الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

"دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي"

"دراسة ميدانية"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:
نورة الأفندي

إشراف:
الدكتور أنس الدين الحناوي
المدرس في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

2026

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

"دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي"

"دراسة ميدانية"

رسالة أُعدّت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة: نورة محمد ديب الأفندي

إشراف الدكتور: أنس الدين الحناوي

لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة:

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 14/04/2026 وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالبة تمت الموافقة من قبل أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	الصفة التحكيمية	التوقيع
د. عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً	
د. تيسير المصري الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً	
د. أنس الدين الحناوي المدرس في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق	عضواً مشرفاً	

المستخلص

"دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي – دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى بيان دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي. لتحقيق هذا الهدف تم جمع المعلومات عن مدى قيام مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية، وعن خصائص مجالس الإدارة الأكثر فاعلية في تعزيز جودة القوائم المالية في هذه الشركات.

لجمع المعلومات من الواقع تم تصميم استبانة لتقصي معطيات عينة من أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي. تم توزيع (52) استبانة الكترونية. تم جمع (49) استبانة، استُبعد منها سبع استبانات غير صالحة للتحليل نظراً لعدم اكتمال معلوماتها، فكان مجموع الاستبانات التي تمَّ اعتمادها للتحليل الاحصائي (42) استبانة. ثَمَ تمَّ تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS. لاستخراج مؤشرات الإحصاء الوصفي، وقدْ تَوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

1. تؤدي مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي جانباً مهماً من المهام المنوطة لها وفق التشريعات النافذة، ولاسيما في تنظيم الجوانب المالية والإدارية، ودراسة التقارير الدورية، واعتماد الخطط الاستثمارية والإنتاجية والتجارية، ومتابعة تنفيذها، إلا أن قيامها بهذه المهام لا يعني بالضرورة ممارسة دور حوكمي فعال قادر على تعزيز جودة القوائم المالية، إذ كشفت النتائج عن وجود مجموعة من المعوقات الهيكلية والتنظيمية التي تحد من فاعلية مجالس الإدارة في أداء هذا الدور. وتبين أن أبرز هذه المعوقات

- غياب اللجان المتخصصة المنبثقة عن مجلس الإدارة، ولاسيما لجان المراجعة وإدارة المخاطر، يحد من قدرة المجلس على متابعة جودة القوائم المالية، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، ومراقبة المخاطر المالية والتشغيلية.

- مجالس الإدارة لا تزال تواجه عدداً من المعوقات التي تحد من قدرتها على ممارسة دورها بصورة مستقلة وفعالة، ويتمثل أبرزها في محدودية الصلاحيات الفعلية للمجالس نتيجة ارتباطها بالجهات الوصائية، وتعدد مستويات اتخاذ القرار، الأمر الذي ينعكس على سرعة اتخاذ القرارات المالية والإدارية وجودتها.
- وجود نقص في الكوادر المالية والمحاسبية المؤهلة في عدد من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى التأخر في إعداد الحسابات والقوائم المالية، ويؤثر في جودة القوائم المالية والإفصاح المالي.

2. يسهم وجود مجلس إدارة كفء وفعال في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدرجة عالية.

4. تحتل خبرة أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الأولى في الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة، ويحتل دور عدد أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الأخيرة في الأهمية.

الكلمات المفتاحية: مجالس الإدارة – آليات الحوكمة –جودة القوائم المالية – شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

Abstract

“The role of the Boards of Directors as a mechanism of governance in enhancing the quality of the financial statements of public sector companies of an economic nature- Field Study”

The research aims to know the role of the Boards of Directors as a mechanism of governance in enhancing the quality of the financial statements of public sector companies of an economic nature. To achieve this goal, the researcher has tried to know the extent to which the board of directors in public sector companies of an economic nature performs its functions efficiently and effectively, as well as to know the extent to which the boards of directors contribute to enhancing the quality of financial statements in public sector companies of an economic nature, in addition to know which characteristics of the boards of directors can be more effective in enhancing the quality of financial statements in public sector companies of an economic nature.

