



دور الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، دراسة على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين

The Role of Governance in Achieving the Quality of Accounting Information in Light of Enhancing the Principle of Disclosure and Transparency: A study on a sample of auditors and academics

د. عبد اللاوي مفيد

أ. نصرات عبد الوهاب*

مخبر التّمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية،

مخبر التّمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية،

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر

moufid-abdallaoui@univ-eloued.dz

nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz

تاريخ القبول: 2021/04/30

تاريخ النشر: 2021/08/01

تاريخ الإرسال: 2020/12/01

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، وعلى هذا الأساس يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من المبادئ الأساسية للحوكمة، لما له من دور رئيسي في توفير معلومات محاسبية تتمتع بالخصائص النوعية التالية (الملاءمة، المصادقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة). ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث بلغ عدد العينة 43 فرد، وللحصول على نتائج الدراسة تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 25، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك دور لحوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية. **الكلمات المفتاحية:** إفصاح محاسبي؛ جودة المعلومات المحاسبية؛ حوكمة المؤسسات؛ شفافية؛ معلومات محاسبية.

Abstract :

This study aimed to know the role of corporate governance in achieving the quality of accounting information in light of enhancing the principle of disclosure and transparency, and on this basis the principle of disclosure and transparency is considered one of the basic principles of governance, as it has a major role in providing accounting information with the following qualitative characteristics (relevance, credibility, Comprehensibility, comparability).

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of professionals and academics in the field of accounting and auditing, as the number of the sample reached 43 individuals, and to obtain the results of the study, the descriptive analytical approach was adopted using the SPSS 25 statistical program, where the study concluded that there is a role for corporate governance in strengthening The principle of disclosure and transparency to achieve the quality of accounting information.

Key Words: Accounting disclosure; The quality of accounting information; Corporate Governance; transparency; Accounting information;.

JEL Classification: M41; G34.

*مرسل المقال: نصرات عبد الوهاب (nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz)



المقدمة:

شهد العالم في السنوات القليلة الماضية عدد من الأزمات والاختيارات المالية التي أفقدتهم الثقة في كل من مهنة المحاسبة والمراجعة، وظهور هذه الأزمات كان في بعض دول شرق آسيا في أواخر القرن العشرين، وكذلك في الولايات المتحدة الأمريكية ممثلة في شركة Enron في سنة 2001م، وكذلك شركة Worldcom في سنة 2002م، حيث أن هذه الأزمات المالية تركت مخلفات اقتصادية كبيرة جداً، وأدت إلى فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، وعلى هذا الأساس تم البحث عن وسيلة لتغيير هذه الصورة واستعادة ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تطبيق حوكمة المؤسسات، والتي ستمكن من إبراز سياسات المؤسسات والاستراتيجيات المتبعة في عمليات اتخاذ القرارات، من هنا برز مفهوم حوكمة المؤسسات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في المؤسسات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان المراجعة، كما أدت الظروف إلى تأسيس العلاقة بين حوكمة المؤسسات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المفصح عنها من قبل هذه المؤسسات، والتي تعتبر المرشد الأساسي لاتخاذ القرارات الهادفة للمؤسسة ولكي تحقق الغرض الذي أعدت من أجله.

ومن أجل العمل على تحسين وإحكام الرقابة على العمليات التي تحدث في المؤسسة ولحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، بدأ الاهتمام بحوكمة المؤسسات لإصلاح النظام الرقابي والمحاسبي في المؤسسات، حيث يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم ركائز الحوكمة، حيث تزايد الاهتمام بمبدأ الإفصاح المحاسبي نتيجة الاختيارات المالية التي مسّت كبرى المؤسسات، من جرّاء التضليل وعدم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الضرورية لاتخاذ قرارات مفيدة، فنجد أن الشفافية تشكل في ذلك مصدراً أساسياً لتعزيز الحكم السليم وهو ما يحتاجه المستثمرون لاتخاذ قراراتهم وتحقيق أهدافهم.

إشكالية الدراسة: من خلال كل ما سبق، نستطيع أن نطرح الإشكالية التالية: **ما هو دور حوكمة المؤسسات في**

تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟

وللإحاطة بالموضوع أكثر، ارتأينا أن نجزأ الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك أهمية لتطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية؟
- هل يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

فرضيات الدراسة: تبعا للأسئلة السابقة، وكذلك للإجابة عليها قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- يعتبر تطبيق الحوكمة في المؤسسات ضرورة لا بد منها في ظل الأزمات المالية والاختيارات الاقتصادية؛
- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية؛



○ يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية.

أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- التعرف على الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات، ودواعي الاهتمام المتزايد بها في السنوات الأخيرة؛
- تسليط الضوء على دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية؛
- إظهار دور مبدأ الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة.

أهمية الدراسة: تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال الاهتمام المتواصل والمستجد لحوكمة المؤسسات، وهذا بسبب نقص الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، كما تحاول هذه الدراسة الوصول إلى نتيجة توضح الدور المتبادل لحوكمة المؤسسات ومبدأ الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية تتميز بخصائص معينة للحكم على جودتها.

المنهجية المتبعة: تم الاعتماد في معالجة هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال سرد للمعلومات في الجانب النظري، وتحليل في الجانب التطبيقي بالنسبة لمخرجات SPSS.

I. الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات:

تعتبر حوكمة المؤسسات من المفاهيم الحديثة التي أحدثت ثورة على مستوى المؤسسات العالمية، هدفها في ذلك ضبط الرقابة في حركة المؤسسات، حيث يرجع بداية الاهتمام بها بشكل كبير بعد حدوث الأزمات والانهايارات المالية، بداية من الأزمة الآسيوية ومرورا بالفضائح المالية التي مرت بها بعض المؤسسات في الو.م.أ، كل ذلك أدى إلى اهتمام المنظمات المهنية بتشكيل مبادئ تعتبر الطريق والمنهج لتسيير أحسن للمؤسسات، وتأكيد نزاهة الإدارة، وتعزيز دور الرقابة والإشراف وأداء مجلس الإدارة، مما يؤدي إلى حماية جميع الأطراف ذات العلاقة.

1. تعريف حوكمة المؤسسات:

لحوكمة المؤسسات تعريفات عدّة، ذكرت من طرف هيئات دولية وباحثين في هذا المجال، نختصر منها كالآتي:

عرفتها لجنة (Cadbury) البريطانية على أنها: "نظام تكاملي للرقابة، يشمل النواحي المالية والمحاسبية

ونواحي أخرى (قانونية، سياسية، اقتصادية ... الخ)، ويتم من خلاله إدارة المؤسسة والرقابة عليها". (بن عيشي و تفرات، 2018، صفحة 25)

وتعرف كذلك بأنها: "مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات، التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة، وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل". (نصر علي، 2006، صفحة 17)

وفي تعريف آخر لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) تعتبر الحوكمة بأنها: "تلك القواعد والممارسات التي تحكم العلاقة بين مديري المؤسسات ومساهميها، وكذلك أصحاب المصلحة مثل الموظفين



والدائنين، حيث تساهم في النمو والاستقرار المالي من خلال تعزيز ثقة السوق وسلامة الأسواق المالية والكفاءة الاقتصادية". (Shanikat & Sinan S, 2011, p. 94)

من خلال ما سبق من تعريفات، يمكن تعريف حوكمة المؤسسات بأنها ذلك النظام الذي يبين حقوق كل طرف وواجباته اتجاه الآخرين في المؤسسات، وهذا بالاعتماد على مجموعة من المبادئ التي يتم تقديمها من طرف الهيئات المهنية.

2. أهمية حوكمة المؤسسات:

يتضح لنا مما سبق، أن مفهوم حوكمة المؤسسات لها العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للمؤسسات بل والدول من أن تحي ثمارها، وهي تتمثل في الآتي (محمد مصطفى، 2008، الصفحات 15-16):

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للمؤسسات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك المؤسسات؛
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- زيادة قدرة المؤسسات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها، واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛
- توفر قواعد حوكمة المؤسسات والإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للمؤسسة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.

