة المؤسسات العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري-"**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد1، العدد1، 2015، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، ص 138

[3] عبد القادر عيادي، **" نشأة المحاسبة و تطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة "**، دراسات إقتصادية، المجلد11، العدد2،2017،جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 212.

[4] Shelby J.Solomon et all, **« Agency theory and entrepreneurship : a cross-country analysis »,**journal of business Research, volume 122, 2021,p466

[5] Fernando Turrado Garcia et all, **« Agency theory : Forecasting agent remuneration at insurance companies »,**Expert systems with Applications, volume 215,2023,p1

[6] Li zhang et all, **« party leadership, corporate governance and stock price crash risk :Evidence from china »** International review of financial analysis, volume 88,2023, p1

تطرق كل من " Jensen and Meckling "عام 1976 ، و Fama في عام 1980 لهذه المشكلة "Agency Problem"، أين أشارو إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية و التسيير،[1] و هذا يشرح العنصر الثالث و الأخير و الذي يمثل تكاليف الوكالة، فإذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الشخصية فإن عملية الإنفصال سوف تتسبب في وجود صراعات، و بتالي يتحمل أطراف هذا الصراع تكاليف الوكالة، التي تعرض الأصيل لخسارة، نتيجة سلوك و تصرفات الوكيل و عدم بذله العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل.[2]

الفرع الثاني : نظرية حقوق الملكية

تأسست نظرية حقوق الملكية، من طرف أرمن ألشيان و هارولد ديمستز(Armen alchian demset and Harold) سنة 1972، و تقوم على فكرة أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهري وراء فعالية و نمو المؤسسة، تهدف هذه النظرية إلى معرفة كيفية تأثير نمط معين من حقوق الملكية على سلوك الأعوان، و من ثم كيفية تأثير نظام حق ملكية معين على نظام إقتصادي ما، أي التأثير على كفاءته و سير عمله، و لقد إنتشرت هذه النظرية بعد إظهارها لتفوق نظام الملكية الخاصة على كل أشكال الملكية الجماعية و الرد على أطروحات بيرل و مينز حول أثار الفصل بين الملكية و الإدارة في المؤسسات. أيضا تناقض المدرسة النيوكلاسيكية و التي لا تعترف إلا بالسوق كآلية لتخصيص الموارد، من خلال طرح السؤال التالي : كيف يبرر وجود المؤسسات كآلية أخرى لتخصيص الموارد النادرة؟ هذا السؤال التي تسعى نظرية حقوق الملكية للإجابة عنه أيضا.[3]

و في إطار حوكمة الشركات فإن طريقة توزيع حقوق الملكية لدى المؤسسات تؤثر على أداء المؤسسة و قراراتها فإذا كان مسير المؤسسة على سبيل المثال هو نفسه مالكها فإن أداءها يكون غالبا ذات كفاءة عالية نظرا لتوافق قرارتها مع أهداف مالكها،في حين إذا كان مسير المؤسسة ليس بضرورة مالكا لها فإن هذا الإنفصال يخلق نوعا ما صراع مصالح مما قد يدفع مسيرو هاته المؤسسة بأن لا يهتمو فعلا برفع ثروة مالكيها.

الفرع الثالث : نظرية تكاليف المبادلة (نظرية الصفقات)

تعتبر هذه النظرية أن المؤسسة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة،فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض و التعاقد و التنسيق و أداء الحقوق و الواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال إنشاء المؤسسة التي تعمل بمثابة وسيط بينها، وبتالي فان تكاليف الصفقات تعتبر تفسير لوجود المؤسسة في حد ذاتها.[4]

و بالعودة لأصل هذه نظرية (التكاليف المبادلة أو ما يسمى بنظرية الصفقات) نجد أن هذا المفهوم ورد أول مرة في مقال الباحث رونال كوز بعنوان " طبيعة المنشأة" و ذلك في عام 1937، أين عدد فيه

---

[1] رياض عيشوش، فواز واضح،**"حوكمة تكنولوجيا المعلومات: ميزة إستراتجية في ظل إقتصاد المعرفة"**،مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ: **" حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"** يومي 06-07 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012،ص5

[2] عبد القادر عيادي، **" نشأة المحاسبة و تطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة "**، مرجع سبق ذكره، ص 214

[3] سمية دربال، سامي بن خيرة، **"النظرية الرابعة: نظرية حقوق الملكية(أرمن الشيان و هارولد ديمستز Armen alchian et Harold demsetez) بالإعتماد على أبحاث رونالد كوز Ronald coase"**، محاضرة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر، مقياس النظريات الإقتصادية للمنشأة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي،2021، ص 1

[4] بن أحمد أحمد، **" حوكمة المؤسسات"** محاضرات موجه لسنه الثانية ماستر تسيير و إقتصاد المؤسسات، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018،ص 53

أسباب التي تجعل إلى جانب السوق أشكالا أخرى بديلة لتنسيق نشاطات الفاعلين الإقتصاديين. فذكر في هذا المقال أن التنسيق التجاري يؤدي إلى نوعين من التكاليف، تكاليف مرتبطة بالحث عن الأسعار التامة، و تكاليف التفاوض و إبرام العقود، و مجموع هذه التكاليف أطلق عليها اسم "تكاليف الصفقات"، بمعني أن المبادلات ينتج عنها تكاليف، فعلاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات، ودور العمال في هذا التخفيض يتعلق بنظام التشغيل ، المكافآت، الترقية، مراقبة و تقييم الأداء، و أي شيئ يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة إقتصادية هو " تكلفة الصفقة". و قد طور الباحث وليام سون عام 1985 هذه النظرية و ركز على ثلاث فرضيات،الرشادة المحدودية- السلوكيات الإنتهازية، ونوعية الأصول،أصبحت النظرية تتضمن اجراء مبادلات باعتبارها الوحدة الأساسية للتحليل، و تبحث عن طبيعة التسيير و الأداء الجيد الذي يسمح بتقليص تكاليف المبادلات إلى أدني حد ممكن.[1]

الفرع الرابع نظرية العقد و التجذر

أولا نظرية التجذر : يعتبر الأمريكيان Shleifer & Vishny من طور هذه النظرية عام 1989، إذ رأو ا أن المسير له إمكانية الإلتفاف حول آلية الرقابة الخاصة بنظرية الوكالة.[2]فلقد أثارت نظرية الوكالة مسأله مهمة تتعلق بفصل ملكية رأسمال المتعلقة بالمساهمين و مهمة إتخاذ القرار و الإدارة الموكلة للمسيرين الذين يرتبطون بالشركة من خلال عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين، لزيادة ثرواتهم و لخلق قيمة للشركة مقابل أجور يتقاضونها، و هذا الإختلاف في الطبيعة السلوكية و التكونية و حتى الأهداف بين المسيرين و المساهمين تؤدي إلى خلق صراع المنفعة بين هذان الطرفان ليتعداه فيما بعد إلى الأطراف الأخرى،فحسب نظرية التجذر أو ما يعرف بتجذر المسيرين(Enracinement) يلجأ المسير لوضع سياسات و إستراتيجيات تحميه و تحفظ حقوقه، و ذلك عن طريق استغلال نفوذه، شبكة العلاقات بالعملاء و الموردين... و كذا حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، و بهذا قد يفضل تحقيق مصالحه و أهدافه الخاصة أولا قبل مصالح الشركة أو المؤسسة،[3] حيث يمكنه أن يأخذ قرارا بعدم الرفع من ثروة المساهمين، من خلال العمل على تقوية مكانته داخل المؤسسة مما يجعله متجذرا بها و بتالي لا يمكن عزله بسهولة من قبل المساهمين أو مجلس الإدارة.[4]

ثانيا نظرية العقد : تصور الشركة كديناميكية من العقود التي تلزم المساهمين و مختلف أصحاب المصلحة من الموظفين و العملاء و غيرهم بالعمل لصالح الشركة و إستدامتها، حيث وفقا لهذه النظرية يتصرف هاؤلاء بشكل مسؤول لحماية الشركة لضمان إستدامتها على المدى البعيد من خلال تعزيز العلاقات بين مختلف أصحاب المصالح فيها و في إطار حوكمة الشركات فإنه ينظر من خلال هذه النظرية إلى مسيري الشركات بأنهم جزء مهم من العقود المشكلة لها و التي تحدد حقوقهم و واجباتهم و كذا علاقاتهم بأصحاب المصالح الأخرين [5]

---

[1] رحماني نعيمة، **" نماذج من نظريات الحوكمة"**، محاضرة موجهة لسنة الثالثة أنثروبولوجيا، مقياس الحوكمة و أخلاقيات المهنة، الرابط الإلكتروني: https://elearn.univ-tlemcen.dz/pluginfile.php/152382/mod_resource/content/1 تاريخ الإطلاع :2023/09/02، الوقت: 17:20، ص1

[2] نوي فطيمة الزهرة،**" أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية"**، مرجع سبق ذكره، ص41

[3] هوام جمعة، لعشوري نوال، **" دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية "**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ **" الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)"** يومي 07-08 ديسمبر، بجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010، ص4

[4] بلبركاني أم خليفة، **"آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "** مجلة التنظيم و العمل، المجلد 3، العدد 1،2014، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، ص 52

[5] Jun lu et all , « corporate social responsibility and stock resilience to covid-19 : a contract theory prespective », international review of economics and finance,volume89, 2024 p14

إن المشكلة الأساسية التي جاءت بها نظرية الوكالة تتمثل في تضارب المصالح ، حيث ترى بأن المسيرين لا يعملون دائما لصالح المساهمين لذا جاءت نظرية العقد لحل هذه المشكلة من خلال إستخدام عقود الحوافز (مكافآت عن الآداء، ملكية في الأسهم) و المراقبة (آليات رقابة قوية كمجلس إدارة قوي، القوانين و اللوائح...إلخ) لضمان بأن هؤلاء المدراء يستخدمون سلطتهم بشكل يحقق و يعظم مصالح المساهمين و أصحاب المصلحة الآخرين.

المطلب الثالث: الجهود الجزائرية في مجال حوكمة الشركات

منذ إستقلالها عرفت الجزائر سلسلة من الإصلاحات الهادفة إلى إحداث تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي و أدائها الإقتصادي، و لقد فرض دعم هذه الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي و البنك العالمي أن تكون مبادئ حوكمة الشركات أولوية قصوى ضمن هذه التعديلات ، خاصة و أنه تم ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الإقتصاد الجزائري، مثال عن ذلك تصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد، إلى جانب ذلك المناخ الإستثماري الغير مشجع، مما دفع بالدولة لتكوين لجنة سميت بلجنة الحكم الراشد، حيث يعتبر ميثاق الحكم الراشد الذي صدر سنة 2009 وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع في الإقتصاد الجزائري. [1]

الفرع الأول : بوادر حوكمة الشركات في الجزائر

إن أهم الخطوات المتخذة في الجزائر فيما يخص تطبيق مبادئ حوكمة الشركات و خصوصا الإفصاح و الشفافية، كانت في عام 2007 بالتحديد في شهر جويلية،عندما إنعقد ملتقى دولي بالجزائر العاصمة الذي يعتبر الأول من نوعه في البلاد حول الحكم الراشد، و ذلك بدعم السلطات العمومية الممثلة بوزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعات التقلدية، حيث شكل الملتقى نقطة بداية للشروع في إعداد نظام جزائري لحوكمة الشركات، تحت مسمى حوكمة الجزائر 2008 (Gouvernance Algérie 2008- GOAL 08-) من طرف منتدى رؤساء المؤسسات و دائرة النشاط و التفكير حول المؤسسة (Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise-CARE-)،و ذلك من أجل وضع قواعد إرشادية خاصة بالحوكمة في متناول المؤسسات الجزائرية تكون مبسطة و معترف بها دوليا، بناء على مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OECD) سنة 2004، أملا في جلب المزيد من الصرامة و الشفافية في تسيير هذه المؤسسات و الرقابة عليها. [2]

و في مايلي أهم بوادر الحوكمة في الجزائر:

1. إصدار ميثاق حوكمة الشركات

في إطار اكتشاف الطرق التي تهيئ و تشجع تطبيق الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال الجزائرية، و بهدف جذب الإستثمار الأجنبي المباشر، رفعت جمعيات و إتحادات الأعمال الجزائرية مبادرة في هذا المجال، و لقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح عام2007 في القطاعين العام و الخاص، بإنشاء

[1] صالحي محمد يزيد، **"أثر التدقيق الداخلي كالية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016، ص90

[2] بكيحل عبد القادر،**" أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08، العدد01، 2020،جامعة أحمد دراية، ص 204

مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا لجنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات(GCGF) و شركة التمويل(IFC) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائرية، كما أنه تم عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 ، أين أعلنت كل من جمعية كير (CARE) و اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية، و قد تم إعداد الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، و شركة التمويل الدولية، [1] و يتضمن الميثاق جزأين و ملاحق و التي يمكن توضيحها فيما يلي: [2]

- ✓ **الجزء الأول:** يوضح الدوافع التي جعلت من الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية، لاسيما تلك الصغيرة و المتوسطة الخاصة.
- ✓ **الجزء الثاني :** يحتوي على المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فهو يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة و المديرية التنفيذية) من جهة، و من جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك و المؤسسات المالية،و الممولون أو الإدارة، بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات و أساليب نقل الملكية.[3]
- ✓ **الملاحق :** و في ختام هذا الميثاق نجد ملاحق تجمع في الأساس، أدوات و نصائح يمكن للمؤسسات، اللجوء إليها بغرض الإستجابة لأي إنشغال واضح و دقيق[4].

2. **تأسيس الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد و مكافحته:** إن تأسيس و تنظيم هذه الهيئة و المهام المنوطة بها محددة وفقا للقانون 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته،حيث حددت المادة رقم 20 من نفس القانون مهام هذه الهيئة و المتمثلة فيما يلي: [5]

- ✓ تقديم توجيهات و كذا اقتراح سياسة شاملة فيما يخص الوقاية من الفساد
- ✓ وضع برامج تسمح بتوعية و تحسيس المواطنين
- ✓ جمع و إستغلال كل المعلومات التي يمكن أن تساعد على الكشف و الوقاية من وقائع الفساد
- ✓ التقييم الدوري للآليات القانونية و الإجراءات الإدارية
- ✓ تلقي التصريحات بالممتلكات الخاصة بالمنتخبين المحليين و كذا التصريحات الخاصة ببعض الأعوان العموميين الذين يشغلون مناصب حساسة في الدولة
- ✓ الإستعانة بالنيابة العامة بهدف جمع الأدلة و مباشرة تحريات حول وقائع الفساد
- ✓ تأمين التنسيق و متابعة النشاطات و الأعمال في الميدان
- ✓ السهر على تعزيز التنسيق بين القطاعات

---

[1] سفيان خلوفي و أخرون ، **"تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في اطار ميثاق الحكم الراشد- دراسة حالة شركة آن سي أي رويبة الجزائر (مارس 2013- جويلية 2020)"**، مجلة التنظيم و العمل، المجلد 10، العدد4، 2021،جامعة معسكر، ص63

[2] زعيش محمد، خياري زهية،**"واقع تطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة حالة مؤسسة ادوغ بعنابة، الجزائر"**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية و الإقتصادية، المجلد 4، العدد 11، 2019، جامعة القدس،ص69

[3] علي عبد الصمد عمر، **" إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر-"**، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، 2013، جامعة قصدي مرباح ،ورقلة، ص41

[4] عكسة أحلام، سعادة فاطمة الزهراء،**" مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر NCA رويبة نموذجا"**، مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 3، العدد1، 2019، المركز الجامعي أفلو، ص80

[5] ميلودي محمد كريم، **"واقع و تحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر"**، دراسات إقتصادية، المجلد 12، العدد 3،2018، جامعة زيان عاشور، جلفة، ص150

✓ الحث على كل النشاطات الخاصة بالبحوث و تقييم الأعمال المنجزة

3. إطلاق مركز حوكمة الشركات : بناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر عام 2010 في شهر أكتوبر بالجزائر العاصمة،تأسس هذا المركز ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الإلتزام بمواد الدليل الذي تم إصداره عام 2009 من قبل جمعية CARE و اللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر، و كذا من أجل الإعتماد على أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، و رفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، و يعتبر إطلاق هذا المركز بمثابة فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار إلتزامه بتحسين البيئة الإقتصادية في البلاد، و تحسين قيم الديمقراطية، بما فيها الشفافية و المسؤولية.[1]

4. تبني برنامج الإتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر : بمبلغ 10 ملايين يورو تبنى الإتحاد الأوروبي برنامجا لدعم الحوكمة في الجزائر، و ذلك في إطار برنامج دعم الشراكة و الإصلاح و النمو الشامل(الربيع)،حيث يرمي هذا البرنامج الجديد إلى تعزيز مؤسسات الحكم في المجالين الإقتصادي و السياسي، و يهدف كذلك إلى تعزيز سيادة القانون بما في ذلك الوصول إلى العدالة و تعزيز مكافحة الفساد و تشجيع مشاركة جميع المواطنين في التنمية و تحسين متابعة إدارة المالية العامة.[2]

و كإستكمال لمتطلبات تجسيد الحوكمة على أرض الواقع في الجزائر، كان من الضروري إصلاح النظام المحاسبي في البلاد، و هذا ما تم فعلا مع صدور قانون رقم07-11 في 25 نوفمبر2007، المتعلق بـ " النظام المحاسبي الماليSCF"، و الذي دخل حيز التنفيذ بداية عام 2010، وقد نصت المادة السادسة من هذا القانون على الإطار العام لإعداد و عرض القوائم المالية وفق معايير دولية، الذي أدى إلى توحيد الممارسات الوطنية مع ما تقتضيه التحديات الدولية و تماشيا مع مبدأ حوكمة الشركات، التي تهدف أساسا إلى تعزيز الإفصاح في القوائم المالية بكل شفافية و عدالة لمختلف الأطراف و أصحاب المصالح مع المؤسسة.[3]

فلقد كان إصدار نظام مالي محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية و معايير الإبلاغ المالي(IAS/IFRS)، بمثابة دعامة لتطبيق حوكمة الشركات و تحسين الممارسات المالية و المحاسبية في الجزائر.[4]

الفرع الثاني: مبادئ الحكم الراشد في الجزائر

تقوم حوكمة الشركات بالجزائر، وفقا لميثاق الحكم الراشد، على أربعة مبادئ أساسية تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا، و هي مرتبطة و لايمكن الفصل بينها، حيث تشكل مربعا سحريا

[1] بن شيخ سارة، ناريمان بن عبد الرحمان، **" واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية "**، الرابط الإلكتروني: http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/7602، تاريخ الاطلاع: 2023/08/14، الوقت: 18:39، ص661

[2] زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، وئام حمداوي،**"تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر"**، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، المجلد1، العدد1، 2017، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، ص211

[3] كروش نور الدين و أخرون، **"حوكمة الشركات كالية للحد من الفاقد الضريبي في الجزائر"**، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد23، العدد01، 2020،جامعة الجزائر3،ص400

[4] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد،**" تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي و الإداري: قراءة تحليلية"**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،مجلد 5، العدد1، 2018،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص98

يجعل من الحكم الراشد خيار الفوز في كل الظروف[1]، و الجدير بالذكر يعتبر الإلتزام بمبادئ " ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة" تطوعي و غير ملزم و هو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة بعث مبادئ للحوكمة على المستوى الداخلي للشركة و دعمها و إستخدامها و عموما يحتوي هذا الميثاق على جزئين و هما: [2]

- ✓ جزء أول يوضح الأسباب التي أدت إلى بروز مفهوم الحوكمة و أهمية الشركات الجزائرية
- ✓ جزء ثاني يبرز العلاقات بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة

وتتمثل هذه المبادئ الأربعة فيما يلي و هي موضحة كذلك في الشكل رقم (1- 6) أدناه :[3]

1. الشفافية : بمعنى أن جميع الحقوق و الوجبات و كذلك الصلاحيات و المسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة و جلية للجميع.

2. الإنصاف : بمعنى أن يكون توزيع الحقوق و الواجبات بين الأطراف الفاعلة و كذلك الإمتيازات و الإلتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة و عادلة .

3. المسؤولية: تعني مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة و ليست مقسمة.

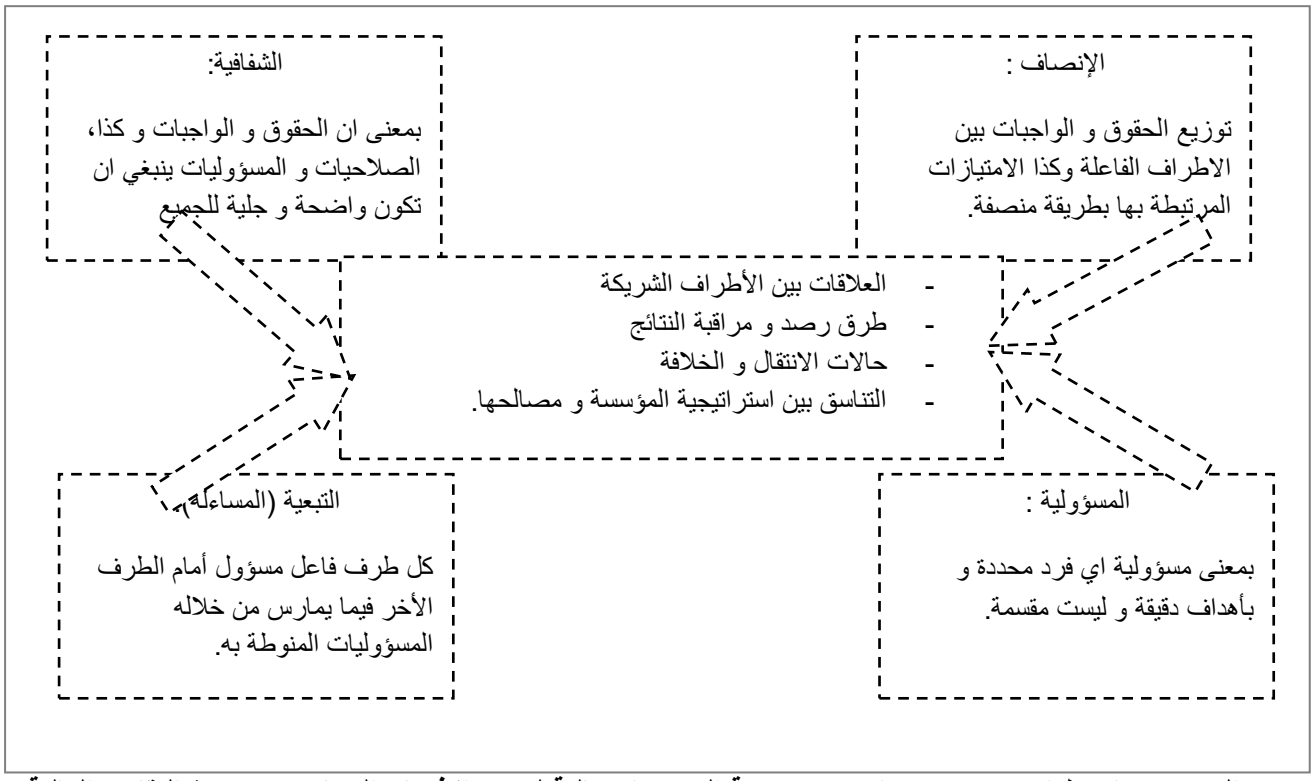
4. التبعية(المحاسبة): يعني أن كل طرف فاعل يعتبر مسؤول أمام الأخر فيما يمارس من خلال المسؤولية المنوط به.

[1] زعيش محمد، خياري زهية،**" واقع إلتزام المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بتطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات الجزائري- دراسة إستقصائية لعينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية عنابة-"**، مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، المجلد13، العدد02، 2019، جامعة محمد خيضر، بسكرة،ص29

[2] سفير محمد، بوبكر مصطفى،**" حوكمة الشركات"**، بدون طبعة، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر،2018، ص139

[3] صالحي محمد يزيد، بن بريكة عبد الوهاب، **" واقع حوكمة الشركات في الجزائر دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر"**، 2016، الرابط الإلكتروني : http://archives.univ-biskra.dz/handle/123456789/ ،تاريخ الإطلاع:2023/08/12،الوقت:19:12 ص 6

الشكل رقم (1- 6) : مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر



المصدر: فاتح بلواضح ، محمد براق ، **" حوكمة المؤسسات كالية لتعزيز الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية لغرض إدارة المخاطر- دراسة تجربة أن سي أ رويبة في مجال حوكمة المؤسسات-"** مجلة الإصلاحات الإقتصادية و الإندماج في الإقتصاد العالمي، المجلد12، العدد25، 2018،المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،ص 286.

الفرع الثالث: تحديات و أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

كغيرها من البلدان تسعى الجزائر إلى تبني نظام حوكمة الشركات، كخطوة منها نحوى بناء إقتصاد فاعل قائم على ممارسات سليمة، غير أن هذه الخطوة تخللتها بعض العراقيل و التحديات التي يمكن التطرق إليها في الآتي :

أولا عوائق حوكمة الشركات في الجزائر: تواجه حوكمة الشركات في الجزائر عدة مشاكل خاصة و التي يمكن ذكرها في النقاط التالية :[1]

1. **علاقة المؤسسة بالبنك :** تشتكي العديد من المؤسسات من صعوبة الحصول على قرض بنكي،و ذلك راجع إلى أن البنوك تشتكي هي الأخرى ضعف رأسمال هذه المؤسسات أو حساباتها (السابقة أو المتوقعة) التي لا تعكس الحقيقة الإقتصادية لهذه الأخيرة و هذه تعتبر مشكلة واسعة الإنتشار .
2. **مشكلة جذب مستثمرين خارجيين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية:** نظرا للحذر الذي يبديه أقلية المساهمين الذين يخشون فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير المؤسسة بالنظر إلى الأغلبية، فإن في الجزائر ليس هناك تجميع كاف لتجارب ناجحة فيما يخص فتح رأس المال.

[1] عثمان عثمانية، **" تحديات حوكمة الشركات بالجزائر"**، رماح للبحوث و الدراسات، بدون مجلد، العدد 20، 2016، مركز البحث و تطوير الموارد البشرية رماح، الأردن، ص338

3. **علاقة الثقة مع الإدارة الجبائية :** توسع مع الوقت علاقة حذر لدى المؤسسة الجزائرية، خاصة من الإدارة الجبائية.
4. **غموض العلاقة بين المساهمين:** الكثير من المؤسسات الجزائرية تعرف نزاعات داخلية بين المساهمين، و التي تعطي مفهوما سلبيا لفكرة الجمعية.
5. **غموض العلاقة بين المساهمين و المسيرين :** إن قبول المسيرين التنفيذيين من غير المساهمين، و فضلا عن ذلك ليسوا أعضاء نواة العائلة المؤسسة أدى نوعا ما إلى خلق وضعية جديدة في عدة مؤسسات، مما طرح ذلك مشكل الثقة و الإمتياز و الأجر، كما و يشوبها عدم إستقرار الإطار المسير الغير مساهم أو الغير منتمي للعائلة.
6. **غموض المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:** تعاني العديد من المؤسسات من تمييع المسؤوليات أو تركيزها المبالغ فيه.
7. **مشاكل إنتقال الإستخلاف:** لا تستطيع الأغلبية الساحقة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تجاوز عقبة غياب المؤسس بسهولة.

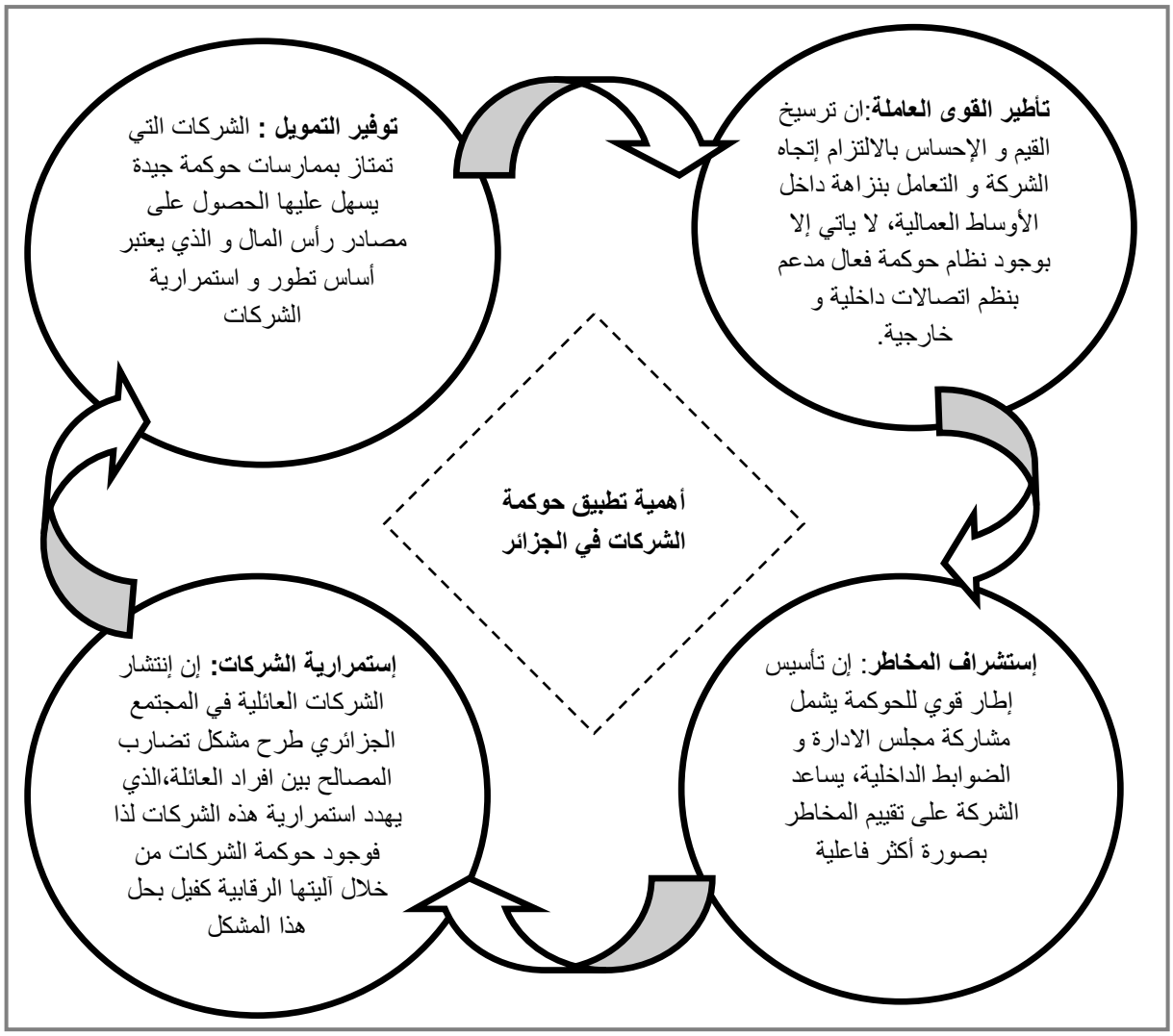
ويكمن أكبر عائق يواجه تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر هو محدودية ثقافة المجتمع و قلة الوعي الجماهيري بأهمية الحوكمة في إرساء إقتصاد متطور مبني على الشفافية و الإفصاح.[1]

ثانيا أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر : للتعزيز القدرات التنافسية للشركات الجزائرية و للحفاظ على إستمراريتها و تطورها، إتجهت الجزائر نحوى الإستثمار في مجال حوكمة الشركات، أملا منها لتحقيق الشفافية و الإفصاح و تعزيزا لإجراءات الرقابة، فوجود و تطبيق حوكمة الشركات يعتبر حلا لعدة مشاكل و تحديات قد تواجه أي إقتصاد.

و الشكل التالي يلخص أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر من خلال أربع نقاط مهمة .

[1] كرمية نسرين، فيصل بن عايض الروقي،**"أهمية و أثر المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات على بورصة الجزائر- دراسة تحليلية انتقادية-"**مجلة الميادين الإقتصادية،المجلد3،العدد1، 2020،جامعة الجزائر 3، ص158

الشكل رقم(7-1) : أهمية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على كرمية نسرين، فيصل بن عايض الروقي،**"أهمية و اثر المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات على بورصة الجزائر- دراسة تحليلية انتقادية-"** ، مجلة الميادين الإقتصادية، المجلد3، العدد1، 2020، جامعة الجزائر3، ص158.

المبحث الثالث : آليات حوكمة الشركات و أهم نماذجها

أثبتت الدرسات الحديثة، أن من أجل بناء مزيج حوكمة أكثر فعالية،لابد من توفر مجموعة من آليات و الميكانيزميات الخاصة بالحوكمة و المتعلقة بالبيئة الداخلية و الخارجية للمؤسسات و الشركات، و التي تعزز أدائها الرقابي و الإقتصادي. حيث يمكن لآليات الرقابة الخارجية أن تحفز آليات الحوكمة الداخلية لتعزيز شفافية الشركات فهي تعمل كعنصر أساسي لتأسيس بيئة مؤسسية تضمن حسن سير المؤسسات و الشركات وترفع من قيمتها.[1]

[1]Ali Uyar et all , **« The mediating role of corporate governance between public governance and logistics performance :International evidence »,**transport policy,volume109, 2021, p39

المطلب الأول: آليات الحوكمة الداخلية

بالتركيز على نظرية الوكالة المبنية على الفكرة الإدارية الأساسية القائلة بأن الفصل بين الملكية و الإدارة (كما و هي سمة الشركات الحديثة)، من المحتمل أن يؤدي إلى أفعال المصلحة الذاتية من قبل أولائك الذين يسيطرون على الإدارة، بحيث عندما يكتسب المديرون السلطة في الشركة، فقد يبدأون في إتخاذ قرارات من شأنها أن تفيد أنفسهم، و بتالي إستدعى هذا الشيء الحاجة إلى وضع بعض آليات المراقبة الداخلية موضع التنفيذ.[1]

و في هذا المطلب سنتطرق للحديث عن هذه الآليات الداخلية و التي تعتبر أساسية في منظومة الحوكمة .

الفرع الأول : مجلس الإدارة

يعتبر إحدى أهم آليات الحوكمة الداخلية، لمكانته الكبيرة في هيكل الشركة، و بناءا على نظرية الوكالة، تعد الرقابة على إدارة الشركة و حماية مصالح أصحاب المصلحة فيها الهدف الرئيسي لمجلس الإدارة ، [2] إذ يلعب هذا المجلس دورا متزايد الأهمية في نمو الشركات من خلال توفير الموارد عبر رأس المال البشري و رأس المال العلائقي* بالإضافة إلى دوره في المراقبة[3] فهو يقع على قمة التسلسل الهرمي للشركة و يعرف بأنه الهيئة الإدارية العليا التي تشرف على قرارات الأعمال و عمليات الشركة، يعتبر كذلك هيئة رسمية قانونية، يسهر على حوكمة الشركة التي يخدمها و لا يساهم مجلس الإدارة في النشاط الروتيني للشركة، بل يقف خلف مختلف العمليات التي تتم يوميا من خلال تقديم النصح و الإرشاد، و يقوم المجلس بتمثيل المساهمين في الشركة، فهو يحكم و يسيطر على المدير التنفيذي أو المدير المحاسبي،و بلا شك يعنى مجلس الإدارة بمهمة إئتمانية تتمثل في الرقابة على الشركة، كما يمكن أن توكل إليه أدوار أخرى كالقدرة على عزل مسير الشركة، مهمة الرقابة و التدقيق في القرارات المهمة التي يتخذها المسير و غيرها.[4] فمن منظور نظرية الوكالة، يمثل مجلس الإدارة آلية مراقبة رئيسية تستخدم للتخفيف من أي خسارة مدمرة لمساهمي الشركة و بتالي السيطرة على مشكلة الوكالة.

يتلقى مجلس الإدارة صلاحياته فيما يتعلق بالرقابة الداخلية و القرارات الأخرى من مساهمي الشركة، و هذا يجعل مجلس الإدارة في قمة السيطرة على القرار داخل هيكل الشركة، إذ يتمتع هذا المجلس بسلطة الحد من أي خسارة تنشأ عن مشكلة الوكالة لأنه يتحمل المسؤولية النهائية ضمن إطار الوكالة لتوفير آلية منخفضة التكلفة نسبيا لإستبدال أو إعادة طلب الإدارة العليا. كما و يتحمل أيضا المسؤولية النهائية عن جميع القرارات الإستراتيجية للشركة في أداء الواجبات المستحقة لجميع أصحاب المصلحة في المجتمع.[5]

---

[1] Jin sun ahn et all, **« Narcissistic CEOs and corporate social responsibility : does the role of an outside board of directors matter ? »,** International journal of Hospitality management,volume85,2020,p3

[2] Zouhour EL-Abiad et all, **« formulation of a corporate governance index for banking sector :the GIB.X62 »,** heliyon,volume 9, 2023,p2

[3] Jaideep chowdhury et all, **« When is the board's two cents worth more ? the relationship between board of directors' pay and firm performance under contingencies »,j**ournal of business research, volume 167,2023,p1

* يشبه نوعا ما رأس المال الاجتماعي و يشير إلى علاقات الثقة بين مختلف العاملين و حتى المالكين داخل المنظمة، و التي تؤدي إلى تحسين الأداء و تؤثر بشكل ملحوظ على قدرة المنظمات للوصول إلى النجاح، من خلال تعزيز المعرفة، إذ يؤدي إلى تقليل حالة عدم التأكد و زيادة التجانس بين المستويات التنظيمية كافة.

[4] محمد الشريف بن زاوي،**" حوكمة الشركات و الهندسة المالية"**،مرجع سبق ذكره، ص81

[5] Grant richardson et all **, « the impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness : An empirical analysis »**,J.Account.public policy,volume 32, Issue 3, 2013, p71

1. تعريف مجلس الإدارة :

يحضى مجلس الإدارة بعدة مفاهيم تشرحه و تفسره، بحيث لا نجد له مفهوم أكاديمي مخصص أو تعربف موحد و لكن يمكننا تعريفه و بشكل مبسط على أنه الهيئة الأساسية في الشركة، فهو يتولى إدارتها و يسير أعمالها، تحقيقا للمشروع الذي قامت من أجله،حيث يتألف من مجموعة من الأعضاء يعينون من بين المساهمين، إما في نظام الشركة بالنسبة لأول مجلس إدارة، أو ينتخبون في الجمعية العامة، و في الحالتين يكون تعيينهم أو إنتخابهم لمدة محدودة. إن هذه المجالس تزداد أهمية في الشركات بإعتبار ها العصب الرئيسي لها، و ذلك لأن الجمعيات العامة غالبا لا يمكنها متابعة نشاطات الشركة،خاصة الإدارية منها، كونها لا تنعقد إلا في فترات متباعدة، فتفوض السلطة الكاملة إلى هذا المجلس للقيام بأعمال الشركة،و إتخاذ القرارات بشأنها. [1]

2. هيكل مجلس الإدارة و تكوينه

تتكون عضوية مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين و أخرين مستقلين غير تنفيذين، , فالأعضاء التنفيذيين يشرفون على المهام و الأعمال اليومية للشركة، فهم على دراية تامة بطبيعة عمل الشركة، كما يمتازون بمهارات و إمكانيات عالية ويعملون بدوام كامل في الشركة، في حين أن الأعضاء الغير تنفيذيين مهمتهم الرقابة على قرارات الأعضاء التنفيذيين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة لخبرتهم في المجال ،فهم أعضاء من خارج الشركة قد يكونو مستقلين تماما أو غير مستقلين،يمكن القول بأن الأعضاء المستقلين هم أعضاء لاتربطهم أي صلة مباشرة بالشركة أو مع أي طرف من أطرافها، إذ يكونو مستقلين في أحكامهم و قراراتهم. فبطبيعة الحال لضمان فعالية و كفاءة عمل مجلس الإدارة لا بد له أن يمتاز بـإشراف مستقل و ذلك من خلال وجود أعضاء مستقلين، و أن يكون لديه القدرة على المنافسة، و نعني بالمنافسة هنا منافسة الأعضاء فيما بينهم، لإستبدال الأعضاء الغير الفعالين و الإبقاء على من هم قادرين على وضع إستراتجيات تقود الشركة نحو النمو و النجاح.[2]

و تجدر الإشارة بأنه لا توجد صيغة مناسبة لتحديد عدد أعضاء مجلس الإدارة الذي يجب أن يكون في الشركة، فهو يختلف من شركة لأخرى و كما تحدد قوانين بعض الدول الحد الأدني و الحد الأقصى لعضوية مجلس الإدارة،[3] و على العموم فإن هيكل مجلس الإدارة بشكل عام يتكون من أعضاء تنفيذيون و أخرين غير تنفيذين مستقلين و هذا ما تطرقنا له سابقا و يوضحه الجدول رقم (1- 3).

---

[1] إلياس ناصيف، **" موسوعة الشركات التجارية الجزء العاشر: الشركة المغفلة- مجلس الإدارة-"**،الطبعة الأولى، توزيع مكتبة الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان،2008،ص11

[2] وليد وائل أحمد عبد القادر،**" أثر خصائص مجلس الادارة في ممارسات المحاسبة الابداعية(دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان) "**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة جرش، الأردن،2022، ص 40

[3] ACCA,**« Corporate governance : the board of directors and standing committees »** , business and technology(BT),technical articles, disponible sur le site : https://www.accaglobal.com, consulté le 12/09/2023, à 11:33,p4.

الجدول رقم (1- 3) : هيكل مجلس الإدارة

هيكل مجلس الإدارة	
مدراء تنفيذيون	موظفون بدوام كامل في الشركة، و ترتبط مهامهم بالسياسات العامة و خطط العمل المهمة في الشركة، حيث يكونون مسؤلين على الشؤون المالية و تكنولوجيا المعلومات، نظم المعلومات و التسويق و ما إلى ذلك.
مدراء غير تنفيذيين	ليسو موظفين في الشركة و لا يشاركون في إدارتها اليومية، فهم أعضاء في مجلس الإدارة قد يكونوا مستقلين أو غير مستقليين، و يساهمون في تقديم الخبرة الخارجية الإضافية و المعلومات و الرأي الخارجي الذي قد يكون أكثر موضوعية، كما يمكن أن يكونو مصدرا جيدا لتوفير الإتصالات الخارجية للشركة.

المصدر من إعداد الطالبة بالإعتماد على قاسمي كمال، سعود وسيلة، **" دور مجلس الإدارة في ظل تبني الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الإقتصادية دراسة حالة بنك البركة الإسلامي – البحرين-"**، معارف،المجلد11، العدد 20، 2016، جامعة بويرة، ص238

و بنسبة للقانون التجاري الجزائري و وفقا لنص المادة 610 فإن مجلس الإدارة يتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل و 12 عضو على الأكثر ، و يجوز في حالة الدمج أن يتجاوز هذا العدد لكن بشرط ألا يتعدى أربعة و عشرون عضوا، و هذا يعني أنه يمنع تشكيل مجلس الإدارة بأقل من (3) أعضاء و الذي هو الحد الأدني كما لا يجوز أن يتجاوز الحد الأعلى و هو (12) عضوا و (24) في حالة الدمج ،و يتم تعيينهم من طرف الجمعية العامة للمؤسسين أو الجمعية العامة العادية لمدة متفق عليها حسب القانون الأساسي، و هذا ما أشارت إليه المادة 611 من القانون التجاري الجزائري [1]فوفقا لهذه المادة يتم تحديد عضوية المجلس في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك (6) ست سنوات.[2]

كما يلزم القانون رئيس مجلس الإدارة على غرار أعضاء المجلس أن يكون من بين المساهمين في رأس مال الشركة ، و ذلك إستنادا إلى مبدأ إرتباط الحق في الإدارة بملكية رأس المال [3]

3 . مسؤوليات و وظائف مجلس الإدارة

من خلال المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات التي حددته منظمة التعاون الإقتصادي و التنمية (OCED) عام 2004 فإن وظائف و مسؤوليات مجلس الإدارة تكمن فيما يلي:[4]

- ✓ يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملو على أساس من المعلومات الكافية وبحسن النية، مع العناية الواجبة و بما يحقق مصلحة المؤسسة و المساهمين

[1] قاسمي زهيرة، لغنج إمباركة،**" المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الإدارة في شركة المساهمة –قراءة في نصوص القانون التجاري الجزائري-"**، مجلة قضايا معرفية،المجلد2، العدد3، 2022، جامعة زيان عاشور، الجلفة،ص59

[2] المادة 611 من القانون التجاري الجزائري، القسم الثالث، **"إدارة شركة المساهمة و تسييرها "**

[3] توفيق فرحات، رشيد مسعودي، **"النظام القانوني لرئيس مجلس إدارة شركة المساهمة"**، دائرة البحوث و الدراسات القانونية و السياسية، المجلد 6، العدد2، 2022، المركز الجامعي عبد الله مرسلي، تيبازة، ص280

[4] بوفاتح بلقاسم، لعروس لخضر،**" دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات"**،مجلة المقريزي للدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد1، العدد2، 2017،المركز الجامعي بأفلو،ص 47

- ✓ إذا كانت القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين و بطرق مختلفة فإنه على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة و متساوية،
- ✓ ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، مع الأخذ بعين الإعتبار مصالح و إهتمامات أصحاب المصلحة.

كما و تشمل وظائف مجلس الإدارة كذلك على: [1]

- ✓ و ضع(أو على الأقل الموافقة على) أهداف الشركة و إستراتيجياتها
- ✓ التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين
- ✓ تحديد المسؤوليات و مساءلة الإدارة
- ✓ تحديد المكافآت و الحوافز للتنفيذيين
- ✓ وضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف و المراقبة على أداء الرئيس التنفيذي
- ✓ تحديد أهداف واضحة من أجل الإشراف و كذا مراقبة تقدم الشركة
- ✓ النظر في خطط التوسع و المشروعات الكبرى للشركة
- ✓ النظر في كافة السياسات المحاسبية و البيانات المالية
- ✓ النظر في المعاملات المالية الكبرى(زيادة رأس المال، و الإقتراض، و غيرها)
- ✓ وضع المبادئ التوجيهية بشأن الإتصالات الخارجية
- ✓ الإجتماع بشكل منتظم لتنفيذ مهامه
- ✓ ضمان إنجاز الشركة لإلتزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية و الشفافية.

الفرع الثاني: اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة

تقع على عاتق مجالس الإدارة مسؤولية إئتمانية في التصرف نيابة عن المساهمين، فمن الناحية العملية يقوم هذا المجلس بتفويض معظم المسؤوليات إلى لجان يتم تشكيل بعضها للقيام بمهمة محددة، و البعض الأخر تعتبر لجان دائمة في مهام محددة بشكل دقيق ،حيث تقوم مجالس الإدارة بإتخاذ قرارات مهمة من خلال هذه اللجان. و هناك أدلة على أن تفويض المسؤوليات لهاته اللجان يسهل الإدارة الفعالة و الجيدة ،و يختلف عدد هذه اللجان ووظائفها عبر إختلاف الشركات، فعلى سبيل المثال تضم الشركة المتوسطة ثلاث لجان فقط، و أكثر اللجان شيوعا هي لجنة التدقيق ، لجنة التعيينات، لجنة التعويضات..الخ حيث ترتكز لجنة التدقيق على تعيين مدققين مستقلين و إدارة الأداء المالي الداخلي، و توصي لجنة التعيينات بترشيح و تعيين مديرين جدد في مجلس الإدارة، و تتعامل لجنة التعويضات مع التعويضات و المزايا للمديرين التنفيذيين، و بتالي يمكن بذلك للمديرين التأثير بشكل مباشر على رواتب الرئيس التنفيذي و ترشيح المديرين الجدد، و جودة التقارير المالية و ما إلى ذلك إذا كانوا يعملون في مجموعات أصغر ذات مسؤوليات محددة أساسا لهذه المهام. لذا فإن تشكيل لجان مجلس الإدارة يعد أمرا مهما للحوكمة المؤسسية[2]

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة **" تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط و شمال إفريقيا: تجارب و حلول"**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، 2011، ص58

[2]Colin P.Green, Swarnodeep homroy, **« Female directors, board committees and firmperformance »,**European Economic Review, volume102, 2018,p 24

و فيما يلي سيتم التطرق لأهم اللجان المنبثقة من مجالس الإدارة و التي يمكن أن نجدها في مختلف الشركات و المؤسسات.

1. لجنة التدقيق (المراجعة)

لقد أدى إنفصال ملكية الشركة عن إدارتها إلى خلق ما يطلق عليه بمشكلة الوكالة (Agency problem)،و التي ناقشناها سابقا حيث تعني تعارض مصالح المديرين التنفيذيين مع طموحات المساهمين، و إستغلال بعض المديرين التنفيذيين للسلطات الممنوحة لهم، للقيام بأعمال غير أخلاقية متنافية مع الأسس القانونية لتحقيق مكاسب شخصية[1] كما أن التوسع في التحريف المالي الذي أدى إلى إنهيار العديد من الشركات و عدم فاعلية التدقيق الخارجي من جهة أخرى، أكسب إدارة الشركات أهمية كبيرة و التي تركزت من خلال لجان المراجعة و إلتزاماتها لتوسيع مصداقية البيانات المالية[2] فبإعتبارها آلية لحوكمة الشركات، تستطيع هذه اللجنة أن تلعب دورا حاسما في التخفيف من إكتناز المديرين لأخبار السيئة،[3] و بالنظر للتطورها التاريخي نجد أنه يمكن إرجاع أصل هذه اللجنة إلى تداعيات إحتيال الشركة الأمريكية (McKesson and Robbins) في أواخر الثلاثينيات [4]،حيث كانت الولايات المتحدة من الدول الأوائل التي بادرت بإنشاء هذه اللجنة، إذ أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) في عام 1972 الأمر بقرار تكوينها في شركات المساهمة لحماية مصالح المساهمين و المستثمرين، و في عام 1976 أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان المراجعة في شركات المساهمة، و في عام 1978 أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عدة توصيات التي كانت أهمها هي إلزام الشركات المدرجة بها بتكوين لجنة للمراجعة، كما أنه تم إصدار في وقت لاحق معيار رقم 61 الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة و المحاسب القانوني.[5]

وفي عام 1992 كان تشكيل لجان المراجعة حتميا في بريطانيا ، وذلك نتيجة لأخذ بتوصيات لجنة (Cadbury) ، التي ألزمت شركات المساهمة بتكوين لجان المراجعة ضمن هياكلها خلال السنتين القادمتين،[6]و ذلك كخطوة مهمة لرفع معايير حوكمة الشركات، و في عام 2002 حفزت سلسلة من الإخفاقات و الإنهيارات المفاجئة لشركات بارزة في الولايات المتحدة كشركة Enron و Worldcom، المشريعين الأمريكيين للسعي من أجل حماية و إعلام المستثمرين بشكل أفضل من خلال تمرير قانون Sarbanes-Oxley [7] الذي جاء بالعديد من الإصلاحات لتعزيز ما يسمى بحوكمة الشركات التي أصبح

---

[1] مجدى محمد سامي،**" دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"**،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد2، 2009،جامعة الإسكندرية، ص16

[2] Lubna javed Rizvi et all**, « the development of audit committees- a review of the literature on theoretical and global perspective »**,journal of management research,volume10, no2,2018,p87.

[3] Meeok cho et all, **« Audit committee accounting financial expertise and stock price crash risk »**,international review of financial analysis,volume90,2023,p1

[4] Chaudhry Ghafran,Noel O'Sullivan, **« The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence ».** International Journal of Management Reviews , vol 15,p384

[5] عوض بن سلامة الرحيلي، **" لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد و الإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، المملكة العربية السعودية، ص194.

[6] حمزة بوسنة، **" أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة اضافية"**، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد6، العدد 2، 2020، جامعة بشار،ص735

[7] J.christopher westland, **« the information content of sarbanes-Oxley in predicting security breaches »,**computers & security,volume 90, 2020,p3

المستثمرون و الأطراف الفاعلة مع المؤسسات و الشركات ينادون بها[1]حيث فرض القسم رقم 301 من هذا القانون مسؤولية تعيين المدقق الخارجي للجنة المراجعة وكذا تم فرض توجيه تقرير المراجعة النهائي إلى هذه اللجنة .[2]وذلك تحقيقا للمزيد من الإفصاح و الشفافية.

و على العموم كان تشكيل لجان المراجعة في أغلب دول العالم نتيجة لفشل و إنهيار الشركات بها، أما في الجزائر فلا زال المشرع الجزائري يعد تشكيلها غير الزامي و تم إعتبارها جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة،[3] فعلى الرغم من صدور ميثاق الحكم الراشد الذي أوصى بتشكيل هذه اللجنة لمساعدة مجلس الإدارة في إتخاذ القرارات و الإشراف على عملية التدقيق و المراقبة المالية للمؤسسات، إلا أنه لم يلزم الشركات بها، و يظهر هذا ضمنيا في المادة 622 من القانون التجاري الجزائري و كذا من خلال صدور القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، و القانون 10-01 المنظم لمهن المحاسبة و المراجعة و الخبرة المحاسبية، و المقرر رقم 002- 16 المتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق، و قبل ذلك التعليمة رقم 3 التي أصدرها بنك الجزائر سنة 2002 و التي حددت في المادة 2 منها إمكانية تشكيل لجان المراجعة في المؤسسات المالية و البنوك.[4]

1.1. تعريف لجان التدقيق (المراجعة):

من الناحية النظرية لا يوجد تعريف موحد للجنة التدقيق فقد عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين(1992) The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) على أنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ،و تعد لجنة المراجعة "التدقيق" كحلقة وصل بين المراجعين و مجلس الإدارة، و تتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، و نطاق و نتائج المراجعة، و كذلك الرقابة الداخلية للشركة، و جميع المعلومات المالية المعدة للنشر "[5] في حين عرفها المجمع الأمريكي (AICPA) بأنها" لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين و ذلك لإختيار المدققين الخارجيين و مناقشة عملهم و علاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية " [6]كما تعرف أيضا بأنها " لجنة تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين لغرض زيادة مصداقية و موثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين و المستثمرين و لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة و فاعلية و لدعم إستقلالية المدقق الداخلي و الخارجي فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية و ما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق"[7]

---

[1] يونس زين، **"أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال مراجع الحسابات"**، مجلة رؤى إقتصادية، المجلد 4، العدد4، 2014، جامعة الوادي، ص 34

[2] لشلاش عائشة، بوعلي هيشام، **" لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري"**، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد3، العدد1، 2017، جامعة طاهري محمد، بشار، ص178

[3] حسياني عبد الحميد، صلاح حواس،**" أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 6، العدد1، 2013، جامعة الوادي،ص232

[4] يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله،**" أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي و الإداري"**، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد5، العدد 2، 2019، جامعة بشار،ص 1167

[5] عوض سلامة الرحيلي،**" لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية"**، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد1، 2008،جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، ص193

[6] كربوعة أسماء،**" لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات"**،دراسات إقتصادية،المجلد12، العدد2، 2018،جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 245

[7] ريباز سالار عبد الرحمن و أخرون، **"أثر لجنة التدقيق على مصداقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات"**، مجلة جامعة كرميان، المجلد 9، العدد4، 2022، العراق، ص 754

2.1. وظائف و مسؤوليات لجنة المراجعة: تعمل لجنة المراجعة في عدد من الوظائف المتشعبة إذ يمكن أن نصنفها في المجالات الأساسية التالية: [1]

- القوائم المالية و التقارير (Financial Statements & Reporting) من خلال مسؤوليتها في مراجعة التقارير السنوية و نتائج المراجعة
- التخطيط لعملية المراجعة (Audit planning)، من خلال مراجعة خطة و أعمال قسم التدقيق، و كذا المساهمة في إختيار و تعيين المراجع الخارجي
- الرقابة الداخلية و التقييم(Internal Control & Evaluation)، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و حماية أصول الشركة.

2. لجنة المكافآت و التعينات : ويمكن التطرق لمفهوم هاته اللجنة وفق الآتي:

1.2.لجنة المكافآت: تقرر هذه اللجنة مكافآت المديرين التنفيذيين، و أحيانا كبار المسؤولين التنفيذيين الآخرين، و هي مسؤولة عن صياغة سياسة مكتوبة للأجور تهدف إلى جذب المواهب المناسبة و الإحتفاظ بها،كما أنها مسؤولة عن تحديد الأشكال التي ينبغي أن تتخذها المكافآت. ويجب أن تتكون هذه اللجنة بالكامل من مديرين مستقلين غير تنفيذيين، بما يتوافق مع المبدأ القائل بأن المديرين التنفيذيين لا ينبغي أن يكونوا في وضع يسمح لهم بتحديد أجورهم، و من المسلم به عموما بأن مكافآت الإدارة التنفيذية يجب أن يتم هيكلتها بطريقة تحفزهم على تحقيق الأهداف طويلة المدى للشركة، لذلك يتعين على لجنة المكافآت أن تقدم راتبا أساسيا تنافسيا و مزايا إضافية أخرى (تجذب هذه العناصر الأشخاص ذوي الكفاءة و تحتفظ بهم)، بالإضافة إلى المكافآت المرتبطة بالأداء مثل المكافآت المرتبطة بالأهداف المتوسطة و الطويلة الأجل، خيارات الأسهم و إستحقاقات التقاعد النهائية (غالبا ما تخضع للحد الأدنى من متطلبات مدة الخدمة)[2]

2.2. لجنة التعينات (الترشيحات): تتولى تعيين أعضاء مجلس الإدارة و الموظفين من خلال إختيارهم من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم و خبراتهم مع المهارات و الخبرات المحددة من الشركة، و لضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة و بقية الموظفين لابد لهذه اللجنة أن تقوم بالواجبات التالية :[3]

- أن تقوم لجنة التعينات بالتنسيق مع مجلس الإدارة و بمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات و الخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة و الموظفين المطلوبين
- يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن حصولها على أفضل المرشحين المؤهلين،
- أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة بإستمرار
- يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة الشاغرة و المطلوبة، و دعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين

---

[1] حواس صلاح، حسياني عبد الحميد،**" لجان المراجعة و تطورها في ظل القوانين و التقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي و المحلي"**، مجلة علوم الإقتصاد و التسييرو التجارة، المجلد 3، العدد28، 2013، جامعة الجزائر3،ص221

[2] ACCA ,**« Corporate governance : the board of directors and standing committees »**, op.cit , p 7

[3] غروي خالد، **" دراسة دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية- "**، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021،ص31

- على اللجنة أن تتحلى بالموضوعية الكاملة عند التعيين، و ذلك بمقارنة مؤهلات و مهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعة من الشركة.

الفرع الثالث : التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق شكل من أشكال الرقابة، و لذلك مع تطور حياة الإنسان و خاصة الجانب الإقتصادي منها، حظي التدقيق بإهتمام واسع النطاق في عدة مجالات منها المالية و الإقتصادية و القانونية و حتى الإجتماعية، و لهذا نجد أن هذه المهنة موجودة و مطلوبة في كل الشركات مهما كان نوعها و ذلك لدورها الكبير في المحافظة على أموال هاته الشركات و حمايتها و المساعدة على إتخاذ القرارات المختلفة، فمهنة التدقيق هي من المهن التي يجب أن تمتلك القدرات اللازمة للتحكم في أنظمة الرقابة الداخلية لشركات الأعمال بما يضمن إيصال معلومات جيدة و دقيقة لجميع المستويات الإدارية و الأطراف الخارجية بطريقة مناسبة و في الوقت المناسب، لأجل إستخدامها فيما بعد في بناء و إتخاذ القرار العقلاني، لذلك فإن عملية التدقيق تلعب دورا حيويا في دعم أنشطة الشركات للتأكد من فعالية و كفاءة العمليات مما يساعد هذا على إظهار الإدارة الجيدة للمساهمين [1]ليعطي نوعا من الطمائنينة لهاؤلاء على مصالحهم في هاته الشركات.

و نتيجة لذلك، تعتبر جودة التدقيق الداخلي الأساس لبقاء المؤسسة و تطورها في جميع أنحاء العالم، إذ يعد التدقيق الداخلي عنصرا حاسما في إستدامة الشركات و المؤسسات لأنه يساعد الشركة على الحفاظ على ضوابط فعالة و تجنب الإحتيال، فلقد أظهرت عدة أبحاث أن الرقابة الداخلية الفعالة قد تحسن جودة التقارير المالية، و من المعترف به عموما أن جودة التدقيق الداخلي هي عنصر حاسم في الرقابة الداخلية الناجحة، و التي تعتمد عليها جودة التقارير المالية أيضا،و ذلك بإعتبار التدقيق الداخلي نشاط منفصل يساعد المؤسسات في تحقيق أهدافها من خلال إستخدام نهج منظم جيدا لإدارة المخاطر و الرقابة الداخلية و كفاءة عمليات الحوكمة و فعاليتها.[2]

فيما مضى كان التدقيق الداخلي يهدف إلى البحث عن الأخطاء الحسابية في الدفاتر و الوثائق المحاسبية و إجراء الجرد للنقدية و مراجعة الكشوفات المالية، و لم يكن للمدقق حق الإطلاع الكامل على جميع الدفاتر و السجلات، و تطور هذا المفهوم فيما بعد ليظهر مفهوم حديث يتوافق مع المفاهيم الحديثة التالية: [3]

- ✓ إدارة المخاطر
- ✓ الإجراءات التحكمية، و هي مجموعة من القواعد و الأساليب المتبعة التي تحول دون الفساد أو حصول أي شخص على مكتسبات ليست من حقه.
- ✓ الدور الإستشاري للمدقق

و هذا المفهوم يعتبر مفهوم شامل للتدقيق الداخلي و الذي يناسب تطورات بيئة الأعمال الجديدة و يضم الدور الحديث لمدقق الداخلي و هو مقدم من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، الذي يرى بأن

[1] Hamza Alqudah, Abdalwali lutfi, **« the impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits : A case of jordanian listed services companies »,**international journal of information management data insights,volume3,Issue2,2023,p2

[2] Ren k ai et all, **« constructing internal audit quality evaluation index : evidence from listed companies in jiangsu province, china »**,heliyon, volume 8, Issue 9 ,2022 , p1

[3] أدم حديدي، **" دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية-"**، مجلة دفاتر إقتصادية، المجلد 7، العدد1، 2016، جامعة زيان عاشور، جلفة، ص4

التدقيق الداخلي عبارة عن :" نشاط مستقل و موضوعي، يقدم تأكيدات و خدمات إستشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم و تحسين فاعلية عمليات الحوكمة و إدارة المخاطر و الرقابة"[1]

و بالتالي يمكن القول أن هذا التعريف وضح المسؤوليات الجديدة لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل التغيرات التي طرأت على المحيط الخارجي، للمؤسسات إذ أكد على أن التدقيق الداخلي: [2]

- نشاط إستشاري أي يقدم خدمات إستشارية،
- وسيلة تساهم بشكل فعال في ضمان إستمرارية المؤسسة من خلال تحسين عملياتها، و خلق قيمة مضافة.
- يقدم خدمات تأكيدية (إضفاء الثقة) و هو مفهوم أوسع من مصطلح التقييم، كما يقدم خدمات أخرى مرتبطة بمجالات جديدة من التأكيد تتعلق بعمليات إدارة المخاطر و الحوكمة
- يتم وفق عملية منهجية، و متسلسلة و التي تم تأسيسها بالإعتماد على أسس علمية و فنية و وفق الإصدارات و المعايير المهنية.

فالخدمات التي أضحت تقدمها هذه المهنة اليوم يمكن تحديدها في مجموعتين أساسيتين و التي هما: خدمات التأكيد الموضوعي و الخدمات الإستشارية و اللتان تعدان من الأهداف الحديثة للمهنة، و بتالي فإن نتيجة للتغير الجوهري الذي طرأ على مفهوم التدقيق الداخلي و ذلك من خلال تطور خدماته ضمن خدمتي التأكيد و الإستشارة، فإن أهدافه هي الأخرى كذلك تطورت مع تطور هذه الخدمات و يمكننا إيجاز هذه الأهداف و ذكرها في النقاط التالية : [3]

- ✓ زيادة قيمة الشركة و تحسين عملياتها
- ✓ تقييم و تحسين فعالية إدارة المخاطر في المؤسسة
- ✓ تقييم و تحسين فعالية الرقابة في المؤسسة
- ✓ تقييم و تحسين فعالية التحكم المؤسسي في المؤسسة

المطلب الثاني: آليات الحوكمة الخارجية

تعتبر آليات الحوكمة الخارجية بمثابة حجر الزاوية في منظومة الحوكمة و التي تسعى إلى تعزيز الإفصاح و الشفافية، فهي ممثلة في مجموعة من الميكانيزميات التي تعمل بشكل مستقل لتأثر على سلوك الإدارة على نحو إيجابي، من خلال تفعيل مبدأ الرقابة و المساءلة.

الفرع الأول: التدقيق الخارجي

من وجهة نظر إشتقاقية، فإن كلمة "تدقيق" تعود أصولها إلى الكلمة اللاتينية "auditing" و هو ما يعني المراجعة و النظر إلى الوراء، و الفحص بأثر رجعي لبعض الحقائق و ما إلى ذلك، و نشأ التدقيق أيضا

---

[1] عبد الحق زياني، **"دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي و الإداري- دراسة حالة بعض شركات المساهمة الجزائرية-"**، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد8، عدد3،2022، المركز الجامعي بتندوف، ص32

[2] ميلود تومي، محمد لمين علوان،**" دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الإقتصادية"**، حوليات جامعة قالمة للعلوم الإجتماعية و الإنسانية، المجلد9، العدد2، 2015، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، ص283

[3] أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة،**" دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل و إرساء متطلبات حوكمة الشركات"**، مجلة إنارة للدراسات الإقتصادية، الإدارية و المحاسبية، المجلد2، العدد1، 2021، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص57

من الكلمة اللاتينية "audire" و هو ما يعني الإستماع و يصف كيف إعتاد المدققون أداء دورهم من خلال الإستماع إلى التقرير الشفهي للعميل، حيث في بداية تطويره تم تقديم البيانات المحاسبية للمراجعة شفويا أين كان يقوم المدقق آنذاك بإجراء عملية التدقيق من خلال الإستماع إلى تقرير العميل شفهيا.

و من الناحية النظرية، ينظر إلى التدقيق على أنه الحل لمشكلة الوكالة بين المديرين داخل الشركات و مساهميها، بإعتبار هاؤلاء المدراء مسؤولين عن الإنتاج و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، لذا يجب أن يكونوا على دراية بكل ما يجري داخل هاته الشركة من أعمال ،ومع ذلك فإن المساهمين بعيدون عن الشركة و لا يمكنهم الوصول إلى المعلومات التي يرسلها المديرون، و بما أن المساهمين ليس لديهم بالضرورة ثقة عمياء في ممارسات المديرين، فإن هذا الوضع زاد من مطالب هؤلاء بضرورة تشديد الرقابة على أعمال المدراء في ظل إرتفاع فجوة العلاقة بين المساهمين و المدراء، فقد سمح هذا بخلق ما يسمى بتضارب المصالح أو مشكة الوكالة التي تنشأ من عدم تناسق و تماثل المعلومات بين هذين القطبين في الشركة (المديرون، المساهمين)،

فواقعيا يتمتع المديرين بوضع متميز يمنحهم قوة معينة و رغبة في بعض الأحيان في تحقيق مصالحهم الخاصة مع إهمال مصالح المساهمين و في هذا السياق جاء التدقيق الخارجي ليقلل من مخاطر نشر المعلومات الزائفة للمساهمين و يسمح لهم بإتخاذ قرارات دقيقة بناء على معلومات موثوقة و بتالي فإن الدور الرئيسي للتدقيق هو زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة، حيث يتولى مراقبو الحسابات المنتدبون من قبل المساهمين، مراقبة البيانات المالية و تعويضات المديرين و جميع العقود المبرمة من قبل المديرين من خلال تقديم رأي مستقل للمساهمين حول موثوقية المعلومات المحاسبية التي يقدمها المديرون، لذا يمكن للتدقيق أن يعزز إدارة أفضل للشركة عن طريق الحد من عدم تماثل المعلومات و تناسقها [1]

و بالتطرق لمفهومه الواسع و الحديث يعرف التدقيق الخارجي بأنه: " نظام يهدف إلى إعطاء رأي موضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة"[2]ووفقا لذلك يمثل عملية فحص للقوائم المالية، و التحقق منها و من الأساليب و البيانات المستخدمة في إنشاء هذه القوائم المالية، فأحد الأهداف الأساسية لعملية التدقيق هو حماية مصلحة أصحاب رأس المال و إنشاء مجموعة من المعلومات لإتخاذ القرارات الرشيدة و إدارتها، لذا ينبغي أن ينظر إلى عملية التدقيق على أنها عملية تجميع و تصنيف معلومات مفيدة و موثوقة، و بتالي يصبح التدقيق أحد الأدوات الرئيسية في حوكمة الشركات و قاعدة للتواصل و الثقة المتبادلة بين جميع أصحاب المصلحة،[3]فهو يعد أساسا مهما لضمان حوكمة فعالة للشركات على إختلافها، فمن خلال رأي المدقق

[1] Riadh manita et all,**« the digital transformation of external audit and its impact on corporate governance »,** technological forecasting & social change,volume150,2020,p2

[2] أسيا هيري،**" فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقريرالمدقق-دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية-"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في التسيير المحاسبي و التدقيق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار،2017، ص5.

[3] Darko tipuric et all, **« internal and external supervisory mechanisms in corporate governance »,** south east european journal of economics and business, 2011, p61

حول حقيقة و موضوعية القوائم المالية في جميع نواحيها، تضمن هاته الشركات المساءلة و النزاهة داخلها و تحسين عمليتها، و بذلك يتم بث الثقة بين جميع الأطراف المعنية.[1]

و تجدر الإشارة بأن الأشخاص الذين يمارسون هذه المهنة لابد أن تتوفر فيهم المؤهلات اللازمة في مجال المحاسبة و التدقيق ، وأن يكونو أيضا من خارج التنظيم الذي يراجعون حساباته، لذا يطلق عليهم بالمراجعون القانونيين حيث يتم تعيينهم بموجب القانون،و يحدد النظام الأساسي الذي عينوا بموجبه نطاق عملهم .[2]

الفرع الثاني: منافسات سوق المنتجات و سوق العمل و الإندماجات و الإكتسابات

تعتبر كل من المنافسة و الإندماج و الإستحواذ ميكانيزميات مهمة و أساسية في منظومة الحوكمة الخارجية، و من بين أهم آلياتها المعتمدة لسيطرة على سلوك الإدارة و التي يمكن التعرف عليها أكثر في الآتي:

أولا منافسات سوق المنتجات و سوق العمل : ينظر إلى المنافسة في سوق المنتجات و العمل على أنها آلية قوية لإنضباط الإدارة و التخلص من الشركات الأقل كفاءة، فإن لم يتمكن فريق الإدارة من إستخدام موارد الشركة بكفاءة لتحقيق الأرباح، فمن المؤكد أن هذه الشركة ستواجه صعوبات في المنافسة و البقاء على قيد الحياة، و يمكن أن يزيد هذا من إحتمالية التصفية أيضا، الأمر الذي يحفز لتكثيف جهود فريق الإدارة ، فالمنافسة العالية يمكن أن تخفف من الركود الإداري، كما و ترتبط أيضا بشكل إيجابي بنمو الإنتاجية، و يمكن أن تقلل أيضا من مشكل الوكالة بين المدير و المساهم.[3]

في سياق الوكالة، تشير العديد من الأوراق النظرية إلى أن المنافسة تعمل على تحسين الحوافز من خلال توفير معلومات عن تقييم الأداء التي تكون غير متوفرة في الأسواق الإحتكارية، حيث تولد الزيادة في المنافسة معلومات إضافية يمكن لأصحاب الشركات إستخدامها للتخفيف من مشاكل المخاطر الأخلاقية باعتبارها تعمل كآلية تأديبية عن طريق الحد من التهرب و التراخي الإداري، فالمنافسة كما قلنا سابقا تزيد من إحتمالية تصفية الشركة إذا واجهت تراخيا إداريا و إرتفاعا في التكاليف، و من المتوقع أنه عند هذا التهديد بالتصفية يكون التأثير عالي، لتزداد الجهود الإدارية بشكل ما ، و لكن هذا الجهد الإداري المتزايد يمكن أن يرتبط إما بحوافز أقوى أو أضعف مقدمة للمديرين، و يمكن توضيح هذا من خلال الآتي:

إذا كانت قيود المشاركة الفعالة للمديرين في الإدارة صارمة و ملزمة، فقد تحتاج الشركات هنا إلى تحفيز مديريها على العمل بجدية أكبر عندما يكون التهديد بالتصفية مرتفعا لتعويض هاؤلاء المديرين عن زيادة خسارة المنفعة المتوقعة،أي سوف يقدمون لمديريهم حوافز أقوى لتعويضهم عن المخاطر المرتبطة بإحتمال التصفية، و مع ذلك إن لم تكن قيود مشاركة المديرين ملزمة، فإن المنافسة في حد ذاتها قد تكون حافزا كافيا للعمل أكثر، حيث في ظل هذا يكون لدى المديرين دافع جوهري للعمل بجدية أكبر للحفاظ على وظائفهم ،ففي بيئة عمل تتميز بالمرونة و خالية من أية قيود تركز العديد من الشركات على تقديم

[1] خليدة عابي، **" حوكمة الشركات "**، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، مقياس حوكمة الشركات، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2019، ص ص: 77-78

[2] Board of studies the institute of chartered accountants of india, **« auditing and assurance »,**published by : department on behalf of CA.R. Devarajan,new delhi, india,2008,P9

[3]Yin-hua yeh,chen-chieh liao, **« the impact of product market competition and internal corporate governance on family succession »**,volume 62,2020,p7.

الفرص كالترقيات السريعة مثلا كحافز من خلال خلق بيئة مليئة بالتحديات بدلا من تقديمها للمكافآت المالية، و بهذه الطريقة يتم تحفيز المدراء على الأداء الجيد لتجنب فقدان هذه الفرص و كنوع من التهديد على خسارة مناصبهم، لهذا تقدم الشركات في مثل هذه الحالة حوافز أضعف بسبب العقوبة المتوقعة الأكثر شدة التي يمكن أن يواجهها المديرون في حالة حدوث التصفية.

و بتالي فإن وجود المؤسسة في بيئة شديدة التنافسية يمكن أن يؤثر على سلوك المديرين و بشكل كبير حتى مع وجود هذه القيود أو عدمها. فهناك وجهة نظر واسعة النطاق في التمويل و الإقتصاد، مفادها أن المنافسة تميل إلى إخراج الشركات الغير الفعالة،حيث مما لا شك فيه بأن التغيرات الدائمة في البيئة الخارجية للمؤسسات، تجبر هذه الأخيرة و بشكل حتمي على التجديد الدائم لمزاياها التنافسية من أجل ضمان الإستمرارية و البقاء في طليعة أقوى الشركات و الأسواق .

ثانيا الإندماجات و الإكتسابات: تعد عمليات الإندماج و الإستحواذ على السوق آلية من آليات حوكمة الشركات فمن المعروف أن هذه العملية تمثل إستيلاء المؤسسات و الشركات على الأصول و التكنولوجيا اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتجية لها و لتطويرها الذاتي، لذا في الكثير من الأحيان ما تسعى الشركات إلى إقامة شراكات إستراتجية عالمية، على شكل عمليات إندماج و إستحواذ، لتعزيز قدراتها في التكنولوجيا و الإستفادة من الإمكانيات الإبتكارية للمؤسسات الرائدة، حيث يتيح الإستثمار في عمليات الإندماج و الإستحواذ المحلية و العابرة للحدود للشركات البحث عن قيمة لعملياتها من أجل التنافس بفعالية في بيئة أعمال ديناميكية و تنافسية.[1]

و عليه فإن المؤسسات تختار هاتين الآليتين عندما ترغب بدخول إلى مجالات عمل جديدة، و هذا عن طريق شراء مؤسسات أخرى و الذي يعرف بالإستحواذ، أو عن طريق الإتحاد مع مؤسسة أخرى و هذا ما يعرف بالإندماج، و هذان الخياران الإستراتيجيان يدخلان ضمن سياسة التنويع أو النمو الخارجي للمؤسسة.[2]و عموما يرى العديد من الباحثين أنه يتم اللجوء إلى هذه الآلية كأخر حل لضبط المديرين التنفيذين، نظرا لتكلفتها العالية لذا يتم اللجوء إليها فقط في حالات الإخفاق الكبرى في أداء المؤسسات،و هذا بإعتبارها آلية تعمل على:[3]

- ✓ الإنذار بضعف أداء المؤسسات نتيجة إخفاق آليات الحوكمة الداخلية
- ✓ تعتبر أداة لتحديد مبدأ المكافآت في سوق العمالة الإدارية، حيث تضمن مكافآة الإداريين في المؤسسات الأفضل و العقوبة للإداريين في المؤسسات الأسواء
- ✓ تفعيل أداء الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة و تحفيزهم على إتخاذ القرارات التطويرية المتناغمة مع متطلبات الآليات الداخلية للمؤسسة، و تعظيم ثروة الملاك، و ترضي في نفس الوقت أصحاب المصلحة فيها، مما يقلل من الدوافع المحتملة لإستلاء المنافسين على المؤسسة.

[1] C.José garcia, begona herrero, **« corporate entrepreneurship and governance : Mergers and acquisitions in Europe »,** technological Forecasting & Social change, volume 182,2022,p1

[2] قالون جيلالي، **" عمليات الاندماج و الاستحواذ و دورها في تحقيق ميزة تنافسية وزيادة القيمة للمساهمين- مقاربة نظرية-"**،مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد2، العدد3، 2014، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص 369

[3] حمزة زكرياء محي الدين، **" آليات حوكمة المؤسسة العمومية الإقتصادية حالة المؤسسة العمومية الإقتصادية الجزائرية"**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المالية و المحاسبة، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020، ص ص 102-103

و مما لا شك فيه فإن أسباب فشل آليات الرقابة الداخلية تأتي نتيجة الفجوة الموجودة بين القيمة السوقية الحقيقية للشركة و القيمة المحتملة لها، فإن المستثمرين الخارجين يسعون دائما للسيطرة على الشركة و أن الكثير من المهتمين بالأسواق المالية يراقبون التغيرات التي تطرأ على أسعار أسهم الشركات للسيطرة على تلك الشركات الضعيفة، و بالتالي فإن حملة الأسهم لديهم رغبة في المحافظة على قيمة الأسهم و نسبة الإستحواذ و السيطرة على شركاتهم لتحقيق الإستقرار الداخلي للإدارة ، و بتالي تعد آلية الإستحواذ و الإندماج في السوق آلية مهمة من آليات الحوكمة لمراقبة الإدارة و تقييمها، و تحديد موارد الشركة و إتخاذ القرارات بشأنها إما الإستثمار أو توزيعها على المساهمين كأرباح موزعة.[1]

مع ذلك يمكن أن يكون للإستحواذ جوانب خفية سلبية يستغلها المدراء لتحقيق مكاسب شخصية تحت إسم عمليات الإستحواذ و الإندماج لذا هناك ثلاث دوافع رئيسية لعمليات الإستحواذ و الإندماج في الأدبيات السابقة و التي يمكن ذكرها في التالي: [2]

- ✓ دافع التآزر و الذي يشير إلى أن عمليات الإستحواذ تحدث بسبب المكاسب الإقتصادية الناتجة عن دمج موارد الشركتين، حيث تعتبر إحدى الطرق التي تسلكها الشركات لتوسع في أسواقها و نشاطاتها لزيادة إيراداتها و أرباحها.
- ✓ دافع الغطرسة و الذي يشير إلى أن المديرين يرتكبون أخطاء في تقييم الشركات المستهدفة ، و ينخرطون في عمليات الإستحواذ و الإندماج حتى عندما لا يكون هناك تآزر من خلال هذه العمليات
- ✓ دافع الوكالة الذي يشير إلى أن عمليات الإستحواذ و الإدماج تحدث لأنها تعزز من رفاهية إدارة الشركة المستحوذة على حساب المساهمين في الشركة المستحوذة .

الفرع الثالث : التشريع و القوانين و اللوائح

للتشريعات و القوانين أهمية بالغة في حياة الدول و الشعوب، و بتالي يلعب حسن إنتاج و تطبيق هذه التشريعات و جودة محتواها دور كبير و فعال في رفع قيمة البلدان و يعود كذلك بفائدة كبيرة على مواطنيها،و في المقابل فإن سوء إنتاج القوانين و التشريعات يؤدي إلى إضعاف الدولة و مؤسساتها و خططها التنموية.[3]

لهذا بادرت معظم الدول إلى سن تشريعات و قوانين تنظم العمل بقواعد الإدارة الرشيدة أو ما يسمى بالحوكمة كمصطلح متعارف عليه، لقناعتها بأنها أضحت تشكل وسيلة ناجعة و فعالة ضد أي شكل من أشكال الفساد، و تعتبر كضمان للنزاهة في المعاملات المالية، فضلا أنها ترسم الحدود بين الحقوق الخاصة و المصالح العامة، هذا الإهتمام التشريعي كان متفاوتا و ذلك نتيجة لفترة من الزمن دعت فيها عدد من المنظمات الدولية إلى العمل بحوكمة الشركات و إستخدمت ذلك كمعيار أساسي لقبول عضوية

---

[1] ناطق جبار سالم الخفاجي و أخرون ،**" إستعمال آليات حوكمة الشركات للحد من إدارة الأرباح في ظل نظرية الوكالة "**، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد13، العدد 1، 2021، بغداد، العراق، ص206

[2] Elazar berkovitch, M.P.narayanan**, « motives for takeovers : an empirical investigation »** journal of financial and quantitative analysis,volume 28,no3,1993,P 347

[3] محمد حسين الدلال،**" حوكمة التشريعات و القوانين"** موقع صحيفة القبس، قسم كتاب و آراء، الرابط الإلكتروني: https://www.alqabas.com/article/5859021 ، تاريخ الإطلاع: 2023/12/02، الوقت: 13:13.

الدول أو التعامل معها، فلقد بادرت العديد من الدول إلى إصدار التشريعات اللازمة بهدف المحافظة على حضورها الفاعل في عالم المال و الأعمال و كذا الإستفادة من فرص الإستثمار و التمويل. [1]

فبإعتبار هذه القوانين و التشريعات آلية مهمة في منظومة حوكمة الشركات، يعتمدها أغلب المستثمرون كمعيار أساسي لتوجيه إستثماراتهم و إحدى أهم الشروط للتعامل مع مختلف الشركات و الدخول في بيئتها الإقتصادية حيث تعتبر قواعد هذه القوانين كنوع من الضمان الموثوق لهم للحفاظ على حقوقهم و حسن إدارة الشركة لأموالهم، إذ يسعى دائما هؤلاء المستثمرين للتأكد من أن الشركة تتم إدارتها وفقا للممارسات السليمة، التي تضمن تقليل فرص الفساد و سوء الإدارة مما يفتح لهم هذا مجالات للمقارنة و تحليل جميع فرص الإستثمار المتاحة و المحتملة و ذلك وفقا لمبدأ الشفافية و الإفصاح [2]

المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات

إذا أردنا إنشاء تشريعا لحوكمة قطاع معين، فأول شيء يتبادر في الأذهان هو عن من هو الشخص الرئيسي الذي سيتم على أساسه بناء نظام حوكمة لحماية مصلحته و تفضيلها على أي شيء أخر،و لذلك نجد أنه قد تم تبني العديد من نماذج الحوكمة نتيجة إختلاف وجهات النظر و تعددها و كذا لوجود إختلافات عدة بين البلدان سواء كانت تاريخية أو إقتصادية،[3] فلا يوجد نظام موحد و واحد لحوكمة الشركات.

فهناك عدة إعتبارات للنموذج القانوني و المؤسسي لحوكمة الشركات، يتعلق الأمر الأول بمن يمثل " الأصل" و " الوكيل" في إطار جنسن و ميكلينج (1976) حيث تميل نزاعات الحكم النموذجية إلى الوقوع في فئتين عريضتين، والتي نطلق عليها " الرأسية و الأفقية"، ففي الصراعات الرأسية، ينشأ التحدي التنظيمي الرئيسي من الوكلاء الإداريين (مثل الرئيس التنفيذي أو مجلس الإدارة) الذين يمارسون سيطرة كبيرة على كيان الشركة و لكنهم لا يفهمون تماما المخاطر الإقتصادية الكاملة، و التي يتحملها في المقام الأول أصحاب المصحلة غير الإداريين (المساهمين)، و قد تكون تكاليف الوكالة الرأسية أكثر إتساقا مع الإطار القانوني و الإقتصادي لهياكل الشركات (خاصة الشركات العامة) و مع ذلك يمكن أن تكون الصراعات الإدارية أيضا أفقية بطبيعتها، و ترتبط بمحاولات أصحاب المصلحة المتنافسين لممارسة التأثير على صناع القرار في الشركات و هنا يتم دفع قضايا الحوافز الإدارية بعيدا عن المسرح، ليتم تركيز المزيد من الإهتمام على كيفية توزيع الهيكل الإداري للشركة للسيطرة بين أصحاب المصلحة المتنافسين الذين هم وكلاء و مديرون على حد سواء.[4]

الفرع الأول: النموذج الأنجو- ساكسوني (نظام الخارجيين outsider system) : تعتبر كل من المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية منشأ هذا النموذج، و يتم تطبيقه كذلك في كل من كندا و أستراليا و معظم دول رابطة الكمنويلث (Commonwealth)، تتميز هذه الدول و تشترك في التشجيع و

[1] الصالحين محمد العيش، **"حوكمة الشركات بين القانون و اللائحة "**، المجلة الدولية للقانون، العدد1، 2016، جامعة قطر، ص 7

[2] وردة سالمي،**"الإهتمامات التشريعات بحوكمة الشركات"**،مجلة الدرسات القانونية، المجلد2،العدد1،2015، جامعة يحي فارس، المدية، ص80

[3] إبراهيم الخميس،**" محور تركيز حوكمة الأوقاف"**، قسم الحوكمة، الرابط الإلكتروني: https://www.baaqi.com/2021/09/blog-post.html تاريخ الإطلاع: 2023/12/27، الوقت: 14:43

[4] Robert bartlett, eric talley, **«chapter 4- law and corporate governance »,**the handbook of the economics of corporate governance,volume1,2017,p178.