To achieve the objectives of the research and test its hypotheses, the researcher designed a questionnaire to survey the opinions of a sample of boards of directors in public sector companies with an economic character. The researcher distributed (52) electronic questionnaires, of which the total number of questionnaires received was (49), Seven of which were not valid for analysis due to incomplete information, and thus, the total number of questionnaires was which were approved and valid for analysis (42) questionnaires. Then, the data included in the questionnaire was analyzed using the SPSS program, in order to test the research hypotheses and reach conclusions that support the subject of the research.

The research reached a set of results, the most important of which are:

1. The boards of directors in public sector companies of an economic nature perform a significant portion of their assigned tasks according to applicable legislation, particularly in regulating financial and administrative aspects, reviewing periodic

reports, approving investment, production, and commercial plans, and monitoring their implementation. However, performing these tasks does not necessarily translate into effective governance capable of enhancing the quality of financial statements. The findings revealed a number of structural and organizational obstacles that limit the effectiveness of boards of directors in fulfilling this role. The most prominent of these obstacles are:

- The absence of specialized committees emanating from the board of directors, especially audit and risk management committees, limits the board's ability to monitor the quality of financial reports, evaluate internal control systems, and oversee financial and operational risks.
- Boards of directors continue to face several obstacles that limit their ability to perform their role independently and effectively. The most prominent of these obstacles is the limited actual authority of the boards due to their connection with supervisory bodies and the multiple levels of decision-making, which impacts the speed and quality of financial and administrative decisions.
- There is a shortage of qualified financial and accounting personnel in a number of public sector companies of an economic nature, which leads to delays in preparing accounts and financial statements, and affects the quality of financial statements and financial disclosure.

2. The presence of an efficient and effective board of directors contributes to enhancing the quality of financial statements in public sector companies of an economic nature to a high degree.

3. The role of the expertise of the boards of directors in enhancing the quality of financial statements ranked first in importance from the point of view of the study sample. The number of board members in enhancing the quality of financial statements ranked last in importance from the point of view of the study sample.

Keywords: Boards of Directors - Governance mechanisms - Quality of financial statements - Public sector companies of an economic nature.

فهرس المحتويات

الرقم المتسلسل	الموضوعات	رقم الصفحة
	المستخلص	أ
	فهرس المحتويات	ب
	قائمة الجداول	ت
	قائمة الأشكال	ث
	شكر وتقدير	ج
	الإهداء	ذ
مخطط الدراسة		
1-1	تمهيد	1
2-1	مشكلة الدراسة	2
3-1	أنموذج الدراسة	3
4-1	الدراسات السابقة	4
1-4-1	الدراسات العربية	4
2-4-1	الدراسات الأجنبية	8
5-1	أهمية الدراسة	13
6-1	أهداف الدراسة	13
7-1	فرضيات الدراسة	14
8-1	منهجية الدراسة	14
9-1	مجتمع وعينة الدراسة	15
10-1	حدود الدراسة ومحدداتها	16
الفصل الثاني: ضرورات تعزيز جودة القوائم المالية		
	مقدمة	18
المبحث الأول	**مفهوم وأهداف وخصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي وجودتها**	19
1-1-2	مفهوم القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي	20
2-1-2	أهداف القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي	21

3-1-2	خصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي	23
4-1-2	**جودة القوائم المالية**	25
1-4-1-2	مفهوم جودة القوائم المالية	25
2-4-1-2	أهمية جودة القوائم المالية	28
3-4-1-2	العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية	29
4-4-1-2	أهمية تعزيز جودة القوائم المالية	35
المبحث الثاني	**مقاييس جودة القوائم المالية**	38
1-2-2	مقاييس جودة الأرباح	39
2-2-2	مقاييس عدم تماثل المعلومات	41
3-2-2	مقاييس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	42
4-2-2	مقاييس التحفظ المحاسبي	47
5-2-2	مقاييس أخرى	47
المبحث الثالث	**دور مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي**	49
1-3-2	مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالتقارير المالية	50
الفصل الثالث: ماهية مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة		
	مقدمة	52
المبحث الأول	**نشأة الحوكمة ومفهومها وأهدافها**	53
1-1-3	نشأة الحوكمة وطبيعتها في الشركات	53
2-1-3	أهداف حوكمة الشركات	57
3-1-3	أهمية حوكمة الشركات	59
4-1-3	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	61
المبحث الثاني	**مبادئ حوكمة الشركات وركائزها ومتطلبات تطبيقها**	64
1-2-3	مبادئ حوكمة الشركات	64
2-2-3	الركائز الأساسية لحوكمة الشركات في القطاع العام الاقتصادي	66
3-2-3	متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة في شركات القطاع العام الاقتصادي	67
المبحث الثالث	**آليات حوكمة الشركات**	70
1-3-3	آليات الحوكمة الداخلية	70