3. مبادئ حوكمة المؤسسات:

تضمنت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999 خمسة مبادئ عامة للحوكمة، بينما تضمنت الورقة الصادرة عام 2004 ستة مبادئ للحوكمة، وفيما يلي عرض لهذه المبادئ:

1.3. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: أشارت الورقة الصادرة عن المنظمة إلى أنه يجب أن يعزز ويشجع إطار للحوكمة، يقوم على أساس الشفافية والكفاءة للأسواق المالية، ويبين بوضوح توزيع المسؤوليات بين المشرفين المختلفين والجهات التنظيمية المسؤولة عن تطبيق القوانين. (أحمد حلمي، 2015، صفحة 31)

2.3. حماية حقوق المساهمين: يجب أن يضمن إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين، بحيث يكون المساهمون على معرفة كاملة لما يحدث داخل المؤسسة، وأن يكون لديهم قدرة كاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتصلة بالحفاظ على حقوقهم ومصالحهم الخاصة. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 45)

3.3. المعاملة المتساوية للمساهمين: وتعني ضمان المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمة الأقلية، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم، مع إيجاد طلب من أعضاء



مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم، تتصل بعمليات تمس المؤسسة. (سفير و بوبكر، 2018، الصفحات 45-46)

4.3. دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات: يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة المؤسسات تحديد دور أصحاب المصالح، وأن تشجع الحوكمة على التعاون بين المؤسسات، وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة، وفرص العمل، وتحقيق الاستدامة للمؤسسات القائمة.

5.3. الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بالمؤسسة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة، بحيث يجب إعداد ومراجعة القوائم المالية، والإفصاح عنها بأسلوب يتفق مع معايير محاسبية ومالية ذات جودة.

6.3. مسؤولية مجلس الإدارة: أي أن تتضمن هذه المبادئ مسؤوليات مجلس الإدارة بطريقة واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث الصلاحيات والمسؤوليات، والحقوق والواجبات، والمزايا والأجور والمكافآت، وأن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة والرقابة الفعالة على إدارة المؤسسة.

II. مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد ركائز حوكمة المؤسسات:

استجابة للتغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال، تم توسيع نطاق عملية الإفصاح المحاسبي، لتكون المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية ذات جودة، وتصبح بعد ذلك صالحة لاتخاذ القرارات المختلفة، وأيضاً تمكّن من تقوية ثقة مستخدميها، وبالتالي ضمان استمرارية نشاط المؤسسة.

1. الإفصاح المحاسبي والشفافية:

يعتبر الإفصاح المحاسبي الأداة المرتبطة بمخرجات نظام المعلومات المحاسبي، والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق الشفافية في المعلومات المحاسبية، وذلك للحفاظ على حقوق كل الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة، حيث كل مؤسسة ملزمة بالإفصاح عن المعلومات لكافة مستخدميها وبصورة عادلة.

1.1. تعريف الإفصاح المحاسبي: هناك مجموعة من التعريفات للإفصاح المحاسبي، نذكر منها:

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: "يعتبر الإفصاح المحاسبي المناسب أن تفصح التقارير المالية المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة". (ناجي الحياي، 2007، صفحة 370)

"هو الإفصاح عن المعلومات الضرورية بجعلها غير مضللة، والتي يجب على التقارير المالية أن تفصح عن جميع المعلومات، أو عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم". (سيد عطا الله، 2009، صفحة 163)

من خلال التعريفين السابقين نستنتج بأن الإفصاح المحاسبي هو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ونعني بذلك تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب.



2.1. أنواع الإفصاح المحاسبي: يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم، أو بينهم وبين إدارة الوحدة ومراجعي الحسابات من جهة، وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكن ذكر بعضها كالتالي:

أ. الإفصاح الكامل: فيما يخص الإفصاح الكامل فهو مصطلح قانوني يستخدم اجتماعيا للتعبير عن الكشف الكامل عن أي شيء غير معروف، والذي يخص موضوع أو مواضيع معروفة بشكل كامل، حيث يتضمن الإفصاح الكامل على المعلومات والبيانات التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية وبشكل شامل، أي محاولة الإفصاح عما يمكن الإفصاح عنه، لكي لا يكون أي غموض أو نقص لدى المستفيدين من هذه المعلومات. (جابر السيد، 2014، صفحة 19)

ب. الإفصاح الوقائي: يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي، الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية، وترتيباً على ذلك فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون على أعلى درجة ممكنة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها، وحتى ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة. (الشيرازي، 1990، صفحة 325)

ج. الإفصاح الكافي: أي أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة والمتعلقة بالمنظمة، لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمنظمة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية. (جربوع، 2008، صفحة 250)

د. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل المهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية. (زيود، 2007، صفحة 07)

2. تعريف الشفافية:

يقصد بالشفافية أن تقوم المؤسسة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات، إلا في حالات معينة تضر بالمؤسسة فيجوز لها أن تحتفظ بسرية المعلومات على أن تكون هذه المعلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. (سفير و بوبكر، 2018، صفحة 81)

تعد الشفافية في المؤسسات أمر مهم، وهذا في حالة الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل من خلال شبكة من الشركات التابعة والمشاريع المشتركة، فبدون الشفافية تظل العديد من هذه المؤسسات مخفية عن الأنظار والتدقيق العام، وبالتالي من المحتمل ألا يتم الإبلاغ عن ممتلكات الشركات المادية ولا يكون لدى المستثمرين صورة واضحة وشاملة لعمليات المجموعة وإيراداتها وأرباحها وضرائبها. (Fung, 2014, p. 76)



من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نقول بأن الشفافية هي عبارة عن توفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاط المؤسسة ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب المصالح، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها، وعدم حجب أي معلومة، فيما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح الشركة.

III. علاقة الحوكمة بمبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية:

تؤدي الحوكمة الرشيدة دور هام في حماية حقوق المساهمين، وكافة الأطراف الأخرى، وتعزيز ثقتهم بمصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تأكيدها على الإفصاح عن كافة الأحداث المهمة والمتعلقة بالمؤسسة.

1. جودة المعلومات المحاسبية:

1.1. تعريف جودة المعلومات المحاسبية: عرفها الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها: " القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملاءمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة المؤسسة". (علي عبد الصمد، 2017، صفحة 196)

2.1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية مميزات نوعية تظهر في القوائم المالية، حيث تلي بذلك رغبات مستخدميها، ومنها كالآتي:

أ. القابلية للفهم: ينبغي أن تكون المعلومة الظاهرة في القوائم المالية سهلة الفهم من طرف مستخدميها. (بوتين، 2015، صفحة 52)

ب. الملاءمة (معلومة ذات فائدة): أي أن المعلومة تكون ذات أهمية إذا شكل غيابها وعدم وضوحها تأثيرا على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، حيث أن هذا المصطلح له علاقة بمبدأ الأهمية النسبية أي أن غياب أو عدم صحة المعلومة يؤثر على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية. (علاوي، 2012، صفحة 38)

ج. القابلية للمقارنة (المعلومات المقارنة): حيث تعني إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة، بقوائم مالية لفترات أو فترات مالية أخرى سابقة للمؤسسة ذاتها، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة بقوائم مالية لمؤسسة أخرى. (الجعارات، 2008، صفحة 101)

د. المصداقية: تكون المعلومة ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء والغموض، ولكي تكون المعلومة ذات مصداقية يجب توافر مجموعة من المميزات، ومن بينها: الحياد، الحذر، الشمولية. (علاوي، 2012، صفحة 38)

2. الإفصاح المحاسبي كأحد مبادئ حوكمة المؤسسات:

يشجع وجود نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في السوق، ويعتبر أمرا رئيسيا لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداة قوية للتأكد على سلوك المؤسسات وحماية



حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث يساهم نظام الإفصاح الكافي عن المعلومات في الوقت المناسب لجذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق المال.

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والتي بدورها تحقق جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل شركة ملزمة قانونياً بإعطاء معلومات ضرورية وكافية للمتعاملين، وذلك من خلال طرق ووسائل متعددة لعرض المعلومات المحاسبية، وعلى العكس من هذا فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام وعدم الوضوح مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، فقد يعتمد البعض إلى انتهاز أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين. (علي عبد الصمد، 2017، الصفحات 204-205).

IV. الجانب التطبيقي للدراسة:

في هذا الجانب التطبيقي سوف نتعرف على الطريقة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وتحليل إجابات العينة واختبار فرضيات الدراسة.

1. منهجية وعينة الدراسة:

1.1. منهجية الدراسة: قام الباحثان في هذه الدراسة باتباع المنهج الوصفي التحليلي لحل مشكلة الدراسة، وللوصول لاختبار الفرضيات، وهذا من خلال تحليل البيانات للوصول إلى النتائج والتوصيات.