الترويج لقيام الأسواق المالية، ووضع القيود القانونية على مؤسسات الوساطة المالية البنكية، و الحد من مشاركتها في رأسمال الشركات.[1]

يعرف هذا النموذج أيضا بنظام الخارجيين(outsider system) أو الهيكل المشتت، و تتركز الملكية وفق هذا النموذج في صناديق التقاعد و صناديق الإستثمار و الأفراد، إذ ينتخب فيه الملاك مجلس الإدارة وفق معايير محددة، و يعين مجلس الإدارة المديرين التنفيذيين، مع أخذ بعين الإعتبار توافر الخبرة و تنوع المعرفة و الممارسات الميدانية لأعضائها، بحيث يصبح هؤلاء المديرين مسؤولين عن إدارة الشركة، أما بالنسبة لآلية السوق فإن سلطة الإدارة تقع بشكل أساسي في أيدي الشركات للسيطرة على الشركات ذات الأداء الضعيف و على هذا النحو فإن هذا النمو يعتبر نموذجيا و يعتمد على آليات الحوكمة الخارجية و المتمثلة في الأسواق المالية [2]

فإحتياجات رأس المال في هذا النظام يتم تأمينها من خلال المساهمين و ذلك بوجود سوق مالية متطور، لأن ما يميز هذا النموذج هو تشتت هيكل رأس المال ،الإهتمام المركز بشفافية المعلومات، و كذا التركيز على النظم التي من شأنها الحد من إنتهازية المسيرين، و في الوقت نفسة تمثل تهديدا يحفز هاؤلاء المسيريين على الأخذ بأولوية مصالح المساهمين قبل كل شيء[3].

فالنموذج الأنجلو سكسوني(Anglo-saxon) يستند لقيمة المساهمين، حيث كان الإدعاء هو أنه إذا تبنت دولة ما نموذج حوكمة الشركات ذي الأولوية للمساهمين(حماية المساهمين)، فإن المستثمرين الأجانب سوف يستثمرون في ذلك البلد، مما يحفز هذا السوق المالية، و من الممكن إستخدام رأس المال الفائض في أنشطة مفيدة إقتصاديا و لكنها أقل تمويلا مما يؤدي إلى النمو الإقتصادي و المستقبل المستدام [4]

و بذلك يمكن بلورة ميزات هذا النموذج في النقاط التالية:-

- تشتت رأس المال و حقوق التصويت بين عدد كبير من المساهمين[5]
- الإعتماد على السوق كآلية نشيطة و مؤثرة ، فأسواق رأس لمال تمتاز بالكفاءة، بالاضافة لوجود قوانين و تشريعات تسهل ذلك.[6]
- إستناد الملاك على ربط المكافآت و التعويضات بأداء المدراء بإعتبارها كنوع من الآليات التي تعمل على تحقيق مصالحهم و رغباتهم.
- إعتماد هذا النموذج على مجلس إدارة واحد في عملية إتخاذ القرارات ، وكذا القيام بالرقابة على الإدارة التنفيذية [1]

---

[1] عبد المجيد كموش، **" دراسة تحليلة لنماذج حوكمة الشركات- آلـاليات و نظام التشغيل-"**، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد2، العدد2، 2018،جامعة الوادي، ص28

[2] صباح غربي و أخرون ،**"نموذج مقترح لحوكمة الشركات بإستخدام نظم المعلومات"**، مداخلة مقدمة لـ المؤتمر الدولي الأول في الإتجاهات الحديثة في الأعمال، يومي 5 و 6 أفريل، بجامعة عمان العربية، الأردن، 2016، ص13

[3] بوشامي عبد القادر و أخرون ،**" نماذج حوكمة الشركات في العالم(دراسة تجارب دولية)"**، مجلة البحوث الإقتصادية المقدمة،المجلد7، العدد2، 2022،جامعة الوادي، ص594.

[4] Samanta.N**, « transplantation of Anglo-American corporate governance and its impact on financial market growth : a comparative analysis of nineteen developing countries 1995-2014 »**,corporate governance, volume19, N°5,2019, p 885

[5] بلهادي عبد القادر،**" أثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات"**،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: إقتصاد منظمات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2018 ص60

[6] سالم صلال الحسناوي، **" الإدارة المالية الحديثة"**، طبعة1، دار الرضوان للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2018 ص ص: 15-16

- مشاركة ضعيفة للبنوك و المؤسسات المالية في رأسمال الشركات

لكن ما يعيب هذا النموذج هو أن المديرين نادرا ما يكونون مستقلين و أن الإدارة التنفيذية لا تستطيع التصرف بحرية و لا ممارسة صلاحياتها بفعالية، و حتى لو كانت مكتوبة، و خاصة في مجالس إدارة الشركات العائلية و الحكومية.

الفرع الثاني: النموذج الألماني و الياباني(نظام الداخليين Insider system)

و يمكننا شرح هذا النموذج من خلال التالي:

النموذج الألماني : يسمى أيضا بالنموذج الأوروبي ، حيث يتم تطبيقه في دول القارة الأوروبية، لأنها دول معروفة بدعمها للقطاع المصرفي، يرى هذا النموذج أن العمال هم أحد أصحاب المصلحة الرئيسين في نظام الشركة ، و لا بد أن يكون لهم الحق في المشاركة في إدارة الشركة، كما أنه يتم تنفيذ حوكمة الشركات وفق هذا النموذج من خلال مجلسين و المتمثلين في مجلس الإشراف، و المجلس التنفيذي،حيث ينتخب المساهمون أعضاء مجلس الإشراف و كذا يعطى للموظفين حق إختيار ممثلين عنهم في مجلس الإشراف و هم يشكلون ثلث أو نصف المجلس، كما يعطي هذا المجلس كامل الصلاحيات في تعيين مجلس الإدارة و مراقبة أعماله و في حالة سوء الإدارة يقيله و يعيد تشكيله [2]

و بعكس نموذج الأنجلوساكسوني لحوكمة المؤسسات، الذي يعتمد أساسا على تفرقة الملكية و سيطرة الإدارة على عملية إتخاذ القرارات، يأتي هذا النموذج الأروبي الذي يعتمد بشكل أساسي على مشاركة البنوك و المستثمرين المؤسسيين في حوكمة المؤسسات، حيث تزداد ملكية البنوك و المستثمرين المؤسسيين في هذه المؤسسات، و يتمتع هاؤلاء المساهمون بالقدرة و الإمكانيات الكافية التي تمكنهم من مراقبة الإدارة و ضبط أدائها، و مع ذلك هناك مجموعة من الإنتقادات الموجهة لهذا النموذج المتعلق بالحوكمة المؤسسية، و تأتي هذه الإنتقادات بناءا على الخاصية التي يمتاز بها هذا النموذج و التي تركز الملكية في أيدي مجموعة صغيرة من المستثمرين.[3]

النموذج الياباني: هو نموذج يطبق في اليابان و بعض الدول الأسيوية ككوريا الجنوبية، يشتهر هذا النموذج بالدور الحاسم للمؤسسات المالية في تشكيل الحوكمة، ففي هذا النموذج يعين المساهمون و البنك معا أعضاء مجلس الإدارة، وبشكل مختلف عن النماذج الأخرى، يتم تعيين الرئيس من قبل المساهمين و البنك، و تتبع طبيعة العلاقة بين الرئيس و المجلس الهيكل المعتمد، حيث يطلب الرئيس إستشارة المجلس،على الرغم من موافقة المجلس على قرارات الرئيس.[4]

يمتاز هذا النموذج بحجمه الكبير الذي يصل عدد الأعضاء فيه إلى أكثر من 50 عضو يمثلون الشركات اليابانية الكبيرة و فيها ممثلون عن الحوكمة و البنوك، و هذا ما يسمى بـ (الكيريتسو- kerietsu) و هو

---

[1] حمادي نبيل،عمر علي عبد الصمد، **" النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة لـ و م أ و فرنسا"**، ص ص 831-832 الرابط الإلكتروني: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7625/1/hamadi_nabil.pdf تاريخ الإطلاع 2024/01/01، الوقت 14:52.

[2] خالد بن سعد الحبشان،**"لمحة لأفضل نماذج الحوكمة.. الانجلو أمريكية- الألمانية"**، صحيفة الرياض، الرابط الالكتروني: https://www.alriyadh.com/1822320 ، تاريخ الإطلاع: 2023/12/25، الوقت: 18:24.

[3] بن أحمد أحمد، **" حوكمة المؤسسات"**، مرجع سبق ذكره ،ص58

[4] خيرة الداوي،**" دور حوكمة الشركات في تحقيق كفاءة الأسواق المالية- دراسة قياسية لعينة من الشركات المدرجة في سوق عمان لأوراق المالية خلال الفترة 2007-2016"**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية الأسواق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص31

يعبر عن تجمع الشركات اليابانية حول بنك معين، و يكون بينهم تعاون في مجالات عدة، و تقدم هذه المجموعة تسهيلات خاصة للشركات التابعة.[1]

الفرع الثالث النموذج اللاتيني : يعتبر هذا النموذج نموذج وسيط فهو عبارة عن مزيج بين النموذجين الأنجلو أمريكي و النموذج الألماني و الياباني،حيث يجمع بين خصائص هذان النموذجين، و تعد فرنسا، إسبانيا، إيطاليا و بلغاريا دولا تتبع هذا النظام ،و الذي يقر بأن حملة الأسهم هم الفئة المؤثرة [2] فهو يتميز بعدد من المميزات التي تجعل منه خليطا بين هذان النموذجان و هذه الميزات تتمثل فيما يلي [3]:

- تراجع دور الأسواق المالية مقارنة بالنموذج الأمريكي
- تراجع دور العمال مقارنة بالنموذج الأروبي
- إعتبار المؤسسات المالية طرفا مساهما
- تركز الملكية بيد الشركات العائلية و الحكومية و المؤسسات المالية
- إمكانية جمع و فصل المناصب حسب ما يقتضيه نشاط الشركة

و عند مقارنة هذه النماذج، لا يمكننا القول بأن أحد النماذج أفضل من الأخر، بحيث تتحرك نماذج حوكمة الشركات المعاصرة نحو التقارب، و بتالي من المهم أن يتم تطبيق أفضل الممارسات من كل نموذج في الشركات و المؤسسات، كما يجب على الحكومات إنشاء إطار قانوني يتعين على الشركات من خلاله الإلتزام بقوانين تشريعية معينة و ليس فقط الإمتثال للتوصيات أو توضيح سبب عدم تطبيق تلك التوصيات المتعلقة بأفضل ممارسات لحوكمة الشركات. [4]

[1] خضر سبع جودة،**" لائحة حوكمة الشركات"**، سلسلة محاضرات حوكمة الشركات يوم25 أفريل 2021، الرابط الإلكتروني: https://www.youtube.com/watch?v=Ve9JI5yu4EE ، تاريخ الإطلاع: 2024/01/01، الوقت: 16:56

[2] سالم صلال الحسناوي، **" الإدارة المالية الحديثة"**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 16-22

[3] ريمة شيبوب، **" مقاربة تقييمية لمستوى تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة ببعض الأسواق المالية العربية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، قسم العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2021، ص 40

[4]Becic aliborka, **« comparative analysis of corporate governance systems »**, international daaam, volume22, N°1, 2011,p 1362

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل، نستنتج أن لحوكمة الشركات دور واضح في تعزيز ثقافة الأعمال التي تتميز بالوعي و الإنفتاح و الشفافية فقد إكتسب هذا المفهوم شعبية أكبر عند حدوث إندلاع كبير لأزمات في الأسواق المالية العالمية، و ذلك لفشل شركات بسبب عدم الإمتثال لمبادئ الحوكمة ، الذي أدى للممارسات الإنتهازية لإدارة هاته الشركات، فبعد إنهيار شركة إنرون كان هناك تركيز متزايد على الجوانب المختلفة لحوكمة الشركات، بما في ذلك جوانب الشفافية و الإفصاح، و ليس من المستغرب أن ينظر أصحاب المصلحة بقدر أكبر من الإهتمام إلى الحوكمة، ففي نهاية المطاف تسير الحوكمة جنبا إلى جنب مع زيادة الشفافية و المساءلة و ينبغي لهذه الشفافية و المساءلة المتزايدة أن تؤدي في حد ذاتها إلى تدفق أفضل للإستثمار الأجنبي المباشر و أسواق مالية أكثر إستقرارا .

حيث ينشأ نظام الحوكمة الجيد بنية تحتية لممارسات الأعمال السليمة و الإدارة الحكيمة التي ترتبط غالبا بالتخصيص الفعال لمواردها، و تكلفة أقل لرأس المال لتحقيق أداء عال للشركة و قدرة تنافسية أكبر و في النهاية خلق ثروة مستدامة للمساهمين، لذلك أصدرت العديد من الدول بما فيهم الدولة الجزائرية قواعد تمثل الحوكمة " الجيدة" و التي تساهم في زيادة الإفصاح و الشفافية لدى المؤسسات و الشركات، و من المهم أن ندرك حقيقة أنه لا يوجد نموذج عالمي واحد و موحد لحوكمة الشركات و لايوجد هيكل ثابت و نهائي له، لذا ينبغي على كل بلد أو مؤسسة محاكاته، مع التركيز بأن تكون هذه النماذج تتصف بالسمة الأساسية لحوكمة الشركات و هي الإفصاح و الشفافية .

فالإطار الجيد لحوكمة الشركات يجب أن يضمن الإفصاح الكامل و المفصل و في الوقت المناسب عن المعلومات المتعلقة بجميع الأمور الجوهرية للمؤسسات و الشركات، بما في ذلك و ضعها المالي و أدائها و هيكل الملكية و إدارتها، و بتالي يخلق هذا بيئة ذات مستوى عالي من النزاهة و الشفافية و التي تكون الند لأي ممارسات و أشكال الفساد المالي و الإداري.

الفصـــــل الثاني

تمهيد :

يعد إنشاء و تحسين أنظمة الإفصاح عن معلومات أمرا بالغ الأهمية لتعزيز الحوكمة الجيدة و ثقة المستثمرين، و الحد من ممارسات الفساد المالي و الإداري، ففي العقدين الماضيين، نشأت العديد من عمليات الفساد الشديدة لمؤسسات و شركات معروفة، و التي خلفت خسائر كارثية للمستثمرين و أصحاب المصلحة الأخرين، و ذلك نتيجة لتلاعب هاته المؤسسات بحقيقة تقاريرها المالية المبلغ عنها، لذا كان من الضروري البحث في آليات تعزز شفافية هذه التقارير و ثقة المستثمرين و كفاءة الأسواق، و كذا تحد من الممارسات الغير أخلاقية داخل المؤسسات و كان تفعيل آليات الحوكمة بمثابة الترياق الشافي لهاته المشاكل فهي تمهد لبيئة رقابية بإمتياز و تعزز المساءلة و نزاهة الأنظمة الداخلية و بتالي تقارير مالية أكثر شفافية و مصداقية .

و في هذا الصدد إرتأينا أن نسلط الضوء من خلال هذا الفصل على المباحث الثلاث التالية :

المبحث الأول :جودة الإفصاح

المبحث الثاني : الفساد المالي و الإداري

المبحث الثالث : آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح

المبحث الأول : جودة الإفصاح

تعمل المعلومات كجسر يربط بين الشركات و السوق و المستثمرين و غيرهم من أصحاب المصالح، حيث يعتمد كل من المستثمرين الأفراد و المؤسسات و غيرهم على المعلومات التي يمتلكونها لإتخاذ أحكامهم و قراراتهم ، لذا فإن مع تحسن مستوى إفصاح و شفافية معلومات الشركات، تزداد دقة و وعي المستثمرين و مختلف أصحاب المصلحة في الحكم على قيمة المؤسسة ، و تصبح توقعات أرباحهم أكثر دقة ، فالإفصاح يهدف إلى توفير معلومات شاملة و دقيقة و في الوقت المناسب لتسهيل عمليات التقييم و صنع القرار للمستثمرين و أصحاب المصلحة الأخرين، حيث تعد الشفافية و الإفصاح عن المعلومات أمرا محوريا في تعزيز التنمية و حماية مصالح المستثمرين، و نتيجة لذلك أصبح اليوم التعزيز و التحسين المنظم لإفصاح الشركات عن المعلومات نقطة محورية عبر مختلف قطاعات المجتمع،و لرفع من مستوى جودته لابد من توفر بعض الآليات و الميكانيزميات الخاصة التي تعمل على تعزيز الرقابة عن موثوقية المعلومات، لذا فإن آليات الحوكمة ذات الكفاءة العالية تعتبر مطلب أساسي لخق شركات شفافة ،و ضمان أداء سليم لأسواق رأس المال و الإقتصاد برمته، و ضروري أيضا لجذب الثقة العامة و الحفاظ عليها. و من خلال هذا المبحث سنتعرف أكثر على مصطلح الإفصاح و متطلباته.

المطلب الأول: الإفصاح

وفقا للمعايير المحاسبية، فإن الغرض الرئيسي من إعداد القوائم المالية هو الكشف عن المعلومات المالية و كذا توفير معلومات مفيدة بشأن المركز المالي و نتائج عمليات وحدات الأعمال التجارية، في أيامنا هذه لا يستطيع أحد أن ينكر أهمية الشفافية في التقارير المالية، و ذلك لأن المساهمين و الدائنين و غيرهم يتخذون قراراتهم الإستثمارية المهمة إستنادا إلى المعلومات المالية لشركات، و هذا يتطلب قدرا أكبر من الشفافية في هذه المعلومات، فالإفضاح الكامل و الشفاف عن التقارير المالية،من شأنه أن يوفر ضروفا أمنة و أن يزيد من ثقة المستثمرين كما يوثر إيجابيا على أداء الشركات و يمكن أن يحمي مصالح المساهمين، فالقوائم المالية الغامضة، ستخفي كمية من الديون و الحقائق خصوصا عندما تكون الشركة قريبة من التصفية، و لذلك تعتبر الشفافية جذابة جدا لأصحاب الأسهم، و مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة و أعمالها. [1]

الفرع الأول : لمحة تاريخية عن الإفصاح

يعود أصل مفهوم الإفصاح إلى عام 1837، أين نشرت مجلة Railway Magazine مقالة عن الإفصاح و التي تطرقت فيه إلى أثر الإبلاغ عن أرباح المؤسسات و الشركات على سلوك المستثمرين، إذ ساد في تلك الفترة إتجاه يحث أكثر على الزيادة في الإفصاح المحاسبي[2]، كما و إرتبط أيضا هذا المصطلح بتاريخ ظهور شركات المساهمة و بالتحديد في القرن التاسع عشر و الذي نتج عنه إنفصال الملكية الشركات عن إدارتها، مما تطلب آنذاك سن قوانين و تشريعات تلزم هذه الشركات بتدقيق بياناتها المالية من قبل مهني مستقل و محايد و ليتم بعدها نشر قوائمها المالية المدققة بصفة دورية، و كان القانون الإنجليزي للشركات الذي صدر عام 1844 الأسبق في إلزام مديري الشركات بإعداد ميزانية عادلة و

[1] Shamsaldin jamalinesari, hossein soheili, **« the relationship between information asymmetry and mechanisms of corporate governance of companies in tehran stock exchange »,**procedia-social and behavioral sciences,volume205,2015,p 506

[2] بوعزيز رضا، بن موسى كمال، **" الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**، مجلة إقتصاد المال و الأعمال، المجلد 7، العدد1، 2022، جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي، ص103

شاملة و التوقيع عليها، ليتم التحقق من مصداقيتها و صحتها لاحقا من قبل مراجع خارجي، و نظرا لغياب الرقابة المهنية وقتها والتي تحدد شكل و مضمون الميزانية لم يكن لهذا القانون فعالية مجدية [1]

و هذا ما جعل الإفصاح في تلك الفترة خاضع للإدارة التي كانت تتحكم بطبيعة المعلومات التي يجب إظهارها و الإبلاغ عنها، فقد كانت تغرق المستخدمين بالعديد من المعلومات الغير مهمة مع إخفاء و عدم الإفصاح عن المعلومات الضرورية و الهامة لإعتقادها بأن الإبلاغ عنها قد يضر بمصالحها، فضلا عن ذلك فإن في تلك الفترة كان الإفصاح السائد إختياري، و ذلك راجع لعدة أسباب منها عدم الإعتماد على المستثمرين الخارجيين في عمليات التمويل من جهة، إذ كان الهدف الرامي و الأساسي آنذاك هو التحكم في فجوة العلاقة بين الملاك و المديرين،ومن جهة أخرى وجود قصور في دور المراجعة و التي كانت وقتها تسعى فقط إلى التأكد من صحة الأرقام المحاسبية دون البحث في مضمونها، و ليتحول الإفصاح في عام 1907 أخيرا من إختياري إلى إلزامي و ذلك نتيجة لتطور الشركات و زيادة إعتمادها على التمويل الخارجي الذي جعل من الإفصاح المحاسبي مطلب أساسي لابد من الشركات القيام به من أجل الإستمرارية.[2]

خلافا لإنجلترا لم يكن لقوانين الشركات الأمريكي دورا مؤثرا على الممارسات المحاسبية،إذ أن الإهتمام بالإفصاح في الولايات المتحدة إرتبط بجهود مهنة المراجعة و الممثلة في معهد المحاسبين القانونيين الامريكي(AICPA)، حيث أوصى في عام 1933 بضرورة التقيد بمبدأ الإفصاح الكامل و الثبات في إتباع الأسس و الأنظمة عند إعداد و عرض القوائم المالية و هذا ما فرضته هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) على جميع الشركات المدرجة بالبورصة في عام 1934.[3] كما و تزايدت أهمية الإفصاح أكثر بعد أزمة الكساد الكبير عام 1929 الذي كاد أن ينهي الرأسمالية، حيث تلاعبت العديد من الشركات الأمريكية بأرقامها المالية المنشورة، بهدف جذب المستثمرين من خلال تضليلهم بعرض صورة غير حقيقية لقوائمها المالية التي أدت إلى رفع قيمة أسهمها بصورة كبيرة، إلا أنه تم إكتشاف حقيقة هذه الشركات مما أدى هذا إلى هبوط أسهمها بشكل خيالي و إنهيارها مسببة في ذلك خسارة كبيرة للمستثمرين فيها، الأمر الذي إستدعى إنشاء هيئة تداول أوراق مالية(SEC) لتتولى الرقابة على تداول الأوراق المالية، و تم إصدار قانون الأوراق المالية عام 1932 و المتعلق بالإفصاح [4].

و هكذا إزدادت أهمية الإفصاح أكثر فأكثر مع مرور الزمن، و لكي لا ننسى فالتطور التاريخي الذي شهدته المحاسبة و تحولها من مجرد فن مسك الدفاتر إلى نظام معلومات متكامل، يهدف إلى توفير معلومات لصنع القرار و حماية مصالح الملاك كان حاسما أيضا في إبراز أهمية الإفصاح ،[5] فلقد تم

---

[1] بن زاف لبنى، **" دور الإفصاح المحاسبي في نحسين المعلومة المحاسبية –دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية-"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص43

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **"دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية"**، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 35

[3] بن زاف لبنى، **" دور الإفصاح المحاسبي في نحسين المعلومة المحاسبية –دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية-"**، مرجع سبق ذكره، ص 43

[4] أحمد مخلوف،**" الأزمة المالية العالمية و إستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من منظور إسلامي"**،مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الموسوم بـ" الأزمة المالية و الإقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية "، يومي 20-21 أكتوبر، بجامعة فرحات عباس، سطيف،2009، ص 3

[5] وليد الحيالي **"نظرية المحاسبة "**، بدون طبعة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص 3

تطوير مبادئ محاسبية متعارف عليها ترتقي بدور المحاسبة كنظام فعال لإنتاج معلومات أكثر شفافية و من بينها مبدأ الإفصاح و الخصائص النوعية كالملاءمة و الإعتمادية و الموضوعية، كما صاحب هذا التطور المحاسبي إنفتاح المحاسبيين على فروع المعرفة الأخرى، مثل النظرية الحديثة للمعلومات و التي قدمت للمحاسبين الكثير من الأدوات و المؤشرات التي إستفادو منها في مجالات شتى عززت من أهمية دور مبدأ الافصاح، و كذا تزايد دور أسواق المال العالمية كان له الأثر المباشر على المحاسبة، حيث فرضت على المحاسبين أن يولو إهتمامهم بالنظريات و المفاهيم التي تحكم مقومات و آليات هذه الأسواق و التي تعتمد على البيانات الموجودة ضمن القوائم المالية المفصح عنها من قبل الشركات المدرجة و التي تعتبر كمصدر رئيسي للمتعاملين في الأسواق المالية. [1]

و من خلال هذا التطور التاريخي نستخلص أهم عوامل ظهور و زيادة الإهتمام بالإفصاح و هي كالآتي :

- ✓ تطور دور المحاسبة و التي أصبحت كنظام ينتج معلومات تستخدمها العديد من الأطراف الخارجية و الداخلية من جهة ، و بروز دور المراجعة لتأكد من صدق و عدالة هذه المعلومات لسلامة القرارات المتخذة من قبل هاؤلاء الأطراف من جهة أخرى.
- ✓ حاجة الشركات للتطور و التوسع و ذلك بجذب رؤوس الأموال و الإعتماد على التمويل الخارجي و هذا ما إستدعى الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بشركة
- ✓ ظهور الأسواق المالية و هيئاتها التي سنت بعض التشريعات و القوانين المتعلقة بالإفصاح و المفروضة على الشركات المدرجة بها
- ✓ الأزمة الإقتصادية الأمريكية و تلاعب العديد من الشركات بالأرقام المالية التي أدت إلى إنهيار الثقة في الإقتصاد الأمريكي و شركاتها، فثقة الجمهور تلعب دورا محوريا بالنسبة لهاته الشركات للإستمرار و النمو ، كما و يحتاج بناء الثقة إلى المساءلة الجيدة و التي تدعمها المحاسبة الجيدة و الإفصاح في الوقت المناسب[2]

الفرع الثاني : مفاهيم حول الإفصاح

يمكن فهم الإفصاح من خلال عدسة الشفافية و يمكن فهم شفافية المعلومات على أنها " الدرجة التي يمكن بها الوصول إلى المعلومات الموثوقة و ذات الصلة التي تعكس فرص الإستثمار، الوضع المالي، أداء المرحلة .. و حوكمة الشركات " و لفهم أكثر وضوحا نستعرض عدد من التعاريف المقدمة في مجال الإفصاح من خلال الآتي:

يعرف الإفصاح بأنه: "إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهتم بها الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تفيدها في إتخاذ القرار الرشيد" [3]

---

[1] أحمد مخلوف **" الأزمة المالية العالمية و إستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من منظور إسلامي"**، مرجع سبق ذكره، ص3

[2] Arung gihna mayapada, pallab kumar biswashelen roberts, **« financial reporting timeliness and its determinants in UK charities »** advances in accounting, volume 65,2024,P1

[3] إسماعيل محمود عبد الرحمن، **"الإفصاح المالي و أهميته و أثره في الأعمال التجارية العربية"**،الطبعة الأولى،مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر،2014، ص30

و في تعريف أخر يقتضي الإفصاح بأن توضح القوائم المالية كل المعلومات الملائمة و الهامة عن المركز المالي و نتائج أعمال المنشأة، و من الوسائل الهامة في هذا الصدد الإفصاح في شكل إيضاحات تلحق بالقوائم المالية[1]

كما يشير الإفصاح أيضا بأن على المحاسب الكشف عن كل الأحداث المالية اللازمة للكيان خلال الفترة المالية، حيث يجب عليه ألا يخفي أية معلومات مالية هامة يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم.[2]

و يوسع keiso من مفهوم الإفصاح من خلال التمييز بين ثلاث أساليب:[3]

- ✓ الإفصاح في القوائم المالية، الذي لابد أن يتفق ذلك مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
- ✓ الملاحظات و التفسيرات، التي توضح بعض المعلومات الواردة في القوائم الأساسية كتوضيح السياسات المحاسبيةالمستخدمة و غيرها من المعلومات التي يصعب تضمينها في القوائم المالية، و يرى keiso بأن نوع هذه المعلومات لا تتفق مع الخصائص الكمية للمعلومات المحاسبية
- ✓ المعلومات الإضافية: كالجداول و القوائم الملحقة التي تخرج عن نطاق وظيفة القياس المحاسبي،كالتضخم، و يرى keiso أن هذه المعلومات على درجة عالية من الملاءمة و لكنها غير قابلة لتحقق و بتالي درجة الثقة فيها أقل

نلاحظ من خلال هاته التعاريف المقدمة بأن الإفصاح يأخذ معاني عديدة و مختلفة، إلا أنه على العموم يمكن أن نلخص مفهومه في أنه تلك العملية التي يتم فيها الكشف عن المعلومات الداخلية للجمهور، وذلك من أجل تقليل من عدم تماثل المعلومات، و تحدد الهيئات التنظيمية الوطنية و الدولية الحد الأدنى (الإلزامي) لمستوى الإفصاح الذي تلتزم به الشركات،أما الشركات التي تقدم معلومات تتجاوز هذا الحد الأدنى (الإلزامي) هي شركات تقدم إفصاح طوعي(إختياري) و تحاول من خلاله الإشارة إلى وجود جودة أعلى من المتوسط في معلوماتها للمستخدمين الخارجيين.

و على العموم يمكن تعريف الجودة بأنها تلك الميزات في المنتجات أو الخدمات التي تلبي إحتياجات العملاء و توفر لهم الرضا كما تعني الجودة غياب العيوب[4]، أي المطابقة للمتطلبات الضرورية، و في النطاق المحاسبي تعني مدى ملائمة و دقة و موثوقية المعلومات المعروضة، و عليه فإن جودة الإفصاح تقاس بمدى وضوح المعلومات و مدى دقتها و شموليتها لذا لا تكتمل فعالية الإفصاح إلا بتوفر عامل الجودة و بتالي هذان العنصران متكاملان و يعكسان مدى إلتزام المؤسسة بالمعايير و القوانين المهنية المطلوبة و الحوكمة الرشيدة.

و تجدر الإشارة بأن الكشف عن المعلومات أو ما يطلق عليه عامة بالإفصاح قد يحمل الشركات بعض التكاليف أولها قد تكون مباشرة و هي تلك التكاليف المرتبطة بإعداد التقارير المالية و إعتمادها و نشرها والتي يمكن أن تكون كبيرة على هذه الشركات، أما التكاليف الثانية فهي ذات طبيعة غير مباشرة و هي

---

[1] وجدي حامد حجازي، **" تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية"**، بدون طبعة، دارالتعليم الجامعي،الإسكندرية، مصر،2011،ص14

[2] حسام الدين مصطفى الخداش و آخرون ، **"أصول المحاسبة المالية"**، الطبعة الأولى ،الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،1998، ص ص: 28-29

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **"دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"**، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،مصر،2004،ص ص: 131-132

[4] Joseph m.juran, a.blanton godfrey, **« juran's quality handbook ,5th ed »**, McGraw-Hill,USA,1999, p26

أكثر أهمية من التكاليف المباشرة ، و ذلك لأن المعلومات المكشوفة قد تستخدمها أطراف ثالثة مثل المنافسين في أسواق المنتجات، إتحادات العمال، العملاء و الموردين، الهيئات التنظيمية و جهات حكومية (مصلحة الضرائب)، لهذا فإن الشركات لديها حافز لعدم الكشف عن معلومات من شأنها أن تقلل من موقعها التنافسي،لذا تعتبر التكاليف التنافسية للإفصاح هامة خاصة بالنسبة للشركات التي تعمل في بيئات شديدة التنافسية مثل شركات التكنولوجيا الحيوية، إضافة إلى هذا فإنه يمكن أن تضر أيضا هذه المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات بالعلاقة الطويلة القائمة بين الشركة و البنك، حيث هذه العلاقات غالبا ما تعتمد بشدة على تدفق المعلومات الخاصة بين هذين الطرفين ،إذ تتميز العلاقات المصرفية الطويلة الأجل بتبادل معلومات أكثر دقة و سلاسة بين البنك و المقترض، مما يؤدي إلى تعاقد أكثر مرونة، و تسهيل شروط العقد بين الفترات الزمنية و مراقبة أفضل للأنشطة و النتائج من قبل البنك ،فعندما تكشف الشركات علنا عن المزيد من المعلومات فإن قيمة تدفق المعلومات الخاصة بين البنك و المقترض تنخفض، مما يؤثر سلبا على قيمة العلاقة المصرفية طويلة المدى و على الرغم من أن هذا التأثير ذات طبيعة غير مباشرة، إلا أنه يشكل تكلفة كبيرة على الشركة[1] .

الفرع الثالث أنواع الإفصاح : لقد تطورمفهوم و الهدف من الإفصاح المحاسبي، و ظهرت العديد من الأنواع الخاصة به، فلم يعد الإفصاح يقتصر على تفسير و توضيح المعلومات المحاسبية،و إنما تعداه إلى أنواع أخرى كإضافة المزيد من المعلومات أيا كانت سواء كمية أو وصفية، أو فعلية وحتى تقديرية، و التي لها تاثير ملحوظ على متخذي القرار لذا قد يختلف الهدف من الإفصاح طبقا لنوعه، و بذلك يمكن تقسيم هذه الأنواع وفق مجموعتين كالتالي:[2]

أولا الإفصاح من حيث كمية المعلومات المفصح عنها و ينقسم إلى **:**

1. **الإفصاح الكامل :** و يعني مدى شمولية التقارير و مدى تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير مادي على مستخدميها، و يعتبر الإفصاح الكامل في القوائم المالية ضروري و مطلوب نتيجة لأهمية هذه القوائم كأساس يعتمد عليه في إتخاذ القرارات، و لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية فقط بل يتعداها إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي لها تأثير جوهري على قرارات مستخدمي هذه القوائم.
2. **الإفصاح الكافي :** و يقصد به الإفصاح الكافي من المعلومات الأكثر إستخداما و هو يعبر عن الحد الأدنى من المعلومات اللازمة التي يجب الإفصاح عنها حتى لا تكون القوائم المالية مظللة، أي يتضمن هذا النوع من الإفصاح حد أدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية لإتخاذ القرارات السليمة.[3]

---

[1] Céline beuselinck et all , « **financial reporting , disclosure and corporate governance** », 2013, disponible sur site : https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199642007.013.0013, consulté le 26/03/2024,à 16 :38 , p7

[2] دادة دليلة، **"الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري-2010-)"**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و جباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2013، ص 64

[3] ضيف الله محمد الهادي،**" أسس و قواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)"**، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية،المجلد الأول،العدد السادس،2013، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي،ص 88

3. **الإفصاح العادل:** و هو يشير إلى الإفصاح عن المعلومات بشكل الذي يضمن وصولها لكافة المستخدمين و بنفس القدر و بدون تحيز إلى جهة معينة، من خلال إستخدام أساليب و مصطلحات سهلة الفهم لكل الجهات المستفيدة [1]
4. **الإفصاح الملائم** : و يشير إلى أنه يجب على المعلومات المعروضة و المقدمة في القوائم المالية، أن تتناسب مع طبيعة نشاط الشركة و ظروفها و أن تكون ذات قيمة و منفعة لمستخدميها[2]
5. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :** و يعني أن يتم تقديم معلومات مناسبة ، كالإعلان عن تقديرات مالية أو إكتتاب في رأس مال جديد و غيرها من المعلومات المساعدة على إتخاذ القرارات، و يمكن أن يحد هذا النوع من الإفصاح من طرق اللجوء الغير رسمية للمصادر الداخلية بغرض الحصول على معلومات إضافية التي ينتج عنها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.[3]
6. **الإفصاح الوقائي:** و يعكس الأوضاع الحقيقية داخل الشركة و خارجها، و هذا يعني أنه يجب على جميع المعلومات المالية أن تتصف بأعلى درجة من الموضوعية و العدالة و عدم الإنحياز ، و هذا النوع من الإفصاح ضرورة حتمية لا غنى عنها و الهدف منه هو حماية المستثمر العادي الذي له قدر محدود من القدرة على إستخدام المعلومات [4]

ثانيا الإفصاح من حيث طبيعة الإلتزام و ينقسم إلى :

1. **الإفصاح الإلزامي :** و يعبر هذا النوع من الإفصاح عن المعلومات التي يتم الكشف عنها وفق متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير أو التي تحددها الجهات التنظيمية، [5]و بتالي فهي تلك المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفق للتعليمات و القوانين المفروضة.
2. **الإفصاح الإختياري (الطوعي) :** يشير إلى الإفصاحات التي تتجاوز متطلبات الإفصاح الإلزامي ، و تمثل خيارات حرة من جانب إدارات الشركات لتوفير معلومات محاسبية و غيرها من المعلومات التي ترتبط بإحتياجات مستخدمي تقاريرها السنوية عند صناعة القرارت.[6]

المطلب الثاني : القوائم و التقارير المالية و جودة المعلومة المحاسبية

إن الكشف عن المعلومات المالية للشركات أمر بالغ الأهمية لبناء سوق رأس مال فعال، و كما نعلم يتم تقديم هذه المعلومات و الإفصاح عنها من قبل الشركات من خلال تقارير مالية منظمة، و التي تعتبر وسيلة هامة لإبلاغ المستثمرين و مختلف أصحاب المصالح الخارجيين بأداء الشركة و إدارتها، و لطالما

[1] طرشي محمد، يخلف إيمان، **" الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية من منظور محاسبي"**، الريادة لإقتصاديات الأعمال، المجلد 03، العدد02، 2017، جامعة حسيبة بن بوعلي،شلف، ص 108

[2] صديق مسعود، و صديقي فؤاد،**"محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)"**، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد01، العدد02، 2016، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص77

[3] بكيحل عبد القادر،**"النظام المحاسبي المالي و مدى تأثيره في دعم الشفافية و الإفصاح ببورصة الجزائر"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016، ص118

[4] محمود رمزي إدريس، **"تقييم إلتزام المصارف الإسلامية العاملة في سورية بمتطلبات العرض و الإفصاح في قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الإسلامي رقم (1)- دراسة تطبيقية-"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، سوريا،2015، ص 57

[5] محمد الأرضي، **" العلاقة بين نوعي ممارسة الإفصاح الإلزامي و الإختياري و العواقب الإقتصادية دراسة إختبارية"**، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، المجلد 37، العدد3، 2023، كلية التجارة و إدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، ص 1204

[6] Gerald k chau, sidney j gray, **« ownership structure and corporate voluntary disclosure in hong kong and singapore »**, the international journal of accounting, volume37, Issue 2,2002, p247

كانت هذه التقارير المالية الخاضعة للمساءلة مصدر قلق رئيسي للمنظمين وواضعي المعايير و صانعي السياسات في كل من الإقتصادات المتقدمة و الناشئة، حيث تعلب هذه التقارير المالية دورا مهما ، كونها أداة إتصال مهمة و ضرورية للحفاظ على إستقرار السوق و كفائته. فالمعلومات التي تحتويها تسمح بإتخاذ قرارات مهمة و مصيرية لذا فجودة هذه التقارير و بما فيها القوائم المالية مهمة جدا لمختلف الأطراف ليس فقط الخارجية منها فحسب و إنما أيضا لإدارة الشركات و لأنشطة أعمالها المستقبلية.[1]

الفرع الأول: القوائم و التقارير المالية

إن الغرض الرئيسي من إعداد التقارير و القوائم المالية هو تقديم المعلومات المالية إلى مستخدميها من أجل تحسين الوعي و التحديث المستمر عن الوضع المالي للشركات، لذا يوفر الإبلاغ عن المعلومات الموثوقة و الدقيقة في الوقت المناسب، أساس مناسب لأصحاب المصلحة لإتخاذ القرارات المختلفة المتعلقة بكفاءة عمليات الشركة و وضعها المالي.[2]

و يمكننا أن نميز الفرق بين القوائم و التقارير المالية في مايلي:

أولا القوائم المالية (Financial Statement): و تعتبر أهم الوسائل لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، و على الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات...الخ) و يتم الإمداد بالمعلومات من خلال هذه القوائم، و لمعرفة شكلها و مضمونها و أكثر التفاصيل عنها بإمكانكم الرجوع إلى الملحق .

و يتمثل الهدف الأساسي للقوائم المالية في تقديم معلومات حول المركز المالي، و نتائج الأعمال من ربح أو خسارة و التدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية، و لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم1 مكونات القوائم المالية و التي هي على النحو التالي: [3]

1. **الميزانية (The balance sheet):** هي كشف يلخص أصول و خصوم الوحدة الإقتصادية في لحظة زمنية عادة ما تكون نهاية الفترة المالية لها، و يطلق عليها الميزانية العمومية، و تبوب عادة من جانبين يمثل الجانب الأيمن الأصول و يمثل الجانب الأيسر الخصوم و التي تشمل الإلتزامات (حقوق الغير) و حقوق الملكية (حقوق الملاك)[4]
2. **قائمة الدخل (An income statement):** تمثل بيان يتضمن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة [5]

---

[1] Hongpan zhang, Jiyue zhao, **« stock market liberalization and financial reporting quality »,** china journal of accounting research,volume 16, Issue4, 2023, P2

[2] Ibtihal a.abed et all, **« creative accounting determination and financial reporting quality: the intergation of transparency and disclosure »**,journal of open Innovation: technolody, market, and complexity,volume 8, Issue 1, 2022, p2

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **"معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية و العملية -"**،بدون الطبعة، دار وائل للنشر،عمان الأردن، 2008، ص6

[4] عبد الناصر محمد سيد درويش، **" مبادئ المحاسبة المالية (2) التسويات الجردية و الإفصاح المحاسبي"** الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،2010، ص333

[5] جمعة هوام، **"كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق أخر التعديلات"**، الجزء الأول،بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2022، ص22

3. **قائمة تغيرات رؤوس الأموال الخاصة (Statement of changes in owners's equity) :** و تظهر إما كافة التغيرات في حقوق الملكية all changes in equity أو التغيرات في حقوق الملكية بإستثناء العمليات مع أصحاب المنشاة سواء بزيادة أو تخفيض رأس المال أو توزيعات الأرباح.
4. **قائمة التدفقات النقدية (cash flow statement) :** و هي قائمة توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة سواء كانت تدفقات نقدية خارجة أو داخلة[1]
5. **السياسات المحاسبية و الإيضاحات التفسيرية(accounting policies and other explanatory notes) :** و هي عبارة عن تلك الملاحظات التي تعد جزءا ضروريا من مصادر المعلومات المفيدة و توفر معلومات إضافية غير موجودة في القوائم المالية[2]

ثانيا التقارير المالية (Financial Reporting) : و هي عبارة عن مستندات توضح الوضع المالي و أداء المنظمة لفترة معينة، و تتضمن هذه التقارير إيرادات الشركة و نفقاتها و أصولها و خصومها و هيكل رأس المال، و بشكل أساسي فهي تقدم معلومات حول الصحة المالية و النجاح المالي للشركة، و من خلال هذه التقارير يمكن تمييز الشركات ذات الأداء الجيد و الشركات ذات الأداء الضعيف و بتالي يمكن لصانعي القرار إتخاذ القرارات بسهولة أكبر ، فالغرض الأساسي من التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة لإتخاذ القرار، لذلك من أجل إتخاذ قرارات فعالة و دقيقة بناء على التقارير المالية، لابد أن تلتزم هذه التقارير بمعايير محددة و الحفاظ على مستوى معين من الجودة.[3]

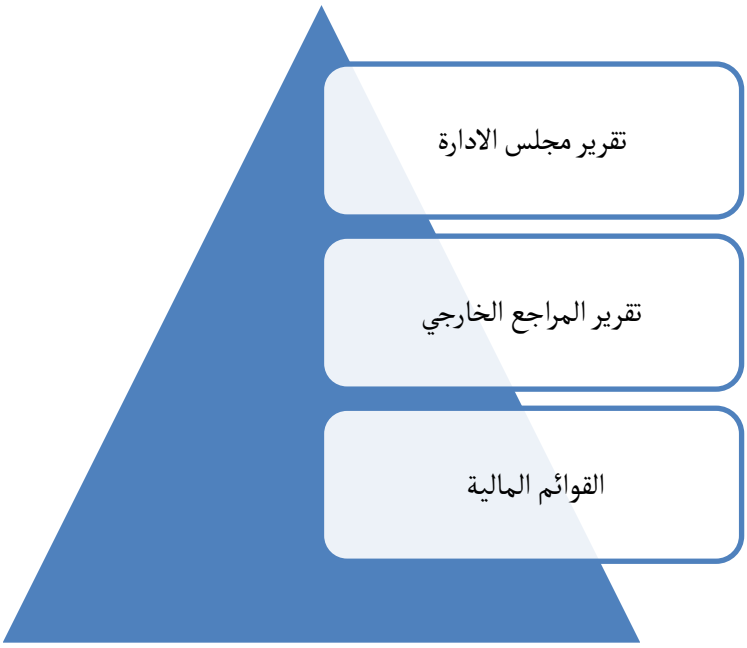
و يوضح الشكل رقم (2- 1) أدناه مكونات هذه التقارير

[1] خالد الراوي، يوسف سعادة، **"التحليل المالي للقوائم المالية و الإفصاح المالي المحاسبي"**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2000، ص39

[2] طارق عبد العال حماد،**" الإتجاهات الحديثة في التقارير المالية "**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،2010، ص63،45

[3] Gökhan özer et all, **« corporate environmental, social, and governance activities and financial reporting quality : an international investigation »,**borsa istanbul review, 2024,p2

شكل رقم(2- 1) : مكونات التقارير المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على البشير زبيدي، يحيى سعيدي،**" جودة التقارير المالية و دورها في تقييم الأداء المالي(دراسة حالة مجمع صيدال)"**، مجلة الدراسات الإقتصادية و المالية، المجلد 9، العدد 2، 2016، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص90

كما هو موضح في الشكل رقم(2- 1) فإن التقارير المالية تتكون من تقرير مجلس الإدارة الذي يحتوي على وصف لأنشطة المؤسسة الرئسية و فروعها و طبيعة عملها و إستثماراتها و عدد الموظفين بها و هيكلها التنظيمي،و تقرير المراجع الخارجي الذي يلخص نتائج التي توصل إليها مراجع الحسابات بعد إنتهائه من مراجعة مضمون القوائم المالية في الشركة و أخيرا القوائم المالية الخمسة المعورفة و التي تطرقنا إليها سابقا.

و بتالي نستنتج بأن القوائم المالية ما هي إلا جزء من التقارير المالية التي يتم إعدادها إستجابة لمطالب و إحتياجات المستخدمين للمعلومات أكثر تفصيلا و التي لايمكن للقوائم المالية الأساسية تلبيتها و ذلك نتيجة لوجود كم هائل من المعلومات المحاسبية و الغير المحاسبية .[1]

الفرع الثاني : أهداف القوائم و التقارير المالية و المستخدمون لها

من المعروف أن إنتاج التقارير و القوائم المالية ذات الجودة العالية له تأثير كبيرا على أسعار الأسهم و العقود مع المديرين و محددات إستثمارات و غيرها من المجالات التي تتعلق بالشركات و أوضاعها [2]، حيث من المتوقع أن تزود التقارير السنوية لهاته الشركات و الوثائق الرسمية التي تحدد وضعها المالي و نتائجها الأخيرة قاعدة عريضة من أصحاب المصلحة الخارجيين بمعلومات مالية و غير مالية بطريقة

[1] البشير زبيدي،يحيى سعيدي،**"جودة التقارير المالية و دورها في تقييم الأداء المالي(دراسة مجمع صيدال)"**، مرجع سبق ذكره، ص 87

[2] Chang xu, jianguang hu, **« does china's belt and road initiative improve financial reporting quality ? »**, finance research letters, volume 58,part D,2023 ,p 1

أمنة و مفهومة و في الوقت المناسب،[1] و ذلك لمساعدتهم على إتخاذ قرارات مستنيرة، ووفقا لذلك يتم إعداد و عرض هذه التقارير حسب المعايير الدولية للرفع من جودتها و مستوى فائدتها لمختلف المستخدمين لها.

أولا أهداف الأساسية من القوائم و التقار ير المالية : أعدت هذه القوائم و التقارير المالية بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:[2]

- ✓ إصال المعلومات المتعلقة بالمؤسسة لمختلف الأطراف الخارجية، حيث تعتبر هذه التقارير و القوائم بمثابة وسيلة إتصال تربط المؤسسة مع عالمها الخارجي.
- ✓ تعتبر هذه القوائم و التقارير المالية بمثابة ملخص كمي للعمليات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المؤسسة و حقوق ملكيتها و بتالي تعد أداة مهمة في عملية صناعة القرارات
- ✓ توفير المعلومات اللازمة عن النشاط الإقتصادي للمؤسسة حتى تستفيد منها جميع الفئات التي لاتمتلك سلطة أو مقدرة على الوصول لمعلومات المؤسسة بشكل مباشر [3]
- ✓ تحديد نواحي القوة المالية للمؤسسة و ربحيتها و كذا توقعاتها المستقبلية [4]
- ✓ تقديم معلومات عن نتائج المؤسسة ووضعها المالي
- ✓ مساعدة الأطراف الداخلية على إتخاذ القرارات سليمة المتعلقة بسياسات المؤسسة
- ✓ تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية و معديها، حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على ترشيد القرارات [5]

ثانيا المستخدمين للمعلومات المفصح عنها بالقوائم و التقارير المالية

تحتوي التقارير و القوائم المالية على العديد من المعلومات، لهذا نجد أن هناك الكثير من المستخدمين لها، فلكل واحد إحتياج معين من هذه المعلومات، فمثلا يهتم المستثمرون المحتملين بهذه المعلومات لإتخاذ قرار الشراء من عدمه، و كذا قرار البيع في حال كانو مستثمرين حاليين ، فهم يولون إهتمام أكبر بالعائد المحقق و المخاطر المرافقة لإستثماراتهم، في حين يتمثل هدف المساهمين من خلال هذه المعلومات في التأكد من مدى كفاءة الإدارة و كذا الإطمئنان على إستثماراتهم في المؤسسة، أما الموظفون فيهتمون بالمعلومات التي تسمح لهم بالتأكد من إستقرار ربحية الشركة و كذا تقييم قدرتها على دفع مكافآتهم و تعويضاتهم و مزايا التقاعد،كما و لدينا أيضا المعلومات التي يهتم بها المقرضون للتأكد من مدى قدرة المؤسسة على دفع قروضهم و الفوائد المصاحبة لها عند إستحقاقها، و كذا الموردون و الدائنون التجاريون الأخرون التي تمكنهم هذه المعلومات من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد مستحقاتهم في

---

[1] Ly thi hai tran**, « reporting quality and financial leverage :are qualitative characteristics or earnings quality more important ? evidence from an emerging bank-based economy »,** research in international business and finance, volume60, 2022, P2

[2] مسعود كسكس، محمد زرقون، **"دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديمين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018-"**، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، المجلد6، العدد 2، 2019، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 48

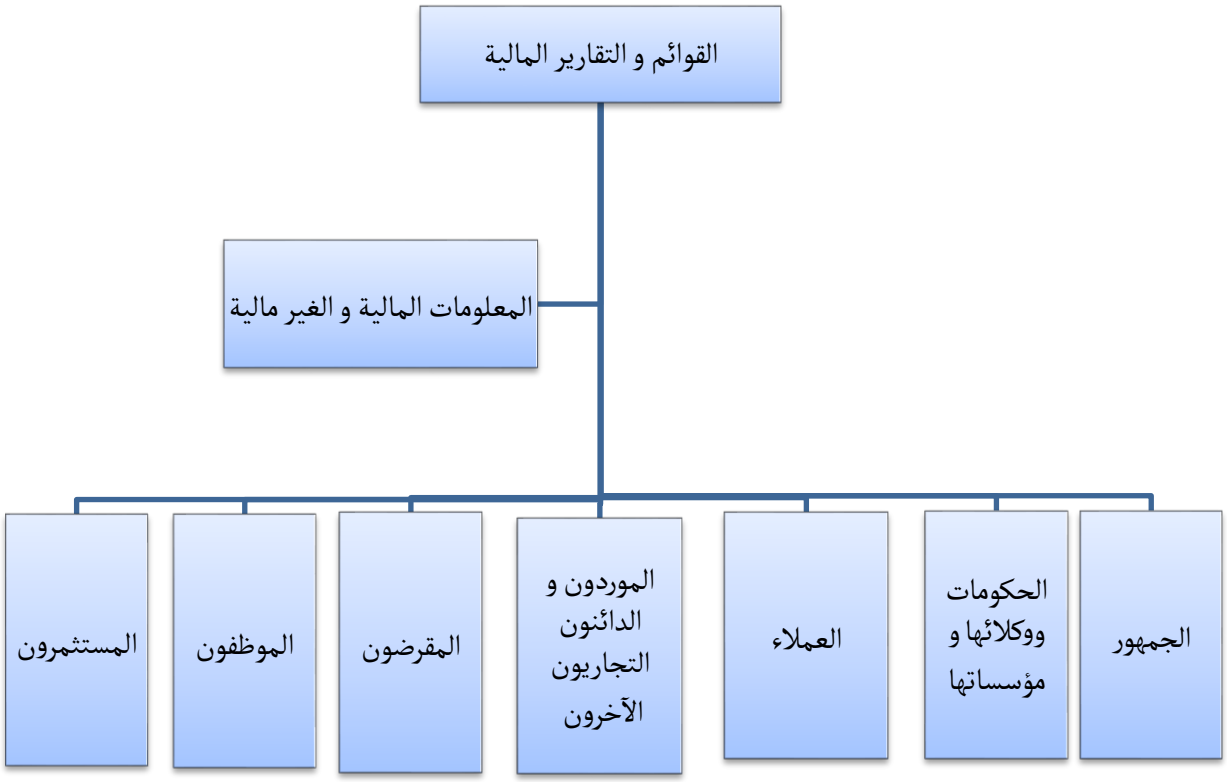
[3] مداحي عثمان، **"أهداف القوائم المالية"**، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد2، العدد3، 2012، جامعة خميس مليانة، الجزائر،ص 53

[4] حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، **"مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"**، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية، المجلد2، العدد1، 2018، جامعة تيسمسيلت، ص219

[5] محمد نواف حمدان عابد،**" دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية"**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير العلوم في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المصرفية، القاهرة، مصر، 2006، ص 90

تواريخ إستحقاقها، في حين أن العملاء الذين تربطهم علاقات طويلة مع المؤسسة فإن هذه المعلومات توفر لهم أساس للتأكد من أن هذه المؤسسة مستمرة في النشاط نظرا لإعتمادهم الكبير عليها، لذا فإن إستمرارية المؤسسة مهمة جدا بالنسبة لهاؤلاء، لدينا كذلك الحكومات و وكلائها و مؤسساتها بحيث يهتمون بالمعلومات المقدمة من قبل هذه المؤسسات لتحديد السياسات الضريبية و للقيام بإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشابهة و ذلك بغرض رسم السياسة الإقتصادية للدولة، و أخيرا لدينا الجمهور الذي تهمهم كذلك المعلومات المفصح عنها في القوائم و التقارير المالية و ذلك لمعرفة مدى مساهمة المؤسسة في الإقتصاد المحلي، و قدرتها على توفير مناصب عمل ... الخ و يلخص الشكل التالي أغلب مستخدمي المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم و التقارير المالية.

الشكل رقم(2- 2) : مستخدمو القوائم و التقارير المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، **" إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"**، بدون طبعة، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص: 43-46

الفرع الثالث : الخصائص النوعية للقوائم المالية

نظرية الوكيل الرئيسي هي نموذج بحثي أساسي في الإقتصاد الكلاسيكي الجديد، الفكرة الرئيسية من وراء هذه النظرية و التي تطرقنا إليها في فصلنا السابق هي أن أصحاب الأعمال يعهدون بالموارد إلى مديرين محترفين ، لتكمن مسؤولية هاؤلاء المديرين في إستخدام هذه الموارد لتعظيم قيمة المساهمين،حيث يمتلك مديرو الشركة معلومات موثوقة فيما يتعلق بعمليات الشركة، في حين أن مساهمي الشركة لا يشاركون في هذه العمليات، و بذلك ليس لديهم أي وسيلة للحصول على معلومات دقيقة و موثوقة، و بتالي لكي يفهم أصحاب رأس المال الظروف الحقيقية لتشغيل شركتهم ، لابد من مديري هذه الشركات تزويدهم بمعلومات محاسبية موثوقة و ذات جودة عالية، فيمكن لجودة هذه المعلومات المحاسبية أن تؤثر بشكل مباشر على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بين المدير و الوكيل في الشركة، لذا غالبا ما يهتم

المديرون و المستثمرون و غيرهم من أصحاب المصالح بجودة المعلومات، و نتيجة لذلك إقترح مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 1980" خصائص جودة المعلومات المحاسبية"، و في وقت لاحق، أدرجت كل من كندا و المملكة المتحدة و الصين قابلية المقارنة كخاصية رئيسية لجودة المعلومات المحاسبية، و في عام 2018، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية " الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" أين تحتل فيه قابلية المقارنة المرتبة الأولى من بين طرق تحسين جودة المعلومات المحاسبية، و في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، تعد قابلية المقارنة سمة أساسية لضمان فائدة المعلومات المحاسبية، كما أن الحصول على تقارير مالية قابلة للمقارنة يعتبر شرط أساسي يسعى إليه المنظمون لصياغة المعايير المحاسبية، حيث تكمن أهمية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة في إثبات أن لدى الشركة إتساق و تقارب أعلى من حيث معلوماتها المحاسبية مقارنة بالشركات الأخرى العاملة في نفس القطاع، بالاضافة إلى ذلك يمكن للمقارنة أن تساعد المستثمرين و أصحاب المصلحة الأخرين في تحليل و توقع الوضع المالي للشركة و أدائها التشغيلي و آفاقها دون الحاجة إلى إجراء البحوث. فالقابلية للمقارنة تعزز نقل المعلومات بين مختلف الأطراف. و أخيرا تمكن هذه الخاصية أصحاب المصلحة من فهم وضع الشركة فهما كاملا و تساعدهم في إتخاذ قرارات عملية بشأن المشاريع الإختيارية و بتالي يزيد هذا من فائدة المعلومات المحاسبية في صنع القرار مما يتيح التخصيص الأمثل للموارد.[1]و تجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة واسعة من السمات و الخصائص الأخرى التي يمكن لها أن تجعل من المعلومات الواردة في القوائم المالية، معلومات مفيدة للمستخدمين و ذات جودة عالية، و يمكن ذكر بعض من هذه الخصائص النوعية على النحو التالي :

1. **الملاءمة Relevance:** و تعبر عن تلك المعلومات التي لها تأثير على سلوك متخذي القرارات الإقتصادية، و ذلك من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية، الحاضرة و المستقبلية،و كذا تمنحهم فرصا لقياس مدى نجاح تنبؤاتهم السابقة، و تصحيح مسارها من خلال قراراتهم المتخذة على ضوءها، فهي معلومات تخفض من حالة عدم التأكد لدى مستخدميها،[2] كما و ترتبط خاصية الملائمة بخاصية الوقت المناسب، فحتى تكون المعلومات مفيدة لابد أن تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب،فوصول المعلومات متأخرة يفقدها قيمتها و ملائمتها في التأثير على القرار ات.[3]
2. **الموثوقية Reliability :** و تعني بأن تكون المعلومات المحاسبية موثوقة، أي تعبر عن الوضع الحقيقي للمؤسسة و الذي يعكس واقعية و صدق جميع الأحداث الإقتصادية للمؤسسة و تسجيلها الموضوعي، و يشمل خصائص فرعية كالصدق في التعبير و التي تعني توافق المعلومات المحاسبية مع الأحداث الإقتصادية للمؤسسة، و القابلية للتحقق و التي تعني إمكانية الوصول لهذه المعلومات من قبل جيهات أخرى مستقلة و أخيرا الحياد و التي تعني عدم التحيز عند إعداد و عرض المعلومات المحاسبية .[4] كما أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أشار إلى أن

---

[1] Kung-cheng ho et all, **« information disclosure as a means of minimizing asymmetric financial reporting :the role of market reaction »,**economic analysis and policy, volume 78,2023,p 1222

[2] أشرف سالم عبد الكافي، شهاوي سالم أبو خطوة،**" دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- دراسة حالة شركة رأس الأنوف لتصنيع النفط و الغاز"**، مجلة الدراسات الإقتصادية، المجلد 6، العدد 3، 2023، كلية الإقتصاد جامعة سرت، ليبيا، ص ص: 282-283 .

[3] التائب الزروق التائب عبد المجيد، مروة الغناي محمد أبو دربالة،**" نظام المعلومات المحاسبية و أثره على جودة البيانات و المعلومات المحاسبية دراسة حالة –جامعة سرت-"**، مجلة الدراسات الإقتصادية، مجلد 6، العدد1، 2023، كلية الإقتصاد، جامعة سرت، ليبيا، ص 23

[4] بومصباح صافية، بلعجوز الحسين،**" العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الأداء المالي للمؤسسات دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريرج "**، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد3، العدد1، 2018، جامعة محمد بوضياف، مسيلة،ص279

الموثوقية (المصداقية) و الملاءمة تعتبران من خصائص الأساسية المفيدة في عملية إتخاذ القرارات.[1]

3. **القابلية للفهم Intelligibility :** تعتبر أحد الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية وتعني القدرة على الفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الإقتصادية و المحاسبية، و لديهم كذلك الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، و على كل حال، فإنه يجب عدم إستبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الإقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[2]لذا تعد الرسائل الواضحة و القابلة للقراءة أمرا حيويا لمساعدة هاؤلاء المستخدمين على فهم المؤسسة، فالتعقيد يؤدي إلى المزيد من الوقت و الجهد لإستخراج المعلومات الهامة، وهذا ما يعرض بدوره تحليل المهتمين بالقوائم المالية للخطر، و بهذه الطريقة يتم إعاقة بيئة المعلومات نتيجة زيادة تعقيد المعلومات [3]
4. **القابلية للمقارنة comparability:** بطبيعة الحال إذا تم إستخدام أساليب محاسبية مختلفة من قبل المؤسسات و الشركات، فإنه سيجعل هذا القوائم المالية الصادرة عنها، غير قابلة للمقارنة، فالمعلومات المحاسبية لمؤسسة ما تكون مفيدة إذا تمكنا من مقارنتها مع مثيلتها في مؤسسات الأخرى، و الإختلاف في الأساليب هنا يعطي نتائج متباينة لنفس الحقائق، و بتالي يقود هذا إلى نتائج مضللة مما يؤثر بدوره على متخذي القرار،[4] لذا من الضروري إستخدام أساليب و قواعد محاسبية موحدة التي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف المؤسسات في معلوماتها،مما يساعد هذا متخذي القرار. حيث لابد أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة حتى يتم الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات.[5]
5. **الثبات Stability :** و تعني الثبات في إستخدام الطرق المحاسبية على سبيل المثال طرق تقويم المخزون، حيث يسمح هذا بمقارنة النتائج لنفس المؤسسة لفترات مالية مختلفة، و في حالة تغير الطريقة يتوجب على المؤسسة الإفصاح عن الأثر الكمي للتغيير و أسبابه. [6]
6. **التوقيت Timeliness:** يعد التوقيت المناسب عاملا أساسيا لملاءمة معلومات التقارير المالية و أحد سمات جودة التقارير المالية، و هي خاصية نوعية مهمة تعزز فائدة المعلومات، حيث تشير

---

[1] سميحة بوحفص، **"أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2017، ص136

[2] فؤاد السيد المليجي و آخرون ،**"معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري و التطبيق المحاسبي)"**، بدون طبعة، دار التعليم الجامعي،الإسكندرية،2015،ص20

[3] João antônio salvador de souza et all, **« the linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements : an analysis based on readability characteristics »,** research in international business and finance,volume48,2019,P61

[4] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **"المحاسبة المالية القياس و التقويم و الإفصاح المحاسبي"**، بدون طبعة، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر،1992،ص35

[5] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كامل محمد،**"المحاسبة المالية، المدخل النظري- قياس و تقييم الاصول قصيرة الاجل"**، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص33

[6] زينب عباس حميدي، **" الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و أثرها في تقييم أضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)"**، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد 75، 2009، جامعة كربلاء، العراق،ص 44

إلى أنه ينبغي أن تصل المعلومات إلى صناع القرار في حين لا يزال بإمكانها التأثير على قراراتهم و إلا فقد تكون ذات قيمة قليلة أو غير مفيدة أصلا .[1]

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح و مؤثراته

لقد نشأت عدة فضائح مالية لشركات كبرى لدى العديد من الدول عبر العالم، نتيجة لتلاعب في تقاريريها المالية، و الإفصاح عن معلومات مضللة لمستخدميها التي أدت إلى كوارث فيما بعد، لذا كإستجابة للمخاوف بشأن فقدان الثقة في الأسواق المالية و موثوقية معلومات الشركات فيها، و لتحسين شفافيتها تم وضع متطلبات و شروط على الإفصاح تتقيد بها الشركات في عمليات الإبلاغ المالي، فللإفصاح الجيد شروط و مقومات و أي إخلال بها يؤثر على مستوى جودته و بتالي القرارات المتخذه على أساسه، فالشركات يمكنها أن تقلل من عدم تناسق المعلومات عن طريق تحسين نوعية الإفصاح لديها و ذلك بالإلتزام بمتطلباته الأساسية.

الفرع الأول: مقومات الإفصاح و العوامل المؤثرة فيه

يتم تحديد شكل الإفصاح عن المعلومات و طبيعته على أساس مجموعة من المقومات، أما في مايخص درجة مصداقيته و موثوقيته فهي نسبية تختلف من شركة لأخرى نظرا لإرتباطه و تأثره بعدة عوامل.

أولا مقومات الإفصاح: يستند الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على عدد من المقومات الأساسية نذكرها في الآتي:

تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية: إن التباين الواضح بين الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية و الإختلاف الموجود بينهم في طرق إستعمالها ، أدى إلى ضرورة تحديد الأطراف المستخدمين للإفصاح و ذلك من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح لتلبية إحتياجاتهم المتباينة، فالإفصاح يجب أن يتلائم مع تطلعات هاؤلاء ،فضلا عن ذلك تساهم هذه الطريقة في معرفة الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات.[2]

2. **تحديد الأغراض التي ستستخدم في المعلومات المحاسبية:** إن تحديد الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية يعتبر كمقياس نوعي لملاءمة الإفصاح ، و الذي يعبر بدوره على نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها، في حين يمكن إعتبار الأهمية النسبية كأهم معيار لتحديد كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها[3]
3. **تحديد طبيعة و نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** و هذا يعني أن تظهر القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة جميع الحقائق الهامة لكافة الأطراف المهتمين بها، لتجنب

[1] Irina alexeyeva, **« does doard composition impact the timeliness of financial reporting ? evidence from swedish privately held companies »**, journal of international accounting, auditing and taxation, volume54, 2024, p1

[2] صديق مسعود، صديقي فؤاد، **" محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)"**، مرجع سبق ذكره،ص78

[3] محمد مطر- **"التأصيل الظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس و العرض و الإفصاح"**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص 337.

تضليلهم. لذا يجب على المحاسب الإبلاغ عن كافة المعلومات التي لها تأثير جوهري على قرارات مستخدمي القوائم المالية.[1]

4. **تحديد أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** يتطلب الإفصاح المناسب بان يتم عرض المعلومات بطرق و أساليب سهلة الفهم ، لذا يجب أن يراعي معدو القوائم المالية ضرورة عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه، و عموما فإن الإفصاح عن المعلومات التي لها تأثير مهم على قرارات المستخدمين يكون في صلب القوائم المالية، في حين أن المعلومات الأخرى كالتفاصيل يتم الإفصاح عنها في الإضاحات المرفقة بتلك القوائم أو جداول أخرى مكملة لها، بحيث يعتبر هذا أنسب أسلوب لضمان السهوله في الفهم.[2]
5. **تحديد الوقت المناسب لإفصاح عن المعلومات:** يعتبر التوقيت الملائم خاصية لا بد أن تتوفر في عملية الإفصاح عن المعلومات ، لكي تكون هذه المعلومات ذات قيمة لمستخدميها، لهذا نجد أن القوانين و تعليمات هيئات الأسواق المالية العالمية تلزم الشركات بتزويدها بقوائم مالية خلال فترات زمنية محددة و معقولة، و تكون هذه الفترات متقاربة كالتقارير السداسية و ذلك لتوفير معلومات حديثة للمتعاملين في الأسواق المالية.[3]

ثانيا العوامل المؤثرة في الإفصاح : هناك عدد من العوامل يمكن أن تؤثر على فعالية مبدأ الافصاح و هذه العوامل تتعلق بمؤشرات خاصة بالشركات و التي تختلف بإختلاف هاته الشركات و هذه العوامل تتمثل فيما يلي: [4]

- ✓ **حجم الشركة:** يختلف مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من شركة لأخرى و ذلك باختلاف أحجامها ، حيث كلما زاد حجم الشركة زادت رغبتها في الحفاظ على صورتها و مكانتها في أعين المستثمرين و الهيئات الحكومية .لذا تسعى هذه الشركات إلى تعزيز مكانتها من خلال إنفاق المزيد من الأموال للإفصاح عن المعلومات اللازمة لتلبية متطلبات أصحاب المصلحة و إحداث فرق مع منافسيها و ذلك لرفع أكثر من قيمتها السوقية.
- ✓ **مقدار الربحية:** يوجد غموض في عمليات الإفصاح لدى الشركات التي لم تحقق قدر كافي من الأرباح
- ✓ **الرافعة المالية :** إن الشركات التي لديها نسب دين أعلى غالبا ماتواجه صعوبات و ملاءة مالية، لذلك يشكل هذا حافزا لها للتلاعب بعمليات الإفصاح .
- ✓ **عمليات المراجعة المستقلة :** و تشير إلى أنه كلما زادت سمعة مكاتب المراجعة المستقلة، كلما زاد معها مستوى جودة الإفصاح ، حيث يعتبر إختيار الشركات لمكاتب مراجعة مستقلة و ذات سمعة طيبة لمراجعة أعمالها الخاصة، إشارة جيدة لضمان شفافية المعلومات و الإفصاح بها.
- ✓ **الإمتثال لمعايير الإفصاح :** بطبيعة الحال فإن إمتثال الشركات لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS)، له تأثير كبير و إيجابي على مستوى جودة الإفصاح [1]

---

[1] سليم بن رحمون، **"أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القرارات الإستثمارية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2018، ص127

[2] معتز برهان جميل العكر، **"أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني"**، رسالة مقدمة للنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2009، ص21

[3] فطيمة مطهري و آخرون،**"الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية"**، مجلة الدراسات الأكاديمية، مجلد 1، العدد3، 2019، المركز الجامعي الشريف بوشوشة، افلو، ص153

[4] La soa Nguyen, manh dung tran, **« factors Affecting disclosure levels of environmental accounting information : the case of vietnam »**, accounting and finance research, volume 6, no 4,2017, p258-259

الفرع الثاني : أساليب الإفصاح و متطلباته

ترتكز عملية الإفصاح على مجموعة من المتطلبات، و كما تستخدم مجموعة من الأساليب و التي يمكن التطرق إليها وفق التالي:

أولا أساليب الإفصاح: يوجد العديد من الأساليب المستخدمة من قبل المؤسسات و الشركات في عملية الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية الخاصة بها، و هي أساليب تحضى بالقبول بين أوساط المحاسبين و المستخدمين لهاته المعلومات و عموما يمكن عرض أهم الأساليب و الآليات المعتمدة في عملية الإفصاح و التي تساهم بطبيعة الحال في تحقيق الأهداف المرجوة من هاته العملية في الآتي :[2]

1. **القوائم المالية :** إن إعداد القوائم المالية يعتبر أسلوبا رئيسيا و مهما في عملية الافصاح، حيث يتم عرض هاته القوائم المالية و ترتيب بنودها وفق القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أين يسهل هذا على مستخدميها عملية القراءة و الفهم و كذا مقارنة المعلومات و التي تعتبر مضمون هاته القوائم .
2. **الملاحظات الهامشية :** يتم إستخدام الملاحظات في تفسير و إضافة معلومات ذات أهمية أقل تخص بعض عناصر القوائم المالية، و يمكن أن تحتوي على معلومات كمية و وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، و كذا الافصاح عن الإلتزامات المحتملة .
3. **الملاحق :** هي قوائم إضافية تدرج مع القوائم الأصلية، تحتوي على أدق التفاصيل لبعض العناصر الواردة في القوائم المالية، و التي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية و مثال عن ذلك الأصول الثابتة و طرق الإهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير العام للأسعار، قائمة المدينين و مخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي....الخ[3]

4. **المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** يتم إستخدام الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة في هاته القوائم، و التي من الصعب فهم طرق إحتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين الغير ملمين بجوانب المحاسبة، و مثال عن ذلك المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية المدة .[4]
5. **تقرير المراجع:** هو وسيلة من الوسائل المستخدمة للإفصاح، حيث يقوم المراجع من خلاله بإبداء رأي فني محايد عن سلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، و عدالة تمثيلها للمركز المالي و نتائج المؤسسة، و ذلك بهدف تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المفصح عنها، و إضافة إلى تقرير

---

[1] Md.Rezaul karim, Atia ibnat riya, **« compliance of disclosure requirements of IFRS 15 : an empirical evidence from developing economy »**,international journal of disclosure and governance, volume19, 2022,p301

[2] طحاح فضيلة، **" آليات تحقيق متطلبات الافصاح المحاسبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل تبني المعيار الدولي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة IFRS for SEMs (دراسة ميدانية)"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في محاسبة ومالية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022، ص 125

[3] زاوية رشيدة، سعيدة بلعور، **" دور الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في ضمان كفاءة الأسواق المالية "**، مجلة البديل الإقتصادي،المجلد 4، العدد2، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة،ص104

[4] بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علية ، **"دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية و أثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية"**، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، مجلد1، العدد1، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص ص: 58-59

المراجع يوجد تقرير الإدارة و الذي يعتبر أيضا وسيلة للإفصاح حيث يقوم مجلس الإدارة من خلاله بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة و خططها الإستراتيجية.

ثانيا متطلبات الإفصاح : إن المعلومات المشكلة لعناصر القوائم المالية المفصح عنها، و التي تعتبر مصدرا أساسيا يتم إتخاذ مختلف القرارات على أساسسها ، تخضع لعدد من المتطلبات الأساسية ، التي لابد أن تتضمنها القوائم المالية التي يتم الإبلاغ عنها حتى تكون القرارات المتخذة مفيدة و سليمة و في حال تم الإخلال بأي عنصر من هذه المتطلبات فإن القوائم المالية المفصح عنها سوف تكون مضللة لمتخذي القرار.

و عموما تتمثل هذه المتطلبات في : [1]

1. **السياسات المحاسبية**: يتم قياس عناصر القوائم المالية بتطبيق مجموعة من السياسات المحاسبية و التي قد تختلف من مؤسسة لأخرى، و ذلك لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات و طرق محاسبية مختلفة و هذا ما أوضحته معايير المحاسبة الدولية.
2. **الأطراف و الصفقات الهامة:** يجب أن تحتوي الإيضاحات المكملة للقوائم المالية على وصف يتعلق بالصفقات التي أبرمتها المؤسسة مع الأطراف الأخرى و كذا علاقاتها الهامة مع الأطراف الخارجية و مثال عن ذلك العلاقة بين الشركة القابضة و التابعة.
3. **الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الزمن، إلا أنه لا تكون متاحة للنشر مباشرة عند نهاية السنة المالية، و إنما تنشر بعد نهاية السنة بشهور و تسمي الفترة الممتدة من نهاية السنة إلى غاية نشر القوائم المالية بالفترة اللاحقة و التي يمكن أن تحدث فيها أحداث هامة أو تتوفر فيها معلومات جديدة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية بشكل جوهري ، لذا يتطلب الأمر إما تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة ملاحظات مرفقة بهاته القوائم و ذلك حسب درجة تأثير هذه الأحداث.
4. **الشكوك حول إستمرارية المؤسسة**: تعد القوائم المالية وفق مبدأ مهم يتمثل في إستمرارية الإستغلال، أي بمعني أن المؤسسة مستمرة في نشاطها إلى مالا نهاية ، و في حال ظهرت معلومات تفيد بعدم إستمرارية المؤسسة يجب على معدي القوائم المالية الإفصاح عنها من خلال الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.[2]
5. **الإلتزامات المحتملة:** هي إلتزامات غير مؤكدة الحدوث و مبالغها تقديرية، نجدها عادة في القضايا المدفوعة ضد المؤسسة أو في النزاعات مع الأطراف الأخرى، التي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية هذه النزاعات، و في حالة ما إذا تأكد بعض من هذه الإلتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح عنصرا رسميا في القوائم المالية، أما فيما يخص الإلتزامات الغير مؤكدة أو الأقل تأكيدا يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة في القوائم المالية.

الفرع الثالث: شروط الإفصاح و محدداته الأساسية

---

[1] رولا كاسر لايقة،**" القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهما في ترشيد قرارات الإستثمار(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص ص: 56-57

[2] عمامرة ياسمينة، خديجة بلحياني،**" أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير- وحدة المدية-"**، مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة، العدد1، 2018، جامعة العربي التبسي، تبسة، ص 10

يوجد مجموعة واسعة من الشروط و المحددات التي تؤثر على طبيعة الإفصاح و نوعيته و يمكننا ذكر أهمها وفق التالي :

أولا شروط الإفصاح : هناك عدد من النقاط التي يشترط وجودها في القوائم المالية حتى يتحقق الإفصاح و هي : [1]

- ✓ أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة و مفهومة من قبل مستخدميها،لأن تعقيد اللغة المستخدمة في الإفصاح يجعل إستخلاص المعلومات أكثر صعوبة، و يستخدم كخدعة للمديرين للتعتيم عن المعلومات عندما يكون الأداء ضعيفا[2]، إضافة إلى ذلك يجب مراعاة عامل التوقيت أيضا من خلال نشر القوائم المالية في الوقت المناسب لتكون هذه القوائم ذات فائدة في عملية صنع القرارات
- ✓ يجب أن يكون الإفصاح موضوعي موجه لجميع الجهات و التخصصات، و ذلك بدون أي تحيز لجهة على حساب أخرى
- ✓ يجب مراجعة عنصر التكلفة و الفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من عملية الإفصاح التكلفة بكثير، و يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف ، مباشرة و تتعلق بتكاليف تشغيل و تجميع البيانات و تكاليف الطباعة و المراجعة و النشر، و غير مباشرة تتعلق بالتأثير السلبي للمعلومات المفصح عنها على مصالح المؤسسة[3]

ثانيا العناصر المحددة للإفصاح : توجد مجموعة واسعة من العوامل التي تؤثر على عملية الإفصاح و على سبيل المثال و ليس الحصر نذكر أهم المؤثرات الأساسية في شكل الإفصاح و طبيعته من خلال الآتي: [4]

1. **نوعية المستخدمين و طبيعة إحتياجاتهم :** تتعامل المؤسسة مع مجموعة عريضة من المستخدمين الماليين و التي تربطهم علاقات بها بطريقة ما سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، لذا من البديهي أن تختلف طبيعة المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها ضمن القوائم المالية بإختلاف إحتياجات هؤلاء المستخدمين من هذه المعلومات، لهذا على الشركات أن تولي إهتماما أكبر للمعلومات المفصح عنها ضمن قوائمها المالية و ذلك بغرض تلبية إحتياجات المستخدمين الرئيسين لها، و بطبيعة الحال فإن هذا الإختلاف الموجود في طبيعة المستخدمين و إحتياجاتهم يتباين من دولة لأخرى. [5]
2. **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح :** و هي جهات تنظيمية مسؤولة عن تنظيم و إصدار معايير الإفصاح و تطويرها، و تختلف بإختلاف مداخل التنظيم المحاسبي السائد بكل بلد،

---

[1] زوينة بن فرج، **"متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية- دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية-"**، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، المجلد 15، العدد 15، 2015، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص54

[2] João antônio salvador de souza et all, **« the linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements : an analysis based on readability characteristics »,** op.cit,P59

[3] محمد نواف حمدان عابد،**" دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية"**، مرجع سبق ذكره، ص 90

[4] محمد سفير، **"حوكمة الشركات...سبيل لإعادة الثقة في الافصاح المحاسبي"**، معارف، المجلد11، العدد6، 2011، جامعة محند أكلي اولحاج، البويرة، ص 150

[5] عبد المؤمن تاني، يوسف بوعيشاوي، **"متطلبات الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولية"**، أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 2، العدد 1، 2019، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، ص 68

على سبيل المثال فإن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح في أغلب الدول خاصة النامية منها هي المنظمات المهنية و الحكومية.

3. **المنظمات و المؤسسات الدولية:** إضافة إلى المنظمات و القوانين المحلية نجد المنظمات و المؤسسات الدولية التي تعتبر من المؤثرين الفاعلين في عملية الإفصاح ، و من أهم هذه المنظمات نذكر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تعمل على رفع من جودة المعلومات المفصح عنها و تحسينها على المستوى العالمي، و ذلك بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تحضى بقبول عام دوليا و إقليميا.[1]

المبحث الثاني: الفساد المالي و الإداري

يعد الفساد من أهم التهديدات التي تقوض أسس الإدارة العامة في أي دولة، و يأتي المفهوم اللغوي لكلمة " الفساد" من الكلمة اللاتينية " corrumpere"، و التي تعني يفسد، يتحلل،[2] في حين جاء مفهومه في اللغة الإنجليزية من كلمة " corruption " و التي تعني السبب في التغيير من الصالح إلى السيئ " bad to good from change to cause" و يمكن أيضا أن تعني عكس النزاهة Dishonest، أو الأذى Wiked، أو السوء Bad [3] أما في الشريعة الإسلامية جاء الفساد بعدة معاني و ذلك حسب موقعه الذي ورد فيه فهو يعني الجدب أو القحط حسب قوله تعالى" ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ"[الروم: 41]، و أخذ معناه (الطغيان و التجبر) و هذا في قوله تعالى " لِلَّذِينَ لَا يُرِيدُونَ عُلُوًّا فِي الْأَرْضِ وَلَا فَسَادًا"[القصص:83] ، و جاء كذلك بمعني (عصيان الله) و ذلك في قوله سبحانه و تعالى " إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَنْ يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُقَطَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُمْ مِنْ خِلَافٍ "[المائدة: 33]،[4] أما معناه الإصطلاحي يوضح بأنه ظاهرة إقتصادية و أخلاقية تضع المصلحة الشخصية و الأنانية فوق كل المصالح الأخرى، مما يشكل خطرا على المجتمع و الدولة."[5]فالفساد آفة خطيرة تولد عددا لا يحصى من المشاكل في بلد ما، حيث يقوض ثقة المواطنين في الحكومة و يقلل من النمو الإقتصادي و يعيق الإستثمارات و يخلق نوع من عدم الإستقرار السياسي، فلقد تغلغلت مخالب الفساد اليوم في جميع الفروع الحكومية الثلاثة، مما يقوض فعالية السلطات التشريعية و التنفيذية و حتى القضائية، مما جعل هذا من أمر مكافحته ضرورة حتمية من أجل التعامل مع هذه المشكلة المجتمعية [6] و يمكن التمييز بين نوعين من الفساد و الذي سنتطرق إليهما في مبحثنا هذا و هما الفساد المالي و الإداري و اللذان أخذا صدى كبير مؤخرا في مجال المال و الأعمال، حيث تسببا في

---

[1] زغدار أحمد، سفير محمد، **" خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(ias/ifrs)"**، مجلة الباحث، المجلد7، العدد7، 2009، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص84

[2] Elena antonyan, Maxim polyakov, **« administrative and legal froms and methods of combating corruption in the field of public administration of the transport complex »**,transportation research procedia, volume 63, 2022, p 2295

[3] عبد الله بن ناصر آل غصاب، **"منهج الشريعة الإسلامية في حماية المجتمع من الفساد المالي و الإداري- دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية"**، الطبعة الأولى، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية،2011، ص34

[4] سامي لطفي محمد أبوزويدة، **"دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد الإداري- مخالفة مبدأ المشروعية سببا-"**،مجلة البحوث الفقهية و القانونية، العدد الثالث و الأربعون،2023، كلية الشريعة و القانون بدمنهور، جامعة الأزهر، ص 4780

[5] Elena antonyan, Maxim polyakov, **« administrative and legal froms and methods of combating corruption in the field of public administration of the transport complex »,**op.cit, p2296

[6] Jithesh Arayankalam et all, **« how to deal with corruption ? examining the roles of e-government maturity,government administrative effectiveness, and virtual social networks diffusion »,**international journal of information management, volume 58,2021, p1

العديد من الأزمات للعديد من الشركات الصغيرة و الكبيرة منها، وكذا ساهما في الشل أكبر الإقتصادات العالمية.