3-3-2	آليات الحوكمة الخارجية	89
المبحث الرابع	**الحوكمة في القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي**	92
3-4-1	مفهوم الحوكمة في القطاع العام	92
3-4-2	أهمية الحوكمة في القطاع العام وأهدافها	94
3-4-3	مبادئ الحوكمة في القطاع العام	95
3-4-4	المؤشرات العالمية للحوكمة (Worldwide Governance Indicators)	105
3-4-5	واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية	107
الدراسة الميدانية		
	مقدمة	114
المبحث الأول	**طريقة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة**	114
4-1-1	منهجية الدراسة	114
4-1-2	مجتمع وعينة الدراسة	115
4-1-3	أداة الدراسة	116
4-1-4	المعالجة الإحصائية للبيانات	117
4-1-4-1	ثبات وصدق الدراسة/ صدق الاستبيان	118
4-1-4-2	ثبات وصدق الدراسة/ الاتساق الداخلي **Internal Validity**	119
المبحث الثاني	**عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات**	120
4-2-1	تحليل خصائص عينة الدراسة	120
4-2-2	نتائج الإحصاء الوصفي (تحليل فقرات ومحاور الدراسة واختبار الفرضيات)	121
4-2-3	نتائج اختبار الفرضيات	124
4-2-4	تحليل الانحدار لقياس تأثير مجالس الإدارة على جودة القوائم المالية	125
4-2-5	تحليل الارتباط بين محاور الدراسة	126
المبحث الثالث	**النتائج والتوصيات**	127
4-3-1	نتائج الدراسة	127
4-3-3	توصيات الدراسة	129
	قائمة المراجع	131
	الملاحق	141

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	قائمة بالعينة المعتمدة من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي	115+15
2	توزيع عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستردة	116
3	جدول يوضّح محاور الاستبيان للحصول على معلومات متعلقة بمتغيرات الدراسة	117
4	طول الخلايا	118
5	جدول يوضّح نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ –ألفا	119
6	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية	120
7	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية)	121
8	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي)	122
9	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لمستوى ترتيب أهمية خصائص مجلس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي	123
10	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى	124
11	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية	124
12	جدول يوضّح الدلالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة	125
13	جدول يوضّح تحليل الانحدار لقياس تأثير مجالس الإدارة على جودة القوائم المالية	126
14	جدول يوضّح تحليل الارتباط بين محاور الدراسة	126

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	أنموذج الدراسة من إعداد الباحث	3
2	نموذج الحوكمة في القطاع العام الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجمع المالية العامة والمحاسبية– المملكة المتحدة	101

شكر وتقدير

يقول الإمام الشافعي-رحمه الله- إذا أردت الدنيا فعليك بالعلم، وإذا أردت الآخرة فعليك بالعلم، وإذا أردتهما معًا فعليك بالعلم...

بدايةً الحمد والشكر لله رب العالمين الذي وفقني ومنحني القوة على إكمال هذا العمل المتواضع مع كل الظروف الصعبة التي واجهتني معه.

ويسعدني أن أقدّم شكري وتقديري واحترامي للأستاذ الدكتور أنس الدين الحلواني لتفضّله بقبول الإشراف على هذه الرسالة، ولما قدّمه من توجيه ونصحٍ وإرشاد مستمر لإنجاز هذه الرسالة ورفع مستواها العلمي، وكما أشكره على تفهمه لظروفي وأدعو الله عز وجل أن يبارك له في علمه، وأسرته، وأن يحفظه من كل سوء وأن يرزقه الصحة والعافية الدائمة.