2.1. عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من فئتين ممثلة في كل من: أساتذة أكاديميين، ومحافظي حسابات، وقد تم توزيع استبيان الدراسة على هذه العينة، حيث تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 52 مفردة من مجتمع الدراسة، وتوزيع الاستبيان عليها يدويا والبعض منها كان على شكل استبيان الكتروني، حيث كانت الاستجابة في الرد على الاستبيان سريعة من طرف العينة، مما أدى إلى استرجاع 43 استبيان، وإلغاء 09 منها نتيجة عدم الرد عليها.

2. صدق أداة الدراسة:

1.2. أداة الدراسة: لتحقيق هدف الدراسة والمتمثل في التعرف على دور تطبيق حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، قام الباحثان بتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة واستشارة ذوي الخبرة في هذا المجال.

حيث اشتمل الاستبيان على جزأين:

- الجزء الأول: استخدم هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية لأفراد العينة ممثلة في كل من: الجنس، المستوى التعليمي، المهنة، الخبرة المهنية.

- الجزء الثاني: في هذا الجزء من الاستبيان تم وضع مجموعة من الفقرات متجانسة من حيث العدد، وفق ثلاثة محاور، حيث بلغ عدد الفقرات 15 فقرة، ممثلة كالآتي:

- المحور الأول: يحتوي على 05 فقرات من (1-5)، تحت عنوان "أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات"؛



○ المحور الثاني: يحتوي على 05 فقرات من (6-10)، تحت عنوان "دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية"؛

○ المحور الثالث: يحتوي على 05 فقرات من (11-15)، تحت عنوان "دور الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة".

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول 01: "درجات مقياس ليكرت الخماسي"

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على جدول ليكرت الخماسي.

2.2. صدق أداة الدراسة:

الجدول 02: "يوضح معامل الصدق والثبات لمحاور الاستبيان"

رقم المحور	محاور الاستبيان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات	05	0.602
02	دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية	05	0.623
03	دور الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة	05	0.70
المجموع	الاستبيان	15	0.805

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (02) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للمحور الأول قد بلغت 60.20% وهي نسبة أكبر من نسبة الحد الأدنى والتي تساوي 60%، وهذا يدل على ثبات فقرات المحور لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المحور الثاني نجد بأن معامل ألفا كرونباخ زاد بعض الشيء وأصبح 62.30%، وفي المحور الأخير نجد بأن نسبة معامل ألف كرونباخ ارتفعت إلى نسبة 70%، وبالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت نسبة 80.50% وهي نسبة تعتبر جيدة مما يدل على ثبات إجمالي فقرات الاستبيان، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة ونتائجها.

3. تحليل النتائج ودراساتها:

سنحاول في الجزء الأخير من هذه الدراسة إلى دراسة الخصائص الوصفية للعينة، ومن ثم آراء العينة ونوع البيانات التي تم الحصول عليها، من أجل تحديد الاختبارات اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات،



وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي لفقرات الاستبيان والانحراف المعياري، والقيام باختبار الفرضيات عن طريق اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T-TEST) لتحليل فقرات الاستبيان.

1.3. التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة: في هذه النقطة سيتم التطرق إلى الدراسة الوصفية لعينة الدراسة وتحليلها، حيث تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث: الجنس، المستوى التعليمي، المهنة، الخبرة المهنية.

الجدول 03: "يوضح خصائص عينة الدراسة"

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	43	100%
	أنثى	00	00%
	المجموع	43	100%
المستوى التعليمي	ليسانس	19	44.20%
	ماستر	7	16.30%
	دكتوراه	17	39.5%
	المجموع	43	100%
المهنة	أستاذ جامعي	12	27.90%
	محافظ حسابات	31	72.10%
	المجموع	43	100%
الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	03	7.00%
	من 05 إلى 10 سنوات	05	11.60%
	أكثر من 10 سنوات	35	81.40%
	المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول أعلاه بأن إجابات عينة الدراسة على الخصائص الديمغرافية، كانت كالآتي:

- ✓ يشير الجدول أعلاه بأن عينة الدراسة كلها ذكور، وهذا بسبب سيطرة الجانب الذكوري على مهنة محافظ الحسابات بنسبة كبيرة، وهذا راجع للميول الشخصي لطابعها التقني ومسؤولياتها القانونية المعروفة؛
- ✓ يبين الجدول أعلاه أن المستوى التعليمي لهذه العينة مؤهلة علميا سواء كانوا الأساتذة أو المهنيين، حيث نجد 44.20% من العينة متحصّلين على شهادة الليسانس، يليهم حملة شهادة الدكتوراه بنسبة 39.5%، و 16.30% لحملة شهادة الماستر وهي الأقل نسبة في عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، وهذا الأمر راجع إلى أن قبول ملف الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تكون بتحصيل المترشح على شهادة الليسانس، وكذلك نجد بأن أغلب محافظي الحسابات القدامى متحصّلين على شهادة الليسانس (النظام الكلاسيكي)، مقارنة مع شهادة الماستر والتي هي ناتجة عن النظام الجديد (LMD) للتعليم العالي في الجزائر لسنة 2010 ؛



✓ من خلال ملاحظتنا للجدول أعلاه يتبين بأن نسبة عينة الدراسة من محافظي الحسابات قد بلغت 72.10%، والأساتذة بنسبة 27.90%؛

✓ يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن عينة الدراسة ذات الخبرة الميدانية أكثر من 10 سنوات قد بلغت 81.40%، وبلغ حجم العينة من ذوي الخبرة ما بين 05 إلى 10 سنوات نسبة 11.60%، فيما كانت نسبة العينة الأقل خبرة في هذه الفئة وهي الأقل من 05 سنوات بنسبة 07.00%.

2.3. تحليل واختبار فقرات الاستبيان: سنناقش في هذا الجزء البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة.

أ. تحليل واختبار فقرات المحور الأول:

الجدول 04: "تحليل فقرات المحور الأول" أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات

رقم الفقرات	فقرات المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
01	تعمل حوكمة المؤسسات على إعادة الثقة بين أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية	4.12	0.448	16.350	0.000
02	تحقق حوكمة المؤسسات التكامل في الأسواق العالمية وزيادة قدرتها التنافسية	3.91	0.366	16.247	0.000
03	تحقق حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها في اكتشاف التلاعب والفساد المالي والإداري	4.00	0.436	15.025	0.000
04	توفر حوكمة المؤسسات البيئة الرقابية المناسبة لتحسين الممارسة الإدارية والمحاسبية	3.88	0.448	12.944	0.000
05	تحقق حوكمة المؤسسات في ظل الالتزام بالقوانين واللوائح في حماية حقوق المساهمين	3.98	0.344	18.607	0.000
	جميع فقرات المحور الأول	3.9767	0.25527	25.091	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (04) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول "أهمية تطبيق

الحوكمة في المؤسسات"، إلى ما يلي:

- يتضح من الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (01) من المحور الأول استحوذت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.12، وانحراف معياري 0.448، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن حوكمة المؤسسات تعمل على إعادة الثقة بين أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية؛
- يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (04) من المحور الأول احتلت المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي يساوي 3.88 وانحراف معياري يساوي 0.448 ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مع أن إجابات العينة تصب في حدود الموافق وبدرجة اتجاه للعينة



كبيرة، وهذا يدل على أن توفر حوكمة المؤسسات البيئية الرقابية المناسبة لتحسين الممارسة الإدارية والمحاسبية.

- من خلال فقرات المحور الأول نجد بأن آراء عينة الدراسة كانت متفقة إلى درجة كبيرة حول فقرات المحور الأول، حيث نجد بأن كل الإجابات ذات اتجاه إيجابي وتم الموافقة عليها من طرف عينة الدراسة، وبدرجة كبيرة نتيجة وقوع نتائج العينة في الفئة الرابعة لاتجاه الإجابات (3.40-4.19)؛
- ب. تحليل واختبار فقرات المحور الثاني:

الجدول 05: تحليل فقرات المحور الثاني " دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية ".