المطلب الأول: الفساد الإداري

أصبح الفساد أحد المستنزفات الرئيسية و المنتشرة لموارد البلدان النامية أو الإقتصادات الناشئة ذات النظم الضعيفة، قد يزيد من تكاليف المعاملات و مستوى سوء تخصيص الموارد، و يقلل من كفاءة الإستثمار، و يعيق إمكانات النمو الإقتصادي على المدى الطويل [1] و يمكن فهم الفساد و الذي هو ظاهرة إجتماعية متعددة الأوجه، من خلال عدسات مختلفة، تقدم كل منها وجهات نظر متميزة حول طبيعته و دوافعه، و في هذا المطلب سنتعرف على إحدى أنواع الفساد الذي كان له تأثير كبير على جميع جوانب الحياتية و إقتصادات العالم .

الفرع الأول : مفهوم الفساد الإداري و خصائصه

لفهم معنى الفساد الإداري نقوم بإستعراض عددا من المفاهيم الخاصة به على النحو التالي:

يعرف الفساد الإداري بأنه " الإخلال بشرف الوظيفة و مهنتها و بالقيم و المعتقدات التي يؤمن بها الشخص"[2]

و يعرف أيضا بأنه " سلوك غير سوي، ينطوي على قيام الشخص بإستغلال مركزه و سلطاته، في مخالفة القوانين، اللوائح و التعليمات، لتحقيق منفعة لنفسه أو لذويه من الأقارب و الأصدقاء و المعارف، و ذلك على حساب المصلحة العامة"[3]

أما بنسبة لقانون (ويبستر) فذكر أن Corruption "تعني الحث على العمل الخاطئ بواسطة الرشوة أو وسائل غير قانونية أخرى"[4]

في حين وصفه البنك الدولي بأنه إساءة إستخدام السلطة العامة لأجل الفائدة الشخصية، أما صندوق النقد الدولي فقد ذهب في تعريفه لهذه الظاهرة بأنه " علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لإستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بالأخرين" [5]

و من خلال التعاريف المقدمة السابقة ،يمكن القول بأن الفساد الإداري هو علامة على حدوث خطأ ما في إدارة الدولة، إذ تنظم المؤسسات العامة العلاقات المتبادلة بين المواطنين و الدولة، و إذا كان الفساد موجودا، فإن مثل هذه المؤسسات لا تستخدم لتعزيز القيم العامة، بل بدلا من ذلك يتم إستخدامها للإثراء

[1] Qianbin feng et all**, « Anti-corruption campaign and capacity utilization of state-owned enterprises : evidence from china's central committee inspection »,**economic analysis and policy, volume 80, 2023,p320

[2] حمزة حسن خضر الطائي، مازن ليلو راضي، **"الفساد الإداري في الوظيفة العامة"**، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن،2015، ص 20

[3] كايد كريم الركيبات، **" الفساد الإداري و المالي مفهومه أثاره و طرق قياسه و جهود مكافحته"**، بدون طبعة، دار الأيام للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص: 23-24

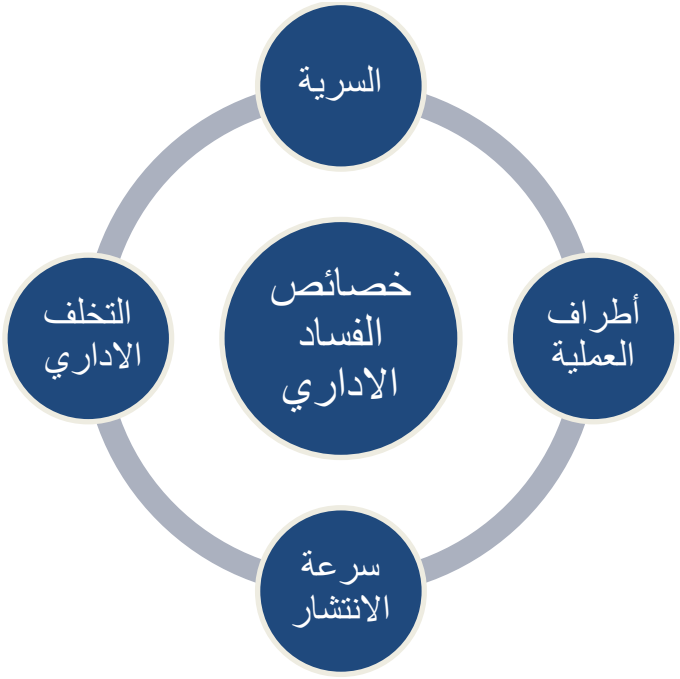
[4] علاء فرحان طالب، علي الحسين حميدي العامري،**"إستراتجية محاربة الفساد الإداري و المالي- مدخل تكاملي"**، بدون طبعة، دارالأيام للنشر و التوزيع، عمان، الأردن،2016، ص14

[5] وسام نعمت إبراهيم السعدي، **"آليات المجتمع الدولي في مكافحة الفساد دراسة في آليات تنفيذ إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد"**، الطبعة الأولى، المركز العربي للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2020، ص 25

الشخصي و توفير الفوائد للفاسدين،[1] فعلى المستوى الأساسي يتعلق الفساد الإداري بإساءة إستخدام السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة، و يمكن أن يتخذ مظاهره أشكالا متعددة مثل الرشوة و إفشاء السر المهني، و المحسوبية و الإبتزاز و غيرها.[2]فالفساد الإداري يتعلق بالإنحرافات الإدارية و الوظيفية أو التنظيمية و تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهامه الوظيفية،كعدم إحترام أوقات مواعيد العمل و تمضية الوقت في قراءة الصحف و التراخي و التكاسل و الإمتناع عن أداء العمل و عدم تحمل المسؤولية، و غيرها، و من هنا نستنتج بأن الفساد الإداري بمعناه الواسع يشمل جميع أنواع الفساد التي يكون الموظف العمومي طرفا فيها في حين أن الفساد الإداري بمعناه الضيق يعني الخروج عن النظم الإدارية السائدة لتحقيق المصلحة الشخصية للموظف العمومي [3]

خصائص الفساد الإداري : يتميز الفساد الإداري بمجموعة من السمات و التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (2- 3): خصائص الفساد الإداري



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على محمود محمد معابرة، **" الفساد الإداري و علاجه في الشريعة الاسلامية- دراسة مقارنة بالقانون الاداري"**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 101-103

يوضح الشكل رقم (2- 3) سمات الفساد الإداري، و بطبيعة الحال أهم صفة يتصف بها الفساد الإداري هي السرية التامة نظرا لأنه نشاط غير قانوني و منافي للأخلاق، و تختلف الأساليب المعتمدة في إخفاء هذا النوع من الفساد تبعا للجهة التي تمارسه فمثلا يستخدم الأشخاص الذين يتولون مناصب عليا في البلاد عبارة المصلحة العامة لإخفاء فسادهم، و إضافة إلى السرية فإن الفساد الإداري يتميز كذلك بوجود

[1] Susan rose- ackerman, bonnie J.Palifka, **« Corruption and government causes, consequences, and reform »** cambridge university press,new york,USA,2016, p51

[2] Trung chinh dang et all, **« spatiotemporal dynamics of corruption propagation : a local-level perspective »**, political geography, volume111,2024 ,p3

[3] **مقرر حقوق الانسان و مكافحة الفساد** ، كلية الطب، جامعة بني سويف، 2018، ص78 الرابط الإلكتروني: https://www.bsu.edu.eg/ContentSide.aspx?section_id=9785&cat_id=9 تاريخ الإطلاع 2024/04/21، الوقت: 11:08

مجموعة من الأطراف تمارسه حيث تبدأ عملية الفساد في العادة بشخص واحد ليتعداه أحيانا لأكثر من شخص نظرا للعلاقات التبادلية للمنافع و الإلتزامات بين هؤلاء، كما و تتميز أيضا عملية الفساد بالسرعة الكبيرة في الإنتشار محليا و إقليميا و لعل أكبر دليل على سرعة إنتشاره هو ما ذكره القرآن الكريم في سورة يوسف عندما تحدث عن قصة إمرأة العزيز مع سيدنا يوسف عليه السلام حيث سرعان ما شاع و إنتشر خبرها في المدينة لقوله تعالى " و قال نسوة في المدينة امرأة العزيز تراود فتاها عن نفسه قد شغفها حبا إنا لنراها في ضلال مبين "[سورة يوسف الاية 30]، و أخيرا و مما لاشك فيه أن الفساد الإداري يصاحبه الكثير من مظاهر التخلف الإداري كالتغيب، تأخر المعاملات ...الخ و التي تؤدي في نهاية الأمر إلى فقدان الشغف في العمل الجاد بسبب الفاسدين داخل الجهاز الإداري خاصة إذا كانو متحكمين في القيادة و ذو مناصب عليا و التي تؤثر قراراتهم على المصلحة العامة .

الفرع الثاني : صور الفساد الإداري و أنواعه

للفساد الإداري صور و أنواع و نذكرها وفق الآتي:

أولا صور الفساد الإداري : يغطي الفساد الإداري مجموعة واسعة من الأنشطة الغير القانونية، بما في ذلك الرشوة و التراخي الإداري و إفشاء الأسرار المهنية، و التزوير و المحسوبية و التلاعب و غيرها من الممارسات الغير أخلاقية و التي يقوم بها المسؤولين العامين و الخاصين، و فيما يلي بعض من هذه الصور.

إستغلال النفوذ (influence peddling): أو ما يسمى بإستغلال المنصب العام حيث يلجأ أصحاب المناصب العامة و خاصة في الدول النامية إلى إستغلال نفوذهم لتحقيق مصالحهم الشخصية، خاصة أصحاب المناصب العليا في الدولة و التي حملها الشعب لهؤلاء، و بمرور الوقت يتحول أصحاب هذه المناصب إلى رجال اعمال أو شركاء في التجارة إلى جانب كونهم مسؤولين حكوميين، و هم بذلك يقومون بإساءة إستخدام السلطة من خلال الإحتيال و الغش و الإضرار بالثقة التي منحت لهم.[1]

تزوير المستندات و الواقع(Forgery of document and Reality) : هي آلية لإرتكاب عمليات الإحتيال و يتضمن تعديل المستندات الأصلية دون الحصول على إذن صالح،[2]و يعرفها قانون BLACK LATTER على أنها عمل مستند مزيف بغرض الخداع، و يشار إليها بالمحاسبة الكاذبة و هي تزوير أو إخفاء أو تدمير السجلات، و يشيع إستخدامها كوسيلة لخداع الناس للتخلي عن أموالهم أو حتى الممتلكات أو أي شيء أخر، أو تستخدم للتغطية على ما تم عن طريق تزوير الحسابات[3].

الرشوة (Bribery): ماذا نعني بالضبط بـ "الرشوة " ؟ وفقا لـالأدبيات السابقة فإنها تشير إلى مدفوعات غير رسمية أو مدفوعات تحت الطاولة أو مدفوعات مغلفات حيث تم تعريفها بأنها " مدفوعات لمقدمي خدمات الأفراد و المؤسسات، عينية أو نقدية، تتم خارج قناة الدفع الرسمية " حيث يمكن أن تدفع هذه

[1] كريمة أمزيان، **" أنواع الفساد الاداري و مظاهره"**، محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ماستر قانون عام معمق، مقياس الفساد الإداري، قسم العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، 2023، ص6

[2] Khairul Anuar abd hadi et all, **« forgery in the making of audit report : the liabilities and breach of professional duties »**,procedia-social and behavioral sciences , volume 145,2014, p110

[3] Khairul anuar abd. Hadi et all, **« the legal overview on falsification, fraud and forgery »,** procedia economics and finance,volume 31,2015,p582

المدفوعات نقدا أو عينا كما تأخذ أشكالا عدة كالإمتنان أو الهدايا [1] و تم تعريفها أيضا بأنها "عرض أو وعد أو إعطاء شيء من أجل التأثير على موظف عمومي في تنفيذ واجباته"[2]و بتالي تعتبر الرشاوي إحدى الأدوات الرئيسية للفساد الإداري و مهما إختلفت مسمياتها و مفاهيمها فإن لرشوة تأثيرات سلبية على تطور الدولة و مؤسساتها، فهو أسلوب معتمد لدى بعض الشركات إذ يساعدها على تسهيل الأنشطة الحكومية أو الوصول إلى العقود و الموارد الحكومية و إكتساب مزايا مقابل الشركات الأخرى النزيهة التي لا تعتمد على هذه الأساليب الملتوية .

المحسوبية و المحاباة (Nepotism, Favoritism) : تتعايش المحسوبية و الفساد في جميع الإقتصاديات النامية تقريبا، يزدهر الفساد على عدم الإلتزام بالأخلاق الأساسية و الأخلاقيات المهنية،و تزدهر المحسوبية إما على القرابة (نفس الطبقة أو الأسرة أو نفس المجتمع و ما إلى ذلك) أو على الصداقة (تفضيل الجهات الفاعلة ذات العلاقات السياسية مقابل بعض المحاباة)[3]،فهي تعرف على أنها ممارسة تفضيل أقارب المرء عندما يكون لديه سلطة أو منصب رفيع، خاصة من خلال منحهم وظائف جيدة[4].

ثانيا: أنواع الفساد الإداري : يمكن حصر أنواع الفساد الإداري في ثلاث مجموعات و التي تتمثل في الفساد العرضي، المنتظم و الشامل، فالفساد العرضي يمارس من قبل صغار الموظفين لهذا نجده في قاعدة الهرم الحكومي و هو يرتبط بالسلوك الشخصي لهاؤلاء الموظفين و لا يمكن ربطة بالنظام العام للمنظمة، و من أمثلة عن ذلك تلقي الرشاوي، سرقة الأدوات المكتبية و كذا عمليات الإختلاس ذات النطاق المحدود، و أما الفساد المنتظم أو ما يسمى بالفساد النظامي و الذي يعتبر أخطر أنواع الفساد الإداري حيث يتم فيه إدارة العمل من قبل شبكة مترابطة من الفاسدين تبدأ من أعلى الهرم الحكومي و تتوسع إلى أسفه حيث تتحول فيه إدارة المنظمة إلى إدارة فاسدة و مثال عن ذلك شبكة الفساد التي تضم مدير الدائرة و مدراء المشاريع و المدير المالي و التجاري، أما فيما يخص أخر نوع و المتمثل في الفساد الشامل و الذي يمارس من قبل قمة الهرم الحكومي أي الأفراد الذين يتقلدون مناصب عليا في إدارة المنظمة و ذلك من خلال قيامهم بعقد صفقات وهمية لنهب المال العام و كذا إستغلال الفرص لتحويل الممتلكات العامة للدولة إلى ممتلكات خاصة بهم . و كحوصلة لما تقدم يمكن القول بأنه من خلال إستعراضنا لهاته الأنواع الثلاثة يتبين لنا أن القاسم المشترك بين مختلف الأفراد الذين يمارسون هذه الأنواع على إختلاف مكانتهم في الهرم الحكومي هو إستغلال هؤلاء الأفراد لمناصبهم في الوظيفة العامة من أجل تحقيق مكاسب شخصية و ذلك بالإستعانة بطرق غير شرعية و منافية للقيم الأخلاقية.[5]

[1] Astghik mavisakalyan et all, **« can bribery buy health ?evidence from post-communist countries »** ,journal of comparative economics, volume 49, Issue4, 2021,P991

[2] Mina lee et all, **« bribery and firm growth :sensemaking in CEE and post-soviet countries »,** journal of international management, volume 29, Issue 1, 2023, P2

[3] Krishnendu ghosh dastidar, sonakshi jain, **« favouritism and corruption in procurement auctions »,** mathematical social sciences,volume 123,2023, p10

[4] Huseyin arasli et all, « the effects of nepotism on human resource management the case of theree, four and five star hotels in northern cyprus »,international journal of sociology and social policy, volume26, Num 7/8,2006,p296

[5] عزيزة بن سمينة، دلال بن سمينة، **" تفشي ظاهرة الفساد الإداري بين التنظير و الواقع العملي"**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ**" حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الإداري"**،يومي 6-7 ماي،بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 6

الفرع الثالث : دوافع الفساد الإداري و أثاره

أحد الأسئلة الرئيسية المطروحة في الأدبيات السابقة عن الفساد هو " ما الذي يحفز الموظفين العموميين على الفساد؟ "، فعلى مر السنين كانت هناك العديد من الدراسات النظرية و التجريبية للإجابة على هذا السؤال و أيضا لإيجاد طرق للحد من الفساد الإداري و حوافزه[1] فالفساد الإداري يحدث نتيجة لعدة دوافع و أسباب، تحفز في الأخير الفرد على إرتكاب هذه الجريمة و التي يترتب عليها فيما بعد عدة أثار مدمرة على المجتمع خاصة و الإقتصاد عامة.

أولا دوافع الفساد الإداري : لوهلة ما يمكن طرح عدد من التساؤلات كـ" لماذا يختار بعض الناس الفساد على الصدق و البعض الأخر لا؟ و هل تؤثر الأعراف و القيم السائدة في المجتمعات التي نشأوا فيها على قراراتهم؟، و كيف لنا أن نفسر وجود "ثقافة الفساد" و إستمرارها في بعض البلدان دون الأخرى؟،[2] فعلى إختلاف و تنوع هذه الأسئلة إلا أن الإجابة واحدة و هي وجود العديد من الداوفع و الأسباب التي تخلق عند إجتماعها في مجتمع ما، بيئة فعلية و خصبة لنمو الفساد و إنتشاره، و كما يقال إذا عرف السبب بطل العجب فلمحاربة الفساد على إختلاف أشكاله و أنواعه لابد من تحديد أسبابه و دوافعه الجوهرية، و من ثم معالجتها للتقليل من فعاليتها، لذا طرحنا من خلال الجدول رقم (2- 1) بعض الأسباب التي تدفع الأفراد لممارسة الفساد بشكل عام و الفساد الإداري بشكل خاص كما و ننوه أيضا أن هذه الأسباب هي ذاتها مسببات الفساد المالي أيضا .

[1] Davina osei et all, **« escaping corruption in the demand for public services in africa—the dual nature of civic networks »**, world development, volume177, 2024, p1

[2] Abigail barr, danila serra**, « corruption and culture : an experimental analysis »,** journal of public economics,volume94, Issues 11-12,2010,p869

الجدول رقم (2 – 1): أسباب الفساد الإداري

أسباب الفساد الإداري	
الأسباب الإقتصادية	- تدخل الدولة في الأنشطة الإقتصادية،يؤدي بالأفراد إلى تقديم رشاوي للمسؤولين من أجل تخطي القواعد و النظم و الإجراءات العامة . - غياب الفعالية الإقتصادية في الدولة الذي ينعكس على مستوى و بنية الإقتصاد الوطني - الكتمان و الإحتكار و قلة المحاسبة فكلما تمتع الموظفون الحكوميون و السياسيون بدرجة أعلى من الكتمان و السرية و بدرجة أقل من المحاسبة زادت من إحتمالية حدوث الفساد - إنخفاض مستويات الأجور الحكومية مما يحفز الموظفين على إستغلال مناصبهم لتحسين دخلهم عن طريق عمليات الفساد كقبول الرشاوي - تضخم الجهاز الإداري الذي من شأنه أن يعقد الإجراءات الإدارية، و يضعف التواصل مع المواطنين، كما يعتبر هدرا لموارد الدولة و ذلك لأن حجم القطاع العمومي يفوق إحتياجاته - إنعدام المنافسة حيث يكون لدى الشركات المنتجة و العاملة في السوق الإحتكاري حافز لكسب رضا الحكومة - إتساع رقعة الإقتصاد الغير رسمي الذي يشمل معاملات غير ظاهرة التي تعتبر محلا واسعا لتحقيق الربح الغير مشروع
الأسباب الإدارية	- غياب المساءلة و تمتع الموظفين بالحرية الكاملة في التصرف - ضعف الرواتب و الأجور - تهاون أجهزة الدولة في معالجة قضايا الفساد الإداري، و تنفيذ العقوبات التي تردع كل منحرف - قصور و عيوب في الهيكل التنظيمي كإزدواجية الإختصاصات التي تؤدي إلى صعوبة تحديد المسؤوليات - غموض اللوائح و القوانين الإدارية و عدم وضوحها - ظهور الفساد لدى القيادات وفي الإدارة العليا مما سهل من مأمورية إنتشار الفساد و تضخمه ضعف الإهتمام بمعايير إختيار المديرين و الموظفين
الأسباب السياسية	- ضعف الحكومات الذي يؤدي إلى تنمية الفساد (غياب الشفافية و قصور الرقابة على أنشطة الدولة) - إنتشار البيروقراطية و تدني مستويات الديمقراطية - عدم إهتمام القيادة السياسية بمحاربة الفساد، فبإعتبارهم قدوة لابد أن يكونو سباقين في مكافحة الفساد، و المشكل الأكبر عندما يشترك هؤلاء في عمليات الفساد أو يتسترون عليها لأقاربهم أو أصدقائهم، لذا لا يتوقع أن يفعل الموظفون العاديون ما لا يفعله رؤساؤهم. - عدم الإلتزام بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة (التنفيذية، التشريعية و القضائية) في النظام السياسي و الذي يؤدي إلى الإخلال بمبدأ الرقابة المتبادلة - تمتع المسؤولين الحكوميين بالحرية الواسعة في التصرف و بالقليل من المساءلة - إنتقال الفساد بين الدول من خلال شبكات دولية كشركات متعددة الجنسيات التي تستخدم أساليب الفساد الإداري من أجل تحقيق مصالحها الخاصة في دول عديدة عبر العالم .
الأسباب الاجتماعية،الثقافية و القانونية	- نمط العلاقات و الأعراف و الوعي بين أفراد المجتمع - إرتفاع مستويات الفقر و الجهل و التخلف والبطالة. - قلة معاقبة المفسدين، و ضعف الدور الرقابي الذي يقوم به الجمهور المتلقي للخدمة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نادية عبد الرحيم، **" أسباب الفساد الاداري و المالي"**، محاضرات موجهة لسنة الثانية ليسانس جميع الشعب، مقياس الفساد و أخلاقيات العمل،كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3،الرابط الإلكتروني للفيديو: https://www.youtube.com/watch?v=_azVCE97xQQ&t=7s ، تاريخ الاطلاع: 2014/04/18، الوقت:56: 17

ثانيا أثار الفساد الإداري: تكمن الأثار السلبية للفساد في العديد من النقاط نذكر منها على سبيل المثال الآتي: [1]

- ✓ يزعزع ثقة الجمهور بمصداقية منظمات المجتمع، مما يؤدي إلى إنتشار السخط و عدم الرضا بين كل من أصحاب المصلحة و الجمهور و منظمات المجتمع
- ✓ يؤدي الفساد الإداري إلى إثراء القلة على حساب الكثرة مما يساعد على تعميق الفجوة بين من يملكون و من لا يملكون، و بتالي تصبح الخدمات العامة مسألة خاصعة للبيع و الشراء و هذا يساعد على خلق نوع من الطبقية و التميز و عدم العدالة داخل المجتمع
- ✓ يقضي الفساد الإداري على الإستقرار الداخلي ، حيث تحل الممارسات اللاأخلاقية محل القواعد العامة المعروفة سابقا
- ✓ يؤدي إلى زيادة فرص الجريمة في المجتمع، نتيجة لضعف كفاءة العمليات الحكومية

كما يؤثر الفساد الإداري و بشكل مدمر على عدد من نواحي و المجالات الأساسية للدولة ، و التي يمكن تقسيمها و تلخيصها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2- 2) : أثار الفساد الإداري

أثار الفساد الإداري	
أثر الفساد الإداري على إيرادات الدولة	- خسارة الدولة لمبالغ طائلة نتيجة رشوة موظفي الدولة لتجاهل جزء من الإنتاج و الدخل في تقويمهم للضرائب الواجبة الدفع عن هذه النشاطات الإقتصادية، بالإضافة إلى ذلك حصول بعض الفئات الغير مستحقة على دعم من خلال الرشوة و النفوذ و هذا يؤدي إلى هدر موارد الدولة و يؤثر على أدائها الإقتصادي
أثرالفساد الاداري على النمو الإقتصادي	- يؤدي إلى تخفيض من معدلات الإستثمار و يخفض من حجم الطلب الكلي مما يؤدي إلى تخفيض من معدل النمو الإقتصادي
أثر الفساد الاداري على مستوى الفقر و توزيع الدخل	- يؤدي إلى تراجع مستويات المعيشة نتيجة تراجع معدلات النمو الإقتصادي - إتساع عمق الفجوة بين الأغنياء و الفقراء نتيجة التهرب الضريبي للأغنياء من خلال إستعانتهم بعدد من الأساليب الملتوية كالرشوة - يؤدي إلى إرتفاع تكاليف الخدمات العمومية كالتعليم و السكن وكذلك يؤدي إلى تقليل من حجم هذه الخدمات و جودتها

المصدر : من إعداد الطالبة بالإستعانة بـهناء يماني، **" الفساد الاداري و علاجه من منظور اسلامي"**،موقع أستاذ محمد المحمدي الماضي، الرابط الإلكتروني: https://almohamady.com/main/news_ce.php?id=28&art=98 تاريخ الإطلاع: 2024/04/24، الوقت: 14:35 .

[1] ياسين قوتال، خذيري حنان، **" أثار الفساد الاداري على عمل المؤسسات الحكومية و سبل معالجته"**، مجلة الحقوق و العلوم السياسية، مجلد3، العدد1، 2016،جامعة عباس لغرور، خنشلة، ص 254

المطلب الثاني : الفساد المالي

حضى الفساد المالي في السنوات الأخيرة بقدر كبير من الإهتمام الغير مرغوب فيه مع تكاثف الجهود و المصالح التي تسعى إلى منعه و الحد منه، فمن الناحية الإقتصادية تثير معدلاته المتزايدة و بشكل مثير للقلق شواغل خطيرة، و هذا ما بينته إجمالي الخسائر العالمية السنوية بسببه و التي قدرت بالمليارات من الدولارات، حيث تشير بعض الأرقام إلى أن تكلفته السنوية في الولايات المتحدة فقط تزيد عن 400 مليار دولار، كما أن أنواع الجرائم المرتبطة به لها تداعيات أوسع في الإقتصاد العالمي فقد إرتبط بتمويل الأنشطة الغير مشروعة مثل الجريمة المنظمة و الإتجار بالمخدرات[1] و هذه العمليات يترتب عليها عواقب وخيمة على المجتمع و قيمه، لذا فإن أهمية تطوير إستراتجيات و تقنيات لكشفه و الحد منه أصبح ضرورة حتمية و مسؤولية الجميع.

الفرع الأول الفساد المالي و مظاهره : يختلف الفساد المالي كليا في مفهومه عن الفساد الإداري الذي يختص كما نعلم بالإخلال بالوظيفة العامة، لكن خطورته لا تختلف كثيرا عنه بل تكمله في حدة التأثير على مختلف الجوانب الحياتية، حيث يعتبر فيروسا ينهش الإيرادات العامة التي تكون في العادة مصدرا للبناء و تنمية الدول، و لنلقي نظرة أقرب عليه و على أهم مظاهره في التالي:

أولا مفهوم الفساد المالي : يعرف الفساد المالي على أنه"سوء إستخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة، أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين"[2] كما يعرفه أيضا شلايفر و فيشني أنه" بيع المسؤولين الحكوميين للممتلكات الحكومية لتحقيق مكاسب شخصية"[3]و تم تعريفه كذلك على أنه " مجموعة من الإنحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين و الأنظمة و مختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم كالإختلاسات، التهرب الضريبي..."[4]

و من هذه التعاريف نستنتج أن الفساد المالي ما هو إلا إستخدام التلاعب و الخداع من أجل الحصول على المال أو الأرض أو السلع أو الثقة، و بهدف عام غرضه تحقيق الربح ،فلا يخفى أن السنوات الاخيرة قد شهدت زيادة كبيرة في حجم و تعقيد المعاملات المالية، مما أدى إلى زيادة في أنشطة الفساد المالي كالإحتيال، و أصبح الكشف عنه مصدر قلق بالغ للشركات و المنظمين و المستهلكين على حد سواء، و يؤكد هذا الإرتفاع في أنشطة الفساد المالي الحاجة الماسة إلى الكشف الفعال عنه، حيث وفقا لتقرير CAFC في عام 2022 تم تسجيل أكثر من 91190 تقريرا عن ممارسات الفساد المالي مع 57055 ضحية تكبدوا خسائر تجاوزت 531 مليون دولار، و هذا يسلط الضوء على حقيقة واحدة و هي أن الفساد المالي يمكن أن يؤدي إلى تقويض الثقة في المؤسسات و النظم المالية و فقدان مبالغ كبيرة و طائلة من الأموال ، لذا قد يساعد إكتشاف أسباب ممارسات الفساد المالي في المنع و الحد من الإستخدام الغير

---

[1] Waleed Hilal et all**, « financial fraud : a review of Anomaly detection techniques and recent advances »**, expert systems with applications, volume 193, 2022, p2

[2] محمد سعيد الرملاوي،**" أحكام الفساد المالي و الإداري في الفقه الجنائي الإسلامي"**،الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر،2012، ص15

[3] Tao wu et all, **« Rethinking corruption in international business : an empirical review »**, journal of world business, volume58, Issue 2,2023,p3

[4] بن رجم محمد خميسي، حليمي حكيمة، **"الفساد المالي و الإداري – مدخل لظاهرة غسيل الأموال و إنتشارها –"** ، مداخلة مقدمة لـالمؤتمر الوطني الموسوم بـ **"حوكمة الشركات كآلية للحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري"**، يومي 06-07 ماي ، بجامعة محمد خيضر، بسكرة،2012، ص5

المصرح به لهذه الممارسات الغير القانونية و الخادعة التي تهدف إلى الحصول على مكاسب مالية غير مشروعة.[1]

ثانيا مظاهر الفساد المالي: يأتي الفساد المالي على هيئة عدة صور نذكر منها مايلي :

1. **التهرب الضريبي (Tax evasion):** هو مجموع السلوكيات الرامية إلى تقليص مبالغ الإقتطاعات الضريبية الواجبة الدفع[2]، حيث يتهرب المكلف من أداء الضرائب الملزم بتسديديها كليا أو جزئيا، فبعض كبار التجار أو المقاولين تترتب عليهم مبالغ ضخمة إلا أنهم يستطعون التهرب من دفعها عن طريق التواطؤ مع الموظف الضريبي لقاء تقديم رشوة له كي يموه جريمة التهرب الضريبي أو يتغاضى عنها.[3]
2. **غسيل الاموال (Money laundering):** هي ترتبط بأنشطة غير مشروعة و عمليات مشبوهة يتحقق منها دخول طائلة تؤثر سلبا على الإقتصاد المحلي و العالمي و تشمل عمليات غسيل الأموال مجموعة انشطة تمثل مصدرا للأموال القذرة التي يحاول أصحابها غسلها في المرحلة التالية، من خلال إجراء مجموعة من العمليات و التحويلات المالية و العينية على تلك الأموال القذرة لتغيير صفتها الغير مشروعة و إكسابها صفة مشروعة .[4]
3. **الإختلاس(Embezzlement) :** نقصد به الإستلاء على الشيء محل الحيازة دون رضا صاحبه، و التصرف فيه كأنه ملك للمختلس، و يمكن تمييزها عن السرقة في أن هذه الأخيرة هي أخذ المال خفية عن صاحبه و سرق الشيء يعني أخذه منه خفية و بحيلة، أي أخذ مال الغير بدون رضا بهدف الإستلاء عليه و التصرف به تصرف المالك، و حرمان صاحب المال من التصرف بماله و إنهاء سيطرته عليه .[5]
4. **الاحتيال المالي(Financial fraud):** هو مفهوم واسع يندرج نطاقه ضمن الخداع، المكر، الكذب، خيانة الأمانة،...الخ، فهو سلوك مخادع يعتمد على طرق و وسائل ملتوية و متعددة و التي يمكن لعقل الإنسان تصميمها لكي يحصل على فائدة مادية على حساب الأخرين، فالإحتيال يحدث نتيجة الإستلاء على ماهو للغير بطريقة غير عادلة و قانونية.[6]
5. **إدارة الارباح (Profit management):** و المعروفة أيضا باسم التلاعب بالتقارير المالية، و هي ممارسة تقوم فيها الشركات بالتلاعب ببياناتها المالية لتلبية توقعات السوق أو تجاوزها، و يمكن أن تؤدي هذه الممارسات إلى تضليل المستثمرين و الجهات التنظيمية، مما يؤدي إلى عواقب سلبية على الشركة و أصحاب المصلحة فيها ، حيث تعتبر إدارة الأرباح بمثابة رغبة الشركة في إختيار السياسات المحاسبية لتحقيق بعض الأهداف المحددة للإدارة التنفيذية،[7]

---

[1] Soroor motie, bijan raahemi, **« financial fraud detection using graph neural networks : a systematic review »,** expert systems with applications, volume240,2024,p1

[2] عبد المجيد قدي،**" دراسات في علم الضرائب"**، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 216

[3] إبراهيم سيد أحمد، **" حوكمة الشركات و مسئولية الشركات غير الوطنية و غسيل الأموال "**، مرجع سبق ذكره، ص555

[4] صلاح الدين حسن السيسي، **" الإقتصاد العالمي و الأزمات الإقتصادية الأسباب التداعيات و سبل المواجهة"**، بدون طبعة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2014، ص68

[5] فاطمة الزهراء عون، **" الحماية القانونية للمال العام في القانون الجزائري جريمة الإختلاس نموذجا"**، مجلة البحوث في الحقوق و العلوم السياسية، المجلد 08، العدد 02، 2023، المركز الجامعي صالحي أحمد – نعامة، ص ص 341-342

[6] بورويسة سعاد، **"آليات مكافحة الاحتيال الوظيفي- دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات"**، مجلة المعيار، المجلد 24، العدد 50، 2020، جامعة تيسمسيلت، ص604.

[7] Farzaneh nassir zadeh et all, **« audit committee features and earnings management »,** op.cit, p2

الفرع الثاني: أثار الفساد المالي: يأثر الفساد المالي كغيره من الأنواع سلبا على عدة جوانب أساسية لتطور نواحي الدولة، ويعتبر أثر هذا النوع من الفساد تحديدا الأقوى على الإقتصاد لأنه يؤدي إلى هدر الأموال العامة التي هي أساس التنمية و النمو الإقتصادي و على كل يمكن بلورة هذه الأثار في الجدول التالي:

الجدول رقم (2 - 3): أثار الفساد المالي

جوانب التأثير	أثار الفساد المالي
الأثار الإقتصادية	- ضعف أداء القطاعات الإقتصادية و بالتالي النمو الإقتصادي - خفض إيرادات الدولة و بالتالي إعاقة عملية التنمية الإقتصادية - يؤثر سلبا على العملة الوطنية حيث يتيح الفساد المالي لبعض الأشخاص الحصول على مبالغ مالية كبيرة، دون أي زيادة حقيقية في حجم السلع و الخدمات مما يؤدي إلى إرتفاع الأسعار و معدلات التضخم كما أنه يؤثر سلبا على المدخرات المحلية فهناك دائما علاقة عكسية بين الفساد المالي و المدخرات المحلية، و ذلك بسبب تهريب هذه الأموال إلى الخارج خوفا من الإنكشاف، و بالتالي تقل المدخرات التي يمكن توجيهها نحو تنمية الإقتصاد المحلي.
الأثار الإجتماعية	- إنهيار الروابط الإجتماعية و إنتشار الكراهية بين طبقات و فئات المجتمع بسبب الظلم و المساواة و تكافؤ الفرص - أضعاف القيم الردعية في المجتمع، خاصة بعد أن أصبحت سلوكا مقبولا في المجتمع يمارس كأحد مسلمات التعامل مع المؤسسات سواء كانت عامة او خاصة - إرتفاع معدلات البطالة في ظل الخلل الإجتماعي الناجم عن الجرائم المالية و الإقتصادية - الإختلالات الإجتماعية الناجمة عن الجرائم المالية و إنتقال القوة الإقتصادية من السوق و الحكومة و المواطنين الشرفاء إلى المجرمين.
الأثار السياسية	- إضعاف شرعية الدولة و فعاليتها من خلال الخمول و غياب سيادة القانون - إنخفاض فعالية أجهزة الدولة و الإدارة العامة - إفتقار الأنظمة السياسية إلى الشرعية و الذي يمكن أن يقود إلى إنتفاضة أو ثورة منظمة

Source :mouzaoui Aicha et all, **« la corruption financière entre la théorie et les mécanismes juridiques internationaux de sa lutte »,** journal of contemporary business and economic studies, volume 5,no2, 2022, p121

الفرع الثالث : ترابط الفساد المالي و الإداري

ينظر إلى الفساد المالي و الإداري على أنه سرطان لابد من مكافحته، فقد أكد الأمين العام للأمم المتحدة بأن الفساد المالي و الإداي أصبح آفة عالمية، تؤثر على كل البلدان الغنية منها و الفقيرة، و تكلف كل عام أكثر من خمسة في المائة من الناتج المحلي الإجمالي العالمي، و بتالي إذا تمكنت جميع البلدان من الحد من هاته الآفة بطريقة مماثلة، فإنه يمكنها كسب تريليون دولار من عائدات الضرائب المفقودة أو ما نسبته 1.25% من الناتج المحلي الإجمالي العالمي،[1] فقد حدد تقرير الإتحاد الأروبي(EU) لعام 2014 التكلفة السنوية لهذا الفساد على الإقتصاد الأروبي و الذي قدر بمبلغ 120 مليار يورو و هو أقل بقليل من

[1] Hadjila krifa-schneider et all,**«FDI, corruption and financial development around the world : A panel non-linear approach »,** economic modelling, volume110, 2022,p2

الميزانية السنوية للإتحاد،و اليوم نقف أمام مشكلة عويصة تتمثل في مدى نجاعة الأساليب المستخدمة لمكافحة هذه الأنواع من الفساد نظرا لمدى تشابك أشكال الفساد و ترابطها، ففي العديد من الأحيان يؤدي الفساد الإداري إلى حدوث فساد مالي و بتالي هذا التعاون بين مختلف أشكال الفساد يعطي بيئة خصبة لنمو أنواع أخرى من الفساد و هنا تكمن الصعوبة في منعه أو التقليل منه كأقل تقدير، و لتوضيح الفكرة أكثر نطرح مثالين عن مدى إرتباط الفساد المالي و الإداري و تفاعلهما.

حيث يمكننا توضيح حدوث الرشوة و الإختلاس بشكل مشترك من خلال مثالين الأول يتعلق بفضيحة Odebrecht ،فإذا لم تكن قد سمعت من قبل بشركة تسمى Odebrecht فمن المحتمل أنك لا تعيش في أمريكا اللاتنية، إنها شركة بناء برازيلية عملاقة فهي التي كانت وراء أماكن أولمبياد 2016، و البنية التحتية لكأس العالم 2014 و نظام الميترو في كاراكس بالإضافة إلى العديد من السدود و محطات المطارات في أماكن أبعد.

فقد إرتبط إسم هذه الشركة بإحدى أبرز قضايا الفساد في التاريخ، و التي أنفق فيها حوالي 785 مليون دولار على الرشاوي حيث أشارت التحقيقات إلى أن المديرين التنفيذيين لشركة Odebrecht قامو برشوة السياسين الموجودين في السلطة لضمان تخصيص المناقصات العامة، فقد لعبت هذه الشركة لعبة مقايضة: سأساعدك في دفع تكاليف حملتك الإنتخابية إذا تأكدت من حصولي على عقد البناء هذا، و بمجرد حصولهم على المناقصة العامة، قامو بإنشاء عقود وهمية، مما سمح لهم بإختلاس مبالغ كبيرة من المال، و على الرغم من أن التفاصيل الدقيقة حول هذه القضية بعيدة المنال، فإنه من المفترض أن المبلغ الإجمالي المختلس تجاوز بكثير المبلغ المستخدم في الرشاوي.[1] أما المثال الثاني و هو ما يسمى بـ "بوابة الفيفا FIFA"، و التي كشفت كيف إختلس رؤساء المنظمات في جميع أنحاء العالم ملايين الدولارات على حساب أفقر أعضاء الفيفا،و لتسهيل عملية أخذ الأموال من الفيفا، تم رشوة المسؤولين في إتحادات كرة القدم المختلفة لتفضيل بعض المرشحين الأفراد عن غيرهم، و ذلك عندما يصوتون في إنتخابات رئاسة الفيفا أو عند إختيار مضيفي كأس العالم لكرة القدم أو عند منح عقود الرعاية.

تعتبر هذه الأمثلة بمثابة توضيح على مدى تفاعل أشكال الفساد المختلفة،حيث يمكن للأفراد الذين يتمتعون بسلطة إدارة الموارد إستخدام الرشوة لتمهيد الطريق لإختلاس الأموال العامة، و هذا يسلط الضوء على مدى ترابط الفساد المالي و الإداري اللذان يعتبران وجهان للعملة واحدة و هذا التشابك يشكل فيروس خطير يدمر القيم و الموارد العامة و بتالي يقوض هذا و بشكل أساسي النمو و التنمية الإقتصادية للبلدان.

المطلب الثالث: جهود مكافحة الفساد المالي و الإداري و عوامل النجاح

يعتبر الفساد المالي و الإداري عائقا رئيسيا أمام التنمية الإجتماعية و الإقتصادية، و ينطبق هذا بصفة خاصة على البلدان النامية، حيث تكون أثار الفساد فيها الأكثر ضررا، فالفساد لا يقوض المنافسة العادلة و ثقة الجمهور فحسب، بل يمكن أن يؤدي أيضا إلى سوء تخصيص الموارد مما يؤدي في نهاية المطاف

[1] Daniel parra et all,**« The limits of transparency in reducing corruption »,**journal of behavioral and experimental economics, volume95, 2021, p2

إلى الحد من الرفاه الإجتماعي العام، و بتالي فإن تحديد الفساد و مكافحته بفعالية أمر حيوي لكل بلد أو حكومة.[1]

و مما لا يمكن إنكاره أن مكافحة الفساد المالي و الإداري تكتسي أهمية قصوى، لاسيما في مجالات الحكم يعمل الفساد كرادع للإلتزام القانوني، و يشوه مسار النمو الإقتصادي، و يقلل من الثقة في الهيئات الحاكمة، و من أجل تعزيز الإنفتاح و المسؤولية و السلوك الأخلاقي في المجالين العام و الخاص على حد سواء، يعد تنفيذ تدابير قوية ضد الفساد أمرا بالغ الأهمية و ضرورة قصوى .[2]

الفرع الأول : جهود المجتمع الدولي في مكافحة الفساد المالي و الإداري

نظرا لحجم أضرار الفساد وخطورته و عدم قدرة دولة واحدة في تعامل معه، تضافرت الجهود الدولية تحت هدف واحد و هو مكافحة كل أشكال الفساد عبر العالم ، لذا نجد بعض المؤسسات الدولية المعروفة و العاملة في منظومة الأمم المتحدة، و كذا بعض المنظمات الغير حكومية قد لعبت دورا هاما في مكافحة الفساد و الحد منه، و يمكننا ذكر بعض أهم هذه المؤسسات و المنظمات الدولية في التالي:

1. **البنك الدولي (World Bank) :** يعد البنك الدولي أكبر ممول لدول العالم، و خاصة دول العالم الثالث، حيث يقدم لها مساعدات مالية و فنية بهدف رفع إقتصاداتها إلى المستوى العالمي، كما يعد من أكبر المؤسسات المالية الدولية المعنية بمكافحة الفساد و ذلك من خلال: [3]
   - ✓ وضع متطلبات و ضوابط صارمة لمنع الفساد و مكافحتة في المشاريع التي يمولها، و ذلك من خلال وضع شروط حازمة و أساسية عند تقديم المساعدات،
   - ✓ العمل على مساعدة الدول النامية في مكافحة الفساد
   - ✓ إنشاء جهاز مختص للتحقيق في الشبهات في المشاريع الممولة من البنك الدولي
   - ✓ تحديد مجموعة من الإجراءات و الآليات الخاصة بالإعلان عن أسماء الأفراد و الشركات التي تظهر عليهم مؤشرات الفساد أو الفشل في المشاريع التي قاموا بتنفيذها و ذلك لعدم إشراكهم في تنفيذ مشاريع جديدة ممولة من قبل البنك الدولي، و بتالي هذا له أثر كبير و فعال على مكافحة الفساد الدولي من جهة و في تعزيز الثقة في عمل البنك الدولي و نجاح مهامه من جهة أخرى .
2. **صندوق النقد الدولي(The International Monetary Fund) :** منذ عام 1997 كان صندوق النقد الدولي أكثر صرامة و موضوعية في وضع شروطه لمنح مساعداته و قروضه وفق ضوابط مكافحة الفساد، و ساهم في حربه على الفساد في مجالين رئيسيين و هما: [4]
   - ✓ تدريب و تطوير الموارد البشرية العامة و العاملة في مجال الضرائب و إعداد الموازنات ونظم المحاسبة و الرقابة و التدقيق.

[1] Miao zhang et all, **« corruption, anti-corruption, and economic development »,** humanities and social social sciences communications, volume10, 2023, p2

[2] Abhishek thommandru et all**, « fortifying uzbekistan's integrity landscape : harnessing india's tech-driven anti- corruption strategies »**, sustainable futures, volume7,2024, p1

[3] Radhi mohammed ali, **« international methods to combat corruption crimes »,** ibn khaldoun journal for studies and researches, volume 3, Issue 5,2023 ,p377

[4] عز الدين بن تركي،**" الفساد الإداري: أسبابه، أثاره و طرق مكافحته- إشارة لتجارب بعض الدول"**، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ " حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري"، يومي 6-7 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص12

- ✓ خلق بيئة إقتصادية شفافة و مستقرة تطور في إطارها القوانين الخاصة بالضرائب و الأعمال و التجارة.

3. **منظمة الشفافية الدولية (Transparency International):** هي منظمة دولية غير حكومية، تضم حاليا فروعا في 100 دولة، و أمانتها العامة في برلين بألمانيا، تختص في مكافحة الفساد، وشعارها " الإتحاد العالمي ضد الفساد"، تشتهر عالميا بتقريرها السنوي مؤشر الفساد، و هي عبارة عن قائمة فحواها مقارنة للدول من حيث إنتشار الفساد حول العالم، تم إنشائها عام 1990 من قبل مجموعة من المسؤولين التنفيذيين السابقين في البنك الدولي، و تهدف إلى مساعدة الدول و الأفراد في مكافحة الفساد و ذلك بعد إنتشار الفساد المالي و الإداري و عجز المؤسسات المعنية في محاربته بعد أن خرج عن السيطرة و تحول إلى وحش يلتهم الجهود الرامية للتنمية المحلية و الدولية في المنح و المعونات و القروض، تعتبر هذه المنظمة من أكثر المنظمات نشاطا و فعالية في مجال الفساد و مكافحته، فلقد طورت مؤشر لقياس درجة تفشي الفساد في مختلف دول العالم.[1]

الفرع الثاني : الجهود الجزائرية في مكافحة الفساد المالي و الإداري

قامت الجزائر كغيرها من الدول بمبادرة رسمية لمكافحة فيروس الفساد و الوقاية منه من خلال القيام بعدة تدابير و إجراءات التي كانت أهمها مايلي :

1. القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، فلقد جاء في نص مادته الأولى بأنه يهدف إلى دعم تدابير الوقاية من الفساد و مكافحته، و تعزيز النزاهة و المسؤولية و الشفافية في تسيير القطاعين العام و الخاص و تسهيل و دعم التعاون الدولي و المساعدة التقنية في مجال مكافحة الفساد و الوقاية منه و بما في ذلك إسترداد الموجودات، في حين إكتفت المادة الثانية منه بالإشارة إلى مفهوم الفساد من وجهة نظر الدولة الجزائرية، مع بيان مختلف صور الفساد الواجب مكافحتها و الوقاية منها في إطار إستراتيجية وطنية متبعة في هذا السياق.[2]
2. المرصد الوطني للرقابة و الوقاية من الرشوة تم إنشائه وفقا للمرسوم الرئاسي الصادر بتاريخ 2 جويلية 1996، لغرض المساهمة في إضفاء الشفافية على الحياة الإقتصادية و الأجراءات العمومية و الوقاية من الرشوة و محاربتها، و يتكون هذا المرصد من ثمانية أعضاء يشكلون لجنة دائمة للتنسيق، و تتمثل مهامه في تقديم تقارير سنوية تكون سرية لرئيس الجمهورية تحتوي على حصيلة نشاطه بما في ذلك التعليقات و الإقتراحات و التوصيات الصادرة منه، و من مهامه أيضا جمع المعلومات اللازمة و تنظيمها لكشف وقائع الرشوة و إستغلال النفوذ و الإختلاسات و المساس بحرية المرشحين للصفقات العمومية، و كذلك يقوم بتقديم رأيه حول التدابير الضرورية للوقاية من حوادث الفساد إلى السلطات الإدارية، و بسبب طبيعة نشاطه السري لم يبرز للمرصد أي تأثير في مجال مكافحة الرشوة خاصة و الفساد عامة.[3]

---

[1] شريهان ممدوح حسن أحمد، **" جهود مكافحة الفساد الإداري و المالي في المملكة العربية السعودية – دراسة مقارنة-"**، المجلة القانونية، المجلد 4، العدد4، 2018، جامعة القاهرة (فرع الخرطوم)، السودان، ص 24

[2] خالد ليتيم، عبد الحفيظ مسكين،**" الأثار الإقتصادية للفساد المالي و الإداري و جهود الجزائر لمكافحته – إشارة إلى ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد-"**، مجلة معارف، المجلد 13، العدد1، 2018، جامعة اكلي محند أولحاج، بويرة، ص: 346

[3] أمال بن صويلح، **" اليات مكافحة الفساد الاداري و المالي بالجزائر في ظل الاصلاحات الجديدة "** مجلة العلوم الانسانية، المجلد 32، العدد1، 2021،جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص265

3. إنشاء هيئة وطنية للوقاية من الفساد و مكافحته، و التي تعتبر كسلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي، لها مهام محددة بالمرسوم الرئاسي رقم 06-413 الصادر في 22 نوفمبر 2006، و المعدل و المتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 12-64 الصادر في 7 فبراير 2012 و هذه المهام المنوطة بها تتمثل فيما يلي :[1]
   - ✓ إقتراح سياسة شاملة للوقاية من الفساد و مكافحته
   - ✓ تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد بما في ذلك إقتراح تدابير خاصة للوقاية منه
   - ✓ إعداد برامج لتوعية و تحسيس المواطنين بخطر الفساد
   - ✓ جمع و مركزة و إستغلال كل معلومة يمكن أن تساهم في الكشف عن الفساد و الوقاية منه
   - ✓ التقييم الدوري للأدوات القانونية و الإجراءات الإدارية الخاصة بالوقاية من الفساد و مكافحته
   - ✓ تلقي تصريحات بالممتلكات الخاصة بالموظفين العموميين الذين يشغلون مناصب حساسة بالدولة
   - ✓ الإستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة و التحري في الأحداث ذات صلة بالفساد
   - ✓ ضمان التنسيق و متابعة النشاطات و الأعمال مباشرة في الميدان
   - ✓ السهر على تعزيز التنسيق و التعاون ما بين القطاعات، و هيئات مكافحة الفساد على مستويين الدولي و الإقليمي
   - ✓ الحث على كل نشاط يختص بالبحث عن الأعمال المباشرة في مجال الوقاية من الفساد و مكافحته

و من الجدير بالذكر و كبديل أكثر فعالية و إستقلالية من الهيئة الوطنية المذكورة أعلاه تم إستحداث بموجب دستور 2020 هيئة، تهت إسم الهيئة العليا للشفافية و الوقاية من الفساد و مكافحته و التي أسندت إليها صلاحيات أوسع في الرقابة و المتابعة و تعزيز النزاهة داخل هياكل المؤسسات العامة.

الفرع الثالث : عوامل نجاح في حرب الفساد

إن مكافحة الفساد مهمة صعبة و مكلفة و شاقة لأنه، و بصرف النظر عن الموارد و الخبرة التي تتطلبها هيئات مكافحة الفساد في البلاد ، فإن تنفيذ قوانين مكافحة الفساد سيواجه مقاومة شديدة من قبل الأفراد و المنظمات الفاسدة الأذكياء و الأقوياء ذوي المصالح الخاصة، حيث يمكنهم التحايل على هذه القوانين لتجنب الإعتقال و الإدانة على جرائمهم، و لمكافحة الفساد بشكل فعال، يجب على الحكومة أن تحدد بدقة أسباب الفساد في البلاد و توصي بإتخاذ التدابير المناسبة لمعالجة هذه الأسباب على مدى فترة طويلة من الزمن، و مع ذلك فقد أهملت العديد من الحكومات هذه المهمة الهامة و بتالي فشلت في الحد من الفساد في بلدانها، غير أن هناك بلدان أخرى نجحت في حربها مع الفساد و كان إحدى أهم عوامل نجاحها هي الإرادة السياسية.

تعتبر الإرادة الساسية من أهم عوامل الضرورية للنجاح في مكافحة الفساد، فلتقليل الفساد في أي بلد ما ، يجب أن تكون حكومته على إستعداد كامل لإنشاء هيئة مستقلة لمكافحة الفساد و لتنفيذ قوانين مكافحة الفساد بنزاهة، دون خوف أو محاباة، لذا فان الإرادة السياسية أو إلتزام القادة السياسين بتنفيذ تدابير

[1] اكسوم عيلام رشيدة، اقلولي أولد رابح صافية، **"عن دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد و مكافحته في مواجهة الفساد و الحد منه في القانون الجزائري"**، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، المجلد16، العدد 04، 2021، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، ص ص 23-24

مكافحة الفساد بفعالية مع مرور الزمن أمر ضروري لتحقيق النجاح لأن السياسين " يمكنهم تغيير ثقافة الفساد إذا رغبو في القيام بذلك " من خلال سن القوانين و تخصيص الأموال اللازمة لتنفيذ هاته القوانين، و لسوء الحظ فإن الإرادة السياسية نادرة خاصة في تلك البلدان التي ينتشر فيها الفساد على نطاق واسع فالأشخاص الذين لديهم أكبر سلطة يعتبرون أكبر مستفيد من الفساد و ذلك لأنهم يستخدمون الطبيعة الفاسدة للحكومة للحفاظ على تلك السلطة.[1]

فلقد وصف برتراند دي سبيفيل (bertrand de speville) و هو مفوض سابق للجنة الدولية لمكافحة الفساد في هونغ كونغ ، الإرادة السياسية الهشة بأنها " شعلة شمعة في قلب رئيس منتخب حديثا "، و التي تحتاج إلى حماية من أن يطفئها أي نسيم سياسي عابر من خلال تقديم المشورة له حول " كيفية حماية تلك الشعلة الصغيرة " ، و مع ذلك ليس هناك ما يضمن إمكانية إستدامة الإرادة السياسية في الواقع، و خاصة عندما يحدث تغيير في القيادة السياسية، فمثلا كانت سنغافورة و بوتسوانا من بين الدول الناجحة في مكافحة الفساد نتيجة الإرادة السياسية، فلقد كانت سنغافورة محظوظة لأن الإرادة السياسية إستمرت فيها عندما خلف جوه تشوك توتغ (Goh Chok Tong) كرئيس للوزراء عام 1990، و عندما تولى لي هسين لونغ (Lee hsien loong) الرئاسة عام 2004، في حين تراجعت الإرادة السياسية لبوتسوانا إلى حد ما في عهد الرئيس إيان خاما (Ian khama) الذي كان أقل إلتزاما بالحد من الفساد من أسلافه.[2]

لذا فالعديد من الدول تحتاج اليوم إلى جرعات كبيرة من الإرادة السياسية من أجل قدرتها على تنفيذ تدابير شاملة و محايدة لمعالجة أسباب الفساد على المدى الطويل، و هذا ما أكدته عدة تجارب ناجحة لدول كسنغافورة، بوتسوانا، نيوزيلندا و غيرها في مكافحة الفساد، فالإرادة السياسية لقادات هاته الدول كانت عنصرا حاسما لنجاحها، و بما أن مكافحة الفساد عمل مستمر و متواصل، فإن صانعي السياسات المعنيين بتحسين جهود مكافحة الفساد في بلدانهم، يجب أن يكونو واقعيين لأن آفاق نجاحهم يعتمد أيضا على قدرتهم في التغلب على القيود التي تفرضها سياق سياساتهم، خاصة في تلك البلدان الكبيرة مع أعداد كبيرة من السكان و سوء الإدارة، و بما أن القيادة السياسية هي عنصر مهم و حاسم في السيطرة الفعالة على الفساد، فإن السؤال الذي يبقى مطروح هو: ما إذا كان المواطنون في البلدان التي ينتشر فيها الفساد على نطاق واسع لديهم الحكمة الكافية لإنتخاب قادة نزيهين و أكفاء للمناصب السياسية لتنفيذ الإصلاحات اللازمة لمكافحة الفساد بكل أشكاله.[3]

فالأفراد المواطنون في المجتمع يشكلون جزء مهم في عملية الحرب على الفساد و لتوضيح ذلك أكثر، نفترض أن مجموعة من أفراد المجتمع أجبروا مرارا و تكرارا على دفع مبالغ نقدية صغيرة لضابط شرطة لتجنب تلقي تهم أو غرامات بسبب جرائم مزعومة، قد يقررون مواجه الضابط بشكل جماعي مطالبيين بوضع حد لهذه الممارسة، إن معرفة أن الضابط يستخدم أموال لأغراض تافهة، إلى جانب التصور الجماعي بأنه يسئ إستخدام دوره كعميل للقانون، من المرجح أن يدفع المجموعة إلى وصف هذا الشخص بأنه "فاسد" هذا الاداء اللغوي بدوره يساعد المجموعة على ممارسة سلطتها في إقالة الضابط

[1] Jon S.T.Quah, **« five success stories in combating corruption : lesson for policy makers »,** Asian education and development studies, volume 6, Issue 3, 2017, p 286

[2] Bertrand de speville, interview by Gabriel kuris**, « innovations for successful societies »,** Bobst center for peace and justice,14 August 2013, princeton university, new jersey, usa,p 19, site : www.princeton.edu/successfulsocieties

[3] Jon S.T.Quah , **« five success stories in combating corruption : lesson for policy makers »,**op cit, p289

من منصبه[1]، لذا فالقوة الجماعية للأفراد على المساءلة ودعم الشفافية كفيل في تغيير ممارسات الفساد و مكافحتها.

المبحث الثالث : آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح

تعتبر آليات الحوكمة إحدى أهم الميكانيزميات المستخدمة اليوم في التحكم بالأنظمة الداخلية للمؤسسات و الشركات، بما فيهم نظام الرقابة و نظام إنتاج المعلومات المسؤول عن إعداد التقارير المالية، و بتالي فإن صلاحية هذه الآليات لا تسمح فقط بإنتاج معلومات موثوقة و ذات مصداقية عالية و التي تحقق تقارير مالية شفافة و إفصاح عالي الجودة، و إنما كذلك تعزز المساءلة و تخلق بيئة نزيهة تحد من مشاكل الوكالة و تضمن ممارسات أقل للفساد المالي و الإداري، و لتفاصيل أكثر وضوحا نستعرضها ضمن هذا المبحث .

المطلب الأول: العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية و جودة الإفصاح

لقد شجعت عولمة الأعمال، التقدم التكنولوجي،و زيادة فشل الأعمال و الإحتيال الذي تم نشره على نطاق واسع في الولايات المتحدة و خارجها ، المنظمات على التركيز على ضوابطها الداخلية و يلاحظ ذلك في تقرير COSO الذي أكد على أهمية الضوابط الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسات، وهذا يعطي نوعا ما زخما للمؤسسات الأخرى من أجل إعادة تركيز الإهتمام على أنظمة الضوابط الداخلية الخاصة بها، و ذلك في محاولة منه لجعل حوكمة الشركات مسؤولة عن عمليات إعداد التقارير المالية الموثوقة.[2]

الفرع الأول : الحوكمة الداخلية و جودة التقارير المالية

يعد الإفصاح و الشفافية إحدى أهم فصول الحوكمة الرئيسية ، فالإبلاغ عن معلومات موثوقة ذات مصداقية و المتعلقة بالوضع المالي للشركة، في أوقات مناسبة و بأقل التكاليف يعتبر من أهم أهداف منظومة الحوكمة و ذلك عبر ما يسمى بالقوائم و التقارير المالية السنوية التي لها تأثير فعال على قيمة الشركة و أسهمها في الأسواق المالية

و لقد تطرقت العديد من الأبحاث الأكاديمية الحديثة إلى ربط العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح، حيث كما نعلم تعتبر المعلومات الصادرة عن المديرين في التقارير المالية السنوية إلزامية، و هو ما تتطلبه معايير المحاسبة أو الهيئات التنظيمية، و لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو ما إذا كانت هذه التقارير سليمة و موثوقة لمستخدميها الذين هم في حاجة للحصول على معلومات دقيقة حول الوضع المالي للشركات و خاصة عن ممارسات الإدارة الرشيدة، و لهذا السبب، تعد آليات الحوكمة وسيلة تساعد على حماية أصحاب المصلحة من خلال الرقابة و الكشف عن هذه المعلومات ، مما قد يقلل من عدم تماثل المعلومات ، و يرفع من معدل الشفافية التي تلعب دورا أساسيا في تخفيف من عدم تناسق المعلومات بين المديرين و المستثمرين، و تمكنهم من الإشراف الفعال على أداء الشركات.[3]

---

[1] Massimo sargiacomo et all, « auditing for fraud and corruption : a publicintrest – based definition and analysis », the british acconting review, volume56, issue2, 2024, p 3

[2] Rusnah muhamad et all, **« disclosure quality on governance issues in annual reports of malaysian PLCs »,** international business research,volume2,no 4,2009,p62

[3] Siriyama kanthi herath, sara altamimi, **« corporate governance and voluntary disclosure : a literature review »**, american international journal of humanities and social science,volume3,no 4,2017,p32

و تجدر الإشارة إلى أن الإهتمام المعاصر بالحوكمة جاء إلى حد كبير نتيجة للقلق الناشئ عن عدد من الفضائح في مجال المال و الأعمال، الذي أدى في المقابل إلى زيادة الإهتمام بالإفصاح الذي يهتم في المقام الأول بالحد من الأضرار الناجمة عن مثل هذه الفضائح ، إعتمد الباحثان جاكسون و كارتر في إحدى مقالاتهم عام 1995 على إستخدام إدارة الضوء و الظل في الفن في تشبيه و تفسيير الإفصاح عن ممارسات الحوكمة، ووفقا للباحثان فإن أفضل الطرق لتحسين إدارة الشركات اليوم هو زيادة الضوء على ممارسات حوكمة الشركات، و الإستعارة المستخدمة والمفضلة هي " الشفافية"، و مع ذلك لاحظ جاكسون و كارتر أن الإفصاح المتعلق بممارسات الحوكمة أحيانا لا يهدف إلى تسليط الضوء على المستوى الكلي لهذه الممارسات و إنما فقط لتسليط الضوء بشكل إنتقائي على الممارسات التي ترغب إدارة الشركات في إلقاء الضوء عليها، في حين تبقى بعضها الأخر في الظل.[1] لذا تم التركيز على قضيتين أساسيتين لتحسين نزاهة الأسواق المالية و تتمثل أولها في تأييد و إبراز دور الضوابط الداخلية للشركات و تشجيع المساهمين على مراقبة أداء هاته الشركات، أما ثانيهما تتضمن توفر معلومات كافية في القوائم المالية للشركات للسماح للمستثمرين و المساهمين بتقييم أدائها و قيمتها الفعلية، و بتالي يمكن هذا المشاركين في السوق من حماية إستثماراتهم.[2] و كلتا القضيتان تسلطان الضوء على الدور المميز لوجود آليات الحوكمة الداخلية، فلتوفر معلومات أكثر موثوقية لابد من تفعيل بعض من آليات الرقابة الداخلية و التي تلعب دورا أساسيا في منظومة الحوكمة ، و كفاءة هذه الآليات تتوقف على بعض الميزات و الخصائص التي تجعل من دورها دور فاعل بإمتياز داخل هياكل الشركات مما يفعل هذا الرقابة الذاتية على تقاريرها المالية، و التي ترفع من مستوى جودتها و فائدتها لدي مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة و أعمالها.

الفرع الثاني : دور خصائص مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح

فرض العقد الأخير من الفضائح المالية و الخسائر في القيم الأخلاقية، ضغوطا متزايدا على مجالس إدارة الشركات لحملها على الإعتراف بإحتياجاتها الرقابية، حيث لم تعد تقتصر مهام مجلس الإدارة على تعظيم قيمة المساهمين فقط، و لكن أيضا على معالجة المخاوف المتزايدة بشأن الممارسات اللاأخلاقية للإدارة.[3]فهو يتولى مسؤولية حماية المصالح المناسبة لأصحاب المصلحة في الشركة من خلال توجيه عملياتها و دعم عملية صنع القرار فيها و بشكل عام،و كما نعلم، فإن مجلس إدارة الشركة و الذي تطرقنا إليه في فصلنا السابق هو الهيئة التي تحدد سياسات إدارة الشركات و تتخذ قرارات بشأن القضايا الرئيسية بها، فقد ثبت أن الإدارة القوية للشركات تخفف من حدة مشاكل الوكالة و تشجع المديرين على العمل على نحو سليم.[4]

و بناءا على ذلك فإن لمجلس الإدارة دور حاسم في تعزيز الإفصاح و الشفافية وضمان الإلتزام بلوائح الحوكمة، و ذلك من خلال مسؤولياته المالية المتمثلة في مناقشة المعلومات المالية و التي تأتي في شكل القوائم المالية و ذلك قبل إعتمادها النهائي مما يزيد هذا من مصداقية و عدالة هذه القوائم، إضافة إلى

[1] Merridee bujaki,bruce J.mcconomy, **« corporate governance : factors influencing voluntary disclosure by publicly traded canadian firms »,**canadian accounting perspectives, volume 1, Issue2,2002, p110

[2] Al-faryan, mamdouh Abdulaziz saleh, **« corporate governance in saudi arabia : an overview of its evolution and recent trends »**,risk governance& control :financial markets& institutions,volume10,Issue1,2020,p26

[3]Amel kouaib et all**, « board of directors' effectiveness and sustainable performance :the triple bottom line »**,the journal of high technology management research, volume 31, Issue2,2020,p2

[4] Valeria naciti, **« corporate governance and board of directors : the effect of a board composition on firm sustainability performance »**, journal of cleaner production, volume237, 2019,p1

ضمان نزاهة حسابات الشركة و نظم إعداد قوائمها المالية عن طريق توفير آليات حوكمة فعالة بما في ذلك المراجعة المستقلة، [1]إذ يضع أعضاء مجلس الإدارة تدابير رقابة مناسبة لتقييم الأنظمة الداخلية و إدارتها كنظام المخاطر مثلا و هذه واحدة من أهم أولاوياتهم و لتحقيق ذلك يجب أن يكونو قادرين على توقع المخاطر المحتملة التي قد تواجه الشركة، و هذا ما يعزز إدارة المخاطر، بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون مجلس الإدارة شفافا في الكشف عن أية مخاطر لأصحاب المصلحة و الأطراف المعنية الأخرى،[2]فإدارة المخاطر تعتبر جزءا أساسيا من هيكل حوكمة الشركات الفعال، الذي يؤثر كغيره من الأنظمة الداخلية على القرارات المهمة للمؤسسات و الشركات لذا اليوم أصبح أصحاب المصلحة في الشركات قلقون بشكل متزايد بشأن ما إذا كان لدى الشركة نظام مرضي لإدارة المخاطر و ضوابط داخلية كافية للتخفيف من المخاطر الكبيرة المتعلقة بالشركة[3] بما فيها عدم تماثل المعلومات التي هي أساس في إتخاذ القرارات الخاطئة و المدمرة للشركة و بتالي وجود مجلس إدارة قوي مهم جدا لرقابة الذاتية لشركات و المؤسسات، و بذلك فإنه يوجد العديد من العوامل المؤثرة على أداء و قوة هذا المجلس و فعاليته و نذكر منها :

- ✓ **إستقلالية أعضاء مجلس الإدارة :** نعني بإستقلالية مجلس الإدارة مدى وجود أعضاء مستقلين تماما عن الإدارة التنفيذية في الشركة، و الذين لا تربطهم بالشركة و إداراتها أي صله أو مصلحة، مما يعطي نوعا من الطمأنينة للمساهمين و أصحاب المصلحة في موثوقية عمل مجلس الإدارة،[4] لذا تعتبر الإستقلالية من أهم الخصائص التي لابد من توفرها في أعضاء مجلس الإدارة، فوجود أعضاء مستقلون يساعد في عمليات الرقابة على المدراء، وعمليات المؤسسة و هذا يؤثر بشكل إيجابي على مصداقية المعلومات و موثوقيتها.
- ✓ **المعرفة المالية لدى أعضاء مجلس الإدارة :** يعد فهم المبادئ المحاسبية و إعداد التقارير المالية أمرا بالغ الأهمية لمجلس الإدارة لتقييم القرارات الإستراتيجية و مراقبة أداء الشركة، حيث تعتبر المجالس ذات الخبراء الماليين قادرة على تنفيذ إلتزاماتها كمشرفين فعالين كما و تكون لديهم القدرة الكافية على منع المديرين من إتخاذ إجراءات من شأنها الإضرار بأصحاب المصلحة ، ففي عام 2001، إتهمت إدراة إنرون بالتلاعب بالقوائم المالية ،ليدلى بعد ذلك جيفري سكيلينج، الرئيس التنفيذي السابق لشركة إنرون بشهادته أمام مجلس الشيوخ الأمريكي بأنه " لم يكن محاسبا" و بتالي لايتوقع منه أن يفهم أو حتى أن يكون مسؤولا عن أية مشاكل في القوائم المالية في إنرون، و في عام 2006 إدعى والتر فوريس الرئيس التنفيذي السابق لشركة Cendant في محاكمته التي إتهم فيها بالتورط في تحريفات جوهرية في القوائم المالية لشركة Cendant بأنه لم يكن مسؤولا عن التلاعب المالي لأنه و ببساطة يعرف " القليل من المحاسبة "و بسبب خطأ ما في المحاكمة تجنب السيد فوريس الإدانة ، في كلتا الحالتين أكد المسؤولون التنفيذيون براءاتهم

---

[1] كاتم صليحة، عيادي عبد القادر،**" إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي"**، مجلة المقاولاتية و التنمية المستدامة، المجلد4، العدد1، 2022، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص64

[2] Shehabaddin abdullah Abdulwadod Al-dubai, **« do level , field, and place of board members' education impact financial risk disclosure ? a saudi empirical evidence »,** heliyon, volume 9,2023, p2

[3] Grant richardson et all , **« the impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness : an empirical analysis »**, op.cit ,p68

[4] عبد الله سعيد المزراقي، **"قياس أثر خصائص مجلس الادارة على القيمة السوقية لأسهم الشركات المدرجة بالسوق المالية السعودية: دراسة حدث"**، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، 2023، كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر،ص 465

بسبب " إفتقارهم إلى المعرفة المحاسبية" .[1] لذا من ضروري جدا توفر الخبرة و المعرفة في مجال المحاسبة و المالية لدى أعضاء مجلس الإدارة حيث يمكنهم هذا من الرقابة الفعالة على البيانات و المعلومات المالية للمؤسسة و حماية أصحاب المصلحة فيها، فالمعرفة و الخبرة المالية على مستوى مجلس الإدارة ضرورية لدعم عملية الإستشارة و مراقبة أنشطة الشركة و لتحسين قدرة المؤسسة على خلق القيمة.

- ✓ **نشاط أعضاء مجلس الإدارة:** يمثل عدد إجتماعات مجلس الإدارة واحدا من أهم خصائص المجلس و التي تشير إلى نشاطه و فاعليته، و الذي يختلف من شركة لأخرى حسب حجمها و طبيعة نشاطها و ما إلى غير ذلك، فالإجتماعات المنتظمة لمجلس الإدارة تمكنه من القيام بواجباته و مسؤولياته حيث تسمح له برصد الممارسات الإنتهازية، و هذا لتوفر الوقت الكافي نتيجة تواتر الإجتماعات المنتظم عكس المجالس التي لا تجتمع إلا بصفة قليلة، و بتالي هذه المجالس لا تجد الوقت الكافي لمعالجة القضايا المتعلقة بالمؤسسة و يكون جل إهتمامهم مركز على توقيع خطة الإدارة و مناقشتها، و عموما يعقد مجلس الإدارة إجتماع واحد كل شهرين و لا يقل عدد إجتماعاته عن ستة إجتماعات خلال العام الواحد و هذا وفق تعليمات الحاكمية المؤسسية للشركات المدرجة خلال عام 2017.[2]
- ✓ **حجم مجلس الإدارة:** يؤثر عدد الأعضاء العاملين في مجلس الإدارة على وظيفته الرقابية حيث تتفق العديد من الدراسات بأن المجالس الأكبر حجما تؤدي إلى تفعيل وظيفة المراقبة لدى هذه المجالس، كما و يعزز قدرة هذه المجالس على القيام بدورها الإستشاري نتيجة لتنوع الخبرات فيها عكس المجالس الصغيرة .[3]لذا فإن حجم مجلس الإدارة الأكبر يمكن أن يعزز جودة حوكمة الشركات من خلال التخفيف من السلوك الإنتهازي الإداري فوجود مجلس أكبر يسهل تبادل الأفكار و الخبرات، مما يؤثر بدوره بشكل إيجابي على فعاليته في الوفاء بمسؤولياته، عادة ما يكون حجم مجلس الإدارة الأكبر مصحوبا بتنويع المعرفة و الخبرة و التجربة و كلها تساهم في قدرته على تنفيذ مهامه بشكل أكثر فعالية [4]
- ✓ **إزدواجية الأدوار:** أو ما يسمي بإزدواجية الرئيس التنفيذي، تحدث هذه الإزدواجية عندما يشغل الرئيس التنفيذي منصب الرئيس (مجلس الإدارة) أيضا، تساهم إزدواجية الرئيس التنفيذي في تركيز السلطة في صنع القرار الذي قد يضر بدور حوكمة مجلس الإدارة فيما يتعلق بسياسات الإفصاح، و يمكن أن يؤثر سلبا على المعلومات المتاحة لأصحاب المصلحة، فقد يتردد الرؤساء التنفيذيون الأقوياء في الكشف عن بعض المعلومات لأنهم يخشون تحسين فعالية الضوابط الخارجية من خلال المساهمين أو المحللين الماليين أو أصحاب المصلحة الرئيسين أو المجتمع، قد يؤثر هذا السلوك سلبا على شرعية قرارات الإدارة، و يضر بعلاقة الشركة مع المجموعة الأوسع من أصحاب المصلحة. و ذلك لأن الرئيس التنفيذي يتمتع بإمكانية الوصول

---

[1] Charles P.Cullinan, Pamela B Roush, **« Has the likelihood ofappointing a CEO with an accountig/finance background changed in the post-Sarbanes Oxley era ? »,**Op.cit, p72

[2] عبد الله أنور حسن محمد، **"أثر خصائص مجلس الادارة على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"**، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية و المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2021،ص 23

[3] Lindsay baran, **« disproportionate insider control and board of director characteristics »,**journal of corporate finance, volume35, 2015,P65

[4] Rita wijayanti, doddy setiawan, **« the role of the board of directors and the sharia supervisory board on sustainability reports »**,journal of open innovation : technology, market, and complexity, volume9, Issue 3,2023,p3.

إلى المعلومات المميزة التي تتناول المزايا التنافسية للشركة و الظروف الداخلية، هذه المعرفة الفائقة تجعل الرؤساء التنفيذيين أقل حماسا لتبادل المعلومات مع مختلف أصحاب المصلحة أو أعضاء مجلس الإدارة، لذلك يميل الرؤساء التنفيذيون إلى تقييد إفصاح الشركات، و قد وجدت أغلب الدراسات التجريبية أن إزدواجية الرئيس التنفيذي ترتبط سلبا على سياسات الإفصاح، و ذلك لأن إزدواجية الرئيس التنفيذي قد تؤدي إلى عدم كفاءة أداء مجلس الإدارة و تقليل الدافع لتحسين الشفافية.[1]

الفرع الثالث: دورخصائص لجنة التدقيق في تفعيل الإفصاح : ترى العديد من الدراسات الحديثة أن زيادة عدد المعاملات التجارية اليوم يتطلب من مجلس الإدارة الإعتماد بشكل أكبر على اللجان الفرعية المتخصصة للوصول إلى القرارات الصائبة في الوقت المناسب و كذا القيام بواجباته الرقابية على أكمل وجه، حيث ترى هذه الدراسات أن مجلس الإدارة يجب أن يعمل من خلال لجنة التدقيق لفهم عمل الشركة بشكل أفضل و الإشراف على إدارة المخاطر، إذ ينظر أصحاب المصلحة إلى لجنة التدقيق بإعتبارها آلية حوكمة ذات صلة قادرة على تقييد السلوكيات الإنتهازية للمديرين ، وبتالي تلعب هذه اللجنة دورا مهما في تقليل تكاليف الوكالة و عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة و أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين لهذا نجد أن العديد من الدول تبنت عدة لوائح تهدف إلى زيادة دور لجان التدقيق في آليات الحوكمة.[2]

تاريخيا، كانت لجان التدقيق عبارة عن آلية مراقبة تم تشكيلها طوعا نتيجة حالات إرتفاع تكاليف الوكالة و ذلك لتحسين جودة تدفق المعلومات بين المدير و الوكلاء، و كرد فعل على الفضائح المالية شهدت الثمانينيات و التسعينيات نمو كبيرا في أعداد لجان التدقيق نتيجة الوعي المتزايد لأهميتها داخل الشركات، ففي سياق نظرية الوكالة يمكن أن تعمل هذه اللجان على تخفيض تكاليف الوكالة، خاصة إذا كانت تتألف بشكل أساسي من مديرين غير تنفيذيين، و ذلك وفقا لأفضل الممارسات الدولية، فلجان التدقيق تعتبر جزءا مهما من نظام المراقبة فهي تمثل العين الثالثة التي يستخدمها مجلس الإدارة لمراقبة أنظمة الرقابة داخل الشركات و إتخاذ القرارات بشأنها، فهي آلية تضمن جودة أنظمة المحاسبة و الرقابة المالية.[3] و تتمتع بدور مركزي حاسم في لعبة إعداد التقارير المالية، فوجودها في الشركة اليوم يعزز موثوقية و مصداقية البيانات المالية، و هذا الدور معترف به من قبل كل من SOX منذ عام 2002. و كذا FRC منذ عام 2012، و الذي يمكن إيجازه و تجزئته في التالي: [4]

- ✓ ينبغي للجنة التدقيق معالجة المسائل الهامة المتعلقة بالتقارير المالية، و الأحكام الصادرة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية الخاصة بالشركة و التقارير المؤقتة و الإعلانات الأولية و البيانات الرسمية ذات الصلة، و أن تقدم تقريرا بشأنها إلى المجلس.
- ✓ ينبغي للجنة التدقيق أن تنظر في السياسات المحاسبية الهامة، و في أي تغييرات تطرأ عليها.

[1] Francisca tejedo-romero et all **« board leadership structure and human capital disclosure : role of independendent capital disclosure : role of independent directors »,** european research on managment and business economics, volume29, Issue3,2023,p3

[2] Gianluca ginesti et all, **« board composition,audit committee characteristics, and R&D expenditure »,**European management journal,2023,P3

[3] Khaled samaha et all**, « the extent of corporate governance disclosure and its determinants in a devloping market : the case of egypt »**,advances in Accounting, incorporating advances in international accounting,volume28, 2012,p171

[4] Abdulhakim mohamed masli**, « the role of audit committee as a corporate governance mechanism : the case of the banking sector in libya »**,A Thesis submitted in partial fulfilment of the requirements of nottingham trent University for degree of doctor of Philosophy,in british,Uk,2018, P44

- ✓ عندما لا تكون لجنة التدقيق راضية عن أي جانب من جوانب التقارير المالية المقترحة من قبل الشركة، فإنها تبلغ المجلس بأراءها .
- ✓ ينبغي على لجنة التدقيق مراجعة محتوى التقرير السنوي و الحسابات السنوية و أن تسدي المشورة إلى مجلس الإدارة بشأن ما إذا كان هذا التقرير في مجمله منصفا و متوازنا و مفهوما، و ما إذا كان يوفر لحملة الأسهم المعلومات اللازمة لتقييم أداء الشركة و نموذجها التجاري و إستراتيجيتها،

إضافة إلى ما تقدم فإن اللجنة تتولى أمورا أخرى فعلى غرار دورها الفعال في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية، تتولي أيضا مسؤوليات مراقبة فعالية الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي و إدارة مخاطر الشركة، و تقوم كذلك بمراقبة التدقيق القانوني للبيانات و القوائم المالية السنوية و كذا مراقبة إستقلالية المدقق القانوني للشركة [1] و هذه المسؤوليات كفيلة بالمساهمة في إنتاج و الوصول لمعلومات ذات جودة عالية، لذا فإن للجنة التدقيق الفعالة دور محوري في دعم ممارسات حوكمة الشركات الجيدة و الرفع من مستوى جودة الإفصاح.