وأتوجه بالشكر للسادة أعضاء لجنة الحكم لما بذلوه من وقتٍ وجهدٍ لتصويب الرسالة ومناقشتها وإغنائها بملحوظاتهم ومداخلاتهم، فلهم جزيل الشكر وخالص الامتنان.

ومن ثم أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى كلية الاقتصاد وللأستاذ الدكتور عميد كلية الاقتصاد، وأتوجه بالشكر للأستاذ الدكتور رئيس قسم المحاسبة وجميع الأساتذة في كلية الاقتصاد جامعة دمشق.

وأخيراً أشكر كل من أرجى النصيحة وبَسّط المشورة وقدّم يد المساعدة لتوفير المعلومات.

الإهداء

إلى من يرافقني دعاؤهما ما حييت

إلى من أرى نجاحي من عيونهما

إلى من لهم الفضل في امتلاكي قلباً طيباً يحب الخير ولايكره أحداً

إلى اللّذين علماني أرقى وأطيب الأخلاق

إلى روحَي أمي وأبي الطاهرتين- رحمهما الله واسكنهما في جنات الفردوس الأعلى -.

بسم الله الرحمن الرحيم ((رب اغفر لي ولوالدي رب ارحمهما كما ربياني صغيراً)).

إلى من كان سندي في هذه الحياة ومنحني الحب والحنان.

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل من قدّم لي المساعدة ودعا لي في ظهر الغيب.

مخطط الدراسة

1-1 تمهيد

أثبتت الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية، التي طالت كبرى الشركات في العالم، في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وروسيا، واليابان ودول شرق آسيا فشل الأساليب التقليدية في منع مسببات تلك الانهيارات، والتي كان لحدوثها آثاراً مدوية ونتائج مدمرة على الاقتصاد العالمي ككل، الأمر الذي دفع العديد من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية إلى إجراء دراسات مُعمقة لتحديد الأسباب الرئيسية التي كانت وراء حدوث هذه الأزمات والانهيارات المشار إليها أعلاه.

ولما كانت الحوكمة ثمرة هذه الدراسات لمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها على أقل تقدير، من خلال مجموعة من الآليات والضوابط، التي من أبرزها: تفعيل دور مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه كلجنة التدقيق، ولجنة الترشيحات والمكافآت، ولجنة التعيينات، ولجنة إدارة المخاطر، ولجنة الحوكمة، وتفعيل دور آلية التدقيق الداخلي والخارجي، لا سيما ما يتعلق باستقلالية هاتين الوظيفتين فضلاً عن تشكيل لجنة تدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما، وتقديم المقترحات لتحديث التشريعات والقوانين، حيثُ تُمثل هذه الآليات جوهر الرقابة المحاسبية والإدارية المانعة لأي تجاوزات وأخطاء تحدث داخل الشركات، ومن هنا جاء دور الحوكمة كأداة تعزز الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاعين العام والخاص، حيث تؤدي الحوكمة دوراً حيوياً في تحسين الأداء وتوجيهه نحو تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية. وهنا تبرز الحاجة الملحّة إلى تبني مفهوم الحوكمة بألياتها المتعدّدة لتعزيز الإدارة السليمة في الشركات والتقليل من الفساد الإداري والمالي. لا سيما في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي التي تُدار مواردها وتؤثر بشكل مباشر على تنميتها الاقتصادية والاجتماعية، وفي هذا السياق، يبرز دور مجلس الإدارة كأحد أهم آليات الحوكمة، لما له من دور محوري في وضع السياسات العامة والخطط ومراقبة الأداء كما جاء في القانون 2 لعام 2005، وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم 490 لعام 2007 والذي حل محل النظام المحاسبي الموحد، ولما له من دور في ضمان الالتزام بملاحظات الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم 64 لعام 2003. حيث تشكل القوائم

المالية التي تقدمها الشركة إلى مجلس الإدارة مصدراً من المصادر التي تعكس حقيقة واقعها بالنسبة لشريحة واسعة من مستخدمي القوائم المالية. وقد تساعد الحوكمة بما تمتلكه من آليات، إذا طُبقت بكفاءة وفعالية، في تحسين جودة هذه القوائم وتعزيز موثوقيتها.