رقم الفقرات	فقرات المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
01	تعمل حوكمة المؤسسات على تحقيق الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل	4.00	0.00	0.00	0.000
02	تعتمد حوكمة المؤسسات على الأنظمة والقوانين والمعايير المهنية لتوفير الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية	4.05	0.375	18.299	0.000
03	يعد تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات مطلباً ضرورياً للمساهمة في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية	4.00	0.218	30.050	0.000
04	تتحقق حوكمة المؤسسات الإفصاح في المعلومات المحاسبية بصورة منظمة ووفق القوائم والتقارير المالية السنوية	4.02	0.152	44.000	0.000
05	تساهم الحوكمة في دعم الإفصاح والشفافية من خلال توفير خصائص جودة المعلومات المحاسبية	4.02	0.266	25.204	0.000
جميع فقرات المحور الثاني		4.0186	0.15001	44.527	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (05) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني " دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية "، إلى ما يلي:

- يتضح من الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (02) من المحور الثاني استحوذت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري 0.375، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن حوكمة المؤسسات تعتمد على الأنظمة والقوانين والمعايير المهنية لتوفير الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية؛



- يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (03) من المحور الثاني احتلت المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي يساوي 4.00 وانحراف معياري يساوي 0.218 ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مع أن إجابات العينة تصب في حدود الموافق وبدرجة اتجاه للعينة كبيرة، وهذا يدل على أن تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يعد مطلباً ضرورياً للمساهمة في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية؛
- تشير بيانات الجدول أعلاه بأن متوسطات الفقرات تراوحت ما بين 4.00 إلى 4.05 وبدرجة موافق، مع انحرافات معيارية تراوحت ما بين 0.00 إلى 0.375؛
- يلاحظ في الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.00، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة من أساتذة أكاديميين ومحافظي الحسابات كانوا متفقين بنسبة 100% على إيجابية هذه الفقرة، مما يدل على أن حوكمة المؤسسات تعمل على تحقيق الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل.

ج. تحليل واختبار فقرات المحور الثالث:

الجدول 06: تحليل فقرات المحور الثالث " دور الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة ".

رقم الفقرات	فقرات المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
01	يوفر الإفصاح والشفافية معلومات محاسبية قابلة للفهم لمستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة	4.05	0.213	32.206	0.000
02	يوفر الإفصاح والشفافية معلومات محاسبية ملائمة وفي الوقت المناسب لمستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة	4.02	0.266	25.204	0.000
03	يوفر الإفصاح والشفافية المصادقية في المعلومات المحاسبية لمستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة	4.02	0.152	44.000	0.000
04	يوفر الإفصاح والشفافية معلومات محاسبية قابلة للمقارنة لمستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة	4.00	0.218	30.050	0.000
05	يؤدي الإفصاح المحاسبي إلى تنبيه الجهات الرقابية بالتصرفات الخاطئة للقيام بتصحيحها لتقديم معلومات صحيحة	4.19	0.394	19.752	0.000
	جميع فقرات المحور الثالث	4.0558	0.17634	39.262	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.



يتضح من خلال الجدول رقم (06) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث " دور الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة "، إلى ما يلي:

- يتضح من الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (05) من المحور الثالث استحوذت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.19، وانحراف معياري 0.394، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تنبيه الجهات الرقابية بالتصرفات الخاطئة للقيام بتصحيحها لتقديم معلومات صحيحة؛

- يتضح من خلال الجدول أعلاه بأن الفقرة رقم (04) من المحور الثالث احتلت المرتبة الأخيرة في الترتيب من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي يساوي 4.00 وانحراف معياري يساوي 0.218 ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مع أن إجابات العينة تصب في حدود الموافق وبدرجة اتجاه للعينة كبيرة، وهذا يدل على أن الإفصاح والشفافية يوفر معلومات محاسبية قابلة للمقارنة لمستخدميها لاتخاذ قرارات رشيدة ؛

3.3. اختبار فرضيات الدراسة:

اختبار الفرضية الأولى: يتبين من الجدول رقم (04) بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول " أهمية تطبيق الحوكمة في المؤسسات " يساوي 3.9767، وأن قيمة T المحسوبة تساوي 25.091 وهي أكبر من T الجدولية 1.684، وبلغ مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية الأولى التي تنص على أنه " يعتبر تطبيق الحوكمة في المؤسسات ضرورة لا بد منها في ظل الأزمات المالية والانهيارات الاقتصادية".