يتم تعيين أعضاء لجنة التدقيق من قبل مجلس الإدارة للإشراف على الأنشطة المالية للشركة و كذلك للعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة و المدققين الداخليين و الخارجيين، من الممارسات الشائعة أن تتكون لجنة التدقيق من أغلبية المديرين الخارجيين، تتضمن كما قلنا سابقا مسؤوليات أساسية تساعد من خلالها مجلس الإدارة في المسائل المتعلقة بالتقارير المالية و الرقابة الداخلية و التواصل مع الإدارة المالية لمجلس الإدارة و المدققين المستقليين و المدققين الداخليين[2] فلجان التدقيق الأكثر كفاءة و إستقلالية تؤثر على قرارات الشركات و تعزز من جودة نظام الحوكمة الداخلية، فعمل هذه اللجان يكمل مجلس الإدارة في المراقبة الفعالة للإجراءات الإدارية و بذلك تساهم في الحد من عدم تناسق المعلومات بين المديرين التنفيذيين و أعضاء مجلس الادارة، و من أجل أداء دورها بفعالية، يجب أن تتمتع اللجان الإستشارية بالموارد و السلطة الكافية للإضطلاع بمسؤولياتها المتزايدة لذا لابد من أن يكون أعضائها يتميزون بالخصائص التالية:

- ✓ **إستقلالية اللجنة :** إحدى الخصائص الرئيسية التي يمكن أن تؤثر بشكل إيجابي على قدرة لجنة التدقيق على الإشراف و المراقبة هي إستقلاليتها، و ينشأ الطلب على الإستقلال من الحاجة إلى مواجهة المعلومات الغير المتماثلة و تضارب المصالح بين الإدارة و أصحاب المصلحة من حملة الأسهم و غيرهم، و لهذا يقوم المديرون الفنيون المستقلون بتخفيف تكاليف الوكالة، فإستقلالية لجنة التدقيق هي الأساس للتأثير بشكل إيجابي على عملية إعداد القوائم المالية حيث يتعين على اللجنة إبداء رأيها بشأن المسائل الحساسة مثل موثوقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، و عمليات مراجعي الحسابات و ما إلى ذلك و بتالي تكون الإستقلالية صفة أساسية فيها، لذا من المتوقع أن تؤدي اللجنة المستقلة دورا محوريا في الحوكمة الرشيدة للشركات و في عملية

[1] Andrei rãzvan Crisan, melinda timea fülöp, **« the role of the audit committee in corporate governance- case study for a sample of companies listed on BSE and the london stock exchange- FTSE 100 »,**procedia economics and finance,volume 15,2014,p1034

[2] Mohad fairus a.Rahim et all, **« revisited note on corporate governance and quality of audit committee : malaysian perspective »,** procedia economics and finance, volume28,2015, p214

إعداد التقارير المالية و مراجعة الحسابات فإستقلالية اللجنة تزيد من المشاركة الفعالة في ضمان موثوقية القوائم المالية المبلغ عنها.التي تعتبر أساس في عملية إتخاذ القرارات [1]

- ✓ **الخلفية المالية :** تتضمن عملية إعداد التقارير المالية معرفة القواعد الفنية و المعايير المحاسبية، لذا من المرجح أن ينجح المديرون الذين سيراقبون العملية بخلفية مالية متطورة في رفع من جودة هذه التقارير، و بتالي لمراقبة عملية إعداد تقارير الشركات بشكل فعال، يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق فيها على دراية بالأمور المالية،حتى يتمكنوا من فهم و تفسير القوائم المالية، فوجود خبراء ماليين في لجان التدقيق سيزيد من فعالية هذه اللجان في المراقبة على جودة التقارير المالية، حيث تطلب المادة 407 من قانون SOX من لجنة الأوراق المالية و البورصات إعتماد قواعد تنص على أن لجنة التدقيق في الشركات العامة يجب أن تتكون من عضو واحد على الأقل يكون خبيرا ماليا.[2]
- ✓ **حجم اللجنة :** يلعب حجم لجان التدقيق دورا مهما في فعالية أدائها، حيث ترى العديد من الدراسات التجربية بأن كلما زاد حجم لجنة التدقيق، زاد من إحتمال كشف و حل المشكلات المحتملة في عملية إعداد التقارير المالية، لأنه من المرجح أن يوفر الحجم القوة اللازمة و تنوع وجهات النظر و الخبرات لضمان المراقبة الفعالة، و بتالي فحجم لجنة التدقيق يعد عاملا أساسيا للشركات و المؤسسات لتقديم تقارير مؤسسية هادفة، و مع ذلك يمكن أن تعاني لجنة التدقيق الأكبر حجما من صعوبات في توزيع المسؤوليات و عمليات الرقابة،حيث يتكل كل عضو في تنفيذ أعماله على الأخر مما يؤثر سلبا على دورها الرقابي. عموما يوصي كل من تقرير سميث (Smith)، كادبوري(Cadbury)، و تقرير (blue ribbon committee)، على أن لا يقل أعضاء لجنة التدقيق عن ثلاث أعضاء من أجل ضمان الأداء الفعال لمسؤولياتها و هذا ما تشير إليه معظم قواعد حوكمة الشركات، حيث ترى بأن العدد المثالي للجنة يتراوح من ثلاثة إلى ستة أعضاء و هذا يرتبط بشكل مباشر بحجم الشركة و عبء العمل فيها. [3]
- ✓ **إجتماعات اللجنة :** إن تقييم إنجازات أي مجموعة عمل يتطلب تحديد إجمالي لقاءاتها السنوية، لذا يعتبر عدد الإجتماعات الدورية مؤشرا إيجابيا عن نشاط و فعالية لجان التدقيق في إستغلال الوقت للإصلاح و التطوير و التقييم المستمر الذي يساهم في الإكتشاف المبكر للأخطاء في القوائم المالية، أما فيما يخص العدد الرسمي لإجتماعات لجنة التدقيق فقد حددته أغلب التقارير الدولية كتقرير سميث و كادبوري بأن لا تقل هذه اللقاءات عن ثلاث إجتماعات سنويا .[4]

الفرع الرابع : دور التدقيق الداخلي في تفعيل الإفصاح : تعتبر عمليات المراجعة الداخلية بمثابة حجر الزاوية، في منظومة الحوكمة الداخلية، فهي عنصر حيوي من عناصر الرقابة الداخلية، يتمحور هدفها

---

[1] Matteo pozzoli et all, **« the impact of audit committee characteristics on ESG performance in the european union member states : Empirical evidence before and during the COVID-19 pandemic »**,journal of cleaner production, volume 371,2022,p3

[2] John l. abernathy et all, **« the association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness »,** advances in accounting, volume30, issue2, 2014, p3

[3] Jing li et all, **« the effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure »**,the british accounting review, volume 44, Issue2, 2012, p 99

[4] ليلى بن أزواو، نجوى عبد الصمد، **" قراءة في ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الجزائر"**، مجلة ادارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، مجلد8، العدد01، 2022، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص79

الرئيسي في التحقق من السياسات الداخلية التي تكفل الدقة و المصداقية للقوائم المالية،[1] أبرز معهد المدققين الداخليين(IIA)، في إحدى رسائله الإخبارية، أن قانون ساربانز اوكسلي SOX لعام 2002 يتطلب من إدارة الشركات العامة الكبيرة و الصغيرة على حد سواء إجراء تقييم عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، و الإبلاغ عنها سنويا، و إقترح المعهد أيضا أنه يمكن لشركات الإعتماد على مجموعة من المعايير لتقييم و تعزيز أنظمة الرقابة الخاصة بهم ، و لقد أشار المعهد إلى إطار العمل الموحد الذي صدر في عام 1992، لإستخدامه كمخطط أولي لوضع ضوابط داخلية تعزز الكفاءة، و تخفف المخاطر و تساعد على ضمان موثوقية القوائم المالية بالإضافة إلى الإمتثال للقوانين و اللوائح، يعرف هذا الإطار بشموليته و فعاليته و بمبادئ الرقابة الداخلية القوية. [2]

و مما لاشك فيه تعد مهنة التدقيق من المهن التي يجب أن تمتلك القدرات اللازمة لضبط أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات بشكل يضمن إيصال المعلومات الجيدة و الدقيقة إلى جميع المستويات الإدارية و الأطراف الخارجية بطريقة مناسبة و في الوقت المناسب من أجل إستخدامها في بناء و إتخاذ القرارات الرشيدة، لذا فإن إكتساب المدققين الداخليين للمعرفة و المهارات على المستوى المطلوب، يساعدهم على أداء مهامهم بشكل مثالي و وفقا للمعايير المعمول بها، حيث يحتاج المدقق الداخلي إلى أن يكون مؤهلا بما فيه الكفاية لتنفيذ عملية التدقيق و الإستجابة للتغيرات و التطورات في بيئة مهنة التدقيق، و هذه المؤهلات العامة وضحها معيار التدقيق الدولي 610 الذي أكد على ضرورة توفير التدريب الكافي للمدققين الداخليين حتى يتمكنوا من القيام بمهنة التدقيق بفعالية، فحصول المدقق الداخلي على المؤهلات الكافية (المهارات و المعرفة و التدريب و الخبرة) يؤدي في النهاية إلى تقديم تدقيق ذات جودة عالية داخل المؤسسات و التي تساهم بدورها في الرفع من جودة المعلومات المالية داخلها. [3]

إضافة إلى التأهيل العام للمدقق نجد الإستقلالية و التي تعتبر شرط حاسم لفعالية عمليات التدقيق الداخلي، فلقد وثق معهد المدققين الداخليين IIA ذلك حيث وضح بأن " نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلا، و يجب أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين في أداء عملهم"، فالإستقلال يوصف بأنه التحرر من الظروف التي تهدد الموضوعية .و بتالي يجب منح المدققين الداخليين حق الوصول المصرح به إلى الموظفين و السجلات و الإدارات ، مع عدم التدخل في أعمالهم لتعزيز الفعالية العالية لهؤلاء في عمليات الرقابة على القوائم المالية ، كما و يمكن التحقيق من الإستقلالية الكافية لنشاط التدقيق الداخلي من خلال الصلة المباشرة التي تربط هذا النشاط مع الإدارة العليا(مجلس الادارة) و التي تعزز إستقلاليته و تساهم بشكل إيجابي في تحسين جودة و نزاهة التقارير المالية للمؤسسات و الشركات .[4]

المطلب الثاني: دور آليات الحوكمة الخارجية في تعزيز الإفصاح

يمكن أن يكون السلوك الإنتهازي للمديرين محدودا بوجود و مساهمة التدقيق الخارجي الذي يعتبر من أهم الآليات الخارجية في منظومة الحوكمة، حيث يمكن إستخدام المدققين الخارجيين كنظام مراقبة مهم أخر،

[1] مروة أحمد و أخرون،**"الازمة المالية العالمية و الافاق المستقبلية التحديات التي تواجه منظمات الاعمال المعاصرة"**، الجزء الثاني، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشرو التوزيع،عمان، الاردن،2011، ص ص: 376-378

[2] Rusnah muhamad et all, **« disclosure quality on governance issues in annual reports of malaysian PLCs »**,Op.cit,p63

[3] Hamza alqudah et all, **« the impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits : a case of jordanian listed services companies »,** international journal of information management data insights, volume3, Issue2,2023,p 4

[4] Hamza alqudah et all**, « Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective : moderating role of extrinsic rewards »,** heliyon, volume9, Issue10,2023,p6

فالمدققون يتحملون مسؤولية توفير معلومات محاسبية موثوقة، و التي يمكن أن تؤدي إلى إستجواب الإدارة بشكل فعال، فعندما يتم تدقيق الشركات من قبل مدققين خارجيين مستقلين و ذو مستوى عالي من الجودة ، فإن هاته الشركات تظهر إدارة منخفضة للأرباح و بتالي معلومات محاسبية أفضل و أكثر موثوقية.[1]

و إلى جانب الدور المهم الذي يلعبة التدقيق الخارجي في عملية ضبط تقارير مالية عالية الجودة، نجد مجموعة واسعة من الآليات الخارجية و التي هي الأخرى لها أدوار فاعلة في فرض الرقابة على مصداقية المعلومات المالية للمؤسسات و الشركات و التي سنتطرق إليها من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: التدقيق الخارجي : يمكن الحديث عن التدقيق الخارجي كأحد أهم آليات حوكمة الشركات الخارجية تأثيرا على جودة القوائم و التقارير المالية، و ذلك من خلال جودة خدماته ، و التي يمكن التعبير عنها من خلال بعدين أساسين و هما قدرة المدقق على إيجاد المشكلة و كذا مدى قدرة هذا المدقق عن الإبلاغ عن هذه المشكلة بمعنى أخر فإن جودة عمليات المراجعة تعني إجراء المدقق لعمليات تدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما من أجل التأكد بشكل معقول من أن القوائم المالية المفصح عنها قد تم التعبير عنها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما(GAAP)،و بأن هذه القوائم خالية من أي أخطاء جوهرية سواء كانت ناتجة عن خطأ فعلي أو إحتيال، و بتالي يمكن تحديد جودة المراجعة من خلال قدرة المدقق على إكتشاف الإنتهاكات في المعايير المحاسبية و مدى قدرته كذلك على الإبلاغ عن مثل هذه الإنتهاكات، فجودة المراجعة هي نتاج كفاءة المدقق و إستقلاليته.

فبالإضافة إلى إلتزام المدقق بأخلاقيات المهنة و التي تعتبر عنصرا أساسيا و مهما في جودة عملية المراجعة، نجد أيضا مجموعة واسعة من العناصر الفاعلة في عملية المراجعة و الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات و المؤثره في جودته و التي يمكن ذكر بعضها في التالي :

- ✓ **سمعة مكاتب التدقيق:** إن تعيين شركات تدقيق من مستوى الدرجة الأولى يوفر تدقيقا عالي الجودة لأنه من المتفق عليه عموما أن جودة التدقيق تختلف بين فئات المدققين و مكاتب التدقيق، فعلى سبيل المثال يمكن لمكاتب التدقيق المتعلقة بالأربعة الكبار(big4) تقديم تدقيق عالي الجودة مقارنة بالمدققين التابعين لمكاتب أخرى،[2]و يكمن السبب وراء إرتباط مكاتب التدقيق الكبرى بالجودة العالية لتقارير المالية في أن هذه المكاتب تقوم بتدريب جيد للمدققين التابعين لها، مما يعزز الخبرة و المعرفة المالية لهاؤلاء و يساعدها في ذلك حجمها و محفظتها الكبيرة ، و بتالي يخلق هذا ميزة لهذه المكاتب و أفضلية مقابل أقرانها سواء من حيث الكفاءة الفعلية للمدققين أو من حيث الإستقلالية الملحوظة من قبل عملائهم، مما يؤدي إلى إنخفاض حالات الإحتيال، لذا تميل معظم الشركات إلى التعاقد مع مكاتب التدقيق التابعة لأربعة الكبار(big4) نظرا لقدرتها على إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة و ذلك بسبب قدرتها الأكبر على المراقبة، و يرى الكثير أن

[1] Athanasions pavlopoulos et all, **« integrated reporting : is it the laste piece of the accounting disclosure puzzle ? »** ,journal of multinational financial management,volume 41, 2017, p26

[2] Nuraddeen Usman miko,Hasnah kamardin, **« impact of audit committe and audit quality on preventing earnings management in the pre- and post- nigerian corporate governance code 2011 »,** procedia social and behavioral sciences,volume172,2015,P 653.

تحسين جودة الأعمال التي تقدمها هذه المكاتب تعكس عمليات التدقيق المتميزة لجودة علامتهم التجارية [1]

- ✓ **مدة العلاقة بين مدقق الحسابات و المؤسسة :** تعتبر مدة الإرتباط ميزة مؤثرة على جودة أعمال التدقيق لذا قد تؤثر الفترة المطولة التي تربط المدقق الخارجي بالعميل سلبا على إستقلاليته، حيث كلما كانت فترة عمل المدقق مع المؤسسة طويلة كلما إزدادت رقعة المعرفة و الصداقات التي تربطه مع المدراء التنفيذيون للمؤسسة و التي من شأنها أن تؤثر على إستقلاليته و تقديره المهني، مما يفقده القدرة على تقديم وجهة نظر محايدة نتيجة هذه الصداقات التي تنعكس في النهاية على رأيه في التقارير المالية للمؤسسة، لذا فالإستقلالية أمر ضروري للحفاظ على جودة التقارير المالية، و بتالي إمتداد عمل المدقق مع المؤسسة لفترات طويلة تعرضه لضغوط أو مصالح مشتركة تفقده إستقلاليته التي تشكل أساسا لتأكد من مصداقية القوائم و التقارير المالية للمؤسسات، و بذلك يعتبر تغيير المدقيقين عبر فترات زمنية أمر ضروري و أكيد لتفادي مثل هكذا علاقات التي من شأنها أن تساهم في التلاعب بالبيانات المالية و مصداقيتها، و لتعزيز الشفافية أكثر في هذه البيانات تم تحديد عهدة المدققين الخارجين بالشركات و المقدرة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و ذلك وفقا لما تحدده القواعد و اللوائح المعمول بها في المجال [2]
- ✓ **تقديم خدمات غير خدمات المراجعة :** تعد مسألة إستقلال مدققي الحسابات من أهم الجوانب التي تثير قلق منظمي المهنة، خاصة بعد زيادة توسع نطاق أعمال مكاتب التدقيق نحوى تقديم خدمات مهنية أخرى من غير المراجعة لعملائهم، فكثر النقاش حول مدى تأثير هذا الموضوع على جودة خدمات مدققي الحسابات و إستقلاليتهم، لذا ظهرت العديد من البحوث و الدراسات، منها ما يؤيد و منها ما يعارض الفكرة، في حين حاول البعض إقتراح حلول لمشكلة القضايا الأخلاقية الملازمة لتقديم خدمات غير المراجعة للعملاء، حيث أشارت العديد من الدراسات إلى أن في السنوات الأخيرة هناك إرتفاع في الطلب على هذا النوع من الخدمات مما نتج عنها زيادة نسبة إيرادات مكاتب المراجعة الكبرى، و بتالي زيادة قوة الروابط الإقتصادية بين المدققين و عملائهم و هذا ما يثير مخاوف منظمي المهنة لإمكانية تأثير هذه الروابط على إستقلال المدقق و ذلك من خلال سعيه لإرضاء العملاء للحفاظ على تلك الروابط .[3]

الفرع الثاني : الإندماج و الإستحواذ: تعتبر عمليات الإندماج و الإستحواذ آلية للرقابة على الشركات معتمدة من قبل الهيئات الرقابية للسوق كون هذه العمليات تحتاج إفصاح دقيق و رقابة دقيقة عن المعلومات المالية لهاته الشركات المستحوذة أو المدمجة هذا من جهة، و من جهة أخرى تعتبر آلية للتقييم و الرقابة على أداء الإدارة التنفيذية لدى الشركات و المؤسسات، مع ذلك تم إقتراح أن بعض عمليات الإستحواذ مثلا تكون مدفوعة في المقام الأول بالمصلحة الذاتية لإدارة الشركة المستحوذة، و قد تم تقديم عدة أسباب لتفسير هذا الإختلاف، و من بينها تنويع المحفظة الشخصية لإدارة، و إستخدام التدفق النقدي الحر لزيادة حجم الشركة، و الحصول على الأصول التي تزيد من فرص إعتماد الشركة على الإدارة، الفكرة الأساسية في معظم هذه التفسيرات هي أن عمليات الإستحواذ تؤدي إلى إستخلاص القيمة من

[1] Ali abedalqader AL-thuneibat,Ream Tawfiq ibrahim al issa et all, **« do audit tenure and firm size contribute to audit quality ? empirical evidence from Jordan »**,managerial auditing journal, volum26, Issue4,2011,P321

[2] Ibid, p320

[3] هاني محمود السجاعي،**"تأثير التركيز على خدمات غير المراجعة على جودة المراجعة بالمنشأت المالية"**، الرابط الالكتروني: https://www.youtube.com/watch?v=pVDfRXpRfRY، تاريخ الاطلاع: 2024/05/22، الوقت: 17:00

المساهمين المستحوذين من قبل إدارة المستحوذ، و كما تطرقنا سابقا فإن عمليات الإندماج أيضا يمكن أن تكون مصحوبة بعدة دوافع منها التآزر، الغطرسة و الوكالة.[1]

فتحت مفهوم دوافع الوكالة، تعرف عدد من الدوافع التي ترتكز على الجشع و عدم الكفاءة المهنية لدى مديري الشركة المشترية، فعند إجراء عمليات الإندماج و الإستحواذ، فإن دوافع الوكالة الرئيسية تتمثل في دافع الإفراط في الإستثمار و دافع تبذير التدفقات النقدية الحرة، لأن هناك قوتان تقومان بتأديب مديري الشركة بإستمرار و هما مجلس إدارة الشركة و سوق مراقبة الشركات، إذا إنخفضت أرباح الشركة، فمن المرجح أن يلوم مجلس الإدارة المدير على ذلك، و لهذا السبب يخاطر الأخير بفقدان وظيفته، في هذه الحالة، يريد المدير بطبيعة الحال، تقليل إحتمال إقالته، فيبدأ بتنفيذ مشاريع إستثمارية خاصة تقلل من إحتمالية إقالته، و بتالي تزيد من رفاهيته و لكن في الوقت نفسه، تؤدي هذه المشاريع إلى تدمير قيمة الشركة مما يعني أنها تقلل من ثروة المساهمين فيها. و لتفاصيل أكثر لنفتض أن مجلس الإدارة يتحكم جزئيا فقط بالإدارة و هيئات مراقبة السوق لا تؤدي وظيفتها الإنضباطية بشكل كلي في هذه الحالة فإن رغبة المدير في تقليل من إحتمالية إقالته ستؤدي إلى الإفراط في الإستثمار في خطوط الأعمال الحالية للشركة، فبمجرد أن يصبح المدير هو نجم أعماله، سيتمتع بسمعة طيبة كشخص حقق نتائج رائعة في أحد المجالات الرئيسية لأعمال الشركة، تظهر على الفور الدوافع لتوجيه موارد الشركة الإضافية إلى هذا المجال، الشيء الرئيسي هو تعزيز نجاحه و هذا السلوك ليس محل شك طلما أن المدير لايبالغ في الإستثمار و يدمر قيمة شركته و هذا أحد سيناريوهات تطور الوضع.[2]

و في صيغة أخرى يمكن في حالة ما أن يدرك المدير أنه يوجد مدير أخر أكثر كفاءة منه في إدارة أعمال الشركة، أي هناك سبب موضوعي لإقالته من منصبه الحالي، لذا سوف يقترح على الفور خطة تنويع أعمال الشركة و بطبيعة الحال يكون هذا التنويع في المناطق التي يتمتع فيها بميزة أكبر نسبيا على أقرانه، و في كثير من الأوقات يكون هذا التنويع من خلال عمليات الإستحواذ و الإدماج، و هنا يمكن أن تكون عمليات الإدماج و الإستحواذ فرصة للمديرين لإخفاء المعلومات و تضليلها لذا هذه الآلية يمكن أن يكون لها تأثيرين على جودة إفصاح الشركات أحدهما سلبي و الأخر إيجابي .

الفرع الثالث : المنافسة و القوانين و التشريعات: للمنافسة الحادة في السوق و كذا القوانين و التشربعات الصادرة عن الهيئات التنظيمية الحكومية مكانة كبيرة في الحوكمة الخارجية، لدورها الفعال في تطبيق مبادئ الحوكمة و بالأخص مبدأ الإفصاح و الشفافية، حيث تسمح القوانين الإلزامية بخلق شركات شفافة، و بتالي سوق ذات درجة عالية من المصداقية و الموثوقية الذي يعتبر كمحفز لجلب المستثمرين فيه ،و هذا يرفع من قيمة السوق و الإقتصاد برمته، حيث يزيد من عدد الشركات و تنافسيتها و بتالي يخلق جو جذاب لتسابق الشركات من أجل رفع معاييرها نحوى المزيد من الشفافية و الإفصاح و بذلك يعتبر كنوع من الإستراتيجيات المتبعة لنجاح الشركات و ظهورها في تلك الأسواق الأكثر تنافسية .

أولا المنافسة في السوق المنتجات و سوق العمل : يتم تعريف الشفافية بأنها الكشف العلني عن المعلومات الموثوقة و في الوقت المناسب و التي تمكن المستخدمين من فهم الوضع المالي لمؤسسات و أدائها بدقة، و كذا أنشطة التشغيل، و توزيع المخاطر و ممارسات إدارة المخاطر و غيرها، حيث تسمح

[1] Elazar berkovitch, M.P.narayanan, **« motives for takeovers : an empirical investigation »,**op.cit, p347

[2] Alexey gerasimenko**, « Agency motives in transport corporations mergers and acquisitions »,** transportation research procedia,volume 63, 2022,p22

الشفافية العالية لأصحاب المصلحة بإدراك الجودة الأساسية و فهم الوضع المالي لشركاتهم و مخاطرها بدقة، و التي على أساسها يتم إتخاذ قرارات مصرية، و بالحديث عن الشفافية نجد بأن المنافسة في السوق تعمل كبديل لحوكمة الشركات و كمكمل للشفافية فهي تعمل كآلية تأديبية.

حيث توفر شدة المنافسة في السوق الوسيلة للحد من عدم تماثل المعلومات، من خلال تهديد المديرين بالتصفية و الإفلاس ووضع قيود على سمعتهم، قد يأخذ المديرون مزايا داخلية للتلاعب بالمعلومات لتضليل المستثمرين أو إخفاء الأداء الضعيف للشركة، و مع ذلك قد تفرض المنافسة في السوق نوعا من الإنضباط على هؤلاء المديرين من خلال تخوفهم من زيادة إحتمال الفشل و جعل الشركة هدفا أكثر جاذبية للإستحواذ، حيث يتسبب هذا التهديد في ضغوط هائلة على الشركات و المؤسسات، و بتالي سيعمل المديرون بجدية أكبر خلال هذا الوضع لتعزيز أداء الشركة لتفادي الفشل،[1] و هذا ما يفترضه الكثير من خبراء الإقتصاد حيث يرون بأن المنافسة في السوق تدفع الشركات إلى تحسين أدائها من خلال إرغامها على الحد من تراخيها الإداري، و بتالي يخفف هذا من الركود الإداري[2] الذي قد يتسبب في مجموعة واسعة من المشاكل التي تضعف المؤسسة و أنظمتها الرقابية و التي تعتبر أساس لموثوقية المعلومات المالية التي هي مصدر و منبع إتخاذ القرارات لكافة الأطراف بها .

ثانيا القوانين و التشريعات: تعتبر القوانين إحدى أهم آليات الحوكمة و التي تفرض على شركات الإلتزام بمبادئ الإفصاح و الشفافية، حيث منذ أواخر 1990، قامت العديد من البلدان بإصلاحات قانونية شاملة فيما يخص إدارة الشركات محاولة منها تعزيز حماية المستثمرين،حيث تركز معظم هذه الإصلاحات القانونية على الممارسات المتعلقة بمجلس الإدارة، مثل فرض قدر أكبر من الإستقلالية لمجلس الإدارة، و تعزيز إستقلالية لجنة التدقيق و مدقق الحسابات، و الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة و الرئيس التنفيذي، نظرا لأهمية هذا على تفعيل الرقابة على القوائم المالية بالمؤسسات و الشركات ،حيث تتبني بعض هذه الإصلاحات مثل كادبوري في المملكة المتحدة نهج الإمتثال أو التفسير الذي يمكن لشركات من خلاله إختيار شرح سبب عدم إمتثالها، بينما تستخدم إصلاحات أخرى مثل قانون ساربنز أوكسلي نهجا قائما على القواعد، يجعل الإمتثال إلزاميا، لذا ففعالية الإدارة على مستوى هاته الشركات و المؤسسات تتأثر بالأطر القانونية المؤسسية القائمة على صعيد الدولة،[3]

فبسبب الإحتيال في عملية إعداد التقارير المالية لدى شركة إنرون و شركات أخرى، تم إنشاء قانون ساربنز أوكسلي لعام 2002 لتحسين الضوابط الداخلية على إعداد التقارير المالية، و للحد من حوادث الأخطاء و التلاعبات في إعداد التقارير المالية و ذلك من خلال إنشاء إلتزام على الشركات و مسؤوليها ، فالمدققون الخارجيون يعملون على تقييم فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية و الإفصاح عنها، في حين أن إعتماد ساربنز أوكسلي أدى إلى تحسين موثوقية القوائم المالية من خلال تحسين الرقابة الداخلية ، و هذا التحسين جعل من إرتكاب سوء السلوك المالي من قبل الأفراد أكثر صعوبة و مع ذلك فإن

[1]Chengcheng liu et all, **« corporate transparency and firm value : does market competition play an external governance role ? »** journal of contemporary accounting & Economics, volume19, Issue1, 2023, P2

[2] Ya-kai chang et all, **« corporate governance, product market competition and dynamic capital structure »**, international review of economics & finance, volume38, 2015, p44

[3] Chih-hsien liao et all, **« corporate governance reforms and voluntary disclosure : international evidence on management earnings forecasts »**, journal of international accounting , auditing and taxation, volume 54, 2024, p1

الإحتيال في القوائم المالية ينطوي عادة على التواطؤ لذا قد يتم التحايل على هذه الضوابط من قبل الأفراد في الكثير من الأحيان [1]

المطلب الثالث : مساهمة آليات الحوكمة في تحسين مستوى جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري

من خلال هذا المطلب نستعرض دور آليات الحوكمة الجيدة في الحد من الفساد المالي و الإداري من خلال تفعيل مبدأ الإفصاح و الشفافية.

الفرع الأول: تأثير آليات الحوكمة الداخلية على الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح

عن النعمان بن بشير رضي الله عنه مرفوعا " مثل المؤمنين في توادهم و تراحمهم و تعاطفهم، مثل الجسد إذا إشتكى منه عضو تداعى له سائر الجسد بالسهر و الحمى"، فالمؤمنين في رحمة بعضهم لبعض، و تواصلهم ، و تعاونهم كمثل الجسد بالنسبة لجميع أعضائه فإذا تألم منه شيء دعا بقية أعضائه إلى المشاركة في الألم و هذا ما ينتج عنه من سهر و حمى، ينطبق هذا القول على الشركات و المؤسسات أيضا، فضعف آليات الرقابة الداخلية بها، يسمح بظهور العديد من المشكلات داخلها و التي تتراكم شيئا فشيئا بمرور الزمن لتنتهي فيما بعد بحالة إفلاس و تصفية لامحالة، لذا أحد أهم مجالات التي تم التركيز عليها في إصلاح حوكمة الشركات هو آليات الحوكمة الداخلية، من بين هذه الآليات الرئسية و التي تطرقنا إليها سابقا مجلس الإدارة و الذي يقع في قمة التسلسل الهرمي للشركة و المعترف به بإعتباره الهيئة الإدارية العليا التي تشرف على قرارات العمل و عمليات الشركة، و الذي يتم إنتخاب أعضائه لتمثيل المساهمين في مجلس إدارة الشركات و لحماية مصالحهم .[2]

تلعب مجالس الإدارة دورا محوريا في الحد من حالات مخالفات الشركات، فهذه المجالس تعمل كمراقبين حيويين لسلوك الإدارة و يمكن أن تختلف فعاليتها بناء على عوامل عدة مثل الحجم و المعرفة و الهيكل و النشاط و ما إلى ذلك، حيث ترى العديد من الدراسات التجريبية أن هذه العوامل تشكل فارقا حاسما في كفاءة مجالس إدارة الشركات في أعمالها الرقابية و خاصة على الرؤساء التنفيذيين الذين يعتبرون طرفا أساسيا من نظرية الوكالة، فالصلاحيات المعطاة لهم تمكنهم في حالات عدة بتبني أنشطة الفساد المالي و الإداري داخل المؤسسات و الشركات الذين هم مسؤولون عن تسييرها و إدارتها، و ذلك نتيجة الإنصياع لرغباتهم في تحقيق مصالحهم الشخصية حتى لو كان ذلك على حساب المالكين الفعليين لهاته المؤسسات و الشركات .[3]

لذا فوجود هياكل جيدة لمجالس الإدارة داخل المؤسسات يدعم و بشكل فعال النظام الرقابي بها ، فالأنظمة الداخلية السليمة كفيلة بالرفع من مستوى جودة البيانات و المعلومات المالية و موثوقيتها و بتالي تأسيس مناعة قوية ضد أي سلوكيات فاسدة قد يرغب الأفراد و الإدارة بالقيام بها، فبمجرد التفكير في عمليات الإحتيال داخل هذا النوع من الأنظمة الفعالة يعتبر أمرا بالغ الصعوبة نظرا لمستوى العالي من

[1] Chenyong liu et all, **« no rose without a thorn : corporate teamwork culture and financial statement misconduct »**, journal of behavioral and experimental finance,volume 37, 2023, p3

[2] Mustafa A.dah, **« board refrshment and director excess compensation »,** economics letters,volume 226,2023,p1

[3] Nicolas eugster et all, **« internal governance mechanisms and corporate misconduct »,** international review of financial analysis, volume92,2024, p3

الشفافية و المساءلة، و هذا ما يعكس قوة مجلس الإدارة بها و مدى إستقلاليته.كما و أنه لا يمكن التغافل بأن أحد أهم الجوانب الرئيسية في تفعيل عمل هذه المجالس ليس فقط تكوين هياكل لمجالس إدارة بميزات و محددات معينة كالإستقلالية و الخبرة المالية مثلا، و إنما كذلك تفرع هذه المجالس إلى لجان متخصصة، و التي يختلف عددها من مؤسسة لأخرى و ذلك وفقا لعدة عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها كالحجم و طبيعة النشاط...الخ، فالعديد من الأبحاث أكدت بأن مجالس الإدارة يمكن أن تؤدي دورها بكفاءة عالية عندما تعمل من خلال لجانها، لجنة التدقيق هي واحدة من أهم هذه اللجان و التي تعتبر من الآليات الداخلية الأساسية في منظومة الحوكمة ،فوجودها مع ميزات معينة يعتبر كشرط أساسي للقيام بوظيفتها الرقابية الفعالة، و على وجه التحديد يجب أن تكون لجنة التدقيق مستقلة، مختصة، و مثقفة ماليا،و مزودة بالموارد الكافية لمواجهة أي شكل من أشكال الفساد، فلجنة التدقيق الفعالة أصبحت اليوم جزءا لا يتجزأ من بيئة مكافحة الفساد و كل أشكاله، من خلال القيام بدور نشط في إكتشافه و منع حدوثه ، حيث تقوم هذه اللجنة بتسهيل هذا الدور من خلال مراقبتها لفعالية برامج الأخلاقيات و الإمتثال في الشركة، و كذا مراقبة الإدارة، و العمل مع المدققين الداخليين و الخارجيين للتأكد من أن الكيان لديه برامج و ضوابط مناسبة لمكافحة الفساد بنوعيه المالي و الإداري و ردعه.

و مما لاشك فيه تعد هذه اللجنة التابعة لمجلس الإدارة جزءا أساسيا من هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة الحديثة، غير أن المشكلة الأساسية فيها هي أنه، بغض النظر عن مدى كفاءة أعضائها فإنهم لا يستطيعون العمل إلا بناء على المعلومات التي يتلقونها، بالإضافة إلى ذلك لا يمكنهم تكريس الوقت و الجهد الكاملين للمؤسسة، و يجتمعون عادة في أي مكان من 4 إلى 10 مرات على الأقل في السنة، لذا يتضح من مناقشة فضائح الشركات أن لجان التدقيق لا يمكنها الإعتماد بشكل حصري على المدققين الخارجيين أو الإدارة لأداء هذا الدور، و إنما يجب أن يكون لديها مصادر معلومات مستقلة خاصة بها حتى تتمكن من أداء دورها الرقابي بشكل صحيح.

لذا،و على الأرجح، أن أهم شيء يمكن أن تقوم به لجنة التدقيق بالمؤسسة هو العمل على إنشاء وظيفة "تدقيق داخلي " و تفعيلها لتقديم ورفع التقارير إليها بشكل دوري، من أجل تعزيز الشفافية و المساءلة، فالمدقق الداخلي يعتبر أهم مصدر للمعلومات المستقلة و الموثوقة لهذه اللجان، لهذا نجد أن بعض الشركات تقوم بالإستعانة بمصادر خارجية لوظيفة التدقيق الداخلي في حين تحتفظ بعضها الأخر بطاقم كامل من المدققين الداخليين في هياكلها التنظيمية نظرا لأهميته الفاعلة في رفع من مستوى جودة الإفصاح و خلق بيئة تمتاز بالنزاهة داخل هاته الشركات.[1]

فضلا عن ذلك، فإن أحد المهمات الرئيسية لوجود هذه لجنة هو السهر على إستقلالية المدققين بما فيهم الداخليين، فلطالما كانت الإستقلالية أحد أهم المشاكل التي واجهتها الشركات و المؤسسات في نظامها الرقابي ، و بالرجوع بالزمن نحوى الأحداث الإقتصادية للألفية الميلادية الثالثة و التي شهدت سلسلة من إنهيارت لشركات عالمية، نتيجة للتلاعبات و ممارسات الفساد داخلها، فلقد تم طرح وقتها عدة تسؤلات حول أسباب فشل التدقيق في رصد هذه الإنتهاكات و من بين أهم هذه الأسئلة : أين التدقيق الداخلي من كل هذا؟ ببساطة عدم إستقلالية التدقيق الداخلي ووجود قيود مفروضة عليه كانت الإجابة الفعلية لسؤال

[1] Frederick D.lipman, l.keith lipman, **« corporate governance best practices :strategies for public, private, and not-for-profit organizations »,** 2012, disponible sur le site : **https://doi.org/10.1002/9781119197195.ch5** , consulté le:05/06/2024, à 13:30, p65

المطروح آنذاك ، فهو في نهاية الأمر كان مجرد وظيفة يتم التحكم بها بواسطة الإدارة و بكل سهولة مطلقة،حيث كان يمكنهم التلاعب بمحتوى تقريره، وبالمعلومات التي يريدون إظهارها و إخفائها، ليتم الحديث بعدها عن ضرورة خلق قوة تمنح المدققين الداخليين الإستقلالية و السلام في أداء مهامهم الرقابية و هذه قوة كما نعلم هي لجان التدقيق .

لذا فلقد تغير مفهوم التدقيق الداخلي اليوم ليصبح وفقا لمعهد المدققين الداخليين نشاط مستقل، و يطبق نهجا منظما لتقييم و تعزيز فعالية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة، يضع هذا الدور التدقيق الداخلي كلاعب رئيسي في إضافة قيمة للمؤسسة، لاسيما من خلال جهودها في منع الفساد و إكتشافه. و ذلك عن طريق تحديد الضوابط الغير فعالة على مستوى المؤسسة و تحسينها، و على هذا النحو يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية للحسابات إسهاما كبيرا في الأداء التشغيلي من خلال زيادة فعالية تدابير منع الغش و الإحتيال و كل أشكال الفساد و كشفه، إلى جانب ذلك يمكن للتدقيق الداخلي أن يخلق قيمة بشكل غير مباشر من خلال تعزيز ثقافة أخلاقية تؤدي إلى زيادة الوعي بمشاكل و خطورة الفساد ـ مما يوضح للأفراد بأنه سلوك غير مرغوب فيه بالمؤسسة، و له عواقب كبيرة بحيث يدرك الموظفون أن الفساد على إختلاف أنواعه سواء كان مالي أو إداري غير مقبول تماما و أن تكاليفه تتجاوز فوائده، وبتالي يمكن لهذا أن يقلل من فرص إرتكاب الفساد مستقبلا .

و لبلورة هذا يمكن القول بأن مسؤولية الحد من الفساد المالي و الإداري داخل المؤسسات تقع اليوم على عاتق التدقيق الداخلي الذي يعتبر المسؤول الأول بداخلها عن منع هذه الإنتهاكات الغير أخلاقية و التي تضر بمصالح المؤسسة، حيث يوفر التدقيق الداخلي ضمانا و رؤية ثاقبة حول كفاية الحوكمة و فعالية إدارة المخاطر و نظام الرقابة الداخلية و الذي من شأنه أن يوفر معلومات ذات جودة عالية مما يعزز المساءلة الفعالة، و التي تعتبر سلاح أمام الفاسدين الذين يستغلون ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لإخفاء المعلومات و تلاعب بها كيف يشاؤون و ذلك لتحقيق غاياتهم و رغباتهم الشخصية .

فالتدقيق الداخلي له أهمية قصوى على مستوى المؤسسات في التعامل مع مخاطر الفساد و التقليل من متوسط الخسائر الناجمة عنه و بنسب عالية فهو آلية رقابة أساسية لتحقيق الإمتثال و منع الغش و الإحتيال و كل أشكال الفساد، و لتفعيل قوة هذا النشاط و إستغلال فوائده لابد من الحرص على أن يظم قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسات مدققين ذوى كفاءة عالية، مع التدريب المستمر لهاؤلاء إلى جانب منحهم الإستقلالية الكافية و الإمكانيات اللازمة لتسهيل عملهم الرقابي، و ذلك من أجل الحد و التقليل من السلوكيات الإنتهازية والفاسدة، فبمجرد تقديم إستقلالية أكبر لمدقيقين داخليين ذوي تأهيل و كفاءة عالية كافي لتفعيل الرقابة الذاتية للمؤسسة و بتالي ضمان جودة عالية لأداء الأنظمة الداخلية بها، و التي تنتقل عبرها البيانات و المعلومات المالية و هذا من شأنه أن يعطي موثوقية أكبر لهذه المعلومات التي تخلق بيئة من الشفافية و النزاهة وتضمن المساءلة الجيدة، و التي تصعب على الأفراد المتلاعبين من تنفيذ مخططاتهم الإجرامية الفاسدة في ظلها أو حتى إخفائها .

الفرع الثاني : تأثير آليات الحوكمة الخاجية في الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل جودة الإفصاح

بإعتبارهم هيئة مستقلة تماما عن المؤسسة يعمل المدققون الخارجيون بصفة منفردة كآلية مهمة في منظومة الحوكمة الخارجية و ذلك بإعطاء تأكيدات عن مصداقية و موثوقية المعلومات المالية للمؤسسات، من خلال فحص محتوى قوائمها المالية و التحقق من مدى عدالة تمثيلها للواقعها الفعلي ،و

بتالي التقليل من نسب عدم تماثل المعلومات التي تعتبر بيئة مثالية لإرتكاب جرائم الفساد، فمراجعو الحسابات يوفرون للمستثمرين و أصحاب المصلحة الأخرين تأكيدا مستقلا و ضمنات بأن القوائم المالية للشركة تتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما،[1] فعندما يقوم المالكون بتعيين مديريين لإدارة أعمالهم تنشأ مشكلات الوكالة، وذلك لأن المديرين لديهم معلومات أكبر عن الشركة من المالكين أنفسهم و بتالي يستخدمونها لتنمية ثرواتهم الخاصة، فالمعلومات التي بحوزة هؤلاء المديرين ليست هي نفسها التي تصل المالكين و باقي المستخدمين و يؤدي هذا إلى خلق فجوة من الوهم ، تساهم في تضليل وحجب حقيقة المؤسسة عنهم.

لذا يعتبر المدققون الخارجيون مصدرا هاما لإستعادة ثقة هؤلاء في مخرجات المؤسسات، فالإستقلالية التي يتمتعون بها تسمح لهم بممارسة أعمال المراجعة بشكل موضوعي و محايد ، مما يخلق لهم مكانة قوية تجعلهم في وضع أفضل لحماية المؤسسة و مستخدميها من أي تلاعبات و إحتيال، فلا يمكن لأي أحد أن ينكر دور التدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ الحوكمة و الإفصاح لدى المؤسسات، إلا أنه قد ثبتت هناك بعض الحالات التي توضح بأن مراجعي الحسابات لا يضمنون دائما الإفصاح الأفضل .[2]

حيث طوال العقد الماضي، حدثت عدة فضائح إتهم فيها المدققون بعدم الكشف عن الفساد، أو الاسوأ من ذلك، التورط فيه، ففي عام 2007 إتهمت شركة KPMG و هي إحدى شركات المحاسبة الأربع الكبار، أو ما يطلق عليهم بـ4 BIG بعدم ملاحظة رشاوى للموظفين بقيمة 1.5 مليار دولار دفعتها عميلتها الألمانية SIEMENS بين عامي 1995 و 2006، و في عام 2017 إتهمت شركة KPMG جنوب إفريقيا بمساعدة عائلة غوبتا(Gupta family) في التهرب الضريبي و الفساد بسبب علاقاتها الوثيقة بالرئيس الجنوب الإفريقي و علاقاتها السياسية، [3]و في عام 2020 إتهم مدققو شركة المحاسبة EY بالتواطؤ لفشلهم ولمدة 10 سنوات في تعقب شبكة من المحتالين الذين إستخدمو حيلا محاسبية للتلاعب بالمليارات في سجلات عميلتهم الألمانية وايركارد .

جميع هذه الحالات و أكثر توضح أن التدقيق الخارجي يمكن أحيانا أن يزيد الطين بلة، و أن يساهم في التستر عن قضايا الفساد ، لذا أحد أهم المبادئ الأساسية لممارسة المهنة هي الكفاءة المهنية و العناية الواجبة من أجل الحفاظ على المعرفة و المهارة المهنية في المستوى المطلوب لتجنب الأخطاء و أي تلاعبات في الأرقام المالية للمؤسسات ، و من المبادئ الأخلاقية الأخرى و الهامة أيضا هي الإشارة إلى ضرورة التقيد بقواعد السلوك المهني من أجل الإلتزام بالقوانين و اللوائح ذات الصلة و تجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة، فيجب على المدقق الذي يكتشف خطأ جسيم عند تقييم القوائم المالية تصحيح الخطأ، لتجنب المعلومات المضللة في القوائم المالية،[4] حيث تعد جودة أعمال المدققين الخارجين اليوم آلية

[1] Paul M healy, krishna G palepu**, « Information asymmetry, corporate disclosure,and the capital markets : a review of the empirical disclosure literature »,** journal of accounting and economics,volume31, Issues1-3, 2001,P415

[2] Lei gao,gerhard kling, **« the impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in china »**, journal of international accounting, auditing and taxation,volume 21, 2012,p20

[3] Omar farooq, nermin f.shehata, **« does external auditing combat corruption ? Evidence from private firms »,**managerial auditing journal, volume 33, 2018, p270

[4] Luminita ionescu**, « errors and fraud in accounting, the role of external audit in fighting corruption »,** annals of spiru haret university economic series, volume 17, no 4,2017, p33

مهمة لحوكمة الشركات تساعد في حل نزاعات الوكالات فكلما زادت جودة التدقيق زادت موثوقية الأرقام المحاسبية لصانعي القرارات، فضلا عن مراقبة أفضل للمديرين و سلوكياتهم الإنتهازية،

لذا فإن التعاقد مع مدققين ذوي كفاءات عالية مهم جدا في نجاح عملية المراجعة، فبالإضافة إلى ضرورة إلتزام هؤلاء المدققين بأخلاقيات المهنة فإن كفاءتهم تعتبر عامل أساسي و حاسم في الرفع من مستوى نزاهة التقارير المالية و الحد من أي تلاعبات بها .

و خلافا للتدقيق الخارجي تعتبر القوانين و التشريعات عنصرا لا يقل أهمية في منظومة الحوكمة و التي من شأنها أن تفرض ضغوطا أكبر على الشركات و المؤسسات للإلتزام بمتطلبات الإفصاح و الشفافية و تجعل من عمليات مراجعة حسابات ، عمليات مؤثرة و مفيدة لتفعيل أنظمة الرقابة الذاتية و بتالي محاربة الفساد ، حيث تجدر الإشارة إلى أن فضيحة إنرون وما تلاها من تصفية مكتب الإستشارات و التدقيق الخارجي أرثر أندرسون، إلى جانب فضائح محاسبية أخرى في الولايات المتحدة و غيرها من البلدان ،كانت سببا في زيادة إهتمام المستثمرين و صناع السياسات و الباحثين بالإفصاح المحاسبي و جودة مراجعة الحسابات، حيث أدى هذا الإهتمام المكثف في نهاية المطاف إلى سلسلة من التطورات التشريعية و المهنية، مثل إقرار قانون ساربنز أوكسلي في عام 2002 و دليل حوكمة الشركات الأسترالية في عام 2003،و ذلك بهدف إستعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية من خلال فرض قواعد أكثر صرامة[1]

فلقد تورطت هياكل الإدارة الضعيفة كمذنب في إنهيار العديد من الشركات ،لذا إستجاب صانعو السياسات للغضب العام، في عام 2002 من خلال قانون ساربانز أوكسلي (SOX) و كان القصد من هذا القانون هو منع حالات الإحتيال المالي الواسع النطاق أو " الصدمات" في المستقبل و معالجة ممارسات الإدارة السيئة التي تتراوح من هيكل مجلس الإدارة و علاقتها بالإدارة التنفيذية إلى متطلبات الإبلاغ و الإفصاح المالي إلى إستقلالية مدققي الحسابات، حيث تم الإشارة إلى SOX على أنه " أكبر إصلاح شامل لقوانين الأوراق المالية منذ ثلاثينات القرن العشرين"، و مع مرور هذا القانون عملت الشركات التي تتخذ من الولايات المتحدة مقرا لها بموجب إرشادات حوكمة أكثر صرامة من أي وقت مضى، خاصة فيما يتعلق بهيكل مجالس الإدارة و الرقابة المالية للشركة، لكونها الأساس لضبط الرقابة الداخلية للمؤسسات.

فلقد فرضت قواعد ساربانز أوكسلي مجموعة من المتطلبات على لجان التدقيق التي تعتبر واحدة من أهم لجان مجالس الإدارة و هي كالتالي : [2]

- ✓ يجب أن تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مستقلين من مجلس الإدارة
- ✓ يجب أن تكون لجنة التدقيق مسؤولة بشكل مباشر عن التعيين و التعويضات و الإشراف على عمل المدققين الخارجيين
- ✓ ينبغي أن تتمع لجنة التدقيق بسلطة إشراك المستشارين
- ✓ يجب أن يتم تمويل لجنة التدقيق بشكل مناسب للقيام بواجباتها بفعالية

[1] Haiyan zhou, **« auditing standards, increased accounting disclosure, and information asymmetry : evidence from an emerging market »**,journal of accounting and public policy, volume26,2007,p 615

[2] Zabihollah rezaee, richard riley, **«chapter 08 : audit committees and corporate governance »,** financial statement fraud : prevention and detection,second edition, published by john wiley & sons, inc,canada,2012, P 160

- ✓ يجب على المدققين إبلاغ لجنة التدقيق بجميع " السياسات و الممارسات المحاسبية المهمة" التي يستخدمها العميل.
- ✓ يتعين على الشركات العامة أن تكشف عما إذا كان أحد أعضاء لجنة التدقيق لديها على الأقل خبيرا ماليا

و على غرار قانون ساربنز أوكسلي، توفر كذلك مبادئ حوكمة الشركات في البورصات الكبرى مثل بورصة نيويورك، ناسيداك و غيرها من البورصات الأمريكية مبادئ توجيهية للجان التدقيق، بما في ذلك منحها السلطة الوحيدة لتوظيف و إقالة و الإحتفاظ بمراجعين مستقلين لمراجعة القوائم المالية و الموافقة على أي خدمات غير التدقيقية المسموح بها، حولت قواعد تنفيذ قانون SOX و هيئة الأوراق المالية و البورصات الأمريكية SEC بعضا من مسؤوليات إعداد التقارير المالية و مشاركات التدقيق الخاصة بالإدارة إلى لجنة التدقيق، إن هذه التحسينات مكنت اللجنة من الإشراف بشكل فعال على الضوابط الداخلية و التقارير المالية و أنشطة التدقيق التي تؤدي إلى تقليل إحتمالية الإحتيال في القوائم المالية و منع كل أشكال الفساد .

كان لـقانون SOX العديد من الأثار المميزة على ممارسات حوكمة الشركات بما في ذلك تعزيز إستقلالية مدققي الحسابات و لجنة التدقيق و مجلس الإدارة ، فالفرضية الأساسية التي يقوم عليها هذا القانون هي العمل على تحسين قدرة مجلس الإدارة على مراقبة و مساءلة مديري الشركة و الإشراف عليهم و خاصة الرئيس التنفيذي، حيث حسن قانون SOX من بعض هياكل حوكمة الشركات و بتالي عززت قواعده من الرقابة الفعلية على المعلومات المالية للشركات و الإفصاح عنها [1]

و من الجانب الأخر نجد المنافسة التي تعتبر كآلية أخرى من آليات الرقابة على فعالية أداء الإدارة، و التي كما ذكرنها سابقا بأنها لاعب رئيسي في مشكلة الوكالة فمن خلال موقعها في المؤسسة و الصلاحيات المقدمة لها يمكن أن تقوم ببعض الإنتهاكات و ممارسات الفساد في غياب الرقابة، لذا فالمنافسة في سوق السلع و العمل تعتبر من بين الآليات الخارجية المستخدمة في منظومة الحوكمة و المعتمدة لفرض الرقابة على أداء الإدارة ، و كذا أداة مهمة للمساءلة، فقد زعم الإقتصاديون منذ فترة طويلة أن الركود الإداري يمثل مشكلة كبيرة للمؤسسات الغير تنافسية، حيث قيل بأن مديري هذه المؤسسات يميلون إلى الإستمتاع أكثر بـ "حياة هادئة"، في حين يتعرض مديرو المؤسسات التي تتواجد في بيئات أكثر تنافسية لضغوط مستمرة من أجل تحسين كفاءتهم و التقليل من هذا الركود، الذي ينتج عنه إختلالات عدة في الأنظمة الداخلية للمؤسسة و بتالي تصبح أكثر عرضة لأنشطة الفساد و التلاعبات، فمن المعروف أن هناك معيار واحد و بسيط لبقاء المؤسسة و هو تحقيق الأرباح ، بغض النظر عن مدى تفضيل و ميل المديرين لتحقيق أهداف أخرى ، فإن الفشل في تلبية هذا المعيار يعني في النهاية أن المؤسسة سوف تختفي من المشهد الإقتصادي [2]

لذا تشير الدراسات النظرية إلى أن المنافسة تحل محل الحوافز الإدارية، فالمنافسة تعمل كآلية تأديبية، مما يقلل من التراخي الإداري،الذي يضعف الأنظمة الداخلية للمؤسسة، فعندما تزداد شدتها، تقدم الشركات حوافز أضعف لأن المديرين لديهم دوافع ضمنية للعمل بجدية أكبر في ظلها، فالشركات المنافسة في

[1] Anna m.cianci et all **« the differential CEO dominance- compensation and corporate governance-compensation relations : Pre- and post- SOX »,** advances in accounting, volume27, Issue2, 2011,P213

[2] Xavier giroud, holger M.mueller, **« does corporate governance matter in competitive industries ? »**, journal of financial economics,volume95, Issue3,2010, p312

السوق تجعل من مجالس الإدارة أكثر إطلاعا على مؤسساتهم و أدائها، و بتالي يجعلهم هذا أكثر قدرة على تقييم تصرفات المديرين و الرقابة عليهم، فشدة المنافسة تزيد من إحتمالية التصفية مما يحفز هذا المديرين على العمل بجدية أكبر للإحتفاظ بوظائفهم [1] و العمل أكثر على حماية المؤسسة من أي خطر يهدد إستمراريتها أو يعرضها لإستحواذ.

الفرع الثالث : لجنة التدقيق اللاعب الرئسي في منظومة الحوكمة

تعد دقة و شفافية التقارير المالية أمرا بالغ الأهمية لضمان قدرة المستثمرين و أصحاب المصلحة الأخرين على إتخاذ قرارات مستنيرة، لسوء الحظ تنخرط بعض الشركات في ممارسات إدارة الأرباح للتلاعب بقوائمها المالية، مما يؤدي إلى معلومات مضللة و عواقب مدمرة محتملة، و لمنع ذلك تنشأ الشركات لجنة التدقيق لمراقبة جودة و نزاهة التقارير المالية، فمعظم الشركات الإحتيالية لم تكن لديها لجنة تدقيق أو أنها كانت لديهم واحدة منها لا تلتقي إلا مرتين في السنة، و في خضم هذه البيئة ربما لم يكن لدى مراجعي الحسابات الخارجيين سوى القليل من الدعم أو الرقابة من المجلس، و قد يكون المسؤولون التنفيذيون للشركة في وضع أفضل لإرتكاب الإحتيال، و في حالة عدم وجود لجنة فعالة لمراجعة الحسابات فإن الوظائف النموذجية لهذه اللجنة مثل الرقابة المالية، و تحليل المخاطر، و تقييم نزاهة الإدارة- قد تتأثر، لتخلق بذلك أزمات في الرقابة الداخلية، لهذا نجد أن فعالية هذه اللجان تعتمد على عدة عوامل، و التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تشكيلها أول مرة، كالخبرة المالية، الحجم و إستقلالية أعضائها التي ذكرناها سابقا و التي تشكل فارقا حاسما في عملية الرقابة، فهذه الميزات لها تأثير إيجابي على التقليل من ممارسات الفساد بالمؤسسات، فعلى سبيل المثال تشكل الخبرة المالية لأعضاء اللجنة عاملا حاسما في منع سلوكيات الفساد المالي و الإداري، كإدراة الأرباح ، فالأعضاء ذوي الخبرة المالية مجهزون بشكل أفضل لفحص البيانات والمعلومات المالية، لأن التلاعبات المالية يقوم بها محترفو المحاسبة، لذا من الضروري وجود خبراء ضمن هذه اللجان ليكونو أكثر وعيا بواجباتهم و متطلباتهم القانونية فيما يتعلق بإعداد تقارير مالية شفافة، علاوة عن ذلك فإن إستقلالية لجنة التدقيق كذلك تعتبر سمة أساسية و مؤثرة في التقليل من عمليات الفساد و منعها، فهي تعني أنها لاتخضع لتأثير إدارة الشركة كما أن هذه الإستقلالية أمر حيوي لضمان تقييم موضوعي لأداء المدققين الخارجين بالشركة، [2]

مما لا شك فيه أيضا أن أهمية لجنة التدقيق تنبع من أدوارها في تعزيز أكبر قدر من الشفافية و الإفصاح في التقارير المالية و توفير ضمان إضافي بشأن موثوقية المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات،و من مسؤولياتها الهامة ضمان الإمتثال لجميع معايير المحاسبة الدولية و القوانين و اللوائح بالاضافة إلى الإشراف على عمليات التدقيق و بتالي ضمان مصداقية القوائم المالية، [3] فلطالما إرتبطت فضائح فساد الشركات بفشل عمليات التدقيق و في بعض الحالات بأسوأ من ذلك و هو تواطؤ المدققين في هذه العمليات و ذلك بإستغلال مراكزهم و سمعتهم في المصادقة على معلومات مضللة، ليصبحو شركاء في

[1] Christo karuna, **« industry produkt market competition and managerial incentives »**,journal of accounting and economics, volume43,Issues2-3,2007,p275

[2] Farzaneh nassir zadeh et all, **« audit committee features and earnings management »,** heliyon, volume 9, Issue10,2023, P2

[3] Yosra mnif, marwa tahari, **« audit committe characteristics and compliance by islamic banks with AAOIFI accounting standards »**,advances in accounting, volume57, 2022,p2

الجريمة، لذا وجود لجنة مسؤولة عن الإشراف على عمليات التدقيق ، بما في ذلك تعيين المدققين الخارجين ذوي كفاءات و مهارات عالية و الوقوف على إستقلاليتهم أمر بالغ الأهمية لجودة التقارير المالية و محاربة الفساد،

إلى جانب ذلك فإن وجودها يضمن تشغيل الدور الفاعل لنشاط التدقيق الداخلي، التي تهدف خدماته إلى ضمان شفافية الشركات و ترسيخ مبادئ الحوكمة فيها، و كذا توفير الحماية لكل من مصالح الإدارة و الموظفين مع تسهيل عملية التدقيق الخارجي في نفس الوقت ليقلل بذلك تكاليف المراجعة ، فالتدقيق الداخلي يساهم كترياق في علاج مشاكل الرقابة الداخلية، و يزيد من قوة مناعتها فكما نعلم أن نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات و الشركات يعتبر كجهاز مناعي بإمتياز ، بحيث يتضمن هذا النظام أربع وضائف مناعية تتمثل في :[1]

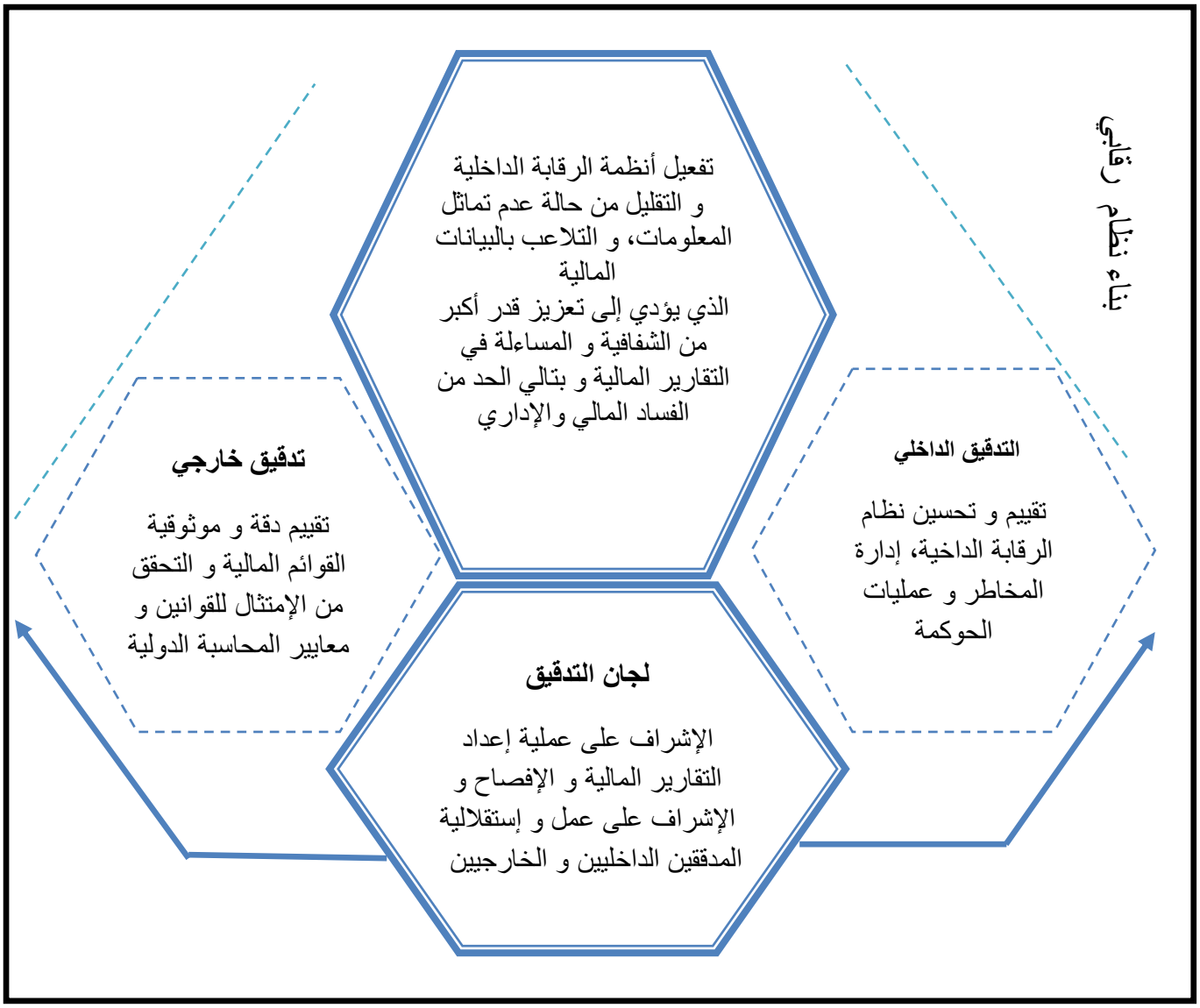
- ✓ وظيفة التثبيت الذاتي المناعي لإكتشاف و تصحيح أوجه القصور و الحفاظ على التوازن الذاتي
- ✓ وظيفة الدفاع المناعي لمقاومة التأثيرات السلبية الداخلية و الخارجية
- ✓ وظيفة المراقبة المناعية المتمثلة في تلخيص المشاكل الشائعة التي تواجه المؤسسة و المشاركة في الإنذار المبكر ، و المراقبة و التنسيق المناعي لمصالح الأفراد و المنظمات.
- ✓ وظيفة الإستقرار الذاتي المناعي و هي أساس الوظائف الثلاث الأخرى

و يلخص الشكل رقم(2- 4) الدور الفعال للجان التدقيق بالمؤسسات و المتمثل في إشرافها و رقابتها على عملية إعداد التقارير المالية العالية الجودة، و ذلك بتوفير الإستقلالية لقطبي التدقيق و الإشراف الفعال عليهما مع تقديم كل الدعم و الإمكانيات اللازمة لهما في عملية الفحص و التقييم للأنظمة الداخلية للمؤسسات، التي تكون مصدرا للبيانات المعالجة و المعتمدة في عملية إعداد التقارير المالية، فإحدى أهم هذه الأنظمة مثلا نظام الرقابة الداخلية، و فحص و تحسين هذا النظام يعتبر كعامل مؤثر أولي على صدق و موثوقية المعلومات، فالرقابة الداخلية العالية الجودة تؤثر بشكل إيجابي على مستوى جودة الإفصاح عن هذه المعلومات، و بتالي يضمن هذا الإفراج الدقيق وفي الوقت المناسب عن معلومات موثوقة و شفافة [2] لتساعد هذه المعلومات و بشكل كبير في عملية الإشراف على سلوك إدارة الشركات و المؤسسات من خلال تفعيل المساءلة الجيدة في ظل شفافيتها، مما يؤدي هذا و بطريقة ألية إلى الحد من سلوكيات الفساد المالي و الإداري و تقليله إلى أقل مستوياته أو ردعه .

[1] Shanshan yao et all, **« does the disclosure of internal control material deficiency remediation information matter for ESG performance ? evidence from china »,** heliyon, volume10, Issue12, 2024, p3

[2] Jing zhang et all, **« media pressure, internal control, and corporate environmental information disclosure »**, finance research letters, volume63, 2024, p1

الشكل رقم (2- 4) : دور لجان التدقيق في منظومة الحوكمة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على الدرسات السابقة

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل، نستنتج بأن لجودة التقارير المالية دورا حاسما في بناء أساس مؤثر للتواصل و الثقة بين الشركات و أصحاب المصلحة، حيث يمكن للمستثمرين إجراء تحليل فعال للصحة المالية و إمكانات عائد المؤسسات و الشركات من خلال تقديم هاته الأخيرة لمعلومات مالية دقيقة و موثوقة و شفافة، كما أن لها تأثيرا على العديد من المجالات الحاسمة ، بمافي ذلك تقييم طلبات القروض المقدمة من الشركات من قبل المقرضين، خيارات الإستثمار من قبل الأفراد و عمليات فحص الإمتثال من قبل المنظمين، إلا أنه رغم ذلك يمكن للشركات في الكثير من الأحيان أن تقدم صورة إيجابية مضللة ضمن هذه التقارير و ذلك بالإفصاح عن معلومات وهمية من خلالها، و هذا ما حدث مع شركات كبرى قامت بالتلاعب بتقاريرها المالية في وقت سابق مما عجل هذا إفلاسيها لاحقا.

فلقد أدت ممارسات الفساد المالي و الإداري لدى هذه الشركات إلى تآكل ثقة الجمهور في جودة التقارير المالية المفصح عنها ، لذا يدرك اليوم أصحاب المصلحة أهمية وجود آليات للحوكمة و دورها الحاسم في رفع من مستوى جودة الإفصاح و شفافيته ، حيث تعمل هذه الآليات كعوامل مؤثرة على البيئة الرقابية التي تساهم بدورها في التقليل من عدم تناسق المعلومات التي يستغلها الأفراد الفاسدين في إخفاء و تنفيذ مخططاتهم الفاسدة، و كذا في تزويد أصحاب المصلحة بالمزيد من المعلومات الموثوقة و الدقيقة لتعزيز وظيفة الإشراف التنظيمي.

ببساطة إذا قامت المؤسسات بالتركيز على وجود مجموعة من سمات في هذه الآليات عند تكوينها أول مرة، فإنها ستقوم بتفعيل دورها الأساسي في منظومة الحوكمة و بتالي يخلق لنا هذا نظم داخلية قوية و التي تعتبر أساس في إنشاء، نقل و إصال المعلومات و من بين هذه النظم نجد نظام الرقابة الداخية نظام المعلومات المحاسبي و غيرها من الأنظمة المكونة لهيكل الداخلي للمؤسسة، و قوة هذه الأنظمة تعني معلومات دقيقة و موثوقة و بتالي جودة أعلى لتقارير المالية فكما نعلم عملية إعداد التقارير المالية تعتمد و بشكل أساسي على هذه المعلومات و بتالي جودتها تعتبر أمر حاسم في هذه العملية،كما أنه يتم إستخدام دقة هذه المعلومات بمثابة آلية رقابة على ممارسات الفساد المالي و الإداري داخل المؤسسات و الشركات، فيصعب على الأفراد إرتكاب و تنفيد أنشطة الفساد في ظلها.

فقواعد اللعبة تقول آليات حوكمة قوية تعني بيئة سليمة و نزيهة، و معلومات أكثر دقة وأمانة التي تؤدي إلى زيادة الشفافية في التقارير المالية وبتالي إفصاح ذات مستوى عالى من جودة، و هذا يخلق بيئة رقابية بإمتياز تعزز مبدأ الشفافية و المساءلة مما يصعب فيها إخفاء ممارسات الغير أخلاقية للفساد المالي و الإداري.

الفصـــــل الثالث

تمهيد :

للإجابة على الإشكالية المطروحة و إختبار صحة أو خطأ الفرضيات، إعتمدنا على دراسة ميدانية تدعم الجانب النظري الذي يتكون من فصلين، حيث كان هدف هذه الدراسة هو إبراز مدى إلتزام بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق آليات الحوكمة و مدى علاقتها بمستويات العالية للإفصاح، و كذا تقصي دور التكامل بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري على مستوى بعض من هذه المؤسسات، و لتحقيق هذه الأهداف تم إنشاء إستبانة تحتوى على 48 سؤال تم تقسيمها على 3 أقسام كل قسم يمثل متغير من متغيرات الدراسة الرئيسية (المستقلة و التابعة) و ذلك لجمع المعلومات المحددة و الشاملة عن موضوع الدراسة، و تم توجيهها فيما بعد للمختصين في مجال المحاسبة و التدقيق و العاملين في بعض المؤسسات الإقتصادية بالجزائر، و كان إعتمادنا لهذه الطريقة راجعا لطبيعة الموضوع حيث تسهل الإستبانة جمع البيانات من عدة مؤسسات و تفريغها في برامج إحصائية للتحليلها بشكل أسرع و أدق و كذا الوصول لنتائج أكثر شمولية، لذا إعتمدنا على برنامج SPSS لتحليل بيانات هذه الدر اسة .

و في هذا الصدد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث الثلاث التالية :

المبحث الأول : منهجية البحث و إستراتيجية الدراسة .

المبحث الثاني : تحليل البيانات و عرض النتائج.

المبحث الثالث : إختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج.

المبحث الأول : منهجية البحث و إستراتيجية الدراسة

من خلال هذا المبحث يتم توضيح منهجية البحث و إستراتيجية الدراسة المتبعة في جمع البيانات و تحليلها، حيث يعتبر إحدى أهم الأجزاء المكونة لهذه الدراسة نظرا لإرتباطه المباشر بالوسائل المعتمدة في جمع البيانات الضرورية و الجوهرية لتحقيق أهداف الدراسة و الصياغة الصحيحة للفرضياتها الأساسية.

المطلب الأول: تصميم الإستبانة

تعتبر مرحلة تصميم الإستبانة و إعداد الأسئلة، من المراحل الحاسمة في عملية البحث، حيث تسمح بجمع بيانات دقيقة و موثوقة، تساهم في تحقيق أهداف الدراسة المرجوة، لذا فإن عملية تصميم إستمارة إستبيان و عرضها على مجموعة واسعة من الخبراء في المجال، أمر حتمي في عملية نجاح هاته الدراسة و بناء إستبانة ذو فاعلية، و ذلك من خلال الملاحظات القيمة التي يقديمونها و التي تساهم جليا في تصميم إستبانة عالية الجودة و ذو كفاءة تساعد على جمع المعلومات الضرورية لتحقيق الغايات الموعودة.

الفرع الأول: مرحلة بناء الإستبانة (تحديد الأهداف)

لبناء هذه الإستبانة قامت الطالبة بداية بتحديد الغاية الأسمى التي تسعى هذه الدراسة لتحقيقها، و التي كانت تتمثل في جمع بيانات كمية من بعض المؤسسات العاملة في الإقتصاد الجزائري، و ذلك لغرض فهم النقاط الرئيسية التالية:

- **فعالية آليات الحوكمة :** تقييم مدى إعتماد و تطبيق بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية آليات للحوكمة داخل هياكلها و مدى فعاليتها، حيث يتضمن ذلك إستقصاء آراء أفراد العينة حول دور مجلس الإدارة و لجنة التدقيق التابعة له في عمليات الرقابة، و كذا التدقيق الداخلي و فعالية الرقابة الداخلية و غيرها من الممارسات التنظيمية التي تساهم في رفع من قيمة المؤسسات و تؤثر على أدائها الرقابي.
- **مستوى جودة الإفصاح :** قياس مدى جودة الإفصاح لدى بعض هذه المؤسسات، يتمثل ذلك في تقييم مدى شفافية الأنظمة الداخلية المسؤولة عن إنتاج معلومات موثوقة و دقيقة، و التي تسمح بالرفع من كفاءة التقارير المالية التي تقدمها بعض من هذه المؤسسات لأصحاب المصالح المختلفة.
- **العلاقة بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح :** إستفسار أفراد العينة عن الكيفية التي تؤثر بها آليات الحوكمة على مستوى شفافية المعلومات لدى بعض هذه المؤسسات، يهدف هذا الجزء في تحديد نوع العلاقة الموجودة بين المتغيرين، و ذلك بتحديد ما إذا كانت هذه العلاقة سلبية أو إيجابية، و كذا ما هي أهم العوامل المؤثرة على هذه العلاقة.
- **تأثير آليات الحوكمة على الحد من الفساد المالي و الإداري :** معرفة مدى تأثير تطبيق آليات حوكمة فعالة على الحد من مستويات الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- **دور التكامل بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري:** معرفة كيف يمكن لآليات الحوكمة أن تساهم في الحد من مستويات الفساد المالي و الإداري من خلال تفعيل الإفصاح، و ذلك عن طريق تحر و إستطلاع آراء أفراد العينة عن مدى فعالية منظومة

الحوكمة في تعزيز الشفافية و المساءلة و التقليل من فرص إرتكاب ممارسات الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

الفرع الثاني: تحديد هيكل الإستبانة

بعد تحديد الجوانب الرئيسية المرجو تحقيقها من خلال إعداد إستمارة هذا الإستبيان، تم أخيرا صياغة الأسئلة و التي كانت من نوع الأسئلة المغلقة التي يتم الإعتماد فيها على عدد من الخيارات المحددة، و تم أيضا التركيز على تقديم و توظيف الأسئلة التي تتميز بالبساطة و الوضوح، حيث تجنبت الطالبة إستخدام أي مصطلحات معقدة أو لغة مبهمة في عملية إعداد هذه الأسئلة، و التي يمكن أن تشكل نوعا من الغموض لدى المستجوبين، و بتالي تؤثر على آرائهم الحقيقية، لذا تم الإستعانة بالأسئلة المباشرة و المفهومة مع تجنب إستعمال و إدراج الأسئلة المتحيزة لإجابات معينة دون الأخرى، و التي يمكن أن تؤثر كذلك على إتجاه آراء أفراد العينة و بتالي على النتائج النهائية.

و لتحقق من وضوح هذه الأسئلة و شموليتها،قبل توزيعها على العينة المستهدفة، تم تقديم و عرض نسخة من الإستبانة على مجموعة من الأساتذة من ذوي الإختصاص و الذين لهم خبرة جيدة في مجال المحاسبة و التدقيق لغرض تحكيمه، و بعد جمع الملاحظات المختلفة من هاؤلاء المحكمين تم إستخدامها في عملية إجراء التعديلات الضرورية على أسئلة الإستبانة و هيكلها بشكل عام، و تحسينها لتخرج في صورتها النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (09)

حيث تم تقسيم الإستبانة إلى محورين رئيسيين :

1. **المحور الأول للإستبانة:**

تم إدراج فقرة تمهيدية قبل التطرق إلى هذا الجزء من الإستبانة نظرا لأهميتها في توفير أساس للمشاركين عن عنوان الدراسة و هدفها و الأفراد المعنيين بالإجابة، مع الحرص و الإهتمام بضرورة إجابات أفراد العينة ،و التأكيد على أن جميع المعلومات المقدمة ستعامل بسرية تامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، بالإضافة إلى تقديم شكر مسبق للمستجوبين على حسن تعاونهم للإجابة على أسئلة الإستبانة

أما فيما يخص المحور الأول فإنه يحتوي على البيانات الديمغرافية التي تهدف إلى جمع المعلومات الأساسية عن أفراد العينة، و تشمل 3 أسئلة تغطي الجوانب التالية : النوع، سنوات الخبرة و المهنة .

2. **المحور الثاني للإستبانة :**

يتضمن هذا المحور أقسام الدراسة الثلاثة و المتمثلة في ما يلي :

- **القسم الأول** و يتعلق بمعرفة الأثر الإيجابي لتطبيق آليات الحوكمة على أداء بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و يتضمن مجموعة من الآليات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات و التي تم التطرق لها كالتالي:

- ✓ مجلس الإدارة من خلال وضع أسئلة للتعرف على أداء هذا المجلس في منظومة الحوكمة، و تم إعداد 5 أسئلة بهذا الشأن.
- ✓ التدقيق الداخلي من خلال وضع أسئلة للتعرف على أداء هذا النشاط ضمن منظومة الحوكمة و تم إعداد 5 أسئلة بهذا الشأن.

- ✓ لجنة التدقيق من خلال وضع أسئلة للتعرف على أداء لجان التدقيق ضمن منظومة الحوكمة و تم إعداد 4 أسئلة بهذا الشأن.
- ✓ التدقيق الخارجي من خلال وضع أسئلة للتعرف على دور التدقيق الخارجي ضمن منظومة الحوكمة و تم إعداد 4 أسئلة بهذا الشأن.
- ✓ الإستحواذ و الإندماج و المنافسة من خلال وضع أسئلة للتعرف على دور الإستحواذ و الإندماج و المنافسة ضمن منظومة الحوكمة و تم إعداد 6 أسئلة بهذا الشأن.
- ✓ القوانين و التشريعات من خلال وضع أسئلة للتعرف على دور القوانين و التشريعات ضمن منظومة الحوكمة و تم إعداد 5 أسئلة بهذا الشأن.

- **القسم الثاني** و يتعلق بمعرفة مدى شفافية المعلومات المقدمة من طرف بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و ذلك من خلال قياس جودة الإفصاح لديها، و يحتوي هذا القسم على 9 أسئلة أعدت لهذا الغرض.
- **القسم الثالث** و يتعلق بمعرفة مدى مساهمة إرتباط آليات الحوكمة مع مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و يحتوي هذا القسم على 10 أسئلة أعدت لهذا الغرض.

الفرع الثالث : توزيع الإستبانة و المقياس المعتمد

أولا توزيع الإستبانة : في مرحلة التوزيع، سعت الطالبة على تركيز جهودها في عملية توصيل الإستبانة إلى العينة المختارة لضمان جمع ردود عالية الجودة، فهذه المرحلة الهامة تعتبر من أصعب المراحل كونها تؤثر تأثيرا مباشرا على النتائج النهائية للدراسة، لذا فإنه تم الحرص عند توزيع هذه الإستبانة على إختيار المشاركين الذين يمثلون العينة المستهدفة،و يستوفون المعايير اللازمة و المطلوبة للمشاركة، و للوصول لأفراد العينة المستهدفة تم الإعتماد على عدة طرق منها التوزيع المباشر من خلال التنقل المباشر إلى المؤسسات و تسليم إستمارة الإستبيان للعينة المستهدفة في مكاتبهم أثناء أداء الوظيفة، و إرسال الإستمارة عبر البريد الإلكتروني و كذا وسائل التواصل الإجتماعي إلا أن هذه الطريقة لم تكن فعالة جدا نظرا لتجاهل أغلب المستجوبين لهاته الرسائل و عدم الرد عليها.

و تجدر الإشارة إلى أنه قد تم إعداد الإستبانة من خلال الإستعانة ببرنامج الوورد Word و من ثم تمت طباعته ليصبح جاهزا للتوزيع المباشر، أما بالنسبة لتوزيعه عبر البريد الإلكتروني و وسائل التواصل الأخرى فلقد تم بطبيعة الحال إعداد إستبانة إلكترونية بإستخدام Google Drive.

ثانيا مقياس الدراسة : و لقياس إتجاه آراء افراد العينة تم الإستعانة بمقياس ليكارت الخماسي حيث يمكن لأفراد العينة المستهدفة من خلال هذا المقياس الإجابة على الأسئلة بإستخدام إحدى خمس خيارات و هي الموضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (3- 1) : مقياس ليكارت الخماسي

الإستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

Source : Rensis Likert **,"A Technique for the Measurement of Attitudes."** Archives of Psychology, no 140,1932, p22

المطلب الثاني: و صف مجتمع الدراسة و عينتها و حدودها

بعد الإتمام من مرحلة إعداد أسئلة الإستبانة، و التحقق من مدى صلاحيتها لتحقيق أهداف الدراسة ، جاء وقت تحديد خصائص مجتمع الدراسة و حدوده ليتم تحديد و سحب العينة اللازمة التي ستوجه لها هذه الإستبانة، فتحديد مجتمع الدراسة و عينتها و حدودها بدقة يساهم في تصميم دراسة منظمة و ممنهجة بشكل فعال، كما يسهل عملية جمع البيانات و تحليلها، مما يعزز من موثوقية النتائج النهائية و قابليتها للتعميم.

الفرع الأول: مصادر جمع البيانات

تم الإعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المصادر لجمع و الحصول على البيانات المساعدة في تحليل و فهم متغيرات الدراسة بشكل جيد، و هذه المصادر تنقسم إلى المصادر الأولية والمصادر الثانوية و التي يمكن التطرق إليها في الآتي :

أ. **المصادر الثانوية :** تم الإعتماد على هذا النوع من المصادر في عملية معالجة و تحليل الجانب النظري للدراسة، و يشمل هذا النوع من الموارد مصادر غنية و متنوعة كالمراجع العلمية مثل الكتب و المقالات الأكادمية التي عززت التحليل النظري، إضافة إلى المدخلات و الرسائل الجامعية ذات الصلة بالموضوع و متغيرات الدراسة و تم الإستعانة كذلك بالمواد الإعلامية مثل المحاضرات الموجودة عبر منصات اليوتوب لإعطاء نظرة شاملة و أعمق عن الموضوع .

ب. المصادر الأولية : و لتحقق من دقة البيانات و صحة المعلومات التي تم جمعها من المصادر الثانوية، و كذا لضمان تحقيق أهداف الدراسة و التأكد من صحة أو خطأ الفرضيات، تم الإعتماد و الإستعانة على هذا النوع من المصادر التي شملت على تصميم إستبانة و إستخدامها كأداة أساسية لجمع البيانات المباشرة و المتنوعة، و ذلك من خلال توزيعها على أفراد العينة لتوفير رؤية فريدة من المشاركين، و تم وتفريغها من خلال الإستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V.25، للقيام بالإختبارات الإحصائية و إجراء التحليلات المناسبة للوصول لنتائج دقيقة و معقولة ، هذه المصادر الأولية كانت جوهرية في دعم تحليلنا و إستنتاجاتنا.

الفرع الثاني : و صف مجتمع الدراسة و عينته : يمثل مجتمع الدراسة كامل الأفراد أو الأحداث أو المشاهدات موضوع البحث أو الدراسة، في حين أن العينة تمثل مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم

إختيارها بطريقة معينة ، أما المفردة فتعبر على أحد الأفراد أو المشاهدات التي يتم إختيارها ضمن العينة.[1]

و بذلك فإن مجتمع هذه الدراسة يتألف من المختصين في مجالات المحاسبة و التدقيق، بما في ذلك المحاسبين، المدراء الماليين، المدققين الداخليين العاملين في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و كذا المدققين الخارجيين الممثلين بمحافضي الحسابات و الخبراء المحاسبين المرخص لهم بمزاولة المهنة بالجزائر، وبتالي يشمل هذا المجتمع مجموعة واسعة من المهنيين العاملين في جميع أنواع المؤسسات الإقتصادية دون تحديد الحجم أو حتى القطاع التي تنتمي إليه هاته المؤسسات، مما يتيح هذا جمع بيانات شاملة تعكس نوعا ما الإقتصاد الجزائري بشكل عام، كما ننوه أن الدراسة ركزت على هؤلاء المختصين نظرا لخبرتهم في التعامل مع الجوانب المالية و الإدارية للمؤسسات، مما يجعل هذا منهم أحد أهم المصادر القيمة لفهم كيفية تطبيق و مساهمة آليات الحوكمة في الرفع من مستوى جودة الإفصاح، و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

و نظرا لكبر حجم مجتمع موضوع الدراسة و إستحالة التواصل مع جميع مفراداته و دراستها، تم الإعتماد على نظام العينات و ذلك من خلال إختيار و بشكل عشوائي عينة تمثل خصائص هذا المجتمع، لإجراء التحليلات و الإختبارات اللازمة عليها و من ثم تعميم النتائج المتوصل إليها في النهاية على هذا المجتمع .

بلغ عدد الإستمارات الموزعة 400 إستمارة سلمت لأفراد العينة المعنية و التي تم تحديدها أعلاه، ليتم إسترجاع منها 366 إستمارة، و بعد عملية الفرز و الفحص، تم حذف 16 إستمارة لعدم إكتمالها و صلاحيتها للتحليل الإحصائي، أما بالنسبة لبقية الإستمارات و البالغ عددها 34 فإنه لم يتم إسترجاعها أبدا، لتبقى في الأخير 350 إستمارة صالحة لـالتفريغ و التحليل الإحصائي.

و يوضح الجدول التالي هذه التفاصيل:

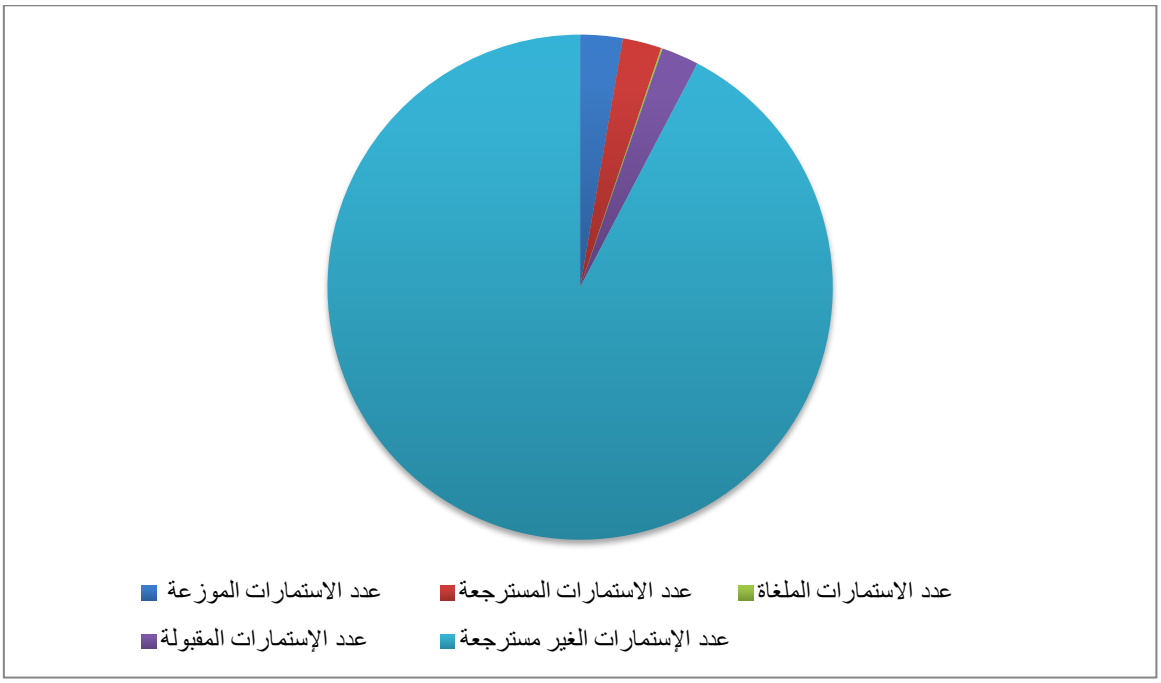
الجدول رقم(3- 2) : توزيع عدد الإستبيانات و إسترجاعها

الإستمارات	العدد	النسبة المئوية
عدد الإستمارات الموزعة	400	% 100
عدد الإستمارات المسترجعة	366	% 91.5
عدد الإستمارات الملغاة	16	% 4
عدد الإستمارات المقبولة	350	%87.5
عدد الإستمارات الغير مسترجعة	34	% 8.5

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

[1] زياد أحمد الطويسي، " مجتمع الدراسة و العينات- مناهج البحث"، مديرية تربية لواء البتراء، 2001، الرابط الالكتروني: https://www.scribd.com ، تاريخ الاطلاع 2024/07/30، الوقت 17:55

الشكل رقم (3 – 1) : توزيع عدد الإستبيانات و إسترجاعها



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

الفرع الثالث : حدود الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة و بكفاءة عالية ، كان من الضروري رسم مجموعة من الحدود التي توضح لنا الإطار العام لهاته الدراسة سواء من حيث الزمان أو المكان أو حتى المجال،و ذلك من أجل الضبط الجيد للمتغيرات المختلفة لدراستنا و أيضا حرصا على تحقيق الدقة في جمع البيانات و تحليلها فيما بعد.

و على العموم يمكن حصر حدود الدراسة على النحو التالي :

- ✓ **الحدود المكانية :** كانت الدراسة تستهدف الإقتصاد الجزائري، لذا تم توزيع الإستبانة التي تم إعدادها و تصميمها لغرض تحقيق أهداف الدراسة و إختبار صحة أو خطأ الفرضيات على مستوى بعض المؤسسات الإقتصادية العاملة بالجزائر، دون التمييز بين أنواع المؤسسات أو القطاعات الإقتصادية، و بذلك شملت الدراسة كافة العاملين في بعض من هاته المؤسسات و المتعاملين معها بما في ذلك المهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية بعدد من ولايات الوطن .
- ✓ **الحدود الزمانية:** تقتصر حدود الدراسة على الفترة الممتدة من جويلية 2024 إلى غاية نوفمبر 2024 .
- ✓ **الحدود البشرية :** و تقتصر الحدود البشرية لهاته الدراسة في فئة المحاسبين و المديرين الماليين و كذا المدققين الداخليين العاملين في بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و كذا المهنيين في مكاتب الخبرة المحاسبية (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبون) بمختلف ولايات الوطن.

- ✓ **الحدود الموضوعية :** تركز هذه الدراسة على تحليل دور العلاقة التكاملية لتطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من ممارسات الفساد المالي و الإداري داخل بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و ذلك من خلال تسليط الضوء على أبعاد آليات الحوكمة المختلفة و أثرها على الحد من الفساد، و كذا تحديد علاقتها بمستويات الجودة العالية للإفصاح،و وصولا إلى دراسة التكامل بينها لتحديد دورها في مكافحة الفساد.

المطلب الثالث : إختبار صدق و ثبات الإستبانة

إختبار صدق و ثبات الإستبانة يعتبر جزءا لا يتجزأ من عملية تصميم و تنفيذ الدراسات و الأبحاث لضمان أن الأداة المستخدمة في الدراسة فعلا تقيس و بشكل دقيق الهدف التي تم إنشائها من أجله.

الفرع الأول : صدق الإستبانة: ويقصد به صدق أداة الدراسة، أي قياس عبارات الإستبانة لما وضعت لقياسه في الأصل .

- ✓ **الصدق الظاهري (المحكمين) :** ويقوم على فكرة مدى مناسبة عبارات الإستبانة في صورتها الأولية، حيث يعرض على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والإختصاص للحكم على صلاحيتها في قياس الخاصية المراد قياسها، ولأخذ وجهات نظرهم والإستفادة من آرائهم في تعديله .

وعليه فقد تم عرض الإستبانة على مجموعة من الأساتذة والأساتذة المختصون في التحليل الإحصائي، وتم الأخذ بملاحظاتهم خاصة فيما يتعلق بإعادة صياغة بعض الفقرات، وحذف فقرات أخرى لتحسين أداة الدراسة .

- ✓ **صدق الإتساق الداخلي(الصدق البنائي) :**

يقصد بصدق الإتساق الداخلي لعبارات الإستبانة مدى إتساق جميع فقرات هذه الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، ويتم التحقق من صدق الإتساق الداخلي للإستبانة بحساب معامل الإرتباط بيرسون بين درجات كل فقرة المحاور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة.

- **الإتساق الداخلي لعبارات المتغير الأول آليات الحوكمة :**

فيما يلي يتم قياس الإتساق الداخلي لعبارات المتغير المستقل آليات الحوكمة

أولا الإتساق الداخلي لعبارات بعد مجلس الإدارة و لجنة التدقيق

- **بعد مجلس الإدارة** : يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالبعد الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة، حيث يكون معامل الإرتباط دال إحصائيا في حالة كون مستوى الدلالة **SIG** أصغر من 0.05.

جدول رقم (3- 3) : معاملات إرتباط عبارات بعد مجلس الإدارة

رقم العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة SIG
M1	,724**	0,000
M2	,659**	0,000
M3	,619**	0,000
M4	,608**	0,000
M5	,715**	0,000
بعد مجلس الإدارة	1	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

(**)دال إحصائيا عند مستوى 0.01

(*)إحصائيا عند مستوى 0.05

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد مجلس الإدارة لها إرتباط إحصائيا ببعد مجلس عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.608 و 0.724) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد مجلس الإدارة الذي تنتمي إليه.

- **بعد لجنة التدقيق :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالمؤشر الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 4) : معاملات إرتباط عبارات بعد لجنة التدقيق

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
L1	,923**	0,000
L2	,914**	0,000
L3	0,043	0,420
L4	,846**	0,000
بعد لجنة التدقيق	**1**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد لجنة التدقيق لها إرتباط إحصائيا ببعد اللجنة عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.043 و 0.923) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد لجنة التدقيق الذي تنتمي إليه.

أما فيما يخص العبارة L3 فقد أظهرت النتائج المشار إليها في الجدول أعلاه بأن معامل إرتباطها مع المحور غير دال إحصائيا عند مستوى الدلالة 5 % مما يشير إلى أنها لا تساهم في قياس البعد بشكل دقيق و بناءا عليه، تم إستبعاد هذه العبارة بشكل كلي من المقياس.

ثانيا الإتساق الداخلي لعبارات بعد التدقيق الداخلي و الخارجي :

- **بعد التدقيق الداخلي :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالبعد الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 5): معاملات إرتباط عبارات بعد التدقيق الداخلي

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
T1	,993**	0,000
T2	,973**	0,000
T3	,986**	0,000
T4	,988**	0,000
T5	,983**	0,000
بعد التدقيق الداخلي	1	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد التدقيق الداخلي لها إرتباط إحصائيا ببعد التدقيق الداخلي عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.973 و 0.993) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد التدقيق الداخلي الذي تنتمي إليه.

- **بعد التدقيق الخارجي :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالمؤشر الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 6) : معاملات إرتباط عبارات بعد التدقيق الخارجي

رقم العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
K1	,867**	0,000
K2	,739**	0,000
K3	,874**	0,000
K4	,840**	0,000
بعد التدقيق الخارجي	**1**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد التدقيق الخارجي لها إرتباط إحصائيا ببعد التدقيق الخارجي عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.739 و 0.874) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد التدقيق الخارجي الذي تنتمي إليه.

ثالثا الإتساق الداخلي لعبارات بعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة و القوانين و اللوائح

- **بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالبعد الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم(7-3) : معاملات ارتباط عبارات بعد الاستحواذ والاندماج

رقم العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
I1	,954**	0,000
I2	,931**	0,000
I3	,911**	0,000
I4	,900**	0,000
I5	,943**	0,000
I6	,959**	0,000
بعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة	**1**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة لها إرتباط إحصائيا ببعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.900 و 0.959) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 01,0، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة الذي تنتمي إليه.

- **بعد القوانين واللوائح :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالبعد الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 8) : معاملات إرتباط عبارات بعد القوانين واللوائح

رقم العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
KL1	,938**	0,000
KL2	,922**	0,000
KL3	,918**	0,000
KL4	,901**	0,000
KL5	,920**	0,000
بعد القوانين واللوائح	1	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد القوانين و اللوائح لها إرتباط إحصائيا ببعد القوانين و اللوائح عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الارتباط فيها بين (0.901 و 0.938) ، وكل معاملات الإرتباط دالة احصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة ارتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد القوانين و اللوائح الذي تنتمي إليه.

الفرع الثاني : الإتساق الداخلي لعبارات المتغير الثاني و الثالث .

فيما يلي يتم قياس الإتساق الداخلي لعبارات المتغيرات المستقلة الوسيطة و التابعة و المتمثلة في جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري.

- **الإتساق الداخلي لعبارات المتغير الثاني مستوى جودة الإفصاح :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالمتغير الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 9) : معاملات إرتباط عبارات متغير جودة الإفصاح

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
Q1	,947**	0,000
Q2	,940**	0,000
Q3	,928**	0,000
Q4	,912**	0,000
Q5	,933**	0,000
Q6	,925**	0,000
Q7	,931**	0,000
Q8	,933**	0,000
Q9	,949**	0,000
جودة الإفصاح	1	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد جودة الإفصاح لها إرتباط إحصائيا ببعد جودة الإفصاح عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية

للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.912 و 0.949) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0,01، أي هناك علاقة ارتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد جودة الإفصاح الذي تنتمي إليه.

- **الإتساق الداخلي لعبارات المتغير الثالث الحد من الفساد المالي و الإداري :** يبين الجدول الموالي معاملات إرتباط العبارات بالمتغير الذي تنتمي إليه ومستوى الدلالة.

جدول رقم (3- 10): معاملات إرتباط عبارات متغير الحد من الفساد المالي و الإداري

رقم العبارة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
F1	,876**	0,000
F2	,929**	0,000
F3	,805**	0,000
F4	,873**	0,000
F5	,881**	0,000
F6	,933**	0,000
F7	,791**	0,000
F8	,867**	0,000
F9	,890**	0,000
الحد من الفساد المالي و الإداري	1	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال المعطيات المبينة في الجدول أعلاه يتضح أن كل العبارات التي تنتمي إلى بعد الحد من الفساد المالي و الإداري لها إرتباط إحصائيا ببعد الحد من الفساد المالي و الإداري عند مستوى الدلالة 5 % (أي لها علاقة بالدرجة الكلية للبعد وتراوحت معاملات الإرتباط فيها بين (0.791 و 933.0) ، وكل معاملات الإرتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 5% لكون SIG كان أصغر من 0.05، وأيضا عند مستوى دلالة 1 %. وهذا يعني أن جميع معاملات الإرتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى 01,0، أي هناك علاقة إرتباطية قوية ومرتفعة بين كل العبارات السابقة وبعد الحد من الفساد الذي تنتمي إليه.

الفرع الثالث ثبات الإستبانة : لإختبار مدى توافر الثبات بين الإجابات على أسئلة الإستبانة، تم إحتساب معامل المصداقية ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، ويشير الثبات إلى إمكانية الحصول على نفس النتائج في حالة إعادة تطبيق الأداة على نفس المبحوثين، وتتراوح قيمة ألفا من 0 إلى 1 .

ألفا كرونباخ هو المقياس الأكثر إستخدامًا و المتفق عليه بشكل عام، الحد الأدنى لألفا كرونباخ هو 0.7 على الرغم من أنه قد ينخفض إلى 0.6 في البحث الإستكشافي .[2]

و الجدول التالي يعرض نتائج ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة :

[2]Joseph F. Hair Jr., William C. Black, Barr y J. Babin, Rolph E. Anderson « MULTIVARIATE DATA ANALYSIS » , EIGHTH EDITION, Cengage,USA,2019,p: 161

الجدول رقم (3- 11): نتائج ثبات الأداة بإستخدام ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	درجة معامل ألفا كرونباخ
المتغير الأول: آليات الحوكمة	**28**	0,897
مجلس الإدارة	5	0,631
لجنة التدقيق	3	0,869
التدقيق الداخلي	5	0,992
التدقيق الخارجي	4	0,835
الإستحواذ والإندماج و المنافسة	6	0,969
القوانين واللوائح	5	0,954
المتغير الثاني : جودة الإفصاح	**9**	0,981
المتغير الثالث : الحد من الفساد المالي و الإداري	**10**	0,984
الدرجة الكلية	**47**	0.931

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول السابق قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاور الإستبانة، و كما نلاحظ أن كل العبارات قيمتها كانت أكبر من0.7 و هذا يعني أن غالبية المحاور تظهر ثباتا مرتفعا مع قيم ألفا كرونباخ تتجاوز 0.8، مما يعني أن العبارات المستخدمة لقياس هذه المحاور متسقة و موثوقة، فلقد بلغ معامل ألفا كرونباخ في المحور الأول، الثاني و الثالث على التوالي 0.897، 0.981، 0.984 و هو ما يدل على تمتع المحاور بثبات جيد إلى ممتاز، كما و تعكس الدرجة الكلية لمعامل ألفا كرونباخ و البالغة قيمتها 0.931 درجة عالية من الإتساق الداخلي للإستبانة، و بتالي يعزز هذا من موثوقية النتائج المستخلصة منها.

المبحث الثاني : تحليل البيانات و عرض النتائج

في هذا الجزء سيتم تفسير البيانات السابقة التي تم جمعها بإستخدام أدوات التحليل المناسبة، لتقديم صورة مفهومة و مبسطة و واضحة عن نتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة و مدى تحقيق أهدافها الأساسية، لذا سيتم فيما يلي عرض النتائج وفق التسلسل المنطقي لمحاور الدراسة مع توضيح الأساليب الإحصائية المستخدمة و النتائج المستخلصة منها .

المطلب الأول : الإحصاءات الوصفية و الأساليب الإحصائية المستعملة

لفهم البيانات الأولية وتقديم نظرة شاملة عن النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة تم الإعتماد على عناصر الإحصاءات الوصفية، و لتتضح الرؤية أكثر و لإستخلاص نتائج علمية أكثر دقة أيضا، تم الإعتماد على أساليب أخرى سيتم ذكرها ضمن هذا المطلب.

الفرع الأول : الأساليب الإحصائية المستعملة

لتحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق الإستبانة تم إستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss) مع الإستعانة ببعض الأساليب الإحصائية التالية :

أولا مقياس ليكرت : لقد تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على فقرات الإستبانة، ثم تم إحتساب المدى (1-5=4)، ومن ثم تم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (4/5=0.80)، بعد ذلك تم إضافة القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلية كما يلي:[3]

الجدول رقم (3- 12): قيم المتوسطات الحسابية

المتوسط الحسابي	قيمته
من (1 إلى 1.80)	منخفض جدا
من (1.81 إلى 2.60	منخفض
من (2.61 إلى 3.40)	متوسط
من (3.41 إلى 4.20	مرتفع
من (4.21 إلى 5)	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

ثانيا الأساليب الإحصائية الوصفية : للتعرف بدقة على مجتمع الدراسة وتحليل الإجابات المتعلقة بآراء أفراد العينة تم الإعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الوصفية منها :

- ✓ **التكرارات والنسب المئوية:** يتم استعمالها في تحليل ووصف البيانات العامة المتعلقة بأفراد العينة.
- ✓ **الوسط الحسابي :** ويستعمل لتحديد النزعة المركزية إيجابيا أو سلبيا.
- ✓ **الإنحراف المعياري :** هو أحد مقاييس التشتت الذي يؤكد صحة تمركز قيم الوسط الحسابي لفقرات الإستبانة.
- ✓ **إختبار ألفا كرونباخ :** لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- ✓ **معامل الإرتباط بيرسون :** للحكم على طبيعة وقوة العلاقة بين المتغيرات.
- ✓ تحليل الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل الأول في المتغير التابع
- ✓ تحليل الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل الثاني في المتغير التابع
- ✓ تحليل الإنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة و تأثيرها على المتغير التابع

و لتأكد من صحة نتائج الإنحدار المتعدد تم إستخدام :

- ✓ معامل تضخم التباين VIF و إختبار التباين المسموح
- ✓ المخططات التوزيعية (مخطط Q-Q)

الفرع الثاني الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة (النوع- سنوات الخبرة) : بلغت العينة النهائية المدروسة 350 مفردة، حيث تم إختيارهم بدقة لتمثيل المجتمع المستهدف ، و ذلك بالإعتماد على عدة

[3] عز عبد الفتاح،" مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS"، بدون طبعة، خوارزم للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص541.

خصائص متنوعة بشكل يضمن لنا تمثيلها الشامل لمختلف الفئات داخل هذا المجتمع ، ليساهم هذا فيما بعد في الوصول لنتائج موثوقة و دقيقة و قابلة للتعميم .

أولا متغير النوع : يوضح الجدول التالي خصائص مفردات العينة حسب متغير النوع.

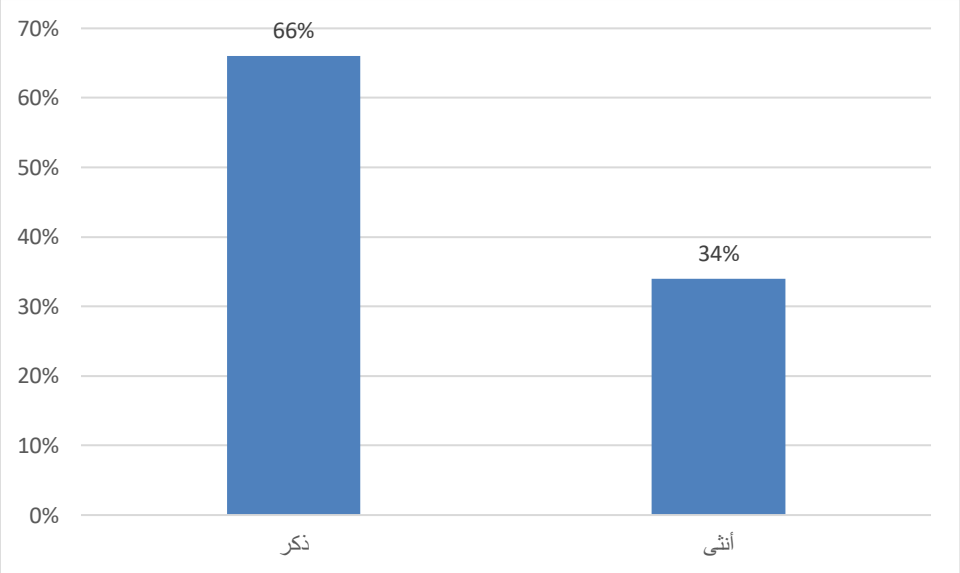
الجدول رقم(3 – 13) : توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع

توزيع أفراد العينة حسب النوع	التكرار	النسبة %
ذكر	231	% 66
أنثى	119	% 34
المجموع	350	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم(3- 13) توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع، حيث بلغت النسبة المئوية للذكور 66 %بينما بلغت النسبة المئوية للإناث المشاركين في هذه الإستبانة 34 % .

الشكل رقم (3-2) : توزيع أفراد العينة حسب متغير النوع



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الشكل التالي التباين في مشاركة الذكور و الإناث في عملية الإستجواب، نلاحظ من خلال هذا الشكل تفوق عدد الذكور على الإناث حيث يمكن أن يكون هذا راجع إلى عوامل عديدة ثقافية و عملية كتوقيت و مكان العمل الذي يفرض وجود الجنس الذكوري أكثر منه من الإناث، و كذا طبيعة العمل و الدراسة اللذان لهما أيضا دور في الإنخراط الكبير للجنس الذكوري على الإناث.

ثانيا متغير سنوات الخبرة : يوضح الجدول التالي خصائص مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة.

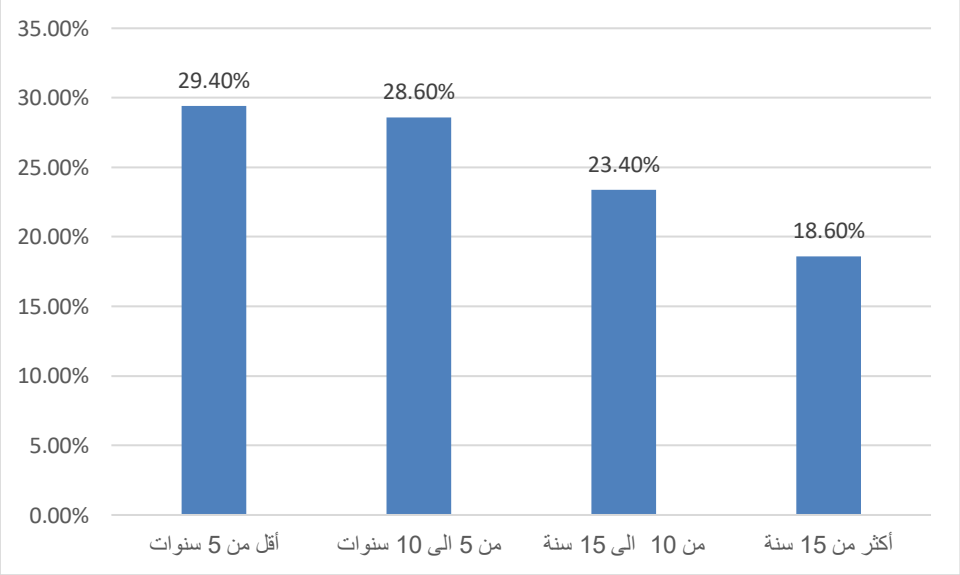
الجدول رقم (14-3): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	**103**	**29,4%**
من 5 الى 10 سنوات	**100**	**28,6%**
من 10 الى 15 سنة	**82**	**23,4%**
أكثر من 15 سنة	**65**	**18,6%**
المجموع	**350**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم(3- 14) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة، حيث كانت النسبة المئوية الأكبر لأفراد التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات إذ بلغت 29.4 % مما جعلهم يحتلون المرتبة الأولى من بين المستجوبين ، في حين جاءت في المرتبة الثانية الفئة التي تتراوح خبرتها ما بين 5 إلى 10 سنوات و ذلك بنسبة 28.6%، أما المرتبة الثالثة فقد كانت من نصيب الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 10 و15 سنة بنسبة قدرها 23.4%، في حين جاءت الفئة التي تزيد خبرتها عن 15 سنة في المرتبة الأخيرة و بنسبة 18.6% .

الشكل (3- 3) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الشكل رقم(3- 3) أن الأفراد ذوي الخبرة التي تزيد عن 15 سنة يمثلون نسبة قليلة مقارنة بمن لديهم خبرة أقل من 10 سنوات، حيث غالبية أفراد العينة تركزت في الفئة ذات الخبرة التي تمتد ما بين 5 إلى 10 سنوات أو التي تقل خبرتها عن 5 سنوات، كما أن العينة شملت و بنسبة جيدة الأفرد التي تتراوح خبرتهم بين 10 و 15 سنة و هذا يدل على أن معظمهم محترفون و متمرسون في مجالاتهم وبتالي فإن العينة تحتوي على تنوع جيد إلى حد ما في سنوات الخبرة .

الفرع الثالث : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة (متغير المهنة) : يوضح الجدول التالي خصائص مفردات العينة حسب متغير المهنة

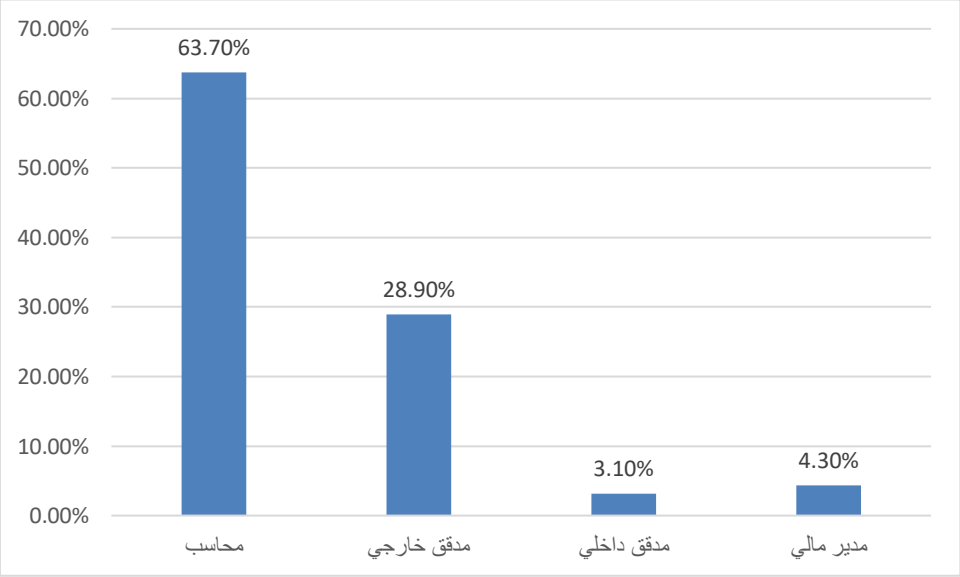
الجدول رقم(3- 15): توزيع أفراد العينة حسب المهنة

توزيع أفراد العينة حسب المهنة	التكرار	النسبة %
محاسب	**223**	**63,7%**
مدقق خارجي	**101**	**28,9%**
مدقق داخلي	**11**	**3,1%**
مدير مالي	**15**	**4,3%**
المجموع	**350**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم(3- 15) توزيع أفراد العينة حسب المهنة ،والذي يظهر أن مهنة المحاسب إحتلت المرتبة الأولى و ذلك بنسبة 63.7 % ، وتلتها مهنة المدقق الخارجي بنسبة قدرها 28.9% ، أما مهنة المدقق الداخلي فقد إحتلت نسبة 3.1%، في حين أتت مهنة المدير المالي في المرتبة الأخيرة و بنسبة 4.3%.

الشكل رقم (4-3): توزيع أفراد العينة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الشكل رقم(4-3) توزيع أفراد العينة المستجوبة في مهن مختلفة، حيث تغلب فئة المحاسبون على العينة المستجوبة و بنسبة كبيرة كون هذه الوظيفة متواجدة على نطاق واسع ،مما يعكس الدور الحيوي الذي يلعبه المحاسبون لدى المؤسسات، فهم يمثلون عنصرا أساسيا في إستمرارية العمليات التجارية و التنظيمية داخلها وهذا ما يفسر كثافة العاملين في هذا المجال مقارنة بمجالات أخرى، و بينما يظهر المدققون الداخليون والمديرون الماليون بشكل أقل ربما بسبب التخصص الدقيق أو التركيز على

المستويات الإدارية العليا و التي عادة ما يشغلها عدد محدود من الأفراد مقارنة بالوظائف الأخرى .

المطلب الثاني : تحليل آراء أفراد العينة إتجاه آليات الحوكمة

في هذا المطلب سيتم تحليل آراء أفراد العينة تجاه آليات الحوكمة

الفرع الأول : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة الدراسة إتجاه بعد مجلس الإدارة و لجنة التدقيق

أولا بعد مجلس الإدارة : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد مجلس الإدارة

الجدول رقم (3- 16): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد مجلس الإدارة

محور مجلس الإدارة	التكرارات					الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
M1	0	9	8	240	93	4,19	0,596	
	0%	2,6%	%2,3	%68,6	26,6%			مرتفع
M2	9	57	27	188	69	3,72	1,039	
	2,6%	16,3%	7,7%	53,7%	19,7%			مرتفع
M3	0	23	2	230	95	4,13	0,724	
	0%	6,6%	0,6%	65,7%	27,1%			مرتفع
M4	0	13	18	232	87	4,12	0,659	
	0%	3,7%	5,1%	66,3%	24,9%			مرتفع
M5	60	40	30	137	83	3,41	1,407	
	17,1%	11,4%	8,6%	39,1%	%23,7			مرتفع
بعد مجلس الإدارة						3,91	0,594	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

الدرجة هي هل المتوسط الحسابي مرتفع أو منخفض و للتذكير الجدول التالي يوضح حدود مستويات المتوسطات :

الجدول رقم (17-3): مستويات المتوسطات الحسابية

المتوسط الحسابي	قيمته
من (1 إلى 1.80)	منخفض جدا
من (1.81 إلى 2.60	منخفض
من (2.61 إلى 3.40)	متوسط
من (3.41 إلى 4.20	مرتفع
من (4.21 إلى 5)	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 16) درجة متوسطات عبارات بعد مجلس الإدارة ،حيث نجد أنها تراوحت بين (3,41 و4,19) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد مجلس الإدارة (3,91) مع إنحراف معياري بلغ 0,594 ،والإتجاه العام فيما يخص آراء أفراد العينة حول مستوى مجلس الإدارة في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في الآراء.
وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن :
العبارة M1" يحتوي مجلس الإدارة بمؤسستي على خبراء يتمتعون بمعرفة مالية كافية" إحتلت المرتبة الأولى حيث حصلت على تأييد كبير من المستجوبين بمتوسط حسابي قيمته 3,41 وإنحراف معياري 0,596، إذ نلاحظ بأن نسبة عالية من المشاركين في الإستبيان يتفقون على أن مجالس الإدارة بمؤسساتهم تتمتع بالخبرة و الكفاءة المالية الكافية. ووفقا للبيانات نجد أن : 68.6% من المستجوبين كانو "موافقين " على هذه العبارة و26.6% كانوا "موافقين بشدة" في حين نسبة قليلة جدا من المستجوبين كانت محايدة (2.3%) أو غير موافقة (2.6%)

و هذا يشير إلى المستوى العالي من الثقة بين المشاركين في هذا الإستطلاع تجاه كفاءات و خبرات مجالس الإدارة بمؤسساتهم، وعليه يمكننا تفسيرهذا بمدى توافر أعضاء ذو معرفة و خبرة مالية عالية بها وكذا مدى حرص هاته المؤسسات و تركيزها على ضم و إحتواء المهارات و الكفاءات العالية ضمن أعضائها و الذي يعكس بدوره الأداء المالي الجيد بهاته المؤسسات، في حين إحتلت المرتبة الثانية العبارة M3" تحتوي مؤسستي على مجلس إدارة مكون من أعضاء مستقلين تماما عن الإدارة التنفيذية،و الذين لهم قدرة أكثر على الرقابة " بمتوسط حسابي قيمته 4.13 و انحراف معياري 0.724 ، حيث تشير بيانات هذه العبارة الى أن : النسبة العضمى من المستجوبين كانوا موافقين على هذه العبارة (65.7%) و 27.1% من المشاركين كانوا موافقين تماما، في حين أن نسبة قليلة منهم كانوا غير موافقين(6.6%) و محايدين(0.6%).

تفسر هذه الأرقام ان المستجوبين يعتقدون بأن أعضاء مجالس الإدارة بمؤسساتهم يتمتعون بإستقلال كافي، و هذا يعكس ثقتهم في قدرة هؤلاء على ممارسة الرقابة دون أي ضغوطات ومشاكل وبتالي يتوقع أن يعملوا بأريحية أكبرو أكثر فعالية، مما يعتبرهذا مؤشرا إيجابيا على الإدارة الجيدة لهاته المؤسسات، حيث تعزز هذه الإستقلالية الشفافية العالية و المساءلة الجيدة للمجلس داخلها. أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة M4 " يعقد مجلس الإدارة بمؤسستي إجتماعات دورية و منتظمة سنويا، و عدد هذه اللقاءات تشكل فارقا حاسما في عملية الرقابة " بمتوسط حسابي قدره 4.12 و انحراف معياري قدره 0.659 ، حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي: 66.3% من المشاركين موافقون على هذه العبارة و 24.9%

منهم موافقون بشدة ، في حين قرر 5.1 % أن يكون محايدا و إختار 3.7% منهم أن لا يوافقون و بشدة على هذه العبارة .

و يمكننا تفسير هذه البيانات في أن الغالبية الساحقة من المستجوبين يعتقدون أن الإجتماعات الدورية تلعب دورا حاسما و هاما في عملية الرقابة لدى مؤسساتهم،حيث من خلال هذه اللقاءات المنتظمة يستطيع أعضاء هاته المجالس من معالجة جميع القضايا الأساسية المتعلقة بالمؤسسة إبتداءا من هيكلها الداخلي إلى محيطها الخارجي، مما يعكس هذا مدى الإلتزام بالمساءلة الجيدة لأعضاء مجلس الإدارة التي تساهم بدورها في حل العديد من المشكلات وتعزيز مستويات أكبر من الشفافية.

في المقابل جاءت العبارة M2" تتمتع مؤسستي بحجم مجلس إدارة كبير يعكس تنوع الخبرات و الكفاءات فيه و التي تساهم في تفعيل دوره الرقابي" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قيمته 3.72 وإنحراف معياري 1.039، فوفقا لبيانات هذه العبارة نجد أن : 53.7% من المستجوبين كانو "موافقين " على هذه العبارة، و 19.7% منهم كانوا "موافقين بشدة" أما 16.3% فقد كانوا غير موافقين عليها، و 7.7% منهم كانو محايدين في حين نسبة جد قليلة من المستجوبين كانت غير موافقة تماما (2.6%).

تشير هذه البيانات إلى أن المستجوبين يعتبرون أن حجم مجلس الإدارة بمؤسساتهم كبير و يعكس بشكل إيجابي تنوع الخبرات و الكفاءات فيه مما يعزز الرقابة الفعالة بالمؤسسة ، إلا أن عددا معتبرا من المشاركين أبدو رأيهم بعدم الموافقة و هذا يوضح مدى الإختلاف في وجهات النظر حول حجم المجلس و تأثيراته على أدائه الرقابي، فيمكن تفسير هذا التباين في إختلاف التجارب فقد تكون هناك عدة مؤسسات عاشت تجارب جيدة عن مجالس الإدارة الكبيرة و الجانب الإيجابي لتنوع الخبرات و المهارات فيه وفي الوقت نفسه هناك من عاش تجارب سلبية عن هذا التنوع الذي تسبب في خلق نوع من الخمول و الإتكال الإداري و عدم قدرة الفريق على ضبط الأوضاع نتيجة الحجم الكبير للمجلس.

و في المرتبة الخامسة و الأخيرة جاءت عبارة M5 "أعتقد ان إزدواجية الأدوار، و التي يشغل فيها المدير التنفيذي منصب رئيس مجلس الإدارة في مؤسستي قد تؤثر على كفاءة أداء مجلس الإدارة " بمتوسط حسابي قدره 3.41 و إنحراف معياري قدره 1.407 كانت بيانات هذه العبارة كالتالي: 39.1 % من الأفراد المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و 23.7% منهم وافقوا و بشدة عليها، أما 11.4% من المستجوبين كانوا غير موافقين على العبارة، بينما إختار 17.1% منهم أن لا يوافقو تماما عليها ، في الوقت نفسه إختار 8.6% من المشاركين الأخرين التزام الحياد .

و يمكن أن تفسر هذه النتائج إلى أن الغالبية العظمى من المشاركين يرون أن إزدواجية الأدوار يمكن أن تؤثر سلبا على أداء مجلس الإدارة وهذا ما تفسره نسبة 39.1% من رضا المشاركين التي تشير إلى وعيهم بضرورة الفصل بين الأدوار لتعزيز الدور الرقابي للمجلس، و هذا ما أيدته نسبة ملحوظة من المستجوبين الذين يعتقدون أن هذه المسألة مهمة و بشكل أساسي في عملية تفعيل الدور الرقابي لمجلس الإدارة ، غير أن نسبة معتبرة (17.1%) رأت أن إزدواجية الأدوار يمكن أن لا تكون بهذا السوء فقد يكون لها تأثير إيجابي على كفاءة أداء المجلس وفعاليته، و هذا يمكن أن يكون راجع إلى أن رئيس مجلس الإدارة الذي يكون نفسه المدير التنفيذي قد تكون له رغبة أكبر في تعظيم قيمة المؤسسة و العمل لصالحها وكذا الرقابة عليها نظرا لإرتباط مصالحه بمصالح المؤسسة، لذا يتوقع منه العمل أكثر مقارنة بالمدير التنفيذي في الحالة العادية، أما في الجانب الأخر توضح النسب الأخرى تباينا في الاراء حيث

يظهر 11.4% من اراء أفراد العينة عدم الاتفاق في حين نسبة 8.6 % اختارت الحياد الذي يمكن أن يعكس عدم الوضوح أو القناعة بشأن هذه المسألة.

ثانيا: بعد لجنة التدقيق : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد لجنة التدقيق

الجدول رقم (3- 18): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد لجنة التدقيق

محور لجنة التدقيق	التكرارات					الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
L1	2	10	6	237	95	**4,18**	**,650**	**مرتفع**
	0,6 %	2,9 %	1,7 %	67,7 %	27,1 %			
L2	2	12	4	234	98	**4,18**	**,669**	**مرتفع**
	0,6 %	3,4 %	1,1 %	66,9 %	28,0 %			
L4	2	20	15	226	87	**4,07**	**,753**	**مرتفع**
	0,6 %	5,7 %	4,3 %	64,6 %	24,9 %			
لجنة التدقيق						**4,1457**	**,61658**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 18) درجة متوسطات عبارات بعد لجنة التدقيق، حيث نجد أنها تراوحت بين(4.07 و4.18) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد لجنة التدقيق (4.1457) مع إنحراف معياري قدره 0,61658 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء أفراد العينة حول مستوى لجنة التدقيق في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في الآراء.

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن :

العبارة L1 "تتمتع مؤسستي بوجود أعضاء ذوي خبرات مالية عالية ضمن لجان التدقيق الخاصة بها " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدرة 4.18 و إنحراف معياري 0.650، حيث كانت بيانات هذه العبارة كالتالي: 67.6% من المشاركين في الإستطلاع موافقون على العبارة و 27.1% موافقون بشدة أما نسب قليلة منهم إنقسمت بين 2.9% غير موافق و 0.6% غير موافق بشدة و 1.7% محايد .

تفسر هذه النتائج بأن أغلبية المشاركين في الإستبيان على ثقة تامة بأن لجان التدقيق بمؤسساتهم تحتوي على أعضاء من ذو ي كفاءات عالية في مجالات المحاسبة و التدقيق، مما يعكس هذا الإشراف الجيد

على التقارير المالية و عمليات المراجعة و بتالي ضمان الشفافية و النزاهة داخل هاته المؤسسات، و هذا ما أيده و بشكل شديد 27.1% منهم، أما في المرتبة الثانية فقد جاءت العبارة L2 " لمؤسستي لجان تدقيق مستقلة تماما عن الإدارة مما يساهم في تفعيل دورها الرقابي " و ذلك بمتوسط حسابي قيمته 4.18 و إنحراف معياري قدره 0.669 فوفقا لبيانات هذه العبارة نجد أن 66.9% من المشاركين الأفراد موافقين على العبارة و 28% موافقون و بشدة، أما نسب ضئيلة فقط منهم توزعت آرائهم بين غير موافق (3.4%) ، غير موافق بشدة (0.6%) و محايد (1.1%).

تفسر هذه الأرقام بأن جل أفراد العينة المستجوبيين يعتقدون بأن أعضاء لجان التدقيق بمؤسساتهم يتمتعون بالإستقلالية الكاملة التي تساعدهم على أداء أعمالهم بموضوعية و شفافية و بتالي يعكس هذا الجودة العالية لتقارير المالية لهاته المؤسسات و الثقة بعملياتها الإدارية و الرقابية، و هذا ما اتفق عليه أيضا و بشكل تام 28% من أفراد العينة، في المقابل جاءت العبارة L4 "تلتقي لجان التدقيق في مؤسستي بشكل منتظم ودوري لـالتقييم و التطوير المستمر الذي يسمح بالإكتشاف المبكر للتلاعبات و الأخطاء في البيانات المالية " في المرتبة الثالثة و الأخيرة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.07 و إنحراف معياري قيمته 0.753 ، حيث وفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 64.6% من المستجوبين الأفراد كانوا موافقين على العبارة، و 24.9% موافقون و بشدة أما نسب جد قليلة كانت محايدة (4.3%)، غير موافقة (5.7%) و غير موافقة و بشدة (0.6%).

تفسر هذه النتائج بأن النسبة الكبرى من الأفراد يعتقدون بأن لجان التدقيق بمؤسساتهم تجتمع بشكل منتظم و دوري مما يعكس الإنضباط الجيد و الإدارة الفعالة لهاته المؤسسات، و عليه يمكن ضمان نوعا ما الرقابة الفعالة و الاشراف الدقيق على عمليات إعداد التقارير المالية و بتالي تعزيز المساءلة الجيدة و المزيد من الشفافية، و هذا ما أيده و بقوة 24.9% من الأفراد المستجوبين .

الفرع الثاني : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث إتجاه بعد التدقيق الداخلي و الخارجي

أولا بعد التدقيق الداخلي : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الداخلي

الجدول رقم (3- 19): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الداخلي

محور التدقيق الداخلي	التكرارات					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
T1	5	13	127	166	39	3,63	0,786	
	%1,4	3,7 %	36,3 %	47,4 %	11,1 %			مرتفع
T2	6	14	128	161	41	3,62	0,809	
	1,7 %	4,0 %	36,6 %	46,0 %	11,7 %			مرتفع
T3	5	14	127	163	41	3,63	0,797	
	1,4 %	4,0 %	36,3 %	46,6 %	11,7 %			مرتفع
T4	5	13	127	161	44	3,65	0,801	
	1,4 %	3,7 %	36,3 %	46,0 %	12,6 %			مرتفع
T5	5	15	127	163	40	3,62	0,798	
	1,4 %	4,3 %	36,3 %	46,6 %	11,4 %			مرتفع
بعد التدقيق الداخلي						3,63	0,78	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم(3- 19) درجة متوسطات عبارات بعد التدقيق الداخلي ، حيث نجد أنها تراوحت بين(3.62 و 3.65) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد التدقيق الداخلي (3.63) مع إنحراف معياري بلغ 0.78 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء أفراد العينة حول مستوى التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كان مرتفعا مع وجود بعض التباين في الآراء .

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن : العبارة T4 " يعمل قسم التدقيق الداخلي في مؤسستي على تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمنع أي أخطاء و تلاعبات "إحتلت المركز الأول بمتوسط حسابي قيمته 3.65 و إنحراف معياري 0.801 فوفقا لبيانات هذه العبارة نجد أن 46% من المشاركين في الإستطلاع موافقون على العبارة و 12.6% موافقون بشدة، في حين التزم 36.3% منهم الحياد و نسب قليلة جدا من أفراد المستجوبين توزعت آراءهم بين غير موافق (3.7%) و غير موافق بشدة(1.4%).

تشير هذه النتائج إلى أن النسبة العظمى من المستجوبين يرون أن قسم التدقيق الداخلي بمؤسساتهم يعمل بشكل جيد لتحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية، مما يعزز هذا من شفافية المعلومات بها،غير أن نسبة ملحوظة منهم كانوا محايدين (36.3 %) حول هذه القضية، و يمكن أن يكون ذلك راجع إلى أن جزءا

كبيرا منهم يعملون في مؤسسات لا تمتلك أقساما للتدقيق الداخلي وبتالي لا يمتلكون معلومات كافية حول هذه المسألة، أما المعارضون لهذا الرأي فقد كان عددهم قليل نسبيا .
في حين جاءت في المرتبة الثانية العبارة T1 "تحتوي مؤسستي على قسم للتدقيق الداخلي يعمل على تحسين الأنظمة الداخلية بها " و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.63 و إنحراف معياري 0.786 حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي : 47.4 % من المستجوبين الأفراد موافقون على العبارة و 11.1% منهم موافقون بشدة ، في حين إحتفظ 36.3% منهم على رأي محايد و نسب قليلة من المشاركين كانو معارضين للعبارة حيث توزعت آرائهم بين 3.7% غير موافق و 1.4% غير موافق بشدة .

تشير هذه الأرقام إلى أن غالبية المستجوبين يعتقدون أن أقسام التدقيق بمؤسساتهم تعمل بشكل فعال في تحسين الأنظمة الداخلية بها، و هذا يعتبر عامل جيد على مصداقية المعلومات و موثوقيتها، غير أن في الجانب الأخر كانت نسبة معتبرة من المشاركين محايدة في رأيها حول هذه القضية و هي نفس النسبة التي جاءت في العبارة T4 و يرجع السبب كما قلنا سابقا إلى إمكانية عمل هؤلاء في مؤسسات لا تحتوي على أقسام للتدقيق الداخلي و بتالي لايمكنهم الحكم على العبارة ، أما النسبة المتبقية كانت غير موافقة على فعالية قسم التدقيق الداخلي و ذلك يمكن تفسيره إما بعدم استقلالية أقسام التدقيق الداخلي في مؤسساتهم أو عدم كفاءة المدققين الداخليين بها.

في المقابل جاءت العبارة T3 " تحتوي قسم التدقيق الداخلي لمؤسستي على مدققين مؤهلين و مدربين بشكل كافي مما يساهم في رفع من جودة الرقابة الداخلية " في المرتبة الثالثة و ذلك بمتوسط حسابي قيمته 3.63 و إنحراف معياري قدره 0.797 ، فوفقا لبيانات هذه العبارة كان : 46.6% من المشاركين موافقون على العبارة و 11.7% موافقون و بشدة، و كان 36.3% منهم محايدون،في حين إختارت نسب جد قليلة عدم الإتفاق (4%) و المعارضة تماما (1.4%).

تشير هذه النتائج الى أن المستجوبين الأفراد يعتبرون أعضاء قسم التدقيق بمؤسساتهم من ذوي خبرات عالية و مؤهلون و مدربون بشكل كافي لممارسة أعمالهم بكفاءة عالية، و بتالي يساهم هذا في تفعيل قسم التدقيق الداخلي بمؤسساتهم بإمتياز و جدارة عالية و التي تعكس الأنظمة الجيدة لديها، في حين كانت نسبة معتبرة من المشاركين غير قادرة على تحديد موقفها و التزمت الحياد و يمكن أن يرجع ذلك لنفس الأسباب التي ذكرناها سابقا، أو لأسباب أخرى كعدم إرتباط وظائفهم بقسم التدقيق الداخلي للحكم على مؤهلات المدققين بها .

على الصعيد الأخر جاءت العبارة T5 "يحسن التدقيق الداخلي لدى مؤسستي من نظام إدارة المخاطر و يقوم بتحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على أدائها الرقابي. " في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدرة 3.62 و إنحراف معياري 0.798 و كانت بيانات هذه العبارة كالتالي : 46.6% من المشاركين موافقون على العبارة و 11.4% موافقون بشدة ، في المقابل إتفق 36.3% على أن يلتزموا الحياد، و نسب محدودة إختارت مخالفة الرأي و إنقسمت إلى 4.3 % غير موافق و 1.4% غير موافق بشدة.

و تشير هذه النتائج إلى أن الأغلبية العظمى من المشاركين يعتقدون بأن أقسام التدقيق الداخلي بمؤسساتهم تساهم و بفعالية في تحسين نظام إدارة المخاطر مما يعكس هذا و بشكل إيجابي على تعزيز الثقة في نظام الأمان و الحماية بالمؤسسة، و عليه كفاءة إدرة المخاطر لديها و تقليل الخسائر المحتملة، و كباقي

العبارات السابقة كانت نسبة الحياد نفسها على هذه العبارة (36.3%) و هذا يمكن أن يكون راجعا لذات الأسباب المذكورة سابقا.

في حين جاءت في المرتبة الخامسة و الأخيرة العبارة T2 "لمؤسستي قسم تدقيق داخلي مستقل يساهم بشكل كبير في تفعيل الرقابة الذاتية بها " بمتوسط حسابي قدره 3.62 و إنحراف معياري 809.0، و جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي: 46% من المستجوبين موافقون على العبارة و 11.7% موافقون بشدة و 36.6% منهم محايدون في حين كانت نسب ضئيلة جدا معارضة حيث إنقسمت بين 4% غير موافق و 1.7%غير موافق و بشدة .

و تشير هذه النتائج إلى أن معظم المستجوبين كانو موافقيين على العبارة ويفسر هذا بأن أفراد العينة يعتقدون بأن أعضاء أقسام التدقيق الداخلي بمؤسساتهم يتمتعون بالإستقلالية الكافية لممارسة أعمالهم الرقابية بموضوعية أكبر وبتالي يساهم هذا في رفع من كفاءة أعمالهم الرقابية و التي تعزز المزيد من الثقة بأنظمة هاته المؤسسات وشفافيتها مما يعكس النزاهة داخلها، في المقابل كانت نسبة المحايدون قد بلغت 36.6% و هي نسبة معتبرة و التي يمكن تفسيرها إما بعدم وجود أقسام لـالتدقيق الداخلي في المؤسسات التي يعملون بها و بتالي أبدوا تحفظا في الإجابة،أو أنهم غير متأكدين من مستوى إستقلالية مكاتب التدقيق بمؤسساتهم نظرا لإفتقارهم للمعلومات الكافية.

ثانيا بعد التدقيق الخارجي : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الخارجي

الجدول رقم (3- 20): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد التدقيق الخارجي

محور التدقيق الخارجي	التكرارات					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
K1	1	1	5	247	96	4,25	**0**,516	**مرتفع جدا**
	0,3%	0,3%	1,4%	70,6%	27,4%			
K2	3	7	34	230	76	4,05	**0**,685	**مرتفع**
	0,9%	2,0%	9,7%	65,7%	21,7%			
K3	1	1	6	241	101	4,26	**0**,527	**مرتفع جدا**
	0,3%	0,3%	1,7%	68,9%	28,9%			
K4	2	5	6	241	96	4,21	**0**,597	**مرتفع جدا**
	0,6%	1,4%	1,7%	68,9%	27,4%			
بعد التدقيق الخارجي						**4,19**	**0,47**	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3 – 20) درجة متوسطات عبارات بعد التدقيق الخارجي، حيث نجد أنها تراوحت بين(4.05 و4.26) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد التدقيق

الخارجي (4.19) مع إنحراف معياري بلغ 0.47 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء افراد العينة حول مستوى التدقيق الخارجي في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كان مرتفعا مع وجود بعض التباين في الآراء.

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن:

العبارة K3 "إن التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة يحسن من نظام الرقابة و يقلل الأخطاء و يزيد من دقة و مصداقية البيانات المالية بمؤسستي" إحتلت المركز الأول بمتوسط حسابي قدره 25.4 و بإنحراف معياري قيمته 0.527، حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي: 68.9% من المشاركين الأفراد كانوا موافقين على العبارة و 28.9% موافقون بشدة، فئات قليلة منهم إنقسمت أرائها بين غير موافق و غير موافق بشدة بنسبة 0.3% لكليهما و في الوقت نفسه 1.7% منهم كانوا محايدين.

هذه النتائج تفسر بأن نسبة كبيرة من أفراد العينة يؤمنون بأهمية التزام المدققين الخارجيين بالمبادئ و القيم المهنية من أجل تفعيل مهامهم بكفاءة عالية حيث توجه هذه المبادئ و القيم سلوك هؤلاء عند أداء أعمالهم الرقابية و بتالي تسمح لهم بالعمل بطريقة مسؤولة و مهنية مما يعزز في الأخير الثقة بنتائج أعمالهم، و هذا ما أيده و بشدة 28.9% من المستجوبين، في حين جاءت العبارةK1 "أعتقد أن مدة العلاقة التي تربط بين المدقق الخارجي و مؤسستي تؤثر بشكل إيجابي على جودة عملية التدقيق عندما تكون هذه المدة أقصر " في المرتبة الثانية و بمتوسط حسابي قدره 4.25 و إنحراف معياري 0.516 فوفقا لبيانات العبارة فإن 70.6% من الأفراد المشاركين كانوا موافقين على العبارة و 27.4%منهم موافقون و بشدة و بنسب جد قليلة توزعت آراء أفراد العينة بين غير موافق(0.3%) و غير موافق بشدة (0.3%) و محايد (1.4%).

تفسر هذه النتائج بأن الغالبية العضمى من الأفراد المستجوبين يعتقدون أن قصر مدة خدمة التدقيق الخارجي يمكن أن تساهم في تعزيز إستقلالية المدقق و رفع من كفائته المهنية و بتالي الحفاظ على موضوعيته، التي تعكس جودة تقاريره و موثوقيتها، و هذا يدعمه وبشكل تام 27.4% من المستجوبين .

و في المقابل جاءت العبارة k4 "إن توسع مكاتب التدقيق في تقديم خدمات مهنية أخرى غير المراجعة بمؤسستي، و بدون وضع أطر تحكم تقديم هذه الخدمات يمكن أن تؤثر سلبا على عمل هذه المكاتب و إستقلاليتها." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.21 و إنحراف معياري 0.597 فوفق بيانات هذه العبارة فإن 68.9 % من الافراد المشاركين كانوا موافقين على العبارة و 27.4%موافقون و بشدة في حين نسب جد ضئيلة منهم توزعت أرائهم بين غير موافق(1.4%)و غير موافق بشدة (0.6%) و محايد(1.7%).

تفسر هذه الأرقام بأن معظم الأفراد المشاركين يؤمنون بأن توسع المدققين الخارجين في خدمات أخرى غير المراجعة يمكن أن يؤثر و بشكل كبير على إستقلاليتهم و بتالي يعكس هذا سلبا على موضوعيتم وكفاءة أعمالهم،فمن المتوقع منهم أن ينحازوا في تقديم أرائهم للعميل نتيجة لتبادل المصالح معهم و العلاقات الوطيدة التي تربطهم بالمؤسسات العميلة و بتالي تقل جودة أعمالهم و موثوقيتها و أيد هذا الرأي و بشدة 27.4 % من المستجوبين .

و في المرتبة الرابعة و الأخيرة جاءت العبارة k2" أن إعتماد مؤسستي على مكاتب تدقيق معروفة يعكس جودة أعلى لتقارير ها المالية، نتيجة التدريب الجيد لهاته المكاتب الذي يعزز الخبرة و المعرفة المالية " و

ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.05 و إنحراف معياري قيمته 0.685 حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي : 65.7% من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و 21.7 % موافقون بشدة و نسب قليلة جدا منهم توزعت أرائهم بين غير موافق (2%)، غير موافق بشدة (0.9%) و محايد (9.7%).

و يمكن أن تفسر هذه النتائج بأن الأغلبية الساحقة من المستجوبين يؤمنون بأهمية سمعة مكاتب التدقيق لذا يعتقدون بأن التعاقد مع مكاتب معروفة يساهم في الرفع من مستويات جودة التقارير المالية ، و ذلك من خلال ما تحتويه هذه المكاتب من كفاءات و خبرات و التي تعكس أكبر مستوى من الإستقلالية و الموضوعية لأعضائها و التي تفعل و بشكل جيد أدوارها الرقابية مما يحفز هذا المؤسسات العميلة على تبني أفضل الممارسات في تقاريرها المالية و بتالي يجسد الشفافية العالية و يعززمستويات النزاهة بها، و جاءت نسبة قليلة فقط معارضة لهذا الرأي و التي ترى بأن السمعة لا تشكل فارقا حاسما في عملية تفعيل الرقابة ، على عكس من ذلك أيد و بشدة 21.7% من الأفراد هذا الرأي .

الفرع الثالث : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث إتجاه بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و القوانين و اللوائح .

أولا بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة .

الجدول رقم (3- 21): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة

بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة	التكرارات					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
I1	1	12	153	158	26	3,56	0,694	مرتفع
	0,3%	3,4%	43,7%	45,1%	7,4%			
I2	1	7	147	162	33	3,63	0,694	مرتفع
	0,3%	2,0%	42,0%	46,3%	9,4%			
I3	1	14	158	147	30	3,55	0,720	مرتفع
	0,3%	4,0%	45,1%	42,0%	8,6%			
I4	2	12	147	139	50	3,64	0,788	مرتفع
	0,6%	3,4%	42,0%	39,7%	14,3%			
I5	1	11	168	141	29	3,53	0,704	مرتفع
	0,3%	3,1%	48,0%	40,3%	8,3%			
I6	1	8	155	151	35	3,60	0,710	مرتفع
	0,3%	2,3%	44,3%	43,1%	10,0%			
بعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة						**3,58**	**0,66**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 21) درجة متوسطات عبارات بعد الإستحواذ والإندماج و المنافسة ، حيث نجد أنها تراوحت بين(3.53و 3.64) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد الإستحواذ و الإندماج (3.58) مع إنحراف معياري بلغ 0.66 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء أفراد العينة حول مستوى الإستحواذ و الإندماج و المنافسة في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في الآراء.
وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن:
العبارة I4" قد تصاحب عمليات الإندماج و الإستحواذ دوافع إنتهازية للإدارة التنفيذية لإخفاء التلاعبات في القوائم المالية. " إحتلت المركز الأول بمتوسط حسابي قدره 3.64 و إنحراف معياري 788.0، فوفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 39.7% من المستجوبين كانوا موافقين على هذه العبارة و 14.3% موافقون و بشدة، و في الوقت نفسه إلتزم 42 %منهم الحياد في حين نسب جد قليلة كانت معارضة حيث توزعت بين من هم غير موافقين (3.4%) و غير موافقين و بشدة (0.6%) .

و تشير هذه النتائج بأن الغالبية العضمى من المستجوبين إختارت أن تكون محايدة و يمكن أن يرجع هذا إلى أن عمليات الإستحواذ و الإندماج يمكن أن يكون لها جانبين إيجابي و سلبي فيمكن لهذه العمليات أن تساهم في تحسين كفاءة المؤسسة و تعزيز قوتها التنافسية و كذا تساعد في الكشف عن التراخي الإداري و الرقابة على الإدارة التنفيذية في نفس الوقت يمكن أن تكون لهذه العمليات جانب مظلم و أن تستخدم كوسيلة يستغلها و يلجأ إليها المدراء لإخفاء تلاعباتهم المالية و ممارساتهم الإنتهازية من خلال تبني عمليات إستحواذ في مجالات يملكون فيها خبرة أكبر لممارسة مخططاتهم و هذا الإختلاف يمكن أن يكون سببا في تحفظ غالبية المستجوبين، و على الصعيد الأخر و إعتبرت نسبة ملحوظة أن عمليات الإندماج و الإستحواذ يمكن أن تكون فعلا مصحوبة بدوافع إنتهازية و هذا ما أيده 14.3% منهم في حين إختارت نسب قليلة معارضة هذا الرأي.

أما العبارة I2 "تعمل المنافسة الشديدة في السوق كآلية فعالة لتحسين نظام الحوكمة داخل مؤسستي" إحتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.63 و إنحراف معياري قدره 0.694 حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي : 46.3% من المستجوبين موافقون على العبارة و 9.4% موافقون و بشدة ، في حين كان 42% منهم محايدون و نسب قليلة جدا توزعت أراءهم بين غير موافق(2%) و غير موافق بشدة (0.3%).

تشير هذه الأرقام إلى أن أغلبية المستجوبين يعتقدون بأن المنافسة تعمل كآلية فعالة في عمليات تحسين أداء المؤسسة و كفائتها، حيث يمكن للمنافسة أن تحد من التراخي الإداري للمؤسسات و تضمن أداء عالي لإدارتها و بتالي يكون لها تأثير إيجابي في رفع من الشفافية و المساءلة داخل هاته المؤسسات و هذا ما أيده 9.4% من المستجوبين ،غير أن فئة الأفراد الذين إلتزمو الحياد على هذا الرأي كانت معتبرة و يمكن أن نرجع ذلك إلى عدة عوامل منها عدم التأكد من مدى تأثير المنافسة و فوائدها على الحوكمة بشكل عام، حيث يمكن أن يكون لها تأثير خفي أخر يستغله المدراء في إخفاء و التلاعب بالأرقام المالية و تزويرها لكسب حصة في السوق و بتالي يمكن تفسير هذه النسبة العالية من المحايدين بالتردد و الغموض حول هذه المسألة و تأثيراتها.

في حين إحتلت العبارة I6 " تعتبر عمليات الإندماج و الإستحواذ و المنافسة الشديدة آلية من آليات الرقابة على أداء الإدارة و بتالي يعزز هذا المساءلة و النزاهة في مؤسستي." المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 3.60 و انحراف معياري قيمته 0.710 فوفقا لبيانات هذه العبارة فإن 43.1 % من المشاركين كانوا موافقين على العبارة و 10 % موافقون و بشدة أما 44.3%منهم فقد كانوا محايدون في حين نسب قليلة كانت معارضة و إنقسمت بين غير موافق(2.3%) و غير موافق بشدة (0.3%).

تشير هذه النتائج إلى أن أغلب المستجوبين الأفراد التزموا الحياد ويمكن أن يكون السبب في ذلك راجع إلى عدم وضوح الأثر الفعلي لهاته الآليتين و ذلك نتيجة تضارب الآراء حول فعالتها و فوائدها في عمليات الرقابة على المؤسسات و إمكانية إتخاذها من قبل مدراء كفرصة يستغلها هؤلاء في ممارسة الأعمال الإنتهازية،غير أن هناك نسبة ملحوظة من المشاركين يؤمنون بالأثر الإيجابي لهاته الآليات في عمليات الرقابة على إدارة المؤسسات و هذا ما أكده 10% منهم وأما عدد المعارضون فقد شكلوا نسبا قليلة نسبيا و عليه يوضح هذا مدى تباين الأراء فيما يخص هذه المسألة.

في المقابل إحتلت العبارة I1 "تستخدم مؤسستي عمليات الإستحواذ و الإندماج كآلية لتحسين الحوكمة و تعزيز كفاءتها " المرتبة الرابعة و بمتوسط حسابي قدره 3.56 و إنحراف معياري قدره 0.694، فوفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 45.1 %من المشاركين كانوا موافقين على العبارة و 7.4% موافقون بشدة، في حين التزم 43.7% منهم الحياد و في المقابل جاءت نسب قليلة جدا معارضة لهذه العبارة و توزعت بين غير موافق (3.4%) و غير موافق بشدة (0.3%).

و تفسر هذه النتائج بأن غالبية المستجوبين يعتقدون بأن عمليات الإندماج و الإستحواذ يمكن إستخدامها كوسيلة لتحسين كفاءة الحوكمة حيث تشكل تهديدا للمدراء الغير فعالين من خسارة مناصبهم و بتالي يدفعهم هذا على العمل الجاد لرفع من كفاءة أداء مؤسساتهم و حمايتها من استحواذ المؤسسات القوية لذا تعزز هذه الآلية المساءلة الجيدة لادارة المؤسسات و بتالي تحقيق رقابة فعالة عليها، في حين تشير فئة المحايدون إلى وجود بعض التحفظات أو عدم التأكد من تأثير هاته الآلية على الحوكمة و يمكن ان يكون هذا راجعا الى عدة عوامل قد تكون أهمها وجود تجارب سابقة غير ايجابية في ما يخص هذه القضية و الأفراد بحاجة لعديد من المعلومات و التجارب للحكم بشأن هذه المسألة، أما المعرضون لهذا الرأي فقد كانوا بنسب قليلة جدا .

وجاءت في المرتبة الخامسة العبارة I3 "تحفز المنافسة الشديدة مؤسستي على تعزيز الشفافية أكثر في تقاريرها المالية للتفوق على منافسيها." و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.55 و إنحراف معياري قدره 0.720 ، فوفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 42% من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و 8.6 % موافقين بشدة، في حين التزم 45.1% منهم الحياد و نسب قليلة جدا منهم كانت معارضة و توزعت بين غير موافق(0.3%) و غير موافق بشدة (4 %).

و تشير هذه النتائج إلى أن غالبية المستجوبين يرون بأن للمنافسة الشديدة تأثير إيجابي على الشفافية في التقارير المالية للمؤسسات، حيث يميل بعضهم للموافقة على ذلك بينما يظهر أخرون موقفا متحفظا و ذلك يمكن أن يكون راجعا إلى وجود تأثيرات متباينة للمنافسة و غير واضحة في ما يخص تداعياتها على مستويات الشفافية في التقارير المالية.

و في المرتبة السادسة و الأخيرة جاءت العبارةI5 "تعزز عمليات الإستحواذ و الإندماج في مؤسستي من مستوى الشفافية و المسؤولية " و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.53 و انحراف معياري قيمته 704.0، حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي : 40.3 % من المستجوبين كانوا موافقين على هذه العبارة و 8.3% موافقين بشدة، 48 % محايدين و نسب قليلة جدا كانت معارضة و توزعت بين 3.1% غير موافقين و 0.3 % غير موافقين بشدة.

تشير هذه الأرقام إلى أن الغالبية العضمى للمستجوبين أبدو رأيهم بتحفظ بشأن تأثير عمليات الإستحواذ و الإندماج على مستويات الشفافية بمؤسساتهم و يمكن أن يرجع ذلك إلى عدم وجود تجارب حقيقية ملموسة فيما يخص عمليات الإندماج و الإستحواذ بهاته المؤسسات، لذا لا يمتلكون المعلومات الكافية حول الموضوع أو يمكن تفسيره أيضا بوجود جانبين منهم إيجابي و أخر سلبي فيمكن لهذه الآلية أن تفضح المدراء الغير فاعلين وأن تحفزهم على تحمل المسؤولية و العمل أكثر، وإلا سيكونون عرضة للإستبدال مما يعزز هذا الكفاءة ويرفع من الشفافية و ذلك ما أكده 40.3% من المستجوبين وشدد عليه 8.3% منهم في حين يمكن أن يكون لها أيضا تأثير سلبي و تكون كفرصة يستغلها الإنتهازيون للتلاعب أكثر و التحايل على أنظمة المؤسسة و الأسواق.

ثانيا بعد القوانين و اللوائح : يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لبعد القوانين و اللوائح

الجدول رقم (3- 22): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبعد القوانين واللوائح

بعد القوانين و اللوائح	التكرارات					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
KL1	0	3	26	236	85	4,15	,574	
	0	0,9%	7,4%	67,4%	24,3%			مرتفع
KL2	0	3	27	223	97	4,18	,597	
	0	0,9%	7,7%	63,7%	27,7%			مرتفع
KL3	0	3	26	222	99	4,19	,596	
	0	0,9%	7,4%	63,4%	28,3%			مرتفع
KL4	0	3	26	207	114	4,23	,617	
	0	0,9%	7,4%	59,1%	32,6%			مرتفع جدا
KL5	0	3	27	225	95	4,18	,594	
	0	0,9%	7,7%	64,3%	27,1%			مرتفع
بعد القوانين واللوائح						**4,18**	**0,547**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 22)درجة متوسطات عبارات بعد القوانين واللوائح حيث نجد أنها تراوحت بين(4.15 و4.23) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد القوانين و اللوائح

(4.18) مع إنحراف معياري بلغ0,547، والإتجاه العام فيما يخص آراء أفراد العينة حول مستوى القوانين و اللوائح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في الآراء.

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن :

العبارة kL4 " تعزز القوانين و اللوائح المساءلة الجيدة مما يحسن هذا و يرفع من مستوى شفافية و نزاهة الأنظمة بمؤسستي " إحتلت المرتبة الأولى وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.23 و إنحراف معياري قيمته 0.617 حيث جاء بيانات هذه العبارة كالتالي : 59.1% من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و 32.6% موافقين بشدة، في حين توزعت باقي الآراء على محايد (7.4%) و غير موافق (0.9%).

تشير هذه البيانات إلى أن الغالبية العضمى من المستجوبين يعتقدون بأن للقوانين دور هام و حاسم في تعزيز الشفافية، حيث تتيح الطبيعة الإلزامية لهاته القوانين و اللوائح في الإلتزام الدائم للمؤسسات بتطبيق القواعد و المعايير الدولية التي تساهم في رفع من مستوى الشفافية، فعندما تكون القوانين الزامية يتم تطبيقها بفعالية، و يصعب على المؤسسات تجاهلها دون مواجهة عواقب قانونية وخيمة، و بتالي يفعل هذا من المساءلة الجيدة، وذلك ما أيده و بشدة 32.6% من المستجوبين، في حين بلغ عدد المعارضين و المتحفظين عن هذا الرأي نسبا قليلة و هذا يدل على مدى تباين الآراء بين المشاركين في الاستطلاع حول هذا الموضوع.

اما العبارة KL3 "تساهم القوانين و اللوائح في تفعيل أداء آليات الحوكمة لدي مؤسستي" فقد جاءت في المركز الثاني بمتوسط حسابي قيمته 4.19 و انحراف معياري قدره 0.596 فوفقا لبيانات هذه العبارة فان : 63.4% من بين المشاركين في الإستطلاع كانوا موافقين على العبارة و 28.3 % موافقون بشدة ، في حين إختارت فئة منهم عدم الإتفاق (0.9%) و التزام الحياد(7.4%)

تشير هذه النتائج إلى أن النسبة الكبيرة من بين المشاركين يعتقدون بأن القوانين و اللوائح المفروضة تساهم بشكل إيجابي على تفعيل آليات الحوكمة الرقابية مما يسمح بتفعيل انظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات و بتالي يرفع هذا من مستويات الثقة بمخرجاتها و مصدقيتها، و فيما يخص المرتبة الثالثة فقد تشاركتها العبارتين KL2 "تشجع القوانين و اللوائح مؤسستي على الالتزام بمبادئ الحوكمة و تفرض عقوبات في حال عدم الالتزام" و العبارة KL5" تساعد القوانين و اللوائح مؤسستي على وضع إطار واضح لإتخاذ مختلف القرارات المالية و الادارية " حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارتين على حد سواء 4.18

في حين قدر الإنحراف المعياري للعبارة KL2 0.596 و بفرق بسيط بلغ الانحراف المعياري لـ KL5 0.594 ، حيث يتبن لنا من خلال بيانات هاتين العبارتين بأن التوزيع الاجابات كان متقاربا جدا فلقد بلغ عدد الموافقون بشدة على KL2 نسبة 27.7% و هي نسبة مقاربة لنسبة KL5 و التي بلغت هي الاخرى 27.1 %، و كذلك نجد ان نسبة الموافقون على KL2 قد بلغت 63.7% مقارنة بـ KL5 بنسبة 64.3% ، اما فيما يخص الفئات الاخرى كـ" غير موافق " و "محايد " فقد حققت نفس النسب و التي قدرت على التوالي بـ0.9% و 7.7% ، و هذا التشابه الكبير في النسب يعزز فكرة أن المستجوبين لديهم نفس المستوى من الرضى تجاه العبارتين التي تفيدان بأن القوانين تسهام و بشكل كبير على تبني و تفعيل نظام الادارة الرشيدة لدى المؤسسات من خلال فرض الزامية تطبيق مبادئها و بتالي يعزز هذا الانظمة الفعالة

داخل هاته المؤسسات مما يعكس مستويات النزاهة و الشفافية بها، و في المرتبة الخامسة و الأخيرة جاءت عبارة KL1"تساهم القوانين و اللوائح في تحسين نظام الحوكمة في مؤسستي" و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.15 و انحراف معياري قيمته 0.574 و كانت بيانات هذه العبارة كالتالي :67.4 % من بين المشاركين موافقين على العبارة و 24.3 % موافقين و بشدة و نسبة قليلة كانت غير موافقة (0.9%) و محايدة (7.4%)

تشير هذه النتائج إلى أن معظم المشاركين في الإستبيان يؤمنون بأهمية القوانين و اللوائح في تحسين منظومة الحوكمة، حيث الطبيعة الالزامية لهذه القوانين يمكن ان تغير الكثير من الممارسات السلبية في أنظمة المؤسسة، و هذا ما رأيناه من خلال تجارب سابقة لمؤسسات و شركات عانت من ثغرات أضعفت انظمة الحوكمة فيها، و التي استغلها فيما بعد المدراء التنفيذيون بها لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة لهاته المؤسسات، و التي ألحقت بها عدة اضرار ادت بافلاس العديد منها و ليتم بعدها سن العديد من قوانين من أشهرها قانون ساربانزاوكسلي الذي فرض عدة تعليمات تلزم المؤسسات و خاصة الشركات المدرجة بالبورصة التقيد بها لسد الثغرات التي كانت وراء انهيار الشركات من بين هذه التعليمات كان تعين لجان تدقيق مستقلة لإشراف على عملية إعداد التقارير المالية والوقوف على إستقلالية عمل المدققين الداخليين و الخارجيين لتحسين أنظمة الرقابة بالمؤسسة و التي تعكس الحوكمة الجيدة بها، و بتالي هذا ما يفسر الرضا الكبير للمشاركين في الإستطلاع حول هذه العبارة مقارنة بالمعارضين لها .

المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة إتجاه آليات الحوكمة، جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحليل إجابات أفراد العينة إتجاه المتغيرات التابعة، و كذا تقييم ترتيب آراء أفراد العينة حول آليات الحوكمة المختلفة

الفرع الأول : تحليل آراء أفراد العينة إتجاه بعد آليات الحوكمة

يمكن تلخيص ماسبق في الجدول التالي:

الجدول رقم (3- 23): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير آليات الحوكمة

المحور الأول: مؤشرات الإدارة الحضرية	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
مجلس الإدارة	3,91	0,59	مرتفع	الرابعة
لجنة التدقيق	4,14	0,61	مرتفع	الثالثة
التدقيق الداخلي	3,63	0,78	مرتفع	الخامسة
التدقيق الخارجي	4,19	0,47	مرتفع	الأولى
الإستحواذ و الإندماج و المنافسة	3,58	0,66	مرتفع	السادسة
القوانين واللوائح	4,18	0,54	مرتفع	الثانية
آليات الحوكمة	3,94	0,37	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 23)درجة متوسطات متغير آليات الحوكمة، حيث نجد أنها تراوحت بين(3.58 و4.19) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا فلقد بلغ المتوسط العام لبعد آليات الحوكمة(3.94) مع انحراف معياري بلغ 0.37، والاتجاه العام فيما يخص آراء افراد العينة حول مستوى آليات الحوكمة في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في تطبيق هذه الآليات لدى هذه المؤسسات حيث نجد أن آلية التدقيق الخارجي احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 19.4 و انحراف معياري قيمته 0.47 ، في المقابل جاءت القوانين و اللوائح في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.18 و انحراف معيار ي قدره 0.54 ، أما المرتبة الثالثة فقد احتلتها آلية لجنة التدقيق و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.14 و انحراف معياري قيمته 0.61 و في المرتبة الرابعة جاءت آلية مجلس الإدارة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.91 و انحراف معياري قيمته 0.59 و أما التدقيق الداخلي فقد احتل المرتبة الخامسة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.63 و إنحراف معياري قيمته 0.78 أما في المرتبة الأخيرة جاءت آلية الاستحواذ و الإندماج و المنافسة بمتوسط حسابي 3.58 و انحراف معياري قيمته 0.66.

الفرع الثاني : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث اتجاه متغير جودة الإفصاح

يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لمتغر جودة الإفصاح

الجدول رقم (3- 24): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير متغير جودة الإفصاح

متغير جودة الإفصاح	التكرارات					الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة %	غير موافق %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %			
Q1	0	12	24	217	97	4,14	,682	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	62,0%	27,7%			
Q2	0	12	24	211	103	4,16	,690	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	60,3%	29,4%			
Q3	0	12	24	221	93	4,13	,675	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	63,1%	26,6%			
Q4	0	12	24	208	106	4,17	,695	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	59,4%	30,3%			
Q5	0	12	24	203	111	4,18	,701	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	58,0%	31,7%			
Q6	0	12	24	205	109	4,17	,699	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	58,6%	31,1%			
Q7	0	12	25	218	95	4,13	,681	مرتفع
	0	3,4%	7,1%	62,3%	27,1%			
Q8	0	12	24	220	94	4,13	,677	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	62,9%	26,9%			
Q9	0	12	24	214	100	4,15	,686	مرتفع
	0	3,4%	6,9%	61,1%	28,6%			
متغير جودة الإفصاح						**4,15**	**0,64**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم (3- 24) المتوسطات والإنحراف المعياري لمتغير جودة الإفصاح ، حيث نجد أنها تراوحت بين(4.13 و4.18) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد جودة الإفصاح (4.15) مع انحراف معياري قدره 0,64 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء افراد العينة حول مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت مرتفعة مع وجود بعض التباين في الآراء.

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن:

العبارةQ5 " تعكس التقارير المالية المفصح عنها الوضع المالي و الواقع الفعلي لمؤسستي ." احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.18 و انحراف معياري قيمته 0.701، ووفقا لبيانات هذه العبارة

فإن: 58% من بين المشاركين في الإستطلاع موافقون على العبارة و 31.7% موافقون بشدة في حين فئة قليلة جدا توزعت آرائها بين غير موافق (3.4%) و محايد (6.9%).

تشير هذه النتائج إلى أن معظم الأفراد المستجوبين يعتقدون بأن التقارير المالية المفصح عنها من قبل مؤسساتهم حقيقية و تعكس أرقامها الوضع الفعلي لها، فهم يرون بأن مؤسساتهم تحترم و تطبق المعايير المحلية و الدولية لإعداد التقارير المالية و بتالي يعطي هذا مستوى عالي من الجودة لمعلوماتها المالية و ذلك ما أيده و بشدة 31.7% منهم، أما فيما يخص نسبة المتحفضين و المعارضون الذين يرون بأن هناك خلل في تطبيق المعايير الدولية و المحلية في مؤسساتهم و في عمليات الإبلاغ بشكل عام فقد كان قليلا نسبيا، أما المرتبة الثانية فقد تشاركتها العبارة Q4 "تعتبر التقارير التي تفصح عنها مؤسستي تقارير قابلة للفهم بالنسبة لجميع الأطراف المعنية بها" و العبارة Q6 "تكشف مؤسستي عن أي ممارسات محاسبية استثنائية أو أي تغييرات هامة في سياساتها المحاسبية ضمن تقاريرها المالية." و ذلك بنفس المتوسط الحسابي 4.17 و مع إختلاف طفيف في الإنحراف المعياري و الذي قدر بـ 0.695 لـ Q4 و 0.699 لـQ6 في حين جاءت بيانات العبارتين كالتالي : 59.4 % من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة Q4، و 58.6% منهم كانوا موافقين على العبارة Q6، و كانت نسب موافق بشدة متقاربة حيث قدرت بـ30.3 % لـ Q4 و 31.1% لـ Q6، أما نسب المعارضين و المتحفظين كانت مشتركة بنسبة للعبارتيين Q4و Q6 حيث قدرت بـ 3.4% غير موافق و 6.9% محايد.

و تفسر هذه النتائج أن أغلبية المستجوبين يؤمنون بأن مؤسساتهم تتميز بإفصاح عالي الجودة، و هذا ما يعكسه وضوح المعلومات المالية في تقاريرها المبلغ عنها، و بتالي يسمح هذا بالمستخدمين لهذه التقارير إتخاذ قرارات مستنيرة نظرا لفهمهم الجيد لمعلوماتها مما يعكس هذا مدى التزام هاته المؤسسات بتقديم معلومات واضحة عن أدائها المالي ، من جهة و من جهة أخرى يشير الكشف عن التغيرات الهامة بسياسات المؤسسة إلى مدى تحديث المؤسسة عن تطورات سياستها المالية و استراتيجياتها التي تؤثر على أدائها المستقبلي و بتالي يعكس هذا مدى تقديم المؤسسات معلومات شاملة و دقيقة التي تعزز الثقة و الشفافية في تقاريرها المالية .

و في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة Q2 "توفر مؤسستي معلومات دقيقة و كاملة في تقاريرها المالية" بمتوسط حسابي قدره 4.16 و انحراف معياري 0.690 و جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي :60.3% من بين المشاركين في هذا الإستطلاع موافقون على هذه العبارة، و 29.4% موافقون بشدة و نسبة قليلة جدا من المستجوبين كانوا غير موافقين 3.4% و 6.9% منهم محايدين.

و يمكن تفسير هذه النتائج على أن الغالبية العضمى من المستجوبين يرون بأن مؤسساتهم تتمتع بإفصاح ذو مستوى عالي الجودة نظرا لدقة المعلومات التي توفرها و التي تفسر بأن هاته المؤسسات تقدم معلومات تغطي جميع الجوانب الهامة، و تعكس معاملاتها الحقيقية و بتالي واقعها الفعلي، و يبرز هذا مدى التزام المؤسسات بمبادئ الحوكمة الفعالة، مما يعزز ثقة المستخدمين بمخراجاتها التي تكون أساس قراراتهم المصيرية.

في المقابل إحتلت العبارة Q9 " تتعامل مؤسستي مع جميع التعليقات و التوصيات الخاصة بالمدققين الخارجيين في التقارير المبلغ عنها " المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 4.15 و إنحراف معياري قيمته 0.686 و وفق بيانات هذه العبارة نجد أن : 61.1% من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و

28.6% موافقين بشدة و نسب ضئيلة توزعت بين غير موافق (3.4%) و محايد (6.9%)، إذ تشير هذه النتائج بأن معظم الأفراد المستجوبين يعتقدون بأن مؤسساتهم تلتزم بمعايير المحاسبية و تتمتع برقابة قوية و التي تعكسها عمليات اكتشاف الأخطاء من جانب المدققين و تصحيحها من قبل مؤسساتهم، و ذلك يبرز مدى اهتمام هاته المؤسسات بتقديم معلومات دقيقة و خالية من الأخطاء للمستخدمين و هذا يحسن بدوره من ثقة هاؤلاء بها و من مصداقيتها في السوق.

و جاءت العبارة Q1 "توفر مؤسستي تقارير دورية و في الوقت المناسب عن أدائها المالي و الإداري " في المركز الخامس و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.14 و انحراف معياري 0.682 حيث جاءت بيانات هذه العبارة كالتالي: 62% من المستجوبين موافقين على العبارة و 27.7% موافقون و بشدة و نسب جدا قليلة توزعت بين غير موافق 3.4 % و محايد6.9% ،و تفسر هذه النتائج بأن الكثرة الكاثرة من أفراد العينة يؤمنون بأن تقارير المالية لمؤسساتهم يتم إشهارها في المواعيد المحددة، مما يعكس مدى التزام هاته المؤسسات بالقوانين و المعايير التنظيمية، فالتأخير في عمليات الكشف يؤثر سلبا على قرارات المستخدمين الماليين و بتالي يزعزع من صورة المؤسسات و يقلل من كفاءتها في عملية التواصل مع جمهورها، لذا فإن هذه النسبة الكبيرة توضح مدى حرص هاته المؤسسات على الإلتزام بمسؤليتها في تقديم معلومات في الآجال المحددة و الذي يبرز مدى شفافيتها العالية .

وتشاركت المرتبة السادسة و الأخيرة العبارة Q3 "تتوافق التقارير المالية المفصح عنها من قبل مؤسستي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و معايير المحاسبة المحلية "، Q7 "تكشف مؤسستي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المالية و التشغيلية التي قد تؤثر على أدائها في تقاريرها المالية" و Q8 " تقدم مؤسستي ملاحظات و تحليلات إضافية في تقاريرها المالية تساعد في تفسير الأداء المالي بشكل أفضل" بنفس المتوسط الحسابي 4.13 و بانحراف معياري قدره 0.675 لـ Q3 و 0.681 لـQ7 و 0.677لـ Q8 أما فيما يخص بيانات هاته العبارات فقد جاءت وفق التالي: 63.1% من المستجوبين موافقين على العبارة Q3، 62.3% لـالعبارة Q7 ونسبة 62.9 % كانت للعبارة Q8 في حين وافق و بشدة 26.6 % منهم على العبارة Q3، 27.1% على العبارة Q7 و 26.9% على العبارة Q8 أما النسب المتبقية فقد كانت متشابهة تقريبا حيث توزعت على غير موافق بنسبة 3.4% للعبارات الثلاث و محايد بنسبة 6.9% للعبارتين Q3 وQ8 و بنسبة 7.1% للعبارة Q7.

تشير هذه النتائج إلى أن أغلب المستجوبين كانو ا مؤمنين بأن المؤسسات التي يعملون بها تتمع بمستوى عالي الجودة من الإفصاح في تقاريرها المالية ، و هذا ما يعكسه إمتثال المؤسسات للمعايير المحلية و الدولية و التي تؤثر على المعلومات و جودتها، فظلا على أن كشف هاته المؤسسات عن مخاطرها يظهر نضجها الإداري و التزامها بالشفافية و لا يعكس فقط إدارتها الجيدة و الفعالة للمخاطر ،و إنما يبرز أيضا مدى الإلتزام بالمتطلبات القانونية و التنظيمية مما يعزز الشفافية بها .

الفرع الثالث : تحليل المقاييس الوصفية لإستجابات عينة البحث اتجاه متغير الحد من الفساد (المالي و الإداري)

يوضح الجدول التالي المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لمتغير الحد من الفياد المالي و الإداري

الجدول رقم (3- 25): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمتغير الحد من الفساد (المالي و الإداري)

متغير الحد من الفساد	التكرارات					الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الدرجة
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
F1	0	13	24	193	120	4,20	,722	مرتفع
	0	3,7%	6,9%	55,1%	34,3%			
F2	0	13	23	201	113	4,18	,711	مرتفع
	0	3,7%	6,6%	57,4%	32,3%			
F3	0	13	24	184	129	4,23	,732	مرتفع جدا
	0	3,7%	6,9%	52,6%	36,9%			
F4	0	13	24	192	121	4,20	,723	مرتفع
	0	3,7%	6,9%	54,9%	34,6%			
F5	0	13	23	189	125	4,22	,725	مرتفع جدا
	0	3,7%	6,6%	54,0%	35,7%			
F6	0	13	24	190	123	4,21	,726	مرتفع جدا
	0	3,7%	6,9%	54,3%	35,1%			
F7	0	13	23	185	129	4,23	,729	مرتفع جدا
	0	3,7%	6,6%	52,9%	36,9%			
F8	0	13	24	194	119	4,20	,721	مرتفع
	0	3,7%	6,9%	55,4%	34,0%			
F9	0	13	24	188	125	4,21	,728	مرتفع جدا
	0	3,7%	6,9%	53,7%	35,7%			
F10	0	14	23	190	123	4,21	,732	مرتفع جدا
	0	4,0%	6,6%	54,3%	35,1%			
متغير الحد من الفساد المالي و الإداري						4,20	0,67	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول(3- 25) المتوسطات والإنحراف المعياري لمتغير الحد من الفساد المالي و الإداري ، حيث نجد أنها تراوحت بين (4.18 و4.23) وفق مقياس ليكارت والذي حدد سابقا حيث بلغ المتوسط العام لبعد الحد من الفساد المالي و الإداري (4.20) مع إنحراف معياري بلغ0,67 ، والإتجاه العام فيما يخص آراء افراد العينة حول مستوى الحد من الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كانت في إرتفاع مع وجود بعض التباين في الآراء،

وبالنظر إلى النتائج المفصلة لمختلف العبارات متفرقة فإن :

العبارة F3 " الإجراءات المعتمدة لمكافحة الفساد المالي و الإداري بمؤسستي مطبقة و فعالة" و العبارة F7"تدعم مؤسستي القيم الأخلاقية في بيئة العمل و تسعى دائما لتحسينها و التقليل من كل اشكال الفساد" تشركتا المركز الأول بنفس المتوسط الحسابي و الذي قيمته 4.23 مع تباين بسيط في الإنحراف المعياري

حيث قدر بـ 0.732 لـ F3 و 0.729 لـ F7 و وفق بيانات هاتين العبارتين فإن :أفراد العينة المستجوبة كانوا موافقين على العبارتين F3 و F7 بنسب 52.6 % و 52.9% على التوالي، وبنسبة مشتركة كان قدرها 36.9% أظهر المشاركون في هذا الإستطلاع موافقتهم على العبارتين و بشدة، أما النسب المتبقية فقد توزعت بين غير موافق و ذلك بنسبة 7.3% للعبارتين و محايد بنسبة 6.9 % للعبارة F3 و 6.6% للعبارة F7 .