اختبار الفرضية الثانية: يتبين من الجدول رقم (05) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني " دور حوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية " يساوي 4.0186، وأن قيمة T المحسوبة تساوي 44.527 وهي أكبر من T الجدولية 1.684، وبلغ مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة المؤسسات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية ".

اختبار الفرضية الثالثة: يتبين من الجدول رقم (06) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث " دور الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية ذات جودة " يساوي 4.0558، وأن قيمة T المحسوبة تساوي 39.262 وهي أكبر من T الجدولية 1.684، وبلغ مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه " يوفر مبدأ الإفصاح والشفافية معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية ".



خاتمة:

من خلال هذه الدراسة يتّضح القول بأن مبدأ الإفصاح المحاسبي والشفافية مهم جدا لعرض القوائم المالية للمؤسسة بشكل صادق، وأن افتقاد الإفصاح المحاسبي والشفافية قد يسهم في الضعف المالي على مستوى المؤسسات، حيث تعتبر الأزمات والانهيارات المالية التي وقعت في العالم من خلال شركات عملاقة كشركة انرون سنة 2001م و وورلد كوم سنة 2002م، بالإضافة إلى الأزمة المالية العالمية 2008م كانت بسبب عدم الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

خلصت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج، نذكر منها ما يلي:

- زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية يتيح لجميع أصحاب المصالح الحصول على معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
- تشجع الحوكمة على تجميع معلومات عن كافة المؤسسات وأن يتم نشر هذه المعلومات بطريقة تسمح بوصولها لكافة المستخدمين، وذلك من خلال الإفصاح عليها؛
- يعتبر الإفصاح المحاسبي أداة فعالة لإيصال نتائج العمليات المالية في قوائم مالية لصالح المستفيدين؛
- وجود تأثير لمبدأ الإفصاح والشفافية في توفير معلومات محاسبية تتمتع بخصائص جودة المعلومات المحاسبية؛
- تعمل حوكمة المؤسسات على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية. و من خلال ما توصلت إليه هذه الدراسة، فانه بإمكاننا أن نوصي بما يلي:
 - إلزام الشركات بإعداد قوائمها المالية وفق الأسس والقواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية؛
 - تفعيل دور الجهات الرقابية وفرض مستوى من الإفصاح للمعلومات المحاسبية، مع عقوبات رادعة في حالة ثبوت عدم الالتزام بذلك؛
 - تفعيل الدور الرقابي لمحافظ الحسابات على كل المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة، من أجل الوقوف على الوضعية الحقيقية لها؛
 - القيام بدورات تكوينية من أجل فهم أكثر لدور حوكمة المؤسسات، والدور المهم لمبدأ الإفصاح والشفافية في نشر معلومات غير مضللة عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة.

قائمة المراجع:

- ابراهيم جابر السيد. (2014). الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية. عمان: دار عيلاء.
- السيد سيد عطا الله. (2009). النظريات المحاسبية. عمان، الأردن: دار الرابة.



- بشير بن عيشي، و يزيد تفرات. (2018). حوكمة الشركات من منظور محاسبي. الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- جمعة أحمد حلمي. (2015). أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي. عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007 (المجلد 01). عمان: دار اثراء للنشر والتوزيع.
- سليمان محمد مصطفى. (2008). حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة. الكويت: ذات السلاسل.
- عبد الوهاب نصر علي. (2006). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- عمر علي عبد الصمد. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي. الجزائر: دار هومة.
- لخضر علاوي. (2012). معايير المحاسبة الدولية. الجزائر: الصفحات الزرقاء العالمية.
- لطيف زيود. (2007). دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الاستثمار. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية (01)، صفحة 07.
- محمد بوتين. (2015). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية. الجزائر: الصفحات الزرقاء العالمية.
- محمد سفير، و مصطفى بوبكر. (2018). حوكمة الشركات. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
- وليد ناجي الحياي. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: منشورات الأكاديمية العربية.
- يوسف محمود جربوع. (جانفي، 2008). مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة. مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 15 (العدد 01)، صفحة 250.

- Fung, B. (2014). The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance. Universal Journal of Management , VOL 02 (02), p. 76.
- Shanikat, M., & Sinan S, A. (2011). Assessment of Corporate Governance in Jordan: An Empirical. Australasian Accounting, Business and Finance Journal , VOL05 (NO 03), p. 94.