و تشير هذه النتائج إلى أن غالبية أفراد العينة المستجوبة يؤمنون بأن مؤسساتهم تلتزم بالتوجيهات التشريعية و القانونية الخاصة بمكافحة الفساد المالي و الإداري، و الذي يعكسه وضعها للوائح واضحة لمحاربة و منع جميع الممارسات الغير قانونية بها و كذا تنفيذ و تبني أساليب صارمة لتحسين أنظمة الرقابة بها كوضع قسم كامل للتدقيق الداخلي لفرض الرقابة على جميع عملياتها اليومية، مما يدل هذا على أن لهاته المؤسسات إرادة و ميل كبير نحو تعزيز مبدأ الشفافية و المساءلة، و خلق بيئة عمل نزيهة و خالية من أية ممارسات للفساد التي تؤثر سلبا على إستقرارها و إستمراريتها، وهذا ما يفسر نسب الموافقة الكبيرة على هذه العبارة مقارنة بالمعارضين لها .

و في المرتبة الثانية جاءت العبارة F5"يمتاز نظام الرقابة الداخلية في مؤسستي بالقوة و الفعالية لذا تكون جميع المعاملات المالية و الإدارية بها شفافة و موثوقة " و ذلك بمتوسط حسابي قدره 22.4 و إنحراف معياري 0.725 و وفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 54% من أفراد العينة المستجوبة كانوا موافقين على العبارة و 35.7 % موافقين بشدة ،أما باقي النسب فقد توزعت على غير موافق بـ 3.7% و محايد بـ 6.6%-
و تشير هذه الأرقام إلى أن الغالبية العضمى من المستجوبين يرون بأن المؤسسات التي يعملون بها تتبني نظام رقابة الداخلية قوي مما يعكس هذا قدرة المؤسسة على مواجهة المخاطرالإدارية و المالية و التحكم بها، وذلك من خلال مساهمة هذا النظام في إكتشاف مختلف المشاكل و الثغرات في أنظمتها الداخلية لتجاوزها و حلها قبل إستفحالها مما يؤدي إلى تحسين كفاءة و أداء هاته المؤسسات و تجنب الخسائر،فوجود نظام قوي لرقابة الداخلية يعتبر كضمان لإمتثال هاته المؤسسات للقوانين و اللوائح الداخلية التي تقلل بدورها الفرص التي يستغلها الفاسدون للتلاعب و الإحتيال على أنظمة المؤسسة.
أما فيما يخص المرتبة الثالثة فقد تشاركتها العبارة F6 "تتعامل إدارة مؤسستي بحزم و صرامة عندما يتعلق الأمر بقضايا الفساد المالي و الإداري" ، F9 " تنفذ مؤسستي إجراءات عقابية واضحة و عادلة في حق كل مرتكبي الفساد المالي و الإداري. "و F10 " إدارة مؤسستي تتواصل بشكل مستمر مع موظيفها لتوعيتهم بضرورة الإلتزام بسياسات مكافحة الفساد المالي و الإداري" و ذلك بمتوسط حسابي قدره "4.21 مع تباين بسيط في الإنحراف المعياري لهاته العبارات و المقدر بـ 0.726 لـ F6 ، 0.728 لـ F9 و 0.732 لـ F10 و قد جاءت بيانات هاته العبارات كالتالي :54.3% من المستجوبين وافقوا على العبارة F6 و 53.7% منهم على العبارة F9 أما العبارة F10 فإن نسبة الموافقة وصلت 3.54%، و بلغت نسبة الموافقة و بشدة 35.7% للعبارتين F6 وF9 و نسبة 35.1% للعبارة F10.
في حين نسبة قليلة من المستجوبين توزعت آرائهم بين غير موافق بنسبة 3.7% للعبارتين F6 و F9 و 4% للعبارة F10، و محايد بنسبة مشتركة للعبارتين F6 وF9 و التي قدرت بـ 6.9% أما فيما يخص العبارة F10 فقد جاءت بنسبة قدرها 6.6%.

و تشير هذه النتائج إلى أن الغالبية الساحقة من المشاركين يعتقدون بأن مؤسساتهم تتعامل بصرامة مع كل أشكال و مسائل الفساد و هذا من خلال فرضها لعقوبات على الموظفين المتورطين في قضايا الفساد بها و توعية موظفيها حول مخاطر الفساد المالي و الإداري و تدريبهم على الإلتزام بأفضل الممارسات و المعايير المهنية و الأخلاقية ، مما يرفع هذا من مستويات الشفافية و المساءلة في هذه المؤسسات و يعزز المزيد من النزاهة.

و إحتلت العبارات F1 " توجد سياسات واضحة في مؤسستي لمكافحة المحاباة و كل أشكال سوء إستخدام السلطة "، F4 "تشجع مؤسستي الموظفين على الإبلاغ عن أي ممارسات للفساد المالي و الإداري " و F8 " يتم التجديد المستمر لسياسات و الإجراءات المتعلقة بمكافحة الفساد المالي و الإداري في مؤسستي و بشكل دوري " المرتبة الرابعة بالتشارك حيث بلغ المتوسط الحسابي لهاته العبارات 4.20 و مع تباين بسيط في الإنحراف المعياري الذي قدر بـ 0.722 للعبارة F1 و 0.723 للعبارة F4 و 0.721 للعبارة F8 و وفقا لبيانات هاته العبارات نجد أن نسبة المستجوبين الموافقين على العبارة F1 كانت 55.1% ، في حين بلغت نسبتها في F4 54.9 % ، أما في العبارة F8 فقد بلغت 55.9% و في ما يخص نسب الموافقة بشدة فقد كانت 34.3% في F1 و 34.6% في F4 و 34% بنسبة لعبارة F8، و بنسب متساوية و جد قليلة توزعت آراء أفراد العينة على غيرموافق (3.7%) و محايد (6.9%) للعبارات الثلاثة.

و تشير هذه النتائج إلى أن أغلب المستجوبين يرون بأن المؤسسات التي يعملون بها تلتزم بأحدث القوانين و المعايير الدولية المتعلقة بمجال مكافحة الفساد وهذا ما يبرزه تحديثها الدائم لإجراءاتها الداخلية، و ذلك لمواجهة الأساليب المبتكرة و المتطورة و التي يستخدمها الفاسدون لتحايل على أنظمة المؤسسة و إضافة إلى إستخدام هاته المؤسسات لأساليب عدة لتوعية عمالها بمخاطر الفساد المالي و الإداري، و تشجيعهم على الإبلاغ الدائم عن ممارسات الفساد كإنشاء قنوات أمنة للتبليغ عن الفاسدين و المفسدون مع ضمان الحماية الكاملة للمبلغين، و هذا يعكس رغبة هاته المؤسسات في التحسين المستمر لأنظمتها لضمان بيئة عمل عادلة و نزيهة .

و فيما يخص المرتبة الأخيرة و الخامسة فقد إحتلتها العبارة F2" سياسات التعيين و التوظيف في مؤسستي تكون على أساس الكفاءة و ليس العلاقات و المصالح الشخصية " و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.18 و إنحراف معياري قيمته 0.711 ووفقا لبيانات هذه العبارة فإن : 57.4% من المستجوبين كانوا موافقين على العبارة و 32.3% منهم موافقين بشدة ، و بنسب ضئيلة جدا توزعت آراء العينة على غير موافق 3.7% و محايد 6.6%.

و تشير هذه النتائج إلى أن معظم المستجوبين يرون بأن نظام التعيين في مؤسساتهم يستقطب فقط الكفاءات التي تضيف قيمة لمؤسساتهم و تساهم في تطويرها و لا يعتمد أبدا على الصداقة و الأقارب و هذا يعكس مدى نزاهة أساليب التوظيف بهاته المؤسسات و مصداقيتها و بتالي يعزز هذا من مستويات الشفافية داخلها، أما النسب المعارضة لهذا الرأي فقد كانت قليلة جدا.

المبحث الثالث :إختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج

تعتبر عملية تحليل البيانات التي تم جمعها و التحقق من صحة فرضيات الدراسة التي تم و ضعها منذ البداية، عملية جوهرية و تشكل أهم جزء من دراستنا هذه حيث تساهم في وضع تفسيرات منطقية للنتائج النهائية و ربطها بالإطار النظري و الدراسات السابقة لموضوع البحث، لذا في هذا المبحث سيتم التطرق لإختبار فرضيات الدراسة و تلخيص أهم نتائجها.

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى

في هذا المطلب سيتم إختبار الفرضية الأولى من خلال إستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقق من صحتها .

الفرع الأول : شروط تحليل الإنحدار الخطي

للقيام بدراسة إحصائية يجب أولا التأكد والتحقق من توفر شروط وفروض إجراء تحليل الإنحدار الخطي :

أولا التوزيع الطبيعي :

جدول رقم (3- 26): إختبار طبيعية البيانات

	Skewness الإلتواء		Kurtosis التفلطح	
	القيمة	الإنحراف المعياري	القيمة	الإنحراف المعياري
المتغير الأول: آليات الحوكمة	,000	,130	-,147	,260
مجلس الادارة	-1,258	,130	4,876	,260
لجنة التدقيق	-,437	,130	,684	,260
التدقيق الداخلي	-,806	,130	6,335	,260
التدقيق الخارجي	,063	,130	,029	,260
الاستحواذ والاندماج	-,714	,130	1,785	,260
القوانين واللوائح	-,640	,130	5,613	,260
المتغير الثاني : جودة الإفصاح	-1,280	,130	2,673	,260
المتغير الثالث : الحد من الفساد المالي والإداري	-1,307	,130	2,329	,260

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

بناءا على القاعدة التي تشير إلى أن القيمة المثلى لمعامل الإلتواء والتفلطح هي (0)، تعتبر القيمة المطلقة لـ معامل الإلتواء (S) أصغر من 3 والقيمة المطلقة لمعامل التفلطح (K) أصغر من 10 كافية للدلالة بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

فإن الجدول أعلاه يظهر قيم الإلتواء و التفلطح بنسبة لمختلف متغيرات الدراسة، حيث بلغت قيمة الإلتواء لمتغير آليات الحوكمة (0.000) و قيمة التفلطح كانت (0.147 -) و هي قيمتان قريبتان جدا من القيم المثلى مما يفسر إلى أن توزيع البيانات لهذا المتغير متوازن و تتبع التوزيع الطبيعي، و بالإطلاع على مختلف الآليات منفردة فإن قيم الإلتواء و التفلطح بالنسبة للتدقيق الخارجي كانت ضمن الحدود المثلى ، حيث بلغت(0,063) و (0,029) على التوالي مما يفسر هذا بأن بيانات هذا المتغير تتبع توزيعا طبيعيا في المقابل يظهر الإلتواء لمتغير مجلس الإدارة بقيمة (1.258-) و التفلطح بـ(4.876) و هي قيم ضمن الحدود المقبولة كذلك، مما يفسر أن بيانات هذا المتغير و برغم من وجود ميل طفيف تتبع توزيعا طبيعيا، أما متغيرات لجنة التدقيق و الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و كذا القوانين و اللوائح فقد كانت

بياناتها تتبع توزيعا طبيعيا أيضا، حيث كانت قيم الإلتواء و التفلطح فيها تقع ضمن الحدود المقبولة، إذ قدرت قيم الإلتواء 0.437- ، 0.714- ،0.640- على التوالي، و أما قيم التفلطح فيها فقد كانت تقدر بـ 0,684، 1,785،5,613 على التوالي، و في الجانب الأخر كان متغير التدقيق الداخلي يظهر تفلطحا مرتفعا نسبيا حيث بلغت قيمته 6,335 مع قيمة الإلتواء 0.806- و التي كانت ضمن الحدود مما يعني على أن بيانات هذا المتغير تتبع توزيعا طبيعيا.

أما فيما يخص المتغيرات الأخرى فقد أظهرت جودة التدقيق و الحد من الفساد المالي و الإداري تفلطحا مرتفعا نسبيا أيضا حيث قدرت قيمها 2.673، 2.329 على التوالي مع قيم إلتواء (1.280-،1.307- على التوالي) و التي كانت ضمن الحدود المقبولة مما يفسر على تتبع بيانات هاته المتغيرات توزيعا طبيعيا مقبولا.

وللتأكد أكثر من البيانات تتبع التوزيع الطبيعي نستعمل الرسم البياني Normal Q-Q Plot الذي يتيحه برنامج SPSS، الموجود في الملحق رقم: (08) حيث كلما كانت النقط قريبة من أفضل خط تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا إستقلالية الأخطاء:(Independence of Errors)

هذا الشرط يعني أن الأخطاء (residuals) يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض. يمكن اختبار هذا بإستخدام **اختبار دوربين-واتسون .(Durbin-Watson Test)** ، كما هو موضح في الجدول الموالي :

الجدول رقم (3- 27) : اختبار دوربين- واتسون

نموذج الإنحدار	Durbin-Watson
الفرضية الثانية : تأثير آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري	1,92
الفرضية الثالثة : تأثيرتفاعل تطبيق آليات الحوكمة وجودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري	2,007

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم(3- 27) إختبار Durbin –watson حيث يعتمد إختبار إستقلالية الأخطاء العشوائية الناتجة عن تقديرات معادلة خط الإنحدار، على إختبار Durbin - Watson وقيمة هذا الإختبار تتراوح بين (0 – 4)، وتكون أفضل قيمة للإختبار هي القيمة الوسطية (2) أو قريب منها و في هذه الحالة تكون الأخطاء للمشاهدات المتتالية مستقلة عن بعضها البعض، أما اذا كانت قريبة من 0 أو4 فهي لا تستوفي هذا الشرط . في هذه الحالة نجد أن في الفرضية الأولى لا نقيس لها إختبار إستقلالية الأخطاء العشوائية لأنها تعتمد فقط على تحليل الإرتباط بين المتغيرات و لا تستخدم نموذج الإنحدار الخطي و بتالي فإن إختبار إستقلالية الأخطاء العشوائية غير مطلوب في هذه الفرضية، لأن في تحليل الإرتباط نقتصر على فحص قوة الإرتباط و مستوى الدلالة الإحصائية للعلاقة بين المتغيرات التي يتم دراستها.

أما في ما يخص الفرضية الثانية : تأثير آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري، فقد كانت قيمة Durbin-watsonتقدرفيها بـ 1.92، و هي تعتبر درجة معتدلة نوعاما حيث نجد بأن قيمتها تقترب من القيمة المثالية والوسطية 2، و هذا يعكس عدم وجود إرتباط ذاتي كبير بين الأخطاء العشوائية مما

يعزز من صحة هذا النموذج، و بتالي النتائج التي تم الوصول اليها من خلال إستخدام هذا النموذج دقيقة و موثوقة، حيث لا يوجد تأثير جسيم للإرتباط الذاتي الذي يمكن أن يؤدي إلى تشويه النتائج و تحريفها .
في المقابل كانت قيمة Dubin-watson في الفرضية الثالثة : تأثير تفاعل تطبيق آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري تقدر بـ 2.007، و هي قيمة قريبة من القيمة الوسطية 2 ممايشير هذا إلى عدم وجود إرتباط ذاتي في الأخطاء المتبقية ضمن هذا النموذج، مما يعزز صحته، و بتالي هذه النتائج تدعم و بشكل كبير قوة النموذج الحالي المستخدم.

الفرع الثاني إختبار الفرضية الرئيسية الأولى : فيما يلي سيتم إختبار صحة أو خطأ الفرضية الرئيسية الأولى و المصاغة في الشكل التالي:

H1: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %.

ولتحقق من صحة الفرضية البديلة H1، تم إختبار الفرضية الصفرية H0 و التي تنص على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
إستند البحث في دراسة العلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة ومستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على إستعمال معامل إرتباط بيرسون كمؤشر لقياس العلاقة بين هذين المتغيرين، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 28) : علاقة تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح

المتغيرات	معامل الإرتباط	حجم العينة	SIG
تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح	,281**	350	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

الإرتباط دال عند مستوى دلالة 0,01.

يبين الجدول رقم(3- 28) معامل الإرتباط بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح، حيث بلغ معامل الإرتباط بين المتغيرين 0.281 بقيمة دلالة 0.000، و هي أقل من مستوى المعنوية 0.01 و بتالي هذه القيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 و يشير هذا إلى أن هناك علاقة إيجابية ضعيفة إلى متوسطة بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح، بحيث يعني هذا كلما زاد تطبيق آليات الحوكمة كلما كان هناك إرتفاع في ميل تحسين مستويات الإفصاح، لكن في هذه العلاقة ميل التحسين ليس كبير جدا نظرا لأن العلاقة الإيجابية هنا غير قوية و هذا راجع الى إمكانية وجوب النظر إلى عوامل أخرى يمكن أن تكون قد أثرت على تفعيل آليات الحوكمة التي تعمل في مجملها على تحسين مستويات الشفافية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، كغياب أقسام لتدقيق الداخلي في جل هذه المؤسسات و عدم إستقلاليتها في أخرى نظرا لقلة الموارد في حالات كثيرة لديها، مما يعكس هذا ضعف الضوابط الداخلية و أدوات الرقابة و السياسات المتبعة التي تؤدي إلى غياب المساءلة و إفتقار للتدريب الكافي لفهم كيفية تطبيق قواعد الحوكمة و كذا الحوافز المشجعة للإلتزام بها،إضافة إلى إمكانية وجود بيئة خارجية غير مشجعة من خلال المنافسة الشديدة التي تحفز المؤسسات على إخفاء معلوماتها كنوع من الحماية من منافسين لها، أو عدم وضوح و

تعقيد القوانين و التشريعات المحلية وقصورها إضافة إلى العوامل السياسية التي تؤثر بشكل أو بأخر في مستويات الإفصاح و الشفافية .

غير أن هذا لا يعني بأنه لا توجد هناك علاقة إيجابية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، فحسب معامل الارتباط قوة التأثير ليست كبيرة مما يفسر إما ضعف هذه الآليات و التي وضحنا بعض الأسباب الناتجه عنه أعلاه ،أو أن تطبيق هذه الآليات لوحدها غير كافي لتحسين و رفع من مستويات الشفافية بشكل أكبر لدى بعض هذه المؤسسات، لذا لابد من البحث عن بدائل أكثر فاعلية و مواتية للتطورات الحديثة في بيئة عمل هاته المؤسسات كإستخدام التكنولوجيا الحديثة في تحسين الهياكل الداخلية لها .

و بتالي بما أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية (H0) و نقبل الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %.

الفرع الثالث : مناقشة نتائج الفرضية الأولى

تشير الدلالات الإحصائية للفرضية الأولى إلى أن هناك علاقة إيجابية ضعيفة إلى متوسطة بين تطبيق أليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح لدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، هذا يمكن أن يعود إلى عدم امكانية التطبيق الفعلي لآليات الحوكمة على مستوى هذه المؤسسات، حيث تبين من خلال النتائج النهائية بأن آلية التدقيق الداخلي على سبيل المثال قد إحتلت المركز الخامس في جدول المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية لمتغير آليات الحوكمة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.63 و انحراف معياري 0.78 حيث تعتبر هذه الآلية من أهم آليات الحوكمة الحديثة و منظومتها غير أنها احتلت مراكز اخيره في تقييم المستجوبين لهذه الدراسة و ذلك راجع لغياب هذا النشاط في أغلب المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و الذي يعتبر احدى أهم المعيقات التنظيمية الرئيسية كون هذا النشاط يمثل احدى أهم الضمانات الأساسية في الإدارة الحديثة الذي يعزز الرقابة الفعالة و مستويات أكبر من الشفافية و الإفصاح .

فضلا عن غياب الإستقلالية الكاملة لهذا النشاط في بعض من المؤسسات المتواجد به، و الذي يعتبر عامل حاسم لتفعيل هذا النشاط الرقابي داخل هاته المؤسسات و هذا الامر يقودنا لجانب اخر من مقومات الضعف لمنظومة الحوكمة بالاقتصاد الجزائري و المتمثل في غياب لجان التدقيق عن بعض المؤسسات التي كما نعلم تمثل العمود الفقري لعمليات اعداد التقارير المالية الشفافة كونها المسؤولة عن الإشراف الفعال لأعمال المراجعة الداخلية و الخارجية و هذا ما أكدته دراسة (قويدر، 2022) فهي تلعب أدوار كبيرة في تحسين الأنظمة الداخلية المسؤولة عن انتاج معلومات عالية الدقة و التي تساهم في العديد من القرارات المصيرية في حياة المؤسسة و مستخدم تقاريرها المالية.

حيث احتلت المرتبة الثالثة في تقييم العينة المستجوبة و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.14 و بانحراف معياري قدره 0.61 و يمكن أن يكون الأداء المتوسط لهاته اللجان بالقطاع الإقتصادي الجزائري راجع إلى عدة أسباب كالإلتزام الغير مثالي أو الجزئي للمعايير الرقابية و المحاسبية، إضافة إلى إمكانية وجود نقص في بعض الخبرات و المهارات لدى بعض الأعضاء فيها، أو تمتعها بإستقلالية مقبولة ، حيث تعتبر الإستقلالية إحدى أهم الميزات فهي تساهم في زيادة فعالية المهام الإشرافية و الرقابية التي تقوم بها هاته اللجان مما يعزز شفافية المؤسسات و تحسن عمليات إعداد التقارير المالية بها، و هذا ما أثبتته العديد من الدراسات السابقة أمثال(Belhouchet & Chouaibi, 2024) ، (قيداون، 2019)،غيرأن النتائج درستنا لا توحي بسوء لجان التدقيق و إنما قد تفسر الرتبة الثالثة إلى أن اللجنة تعمل بشكل جيد و لكن

يمكن أن يكون هناك فرص أكبر لتحسين أدائها أكثر على مستوى هاته المؤسسات و تجعلها أكثر فعالية و تأثيرا مستقبلا .

أما فيما يخص آلية مجلس الإدارة فقد جاءت في المرتبة الرابعة في تقييم المستجوبين و ذلك بمتوسط حسابي قدره 3.91 و انحراف معياري قيمته 0.59 و يمكن أن يكون راجعا الى أن هذه المجالس تعمل بشكل مقبول نوعا ما في جوانب عدة مختلفة غير أن هناك جوانب أخرى تحتاج إلى بعض التحسينات لتفعيل أدائه الرقابي بكفاءة أكبر كالإستقلالية و النقص في تنوع الخبرات و الكفاءات وكذا ازدواجية الإدارة و الفعالية في إتخاذ القرارات و غيرها التي يمكن أن يؤثر غيابها أو وجودها على أداء مجلس الإدارة و المؤسسة بشكل عام و هذا يتفق مع نتائج (Thao Nghi Truong, 2024)

أما فيما يخص الإستحواذ و الإندماج و المنافسة فقد احتلت الرتب الأخيرة في تقييم المستجوبين، و ذلك يمكن أن يكون راجعا الى عدم وضوح تأثير هذه الآليات على مستويات الإفصاح لدى المستجوبين أو وجود مشكلات في تطبيق هذه الإستراتجيات في الإقتصاد الجزائري.

في حين حضيت آليتي التدقيق الخارجي و القوانين و اللوائح بالمراكز الأولى في تقييم المستجوبين و ذلك بمتوسط حسابي قدره 4.19 و 4.18 و بانحراف معياري 0.47 و 0.54 على التوالي و هذا يعكس الثقة الكبيرة في هاته الآليات نظرا لدورها الكبير و البارز في ضمان مستويات عالية من الشفافية و الإفصاح و هاته النتائج تتوافق مع دراسة (Ahnaf Ali, 2022)حيث تعزز إستقلالية التدقيق الخارجي الثقة بمخرجات المؤسسات و نزاهة أعمالها و كذا ضمان الإمتثال للمعايير الدولية مما يسهم في رفع من مستويات دقة المعلومات و موثوقيتها، أما القوة الإلزامية للقوانين و اللوائح فتضمن إمتثال المؤسسات أكثر لمعايير الإفصاح و الشفافية و تعزيز المساءلة الجيدة و كذا تطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة.

و بشكل عام و وفق هذه الدراسة فإن على الرغم من أن العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة و مستويات جودة الإفصاح تتسم بالضعف إلا أن تأثير هذه الآليات يبقى ملموس على الهيكل التنظيمي للمؤسسات و مستويات شفافيتها،و بتالي فإن استغلال الفرص القائمة على تبني منظومة الحوكمة و تطبيقها بشكل يعتبر أكثر جدية و فعالية مستقبلا يعتبر أمر ضروري للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

الفرع الرابع : مناقشة نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى

سيتم من خلال هذا الفرع مناقشة الفرضيات الجزئية التابعة للفرضية الرئيسية الأولى، حيث سيتم دراسة علاقة كل بعد من أبعاد آليات الحوكمة بمستوى جودة الإفصاح

و على نفس سياق الفرضية الرئيسية الأولى قمنا بصياغة الفرضيات الجزئية التابعة وفق الشكل التالي :

- **H11** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد مجلس الإدارة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%
- **H12** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد لجنة التدقيق و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%
- **H13** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الداخلي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%
- **H14** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الخارجي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%
- **H15** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%

- **H16** يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد القوانين و اللوائح و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%

ولتحقق من صحة هذه الفرضيات البديلة، تم إختبار الفرضيات الصفرية H0، و التي تنص على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق كل بعد من أبعاد آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، عند مستوى دلالة 5 %
و تم إستخدام معامل الإرتباط بيرسون لدراسةالعلاقة بين كل بعد من أبعاد آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح، و الجدول الموالي يوضح أكثر التفاصيل :

الجدول رقم (3- 29) : علاقة أبعاد آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح

العلاقة بين المتغيرات	معامل الإرتباط	حجم العينة	SIG
بعد مجلس الإدارة و مستوى جودة الإفصاح	,129*	350	,016
بعد لجنة التدقيق و مستوى جودة الإفصاح	,119*	350	,026
بعد التدقيق الداخلي و مستوى جودة الإفصاح	,122*	350	,023
بعد التدقيق الخارجي و مستوى جودة الإفصاح	,226**	350	,000
بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح	,083	350	,120
بعد القوانين و اللوائح و مستوى جودة الإفصاح	,355**	350	,000

* المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss .

الإرتباط دال عند مستوى دلالة 0,05

يوضح جدول رقم (3- 29) معامل الإرتباط بين تطبيق أبعاد آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح،و بنظر إلى الأبعاد متفرقة نجد أن معامل الإرتباط بين بعد مجلس الإدارة و مستوى جودة الإفصاح بلغ 0.129 بقيمة دلالة 0.016، و هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 و بتالي يشير هذا إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين هذين المتغيرين إلا أن هذه القيمة و رغم ذلك دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 05.0 ، مما يجعلنا نقبل الفرضية الجزئية الأولى ،و نرفض الفرضية الصفرية، حيث يمكننا أن نرجح ضعف هذه العلاقة في طبيعة عمل و تكوين هذا المجلس في بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، إذ لا تمارس هذه المجالس في بعض المؤسسات تأثيرا ملموسا على سياسات الإفصاح و قد يرجع هذا إلى ضعف في الخبرات المالية و التكوين المهني في مجال المحاسبة لأعضاء هاته المجالس، و التي تحد من قدراتهم على تحسين جودة التقارير المالية في النهاية، و أيضا غياب إستقلالية المجلس يمكن أن تؤثر هي الأخرى على فعاليته في عمليات المراقبة، و نتحدث هنا عن تولي شخص واحد بزمام السلطة الإدارية و الرقابية معا، مما يتسبب بغياب الدور الرقابي للمجلس و بتالي تأثيره على مستويات جودة الإفصاح بالمؤسسة.

أما فيما يخص بعد لجنة التدقيق فقد بلغ معامل الإرتباط بين هذا المتغير و مستوى جودة الإفصاح ما قيمته 0.119 عند مستوى الدلالة 0.026 و كذلك هي قيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05، و بتالي هي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يجعلنا نقبل الفرضية الجزئية الثانية بالرغم من أن هذه

العلاقة الإيجابية ضعيفة نوعا ما ،و يعزى ضعف هذه العلاقة إلى عدة عوامل كغياب إستقلالية أعضاء اللجنة أو قلة الخبرة المالية و التي تحد من دورها في عمليات الرقابة على التقارير المالية،إضافة إلى ذلك يقتصر دور هذه اللجنة في بعض المؤسسات على الطابع الشكلي، دون ممارسة حقيقية لمهامها وفق المعايير الدولية.

في المقابل بلغ معامل الإرتباط بين بعد التدقيق الداخلي و مستوى جودة الإفصاح ما قيمته 122.0 عند مستوى الدلالة 0.023 و هي قيمة أصغر من مستوى المعنوية 0.05 و بتالي هي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ، فبرغم من ضعف العلاقة بين هذين المتغيرين نقبل الفرضية الجزئية الثالثة و نرفض الفرضية الصفرية، و يمكن أن نرجح ضعف هذه العلاقة إلى إمكانية غياب قسم التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الإقتصادية ، أو قلة خبرته و تدريبه في بعض المؤسسات الأخرى التي يتواجد بها، و أيضا إلى محدودية إستقلاليته التي يمكن أن تشكل عائقا كبيرا و تؤثر سلبا على دوره الرقابي .

أما في ما يخص بعد التدقيق الخارجي فقد أظهرت النتائج إرتباطا أعلى نسبيا بين هذا المتغر و جودة الإفصاح حيث بلغ معامل الإرتباط 0.226 عند مستوى الدلالة 0.000 و هي قيمة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ، و بتالي نقبل الفرضية الجزئية الرابعة و نرفض الفرضية الصفرية بشدة، و ترجع قوة هذه العلاقة إلى المكانة التي يتقلدها التدقيق الخارجي و إستقلاليته الكاملة التي تسمح له بممارسة مهامه الرقابية بشكل أفضل و تساهم في تحسين مستويات الشفافية في التقارير المالية، أما فيما يخص معامل الإرتباط للعلاقة بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح فقد بلغ 083.0 عند مستوى الدلالة 0.120 و هي قيمة أعلى من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل هذا على عدم وجود علاقة ذات دلالة الإحصائية بين هذان المتغيرين و بتالي نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود علاقة ذات دلاله إحصائية بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح، و يمكن أن نرجح عدم دلالة العلاقة إلى قلة حدوث عمليات الإستحواذ و الإندماج في البيئة الجزائرية و بتالي غياب تصور واضح لدى المستجوبين عن أهمية و أثر عمليات الإستحواذ و الإندماج على الإفصاح و الشفافية هذا من جهة، و من جهة أخرى هناك عوامل مرتبطة كذلك بضعف حدة المنافسة في بعض القطاعات لأن الكثير من المؤسسات بالجزائر تعمل في بيئات شبه إحتكارية، و بتالي لا يوجد حافز للرفع من مستويات الإفصاح بها، و أيضا غياب الحوافز السوقية التي تدفع بالمؤسسات بتحسين أكثر من جودة تقاريرها المالية المفصح عنها، فضلا عن ذلك خوف بعض من المؤسسات من كشف إستراتيجياتها و بتالي يمكننا إستبعاد هذا البعد كآلية و من الآليات المؤثرة في منظومة حوكمة الشركات على جودة الإفصاح.

و أخيرا فيما يخص بعد القوانين و اللوائح فقد أظهرت النتائج النهائية علاقة قوية بين هذا المتغير و جودة الإفصاح حيث بلغ معامل الإرتباط 0.355 عند مستوى الدلالة 0.000 و هي قيمة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ، و بتالي هذه العلاقة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ، مما يجعلنا نقبل الفرضية الجزئية السادسة و نرفض الفرضية الصفرية و بشدة، تعزى هذه العلاقة القوية إلى المعايير التنظيمية الصارمة المفروضة على المؤسسات و التي تجبرها على تقديم تقارير مالية واضحة و دقيقة، و كذا الرقابة القانونية التي تفرضها الهيئات التنظيمية التي تدفع بهذه المؤسسات للإمتثال لمتطلبات الإفصاح و الشفافية.

المطلب الثاني : إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

في هذا المطلب سيتم إختبار الفرضية الرئيسية الثانية من خلال إستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقق من صحتها.

الفرع الأول : نموذج الإنحدار بين أليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري

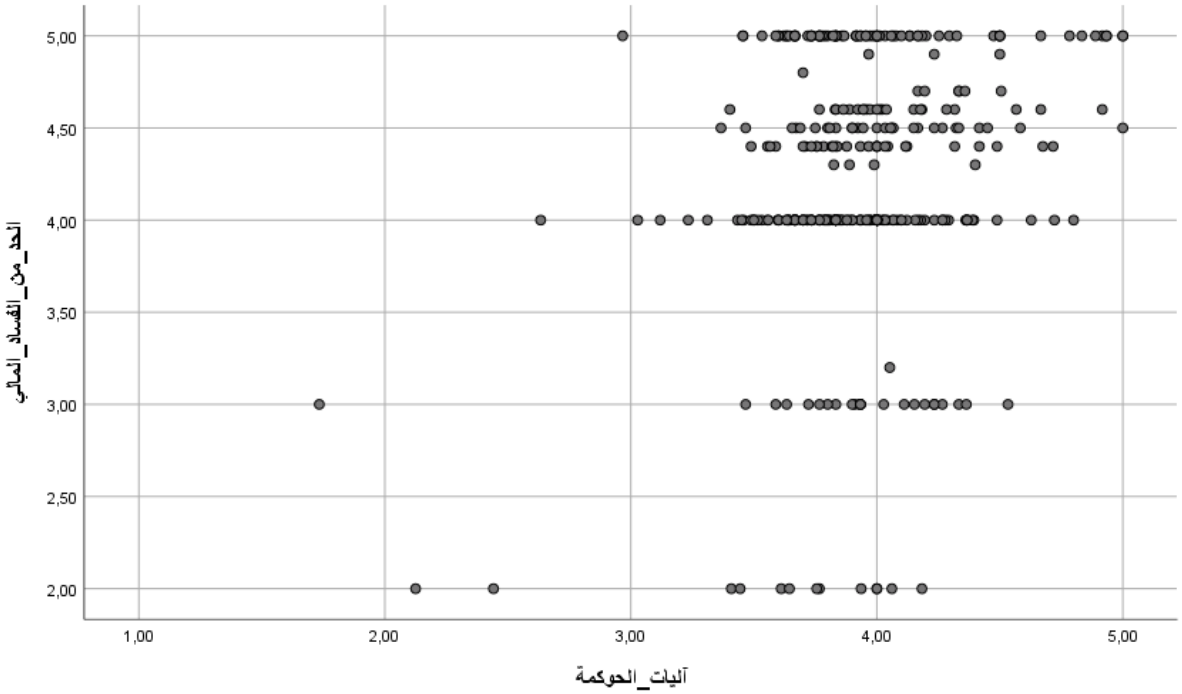
فيما يلي سيتم إختبار صحة أو خطأ الفرضية الرئيسية الثانية من خلال إستخدام نموذج الإنحدار، حيث تم صياغتها وفق الشكل التالي :

H2 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

ولتحقق من صحة الفرضية البديلة H2، تم إختبار الفرضية الصفرية H0 و التي تنص على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

ومن أجل إختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار البسيط، وبعد التأكد من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، وشرط إستقلالية الأخطاء العشوائية نتأكد من شرط العلاقة الخطية .

الشكل رقم(3- 5) : سحابة الإنتشار والعلاقة الخطية بين آليات الحوكمة والحد من الفساد الإداري



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الشكل رقم (5-3) سحابة الإنتشار بين المتغير المستقل تطبيق آليات الحوكمة وبين المتغير التابع الحد من الفساد المالي والإداري، ونظرًا لإتجاه النقاط الصاعد في السحابة، تظهر السحابة إمكانية وجود علاقة خطية إيجابية بين "آليات الحوكمة "و"الحد من الفساد المالي والإداري "، ومع ذلك يظهر إنتشار متفاوت للنقاط حول خط الإنحدار، مما يشير إلى أن العلاقة ليست قوية تمامًا و أن هناك تباينًا في البيانات قد يكون ناتجًا عن عوامل أخرى لم يتم النظر فيها.

بعد التأكد من شروط الإنحدار الخطي نختبر الفرضية بإستعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 30): نموذج الإنحدار بين آليات الحوكمة و الحد من الفساد الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الانحدار	**9,423**	**1**	**9,423**	**21,647**	**,000**	0,242	0,059
البواقي	**151,483**	**348**	**,435**				
المجموع	**160,906**	**349**					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم(30-3) نتائج تحليل الإنحدار بين "تطبيق آليات الحوكمة " و"الحد من الفساد المالي والإداري "،حيث يُشير معامل الإرتباط (0,242) إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين، و يشير معامل التحديد0,059 = R^2إلى أن حوالي 5,9 % من التباين في "الحد من الفساد المالي والإداري " يمكن تفسيره من خلال "تطبيق آليات الحوكمة ".

قيمة F العالية (**21,647**) ومستوى الدلالة(Sig. = 0.000) تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي بدرجة عالية، مما يعني أن تأثير "تطبيق آليات الحوكمة " على "الحد من الفساد المالي والإداري " هو تأثير ذو دلالة إحصائية.

مما يعني أيضا بأن التطبيق الجيد لأليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية يساهم فعلا في الحد و التقليل من مستويات الفساد المالي و الاداري بها .

الفرع الثاني: معاملات معادلة الإنحدار بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري

يوضح الجدول الموالي تأثير تطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 31): معاملات معادلة الإنحدار بين تطبيق آليات الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	2,495	,370		6,743	,000
تطبيق آليات الحوكمة	,435	,093	,242	4,653	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

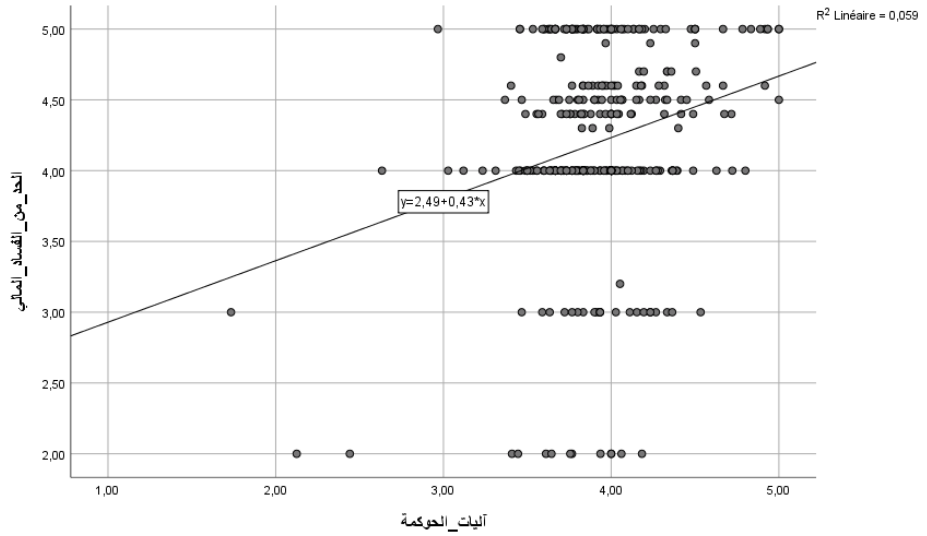
نلاحظ من خلال الجدول رقم(3- 31)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق آليات الحوكمة هي (242, 0) مع إنحراف معياري (093, 0)، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في تطبيق آليات الحوكمة تساهم بزيادة قدرها 0.435 في الحد من الفساد المالي والإداري .

قيم T المرتفعة لكل من الثابت (6,743) و تطبيق آليات الحوكمة (4,653) مع مستوى دلالة (.Sig) مقداره (0.000) تشير إلى أن كلا المتغيرين معنويان إحصائيًا،مما يعزز فكرة أن تحسين آليات الحوكمة يمكن أن يؤدي إلى الحد من الفساد المالي والإداري .

حيث يمكن تفسير هذه النتائج بأن تأثير آليات الحوكمة الإيجابي ينبع من مستويات الإلتزام المقبولة التي تتمتع بها المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و الذي يعكس تبنيها لمبدأ الشفافية و المساءلة و الذي يظهر جليا ضمن إجراءاتها و سياساتها الصارمة فيما يخص مكافحة كل أشكال الفساد المالي و الإداري، وكذا توفير معلومات دقيقة و موثوقة التي تعزز من قدرة الأجهزة الرقابية بها على متابعة أنشطتها و جميع أعمالها ، مما يقلل من فرص إرتكاب ممارسات الفساد المالي و الإداري بها و يخلق بيئة آمنة و نزيهة .

ويمكن توضيح هذه العلاقة بين المتغيرين في الرسم البياني الموالي:

الشكل رقم(6-3): تطبيق آليات الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الشكل رقم(6-3) سحابة الإنتشار للعلاقة بين "تطبيق آليات الحوكمة " و"الحد من الفساد المالي والإداري " مع خط الإنحدار الخطي، حيث تظهر معادلة الإنحدار الموضحة في الرسم كما يلي:

الحد من الفساد المالي والإداري = 2,49 + 0,43 ×تطبيق آليات الحوكمة

وفقا للنتائج المتحصل عليها تُقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

الفرع الثالث : مناقشة نتائج الفرضية الثانية

لقد أظهرت النتائج الإحصائية المتحصل عليها فيما يخص العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية،أن العلاقة فعلا طردية و لكن ضعيفة نوعا ما غير أنه و على الرغم من ضعف هذه العلاقة فإن النتائج المتحصل عليها تدعم وجود صلة بين المتغيرين.

حيث يمكن أن نرجع أسباب ضعف هذه العلاقة إلى الصعوبات في تطبيق آليات الحوكمة و بشكل الفعال و كامل و يظهر ذلك من خلال تطبيق بعض منها دون الأخرى على مستوى عينة المؤسسات المدروسة، و

هذا ما أبرزته النتائج السابقة من خلال آلية التدقيق الداخلي التي تعتبر إحدى أهم الأليات الحديثة للحوكمة غير أن تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غائب نوعا ما، حيث أغلب هذه المؤسسات لا تحتوى على أقسام للتدقيق الداخلي و البعض منها تحتوي على أقسام تمتاز بغياب التام للإستقلالية عن الإدارة مما يؤثر و بشكل مباشر على فعاليتها و هذه النقطة تعتبر إحدى مقومات الضعف في التطبيق الجيد لأليات الحوكمة، و يعود أسباب ذلك إلى رفض بعض المؤسسات تحمل المزيد من التكاليف العالية المتعلقة بتحسين البنية التنظيمية من خلال توظيف الخبراء في الحوكمة و تدريب العمال و الإستثمار في الأنظمة التكنولوجية التي تساعد في مجال التدقيق و المراقبة و ضمان الشفافية العالية ، و بتالي معالجة هذا العائق يمكن أن يساهم في تفعيل اليات الحوكمة مستقبلا، فكما نعلم يعتبر التدقيق الداخلي نشاط تحسيني لأنظمة المؤسسة و بتالي وجود هذا النشاط يمثل حاجز فعال أمام أي ممارسات للفساد المالي و الإداري، فبمجرد تقوية الأنظمة الداخلية للمؤسسة كفيل برصد أي سلوكيات متعلقة بالفساد و هذا يتفق مع دراسة (Nicolas Eugster, 2024)(Changhong Li, 2017)،لذا وجود هذا النشاط داخل المؤسسات ضروري جدا و منحه الإستقلالية من خلال تشكيل لجان التدقيق المسؤولة عن ذلك أمرا حتمي لا محالة في هيكل المؤسسات، و إضافة إلى ما سبق يمكن أن نرجع كذلك هذا الضعف في العلاقة للبيئة المؤسسية التي يمكن أن تكون غير مهيأة بشكل كاف لتفعيل منظومة الحوكمة، و ذلك نتيجة لغياب الوعي بأهمية آليات الحوكمة في تقليل الفساد و تعزيز الشفافية كالتدقيق الداخلي و كذا التسيير التقليدي من خلال إعتماد المؤسسات على أنماط تقليدية في التسيير و إجراءات إدارية طويلة التي تقف أمام التطبيق الكامل لمنظومة الحوكمة.

و رغم ذلك فإن وجود علاقة طردية ضعيفة لا يعني أن العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري سلبية و إنما إيجابية و تعكس أن تطبيق آليات الحوكمة في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تسير في الإتجاه الصحيح غير أنها تحتاج إلى المزيد من التطبيق الشامل الذي يعزز التأثير الفعال و القوي أكثر على مستويات الفساد المالي و الإداري في هذه المؤسسات .

الفرع الرابع : مناقشة نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية

سيتم من خلال هذا الفرع مناقشة الفرضيات الجزئية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية، حيث سيتم دراسة تأثير كل بعد من أبعاد آليات الحوكمة على الحد من الفساد المالي و الإداري.

أولا تحليل الفرضية الجزئية الأولى :

- **H21** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجلس الإدارة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

جدول رقم(3- 32): نموذج الإنحدار بين مجلس الإدارة و الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الإرتباط	معامل التحديد
الإنحدار	2,877	1	2,877	6,337	,012		
البواقي	158,029	348	,454			,134	,018
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 32) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد مجلس الإدارة و الحد من الفساد المالي و الإداري حيث يشير معامل الإرتباط 0.134 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين المتغيرين، و يشير

معامل التحديد$R^2 = 0.018$ إلى أن حوالي 1.8%من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال بعد مجلس الإدارة، أما قيمة F (6.337) و مستوى الدلالة sig =0.012 تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي بدرجة ضعيفة، مما يعني أن تأثير مجلس الإدارة على الحد من الفساد المالي و الإداري هو تأثير ذو دلالة إحصائية برغم من ضعف التأثير بين المتغيرين و بتالي نقبل الفرضية الجزئية الأولى و نرفض الفرضية الصفرية، و يمكننا أن نعدد أسباب ضعف هذا التأثير إلى ضعف إستقلالية مجالس الإدارة كما وضحنا سابقا و كذا إفتقار للخبرة و ضعف التكوين في مجال المحاسبة و الرقابة لأعضاء هذه المجالس مما يؤدي إلى ضعف كفاءتهم في الكشف عن مظاهر الفساد المالي و الإداري ، إزدواجية الأدوار ، الثقافة التنظيمية أيضا تعد إحدى أهم أسباب ضعف هذه العلاقة و التي تكون مبنية على السكوت و عدم الإبلاغ عن ممارسات الفساد على مستوى هذه المجالس مما يؤثر على دورهم الرقابي و عدم قدرتهم في الكثير من الحالات على السيطرة في الفساد.

- معاملات معادلة الإنحدار بين مجلس الإدارة و الحد من الفساد المالي و الإداري

يوضح الجدول الموالي تأثير مجلس الإدارة في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 33): معاملات معادلة الإنحدار بين مجلس الإدارة والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	3,610	,240		15,016	,000
مجلس الإدارة	,153	,061	,134	2,517	,012

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3- 33)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين بعد مجلس الإدارة والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق مجلس الإدارة هي (0.134) مع إنحراف معياري (0.061)، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في فعالية مجلس الإدارة تساهم بزيادة قدرها 0, 153 في الحد من الفساد المالي والإداري .

قيم T المرتفعة بنسبة للثابت (15.016) و ضعيفة إلى متوسطة بنسبة لتطبيق بعد مجلس الإدارة (2.517) مع مستوى دلالة (.Sig) مقداره (0.000) للثابت و (0.012) لبعد مجلس الإدارة تشير إلى أن كلا المتغيرين معنويان إحصائيًا، غير أن الأثر يعتبر ضعيفا من حيث القوة التفسيرية،

ثانيا تحليل الفرضية الجزئية الثانية:

- **H22** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد لجنة التدقيق في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و من أجل إختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 34): نموذج الإنحدار بين لجنة التدقيق و الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الانحدار	5,291	1	5,291	11,832	,001	,181	,033
البواقي	155,615	348	,447				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 34) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد لجنة التدقيق و الحد من الفساد المالي و الإداري حيث يشير معامل الإرتباط 0.181 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين، و يشير معامل التحديد$R^2 = 0.033$ إلى أن حوالي 3.3%من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال بعد لجنة التدقيق ، أما قيمة F (11.832) و مستوى الدلالة sig =0.001 تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي بدرجة عالية، مما يعني أن تأثير لجنة التدقيق على الحد من الفساد المالي و الإداري هو تأثير ذو دلالة إحصائية و بتالي نقبل الفرضية الجزئية الثانية و نرفض الفرضية الصفرية،

و يمكن تفسير هذه النتائج بأن أفراد عينة الدراسة تتفق على الدور المهم للجنة التدقيق في منظومة الحوكمة، خاصة في الرقابة الداخلية، إلا أن هذا الدور ضعيف نسبيا و هذا ما يثبت قوة الدلالة و ضعف التأثير، و من المرجح أن يرجع هذا الضعف إلى قلة الكفاءات بين أعضاء لجنة التدقيق وضعف إستقلاليتهم ، و التي تعكس على ضعف دورها في الكشف عن ممارسات الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

- **معاملات معادلة الانحدار بين لجنة التدقيق و الحد من الفساد المالي و الإداري**

يوضح الجدول الموالي تأثير لجنة التدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 35): معاملات معادلة الإنحدار بين لجنة التدقيق والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	3,387	,241		14,039	,000
لجنة التدقيق	,216	,063	,181	3,440	,001

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3- 35)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين بعد لجنة التدقيق والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق لجنة التدقيق هي (0.181) مع إنحراف معياري (0.063)، و هي تدل على علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في فعالية لجنة التدقيق تساهم بزيادة قدرها 0.216 في الحد من الفساد المالي والإداري .

قيم T بنسبة للثابت (14.039) تعتبر مرتفعة و بالنسبة لتطبيق بعد لجنة التدقيق (3.440) فقيمتها تعتبر متوسطة إلى قوية مع مستوى دلالة (.Sig) مقداره (0.000) للثابت و (0.001) لبعد لجنة التدقيق مما يشير هذا إلى أن كلا المتغيرين معنويان إحصائيًا، غير أن الأثر يعتبر ضعيفا من حيث القوة التفسيرية.

ثالثا تحليل الفرضية الجزئية الثالثة :

- **H23** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و من أجل إختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 36): نموذج الإنحدار بين التدقيق الداخلي و الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الإنحدار	1,797	1	1,797	3,930	,048	,106	,011
البواقي	159,109	348	,457				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (36-3) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد التدقيق الداخلي و الحد من الفساد المالي و الإداري حيث يشير معامل الإرتباط 0.106 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين، و يشير معامل التحديدR^2 =0.011 إلى أن حوالي 1.1%من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال بعد التدقيق الداخلي ، أما قيمة F (3.930) و مستوى الدلالة sig =0.048 تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي بدرجة مقبولة، مما يعني أن تأثير التدقيق الداخلي على الحد من الفساد المالي و الإداري هو تأثير ذو دلالة إحصائية و بتالي نقبل الفرضية الجزئية الثالثة و نرفض الفرضية الصفرية،

و يمكن تفسير ضعف هذه العلاقة بضعف أقسام التدقيق الداخلي في مؤسسات أفراد العينة المستجوبة، نتيجة إما لمحدودية الإستقلالية أو ضعف التدريب و التكوبن في مجال المحاسبة و التدقيق مما يجعل هذا القسم غير مفعل كليا في الحد من الفساد المالي و الإداري أو يمكن أن نرجح هذا الضعف إلى غياب هاته الأقسام في بعض من المؤسسات الإقتصادية.

- معاملات معادلة الانحدار بين التدقيق الداخلي و الحد من الفساد المالي و الإداري

يوضح الجدول الموالي تأثير التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 37): معاملات معادلة الإنحدار بين التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	3,877	,171		22,656	,000
التدقيق الداخلي	,091	,046	,106	1,982	,048

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3- 37)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين بعد التدقيق الداخلي والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق التدقيق الداخلي هي (0.106) مع إنحراف معياري (0.046)،و هي تعبر عن العلاقة الطردية ضعيفة بين فعالية التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي و الإداري، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في فعالية التدقيق الداخلي تساهم بزيادة قدرها 0.091 في الحد من الفساد المالي والإداري .
قيم T بنسبة للثابت (22.656) تعتبر مرتفعة جدا و بالنسبة لتطبيق بعد التدقيق الداخلي (1.982) فقيمته تعتبر متوسطة إلى ضعيفة مع مستوى دلالة (.Sig) مقداره (0.000) للثابت و (0.048) لبعد التدقيق الداخلي مما يشير هذا إلى أن كلا المتغيرين معنويان إحصائيًا، غير أن الأثر يعتبر ضعيفا من حيث القوة التفسيرية.

رابعا تحليل الفرضية الجزئية الرابعة :

- **H24** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و من أجل إختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 38): نموذج الإنحدار بين التدقيق الخارجي و الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الانحدار	5,033	1	5,033	11,236	,001[b]	,177	,031
البواقي	155,873	348	,448				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 38) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد التدقيق الخارجي و الحد من الفساد المالي و الإداري حيث يشير معامل الإرتباط 0.177 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين، و يشير معامل التحديدR^2 = 0.031 إلى أن حوالي3.1% من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال بعد التدقيق الخارجي ، أما قيمة F (11.236) و مستوى الدلالة sig =0.001 تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي، مما يعني أن تأثير التدقيق الخارجي على

الحد من الفساد المالي و الإداري هو تأثير ذو دلالة إحصائية و بتالي نقبل الفرضية الجزئية الرابعة و نرفض الفرضية الصفرية،

و يمكن تفسير ضعف هذه العلاقة بطبيعة عمل المدقق الخارجي الذي يركز أكثر على الجوانب المالية و لا يغوص في الجوانب الإدارية، فضلا عن عدم تواجده أحيانا بصفة دائمة على مستوى المؤسسة، و التي تحد من قدراته في الكشف المبكر عن عمليات الفساد، و من الأسباب الجوهرية كذلك عدم إحترام بعض المدققين لأخلاقيات العمل و التي تتسبب في الكثير من الأحيان في تواطؤ هاؤلاء مع الإدارة و المشاركة في جرائم الفساد المالي و الإداري.

- معاملات معادلة الإنحدار بين التدقيق الخارجي و الحد من الفساد المالي و الإداري

يوضح الجدول الموالي تأثير التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 39): معاملات معادلة الإنحدار بين التدقيق الخارجي والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	3,157	,316		10,000	,000
التدقيق الخارجي	,251	,075	,177	3,352	,001

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم(3- 39)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين بعد التدقيق الخارجي والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق التدقيق الخارجي هي (0.177) مع إنحراف معياري (0.075)،و هي تعبر عن علاقة طردية ضعيفة إلى المتوسطة بين فعالية التدقيق الخارجي و الحد من الفساد المالي و الإداري، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في فعالية التدقيق الخارجي تساهم بزيادة قدرها 0.251 في الحد من الفساد المالي والإداري .

قيم T بنسبة للثابت (10.000) تعتبر مرتفعة جدا و بالنسبة لتطبيق بعد التدقيق الخارجي (3.352) فقيمته تعتبر متوسطة إلى جيدة مع مستوى دلالة (.Sig) مقداره (0.000) للثابت و (0.001) لبعد التدقيق الخارجي مما يشير هذا إلى أن كلا المتغيرين معنويان إحصائيًا، غير أن الأثر يعتبر ضعيفا من حيث القوة التفسيرية.

خامسا تحليل الفرضية الجزئية الخامسة :

- **H25** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد الاستحواذ و الاندماج و المنافسة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و من أجل إختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3- 40): نموذج الانحدار بين لبعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة ومحور الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الإنحدار	,081	1	,081	,175	,676	,022	,001
البواقي	160,825	348	,462				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (3- 40) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و الحد من الفساد المالي و الإداري حيث يشير معامل الإرتباط 0.022 إلى وجود علاقة طردية ضعيفة جدا تكاد تكون معدومة بين هذان المتغيرين، في حين يشير معامل التحديد $R^2=0.001$ أن 0.1% فقط من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة، أما فيما يخص قيمة f فقد بلغت 0.175 مع مستوى دلالة (sig) قدره 0.676،مما يدل هذا على أن النموذج الإحصائي غير دال معنويا ، و بتالي بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة لا يملك تأثيرا ذو دلالة إحصائية على الحد من الفساد المالي و الإداري، مما يجعلنا نرفض الفرضية الجزئية الخامسة و نقبل الفرضية الصفرية التي تنفي وجود تأثير بين المتغيرين .

و يمكن أن نفسر هذه النتائج بمحدودية التجارب الفعلية لعمليات الإستحواذ و الإندماج على مستوى الإقتصاد الجزائري، و بتالي إفتقار أفراد العينة المستجوبة لمعرفة عملية واضحة تسمح لهم بتقدير تأثير الإستحواذ و الإندماج على مستويات الفساد المالي و الإداري هذا من جهة، و من جهة أخرى ضعف المنافسة المحلية حيث يركز السوق على عدد محدود من الفاعلين مما يقلل التنافسية و يحد من دورها الرقابي و الرادع للفساد المالي و الإداري، كما ننوه أيضا بأنه يمكن للمنافسة الغير العادلة أن تؤدي خاصة في بيئات تضعف فيها الرقابة إلى ممارسات غير أخلاقية .

خامسا تحليل الفرضية الجزئية الخامسة :

- **H26** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد القوانين و اللوائح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

من أجل إختبار الفرضية تم استعمال الإنحدار البسيط، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (3- 41): نموذج الإنحدار بين القوانين و اللوائح و الحد من الفساد

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الانحدار	11,622	1	11,622	27,091	,000	,269	,072
البواقي	149,284	348	,429				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم(41-3) نتائج تحليل الإنحدار بين بعد القوانين و اللوائح و الحد من الفساد المالي و الإداري، حيث يرمز معامل الإرتباط 0.269 إلى وجود علاقة إيجابية ضعيفة إلى متوسطة بين المتغيرين، في حين يظهر معامل التحديد $R^2 = 0.072$ بأن حوالي 7.2% من التباين في الحد من الفساد المالي و الإداري يمكن تفسيره من خلال تطبيق القوانين و اللوائح.

وفي المقابل بلغت قيمة f (27.091) و مستوى دلالة (sig = 0.000)، مما يعني هذا أن النموذج دال إحصائيا و بدرجة عالية،و بتالي نقبل الفرضية الجزئية السادسة و نرفض الفرضية الصفرية التي تفيد بعدم وجود تأثير دال إحصائيا بين المتغيرين .

و وفق لهذه النتائج، يمكننا أن نرجح ضعف العلاقة إلى عدة عوامل من بينها الثقافة السائدة للفساد في بعض المؤسسات و التي تقلل من فعالية القوانين و اللوائح بها، بالإضافة إلى إحتمال وجود ثغرات في تلك القوانين المعتمدة مما يقلل من قدرتها على الحد من ممارسات الغير أخلاقية، كما أن ضعف الرقابة على التنفيذ تعتبر هي الأخرى عاملا مهما في عدم فاعلية هذه القوانين، إذ لا تكون دائما هناك رقابة كافية تضمن الإلتزام بتطبيقها ، يضاف إلى ذلك قلة الوعي بأهمية القوانين و الإلتزام بها، و هو ما يعزى بدوره إلى الثقافة المؤسسية السائدة.

- معاملات معادلة الانحدار بين القوانين و اللوائح و الحد من الفساد المالي و الاداري

يوضح الجدول الموالي تأثير القوانين و اللوائح في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المتغيرين المستقل والتابع .

جدول رقم (3- 42): معاملات معادلة الانحدار بين القوانين و اللوائح والحد من الفساد المالي والإداري

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	2,813	,270		10,405	,000
القوانين و اللوائح	,333	,064	,269	5,205	,000

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم(42-3)معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين بعد القوانين و اللوائح والحد من الفساد المالي والإداري ". تُظهر النتائج أن قيمة المعامل المعياري Beta لتطبيق القوانين و اللوائح هي (0.269) مع إنحراف معياري (0.064)،و هي تعبر عن علاقة طردية مقبولة بين تطبيق

القوانين و الحد من الفساد المالي و الإداري، مما يعني أن كل زيادة بوحدة واحدة في فعالية القوانين و اللوائح تساهم بزيادة قدرها 0.333 في الحد من الفساد المالي والإداري .
أما بنسبة لقيم T، فقد بلغت بالنسبة للثابت (10.405) و هي قيمة مرتفعة جدا، في حين أن قيمة T بالنسبة للقوانين و اللوائح بلغت 5.205 و تعد قيمة جيدة كذلك و تعكس دلالة إحصائية مع مستوى دلالة (sig) الذي بلغ 0.000 لكل من الثابت و القوانين و اللوائح ، مما يدل هذا أن كلا المتغيران معنويان إحصائيا، غير أن الأثر يعتبر ضعيفا من حيث القوة التفسيرية.

المطلب الثالث : إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

في هذا المطلب سيتم إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة و الأخيرة من خلال إستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقق من صحتها، كما و تمثل الفرضية الأساسية التي تقوم عليها هذه الدراسة .

الفرع الأول : شروط إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

سيتم إختبار مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال التأكد من صحة أو خطأ الفرضية الرئيسية الثالثة .

أولا إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة :

H3: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتكامل العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

و من أجل إختبار هذه الفرضية نستعمل الإنحدار الخطي المتعدد، لنمذجة العلاقة على شكل المعادلة

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \epsilon$$

التالية:

- Y :المتغير التابع: **الحد من الفساد**
- X1:المتغير المستقل الأول: **تطبيق آليات الحوكمة**
- X2:المتغير المستقل الثاني : **جودة الإفصاح**
- X3 : المتغير المستقل الثالث : **التفاعل بينX1وX2يمكنك تعريفه كـ.(X3=X1×X2)**
- β0 :هو الثابت.
- β1، β2، β3: هي معاملات الانحدار المرتبطة بالمتغيرات المستقلة و التفاعل.
- ϵالخطأ.

ثانيا شروط الإنحدار الخطي المتعدد : و لإختبار الفرضية تم إستعمال الإنحدار المتعدد ، وبعد التأكد من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، إستقلالية الأخطاء العشوائية، نتأكد كذلك من الشروط الإضافية التالية:

- **عدم التعدد الخطي:(Multicollinearity)** يتم التأكد من عدم وجود إرتباط عال بين المتغيرات المستقلة ، بإستخدام اختبار معامل تضخم التباين.

- **Variance Inflation Factory) VIF**، وإختبار التباين المسموح (Tolerance) لكل المتغيرات المستقلة ،مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين القيمة 10 (10> VIF)وقيمة إختبار التباين المسموح0.1 <Tolerance ،كانت النتائج كما في الجدول الموالي:

جدول رقم(3- 43) :معامل تضخم التباينVIF و اختبار التباين المسموح

المتغير المستقل	VIF	Tolerance
آليات الحوكمة	,910	1,099
جودة الإفصاح	,903	1,108
التفاعل	,956	1,046

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يتم حساب معامل تضخم التباين على النحو التالي :

$$VIF = \frac{1}{1 - R^2} = \frac{1}{Tolerance}$$

حيث أن التسامح (Tolerance)هو ببساطة مقلوب معامل التباينVIF، فكلما إنخفض معامل VIF، كلما زادت إحتمالية عدم التعدد الخطي بين المتغيرات . إذ تشير قيمة VIF=1 إلى عدم وجود إرتباط بين المتغيرات المستقلة ، و القيم بين 1 و 5 تشير إلى إرتباط معتدل، أما القيم بين 5 و 10 تدل على ارتباط قوي بين المتغيرات و إحتمال وجود مشكلة في الإرتباط المتعدد ، في حين إذا كانت القيم أكبر من 10 فإن هناك إرتباط عالي مما يصعب تقدير معاملات الإنحدار بدقة [4]

و إنطلاقا من هذا نلاحظ من خلال الجدول رقم (3 –43) ان معامل تضخم التباينVIF لمتغير آليات الحوكمة كان 0.910 و هي قيمة أقل من 10 مما يفسر هذا عدم وجود مشكلة ملحوظة في التعدد الخطي (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، في حين أن قيمة Tolerance لهذا المتغير قدر بـ 1.099 و الذي يدل على أن جزءا كبيرا من التباين في متغير آليات الحوكمة يمكن تفسيره بشكل مستقل عن المتغيرات الأخرى في النموذج و بتالي هذا يعتبر أمرا جيدا و يعزز من موثوقية النموذج ، في المقابل كانت قيمة معامل التضخم VIF لمتغير جودة الإفضاح 0.903 و هي أيضا قيمة أقل من 10 مما يدل كذلك على عدم وجود مشكلة ملحوظة في التعدد الخطي (Multicollinearity) أما قيمة Tolerance لهذا المتغير فقد قدرت بـ 1.108 مما يفسر بأن جودة الإفصاح مستقلة نسبيا عن المتغيرات الأخرى و بتالي يعزز هذا من موثوقية تأثيرها في هذا النموذج.

و أخيرا قدرت قيمة معامل تضخم التباين VIF لـ التفاعل بـ 0.956، و هذه القيمة مرة أخرى أقل من 10 مما يدل على عدم وجود مشكلة ملحوظة في التعدد الخطي، أما فيما يخص قيمة Tolerance لهذا التفاعل فقد قدرت بـ 1.046 و يمكن تفسير هذه القيمة بأن التفاعل لا يتأثر بشدة بالمتغيرات الأخرى في النموذج مما يعزز هذا صحة التحليل.

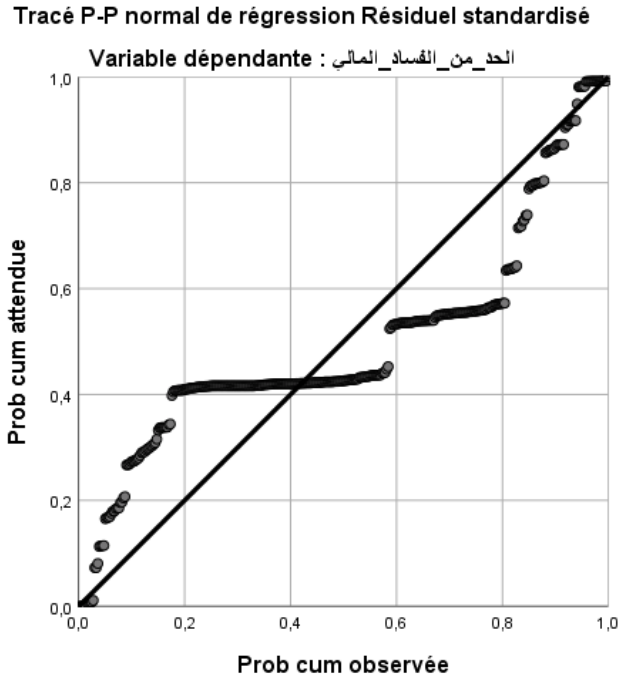
[4]Noora shrestha, « Detecting Multicollinearity in regression analysis »,american journal of mathematics and statistics, 2020, P40

و بشكل عام تشير هذه النتائج إلى أن النموذج الإحصائي المستخدم ، يعتبر موثوقا فهو لا يعاني من مشكلة التعدد الخطي و كما يعكس كذلك العلاقات المستقلة بين المتغيرات المستقلة ، و ذلك بالشكل الذي يضمن دقة التحليل و الاستنتاجات المستخلصة منه.

- **التوزيع الطبيعي للبواقي :(Normality of Residuals)**

يجب أن تتبع البواقي توزيعًا طبيعيًا. يمكن إختبار ذلك بـ**مخططQ-Q** لفحص التوزيع الطبيعي للبواقي

الشكل رقم (7-3): مخطط Q-Q

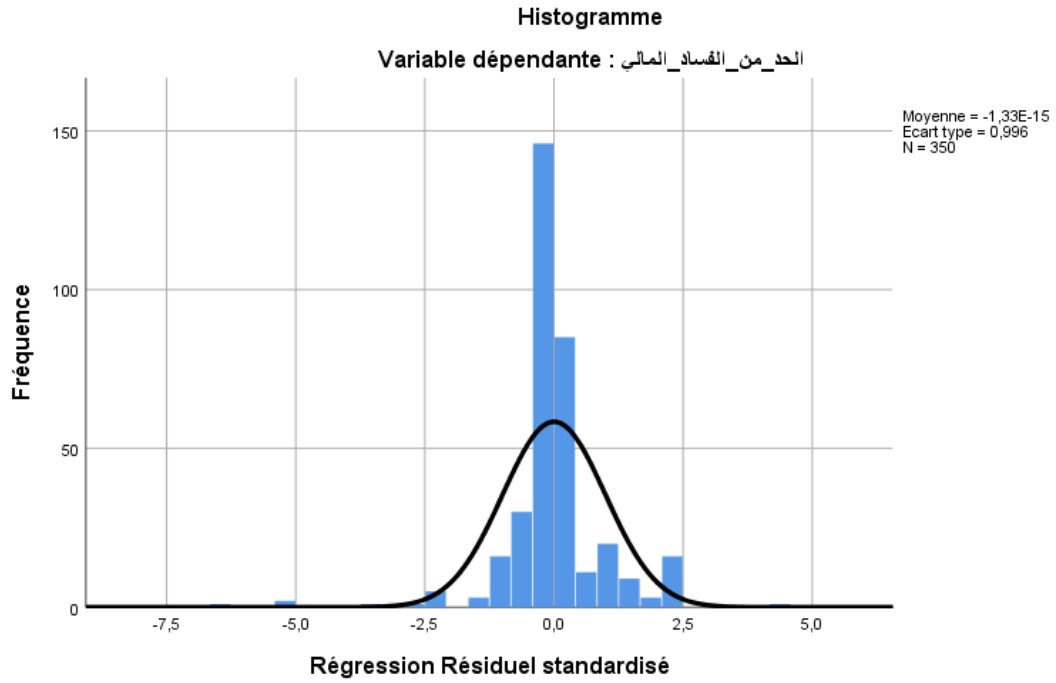


المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الشكل رقم (3 –7) أن النقاط تتمركز حول الخط القطري بشكل معقول، مما يشير إلى أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي إلى حد كبير، هناك إنحراف بسيط في الأطراف (النقاط الموجودة في بداية ونهاية المخطط)، ولكن هذا لا يشير بالضرورة إلى وجود إنتهاك كبير لشرط التوزيع الطبيعي .

ويوضح الشكل الموالي التوزيع الطبيعي للبواقي.

الشكل رقم (3 -8): التوزيع الطبيعي للبواقي



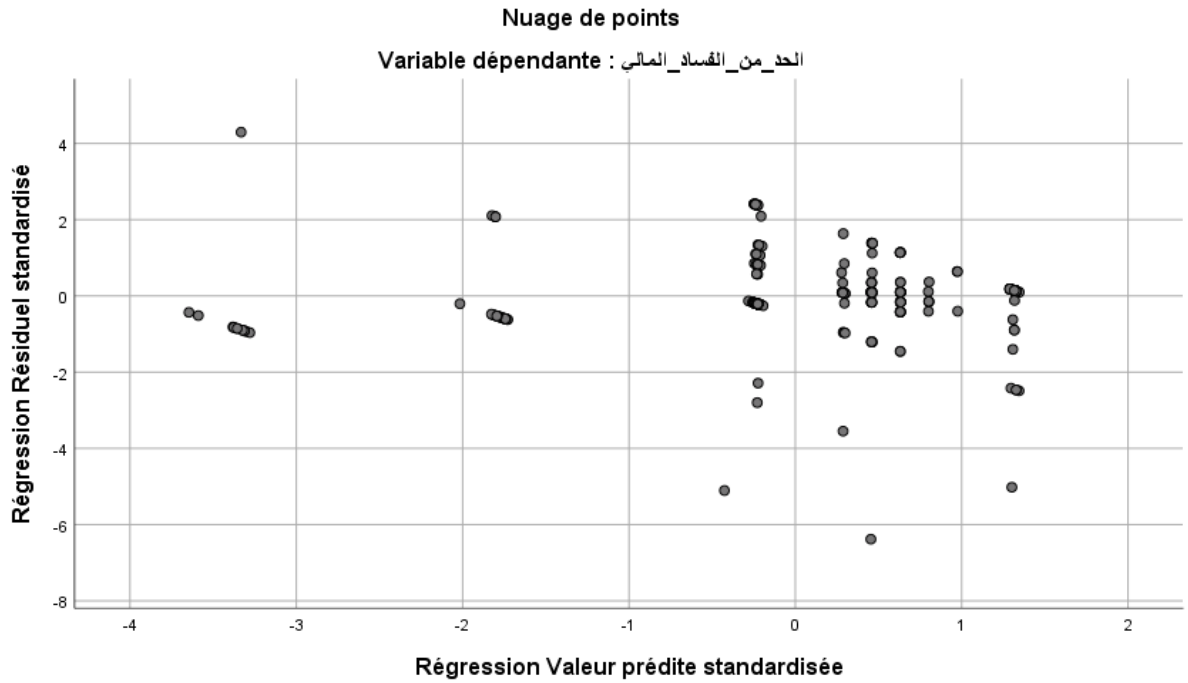
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

من خلال الشكل رقم (3-8)يتضح أنه يميل إلى التوزيع الطبيعي، مع وجود توزيع متماثل تقريبًا حول المتوسط.الأعمدة الوسطى تمثل الجزء الأكبر من البيانات، مما يشير إلى وجود تركز للبواقي بالقرب من الصفر، وهو مؤشر جيد على أن البواقي تكون موزعة بشكل طبيعي. قد تظهر للأطراف بعض الإنحرافات البسيطة، حيث يبدو أن هناك أعمدة أقل عند القيم العالية والمنخفضة للبواقي.

- **التجانس في التباين:(Homoscedasticity)**

يشير هذا الشرط إلى أن تباين البواقي يجب أن يكون ثابتًا عبر جميع القيم المتنبئ بها. يمكن التحقق من هذا الشرط باستخدام مخطط البواقي المعيارية مقابل القيم المعيارية المتنبئ بها.

الشكل رقم (9-3): مخطط البواقي المعيارية مقابل القيم المعيارية المتنبئ بها



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الشكل رقم (9-3) مخطط البواقي المعيارية مقابل القيم المعيارية المتنبئ بهاحيث يظهر توزيع النقاط بشكل عام عشوائيا حول الخط الأفقي : مما يشير إلى تحقيق نسبي لتجانس التباين، على الرغم من أن هناك بعض النقاط المتطرفة على الأطراف مما يشير إلى وجود إنحراف بسيط ، لكن التوزيع يبدو مقبولا بشكل عام مع غياب نمط واضح يشير إلى إنتهاك للعلاقة الخطية.

الفرع الثاني: إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

بعد التأكد من توافر شروط الإنحدار المتعدد يمكن إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة،من خلال الجداول التالية:

جدول رقم(44-3): نموذج الإنحدار بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig.	معامل الارتباط	معامل التحديد
الإنحدار	109,401	3	36,467	244,977	,000	,825	,680
البواقي	51,505	346	,149				
المجموع	160,906	349					

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يبين الجدول رقم (44-3) نتائج تحليل الإنحدار بين "تطبيق آليات الحوكمة " جودة الإفصاح " ، كمتغيرات مستقلة و تأثيرها على "الحد من الفساد المالي والإداري " كمتغير تابع ، حيث يُظهر معامل الإرتباط (0.825) تشير إلى وجود علاقة طردية إيجابية و قوية بين المتغيرات، و يشير معامل التحديدR^2= 0.680 إلى أن حوالي 68% من التباين في "الحد من الفساد المالي و الإداري" يمكن تفسيره من خلال التأثير الجماعي لـ" تطبيق آليات الحوكمة " و " جودة الإفصاح " و التكامل بينهما، حيث كلما كان هناك تحسن في تطبيق آليات الحوكمة و جودة الإفصاح، زادت القدرة على الحد من الفساد المالي و الإداري

قيمة F العالية جدا (244.977) و مستوى الدلالة (Sig = 0.000) تشير إلى أن النموذج الإحصائي معنوي و بدرجة عالية جدا، مما يعني أن التأثير المشترك لـ"تطبيق آليات الحوكمة" و "جودة الإفصاح " والتكامل بينهماعلى "الحد من الفساد المالي و الإداري " هو تأثير ذو دلالة إحصائية .

تفسر هذه النتائج أن هناك تأثيرا إيجابيا ملحوظا للعلاقة التكاملية لآليات الحوكمة و جودة الإفصاح على الحد من مستويات الفساد المالي و الإداري لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مما يدل هذا على التطبيق المقبول نوعا ما لآليات الحوكمة على مستوى هذه المؤسسات و مدى حرصها على تعزيز الشفافية في معلوماتها المالية، الأمر الذي يسمح بتوفير معلومات دقيقة تقلص من فرص الفساد المالي و الإداري حيث يعتمد المحتالون الفاسدون في العادة على المعلومات المضللة في ممارستهم الغير القانونية، لذا تعتبر الشفافية رادعا فعالا لهؤلاء ،فضلا عن مساهمة هذه الشفافية في تعزيز المساءلة التي تسمح بتقليل تواطؤ المسؤولين في أعمال الفساد نظرا للمحاسبة الدقيقة التي سيتعرضون لها عن أي عمل أو إجراء يقومون به.

يوضح الجدول الموالي تأثير التفاعل بين تطبيق آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي والإداري ، ومعامل معادلة الإنحدار الخطي البسيط بين المتغيرات المستقلة والتابعة .

جدول رقم (3- 45): معاملات معادلة الإنحدار المتعدد

	معاملات غير معيارية		المعاملات المعيارية	T	Sig
	B	انحراف معياري	Beta		
الثابت	,550	,235		2,343	,020
تطبيق آليات الحوكمة	,017	,057	,009	,293	,770
جودة الإفصاح	,866	,034	,818	25,551	,000
التفاعل	-,039	,058	-,021	-,661	,509

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج spss

يوضح الجدول رقم (45-3) معاملات معادلة الإنحدار لتحليل العلاقة بين تفاعل تطبيق آليات الحوكمة و جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي والإداري ،تُظهر قيم هذا الجدول بأن جودة الإفصاح لها إرتباطا إيجابيا قويا مع الحد من الفساد المالي و الإداري و بتالي فإن التحسين في جودة الإفصاح يمكن أن يكون حاسما في عمليات التقليل من فرص الفساد المالي و الإداري من خلال تعزيز الشفافية في حين كان تأثير تطبيق آليات الحوكمة ضعيفا نسبيا مما قد يدل هذا على أن تطبيق آليات الحوكمة وحده ليس كافيا لتحقيق التأثير المطلوب في الحد من ممارسات الفساد المالي و الإداري دون دعم إضافي لجودة الإفصاح .

و هذه النتائج تشير إلى أن بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تتمتع بجودة إفصاح ملحوظة و هذا ما يعكس مدى التزام هذه المؤسسات بمستويات عالية من المسؤولية و كذا بالتطبيق الجيد لمبدأ الشفافية و المساءلة، و يظهر هذا من خلال التزامها بالقواعد التنظيمية و القوانين المهنية، و كذا المعايير الأخلاقية التي من شأنها أن تزيد من مستويات الجودة في مجال معلوماتها و التي تساهم بدورها في الحد من ممارسات الفساد المالي و الإداري .

معادلة الإنحدار للحد من الفساد المالي و الإداري :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \epsilon$$

و بناءا على الجدول السابق يمكن صياغة معادلة الإنحدار بإستخدام القيم الغير معيارية لمعاملات (B) لكل متغير، فإن المعادلة كالتالي:

Y= 0.550 + 0.017(تطبيق آليات الحوكمة) + 0.866(جودة الإفصاح) - 0.039(التكامل)

تعكس هذه المعادلة أهمية الشفافية كعامل أساسي في الحد من الفساد المالي و الإداري ، و ذلك من خلال جودة الإفصاح الذي أظهر دلالة إحصائية قوية و تأثير إيجابيا أكبر نسبيا من المتغيرات الأخرى على عكس من ذلك لم يكن لتطبيق آليات الحوكمة أو التكامل بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح تأثيرا قويا أو دال إحصائيا مما يمكن تفسير هاته النتائج على أن جودة الإفصاح الممثل في دقة و شفافية المعلومات

يلعب دورا أكثرا حسما في الحد من الفساد المالي و الإداري و مكافحته مقارنة بتطبيق آليات الحوكمة ، حيث أن تطبيق هذه الآليات لوحدها أو تفاعلها مع مستوى جودة الإفصاح ليس كافيا بالشكل المطلوب والذي يمكنه من تخفيض من مستويات و نسب الفساد المالي و الإداري ببعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية .

الفرع الثالث: تحليل نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة

على الرغم من التوقعات النظرية التي فرضت أن هناك علاقة تفاعلية إيجابية بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في مكافحة ممارسات الفساد لدى المؤسسات و التقليل منه إلى أدنى المستويات ، إلا أن هذه الدراسة أظهرت من خلال نتائجها أن لهذا التفاعل و على عكس التوقعات علاقة سلبية و غير معنوية إحصائيا، و يمكننا تفسير هذه النتائج من خلال عدد من الأسباب المحتملة، أولا قد يعكس ذلك ضعف التجانس بين آليات الحوكمة و الإفصاح إذ يمكن أن تطبق كل منهما بمعزل عن أخرى دون وجود التكامل فعلي للعلاقة في الواقع المؤسسي، ثانيا يمكن أن يعود السبب إلى سيادة الطابع الشكلي في تطبيق آليات الحوكمة لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث وبالعودة لنتائج تأثير كل منهما على حدى نجد بأن تآثير آليات الحوكمة ضعيف نسبيا مقارنة بمستوى جودة الإفصاح و كما أشرنا إليه سابقا فإن هذا الضعف يمكن أن يرجع لعدة عوامل كالهشاشة في التطبيق الشامل لآليات الحوكمة نتيجة لبعض التحديات التي تقف أما التنفيذ الفعلي لها كالتكاليف العالية التي يمكن أن تتحملها هاته المؤسسات والمرتبطة بالتبني الحقيقي و الكامل لـآليات الحوكمة أو إمكانية وجود قصور في الإلتزام بها،على عكس جودة الإفصاح التي تظهر تأثيرا أكبر من آليات الحوكمة لدى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

حيث يعتبر الإفصاح في هذه الدراسة عامل أساسي و مؤثر بشكل مباشر في الكشف على الفساد المالي و الإداري فبمجرد تحسين مستويات الإفصاح فإنه يصبح من الصعب إخفاء التلاعبات و الممارسات الفاسدة ، فضلا على أن الإفصاح يعتبر شرط أساسي لدعم الحوكمة الجيدة حيث أنه بمجرد توفر معلومات دقيقة و موثوقة فإن الحوكمة تزيد فعاليتها لأن القرارات تبنى على بيانات دقيقة غير أن هذه الدراسة تظهر تأثيرا سلبيا لتطبيق آليات الحوكمة و التكامل بين آليات الحوكمة و جودة الإفصاح و ذلك نظرا لأن بعض المؤسسات تشهد نقص في الموارد و تعاني بعضها نوعا ما من مقاومة في التغيير أو غياب الإرادة القوية لدعم الإصلاحات المتعلقة بحوكمة الشركات و تطبيقها.

فضلا على أن جودة الإفصاح يمكن تحقيقها بشكل سريع من خلال التشريعات التي تلزم المؤسسات على نشر تقارير دورية تتصف بمعايير تعزز الدقة و الشفافية على عكس الحوكمة التي تتطلب وقتا طويلا في التطبيق حيث تشمل تغييرات هيكلية و ثقافية هائلة تستغرق وقتا أطول لتفعيلها و للوصول للنتائج المطلوبة.

و على ضوء هذه النتائج يتم رفض الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري عند مستوى الدلالة 5%، و بتالي جاءت هذه الدراسة بنتائج مخالفة لما توصلت إليه معظم الدراسات السابقة كدراسة (فاتح، 2018) الذي أكد أن كلاهما يلعبان دورا مهما في مكافحة الفساد المالي و الإداري و لكن بدرجات متفاوته، فهما يكملان بعضهما البعض و لايعملان بشكل مستقل، فالإفصاح يخلق جو من الشفافية الذي يكشف المخالفات في حين تعمل آليات الحوكمة من خلالها تفعيل نظم الرقابة على تنظيم العمليات التي تعمل على منع الوقوع في ممارسات الفساد المالي و الإداري، فتفوق الإفصاح ناتج عن سرعة تأثيره و

وضوح نتائجه، عكس الحوكمة التي حتى لو كان تأثير آلياتها ضعيف فإنها تعتبر جزءا مهما من منظومة مكافحة الفساد المالي و الإداري عند تطبيقها مع الإفصاح.

خلاصة الفصل :

هدفت الدراسة الميدانية إلى تقييم مدى تطبيق آليات الحوكمة و إلتزام بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بها من جهة ، و كذا دراسة علاقتها بمستويات جودة الإفصاح من جهة أخرى و تحليل التكامل من خلال تقصي دور هذه العلاقة في مكافحة الفساد المالي و الإداري على صعيد هاته المؤسسات ، و لتحقيق هذه الأهداف جملة ، تم تصميم إستبانة شامل تتكون من ثلاث أقسام رئيسية تسعى إلى معالجة الإشكالية المطروحة و إختبار صحة أوخطأ الفرضيات.

تم توزيع الإستبانة على مجموعة واسعة من الخبراء و المختصين في المحاسبة و التدقيق، بما في ذلك المحاسبين و المدققين الداخليين و الخارجين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر ، و إضافة إلى ذلك المديرين الماليين لضمان جمع معلومات موثوقة و دقيقة تعكس الواقع الفعلي و الحقيقي لبعض المؤسسات في الإقتصاد الجزائري.

بعد جمع البيانات و معالجتها من خلال إستخدام أدوات إحصائية متقدمة بواسطة البرنامج الإحصائي SPSSحيث تم فرز البيانات المسترجعة و تبويبها و تحليلها إحصائيا من أجل إتمام إجراء إختبار صحة أو خطأ الفرضيات و تقديم إجابات مدعومة بالأدلة اللازمة على أسئلة الدراسة .

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة متنوعة من النتائج أهما :

- هناك علاقة إيجابية ضعيفة إلى متوسطة بين تطبيق آليات الحوكمة و مستويات جودة الإفصاح
- هناك علاقة إيجابية ضعيفة إلى متوسطة بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الإداري
- هناك علاقة إيجابية قوية بين مستويات جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري
- هناك علاقة سلبية، للتكامل بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري

تعكس هذه النتائج وجود بعض التحديات في التطبيق الشامل و الفعلي لآليات الحوكمة أو الإلتزام بها على مستوى بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و كذا أهمية الشفافية فيها كعامل رئيسي في مكافحة الفساد المالي و الإداري.

خـــاتمة عامة

حاولنا من خلال درستنا لموضوع " العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري دراسة حالة بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية "، البحث في العلاقة التكاملية لتطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح، و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري لدى عينة من المؤسسات في الإقتصاد الجزائري، و ذلك من خلال معالجة الإشكالية التي تتمحور حول مدى مساهمة إرتباط آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي والإداري ببعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، فقد هدفت هذه الدراسة إلى تقصي مدى تطبيق بعض المؤسسات في الإقتصاد الجزائري لآليات الحوكمة و مدى إلتزامها بمستويات عالية من الشفافية و الإفصاح في معلوماتها المالية و دور كل هذا على تخفيض من مستويات الفساد المالي و الإداري بها.

و لتحقيق أهداف الدراسة و الإلمام بكافة جوانب البحث، و الإجابة على الإشكالية المطروحة و إختبار صحة أو خطأ الفرضيات ، قمنا بتناول هذا الموضوع عبر جانبين متكاملين نظري و تطبيقي، حيث تم في الجانب النظري إستعراض مختلف الأدبيات السابقة عن الموضوع و كذلك الإعتماد على تلك المرجعيات المتعلقة بمفاهيم الإفصاح و جودته و كذا الحوكمة و آلياتها، و مدى تأثيرهما على التقليل من مستويات الفساد المالي و الإداري بالمؤسسات و مكافتحه، و قد مكننا هذا الإطار من تقديم رؤية شاملة و دقيقة حول المرتكزات النظرية التي تدعم العلاقة بين هاته المتغيرات و التي تساهم كذلك في تحديد أهم الفرص و التحديات التي قد تواجه التطبيق و الإلتزام بآليات الحوكمة و تحسين مستويات الشفافية و الإفصاح لدى المؤسسات الإقتصادية، مما يسمح هذا ببناء أساس فعال لفهم أعمق لموضوعنا البحثي.

إن أهم ما توصلنا إليه من خلال هذا الجانب هو أن الرقابة تعتبر جزء أساسيا من منظومة الحوكمة حيث تعمل آلياتها المختلفة بشكل متناسق في تفعيل أنظمة الرقابة داخل المؤسسات، فقد تم تنفيذ عدة إصلاحات تشريعية مؤخرا تهدف إلى تحسين فعالية آليات الحوكمة الداخلية و الخارجية و هذه الإصلاحات شملت التصميم الدقيق لهياكل هاته الآليات بما فيها الميزات الأساسية المكونة لها كإستقلالية الأعضاء و الخبرات و المعرفة المالية لهم، التي يضمن وجودها التخفيف من مشاكل الوكالة و عدم تناسق المعلومات و التي تزيد من شفافية هاته المعلومات و جودة الإفصاح بشكل عام.

فالحوكمة الفعالة تستند على أسس ثابتة و المتمثلة في الشفافية و المساءلة، و بتالي جودة الإفصاح ماهي إلا أداة تنفيذية تبرز مدى الإلتزام بهذه الأسس، فالدور الرقابي التي تؤديه آليات الحوكمة و بشكل متناسق تسمح بتحسين الأنظمة الداخلية للمؤسسة على المدى الطويل مما يؤثر هذا على موثوقية المعلومات التي تنتقل عبر هاته الأنظمة و شفافيتها مستقبلا و التي تعتبر مرجعا رئيسيا للعديد من القرارات المصيرية المتعلقة بمختلف الأطراف الداخلية و الخارجية ، و التي تعزز من قراراتهم الصائبة و بتالي من مصداقية المؤسسات و كذا إستدامتها .

فالإفصاح العالي الجودة يعتبر عامل أساسي في هذه الإستدامة، لأن أغلب القرارات الإستراتجية تستند على المعلومات الدقيقة المتنقلة عبر أنظمة المؤسسة و التي تعكس الصورة الفعلية لها، لذا فإن موثوقية هذه المعلومات و جودتها تعتبر عامل حاسم في عملية تحسين مواطن الضعف بالمؤسسة و أنظمتها بشكل عام، بما فيها تجوزات الفساد المالي و الإداري،فعندما تكون المعلومات المتاحة شفافة و دقيقة ، فإن فرص إرتكاب ممارسات الفساد المالي و الإداري في ظلها تصبح صعبة المنال لممارسيها.

حيث تسمح عملية تعزيز الإفصاح عالي الجودة بتوفير المعلومات الضرورية التي تساهم في تفعيل الرقابة و المساءلة الجيدة ،من خلال كفاءة آليات الحوكمة التي تضمن فعالية الرقابة و المساءلة كعمليات

المراجعة التي تتم على مستوى المؤسسات بشكل دوري ، إضافة إلى القوانين التشريعية التي تلتزم بها هاته المؤسسات و التي لها دور كبير في تهيئة محيط رقابي بإمتياز فهذه الآليات و غيرها لها دور فاعل في مجملها على فرض رقابة ذات كفاءة عالية، خاصة في إطار وجود جودة عالية للإفصاح ، ففي ظل شفافية المعلومات يمكن لأصحاب المصالح التحقق من توفر الحماية الكاملة لمصالحهم بالمؤسسة ، وكذا ضمان الرقابة عليها بإحترافية عالية من خلال كفاءة المساءلة ، حيث يتحمل المدراء المسؤولية الكاملة عن قراراتهم و بتالي فهم معرضون للمساءلة التامة مما يجعلهم أكثرا حرصا و مسؤولية فيما يخص معاملات المؤسسة و إدارتها.

و بتالي فإن لهذا العنصران علاقة تكاملية فريدة حيث يعمل الإفصاح العالي الجودة على إظهار الحقائق الفعلية للعمليات،و في ظل هذه الحالة و مع وجود آليات حوكمة قوية و أكثر صرامة يتم معالجة جميع ثغرات أنظمة المؤسسة و مشاكلها بكفاءة عالية بما فيها مشاكل الوكالة و عدم تناسق المعلومات و كذا التلاعب و المحاباة و غيرها من المشاكل المتعلقة بممارسات الفساد المالي و الإداري ، فهذه العلاقة تعزز الحماية الكاملة ضد أي تصرف غير أخلاقي و عملي و تمنع العاملين بالمؤسسة من إستغلال أي ضعف في الأنظمة و الإلتفاف حولها لتحقيق مصالحهم الشخصية، فالإفصاح يتيح المعلومات اللازمة و الدقيقة للرقابة و المساءلة ، في حين توفر منظومة الحوكمة آليات تضمن تنفيذ هذه الرقابة بكفاءة عالية مما يسمح بخلق بيئة نزيهة و مناخ شفاف و عادل،و بتالي التقليل من فرص إرتكاب الفساد المالي و الإداري، حيث تشكل هذه التوليفة أساس قوي لبناء مناعة مؤسسية ضد أي ممارسات غير قانونية.

أما الجانب التطبيقي من دراستنا فقد كان عبارة عن إسقاط لواقع تطبيق آليات الحوكمة و علاقتها بمستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري بالإقتصاد الجزائري، و ذلك من خلال دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حيث قمنا بتقسيم هذا الجانب إلى ثلاث مباحث تطرقنا من خلالها إلى منهجية البحث و إستراتجية الدراسة، تحليل البيانات و عرض النتائج و كذا إختبار فرضيات الدراسة و مناقشة النتائج.

و لتحقيق أهداف الدراسة المرجوة قمنا بالإعتماد على إستمارة إستبيان و هي الأداة الأكثر إعتمادا بين عامة الباحثين، حيث من خلالها قمنا بتضمين عبارات واضحة و دقيقة تعبر عن أهداف الدراسة، فقد قسمنا هذا الإستبيان إلى ثلاث أقسام يمثل القسمين الأولين منه المتغيرات المستقلة الممثلة في كل من "آليات الحوكمة" و "جودة الإفصاح "في حين يمثل القسم الأخير المتغير التابع و الممثل بـ" الحد من الفساد المالي و الإداري"، و تم عرض هذا الإستبيان على مجموعة واسعة من المحاسبين و المدراء الماليين و المدققين الداخليين العاملين ببعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، و كذا بعض محافظي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة بالجزائر.

و بعد جمع البيانات من عينة الدراسة و إتمام عملية الفرز و التبويب قمنا بتحليل هاته البيانات بالإستعانة بالبرنامج الإحصائي المعروف Spss، الذي يوفر أدوات إحصائية تساعد على تحليل البيانات و إختبار صحة أو خطأ الفرضيات و إستخلاص نتائج أكثر دقة و موثوقية، لتثمر في نهاية المطاف درستنا على مجموعة من النتائج و التي يمكن ذكرها في التالي:

نتائج إختبار فرضيات الدراسة : في ضوء تحليل البيانات الإحصائية و إختبار صحة الفرضيات، توصلت الدراسة إلى مايلي :

نتائج الفرضية الرئيسية الأولى :

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الأولى :

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد مجلس الادارة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد لجنة التدقيق و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الداخلي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد التدقيق الخارجي و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد الإستحواذ و الإندماج و المنافسة و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد القوانين و اللوائح و مستوى جودة الإفصاح في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

نتائج الفرضية الرئيسية الثانية :

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

نتائج الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية الثانية :

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد مجلس الإدارة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد لجنة التدقيق في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التدقيق الخارجي في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد الاستحواذ و الإندماج و المنافسة في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد القوانين و اللوائح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة

- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتكامل العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري في بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 5 %

نتائج الدراسة :

- هناك إرتباط ضعيف إلى متوسط بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية .
- هناك معيقات تحول دون إلتزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بالتطبيق الفعلي و الكامل لآليات الحوكمة في هياكلها الداخلية.
- غياب نشاط التدقيق الداخلي في جل المؤسسات و غياب مقومات إستقلاليته في بعض المؤسسات التي يتواجد بها.
- هناك إتفاق تام بين أفراد العينة على أن كل من التدقيق الخارجي و القوانين و التشريعات تعتبر آليات ذو تأثير كبير و عالي على أنظمة الرقابة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية .
- تتمتع لجان التدقيق و مجالس الإدارة بأداء مقبول على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية
- هناك إرتباط ضعيف إلى متوسط بين تطبيق آليات الحوكمة و الحد من الفساد المالي و الاداري بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- هناك إرتباط قوي بين مستويات جودة الإفصاح و الحد من الفساد المالي و الإداري بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.
- هناك إرتباط سلبي للتكامل بين تطبيق آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية .
- يتم التعامل في بعض المؤسسات مع آليات الحوكمة بطريقة جزئية أو شكلية.
- نقص الخبرات و الكفاءات الضرورية في مجال الإمتثال و الحوكمة.

إقتراحات الدراسة :

من أهم الإقتراحات التي يمكننا تقديمها في هذا المجال لصناع القرار في بيئة العمل الجزائرية هي :

- تشجيع المؤسسات على إشراك المدققين الداخليين في عملية تحسين الأداء من خلال تفعيل الدور الإستشاري لهم لدعم القرار الإستراتيجي و عدم إعتمادهم فقط في عمليات الرقابة
- ضرورة دعم إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي من خلال ربط هذه الوظيفة مباشرة بمجلس الإدارة أو لجان التدقيق.
- ضرورة الإستفادة من تقنيات الذكاء الإصطناعي و إعتمادها في عمليات المراجعة و تحليل البيانات و كذا مراقبة العمليات بكفاءة عالية .
- ضرورة إدراج متطلبات التدقيق الداخلي الحديث في عمليات اختيار و توظيف المدقيقن الداخليين بالمؤسسة كمهارات تحليل البيانات و التفكير النقدي .

- تنظيم ورشات عمل و دورات تدريبية للموظفين لتوعيتهم حول أهمية الإلتزام باللوائح و القيم الأخلاقية، و ضرورة تعزيز آليات سرية للإبلاغ عن المخالفين و حماية المبلغين.
- تنظيم ورشات عمل و دورات تدريبية للمدراء حول أهمية الالتزام بمعايير الحوكمة و كيفية تطبيقها .
- ضرورة تحديث و تطوير القوانين المتعلقة بالحوكمة بالجزائر لترقى لمستوى المعايير الدولية مما يضمن تبني قوانين أكثر صرامة تساهم في نشر ثقافة الشفافية و المساءلة بالمؤسسات .
- ضرورة توفير برامج تأهلية و تدريبية للموظفين في أقسام التدقيق الداخلي لتعزيز مهاراتهم في تقديم الإستشارات و التحليل الاستراتجي و كذا طرق التعامل مع التقنيات الرقمية الحديثة في المجال مع ضمان استدامة هاته البرامج .
- سن تشريعات تلزم المؤسسات الكبرى على تقديم تقارير دورية على أنشطة التدقيق الداخلي بها ، كإجراء معتمد لضمان تحسين شفافية و فعالية نشاط التدقيق الداخلي بها.
- توعية المؤسسات بأهمية التطبيق الفعلي لآليات الحوكمة و الإعتماد عليها لضمان المزيد من الشفافية و الإفصاح و عدم إعتبارها فقط مجرد مطلبا قانونيا تلتزم به المؤسسات.
- ضرورة منح إستقلالية أكبر للجان التدقيق على مستوى المؤسسات من أجل ضمان فعالية المراجعة و الرقابة الداخلية .
- ضرورة تعزيز القيم و المبادئ الأخلاقية بين الأفراد داخل المؤسسات من أجل بناء بيئة عمل تتميز بثقافة أخلاقية ضد أي ممارسات غير قانونية .
- تعين أعضاء مجلس إدارة مستقلين و ربط نظام مكافآت المديرين بأداء المؤسسات و نتائجها.
- على الهيئات التنظيمية تسليط الضوء أكثر على العناصر التي تدفع بالشركات الجزائرية إلى تعزيز بروتوكولات الإفصاح و الحوكمة، لتقليل من جميع أشكال الفساد و الحد منه، و الدفع بالمزيد من الجهود نحوى ترسيخ السلوك الأخلاقي.

آفاق الدراسة :

- تأثير الضغط الإعلامي على هيكل حوكمة الشركات و جودة الإفصاح
- تأثير تقنية "blockchain " على جودة التقارير المالية .
- تأثير خبرة المدراء في مجال تكنولوجيا المعلومات على إنتهاك أمن البيانات المفصح عنها
- خبرة لجان التدقيق في مجال تكنولوجيا المعلومات و أثرها في الكشف عن مخاطر الأمن السيبراني.

قائـمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا المراجع باللغة العربية :

مؤلفات :

1. ابراهيم سيد أحمد، " حوكمة الشركات و مسئولية الشركات عبر الوطنية و غسيل الأموال" الطبعة الاولى، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر،2010، ص 187
2. اسماعيل محمود عبد الرحمن،"الافصاح المالي و اهميته و اثره في الاعمال التجارية العربية"،الطبعة الاولى،مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر،2014، ص30
3. امين السيد أحمد لطفي، " اعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، بدون طبعة، الدار الجامعية للطباعة و النشر ، الاسكندرية، مصر، 2008، ص ص: 43-46
4. أمين السيد أحمد لطفي،" المراجعة و حوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية،الاسكندرية، مصر، 2010،ص135.
5. جمعة هوام، "كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق اخر التعديلات"، الجزء الأول،بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 2022، ص22
6. حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام و اخرون، "أصول المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى،الجزء الأول، دار المسيرة للنشر و التوزيع،عمان،الاردن،1998، ص ص: 28-29
7. حمزة حسن خضر الطائي، مازن ليلو راضي، "الفساد الاداري في الوظيفة العامة"، الطبعة الاولى، مركز الكتاب الاكاديمي، عمان، الاردن،2015، ص 20
8. خالد الراوي، يوسف سعادة، "التحليل المالي للقوائم المالية و الافصاح المالي المحاسبي"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2000، ص39
9. سالم بن سلام بن حميد الفليتي،" حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان"، بدون طبعة، دار أسامة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2011، ص 24.
10. سالم صلال الحسناوي، " الإدارة المالية الحديثة"، طبعة1، دار الرضوان للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2018 ص ص: 15-16.
11. سفير محمد، بوبكر مصطفى،" حوكمة الشركات"، بدون طبعة، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر،2018، ص139
12. صلاح الدين حسن السيسي، " الاقتصاد العالمي و الازمات الاقتصادية الاسباب التداعيات و سبل المواجهة، بدون طبعة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2014، ص68
13. طارق عبد العال حماد،" الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية "الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية،مصر،2010، ص63،45
14. طارق عبد العال حماد،"حوكمة الشركات(المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"،بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر،2005،ص3
15. عبد الله بن ناصر ال غصاب، "منهج الشريعة الاسلامية في حماية المجتمع من الفساد المالي و الاداري- دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية"، الطبعة الاولى، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، الرياض، المملكة العربية السعودية،2011، ص34
16. عبد المجيد قدي،" دراسات في علم الضرائب"، الطبعة الاولى، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص 216
17. عبد الناصر محمد سيد درويش، " مبادئ المحاسبة المالية (2) التسويات الجردية و الافصاح المحاسبي" الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،2010، ص333
18. عز عبد الفتاح،" مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS"،بدون طبعة، خوارزم للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص541.

19. علاء فرحان طالب، علي الحسين حميدي العامري،"استراتجية محاربة الفساد الاداري و المالي- مدخل تكاملي" بدون طبعة، دارالايام للنشر و التوزيع، عمان، الاردن،2016، ص14
20. فؤاد السيد المليجي، ناصر نور الدين، محمد راشد،"معايير المحاسبة المالية (الأساس النظري و التطبيق المحاسبي)"بدون طبعة، دار التعليم الجامعي،الاسكندرية،2015،ص20
21. كايد كريم الركيبات، " الفساد الاداري و المالي مفهومه اثاره و طرق قياسه و جهود مكافحته، بدون طبعة، دار الايام للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2015، ص ص: 23-24
22. كينيث أ- كيم ، جون نوفسنجر و اخرون ، "حوكمة الشركات الاطراف الراصدة و المشاركة "، تعريب و مراجعة محمد عبد الفتاح العشماوي، غريب جبر غنام،بدون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2010 ص35
23. لزهد عابد،" حوكمة الشركات"، الطبعة الاولى، الفا للنشر، عمان، الاردن، 2022، ص 25
24. مجموعة خبراء،" الحوكمة و الاصلاح المالي و الاداري"، بدون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، مصر، 2009، ص8 https://www.noor-book.com/
25. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، "معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية و العملية -"،بدون الطبعة، دار وائل للنشر،عمان الاردن، 2008، ص6
26. محمد الشريف بن زواي،" حوكمة الشركات و الهندسة المالية"، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2016، ص53
27. محمد حلمي الجيلاني، " الحوكمة في الشركات"، الطبعة الأولى، دار الاعصار العلمي للنشر و التوزيع،عمان،الاردن، 2015، ص30
28. محمد سعيد الرملاوي،" أحكام الفساد المالي و الاداري في الفقه الجنائي الإسلامي"،الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر،2012، ص15
29. محمد عمر باطويح، اماني بورسلي ، تركي الشمري، مركز عمان لحوكمة الشركات،" حوكمة الشركات"، بدون طبعة،إصدار اتحاد الشركات الاستثمارية،الكويت،2011، ص74
30. محمد مطر- "التأصيل الظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس و العرض و الافصاح"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2004، ص 337
31. محمود محمد معابرة، الفساد الاداري و علاجه في الشريعة الاسلامية- دراسة مقارنة بالقانون الاداري، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2011، ص ص 101-103
32. مروة أحمد، محمود ابوعرا و أخرون،"الازمة المالية العالمية و الافاق المستقبلية التحديات التي تواجه منظمات الاعمال المعاصرة"، الجزء الثاني، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشرو التوزيع،عمان، الاردن،2011، ص ص: 376-378
33. وجدي حامد حجازي، " تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية"، بدون طبعة، دارالتعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر،2011،ص14
34. وسام نعمت ابراهيم السعدي، "اليات المجتمع الدولي في مكافحة الفساد دراسة في اليات نتفيذ اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد"، الطبعة الاولى، المركز العربي للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2020، ص 25
35. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، "المحاسبة المالية القياس و التقويم و الإفصاح المحاسبي" بدون طبعة، الدار الجامعية،الاسكندرية، مصر،1992،ص35
36. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، الطبعة الثانية،دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية،مصر،2004،ص ص: 131-132
37. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، "دراسة متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2012، ص 35
38. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، سمير كامل محمد،"المحاسبة المالية، المدخل النظري- قياس و تقييم الاصول قصيرة الاجل"، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، ص33
39. وليد الحيالي "نظرية المحاسبة "، بدون طبعة، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2008، ص 3
40. الياس ناصيف، " موسوعة الشركات التجارية الجزء العاشر: الشركة المغفلة- مجلس الادارة-"،الطبعة الأولى، توزيع مكتبة الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان،2008،ص11 .

الأطروحات و الرسائل الجامعية :

1. أشرف درويش أبوموسى،"حوكمة الشركات و أثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستيرفي المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة،2008 ص 16
2. أمينة فداوي، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر-SBF250-"، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية،محاسبة و التسويق في المؤسسة،قسم العلوم المالية،كلية العلومة الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014،ص 68
3. بكيحل عبد القادر،"النظام المحاسبي المالي و مدى تأثيره في دعم الشفافية و الافصاح ببورصة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية و محاسبة، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016، ص118
4. بلهادي عبد القادر،" اثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات"،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: اقتصاد منظمات، قسم علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، 2018 ص60
5. بن زاف لبنى، " دور الافصاح المحاسبي في نحسين المعلومة المحاسبية –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص43
6. حمزة زكرياء محي الدين، " اليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية"،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المالية و المحاسبة، قسم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020، ص ص 102-103
7. خيرة الداوي،" دور حوكمة الشركات في تحقيق كفاءة الأسواق المالية- دراسة قياسية لعينة من الشركات المدرجة في سوق عمان لأوراق المالية خلال الفترة 2007-2016"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية الاسواق، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص31.
8. دادة دليلة، "الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري-2010-"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و جباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2013، ص 64
9. رولا كاسر لايقة،" القياس و الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهما في ترشيد قرارات الاستثمار(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة المصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص ص: 56-57
10. ريمة شيبوب، " مقاربة تقييمية لمستوى تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة ببعض الأسواق المالية العربية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة برج بوعريريج، 2021، ص 40
11. سالم ادم بشر سالم، "مسئولية مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم)" ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية للدراسات العليا، جامعة أم درمان الاسلامية،2011،ص68
12. سليم بن رحمون، "أثر الافصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2018، ص127
13. سميحة بوحفص، "أثر خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2017، ص136

14. صالحي بوعلام، "دور و أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات و ادارة المخاطر و انعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة و قيمتها"، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2018،ص84
15. صالحي محمد يزيد، "اثر التدقيق الداخلي كالية للحوكمة على رفع نتافسية المؤسسة دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010"، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2016، ص90
16. طحاح فضيلة، " اليات تحقيق متطلبات الافصاح المحاسبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل تبني المعيار الدولي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة IFRS for SEMs (دراسة ميدانية)"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في محاسبة ومالية، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2022، ص 125
17. العابدي دلال، " حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية "، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016،ص 21
18. عبد الله أنور حسن محمد، "أثر خصائص مجلس الادارة على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية و المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2021،ص 23
19. عزيز لوجاني،" دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في: محاسبة،قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر، بسكرة 2019،ص 122.
20. عمر عيسى فلاح المناصير،" أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل"، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الاردن، 2013،ص 24
21. غروي خالد، " دراسة دور لجان المراجعة في تحسين الأداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية- "، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2021،ص31
22. قطاف عقبة، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة جالة : شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر "، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019،ص 6
23. ماجد اسماعيل ابو حمام،" اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة،الجامعة الاسلامية، غزة،2009، ص36.
24. محمد البشير بن عمر، "دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة- دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008- 2013)"، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017،ص18
25. محمد نواف حمدان عابد،" دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير العلوم في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المصرفية، القاهرة، مصر، 2006، ص 90
26. محمود رمزي ادريس، "تقييم التزام المصارف الاسلامية العاملة في سورية بمتطلبات العرض و الافصاح في قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبة الاسلامي رقم(1)- دراسة تطبيقية-"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا،2015، ص 57

27. معتز برهان جميل العكر، "أثر مستوى الافصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الازمة المالية في القطاع المصرفي الأردني"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2009، ص21
28. نورة محمدي، " اثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015)"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في دراسات اقتصادية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ة العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018، ص 22
29. نوي فطيمة الزهرة، " أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية" أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 38
30. وليد وائل أحمد عبد القادر،" أثر خصائص مجلس الادارة في ممارسات المحاسبة الابداعية(دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة جرش، الأردن،2022، ص 40

المقالات :

1. أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، " مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، المجلد2، العدد 1، 2015، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ص20
2. ادم حديدي، " دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية-" مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 7، العدد1، 2016، جامعة زيان عاشور، جلفة، ص4
3. بلبركاني أم خليفة، "آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية " مجلة التنظيم و العمل، المجلد 3، العدد 1،2014، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، ص 52
4. أشرف سالم عبد الكافي، شهاوي سالم أبو خطوة،" دور الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- دراسة حالة شركة رأس الانوف لتصنيع النفط و الغاز"، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 3، 2023، كلية الاقتصاد جامعة سرت، ليبيا، ص ص: 282-283
5. اكسوم عيلام رشيدة، اقلولي أولد رابح صافية، "عن دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد و مكافحته في مواجهة الفساد و الحد منه في القانون الجزائري"، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، المجلد16، العدد 04، 2021، جامعة مولود معمري ، تيزي وزو، ص ص 23-24
6. أمال بن صويلح، " اليات مكافحة الفساد الاداري و المالي بالجزائر في ظل الاصلاحات الجديدة " مجلة العلوم الانسانية، المجلد 32، العدد1، 2021،جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص265
7. أمجد حسن عبد الرحمن محمد، "دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق اليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير و المعلومات المالية و امكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الاوراق المالية – دراسة ميدانية-"، الفكر المحاسبي، المجلد 28، العدد 3،2019، كلية التجارة، القاهرة، ص 359.
8. اميرة بوباطة، مصطفى بودرامة،" دور لجان التدقيق في تعزيز التدقيق الداخلي لتفعيل و إرساء متطلبات حوكمة الشركات"، مجلة انارة للدراسات الاقتصادية، الادارية و المحاسبية، المجلد2، العدد1، 2021، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص57
9. اوصيف لخضر ، فرحات عباس " دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة" مجلة أبحاث اقتصادية و ادارية،المجلد12، العدد الرابع و العشرون،2018، جامعة خيضر، بسكرة، ص 409
10. أيمن تريرات ، عمار شلابي، "أثر تطبيق اليات حوكمة الشركات على ممارسات التحفظ المحاسبي في القوائم المالية"، مجلة أرصاد للدرسات الاقتصادية و الادارية، مجلد 5، العدد 1، 2022، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، ص 5
11. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، "حوكمة الشركات و دورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة " مجلة رماح للبحوث و الدراسات، المجلد، العدد 14، 2014، الأردن، ص 12

12. بثينة عبد الله عبد الغني ناصر ال عبد الغني، " ركائز حوكمة الوقف و أثرها على جودة الاستثمارات الوقفية"، المجلة العربية للادارة، المجلد 42، العدد3، 2022، المنظمة العربية للتنمية الادارية،جامعة الدول العربية ص29
13. بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علية ، "دور الافصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية و أثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية"، مجلة البحوث و الدراسات التجارية، مجلد1، العدد1، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص ص: 58-59
14. البشير زبيدي، يحيى سعيدي،" جودة التقارير المالية و دورها في تقييم الأداء المالي(دراسة حالة مجمع صيدال)"، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 9، العدد 2، 2016،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي ص90
15. بكيحل عبد القادر،" أهمية النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 08، العدد01، 2020،جامعة أحمد دراية، ص 204
16. بلال نصيرة، صالح حميداتو، طيب قويدر،" دور اليات حوكمة الشركات في ممارسة التحفظ المحاسبي – دراسة تطبيقية ببعض الشركات المسعرة في البورصة بالجزائر-"، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 14، العدد 01، 2021،جامعة محمد بوضياف، مسيلة، ص 608
17. بن حمين بوجمعة، عبد القادر بحيح، " تأثير مبادئ حوكمة الشركات في تحقيق الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية دراسة ميدانية على عينة من البنوك التجارية بولاية بشار"، مجلة المالية & الاسواق، المجلد 7، العدد 3، 2020،جامعة ابن باديس، مستغانم، ص359
18. بن علي أمال، مسعودي زكرياء،" البعد الاستراتيجي للحوكمة الرشيدة المطبقة في الشركات العائلية"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 12، العدد01، 2023، جامعة تمنراست، ص 116
19. بن عواق شرف الدين أمين، "تطبيقات حوكمة الشركات و دورها في محاربة الفساد المالي و الاداري- تجارب دولية رائدة- "مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد3 ، العدد3، 2015،جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، ص 147
20. بودربالة محمود السعيد، حروشي جلول،" دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية: دراسة ميدانية"،مجلة النمو الاقتصادي و المقاولاتية(JEGE)"، المجلد4، العدد7، 2021،جامعة ادرار، ص 39
21. بورويسة سعاد، "اليات مكافحة الاحتيال الوظيفي- دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات"، مجلة المعيار، المجلد 24، العدد 50، 2020، جامعة تيسمسيلت، ص604
22. بوزيدي خليل، شنوفي نورالدين،" حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الجزائرية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد 3، 2019، جامعة بشار، ص 493
23. بوشامي عبد القادر، سريدي أحمد، تشيكوا عبد القادر،" نماذج حوكمة الشركات في العالم(دراسة تجارب دولية)"، مجلة البحوث الاقتصادية المقدمة،المجلد7، العدد2، 2022،جامعة الوادي،ص594
24. بوعزيز رضا، بن موسى كمال، " الافصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مجلة اقتصاد المال و الاعمال، المجلد 7، العدد1، 2022، جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي، ص103
25. بوفاتح بلقاسم، لعروس لخضر،" دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات"،مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد1، العدد2، 2017،المركز الجامعي بأفلو، ص 47
26. بومصباح صافية، بلعجوز الحسين،" العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و الاداء المالي للمؤسسات دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريرج "، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد3، العدد1، 2018، جامعة محمد بوضياف، مسيلة،ص279
27. بوهدة محمد، زرقاطة مريم و أخرون " حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية و سبل ارسائها في بيئة الاعمال الجزائرية" ، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 10، العدد 02، 2020،جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، ص417
28. التائب الزروق التائب عبد المجيد، مروة الغناي محمد ابودربالة،" نظام المعلومات المحاسبية و أثره على جودة البيانات و المعلومات المحاسبية دراسة حالة –جامعة سرت-"، مجلة الدراسات الاقتصادية، مجلد 6، العدد1، 2023، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا، ص 23
29. تحريشي جمانة،" حوكمة الشركات... المفهوم و المبادئ"مجلة البدر، المجلد4، العدد6، 2012،جامعة بشار، ص 126

30. توفيق فرحات، رشيد مسعودي، "النظام القانوني لرئيس مجلس ادارة شركة المساهمة"، دائرة البحوث و الدراسات القانونية و السياسية، المجلد 6، العدد2، 2022، المركز الجامعي عبد الله مرسلي، تيبازة، ص280
31. جعفر هني، " حوكمة الشركات الوقفية العائلية بين النظرية و التطبيق"، مجلة المالية و حوكمة الشركات، المجلد 3، العدد 1، 2019، جامعة العربي بن مهيدي ، ام البواقي،ص 80
32. جميلة خرخاش، بلعجوز حسين، " دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات لدى البنوك التجارية الجزائرية"، دراسات اقتصادية، المجلد 9، العدد 3، 2015، جامعة زيان عشور، الجلفة، ص219
33. حسام الدين غضبان، " مساهمة ركائز حوكمة الشركات في خلق القيمة للمؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة المؤسسة العمومية لأشغال الطباعة باتنة- الجزائر-"، مجلة الحقيقة، المجلد12 ، العدد 3، 2013،جامعة أدرار،ص161
34. حسياني عبد الحميد، صلاح حواس،" أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 6، العدد1، 2013، جامعة الوادي،ص232
35. حكيم شبوطي، براهيم علي عباس، "مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد2، العدد1، 2018، جامعة تيسمسيلت، ص219
36. حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد،" تجارب الدول في ارساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي و الاداري: قراءة تحليلية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية،مجلد 5، العدد1، 2018،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص98
37. حمزة بوسنة، " أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة اضافية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد6، العدد 2، 2020، جامعة بشار،ص735
38. حواس صلاح، حسياني عبد الحميد،" لجان المراجعة و تطورها في ظل القوانين و التقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي و المحلي"، مجلة علوم الاقتصاد و التسييرو التجارة، المجلد 3، العدد28، 2013، جامعة الجزائر3،ص221
39. خالد ليتيم، عبد الحفيظ مسكين،" الاثار الاقتصادية للفساد المالي و الاداري و جهود الجزائر لمكافحته – اشارة الى ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد-"، مجلة معارف، المجلد 13، العدد1، 2018، جامعة اكلي محند أولحاج، بويرة، ص: 346
40. خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال "دور اليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 14، العدد1، 2019،الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، ص 188
41. خير الدين وصيف فائزة، مراد بواشرية، "اشكالية عدم تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر "، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2018، جامعة الجزائر3، ص 24
42. ريباز سالار عبد الرحمن، سيروان لطف الله عبد الله، هريم احمد عبد الله، بصيرة مجيد نجم، كارزان عدنان خضر، "أثر لجنة التدقيق على مصداقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات"، مجلة جامعة كرميان، المجلد 9، العدد4، 2022، العراق، ص 754
43. زاوية رشيدة، سعيدة بلعور، " دور الافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية في ضمان كفاءة الأسواق المالية "، مجلة البديل الاقتصادي،المجلد 4، العدد2، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة،ص104
44. زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، وئام حمداوي،"تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد1، العدد1، 2017، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، ص211
45. زعيش محمد، خياري زهية،" واقع التزام المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بتطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات الجزائري- دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية عنابة-"، مجلة أبحاث اقتصادية و ادارية، المجلد13، العدد02، 2019، جامعة محمد خيضر، بسكرة،ص29
46. زعيش محمد، خياري زهية،"واقع تطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة حالة مؤسسة ادوغ بعنابة، الجزائر"مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الادارية و الاقتصادية، المجلد 4، العدد 11، 2019، جامعة القدس،ص69
47. زغدار أحمد، سفير محمد، " خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية(ias/ifrs)"، مجلة الباحث، المجلد7، العدد7، 2009، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص84

48. زكرياء بله باسي،" الابعاد الاخلاقية و علاقتها بتدعيم الحوكمة الجيدة"، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية،بدون مجلد، العدد88، 2019، مركز ابحاث فقه المعاملات الاسلامية بالتعاون مع جامعة كاي، سوريا، ص75
49. زوينة بن فرج، "متطلبات الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية- دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية-"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المجلد 15، العدد 15، 2015، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص54
50. زينب عباس حميدي، " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و اثرها في تقييم أضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)"، مجلة الادارة و الاقتصاد، العدد 75، 2009، جامعة كربلاء، العراق،ص 44
51. سامي لطفي محمد ابوزويدة، "دور الاجهزة الرقابية في مكافحة الفساد الاداري- مخالفة مبدأ المشروعية سببا- "،مجلة البحوث الفقهية و القانونية، العدد الثالث و الاربعون،2023، كلية الشريعة و القانون بدمنهور، جامعة الأزهر، ص 4780
52. سفيان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي، "تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في اطار ميثاق الحكم الراشد- دراسة حالة شركة "ا ن سي أي " رويبة الجزائر (مارس 2013- جويلية 2020)"، مجلة التنظيم و العمل، المجلد 10، العدد4، 2021،جامعة معسكر، ص63
53. شراف عقون، قرمية دوفي، عزيز بورويبة،" حوكمة الشركات و دورها في اسنقرار بيئة الأعمال – دراسة تجارب دولية- " مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية و الادارية، المجلد4، العديد 2، 2020، جامعة خنشلة، ص21
54. شريهان ممدوح حسن أحمد، " جهود مكافحة الفساد الاداري و المالي في المملكة العربية السعودية – دراسة مقارنة-"، المجلة القانونية، المجلد 4، العدد4، 2018، جامعة القاهرة (فرع الخرطوم)، السودان، ص 24
55. شليل عبد اللطيف، غلاي نسيمة، "فعالية حوكمة الشركات "،مجلة الاقتصاد و المناجمنت، المجلد10، العدد 1، 2011،جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص291
56. صادق راشد الشمري، الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي و المؤسسي"، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 18، العدد 67، 2012، جامعة بغداد كلية الإدارة و الاقتصاد، العراق، ص 86
57. الصالحين محمد العيش، "حوكمة الشركات بين القانون و اللائحة "، المجلة الدولية للقانون، العدد1، 2016، جامعة قطر، ص 7
58. صديق مسعود، و صديقي فؤاد،"محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي(SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد01، العدد02، 2016، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص77
59. ضيف الله محمد الهادي،" أسس و قواعد الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)"، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية،المجلد الأول،العدد السادس،2013، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي،ص 88
60. طرشي محمد، يخلف ايمان، " الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي"، الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 03، العدد02، 2017، جامعة حسيبة بن بوعلي،شلف، ص 108
61. عبد الحق زياني، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي و الاداري- دراسة حالة بعض شركات المساهمة الجزائرية-"، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد8، عدد2022،3، المركز الجامعي بتندوف، ص32
62. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان،" تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و حوكمة تكنولوجيا المعلومات و أثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية "، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية ،المجلد 4، العدد 2، 2017، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، ص 7
63. عبد العزيز، بلمداني محمد، " مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية"، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2020،جامعة زيان عشور، الجلفة، ص99
64. عبد القادر عيادي، " نشأة المحاسبة و تطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة "، دراسات اقتصادية، المجلد11، العدد2017،2،جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 212.

65. عبد الله سعيد المزراقي، "قياس أثر خصائص مجلس الادارة على القيمة السوقية لأسهم الشركات المدرجة بالسوق المالية السعودية: دراسة حدث"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، 2023، كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر،ص 465
66. عبد المجيد كموش، " دراسة تحليلة لنماذج حوكمة الشركات- الـاليات و نظام التشغيل-"، مجلة العلوم الادارية و المالية، المجلد2، العدد2، 2018،جامعة الوادي، ص28
67. عبد المؤمن تاني، يوسف بوعيشاوي، "متطلبات الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولية"، أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 2، العدد 1، 2019، جامعة عمار ثليجي، الاغواط، ص 68
68. عثمان عثمانية، " تحديات حوكمة الشركات بالجزائر"، رماح للبحوث و الدراسات، بدون مجلد، العدد 20، 2016، مركز البحث و تطوير الموارد البشرية رماح، الاردن، ص338
69. عكسة أحلام، سعادة فاطمة الزهراء،" مدى امكانية تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر NCA رويبة نموذجا"، مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 3، العدد1، 2019، المركز الجامعي أفلو، ص80
70. علي عبد الصمد عمر، " اطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر-"، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، 2013، جامعة قصدي مرباح ،ورقلة، ص41
71. عمامرة ياسمينة، خديجة بلحياني،" أهمية الافصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير- وحدة المدية-"، مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة، العدد1، 2018، جامعة العربي التبسي ، تبسة، ص 10
72. عوض بن سلامة الرحيلي، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد و الادارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، المملكة العربية السعودية، ص194
73. عوض سلامة الرحيلي،" لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد22، العدد1، 2008،جامعة جدة، المملكة العربية السعودية، ص193
74. غلاي نسيمة،" أثر حوكمة الشركات على تبني معايير المسؤولية الاجتماعية في المنظمات، دراسة ميدانية"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد9، العدد1، 2015، جامعة بشار، ص 547
75. فاتح بلواضح ، محمد براق ، " حوكمة المؤسسات كالية لتعزيز الافصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية لغرض ادارة المخاطر- دراسة تجربة ان سي أ رويبة في مجال حوكمة المؤسسات-" مجلة الاصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد12، العدد25،2018، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،ص 286.
76. فاطمة الزهراء عون، " الحماية القانونية للمال العام في القانون الجزائري جريمة الاختلاس نموذجا"، مجلة البحوث في الحقوق و العلوم السياسية، المجلد 08، العدد 02، 2023، المركز الجامعي صالحي أحمد – نعامة، ص ص 341-342
77. فطيمة مطهري، بن عوالي الجيلالي الجيلالي، بوحفص سميحة، بلمشري بشرى، "الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية"، مجلة الدراسات الاكاديمية، مجلد 1، العدد3، 2019، المركز الجامعي الشريف بوشوشة، افلو، ص153
78. قاسمي زهيرة، لغنج امباركة،" المسؤولية المدنية لأعضاء مجلس الادارة في شركة المساهمة –قراءة في نصوص القانون التجاري الجزائري-"، مجلة قضايا معرفية،المجلد2، العدد3، 2022، جامعة زيان عاشور، الجلفة،ص59
79. قاسمي كمال، سعود وسيلة، " دور مجلس الادارة في ظل تبني الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة بنك البركة الاسلامي – البحرين-"، معارف،المجلد11، العدد 20، 2016، جامعة بويرة، ص238
80. قالون جيلالي، " عمليات الاندماج و الاستحواذ و دورها في تحقيق ميزة تنافسية وزيادة القيمة للمساهمين- مقاربة نظرية-"،مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد2، العدد3، 2014، جامعة أحمد دراية، أدرار، ص 369
81. قربة معمر، حوداسي ايمان،" مدى الالتزام بأبعاد الحوكمة للحد من الفساد الاداري و المالي- دراسة حالة" المديرية العملية اتصالات الجزائر- الأغواط-" مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 3، العدد1، خاص، 2019،المركز الجامعي أفلو، ص266

82. كانم صليحة، عيادي عبد القادر، " إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي"، مجلة المقاولاتية و التنمية المستدامة، المجلد4، العدد1، 2022، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص64
83. كرار محمد حسن محمد، " دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات "، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 8، العدد 1، 2022، جامعة فرجات عباس، سطيف، 41
84. كربوعة أسماء،" لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات"،دراسات اقتصادية،المجلد12، العدد2، 2018،جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص 245
85. كرمية نسرين، فيصل بن عايض الروقي،"أهمية و اثر المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات على بورصة الجزائر- دراسة تحليلية انتقادية-"مجلة الميادين الاقتصادية،المجلد3،العدد1، 2020،جامعة الجزائر 3، ص158
86. كروش نور الدين، العقاب كمال، لجلط ابراهيم، "حوكمة الشركات كالية للحد من الفاقد الضريبي في الجزائر"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد23، العدد01، 2020،جامعة الجزائر3،ص400
87. كريم قوبة، " أثر تطور مهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات"، مجلة معارف، مجلد 12، العدد 22، 2017،جامعة البويرة،ص 134
88. لشلاش عائشة، بوعلي هيشام، " لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لبعض ولايات الغرب الجزائري"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد3، العدد1، 2017، جامعة طاهري محمد، بشار، ص178
89. ليلى بن أزواو، نجوى عبد الصمد، " قراءة في ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الجزائر"، مجلة ادارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، مجلد8، العدد01، 2022، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص79
90. مجدى محمد سامي،" دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات و أثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد2، 2009،جامعة الاسكندرية، ص16
91. محمد الارضي، " العلاقة بين نوعي ممارسة الافصاح الالزامي و الاختياري و العواقب الاقتصادية دراسة اختبارية"، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، المجلد 37، العدد3، 2023، كلية التجارة و ادارة الاعمال، جامعة حلوان، مصر، ص 1204
92. محمد سفير، "حوكمة الشركات...سبيل لاعادة الثقة في الافصاح المحاسبي"، معارف، المجلد11، العدد6، 2011، جامعة محند أكلي اولحاج، البويرة، ص 150
93. مداحي عثمان، "أهداف القوائم المالية"مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد2، العدد3، 2012، جامعة خميس مليانة، الجزائر،ص 53
94. مسعود كسكس، محمد زرقون، "دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الاكاديمين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018-"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد6، العدد 2، 2019، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 48
95. مصطفى يونسي،"اثر المسؤولية الاجتماعية في تحقيق حوكمة الشركات –دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية-"، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية،المجلد 5،العدد 02، 2021، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص92
96. مهدي شرقي " مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة "، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 1، العدد1، 2015، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، ص 136
97. مهدي شرقي،" مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة- حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد1، العدد1، 2015، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، ص 138
98. مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني أسماء، " دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، مجلة العلوم الادارية و المالية، المجلد1، العدد 1، 2017، جامعة الوادي، ص 366
99. مومن يمينة، " مقومات حوكمة الشركات في الجزائر"، مجلة القانون، المجلد 10، العدد02، 2021، معهد العلوم القانونية و الادارية بالمركز الجامعي الشهيد أحمد زبانة، غيليزان، ص 147

100. ميلود تومي، محمد لمين علوان،" دور التدقيق الداخلي في تحقيق تسيير أمثل للمؤسسة الاقتصادية"، حوليات جامعة قالمة للعلوم الاجتماعية و الانسانية، المجلد9، العدد2، 2015، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، ص283
101. ميلودي محمد كريم، "واقع و تحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر"، دراسات اقتصادية، المجلد 12، العدد 3،2018، جامعة زيان عاشور، جلفة، ص150
102. ناطق جبار سالم الخفاجي، حيدر عطا زيين، نوفل حسين عبد الله،" استعمال اليات حوكمة الشركات للحد من ادارة الارباح في ظل نظرية الوكالة "، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد13، العدد 1، 2021، بغداد، العراق، ص206
103. هوام جمعة، جاوحدو رضا، أمينة فداوي، "مدى احترام مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة الجزائرية"، مجلة الاكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، بدون مجلد، العدد 11-12، 2012،الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 269
104. وداد بوقلع، بشرى نمديلي، " ارساء و تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الدول العربية – مصر انموذجا-"، مجلة ابحاث كمية و نوعية في العلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد 03، العدد 01، 2021، جامعة غرداية، ص 11
105. وردة سالمي،"الاهتمامات التشريعات بحوكمة الشركات"،مجلة الدرسات القانونية، المجلد2،العدد2015،1، جامعة يحي فارس، المدية، ص80
106. الوردي شقرون، غلاي نسيمة، " دور ركائز حوكمة الشركات في تحسين الاداء البشري بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة اسمنت عين التوتة – باتنة"، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد05، العدد 02، 2022، جامعة اليزي، ص 265.
107. ياسمينة عمامرة، رباب زارع،" مقارنة بين مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و ميثاق الحكم الراشد للشركات الجزائرية"،مجلة اقتصاد المال و الأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، 2018، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 123
108. ياسين قوتال، خذيري حنان، " اثار الفساد الاداري على عمل المؤسسات الحكومية و سبل معالجته"، مجلة الحقوق و العلوم السياسية، مجلد3، العدد1، 2016،جامعة عباس لغرور، خنشلة، ص 254
109. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 5، العدد1، 2012،جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، ص 185
110. يحي عبد اللاوي، محمد الهادي ضيف الله،" أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية كمدخل للحد من الفساد المالي و الاداري"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5، العدد 2، 2019، جامعة بشار،ص 1167.
111. يونس زين، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات"، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 4، العدد4، 2014، جامعة الوادي، ص 34

الندوات و الملتقيات الوطنية و الدولية :

1. أحمد مخلوف،" الازمة المالية العالمية و استشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من منظور اسلامي"،مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الموسوم بـ" الازمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية "، يومي 20-21 أكتوبر، بجامعة فرحات عباس، سطيف،2009، ص 3
2. بروش زين الدين، دهيمي جابر،" دور اليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الاداري" مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ"حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري" يومي 6-7 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص4
3. بن رجم محمد خميسي، حليمي حكيمة، " الفساد المالي و الاداري – مدخل لظاهرة غسيل الأموال و انتشارها –" مداخلة مقدمة لـالمؤتمر الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من ظاهرة الفساد المالي و الاداري، يومي 06-07 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة،2012، ص5

4. رياض عيشوش، فواز واضح،"حوكمة تكنولوجيا المعلومات: ميزة استراتجية في ظل اقتصاد المعرفة"،مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ: " حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري" يومي 06-07 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012،ص5
5. ساعد بن فرحات،" بعض مبادئ و اليات الحوكمة في شركات التأمين –مقارنة بين شركة التأمين و اعادة التأمين CAAR و شركة AXA التأمين-" مداخلة مقدمة للندوة الموسومة بـ" مؤسسات التامين التكافلي و التأمين التقليدي بين الأسس النظرية و التجربة التطبيقية" يومي 25-26 أفريل، بجامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص7
6. صباح غربي، إسماعيل رومي، دياب زقاي،"نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات"، مداخلة مقدمة لـ المؤتمر الدولي الأول في الاتجاهات الحديثة في الاعمال، يومي 5 و 6 أفريل، بجامعة عمان العربية، الاردن، 2016، ص13
7. عز الدين بن تركي،" الفساد الاداري: أسبابه، اثاره و طرق مكافحته- اشارة لتجارب بعض الدول"، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ " حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري"، يومي 6-7 ماي، بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص12
8. عزيزة بن سمينة، دلال بن سمينة، " تفشي ظاهرة الفساد الاداري بين التنظير و الواقع العملي"، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ" حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي و الاداري"،يومي 6-7 ماي،بجامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 6
9. مركز المشروعات الدولية الخاصة " تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الاوسط و شمال افريقيا: تجارب و حلول"، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، 2011، ص58
10. هوام جمعة، لعشوري نوال، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية "، مداخلة مقدمة للملتقى الوطني الموسوم بـ " الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق)" يومي 07-08 ديسمبر، بجامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2010، ص4

المواقع الإلكترونية :

[1]محمد حسين الدلال،**" حوكمة التشريعات و القوانين"** موقع صحيفة القبس، قسم كتاب و آراء، الرابط الإلكتروني: https://www.alqabas.com/article/5859021 ، تاريخ الإطلاع: 2023/12/02، الوقت: 13:13.

1. ابراهيم الخميس،" محور تركيز حوكمة الأوقاف"، قسم الحوكمة، الرابط الالكتروني: https://www.baaqi.com/2021/09/blog-post.html تاريخ الاطلاع: 2023/12/27، الوقت: 14:43 .
2. بن شيخ سارة، ناريمان بن عبد الرحمان، " واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية "، الرابط الالكتروني: http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/7602، تاريخ الاطلاع: 2023/08/14، الوقت: 18:39، ص661
3. حمادي نبيل،عمر علي عبد الصمد، " النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة لـ و م أ و فرنسا"، ص ص 831-832 الرابط الالكتروني: https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7625/1/hamadi_nabil.pdf تاريخ الاطلاع 2024/01/01، الوقت 14:52
4. خالد بن سعد الحبشان،"لمحة لأفضل نماذج الحوكمة.. الانجلو أمريكية- الألمانية"، صحيفة الرياض، الرابط الالكتروني: https://www.alriyadh.com/1822320 ، تاريخ الاطلاع: 2023/12/25، الوقت: 18:24.
5. رحماني نعيمة، " نماذج من نظريات الحوكمة"، محاضرة موجهة لسنة الثالثة انثروبولوجيا، مقياس الحوكمة و اخلاقيات المهنة، الرابط الاكتروني:https://elearn.univ-tlemcen.dz/pluginfile.php/152382/mod_resource/content/1 تاريخ الاطلاع :2023/09/02، الوقت: 17:20، ص1.
6. زياد أحمد الطويسي، " مجتمع الدراسة و العينات- مناهج البحث"، مديرية تربية لواء البتراء، 2001، الرابط الالكتروني: https://www.scribd.com ، تاريخ الاطلاع 2024/07/30، الوقت 17:55

7. سعد محمد السياري، " مفهوم الحوكمة .. النشأة و التطور"، صحيفة مال، 2018، الموقع الالكتروني : https://maaal.com/2018/12/115802-2/، تاريخ الاطلاع: 2023/07/02، التوقيت: 14:14
8. صادق راشد الشمري، " الحوكمة CORPORATE GOVERNANCE دليل عمل للاصلاح المالي و المؤسسي"،كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع عشر، 2008، الرابط الالكتروني: https://www.iasj.net/iasj/download/3efe96d63fe129d8 ، تاريخ الاطلاع: 2023/08/25،الوقت: 16:27، ص 124
9. صالحي محمد يزيد، بن بريكة عبد الوهاب، " واقع حوكمة الشركات في الجزائر دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر"، 2016، الرابط الالكتروني : http://archives.univ-biskra.dz/handle/123456789/ ،تاريخ الاطلاع:2023/08/12،الوقت:19:12 ص 6
10. محمد حسين الدلال،" حوكمة التشريعات و القوانين" موقع صحيفة القبس، قسم كتاب و اراء، الرابط الالكتروني:
11. مقرر حقوق الانسان و مكافحة الفساد، كلية الطب، جامعة بني سويف، 2018، ص78 الرابط الالكتروني: https://www.bsu.edu.eg/ContentSide.aspx?section_id=9785&cat_id=9 تاريخ الاطلاع 2024/04/21، الوقت: 11:08
12. هناء يماني، " الفساد الاداري و علاجه من منظور اسلامي"،موقع استاذ محمد المحمدي الماضي، الرابط الالكتروني: https://almohamady.com/main/news_ce.php?id=28&art=98 تاريخ الاطلاع: 2024/04/24، الوقت: 14:35

مقاطع فيديو :

1. خضر سبع جودة،" لائحة حوكمة الشركات"، سلسلة محاضرات حوكمة الشركات يوم25 أفريل 2021، الرابط الالكتروني للفيديو : https://www.youtube.com/watch?v=Ve9JI5yu4EE ، تاريخ الاطلاع: 2024/01/01، الوقت 16:56
2. محمد العامري، " خطوات الاساسية لحوكمة الشركات Basic Steps "، الرابط الالكتروني للفيديو: https://www.youtube.com/watch?v=JpJNY7YeKw0 ، تاريخ الاطلاع: 2023/08/27، الوقت: 18:33
3. نادية عبد الرحيم، " أسباب الفساد الاداري و المالي"، محاضرات موجهة لسنة الثانية ليسانس جميع الشعب، مقياس الفساد و اخلاقيات العمل،كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3،الرابط الالكتروني للفيديو: https://www.youtube.com/watch?v=_azVCE97xQQ&t=7s ، تاريخ الاطلاع: 2014/04/18، الوقت:56: 17
4. هاني محمود السجاعي،"تأثير التركيز على خدمات غير المراجعة على جودة المراجعة بالمنشأت المالية"، الرابط الالكتروني: https://www.youtube.com/watch?v=pVDfRXpRfRY، تاريخ الاطلاع: 2024/05/22، الوقت: 17:00

المطبوعات :

1. بن أحمد أحمد، " حوكمة المؤسسات" محاضرات موجه لسنه الثانية ماستر تسيير و اقتصاد المؤسسات، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018،ص 53
2. توفيق بن الشيخ،" محاضرات في حوكمة الشركات"، محاضرات موجهة لطلبة السنة الاولى في الطور الثالث نظام (ل.م.د)، قسم العلوم التجارية،جامعة 8 ماي 1945،2022، ص 10
3. خليدة عابي، " حوكمة الشركات "محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر، مقياس حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،2019، ص ص: 77-78
4. سفير محمد، قاشي يوسف،" محاضرات في حوكمة الشركات "، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، 2017، ص 53
5. سمية دربال، سامي بن خيرة، "النظرية الرابعة: نظرية حقوق الملكية(ارمن الشيان و هارولد ديمستز Armen alchian et Harold demsetez) بالاعتماد على أبحاث رونالد كوز Ronald coase"، محاضرة موجهة لطلبة السنة اولى ماستر، مقياس النظريات الاقتصادية للمنشأة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي،2021، ص 1

6. صافة خيرة، " مقدمة عامة حول مفهوم الشركات التجارية"، محاضرات في مقياس الشركات التجارية، قسم الحقوق، جامعة ابن خلدون، بدون تاريخ ،ص7
7. قاسي كمال، سعود وسيلة، " دور مجلس الادارة في ظل تبني الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة بنك البركة الاسلامي – البحرين-"، معارف،المجلد11، العدد 20، 2016، جامعة بويرة، ص238
8. كردوسي أسماء، "محاضرات في حوكمة الشركات"، محاضرات موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر ، مقياس حوكمة الشركات، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019، ص10
9. كريمة أمزيان، " انواع الفساد الاداري و مظاهره"، محاضرات موجهة لطلبة السنة أولى ماستر قانون عام معمق، مقياس الفساد الاداري، قسم العلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، 2023، ص6

النصوص القانونية :

1. المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، القسم الثالث "ادارة شركة المساهمة و تسييرها"، القسم الفرعي الاول "مجلس الادارة"،المادة 611 من القانون التجاري الجزائري،ص110.

ثانيا/ المراجع باللغة الانجليزية :

Books :

1. A.Naciri, « corporate governance Around the world »,published by Routledge,USA and Canada,2008,P74.
2. Board of studies the institute of chartered accountants of india, « auditing and assurance »,published by : department on behalf of CA.R. Devarajan,new delhi, india,2008,P9
3. Brian coyle,« corporate governance- 5th editions »,published by ICSA publishing Ltd saffron house,london,2010,P4
4. Joseph F. Hair Jr., William C. Black, Barr y J. Babin, Rolph E. Anderson « MULTIVARIATE DATA ANALYSIS » , EIGHTH EDITION, Cengage,USA,2019,p: 161
5. Joseph m.juran, a.blanton godfrey, **«** juran's quality handbook ,5th ed », McGraw-Hill,USA,1999, p26
6. Rick hayes, roger dassen, Arnold schilder, philip wallage, « principles of auditing an introduction to international standards on auditing », published by pearson education limited,UK, 2005, P593.
7. Robert A.G.,Monks et nell minow, « corporate governance- fifth edition »,john wiley&sons, USA,2011,P23.
8. Sanjay anand, « Essentials of corporate governance »,Published by John wiley & Sons Inc,Canada,2008, p9
9. Suratha kumar das, chitta ranjan mishra, « corporate governance »,printed and published by :vikas publishing house PVT LTD,new delhi,2020, p6
10. Susan rose- ackerman, bonnie J.Palifka, « Corruption and government causes, consequences, and reform » cambridge university press,new york,USA,2016, p51
11. Zabihollah rezaee, richard riley, «chapter 08 : audit committees and corporate governance », financial statement fraud : prevention and detection,second edition, published by john wiley & sons, inc,canada,2012, P 160

Articles :

1. Abhishek thommandru, fazilov farkhod maratovich , Niyozova salomat saparovna, « fortifying uzbekistan's integrity landscape : harnessing india's tech-driven anti-corruption strategies », sustainable futures, volume7,2024, p1
2. Abigail barr, danila serra, « corruption and culture : an experimental analysis », journal of public economics,volume94, Issues 11-12,2010,p869
3. Alan reinstein, Jeffrey J.McMillan, « The Enron debacle : more than a perfect strom »,Critical Perspectives on Accounting ,volume15, Issues 6- 7,2004,USA, p 956.
4. Alexey gerasimenko, « Agency motives in transport corporations mergers and acquisitions », transportation research procedia,volume 63, 2022,p22
5. Al-faryan, mamdouh Abdulaziz saleh, « corporate governance in saudi arabia : an overview of its evolution and recent trends »,risk governance& control :financial markets& institutions,volume10,Issue1,2020,p26
6. Ali abedalqader AL-thuneibat,Ream Tawfiq ibrahim al issa, Rana ahmad ata baker, « do audit tenure and firm size contribute to audit quality ? empirical evidence from Jordan »,managerial auditing journal, volum26, Issue4,2011,P321
7. Ali Uyar, Valérie fernandes,Gemil kuzey, « The mediating role of corporate governance between public governance and logistics performance :International evidence »,transport policy,volume109, 2021, p39
8. Amel kouaib,sameh mhiri,Anis jarboui, « board of directors' effectiveness and sustainable performance :the triple bottom line »,the journal of high technology management research, volume 31, Issue2,2020,p2
9. Anderi shleifer, robert w.vishny, « a survey of corporate governance » the journal of finance, volume52, Issue2, 1997,p738
10. Andrei rãzvan Crisan, melinda timea fülöp, « the role of the audit committee in corporate governance- case study for a sample of companies listed on BSE and the london stock exchange- FTSE 100 »,procedia economics and finance,volume 15,2014,p1034
11. Anna m.cianci, guy D.fernando, Edward M.werner, « the differential CEO dominance- compensation and corporate governance- compensation relations : Pre- and post- SOX », advances in accounting, volume27, Issue2, 2011,P213
12. Arung gihna mayapada, pallab kumar biswashelen roberts, « financial reporting timeliness and its determinants in UK charities » advances in accounting, volume 65,2024,P1
13. Astghik mavisakalyan, vladimir otrachshenko , olga popova, « can bribery buy health ?evidence from post-communist countries »,journal of comparative economics, volume 49, Issue4, 2021,P991
14. Athanasions pavlopoulos, chris magnis, george emmanuel Iatridis, « integrated reporting : is it the laste piece of the accounting disclosure puzzle ? »,journal of multinational financial management,volume 41, 2017, p26
15. Becic aliborka, « comparative analysis of corporate governance systems », international daaam, volume22, N°1, 2011,p 1362

16. Beth Arnold, paul de lange « Enron : an examination of agency problems »,critical perspectives on Accounting volume15,Issues 6-7,2004,monash University,Australia,p751
17. Betty chu, yunsheng Hsu, « Non- audit services and audit quality- the effect of sarbanes-Oxley Act »,Asia Pacific Management Review,volume 23,Issue 3, 2018,p201
18. C.José garcia, begona herrero, « corporate entrepreneurship and governance : Mergers and acquisitions in Europe », technological Forecasting & Social change, volume 182,2022,p1
19. Chang xu, jianguang hu, « does china's belt and road initiative improve financial reporting quality ? », finance research letters, volume 58,part D,2023 ,p 1
20. Charles P.Cullinan, Pamela B Roush « Has the likelihood ofappointing a CEO with an accountig/finance background changed in the post-Sarbanes Oxley era ? »,research in Accounting regulations, volume23,Issue 1,2011,p72
21. Chaudhry Ghafran,Noel O'Sullivan, « The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence. International Journal of Management Reviews , vol 15, p384
22. Chengcheng liu, qing li, yu-en lin, « corporate transparency and firm value : does market competition play an external governance role ? » journal of contemporary accounting & Economics, volume19, Issue1, 2023, P2
23. Chenyong liu, david ryan, Guoyu lin,Chunhao xu, « no rose without a thorn : corporate teamwork culture and financial statement misconduct », journal of behavioral and experimental finance,volume 37, 2023, p3
24. Chih-hsien liao, ziyao san, Albert tsang, « corporate governance reforms and voluntary disclosure : international evidence on management earnings forecasts », journal of international accounting , auditing and taxation, volume 54, 2024, p1
25. Chin hua tong, soo hoon lee, « board functions and firm performanc: a review and directions for future research », journal of comparative international management ,volume 3, number 1,2000,p8
26. Christo karuna, « industry produkt market competition and managerial incentives »,journal of accounting and economics, volume43,Issues2-3,2007,p275
27. Colin P.Green, Swarnodeep homroy, « Female directors, board committees and firmperformance »,European Economic Review, volume102, 2018,p 24
28. Daniel parra, manuel munoz- herrera,Luis palacio,« The limits of transparency in reducing corruption »,journal of behavioral and experimental economics, volume95, 2021, p2
29. Darko tipuric, boris tusek , Davor filipovic, « internal and external supervisory mechanisms in corporate governance », south east european journal of economics and business, 2011, p61
30. Davina osei, maty konte, Elvis korku avenyo, « escaping corruption in the demand for public services in africa—the dual nature of civic networks », world development, volume177, 2024, p1

31. Elazar berkovitch, M.P.narayanan, « motives for takeovers : an empirical investigation » journal of financial and quantitative analysis,volume 28,no3,1993,P 347
32. Elena antonyan, Maxim polyakov, « administrative and legal froms and methods of combating corruption in the field of public administration of the transport complex »,transportation research procedia, volume 63, 2022, p 2295
33. Farzaneh nassir zadeh,davood askarany,Ali shirzad,Mahdi faghani, « audit committee features and earnings management », heliyon, volume 9, Issue10,2023, P2
34. Fernando Turrado Garcia, Ana Lucila Sandoval Orozco,Luis javier garcia villalba, « Agency theory : Forecasting agent remuneration at insurance companies »,Expert systems with Applications, volume 215,2023,p1
35. Francisca tejedo-romero, angel tejada ponce,yolanda ramirez corcoles, Maria del mar lopez pérez,« board leadership structure and human capital disclosure : role of independendent capital disclosure : role of independent directors », european research on managment and business economics, volume29, Issue3,2023,p3
36. Gaizka ormazabal, « the role of stakeholders in corporate governance : a view form accounting research », foundations and trends in accounting,volume 11, no 4, 2018, p206
37. Gerald k chau, sidney j gray, « ownership structure and corporate voluntary disclosure in hong kong and singapore », the international journal of accounting, volume37, Issue 2,2002, p247
38. Gianluca ginesti,Rosanna spano,Domenico campa, Riccardo macchioni, « board composition,audit committee characteristics, and R&D expenditure »,European management journal,2023,P3
39. Gökhan özer, nagihan aktas, Ilhan çam, « corporate environmental, social, and governance activities and financial reporting quality : an international investigation »,borsa istanbul review, 2024,p2
40. Grant richardson, Grantley taylor, Roman lanis, « the impact of board of director oversight characteristics on corporate tax aggressiveness : An empirical analysis »,J.Account.public policy,volume 32, Issue 3, 2013, p71
41. Hadjila krifa-schneider, iuliana matei,Abdul sattar,«FDI, corruption and financial development around the world : A panel non- linear approach », economic modelling, volume110, 2022,p2
42. Haiyan zhou, « auditing standards, increased accounting disclosure, and information asymmetry : evidence from an emerging market »,journal of accounting and public policy, volume26,2007,p 615
43. Hamza Alqudah, Abdalwali lutfi, « the impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits : A case of jordanian listed services companies »,international journal of information management data insights,volume3,Issue2,2023,p2
44. Henry dimingu, idowu mary mogaji, « the role of board dynamics in organizational transformation : a corporate governance perspective », journal of business and management, volume12, number 2 ,2024 ,p1211

45. Hongpan zhang, Jiyue zhao, « stock market liberalization and financial reporting quality », china journal of accounting research,volume 16, Issue4, 2023, P2
46. Huseyin arasli, ali bavik , E.ekiz, « the effects of nepotism on human resource management the case of theree, four and five star hotels in northern cyprus »,international journal of sociology and social policy, volume26, N°7/8,2006,p296
47. Ibtihal a.abed, nazimah hussin, Hossam haddad, Tareq hammad almubaydeen, Mostafa A.ali, « creative accounting determination and financial reporting quality: the intergation of transparency and disclosure »,journal of open Innovation: technolody, market, and complexity,volume 8, Issue 1, 2022, p2
48. Irina alexeyeva, « does doard composition impact the timeliness of financial reporting ? evidence from swedish privately held companies », journal of international accounting, auditing and taxation, volume54, 2024, p1
49. J.christopher westland, « the information content of sarbanes-Oxley in predicting security breaches »,computers & security,volume 90, 2020,p3
50. Jaideep chowdhury, arvin sahaym ,Gurdeep singh raina, « When is the board's two cents worth more ? the relationship between board of directors' pay and firm performance under contingencies »,journal of business research, volume 167,2023,p1
51. Jin sun ahn, A.george assaf,Alexander josiassen, Melissa A.baker,seoki lee, Florian kock, Mike G.tsionas, « Narcissistic CEOs and corporate social responsibility : does the role of an outside board of directors matter ? », International journal of Hospitality management,volume85,2020,p3
52. Jing li, musa mangena ,Richard pike, « the effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure »,the british accounting review, volume 44, Issue2, 2012, p 99
53. Jing zhang, lu zhang ,mancen zhang, « media pressure, internal control, and corporate environmental information disclosure », finance research letters, volume63, 2024, p1
54. Jithesh Arayankalam, Anupriya khan, satish krishnan, « how to deal with corruption ? examining the roles of e-government maturity,government administrative effectiveness, and virtual social networks diffusion »,international journal of information management, volume 58,2021, p1
55. João antônio salvador de souza, Jean carlo rissatti ,suliani rover, José alonso borba, « the linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements : an analysis based on readability characteristics », research in international business and finance,volume48,2019,P61
56. John l. abernathy, brooke beyer,Adi masli, Chad stefaniak, « the association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness », advances in accounting, volume30, issue2, 2014, p3
57. Jon S.T.Quah, « five success stories in combating corruption : lesson for policy makers », Asian education and development studies, volume 6, Issue 3, 2017, p 286
58. Jun lu, wengui li, et wei huang , « corporate social responsibility and stock resilience to covid-19 : a contract theory prespective », international review of economics and finance,volume89, 2024 p14

59. Khairul Anuar abd hadi, halil paino, Zubaidah ismail, Muhammad haziq dhiyauddin, « forgery in the making of audit report : the liabilities and breach of professional duties »,procedia-social and behavioral sciences , volume 145,2014, p110
60. Khairul anuar abd. Hadi , halil paino,Suria fadhillah md pauzi, « the legal overview on falsification, fraud and forgery », procedia economics and finance,volume 31,2015,p582
61. Khaled samaha,khaled dahawy, Pamela stapleton ,khaled hussainey, « the extent of corporate governance disclosure and its determinants in a devloping market : the case of egypt »,advances in Accounting, incorporating advances in international accounting,volume28, 2012,p171
62. Krishnendu ghosh dastidar, sonakshi jain, « favouritism and corruption in procurement auctions », mathematical social sciences,volume 123,2023, p10
63. Kung-cheng ho, renji sun,Hui-min li, lei yang , « information disclosure as a means of minimizing asymmetric financial reporting :the role of market reaction »,economic analysis and policy, volume 78,2023,p 1222
64. La soa Nguyen, manh dung tran, « factors Affecting disclosure levels of environmental accounting information : the case of vietnam », accounting and finance research, volume 6, no 4,2017, p258-259
65. Lei gao,gerhard kling, « the impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in china », journal of international accounting, auditing and taxation,volume 21, 2012,p20
66. Li zhang, chengyi liu,Jinjin zhang, Jinjun ke,Jiayue yuan, « party leadership, corporate governance and stock price crash risk :Evidence from china » International review of financial analysis, volume 88,2023, p1
67. Lindsay baran, « disproportionate insider control and board of director characteristics »,journal of corporate finance, volume35, 2015,P65
68. Lubna javed Rizvi, Randa alyafi, Syeda taj unnisa, « the development of audit committees- a review of the literature on theoretical and global perspective »,journal of management research,volume10, no2,2018,p87.
69. Luminita ionescu, « errors and fraud in accounting, the role of external audit in fighting corruption », annals of spiru haret university economic series, volume 17, no 4,2017, p33
70. Ly thi hai tran, « reporting quality and financial leverage :are qualitative characteristics or earnings quality more important ? evidence from an emerging bank-based economy »research in international business and finance, volume60, 2022, P2
71. Marcelo bianconi, Richard chen, joe A.yoshino, « Firm value,the sarbanes- Oxley Act and cross-listing in the U.S, Germany and Hong kong destinations »,North American journal of Economics and Finance, volume24, 2013, p26
72. Matteo pozzoli, Alessandra pagani , Francesco paolone, « the impact of audit committee characteristics on ESG performance in the european union member states : Empirical evidence before and during the COVID-19 pandemic »,journal of cleaner production, volume 371,2022,p3

73. Md.Rezaul karim, Atia ibnat riya, « compliance of disclosure requirements of IFRS 15 : an empirical evidence from developing economy »,international journal of disclosure and governance, volume19, 2022,p301
74. Meeok cho, hui dong kim, yewon kim, « Audit committee accounting financial expertise and stock price crash risk »,international review of financial analysis,volume90,2023,p1
75. Merridee bujaki,bruce J.mcconomy, « corporate governance : factors influencing voluntary disclosure by publicly traded canadian firms »,canadian accounting perspectives, volume 1, Issue2,2002, p110
76. Miao zhang, houli zhang,Li zhang, « corruption, anti-corruption, and economic development », humanities and social social sciences communications, volume10, 2023, p2
77. Mina lee, canan mutlu,Seung-hyun lee, « bribery and firm growth :sensemaking in CEE and post-soviet countries », journal of international management, volume 29, Issue 1, 2023, P2
78. Mohad fairus a.Rahim, razana juhaida johari, Nur fikhriah takril, « revisited note on corporate governance and quality of audit committee : malaysian perspective », procedia economics and finance, volume28,2015, p214
79. mouzaoui Aicha ,Baar abdelhamid , Bouras boudalia , « la corruption financière entre la théorie et les mécanismes juridiques internationaux de sa lutte », journal of contemporary business and economic studies, volume 5,no2, 2022, p121
80. Mustafa A.dah, « board refrshment and director excess compensation », economics letters,volume 226,2023,p1
81. Nicolas eugster, oskar kowalewski , Piotr spiewanowski, « internal governance mechanisms and corporate misconduct », international review of financial analysis, volume92,2024, p3
82. Nihel chabrak, Nabyla daidj, « Enron : Widespread myopia »,Critical perspectives on Accounting volume18,Issue 5 , 2007,paris IX dauphine University, France,p 540
83. Noora shrestha, « Detecting Multicollinearity in regression analysis »,american journal of mathematics and statistics, 2020, P40
84. Nuraddeen Usman miko,Hasnah kamardin, « impact of audit committe and audit quality on preventing earnings management in the pre- and post- nigerian corporate governance code 2011 », procedia social and behavioral sciences,volume172,2015,P653
85. Nurdjanah hamid,Ida bagus anom purbawangsa, « Impact of the board of directors on financial performance and company capital : Risk management as an intervening variable »,Journal of co-operative Organization and management », volume 10, Issue 2,2022,p1
86. Olivier weinstein, « firm, property and governance : from Berle and means to the Agency Theory,and Beyond »,journal of Accounting,Economics,and law,volume2,number 2,2012,p3
87. Omar farooq, nermin f.shehata, « does external auditing combat corruption ? Evidence from private firms »,managerial auditing journal, volume 33, 2018, p270

88. Paul M healy, krishna G palepu, « Information asymmetry, corporate disclosure,and the capital markets : a review of the empirical disclosure literature », journal of accounting and economics,volume31, Issues1-3, 2001,P415
89. Peggy schrobback, cristyan Meath « corporate sustainability governance : Insight from the australian and new zealand port industry », journal of cleaner production, volume 255, 2020, P2
90. Qianbin feng, xiao hu, xinyi deng, Jun lu, « Anti-corruption campaign and capacity utilization of state-owned enterprises : evidence from china's central committee inspection »,economic analysis and policy,volume 80, 2023,p320
91. Radhi mohammed ali, « international methods to combat corruption crimes », ibn khaldoun journal for studies and researches, volume 3, Issue 5,2023 ,p377
92. Ren kai, kong yusheng, Albert henry ntarmah,Chent ti, « constructing internal audit quality evaluation index : evidence from listed companies in jiangsu province, china »,heliyon, volume 8, Issue 9 ,2022 , p1
93. Rensis Likert ,"A Technique for the Measurement of Attitudes." Archives of Psychology, no 140,1932, p22
94. Riadh manita, Najoua elommal ,Lubica hikkerova,« the digital transformation of external audit and its impact on corporate governance », technological forecasting & social change,volume150,2020,p2
95. Rita wijayanti, doddy setiawan, « the role of the board of directors and the sharia supervisory board on sustainability reports »,journal of open innovation : technology, market, and complexity, volume9, Issue 3,2023,p3
96. Robert bartlett, eric talley, «chapter 4- law and corporate governance »,the handbook of the economics of corporate governance,volume1,2017,p178.
97. Rudi Zulfikar,Niki lukviarman,Djoko suhardjanto,Tubagus ismail, kurniasih Dwi astuti, Meutia meutia, « corporate Governance compliance in Banking Industry : the Role of the board »journal of open Innovation : Technology, Market, and Complexity, volume 6, Issue 4,2020,p2
98. Rusnah muhamad,suhaily shahimi,Yazkhiruni yahya, Nurmazilah mahzan, « disclosure quality on governance issues in annual reports of malaysian PLCs », international business research,volume2,no 4,2009,p62
99. Samanta.N, « transplantation of Anglo-American corporate governance and its impact on financial market growth : a comparative analysis of nineteen developing countries 1995-2014,corporate governance, volume19, N°5,2019, p 885
100. Shamsaldin jamalinesari, hossein soheili, « the relationship between information asymmetry and mechanisms of corporate governance of companies in tehran stock exchange »,procedia-social and behavioral sciences,volume205,2015,p 506
101. Shanshan yao, yuehan li,Jingjie ni, « does the disclosure of internal control material deficiency remediation information matter for ESG performance ? evidence from china »,heliyon, volume10, Issue12, 2024, p3
102. Shehabaddin abdullah Abdulwadod Al-dubai, « do level , field, and place of board members' education impact financial risk disclosure ? a saudi empirical evidence », heliyon, volume 9,2023, p2

103. Shelby J.Solomon, Joshua S. bendickson, Matt r.marvel,william c.mc dowell, Raj mahto,« Agency theory and entrepreneurship : a cross-country analysis »,journal of business Research, volume 122, 2021,p466
104. Siriyama kanthi herath, sara altamimi, « corporate governance and voluntary disclosure : a literature review »,american international journal of humanities and social science,volume3,no 4,2017,p32
105. Soroor motie, bijan raahemi, « financial fraud detection using graph neural networks : a systematic review », expert systems with applications, volume240,2024,p1
106. Stuart L.Gillan, John D.Martin, « Corporate governance post- Enron :Effective reforms, or closing the stable door ? », journal of Corporate Finance,Volume 13, Issue 5, 2007, p 930
107. Tao wu, andrew delios,zhaowei chen, zhawei chen, Xin wang, « Rethinking corruption in international business : an empirical review », journal of world business, volume58, Issue 2,2023,p3
108. Trung chinh dang, nikita makarchev, van huong vu,Duy anh le, Xin tao, « spatiotemporal dynamics of corruption propagation : a local-level perspective »,political geography, volume111,2024 ,p3
109. Valeria naciti, « corporate governance and board of directors : the effect of a board composition on firm sustainability performance »,journal of cleaner production, volume237, 2019,p1
110. Waleed Hilal, s.andrew gadsden ,John yawney, « financial fraud : a review of Anomaly detection techniques and recent advances », expert systems with applications, volume 193, 2022, p2
111. Xavier giroud, holger M.mueller, « does corporate governance matter in competitive industries ? », journal of financial economics,volume95, Issue3,2010, p312
112. Ya-kai chang, yu-lun chen ,Robin k. chou, Tai-hsin huang, « corporate governance, product market competition and dynamic capital structure », international review of economics & finance, volume38, 2015, p44
113. Yin-hua yeh,chen-chieh liao, « the impact of product market competition and internal corporate governance on family succession »,volume 62,2020,p7.
114. Zouhour EL-Abiad,Udo Braendle, Hani El-Chaarani, « formulation of a corporate governance index for banking sector :the GIB.X62 », heliyon,volume 9, 2023,p2

Thesis :

1. Abdulhakim mohamed masli, « the role of audit committee as a corporate governance mechanism : the case of the banking sector in libya », a Thesis submitted in partial fulfilment of the requirements of nottingham trent University for degree of doctor of Philosophy,in british,Uk,2018, P44

Reports :

1. Rapport de l'OCDE aux ministres des finances et aux gouverneurs des banques centrales du G20, « Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'ocde »,2015,p5

Websites :

1. ACCA, « Corporate governance : the board of directors and standing committees », business and technology(BT),technical articles, disponible sur le site : https://www.accaglobal.com , consulté le 12/09/2023, à 11:33,p4.
2. Bertrand de speville, interview by Gabriel kuris, « innovations for successful societies »,Bobst center for peace and justice,14 August 2013, princeton university, new jersey, usa,p 19, site : www.princeton.edu/successfulsocieties
3. Céline beuselinck, marc deloof, sophie manigart, « financial reporting , disclosure and corporate governance », 2013, disponible sur site : https://doi.org/10.1093/oxfordhb/9780199642007.013.0013, consulté le 26/03/2024,à 16 :38 , p7
4. Frederick D.lipman, l.keith lipman, « corporate governance best practices :strategies for public, private, and not-for-profit organizations », 2012, disponible sur le site : **https://doi.org/10.1002/9781119197195.ch5** , consulté le:05/06/2024, à 13:30, p65
5. Marius-Christian Frunza, « Chapter 4D- Enron-WorldCom », Solving Modern Crime in Financial Markets, volume2, 2016,disponible sur le site : https://doi.org/10.1016/B978-0-12-804494-0.00029-2, consulté le :29/07/2023,à 13 :54, p393
6. Philippe Bernoux , « le cas enron fiche de synthése », disponible sur le site : https://www.lyon-ethique.org/IMG/pdf/enron_fiche_de_synthese.pdf , consulté le: 09/07/2023,à 18:30,p01
7. Quynh Nguyen, maria H.Kim,searat ali, « corporate governance and earnings management : Evidence from vietnamese listed firms », International Review of Economics & finance,2023, disponible sur le site : https://doi.org/10.1016/j.iref.2023.07.084, consulté le 05/08/2023, à 11 :40, p 7

الملاحق

الملحق رقم (01) : شكل المزانية (جانب الأصول)

24 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19 28 Rabie El Aouel 1430
25 mars 2009

BILAN

Exercice clos le

ACTIF	NOTE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT					
TOTAL GENERAL ACTIF					

الملحق رقم (02) : شكل الميزانية (جانب الخصوم)

Contenu des rubriques du bilan

BILAN PASSIF

Exercice clos le

PASSIF	N
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	101 et 108
Capital non appelé	109
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	104 et 106
Ecart de réévaluation	105
Ecart d'équivalence (1)	107
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	12
Autres capitaux propres – Report à nouveau	11
Part de la société consolidante) (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	
PASSIFS NON COURANTS	
Emprunts et dettes financières	16 et 17
Impôts (différés et provisionnés)	134 et 155
Autres dettes non courantes	229
Provisions et produits comptabilisés d'avance	15 (hors 155) 131 et 132
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	
PASSIFS COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)
Impôts	Crédit 444, 445 et 447
Autres dettes	419, 509, crédit [42,43, 44 (hors 444 à 447) 45, 46 et 48]
Trésorerie Passif	519 et autres crédits 51 et 52
TOTAL PASSIFS COURANTS III	
TOTAL GENERAL PASSIF	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

26 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19 28 Rabie El Aouel 1430 / 25 mars 2009

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)
Période du au

	NOTE	N	N-1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en-cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI- RESULTAT FINANCIER			
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES			
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم (04) : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

COMPTE DE RESULTATS

(Par fonction)

(Exemple) **Période du** **au**

	NOTE	N	N-1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
RESULTAT OPERATIONNEL			
Fournir le détail des charges par nature			
(frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
RESULTAT NET DE L'EXERCICE			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم (05) : جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

28 Rabie El Aouel 1430
25 mars 2009 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19 31

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode directe)

Période du au

	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi - liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم (06): جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير مباشرة)

32 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19 28 Rabie El Aouel 1430 / 25 mars 2009

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Méthode indirecte)

Période du au

	NOTE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
— Amortissements et provisions			
— Variation des impôts différés			
— Variation des stocks			
— Variation des clients et autres créances			
— Variation des fournisseurs et autres dettes			
— Plus ou moins-values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Indidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A + B + C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence de variation de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

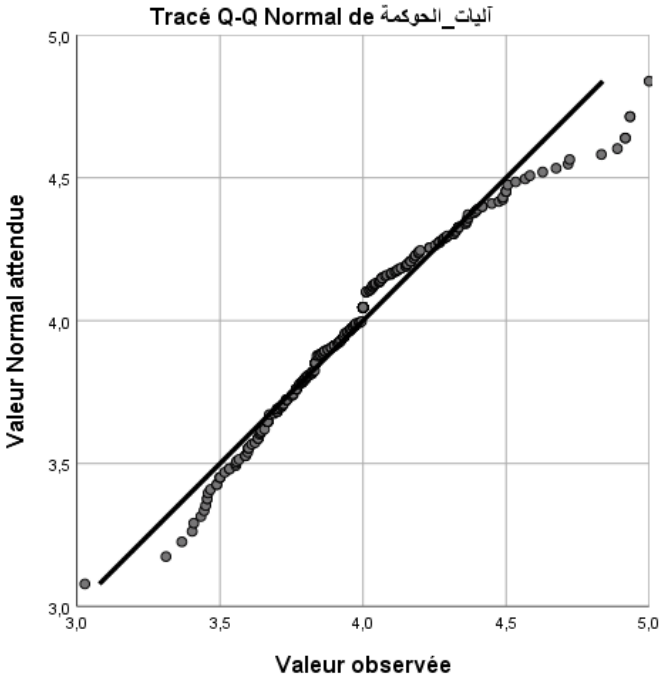
الملحق رقم (07): جدول تغيرات رؤوس أموال الخاصة

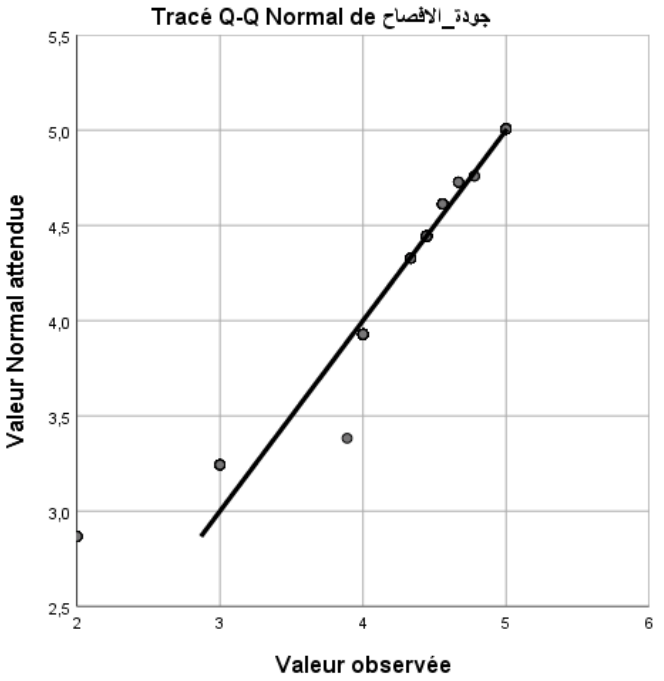
28 Rabie El Aouel 1430
25 mars 2009 JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19 33

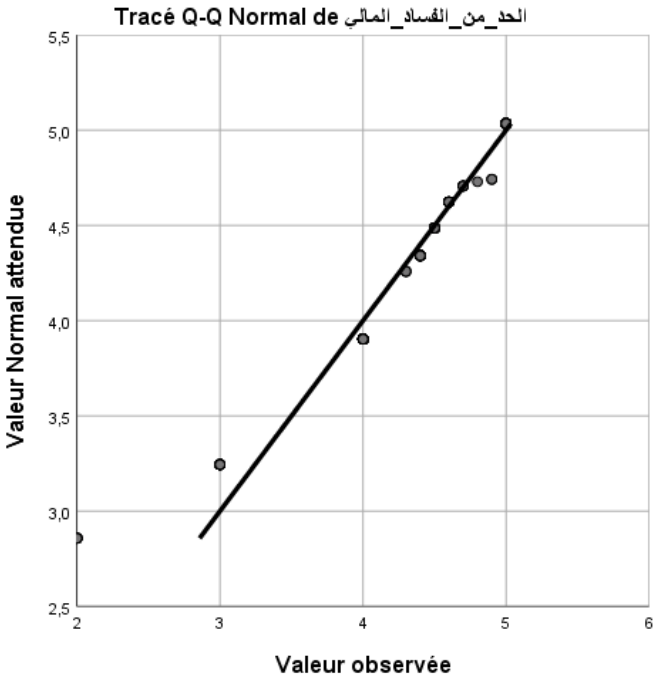
ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N-1						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
Solde au 31 décembre N						

الملحق رقم (08): مخرجات Spss (نموذج Normal Q – Q Plot)






Tracé Q-Q Normal de الحد_من_الفساد_المالي
Valeur Normal attendue
Valeur observée
5,5
5,0
4,5
4,0
3,5
3,0
2,5
2
3
4
5
6

الملحق رقم (09) : الإستبيان

العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

(استمارة استبيان للدراسة الميدانية – المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته، تحية طيبة و بعد

السادة و السيدات المختصين في المحاسبة و التدقيق، المهنيين بمكاتب الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات، تقوم الطالبة بإعداد دراسة ميدانية استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه (ل م د) في العلوم المالية و المحاسبية بجامعة ابن خلدون بتيارت، بعنوان **-" العلاقة بين آليات الحوكمة و مستوى جودة الإفصاح و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "**،و سنكون ممتنين لمشاركتكم في هذه الدراسة من خلال الاستبيان المرفق، كما و أن خبرتكم في المجال يمكن أن تساهم في إثراء البحث العلمي و التي من شأنها أن تكون ذات فائدة في تطوير الدراسة الحالية

أخيرا، نود أن نؤكد لكم أن المعلومات و الآراء الشخصية التي تقدمونها ستعامل بمنتهى السرية، و سنكون ممتنين للغاية إذا قمتم باستكمال هذا الاستبيان.

شاكرين حسن تعاونكم معنا و إنفاق جزء من وقتكم الثمين لخدمة البحث العلمي.

و السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

الطالبة : عمروش نبيلة

المحور الأول : البيانات الشخصية

النوع : ذكر ☐ أنثى ☐

سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 الى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فما فوق ☐

المهنة: مدير مالي ☐ مدقق خارجي ☐ مدقق داخلي ☐ محاسب ☐

المحور الثاني : مدى مساهمة ارتباط آليات الحوكمة مع مستوى جودة الإفصاح في الحد من الفساد المالي و الإداري بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

العبـــــــــــــــــارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
القسم الأول : آليات الحوكمة					
مجلس الادارة					
يحتوي مجلس الادارة بمؤسستي على خبراء يتمتعون بمعرفة مالية كافية					
تتمتع مؤسستي بحجم مجلس إدارة كبير يعكس تنوع الخبرات و الكفاءات فيه و التي تساهم في تفعيل دوره الرقابي					
تحتوي مؤسستي على مجلس إدارة مكون من أعضاء مستقلين تماما عن الإدارة التنفيذية،و الذين لهم قدرة أكثر على الرقابة					
يعقد مجلس الإدارة بمؤسستي إجتماعات دورية و منتظمة سنويا، و عدد هذه اللقاءات تشكل فارقا حاسما في عملية الرقابة					
أعتقد ان ازدواجية الأدوار، و التي يشغل فيها المدير التنفيذي منصب رئيس مجلس الادارة في مؤسستي قد تؤثر على كفاءة أداء مجلس الادارة					
لجنة التدقيق					
تتمتع مؤسستي بوجود أعضاء ذوي خبرات مالية عالية ضمن لجان التدقيق الخاصة بها					
لمؤسستي لجان تدقيق مستقلة تماما عن الإدارة مما يساهم في تفعيل دورها الرقابي					
تتميز مؤسستي بلجان تدقيق ذات حجم كبير، مما يعتبر عاملا جيدا للمساهمة في مراقبة و حماية العمليات المالية و المحاسبية مقارنة بحجم اللجان الصغيرة					
تلتقي لجان التدقيق في مؤسستي بشكل منتظم ودوري لـالتقييم و التطوير المستمر الذي يسمح بالاكتشاف المبكر للتلاعبات و الأخطاء في البيانات المالية .					
التدقيق الداخلي					
تحتوي مؤسستي على قسم للتدقيق الداخلي يعمل على تحسين الأنظمة الداخلية بها					
لمؤسستي قسم تدقيق داخلي مستقل يساهم بشكل كبير في تفعيل الرقابة الذاتية بها .					
تحتوي قسم التدقيق الداخلي لمؤسستي على مدققين مؤهلين و مدربين بشكل كافي مما يساهم في رفع من جودة الرقابة الداخلية .					

يعمل قسم التدقيق الداخلي في مؤسستي على تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمنع أي أخطاء و تلاعبات .					
يحسن التدقيق الداخلي لدى مؤسستي من نظام إدارة المخاطر و يقوم بتحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على ادائها الرقابي.					
التدقيق الخارجي					
أعتقد أن مدة العلاقة التي تربط بين المدقق الخارجي و مؤسستي تؤثر بشكل ايجابي على جودة عملية التدقيق عندما تكون هذه المدة أقصر					
ان اعتماد مؤسستي على مكاتب تدقيق معروفة يعكس جودة أعلى لتقارير ها المالية، نتيجة التدريب الجيد لهاته المكاتب الذي يعزز الخبرة و المعرفة المالية .					
إن التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة يحسن من نظام الرقابة و يقلل الأخطاء و يزيد من دقة و مصداقية البيانات المالية بمؤسستي.					
إن توسع مكاتب التدقيق في تقديم خدمات مهنية أخرى غير المراجعة بمؤسستي، و بدون وضع أطر تحكم تقديم هذه الخدمات يمكن أن تؤثر سلبا على عمل هذه المكاتب و استقلاليتها.					
الاستحواذ و الاندماج و المنافسة					
تستخدم مؤسستي عمليات الاستحواذ و الاندماج كآلية لتحسين الحوكمة و تعزيز كفاءتها					
تعمل المنافسة الشديدة في السوق كآلية فعالة لتحسين نظام الحوكمة داخل مؤسستي					
تحفز المنافسة الشديدة مؤسستي على تعزيز الشفافية أكثر في تقاريرها المالية للتفوق على منافسيها.					
قد تصاحب عمليات الاندماج و الاستحواذ دوافع انتهازية للإدارة التنفيذية لإخفاء التلاعبات في القوائم المالية .					
تعزز عمليات الاستحواذ و الاندماج في مؤسستي من مستوى الشفافية و المسؤولية					
تعتبر عمليات الاندماج و الاستحواذ و المنافسة الشديدة آلية من آليات الرقابة على أداء الإدارة و بالتالي يعزز هذا المساءلة و النزاهة في مؤسستي					
القوانين واللوائح					
تساهم القوانين و التشريعات في تحسين نظام الحوكمة في مؤسستي					
تشجع القوانين و التشريعات مؤسستي على الالتزام					

بمبادئ الحوكمة و تفرض عقوبات في حال عدم الالتزام					
تساهم القوانين و التشريعات في تفعيل أداء آليات الحوكمة لدي مؤسستي					
تعزز القوانين و التشريعات المساءلة الجيدة مما يحسن هذا و يرفع من مستوى شفافية و نزاهة الانظمة بمؤسستي					
تساعد القوانين و التشريعات مؤسستي على وضع إطار واضح لإتخاذ مختلف القرارات المالية و الادارية					
القسم الثاني : مستوى جودة الافصاح					
توفر مؤسستي تقارير دورية و في الوقت المناسب عن أدائها المالي و الإداري					
توفر مؤسستي معلومات دقيقة و كاملة في تقاريرها المالية					
تتوافق التقارير المالية المفصح عنها من قبل مؤسستي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و معايير المحاسبة المحلية					
تعتبر التقارير التي تفصح عنها مؤسستي تقارير قابلة للفهم بالنسبة لجميع الأطراف المعنية بها					
تعكس التقارير المالية المفصح عنها الوضع المالي و الواقع الفعلي لمؤسستي .					
تكشف مؤسستي عن أي ممارسات محاسبية استثنائية أو أي تغييرات هامة في سياساتها المحاسبية ضمن تقاريرها المالية.					
تكشف مؤسستي عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المالية و التشغيلية التي قد تؤثر على أدائها في تقاريرها المالية					
تقدم مؤسستي ملاحظات و تحليلات إضافية في تقاريرها المالية تساعد في تفسير الأداء المالي بشكل أفضل					
تتعامل مؤسستي مع جميع التعليقات و التوصيات الخاصة بالمدققين الخارجيين في التقارير المبلغ عنها					
القسم الثالث : الفساد المالي و الاداري					
توجد سياسات واضحة في مؤسستي لمكافحة المحاباة و كل أشكال سوء استخدام السلطة					
سياسات التعيين و التوظيف في مؤسستي تكون على أساس الكفاءة و ليس العلاقات و المصالح الشخصية					
الاجراءات المعتمدة لمكافحة الفساد المالي و الاداري بمؤسستي مطبقة و فعالة					

تشجع مؤسستي الموظفين على الابلاغ عن أي ممارسات للفساد المالي و الاداري					
يمتاز نظام الرقابة الداخلية في مؤسستي بالقوة و الفعالية لذا تكون جميع المعاملات المالية و الادارية بها شفافة و موثوقة					
تتعامل ادارة مؤسستي بحزم و صرامة عندما يتعلق الأمر بقضايا الفساد المالي و الاداري					
تدعم مؤسستي القيم الأخلاقية في بيئة العمل و تسعى دائما لتحسينها و التقليل من كل اشكال الفساد					
يتم التجديد المستمر لسياسات و الاجراءات المتعلقة بمكافحة الفساد المالي و الاداري في مؤسستي و بشكل دوري					
تنفذ مؤسستي اجراءات عقابية واضحة و عادلة في حق كل مرتكبي الفساد المالي و الاداري.					
ادارة مؤسستي تتواصل بشكل مستمر مع موظيفها لتوعيتهم بضرورة الالتزام بسياسات مكافحة الفساد المالي و الاداري					

الملحق رقم (10) : مخرجات Spss

Statistics

		النوع	الخبرة سنوات	المهنة
N	Valid	350	350	350
	Missing	0	0	0

النوع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	انثى	119	34,0	34,0	34,0
	ذكر	231	66,0	66,0	100,0
	Total	350	100,0	100,0	

الخبرة سنوات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	103	29,4	29,4	29,4
	سنة 15 من أقل الى 10 من	82	23,4	23,4	52,9
	فوق فما سنة 15 من	65	18,6	18,6	71,4
	سنوات 10 من أقل الى 5 من	100	28,6	28,6	100,0
	Total	350	100,0	100,0	

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	223	63,7	63,7	63,7
	خارجي مدقق	101	28,9	28,9	92,6
	داخلي مدقق	11	3,1	3,1	95,7
	مالي مدير	15	4,3	4,3	100,0
	Total	350	100,0	100,0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
[الادارة مجلس يحتوي بمعرفة يتمتعون خبراء على بمؤسستي كافية مالية]	350	2	5	4,19	,596
[الادارة مجلس بحجم مؤسستي تتمتع الخبرات تنوع يعكس كبير إدارة مجلس تفعيل في تساهم التي و فيه الكفاءات و الرقابي دوره]	350	1	5	3,72	1,039

على مؤسستي تحتوي] الادارة مجلس مستقلين أعضاء من مكون إدارة مجلس لهم الذين التنفيذية،و الإدارة عن تماما الرقابة على أكثر قدرة]	350	2	5	4,13	,724
الإدارة مجلس يعقد] الادارة مجلس منتظمة و دورية إجتماعات بمؤسستي فارقا تشكل اللقاءات هذه عدد و سنويا، الرقابة عملية في حاسما]	350	2	5	4,12	,659
ازدواجية ان أعتقد] الادارة مجلس التنفيذي المدير فيها يشغل التي و الأدوار، مؤسستي في الادارة مجلس رئيس منصب الادارة مجلس أداء كفاءة على تؤثر قد]	350	1	5	3,41	1,407
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة ضمن عالية مالية خبرات ذوي أعضاء بها الخاصة التدقيق لجان]	350	1	5	4,18	,650
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما الرقابي دورها]	350	1	5	4,18	,669
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية الصغيرة]	350	1	5	2,75	1,251
في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر . المالية]	350	1	5	4,07	,753
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
على مؤسستي تحتوي] الداخلي التدقيق تحسين على يعمل الداخلي للتدقيق قسم بها الداخلية الأنظمة]	350	1	5	3,63	,786
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي التدقيق في كبير بشكل يساهم مستقل داخلي . بها الذاتية الرقابة تفعيل]	350	1	5	3,62	,809

التدقيق قسم تحتوي] الداخلي التدقيق و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الداخلي رفع في يساهم مما كافي بشكل مدربين الداخلية الرقابة جودة من .]	350	1	5	3,63	,797
التدقيق قسم يعمل] الداخلي التدقيق كفاءة تحسين على مؤسستي في الداخلي و أخطاء أي لمنع الداخلية الرقابة نظام تلاعبات .]	350	1	5	3,65	,801
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي التدقيق و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي لدى قد التي المحتملة المخاطر بتحديد يقوم الرقابي ادائها على تؤثر.]	350	1	5	3,62	,798
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	350	1	5	4,25	,516
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	350	1	5	4,05	,685
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام المالية البيانات مصداقية و دقة بمؤسستي.]	350	1	5	4,26	,527
مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق أخرى مهنية خدمات تقديم في التدقيق وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة غير أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم أطر و المكاتب هذه عمل على سلبا تؤثر استقلاليتها.]	350	1	5	4,21	,597
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تستخدم] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاندماج و الاستحواذ عمليات مؤسستي كفاءتها تعزيز و الحوكمة لتحسين كآلية]	350	1	5	3,56	,694
تعمل] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ فعالة كآلية السوق في الشديدة المنافسة مؤسستي داخل الحوكمة نظام لتحسين]	350	1	5	3,63	,694
تحفز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ تعزيز على مؤسستي الشديدة المنافسة للتفوق المالية تقاريرها في أكثر الشفافية منافسيها على.]	350	1	5	3,55	,720
قد] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاستحواذ و الاندماج عمليات تصاحب لإخفاء التنفيذية للإدارة انتهازية دوافع المالية القوائم في التلاعبات .]	350	1	5	3,64	,788
تعزز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ في الاندماج و الاستحواذ عمليات و الشفافية مستوى من مؤسستي المسؤولية]	350	1	5	3,53	,704
تعتبر] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ المنافسة و الاستحواذ و الاندماج عمليات أداء على الرقابة آليات من آلية الشديدة و المساءلة هذا يعزز بالتالي و الإدارة مؤسستي في النزاهة]	350	1	5	3,60	,710
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين في الحوكمة نظام تحسين في اللوائح مؤسستي]	350	2	5	4,15	,574
و القوانين تشجع] واللوائح القوانين بمبادئ الالتزام على مؤسستي اللوائح عدم حال في عقوبات تفرض و الحوكمة الالتزام]	350	2	5	4,18	,597
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل في اللوائح مؤسستي]	350	2	5	4,19	,596
اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح القوانين من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المساءلة الانظمة نزاهة و شفافية مستوى بمؤسستي]	350	2	5	4,23	,617

و القوانين تساعد] واللوائح القوانين واضح إطار وضع على مؤسستي اللوائح و المالية القرارات مختلف لإتخاذ الادارية]	350	2	5	4,18	,594
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تقارير مؤسستي توفر] الافصاح جودة أدائها عن المناسب الوقت في و دورية الإداري و المالي]	350	2	5	4,14	,682
معلومات مؤسستي توفر] الافصاح جودة المالية تقاريرها في كاملة و دقيقة]	350	2	5	4,16	,690
المالية التقارير تتوافق] الافصاح جودة مع مؤسستي قبل من عنها المفصح المالية التقارير لإعداد الدولية المعايير المحلية المحاسبة معايير و (IFRS)]	350	2	5	4,13	,675
التي التقارير تعتبر] الافصاح جودة للفهم قابلة تقارير مؤسستي عنها تفصح بها المعنية الأطراف لجميع بالنسبة]	350	2	5	4,17	,695
المالية التقارير تعكس] الافصاح جودة الواقع و المالي الوضع عنها المفصح لمؤسستي الفعلي .]	350	2	5	4,18	,701
أي عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة أي أو استثنائية محاسبية ممارسات المحاسبية سياساتها في هامة تغييرات المالية تقاريرها ضمن.]	350	2	5	4,17	,699
عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة و المالية بالمخاطر المتعلقة المعلومات في أدائها على تؤثر قد التي التشغيلية المالية تقاريرها]	350	2	5	4,13	,681
ملاحظات مؤسستي تقدم] الافصاح جودة المالية تقاريرها في إضافية تحليلات و بشكل المالي الأداء تفسير في تساعد أفضل]	350	2	5	4,13	,677
مع مؤسستي تتعامل] الافصاح جودة الخاصة التوصيات و التعليقات جميع المبلغ التقارير في الخارجيين بالمدققين عنها]	350	2	5	4,15	,686
Valid N (listwise)	350				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
سياسات توجد] الاداري و المالي الفساد و المحاباة لمكافحة مؤسستي في واضحة السلطة استخدام سوء أشكال كل]	350	2	5	4,20	,722
التعيين سياسات] الاداري و المالي الفساد على تكون مؤسستي في التوظيف و المصالح و العلاقات ليس و الكفاءة أساس الشخصية]	350	2	5	4,18	,711
الاجراءات] الاداري و المالي الفساد الاداري و المالي الفساد لمكافحة المعتمدة فعالة و مطبقة بمؤسستي]	350	2	5	4,23	,732
مؤسستي تشجع] الاداري و المالي الفساد ممارسات أي عن الابلاغ على الموظفين الاداري و المالي للفساد]	350	2	5	4,20	,723
نظام يمتاز] الاداري و المالي الفساد و بالقوة مؤسستي في الداخلية الرقابة المالية المعاملات جميع تكون لذا الفعالية موثوقة و شفافة بها الادارية و]	350	2	5	4,22	,725
ادارة تتعامل] الاداري و المالي الفساد يتعلق عندما صرامة و بحزم مؤسستي الاداري و المالي الفساد بقضايا الأمر]	350	2	5	4,21	,726
مؤسستي تدعم] الاداري و المالي الفساد تسعى و العمل بيئة في الأخلاقية القيم اشكال كل من التقليل و لتحسينها دائما الفساد]	350	2	5	4,23	,729
التجديد يتم] الاداري و المالي الفساد المتعلقة الاجراءات و لسياسات المستمر في الاداري و المالي الفساد بمكافحة دوري بشكل و مؤسستي]	350	2	5	4,20	,721
مؤسستي تنفذ] الاداري و المالي الفساد حق في عادلة و واضحة عقابية اجراءات .الاداري و المالي الفساد مرتكبي كل]	350	2	5	4,21	,728
مؤسستي ادارة] الاداري و المالي الفساد موظيفها مع مستمر بشكل تتواصل بسياسات الالتزام بضرورة لتوعيتهم الاداري و المالي الفساد مكافحة]	350	2	5	4,21	,732
Valid N (listwise)	350				

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
الادارة مجلس يحتوي] الادارة مجلس بمعرفة يتمتعون خبراء على بمؤسستي كافية مالية]	15,38	6,615	,604	,524
بحجم مؤسستي تتمتع] الادارة مجلس الخبرات تنوع يعكس كبير إدارة مجلس تفعيل في تساهم التي و فيه الكفاءات و الرقابي دوره]	15,86	5,836	,380	,581
على مؤسستي تحتوي] الادارة مجلس مستقلين أعضاء من مكون إدارة مجلس لهم الذين التنفيذية،و الإدارة عن تماما الرقابة على أكثر قدرة]	15,44	6,688	,431	,566
الإدارة مجلس يعقد] الادارة مجلس منتظمة و دورية إجتماعات بمؤسستي فارقا تشكل اللقاءات هذه عدد و سنويا، الرقابة عملية في حاسما]	15,45	6,879	,437	,570
ازدواجية ان أعتقد] الادارة مجلس التنفيذي المدير فيها يشغل التي و الأدوار، مؤسستي في الادارة مجلس رئيس منصب الادارة مجلس أداء كفاءة على تؤثر قد]	16,17	4,826	,327	,672

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
19,57	8,824	2,971	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة ضمن عالية مالية خبرات ذوي أعضاء بها الخاصة التدقيق لجان]	11,00	3,338	,600	,340
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما الرقابي دورها]	11,00	3,364	,560	,360
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية الصغيرة]	12,44	3,422	,043	,869

في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر المالية .]	11,11	3,255	,502	,377

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
15,18	5,187	2,278	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
على مؤسستي تحتوي] الداخلي التدقيق تحسين على يعمل الداخلي للتدقيق قسم بها الداخلية الأنظمة]	14,52	9,918	,989	,988
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي التدقيق في كبير بشكل يساهم مستقل داخلي بها الذاتية الرقابة تفعيل .]	14,53	9,900	,957	,993
التدقيق قسم تحتوي] الداخلي التدقيق و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الداخلي رفع في يساهم مما كافي بشكل مدربين الداخلية الرقابة جودة من .]	14,52	9,895	,978	,990
التدقيق قسم يعمل] الداخلي التدقيق كفاءة تحسين على مؤسستي في الداخلي و أخطاء أي لمنع الداخلية الرقابة نظام تلاعبات .]	14,51	9,855	,980	,989
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي التدقيق و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي لدى قد التي المحتملة المخاطر بتحديد يقوم الرقابي ادائها على تؤثر.]	14,53	9,906	,973	,990

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
18,15	15,430	3,928	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted

العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	12,52	2,222	,768	,755
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	12,71	2,199	,492	,886
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام المالية البيانات مصداقية و دقة بمؤسستي.]	12,51	2,182	,777	,749
مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق أخرى مهنية خدمات تقديم في التدقيق وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة غير أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم أطر و المكاتب هذه عمل على سلبا تؤثر استقلاليتها.]	12,56	2,104	,697	,778

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
16,77	3,668	1,915	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تستخدم] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاندماج و الاستحواذ عمليات مؤسستي كفاءتها تعزيز و الحوكمة لتحسين كآلية]	17,94	11,303	,933	,960
تعمل] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ فعالة كآلية السوق في الشديدة المنافسة مؤسستي داخل الحوكمة نظام لتحسين]	17,88	11,432	,901	,963
تحفز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ تعزيز على مؤسستي الشديدة المنافسة للتفوق المالية تقاريرها في أكثر الشفافية منافسيها على.]	17,96	11,394	,871	,966

قد] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاستحواذ و الاندماج عمليات تصاحب لإخفاء التنفيذية للإدارة انتهازية دوافع المالية القوائم في التلاعبات .]	17,87	11,062	,850	,970
تعزز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ في الاندماج و الاستحواذ عمليات و الشفافية مستوى من مؤسستي المسؤولية]	17,97	11,300	,918	,962
تعتبر] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ المنافسة و الاستحواذ و الاندماج عمليات أداء على الرقابة آليات من آلية الشديدة و المساءلة هذا يعزز بالتالي و الإدارة مؤسستي في النزاهة]	17,90	11,179	,940	,959

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
21,50	16,142	4,018	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين في الحوكمة نظام تحسين في اللوائح مؤسستي]	16,79	4,879	,903	,939
و القوانين تشجع] واللوائح القوانين بمبادئ الالتزام على مؤسستي اللوائح عدم حال في عقوبات تفرض و الحوكمة الالتزام]	16,75	4,839	,877	,943
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل في اللوائح مؤسستي]	16,75	4,855	,870	,944
اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح القوانين من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المساءلة الانظمة نزاهة و شفافية مستوى بمؤسستي]	16,70	4,834	,842	,949
و القوانين تساعد] واللوائح القوانين واضح إطار وضع على مؤسستي اللوائح و المالية القرارات مختلف لإتخاذ الادارية]	16,76	4,859	,873	,943

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
20,94	7,497	2,738	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
تقارير مؤسستي توفر] الافصاح جودة أدائها عن المناسب الوقت في و دورية الإداري و المالي]	33,22	26,325	,932	,978
معلومات مؤسستي توفر] الافصاح جودة المالية تقاريرها في كاملة و دقيقة]	33,20	26,292	,924	,979
المالية التقارير تتوافق] الافصاح جودة مع مؤسستي قبل من عنها المفصح المالية التقارير لإعداد الدولية المعايير المحلية المحاسبة معايير و (IFRS)]	33,23	26,526	,909	,979
التي التقارير تعتبر] الافصاح جودة للفهم قابلة تقارير مؤسستي عنها تفصح بها المعنية الأطراف لجميع بالنسبة]	33,19	26,482	,887	,980
المالية التقارير تعكس] الافصاح جودة الواقع و المالي الوضع عنها المفصح لمؤسستي الفعلي .]	33,18	26,249	,914	,979
أي عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة أي أو استثنائية محاسبية ممارسات المحاسبية سياساتها في هامة تغييرات المالية تقاريرها ضمن.]	33,18	26,339	,904	,979
عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة و المالية بالمخاطر المتعلقة المعلومات في أدائها على تؤثر قد التي التشغيلية المالية تقاريرها]	33,23	26,450	,912	,979
ملاحظات مؤسستي تقدم] الافصاح جودة المالية تقاريرها في إضافية تحليلات و بشكل المالي الأداء تفسير في تساعد أفضل]	33,23	26,479	,914	,979
مع مؤسستي تتعامل] الافصاح جودة الخاصة التوصيات و التعليقات جميع المبلغ التقارير في الخارجيين بالمدققين عنها]	33,21	26,263	,935	,978

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
37,36	33,308	5,771	9

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
سياسات توجد] الاداري و المالي الفساد و المحاباة لمكافحة مؤسستي في واضحة السلطة استخدام سوء أشكال كل]	37,88	37,324	,936	,982
التعيين سياسات] الاداري و المالي الفساد على تكون مؤسستي في التوظيف و المصالح و العلاقات ليس و الكفاءة أساس الشخصية]	37,90	37,471	,934	,982
الاجراءات] الاداري و المالي الفساد الاداري و المالي الفساد لمكافحة المعتمدة فعالة و مطبقة بمؤسستي]	37,86	37,389	,913	,983
مؤسستي تشجع] الاداري و المالي الفساد ممارسات أي عن الابلاغ على الموظفين الاداري و المالي للفساد]	37,88	37,625	,897	,983
نظام يمتاز] الاداري و المالي الفساد و بالقوة مؤسستي في الداخلية الرقابة المالية المعاملات جميع تكون لذا الفعالية موثوقة و شفافة بها الادارية و]	37,87	37,458	,915	,983
ادارة تتعامل] الاداري و المالي الفساد يتعلق عندما صرامة و بحزم مؤسستي الاداري و المالي الفساد بقضايا الأمر]	37,87	37,428	,918	,983
مؤسستي تدعم] الاداري و المالي الفساد تسعى و العمل بيئة في الأخلاقية القيم اشكال كل من التقليل و لتحسينها دائما الفساد]	37,85	37,431	,912	,983
التجديد يتم] الاداري و المالي الفساد المتعلقة الاجراءات و لسياسات المستمر في الاداري و المالي الفساد بمكافحة دوري بشكل و مؤسستي]	37,89	37,494	,916	,983
مؤسستي تنفذ] الاداري و المالي الفساد حق في عادلة و واضحة عقابية اجراءات الاداري و المالي الفساد مرتكبي كل.]	37,87	37,226	,940	,982
مؤسستي ادارة] الاداري و المالي الفساد موظيفها مع مستمر بشكل تتواصل بسياسات الالتزام بضرورة لتوعيتهم الاداري و المالي الفساد مكافحة]	37,88	37,248	,931	,982

Scale Statistics

Mean	Variance	Std. Deviation	N of Items
42,08	46,105	6,790	10

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
الادارة مجلس يحتوي] الادارة مجلس بمعرفة يتمتعون خبراء على بمؤسستي كافية مالية]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
بحجم مؤسستي تتمتع] الادارة مجلس الخبرات تنوع يعكس كبير إدارة مجلس تفعيل في تساهم التي و فيه الكفاءات و الرقابي دوره]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
على مؤسستي تحتوي] الادارة مجلس مستقلين أعضاء من مكون إدارة مجلس لهم الذين التنفيذية،و الإدارة عن تماما الرقابة على أكثر قدرة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
الإدارة مجلس يعقد] الادارة مجلس منتظمة و دورية إجتماعات بمؤسستي فارقا تشكل اللقاءات هذه عدد و سنويا، الرقابة عملية في حاسما]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
ازدواجية ان أعتقد] الادارة مجلس التنفيذي المدير فيها يشغل التي و الأدوار، مؤسستي في الادارة مجلس رئيس منصب الادارة مجلس أداء كفاءة على تؤثر قد]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
الادارة مجلس يحتوي] الادارة مجلس بمعرفة يتمتعون خبراء على بمؤسستي كافية مالية]	Mean		4,19	,032
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,13	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,24	
	Median		4,00	
	Variance		,356	
	Std. Deviation		,596	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,825	,130

	Kurtosis		3,047	,260
بحجم مؤسستي تتمتع] الادارة مجلس الخبرات تنوع يعكس كبير إدارة مجلس تفعيل في تساهم التي و فيه الكفاءات و الرقابي دوره]	Mean		3,72	,056
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,61	
		Upper Bound	3,83	
	5% Trimmed Mean		3,77	
	Median		4,00	
	Variance		1,080	
	Std. Deviation		1,039	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,845	,130
	Kurtosis		-,075	,260
على مؤسستي تحتوي] الادارة مجلس مستقلين أعضاء من مكون إدارة مجلس لهم الذين التنفيذية،و الإدارة عن تماما الرقابة على أكثر قدرة]	Mean		4,13	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,06	
		Upper Bound	4,21	
	5% Trimmed Mean		4,20	
	Median		4,00	
	Variance		,523	
	Std. Deviation		,724	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-1,259	,130
	Kurtosis		2,655	,260
الإدارة مجلس يعقد] الادارة مجلس منتظمة و دورية إجتماعات بمؤسستي فارقا تشكل اللقاءات هذه عدد و سنويا، الرقابة عملية في حاسما]	Mean		4,12	,035
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,05	
		Upper Bound	4,19	
	5% Trimmed Mean		4,18	
	Median		4,00	
	Variance		,435	
	Std. Deviation		,659	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		-,921	,130
	Kurtosis		2,283	,260
ازدواجية ان أعتقد] الادارة مجلس	Mean		3,41	,075

التنفيذي المدير فيها يشغل التي و الأدوار، مؤسستي في الادارة مجلس رئيس منصب الادارة مجلس أداء كفاءة على تؤثر قد]	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,26	
		Upper Bound	3,56	
	5% Trimmed Mean		3,45	
	Median		4,00	
	Variance		1,979	
	Std. Deviation		1,407	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		2	
	Skewness		-,610	,130
	Kurtosis		-,996	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الادارة مجلس يحتوي] الادارة مجلس بمعرفة يتمتعون خبراء على بمؤسستي كافية مالية]	,360	350	,000	,673	350	,000
بحجم مؤسستي تتمتع] الادارة مجلس الخبرات تنوع يعكس كبير إدارة مجلس تفعيل في تساهم التي و فيه الكفاءات و الرقابي دوره]	,342	350	,000	,812	350	,000
على مؤسستي تحتوي] الادارة مجلس مستقلين أعضاء من مكون إدارة مجلس لهم الذين التنفيذية،و الإدارة عن تماما الرقابة على أكثر قدرة]	,355	350	,000	,680	350	,000
الإدارة مجلس يعقد] الادارة مجلس منتظمة و دورية إجتماعات بمؤسستي فارقا تشكل اللقاءات هذه عدد و سنويا، الرقابة عملية في حاسما]	,338	350	,000	,719	350	,000
ازدواجية ان أعتقد] الادارة مجلس التنفيذي المدير فيها يشغل التي و الأدوار، مؤسستي في الادارة مجلس رئيس منصب الادارة مجلس أداء كفاءة على تؤثر قد]	,291	350	,000	,832	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة ضمن عالية مالية خبرات ذوي أعضاء بها الخاصة التدقيق لجان]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما الرقابي دورها]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية الصغيرة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر المالية .]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة ضمن عالية مالية خبرات ذوي أعضاء بها الخاصة التدقيق لجان]	Mean		4,18	,035
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,11	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,24	
	Median		4,00	
	Variance		,423	
	Std. Deviation		,650	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-1,328	,130
	Kurtosis		4,875	,260
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما الرقابي دورها]	Mean		4,18	,036
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,11	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,25	
	Median		4,00	
	Variance		,448	

	Std. Deviation		,669	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-1,383	,130
	Kurtosis		4,670	,260
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية الصغيرة[	Mean		2,75	,067
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	2,61	
		Upper Bound	2,88	
	5% Trimmed Mean		2,72	
	Median		2,00	
	Variance		1,566	
	Std. Deviation		1,251	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		2	
	Skewness		,288	,130
	Kurtosis		-1,210	,260
في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر المالية .]	Mean		4,07	,040
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,00	
		Upper Bound	4,15	
	5% Trimmed Mean		4,14	
	Median		4,00	
	Variance		,568	
	Std. Deviation		,753	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		-1,256	,130
	Kurtosis		2,701	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة ضمن عالية مالية خبرات ذوي أعضاء [بها الخاصة التدقيق لجان	,340	350	,000	,664	350	,000
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما [الرقابي دورها	,341	350	,000	,664	350	,000
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية [الصغيرة	,284	350	,000	,857	350	,000
في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر .[المالية	,355	350	,000	,723	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
على مؤسستي تحتوي] الداخلي التدقيق تحسين على يعمل الداخلي للتدقيق قسم [بها الداخلية الأنظمة	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي التدقيق في كبير بشكل يساهم مستقل داخلي .[بها الذاتية الرقابة تفعيل	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
التدقيق قسم تحتوي] الداخلي التدقيق و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الداخلي رفع في يساهم مما كافي بشكل مدربين .[الداخلية الرقابة جودة من	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
التدقيق قسم يعمل] الداخلي التدقيق كفاءة تحسين على مؤسستي في الداخلي و أخطاء أي لمنع الداخلية الرقابة نظام .[تلاعبات	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي التدقيق و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي لدى قد التي المحتملة المخاطر بتحديد يقوم .[الرقابي ادائها على تؤثر	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
على مؤسستي تحتوي] الداخلي التدقيق تحسين على يعمل الداخلي للتدقيق قسم بها الداخلية الأنظمة]	Mean		3,63	,042
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,55	
		Upper Bound	3,71	
	5% Trimmed Mean		3,66	
	Median		4,00	
	Variance		,617	
	Std. Deviation		,786	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,423	,130
	Kurtosis		,736	,260
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي التدقيق في كبير بشكل يساهم مستقل داخلي بها الذاتية الرقابة تفعيل .]	Mean		3,62	,043
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,53	
		Upper Bound	3,71	
	5% Trimmed Mean		3,65	
	Median		4,00	
	Variance		,655	
	Std. Deviation		,809	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,443	,130
	Kurtosis		,716	,260
التدقيق قسم تحتوي] الداخلي التدقيق و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الداخلي رفع في يساهم مما كافي بشكل مدربين الداخلية الرقابة جودة من .]	Mean		3,63	,043
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,55	
		Upper Bound	3,72	
	5% Trimmed Mean		3,66	
	Median		4,00	
	Variance		,635	
	Std. Deviation		,797	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,403	,130

	Kurtosis		,637	,260
التدقيق قسم يعمل] الداخلي التدقيق كفاءة تحسين على مؤسستي في الداخلي و أخطاء أي لمنع الداخلية الرقابة نظام تلاعبات .]	Mean		3,65	,043
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,56	
		Upper Bound	3,73	
	5% Trimmed Mean		3,68	
	Median		4,00	
	Variance		,642	
	Std. Deviation		,801	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,383	,130
	Kurtosis		,602	,260
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي التدقيق و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي لدى قد التي المحتملة المخاطر بتحديد يقوم الرقابي ادائها على تؤثر.]	Mean		3,62	,043
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,54	
		Upper Bound	3,71	
	5% Trimmed Mean		3,65	
	Median		4,00	
	Variance		,637	
	Std. Deviation		,798	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,407	,130
	Kurtosis		,619	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
على مؤسستي تحتوي] الداخلي التدقيق تحسين على يعمل الداخلي للتدقيق قسم بها الداخلية الأنظمة]	,266	350	,000	,845	350	,000
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي التدقيق في كبير بشكل يساهم مستقل داخلي بها الذاتية الرقابة تفعيل .]	,258	350	,000	,851	350	,000
التدقيق قسم تحتوي] الداخلي التدقيق و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الداخلي رفع في يساهم مما كافي بشكل مدربين الداخلية الرقابة جودة من .]	,261	350	,000	,850	350	,000

التدقيق قسم يعمل] الداخلي التدقيق كفاءة تحسين على مؤسستي في الداخلي و أخطاء أي لمنع الداخلية الرقابة نظام تلاعبات .]	,257	350	,000	,851	350	,000
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي التدقيق و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي لدى قد التي المحتملة المخاطر بتحديد يقوم الرقابي ادائها على تؤثر.]	,262	350	,000	,851	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام المالية البيانات مصداقية و دقة بمؤسستي.]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق أخرى مهنية خدمات تقديم في التدقيق وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة غير أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم أطر و المكاتب هذه عمل على سلبا تؤثر استقلاليتها.]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	Mean		4,25	,028
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,19	
		Upper Bound	4,30	
	5% Trimmed Mean		4,25	
	Median		4,00	
	Variance		,266	
	Std. Deviation		,516	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,371	,130
	Kurtosis		4,402	,260
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	Mean		4,05	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,98	
		Upper Bound	4,13	
	5% Trimmed Mean		4,10	
	Median		4,00	
	Variance		,470	
	Std. Deviation		,685	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		-1,090	,130
	Kurtosis		3,426	,260
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام المالية البيانات مصداقية و دقة بمؤسستي.]	Mean		4,26	,028
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,20	
		Upper Bound	4,31	
	5% Trimmed Mean		4,27	
	Median		4,00	
	Variance		,278	
	Std. Deviation		,527	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,407	,130
	Kurtosis		3,987	,260

مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق أخرى مهنية خدمات تقديم في التدقيق وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة غير أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم أطر و المكاتب هذه عمل على سلبا تؤثر استقلاليتها.]	Mean		4,21	,032
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,15	
		Upper Bound	4,27	
	5% Trimmed Mean		4,25	
	Median		4,00	
	Variance		,356	
	Std. Deviation		,597	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-1,168	,130
	Kurtosis		5,764	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	,409	350	,000	,625	350	,000
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	,343	350	,000	,741	350	,000
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام المالية البيانات مصداقية و دقة بمؤسستي.]	,399	350	,000	,641	350	,000
مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق أخرى مهنية خدمات تقديم في التدقيق وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة غير أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم أطر و المكاتب هذه عمل على سلبا تؤثر استقلاليتها.]	,364	350	,000	,647	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
تستخدم] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاندماج و الاستحواذ عمليات مؤسستي كفاءتها تعزيز و الحوكمة لتحسين كآلية]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تعمل] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ فعالة كآلية السوق في الشديدة المنافسة مؤسستي داخل الحوكمة نظام لتحسين]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تحفز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ تعزيز على مؤسستي الشديدة المنافسة للتفوق المالية تقاريرها في أكثر الشفافية منافسيها على.]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
قد] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاستحواذ و الاندماج عمليات تصاحب لإخفاء التنفيذية للإدارة انتهازية دوافع المالية القوائم في التلاعبات .]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تعزز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ في الاندماج و الاستحواذ عمليات و الشفافية مستوى من مؤسستي المسؤولية]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
تعتبر] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ المنافسة و الاستحواذ و الاندماج عمليات أداء على الرقابة آليات من آلية الشديدة و المساءلة هذا يعزز بالتالي و الإدارة مؤسستي في النزاهة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
تستخدم] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاندماج و الاستحواذ عمليات مؤسستي كفاءتها تعزيز و الحوكمة لتحسين كآلية]	Mean		3,56	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,49	
		Upper Bound	3,63	
	5% Trimmed Mean		3,56	
	Median		4,00	
	Variance		,482	
	Std. Deviation		,694	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,016	,130

	Kurtosis		,070	,260
تعمل] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ فعالة كآلية السوق في الشديدة المنافسة [مؤسستي داخل الحوكمة نظام لتحسين	Mean		3,63	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,55	
		Upper Bound	3,70	
	5% Trimmed Mean		3,61	
	Median		4,00	
	Variance		,481	
	Std. Deviation		,694	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,086	,130
	Kurtosis		-,008	,260
تحفز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ تعزيز على مؤسستي الشديدة المنافسة للتفوق المالية تقاريرها في أكثر الشفافية منافسيها على.]	Mean		3,55	,038
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,47	
		Upper Bound	3,62	
	5% Trimmed Mean		3,55	
	Median		4,00	
	Variance		,518	
	Std. Deviation		,720	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,094	,130
	Kurtosis		-,023	,260
قد] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاستحواذ و الاندماج عمليات تصاحب لإخفاء التنفيذية للإدارة انتهازية دوافع المالية القوائم في التلاعبات .]	Mean		3,64	,042
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,55	
		Upper Bound	3,72	
	5% Trimmed Mean		3,65	
	Median		4,00	
	Variance		,622	
	Std. Deviation		,788	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,034	,130
	Kurtosis		-,143	,260
تعزز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ	Mean		3,53	,038

في الاندماج و الاستحواذ عمليات و الشفافية مستوى من مؤسستي المسؤولية]	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,46	
		Upper Bound	3,61	
	5% Trimmed Mean		3,52	
	Median		3,00	
	Variance		,496	
	Std. Deviation		,704	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,210	,130
	Kurtosis		,013	,260
تعتبر] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ المنافسة و الاستحواذ و الاندماج عمليات أداء على الرقابة آليات من آلية الشديدة و المساءلة هذا يعزز بالتالي و الإدارة مؤسستي في النزاهة]	Mean		3,60	,038
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,53	
		Upper Bound	3,68	
	5% Trimmed Mean		3,59	
	Median		4,00	
	Variance		,504	
	Std. Deviation		,710	
	Minimum		1	
	Maximum		5	
	Range		4	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		,164	,130
	Kurtosis		-,081	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
تستخدم] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاندماج و الاستحواذ عمليات مؤسستي كفاءتها تعزيز و الحوكمة لتحسين كآلية]	,264	350	,000	,822	350	,000
تعمل] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ فعالة كآلية السوق في الشديدة المنافسة مؤسستي داخل الحوكمة نظام لتحسين]	,262	350	,000	,817	350	,000
تحفز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ تعزيز على مؤسستي الشديدة المنافسة للتفوق المالية تقاريرها في أكثر الشفافية منافسيها على.]	,270	350	,000	,832	350	,000

قد] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ الاستحواذ و الاندماج عمليات تصاحب لإخفاء التنفيذية للإدارة انتهازية دوافع المالية القوائم في التلاعبات .]	,251	350	,000	,849	350	,000
تعزز] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ في الاندماج و الاستحواذ عمليات و الشفافية مستوى من مؤسستي المسؤولية]	,289	350	,000	,818	350	,000
تعتبر] المنافسة و الاندماج و الاستحواذ المنافسة و الاستحواذ و الاندماج عمليات أداء على الرقابة آليات من آلية الشديدة و المساءلة هذا يعزز بالتالي و الإدارة مؤسستي في النزاهة]	,271	350	,000	,821	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين في الحوكمة نظام تحسين في اللوائح مؤسستي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
و القوانين تشجع] واللوائح القوانين بمبادئ الالتزام على مؤسستي اللوائح عدم حال في عقوبات تفرض و الحوكمة الالتزام]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل في اللوائح مؤسستي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح القوانين من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المساءلة الانظمة نزاهة و شفافية مستوى بمؤسستي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
و القوانين تساعد] واللوائح القوانين واضح إطار وضع على مؤسستي اللوائح و المالية القرارات مختلف لإتخاذ الادارية]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين في الحوكمة نظام تحسين في اللوائح مؤسستي]	Mean		4,15	,031
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,09	
		Upper Bound	4,21	
	5% Trimmed Mean		4,18	
	Median		4,00	
	Variance		,329	
	Std. Deviation		,574	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		0	
	Skewness		-,281	,130
	Kurtosis		1,115	,260
و القوانين تشجع] واللوائح القوانين بمبادئ الالتزام على مؤسستي اللوائح عدم حال في عقوبات تفرض و الحوكمة الالتزام]	Mean		4,18	,032
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,12	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,21	
	Median		4,00	
	Variance		,356	
	Std. Deviation		,597	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,330	,130
	Kurtosis		,754	,260
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل في اللوائح مؤسستي]	Mean		4,19	,032
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,13	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,22	
	Median		4,00	
	Variance		,356	
	Std. Deviation		,596	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,336	,130
	Kurtosis		,755	,260

اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح القوانين من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المساءلة الانظمة نزاهة و شفافية مستوى بمؤسستي]	Mean		4,23	,033
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,17	
		Upper Bound	4,30	
	5% Trimmed Mean		4,27	
	Median		4,00	
	Variance		,380	
	Std. Deviation		,617	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,415	,130
	Kurtosis		,496	,260
و القوانين تساعد] واللوائح القوانين واضح إطار وضع على مؤسستي اللوائح و المالية القرارات مختلف لإتخاذ الادارية]	Mean		4,18	,032
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,11	
		Upper Bound	4,24	
	5% Trimmed Mean		4,21	
	Median		4,00	
	Variance		,352	
	Std. Deviation		,594	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,321	,130
	Kurtosis		,799	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين في الحوكمة نظام تحسين في اللوائح مؤسستي]	,361	350	,000	,728	350	,000
و القوانين تشجع] واللوائح القوانين بمبادئ الالتزام على مؤسستي اللوائح عدم حال في عقوبات تفرض و الحوكمة الالتزام]	,343	350	,000	,747	350	,000
و القوانين تساهم] واللوائح القوانين لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل في اللوائح مؤسستي]	,343	350	,000	,746	350	,000

اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح القوانين من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المساءلة الانظمة نزاهة و شفافية مستوى بمؤسستي]	,322	350	,000	,758	350	,000
و القوانين تساعد] واللوائح القوانين واضح إطار وضع على مؤسستي اللوائح و المالية القرارات مختلف لإتخاذ الادارية]	,346	350	,000	,744	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
تقارير مؤسستي توفر] الافصاح جودة أدائها عن المناسب الوقت في و دورية الإداري و المالي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
معلومات مؤسستي توفر] الافصاح جودة المالية تقاريرها في كاملة و دقيقة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
المالية التقارير تتوافق] الافصاح جودة مع مؤسستي قبل من عنها المفصح المالية التقارير لإعداد الدولية المعايير المحلية المحاسبة معايير و (IFRS)]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
التي التقارير تعتبر] الافصاح جودة للفهم قابلة تقارير مؤسستي عنها تفصح بها المعنية الأطراف لجميع بالنسبة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
المالية التقارير تعكس] الافصاح جودة الواقع و المالي الوضع عنها المفصح لمؤسستي الفعلي .]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
أي عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة أي أو استثنائية محاسبية ممارسات المحاسبية سياساتها في هامة تغييرات المالية تقاريرها ضمن.]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة و المالية بالمخاطر المتعلقة المعلومات في أدائها على تؤثر قد التي التشغيلية المالية تقاريرها]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
ملاحظات مؤسستي تقدم] الافصاح جودة المالية تقاريرها في إضافية تحليلات و بشكل المالي الأداء تفسير في تساعد أفضل]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

مع مؤسستي تتعامل] الافصاح جودة الخاصة التوصيات و التعليقات جميع المبلغ التقارير في الخارجيين بالمدققين عنها]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
تقارير مؤسستي توفر] الافصاح جودة أدائها عن المناسب الوقت في و دورية الإداري و المالي]	Mean		4,14	,036
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,07	
		Upper Bound	4,21	
	5% Trimmed Mean		4,19	
	Median		4,00	
	Variance		,465	
	Std. Deviation		,682	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,838	,130
	Kurtosis		1,638	,260
معلومات مؤسستي توفر] الافصاح جودة المالية تقاريرها في كاملة و دقيقة]	Mean		4,16	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,08	
		Upper Bound	4,23	
	5% Trimmed Mean		4,21	
	Median		4,00	
	Variance		,477	
	Std. Deviation		,690	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,848	,130
	Kurtosis		1,528	,260
المالية التقارير تتوافق] الافصاح جودة مع مؤسستي قبل من عنها المفصح المالية التقارير لإعداد الدولية المعايير (IFRS) و المحلية المحاسبة معايير]	Mean		4,13	,036
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,06	
		Upper Bound	4,20	
	5% Trimmed Mean		4,18	
	Median		4,00	
	Variance		,456	
	Std. Deviation		,675	
	Minimum		2	

	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,834	,130
	Kurtosis		1,722	,260
التي التقارير تعتبر] الافصاح جودة للفهم قابلة تقارير مؤسستي عنها تفصح [بها المعنية الأطراف لجميع بالنسبة	Mean		4,17	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,09	
		Upper Bound	4,24	
	5% Trimmed Mean		4,22	
	Median		4,00	
	Variance		,482	
	Std. Deviation		,695	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,854	,130
	Kurtosis		1,480	,260
المالية التقارير تعكس] الافصاح جودة الواقع و المالي الوضع عنها المفصح .] لمؤسستي الفعلي	Mean		4,18	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,11	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,24	
	Median		4,00	
	Variance		,492	
	Std. Deviation		,701	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,867	,130
	Kurtosis		1,408	,260
أي عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة أي أو استثنائية محاسبية ممارسات المحاسبية سياساتها في هامة تغييرات .المالية تقاريرها ضمن]	Mean		4,17	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,10	
		Upper Bound	4,25	
	5% Trimmed Mean		4,23	
	Median		4,00	
	Variance		,488	
	Std. Deviation		,699	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	

	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,861	,130
	Kurtosis		1,435	,260
عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة و المالية بالمخاطر المتعلقة المعلومات في أدائها على تؤثر قد التي التشغيلية المالية تقاريرها]	Mean		4,13	,036
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,06	
		Upper Bound	4,20	
	5% Trimmed Mean		4,18	
	Median		4,00	
	Variance		,464	
	Std. Deviation		,681	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,826	,130
	Kurtosis		1,614	,260
ملاحظات مؤسستي تقدم] الافصاح جودة المالية تقاريرها في إضافية تحليلات و بشكل المالي الأداء تفسير في تساعد أفضل]	Mean		4,13	,036
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,06	
		Upper Bound	4,20	
	5% Trimmed Mean		4,18	
	Median		4,00	
	Variance		,458	
	Std. Deviation		,677	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,835	,130
	Kurtosis		1,700	,260
مع مؤسستي تتعامل] الافصاح جودة الخاصة التوصيات و التعليقات جميع المبلغ التقارير في الخارجيين بالمدققين عنها]	Mean		4,15	,037
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,08	
		Upper Bound	4,22	
	5% Trimmed Mean		4,20	
	Median		4,00	
	Variance		,471	
	Std. Deviation		,686	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,842	,130

Kurtosis	1,581	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
تقارير مؤسستي توفر] الافصاح جودة أدائها عن المناسب الوقت في و دورية الإداري و المالي]	,316	350	,000	,751	350	,000
معلومات مؤسستي توفر] الافصاح جودة المالية تقاريرها في كاملة و دقيقة]	,307	350	,000	,757	350	,000
المالية التقارير تتوافق] الافصاح جودة مع مؤسستي قبل من عنها المفصح المالية التقارير لإعداد الدولية المعايير المحلية المحاسبة معايير و (IFRS)]	,322	350	,000	,747	350	,000
التي التقارير تعتبر] الافصاح جودة للفهم قابلة تقارير مؤسستي عنها تفصح بها المعنية الأطراف لجميع بالنسبة]	,303	350	,000	,759	350	,000
المالية التقارير تعكس] الافصاح جودة الواقع و المالي الوضع عنها المفصح لمؤسستي الفعلي .]	,296	350	,000	,762	350	,000
أي عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة أي أو استثنائية محاسبية ممارسات المحاسبية سياساتها في هامة تغييرات المالية تقاريرها ضمن.]	,299	350	,000	,761	350	,000
عن مؤسستي تكشف] الافصاح جودة و المالية بالمخاطر المتعلقة المعلومات في أدائها على تؤثر قد التي التشغيلية المالية تقاريرها]	,318	350	,000	,753	350	,000
ملاحظات مؤسستي تقدم] الافصاح جودة المالية تقاريرها في إضافية تحليلات و بشكل المالي الأداء تفسير في تساعد أفضل]	,320	350	,000	,748	350	,000
مع مؤسستي تتعامل] الافصاح جودة الخاصة التوصيات و التعليقات جميع المبلغ التقارير في الخارجيين بالمدققين عنها]	,311	350	,000	,754	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
سياسات توجد] الاداري و المالي الفساد و المحاباة لمكافحة مؤسستي في واضحة السلطة استخدام سوء أشكال كل]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
التعيين سياسات] الاداري و المالي الفساد على تكون مؤسستي في التوظيف و المصالح و العلاقات ليس و الكفاءة أساس الشخصية]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
الاجراءات] الاداري و المالي الفساد الاداري و المالي الفساد لمكافحة المعتمدة فعالة و مطبقة بمؤسستي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مؤسستي تشجع] الاداري و المالي الفساد ممارسات أي عن الابلاغ على الموظفين الاداري و المالي للفساد]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
نظام يمتاز] الاداري و المالي الفساد و بالقوة مؤسستي في الداخلية الرقابة المالية المعاملات جميع تكون لذا الفعالية موثوقة و شفافة بها الادارية و]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
ادارة تتعامل] الاداري و المالي الفساد يتعلق عندما صرامة و بحزم مؤسستي الاداري و المالي الفساد بقضايا الأمر]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مؤسستي تدعم] الاداري و المالي الفساد تسعى و العمل بيئة في الأخلاقية القيم اشكال كل من التقليل و لتحسينها دائما الفساد]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
التجديد يتم] الاداري و المالي الفساد المتعلقة الاجراءات و لسياسات المستمر في الاداري و المالي الفساد بمكافحة دوري بشكل و مؤسستي]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مؤسستي تنفذ] الاداري و المالي الفساد حق في عادلة و واضحة عقابية اجراءات .الاداري و المالي الفساد مرتكبي كل]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%
مؤسستي ادارة] الاداري و المالي الفساد موظيفها مع مستمر بشكل تتواصل بسياسات الالتزام بضرورة لتوعيتهم الاداري و المالي الفساد مكافحة]	350	100,0%	0	0,0%	350	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
[سياسات توجد الاداري و المالي الفساد و المحاباة لمكافحة مؤسستي في واضحة السلطة استخدام سوء أشكال كل]	Mean		4,20	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,12	
		Upper Bound	4,28	
	5% Trimmed Mean		4,26	
	Median		4,00	
	Variance		,521	
	Std. Deviation		,722	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,918	,130
	Kurtosis		1,302	,260
[التعيين سياسات الاداري و المالي الفساد على تكون مؤسستي في التوظيف و المصالح و العلاقات ليس و الكفاءة أساس الشخصية]	Mean		4,18	,038
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,11	
		Upper Bound	4,26	
	5% Trimmed Mean		4,24	
	Median		4,00	
	Variance		,505	
	Std. Deviation		,711	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,906	,130
	Kurtosis		1,438	,260
[الاجراءات الاداري و المالي الفساد الاداري و المالي الفساد لمكافحة المعتمدة فعالة و مطبقة بمؤسستي]	Mean		4,23	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,15	
		Upper Bound	4,30	
	5% Trimmed Mean		4,29	
	Median		4,00	
	Variance		,536	
	Std. Deviation		,732	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,952	,130
	Kurtosis		1,231	,260

مؤسستي تشجع] الاداري و المالي الفساد ممارسات أي عن الابلاغ على الموظفين الاداري و المالي للفساد]	Mean		4,20	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,13	
		Upper Bound	4,28	
	5% Trimmed Mean		4,27	
	Median		4,00	
	Variance		,523	
	Std. Deviation		,723	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,922	,130
	Kurtosis		1,293	,260
نظام يمتاز] الاداري و المالي الفساد و بالقوة مؤسستي في الداخلية الرقابة المالية المعاملات جميع تكون لذا الفعالية موثوقة و شفافة بها الادارية و]	Mean		4,22	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,14	
		Upper Bound	4,29	
	5% Trimmed Mean		4,28	
	Median		4,00	
	Variance		,526	
	Std. Deviation		,725	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,946	,130
	Kurtosis		1,318	,260
ادارة تتعامل] الاداري و المالي الفساد يتعلق عندما صرامة و بحزم مؤسستي الاداري و المالي الفساد بقضايا الأمر]	Mean		4,21	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,13	
		Upper Bound	4,28	
	5% Trimmed Mean		4,27	
	Median		4,00	
	Variance		,527	
	Std. Deviation		,726	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,929	,130
	Kurtosis		1,275	,260
مؤسستي تدعم] الاداري و المالي الفساد تسعى و العمل بيئة في الأخلاقية القيم	Mean		4,23	,039
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	4,15	

اشكال كل من التقليل و لتحسينها دائما الفساد]	Mean	Upper Bound	4,31	
	5% Trimmed Mean		4,30	
	Median		4,00	
	Variance		,532	
	Std. Deviation		,729	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,962	,130
	Kurtosis		1,290	,260
التجديد يتم] الاداري و المالي الفساد المتعلقة الاجراءات و لسياسات المستمر في الاداري و المالي الفساد بمكافحة دوري بشكل و مؤسستي]	Mean		4,20	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,12	
		Upper Bound	4,27	
	5% Trimmed Mean		4,26	
	Median		4,00	
	Variance		,520	
	Std. Deviation		,721	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,915	,130
	Kurtosis		1,312	,260
مؤسستي تنفذ] الاداري و المالي الفساد حق في عادلة و واضحة عقابية اجراءات الاداري و المالي الفساد مرتكبي كل.]	Mean		4,21	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,14	
		Upper Bound	4,29	
	5% Trimmed Mean		4,28	
	Median		4,00	
	Variance		,530	
	Std. Deviation		,728	
	Minimum		2	
	Maximum		5	
	Range		3	
	Interquartile Range		1	
	Skewness		-,936	,130
	Kurtosis		1,259	,260
مؤسستي ادارة] الاداري و المالي الفساد موظيفها مع مستمر بشكل تتواصل بسياسات الالتزام بضرورة لتوعيتهم الاداري و المالي الفساد مكافحة]	Mean		4,21	,039
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	4,13	
		Upper Bound	4,28	
	5% Trimmed Mean		4,27	

	Median	4,00	
	Variance	,536	
	Std. Deviation	,732	
	Minimum	2	
	Maximum	5	
	Range	3	
	Interquartile Range	1	
	Skewness	-,958	,130
	Kurtosis	1,324	,260

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
سياسات توجد] الاداري و المالي الفساد و المحاباة لمكافحة مؤسستي في واضحة السلطة استخدام سوء أشكال كل]	,285	350	,000	,767	350	,000
التعيين سياسات] الاداري و المالي الفساد على تكون مؤسستي في التوظيف و المصالح و العلاقات ليس و الكفاءة أساس الشخصية]	,296	350	,000	,761	350	,000
الاجراءات] الاداري و المالي الفساد الاداري و المالي الفساد لمكافحة المعتمدة فعالة و مطبقة بمؤسستي]	,273	350	,000	,768	350	,000
مؤسستي تشجع] الاداري و المالي الفساد ممارسات أي عن الابلاغ على الموظفين الاداري و المالي للفساد]	,284	350	,000	,767	350	,000
نظام يمتاز] الاداري و المالي الفساد و بالقوة مؤسستي في الداخلية الرقابة المالية المعاملات جميع تكون لذا الفعالية موثوقة و شفافة بها الادارية و]	,279	350	,000	,765	350	,000
ادارة تتعامل] الاداري و المالي الفساد يتعلق عندما صرامة و بحزم مؤسستي الاداري و المالي الفساد بقضايا الأمر]	,281	350	,000	,767	350	,000
مؤسستي تدعم] الاداري و المالي الفساد تسعى و العمل بيئة في الأخلاقية القيم اشكال كل من التقليل و لتحسينها دائما الفساد]	,274	350	,000	,765	350	,000
التجديد يتم] الاداري و المالي الفساد المتعلقة الاجراءات و لسياسات المستمر في الاداري و المالي الفساد بمكافحة دوري بشكل و مؤسستي]	,287	350	,000	,766	350	,000

مؤسستي تنفذ] الاداري و المالي الفساد حق في عادلة و واضحة عقابية اجراءات الاداري و المالي الفساد مرتكبي كل.]	,279	350	,000	,768	350	,000
مؤسستي ادارة] الاداري و المالي الفساد موظيفها مع مستمر بشكل تتواصل بسياسات الالتزام بضرورة لتوعيتهم الاداري و المالي الفساد مكافحة]	,284	350	,000	,765	350	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Correlations

		مجلس الادارة] يحتوي مجلس الادارة بمؤسستي على خبراء يتمتعون بمعرفة مالية كافية]	مجلس الادارة] تتمتع مؤسستي بحجم مجلس إدارة كبير يعكس تنوع الخبرات و الكفاءات فيه و التي تساهم في تفعيل دوره الرقابي]	مجلس الادارة] تحتوي مؤسستي على مجلس إدارة مكون من أعضاء مستقلين تماما عن الإدارة التنفيذية،و الذين لهم قدرة أكثر على الرقابة]	مجلس الادارة] يعقد مجلس الإدارة بمؤسستي إجتماعات دورية و منتظمة سنويا، و عدد هذه اللقاءات تشكل فارقا حاسما في عملية الرقابة]	ن الادارة] أعتقد ان اجية الأدوار، و التي فيها المدير التنفيذي سب رئيس مجلس رة في مؤسستي قد ثر على كفاءة أداء مجلس الادارة]
مجلس الادارة] يحتوي مجلس الادارة بمؤسستي على خبراء يتمتعون بمعرفة م كافية]	Pearson Correlation	1	,397**	,485**	,501**	,327**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	350	350	350	350	350
مجلس الادارة] تتمتع مؤسستي بحجم مجلس إدارة كبير يعكس تنوع الخبرات الكفاءات فيه و التي تساهم في تفعيل دو الرقابي]	Pearson Correlation	,397**	1	,287**	,218**	,234**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000
	N	350	350	350	350	350
مجلس الادارة] تحتوي مؤسستي على مجلس إدارة مكون من أعضاء مستقلين تماما عن الإدارة التنفيذية،و الذين لهم قد أكثر على الرقابة]	Pearson Correlation	,485**	,287**	1	,416**	,180**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,001
	N	350	350	350	350	350
مجلس الادارة] يعقد مجلس الإدارة بمؤسستي إجتماعات دورية و منتظمة سنويا، و عدد هذه اللقاءات تشكل فارقا حاسما في عملية الرقابة]	Pearson Correlation	,501**	,218**	,416**	1	,227**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000
	N	350	350	350	350	350
مجلس الادارة] أعتقد ان ازدواجية الأدو و التي يشغل فيها المدير التنفيذي منصب رئيس مجلس الادارة في مؤسستي قد تؤ على كفاءة أداء مجلس الادارة]	Pearson Correlation	,327**	,234**	,180**	,227**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	
	N	350	350	350	350	350

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-taile

Correlations

		تتمتع] تدقيق لجنة أعضاء بوجود مؤسستي عالية مالية خبرات ذوي التدقيق لجان ضمن [بها الخاصة	لمؤسستي] تدقيق لجنة تماما مستقلة تدقيق لجان يساهم مما الإدارة عن دورها تفعيل في [الرقابي	تتميز] تدقيق لجنة تدقيق بلجان مؤسستي مما كبير، حجم ذات جيدا عاملا يعتبر و مراقبة في للمساهمة و المالية العمليات حماية بحجم مقارنة المحاسبية [الصغيرة اللجان	لجان تلتقي] تدقيق لجنة مؤسستي في التدقيق ودوري منتظم بشكل التطوير و لـالتقييم يسمح الذي المستمر المبكر بالاكتشاف في الأخطاء و للتلاعبات [. المالية البيانات
أعضاء بوجود مؤسستي تتمتع] تدقيق لجنة لجان ضمن عالية مالية خبرات ذوي [بها الخاصة التدقيق	Pearson Correlation	1	,872**	,032	,628**
	Sig. (2-tailed)		,000	,554	,000
	N	350	350	350	350
مستقلة تدقيق لجان لمؤسستي] تدقيق لجنة تفعيل في يساهم مما الإدارة عن تماما [الرقابي دورها	Pearson Correlation	,872**	1	,004	,604**
	Sig. (2-tailed)	,000		,935	,000
	N	350	350	350	350
تدقيق بلجان مؤسستي تتميز] تدقيق لجنة جيدا عاملا يعتبر مما كبير، حجم ذات العمليات حماية و مراقبة في للمساهمة اللجان بحجم مقارنة المحاسبية و المالية [الصغيرة	Pearson Correlation	,032	,004	1	,075
	Sig. (2-tailed)	,554	,935		,163
	N	350	350	350	350
في التدقيق لجان تلتقي] تدقيق لجنة و لـالتقييم ودوري منتظم بشكل مؤسستي بالاكتشاف يسمح الذي المستمر التطوير البيانات في الأخطاء و للتلاعبات المبكر [. المالية	Pearson Correlation	,628**	,604**	,075	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,163	
	N	350	350	350	350

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		تحتوي] الداخلي التدقيق قسم على مؤسستي يعمل الداخلي للتدقيق الأنظمة تحسين على [بها الداخلية	الداخلي التدقيق تدقيق قسم لمؤسستي] يساهم مستقل داخلي تفعيل في كبير بشكل [. بها الذاتية الرقابة	تحتوي] الداخلي التدقيق قسم الداخلي التدقيق مدققين على لمؤسستي بشكل مدربين و مؤهلين رفع في يساهم مما كافي الداخلية الرقابة جودة من [.	يعمل] الداخلي التدقيق قسم في الداخلي التدقيق قسم تحسين على مؤسستي الرقابة نظام كفاءة أخطاء أي لمنع الداخلية و [. تلاعبات	ن] الداخلي التدقيق ى الداخلي التدقيق ة نظام من مؤسستي يد يقوم و المخاطر ي المحتملة المخاطر قابي ادائها على تؤثر
قسم على مؤسستي تحتوي] الداخلي الت الأنظمة تحسين على يعمل الداخلي للت [بها الد	Pearson Correlation	1	,960**	,973**	,975**	,9
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,
	N	350	350	350	350	3
تدقيق قسم لمؤسستي] الداخلي الت تفعيل في كبير بشكل يساهم مستقل د [. بها الذاتية الر	Pearson Correlation	,960**	1	,934**	,954**	,9
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,
	N	350	350	350	350	3
التدقيق قسم تحتوي] الداخلي الت و مؤهلين مدققين على لمؤسستي الد	Pearson Correlation	,973**	,934**	1	,980**	,9
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,

من رفع في يساهم مما كافي بشكل مد .] الداخلية الرقابة	N	350	350	350	350	3
الداخلي التدقيق قسم يعمل] الداخلي الت نظام كفاءة تحسين على مؤسستي تلاعبات و أخطاء أي لمنع الداخلية الر	Pearson Correlation	,975**	,954**	,980**	1	,9
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,(
	N	350	350	350	350	3
الداخلي التدقيق يحسن] الداخلي الت و المخاطر إدارة نظام من مؤسستي تؤثر قد التي المحتملة المخاطر بتحديد .]الرقابي ادائها	Pearson Correlation	,980**	,940**	,966**	,951**	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	350	350	350	350	3

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		أعتقد] الخارجي التدقيق التي العلاقة مدة أن المدقق بين تربط مؤسستي و الخارجي على ايجابي بشكل تؤثر التدقيق عملية جودة المدة هذه تكون عندما أقصر]	ان] الخارجي التدقيق على مؤسستي اعتماد معروفة تدقيق مكاتب أعلى جودة يعكس نتيجة المالية، ها لتقارير لهاته الجيد التدريب يعزز الذي المكاتب المالية المعرفة و الخبرة .]	إن] الخارجي التدقيق الخارجي المدقق التزام يحسن المهنة بأخلاقيات يقلل و الرقابة نظام من دقة من يزيد و الأخطاء البيانات مصداقية و .]بمؤسستي المالية	إن] الخارجي التدقيق في التدقيق مكاتب توسع مهنية خدمات تقديم المراجعة غير أخرى بدون و بمؤسستي، تقديم تحكم أطر وضع أن يمكن الخدمات هذه هذه عمل على سلبا تؤثر .]استقلاليتها و المكاتب
العلاقة مدة أن أعتقد] الخارجي التدقيق و الخارجي المدقق بين تربط التي جودة على ايجابي بشكل تؤثر مؤسستي المدة هذه تكون عندما التدقيق عملية أقصر]	Pearson Correlation	1	,481**	,842**	,622**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000
	N	350	350	350	350
مؤسستي اعتماد ان] الخارجي التدقيق جودة يعكس معروفة تدقيق مكاتب على التدريب نتيجة المالية، ها لتقارير أعلى و الخبرة يعزز الذي المكاتب لهاته الجيد المالية المعرفة .]	Pearson Correlation	,481**	1	,406**	,448**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000
	N	350	350	350	350
المدقق التزام إن] الخارجي التدقيق من يحسن المهنة بأخلاقيات الخارجي من يزيد و الأخطاء يقلل و الرقابة نظام .]بمؤسستي المالية البيانات مصداقية و دقة	Pearson Correlation	,842**	,406**	1	,729**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000
	N	350	350	350	350
التدقيق مكاتب توسع إن] الخارجي التدقيق غير أخرى مهنية خدمات تقديم في أطر وضع بدون و بمؤسستي، المراجعة تؤثر أن يمكن الخدمات هذه تقديم تحكم .]استقلاليتها و المكاتب هذه عمل على سلبا	Pearson Correlation	,622**	,448**	,729**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	350	350	350	350

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		و الاندماج و الاستحواذ تستخدم] المنافسة عمليات مؤسستي الاندماج و الاستحواذ و الحوكمة لتحسين كآلية [كفاءتها تعزيز	و الاندماج و الاستحواذ المنافسة تعمل] المنافسة كآلية السوق في الشديدة نظام لتحسين فعالة [مؤسستي داخل الحوكمة	و الاندماج و الاستحواذ المنافسة تحفز] المنافسة على مؤسستي الشديدة في أكثر الشفافية تعزيز للتفوق المالية تقاريرها .منافسيها على]	و الاندماج و الاستحواذ تصاحب قد] المنافسة و الاندماج عمليات انتهازية دوافع الاستحواذ لإخفاء التنفيذية للإدارة القوائم في التلاعبات .المالية]	و الاندماج و الاستحواذ عمليات تعزز] المنافسة في الاندماج و الاستحواذ مستوى من مؤسستي المسؤولية و الشفافية]
تستخدم] المنافسة و كآلية الاندماج و الاست [كفاءتها تعز	Pearson Correlation	1	,883**	,826**	,822**	,907**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	350	350	350	350	350
تعمل] المنافسة و فعالة كآلية السو [مؤسستي داخل	Pearson Correlation	,883**	1	,812**	,814**	,825**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000
	N	350	350	350	350	350
تحفز] المنافسة و تعزيز على مؤس على للتفوق المالية تقار	Pearson Correlation	,826**	,812**	1	,749**	,868**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000
	N	350	350	350	350	350
تصاحب قد] المنافسة و انتهازية دوافع الاستحو القوائم في التلاعبات ل	Pearson Correlation	,822**	,814**	,749**	1	,792**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000
	N	350	350	350	350	350
تعزز] المنافسة و مؤسستي في الاندماج [المسؤولية	Pearson Correlation	,907**	,825**	,868**	,792**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
	N	350	350	350	350	350
تعتبر] المنافسة و المنافسة و الاستحو أداء على الرقابة النزاهة و المساءلة هذا	Pearson Correlation	,906**	,884**	,846**	,838**	,893**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	350	350	350	350	350

s significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		تساهم] واللوائح القوانين في اللوائح و القوانين في الحوكمة نظام تحسين [مؤسستي	تشجع] واللوائح القوانين اللوائح و القوانين الالتزام على مؤسستي و الحوكمة بمبادئ حال في عقوبات تفرض [الالتزام عدم	تساهم] واللوائح القوانين في اللوائح و القوانين الحوكمة آليات أداء تفعيل [مؤسستي لدي	تعزز] واللوائح القوانين اللوائح و القوانين مما الجيدة المساءلة من يرفع و هذا يحسن نزاهة و شفافية مستوى [بمؤسستي الانظمة	عد] واللوائح القوانين للوائح و القوانين ضع على مؤسستي تخاذ واضح إطار ية القرارات مختلف [الادارية و
اللوائح و القوانين تساهم] واللوائح الق [مؤسستي في الحوكمة نظام تحسين	Pearson Correlation	1	,881**	,836**	,717**	,8
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,0

	N	350	350	350	350	
اللوائح و القوانين تشجع] واللوائح الق	Pearson Correlation	,881**	1	,763**	,794**	,8
و الحوكمة بمبادئ الالتزام على مؤس	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,
[الالتزام عدم حال في عقوبات تف	N	350	350	350	350	
اللوائح و القوانين تساهم] واللوائح الق	Pearson Correlation	,836**	,763**	1	,851**	,7
[مؤسستي لدي الحوكمة آليات أداء تفعيل	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,
	N	350	350	350	350	
اللوائح و القوانين تعزز] واللوائح الق	Pearson Correlation	,717**	,794**	,851**	1	,7
من يرفع و هذا يحسن مما الجيدة المس	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,
[بمؤسستي الانظمة نزاهة و شفافية مس	N	350	350	350	350	
اللوائح و القوانين تساعد] واللوائح الق	Pearson Correlation	,888**	,806**	,770**	,770**	
لإتخاذ واضح إطار وضع على مؤس	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	
[الادارية و المالية القرارات مخ	N	350	350	350	350	

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	توفر] الافصاح جودة و دورية تقارير مؤسستي عن المناسب الوقت في [الإداري و المالي أدائها	توفر] الافصاح جودة و دقيقة معلومات مؤسستي [المالية تقاريرها في كاملة	تتوافق] الافصاح جودة المفصح المالية التقارير مع مؤسستي قبل من عنها لإعداد الدولية المعايير و (IFRS) المالية التقارير [المحلية المحاسبة معايير	تعتبر] الافصاح جودة عنها تفصح التي التقارير للفهم قابلة تقارير مؤسستي الأطراف لجميع بالنسبة [بها المعنية	تعكس] الافصاح جودة المفصح المالية التقارير و المالي الوضع عنها [. لمؤسستي الفعلي الواقع	تكشف] الافصاح جودة ممارسات أي عن مؤسستي أي أو استثنائية محاسبية سياساتها في هامة تغييرات تقاريرها ضمن المحاسبية [.المالية	افصاح جودة عن مؤسستي خاطر المتعلقة التي التشغيلية رها في أدائها
tion	1	,940**	,851**	,750**	,918**	,869**	
		,000	,000	,000	,000	,000	
	350	350	350	350	350	350	
tion	,940**	1	,798**	,794**	,870**	,911**	
	,000		,000	,000	,000	,000	
	350	350	350	350	350	350	
tion	,851**	,798**	1	,877**	,792**	,760**	
	,000	,000		,000	,000	,000	
	350	350	350	350	350	350	
tion	,750**	,794**	,877**	1	,815**	,855**	
	,000	,000	,000		,000	,000	
	350	350	350	350	350	350	
tion	,918**	,870**	,792**	,815**	1	,936**	
	,000	,000	,000	,000		,000	
	350	350	350	350	350	350	
tion	,869**	,911**	,760**	,855**	,936**	1	
	,000	,000	,000	,000	,000		
	350	350	350	350	350	350	

tion	,849**	,809**	,960**	,868**	,808**	,758**
	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	350	350	350	350	350	350
tion	,817**	,863**	,903**	,916**	,777**	,812**
	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	350	350	350	350	350	350
tion	,954**	,906**	,861**	,778**	,909**	,854**
	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	350	350	350	350	350	350

d).

Correlations

الاداري و المالي الفساد في واضحة سياسات توجد] و المحاباة لمكافحة مؤسستي استخدام سوء أشكال كل [السلطة	الاداري و المالي الفساد و التعيين سياسات] مؤسستي في التوظيف و الكفاءة أساس على تكون المصالح و العلاقات ليس [الشخصية	الاداري و المالي الفساد المعتمدة الاجراءات] و المالي الفساد لمكافحة و مطبقة بمؤسستي الاداري [فعالة	الاداري و المالي الفساد الموظفين مؤسستي تشجع] أي عن الابلاغ على و المالي للفساد ممارسات [الاداري	الاداري و المالي الفساد الداخلية الرقابة نظام يمتاز] و بالقوة مؤسستي في جميع تكون لذا الفعالية الادارية و المالية المعاملات [موثوقة و شفافة بها	الاداري و المالي الفساد مؤسستي ادارة تتعامل] عندما صرامة و بحزم الفساد بقضايا الأمر يتعلق [الاداري و المالي	الاداري و المالي الفساد القيم مؤسستي تدعم] و العمل بيئة في الأخلاقية و لتحسينها دائما تسعى اشكال كل من التقليل [الفساد
1	,922**	,879**	,772**	,907**	,866**	,870**
	,000	,000	,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,922**	1	,818**	,825**	,851**	,920**	,820**
,000		,000	,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,879**	,818**	1	,882**	,819**	,768**	,954**
,000	,000		,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,772**	,825**	,882**	1	,817**	,864**	,857**
,000	,000	,000		,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,907**	,851**	,819**	,817**	1	,910**	,838**
,000	,000	,000	,000		,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,866**	,920**	,768**	,864**	,910**	1	,787**
,000	,000	,000	,000	,000		,000
350	350	350	350	350	350	350
,870**	,820**	,954**	,857**	,838**	,787**	1
,000	,000	,000	,000	,000	,000	
350	350	350	350	350	350	350
,827**	,880**	,898**	,912**	,778**	,836**	,911**

,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,965**	,904**	,887**	,782**	,921**	,864**	,873**
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350
,876**	,929**	,805**	,873**	,881**	,933**	,791**
,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
350	350	350	350	350	350	350

Corrélations

		مجلس_الادارة	جودة_الافصاح
مجلس_الادارة	Corrélation de Pearson	1	,129*
	Sig. (bilatérale)		,016
	N	350	350
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	,129*	1
	Sig. (bilatérale)	,016	
	N	350	350

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		جودة_الافصاح	لجنة_التدقيق
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	1	,119*
	Sig. (bilatérale)		,026
	N	350	350
لجنة_التدقيق	Corrélation de Pearson	,119*	1
	Sig. (bilatérale)	,026	
	N	350	350

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		جودة_الافصاح	التدقيق_الداخلي
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	1	,122*
	Sig. (bilatérale)		,023
	N	350	350
التدقيق_الداخلي	Corrélation de Pearson	,122*	1
	Sig. (bilatérale)	,023	
	N	350	350

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		جودة_الافصاح	التدقيق_الخارجي
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	1	,226**

	Sig. (bilatérale)		,000
	N	350	350
التدقيق_الخارجي	Corrélation de Pearson	,226**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	350	350

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		جودة_الافصاح	الاستحواذ_الاندماج
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	1	,083
	Sig. (bilatérale)		,120
	N	350	350
الاستحواذ_الاندماج	Corrélation de Pearson	,083	1
	Sig. (bilatérale)	,120	
	N	350	350

Corrélations

		جودة_الافصاح	القوانين_اللوائح
جودة_الافصاح	Corrélation de Pearson	1	,355**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	350	350
القوانين_اللوائح	Corrélation de Pearson	,355**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	350	350

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,877	1	2,877	6,337	,012b
	deStudent	158,029	348	,454		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), مجلس_الادارة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,134a	,018	,015	,67387

a. Prédicteurs : (Constante), مجلس_الادارة

Coefficientsa

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	T	Sig.
1	(Constante)	3,610	,240		15,016	,000

	مجلس_الادارة	,153	,061	,134	2,517	,012

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,181[a]	,033	,030	,66871

a. Prédicteurs : (Constante), لجنة_التدقيق

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,291	1	5,291	11,832	,001[b]
	deStudent	155,615	348	,447		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), لجنة_التدقيق

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,387	,241		14,039	,000
	لجنة_التدقيق	,216	,063	,181	3,440	,001

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,106[a]	,011	,008	,67617

a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق_الداخلي

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,797	1	1,797	3,930	,048[b]
	deStudent	159,109	348	,457		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق_الداخلي

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	3,877	,171		22,656	,000
	التدقيق_الداخلي	,091	,046	,106	1,982	,048

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,177[a]	,031	,028	,66926

a. Prédicteurs : (Constante), التدقيق_الخارجي

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,033	1	5,033	11,236	,001[b]
	deStudent	155,873	348	,448		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), التدقيق_الخارجي

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,157	,316		10,000	,000
	التدقيق_الخارجي	,251	,075	,177	3,352	,001

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,022[a]	,001	-,002	,67981

a. Prédicteurs : (Constante), الاستحواذ_الاندماج

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,081	1	,081	,175	,676[b]
	deStudent	160,825	348	,462		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), الاستحواذ_الاندماج

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	4,127	,198		20,830	,000
	الاستحواذ_الاندماج	,023	,054	,022	,418	,676

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,269[a]	,072	,070	,65496

a. Prédicteurs : (Constante), القوانين_اللوائح

ANOVAa

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	11,622	1	11,622	27,091	,000[b]
	deStudent	149,284	348	,429		
	Total	160,906	349			

a. Variable dépendante : الحد_الفساد

b. Prédicteurs : (Constante), القوانين_اللوائح

Coefficientsa

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	2,813	,270		10,405	,000
	القوانين_اللوائح	,333	,064	,269	5,205	,000

a. Variable dépendante : الحد_الفساد