1-2 مشكلة الدراسة

ظهرت الحوكمة نتيجةً للعديد من الدراسات الهادفة لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية أو الحد والتخفيف من آثارها، وذلك من خلال مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، وبما أن مجلس الإدارة هو أحد الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات وهو المسؤول الأول عن حوكمة شركته ونتيجة لافتقار القطاع العام إلى آليات الحوكمة يعتبر بناء مجلس إدارة فعال نقطة البداية في التطبيق السليم للحوكمة، من حيث الحجم الأمثل للمجلس والذي يعتمد على حجم الشركة وحجم عملياتها ومدى توافر الأعضاء القادرين على تولي مسؤوليات المجلس.

وفي المقابل، تُعد القوائم المالية المصدر الرئيس للمعلومات التي تستند إليها الجهات الرقابية وصانعو القرار وأصحاب المصالح في تقييم الأداء المالي والاقتصادي للشركات، الأمر الذي يجعل جودة هذه القوائم شرطاً أساسياً لتحقيق الشفافية والمساءلة وترشيد استخدام الموارد. إلا أن شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا تعمل ضمن بيئة تنظيمية وإدارية ذات خصوصية، تتمثل في طبيعة ملكيتها العامة، وتعدد الجهات الرقابية والإشرافية التي تخضع لها، وخصوصية تشكيل مجالس إدارتها وآليات تعيين أعضائها، حيث يغلب على هذه المجالس الطابع التمثيلي والإداري على حساب الطابع المهني والتخصصي.

وتثير هذه الخصوصية تساؤلات جوهرية حول مدى قدرة مجالس الإدارة في هذه الشركات على أداء دورها الحوكمي بكفاءة بما يضمن تعزيز جودة القوائم المالية.

تتمثل مشكلة الدراسة الأساسية حول التساؤل الرئيسي والذي يتجلى في إبراز: "**دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي**"

وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الفرعية الآتية:

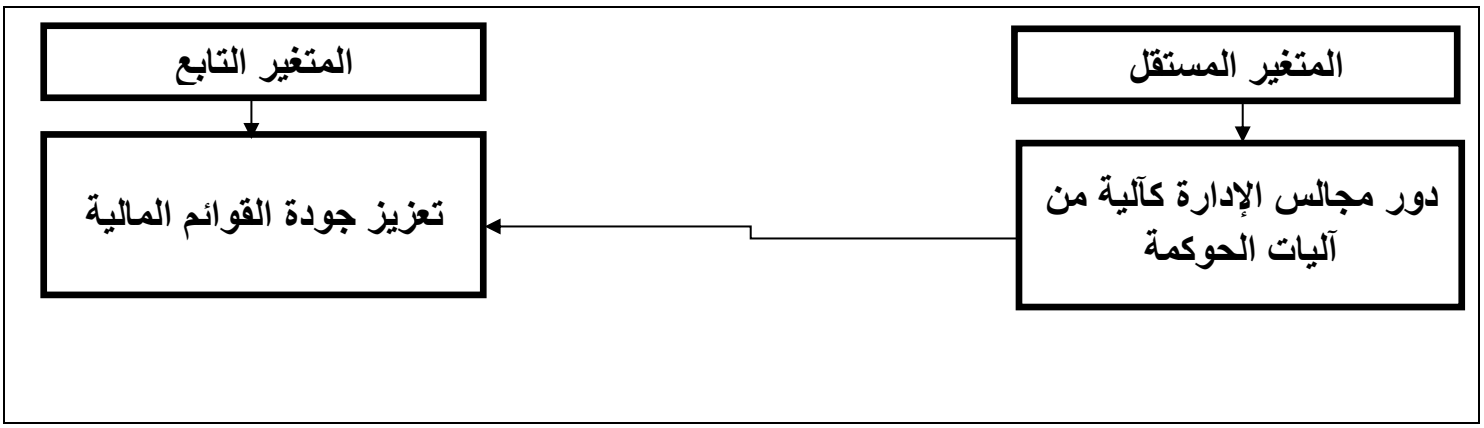
1. هل تقوم مجالس الإدارة بدورها الحوكمي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بكفاءة وفاعلية؟
2. هل تسهم مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي؟
3. أي من خصائص مجالس الإدارة أكثر فاعلية في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي؟

1-3 أنموذج الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، فقد حددت المتغيرات كما يلي:

المتغير المستقل: يتمثل بدور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

المتغير التابع: يتمثل بتعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.



الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة (من إعداد الباحث)

4-1 الدراسات السابقة

في هذه الفقرة تمَّ عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت أي جانب من جوانب الدراسة الحالية:

1-4-1 الدراسات العربية

1. دراسة (آل بحير، عبد المجيد، وآخرون، 2025):[1] "أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق المال السعودي

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وجودة الأرباح في الشركات غير المالية المدرجة في السوق المالية السعودية استُخدمت بيانات مقطعية زمنية ل 174 شركة غير مالية موزعة على 17 قطاعاً خلال الفترة 2021 – 2023، لتحليل تأثير حجم المجلس، واستقلاليته، ونشاطه على جودة الأرباح، وتمثلت مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي ما أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة أرباح الشركات غير المالية المدرجة بالسوق المالية السعودية؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ خصائص مجلس الإدارة لها تأثير إيجابي ومعنوي على جودة الأرباح. تحديداً، ترتبط المجالس الأكبر ذات الخبرات المتنوعة، والنسب الأعلى من الأعضاء المستقلين، وزيادة الاجتماعات السنوية بانخفاض التلاعب بالأرباح وتعزيز جودة التقارير المالية.

2. دراسة (أبو الهيطل، هديل، 2024):[2] "الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري

هدفت الدراسة إلى التعرف على الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري، وتمثلت مشكلة الدراسة من خلال تعدد صور الفساد الإداري، وتعدد المفاهيم حول مصطلح الحوكمة،

---

[1] آل بحير، عبد المجيد، وآخرون **"أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق المال السعودي**، الجمعية العلمية للدراسات والبحوث التطبيقية، مجلة العلوم التجارية والبيئية، جامعة الملك فهد، م4، ع3، المملكة العربية السعودية، 2025.

[2] أبو الهطيل، هديل، "الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري، المجلة العلمية للنشر العلمي، الإصدار السابع، العدد اثنان وسبعون، المملكة العربية السعودية، 2024.

وضعف المتابعة لدى مؤسسات القطاع العام نتيجة عدم تطبيق معظم الدوائر الحكومية لقواعد الحوكمة التي تضمن سلامة أداء المؤسسات الحكومية وكفاءتها، بما يعزّز من فاعلية الأداء الحكومي والحفاظ على المال العام.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ تطبيق مبادئ الحوكمة وتعزيزها يؤدي إلى انضباط العمل الحكومي ضد الفساد، ويسهم في تحقيق التنمية المستدامة للميزانية حيث أنها الهدف من تنظيم العمل الحكومي، كما تعزّز ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة.

3. دراسة (جاب الله، أحمد عبد المجيد، 2024):[3] دور خصائص مجلس الإدارة في تفسير أداء أسهم الشركات المدرجة بمؤشر EGX100

هدف البحث إلى التعرف على دور خصائص مجلس الإدارة في تفسير أداء أسهم الشركات المدرجة بمؤشر EGX100، وتمثلت مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي كيف تساهم خصائص مجلس الإدارة في تفسير أداء أسهم الشركات المدرجة بمؤشر EGX100؟

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ استقلالية مجلس الإدارة، وازدواجية دور المدير التنفيذي لهما علاقة عكسية على الأداء المالي للشركات، بينما تمَّ التوصل إلى أنَّ هناك علاقة وثيقة بين تنوع مجلس الإدارة وفقا للجنس والأداء المالي لتلك للشركات.

4. دراسة (نصيرة، البركة، وآخرون، 2024):[4] "أثر حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الأردنية المدرجة في السوق المالي عمان

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي هل لحوكمة المؤسسات أثر في تحسين جودة المعلومات المالية؟ معتمدين في ذلك على بيانات مقطعية ل 14 بنك أردني مدرج في السوق المالي عمان للفترة مآبين 2017 إلى 2022. ومن أهم

---

[3] جاب الله، أحمد عبد المجيد: **" دور خصائص مجلس الإدارة في تفسير أداء أسهم الشركات المدرجة بمؤشر EGX100"**، مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، جامعة السويس، العدد الثالث، المجلد 4، 2024.

[4] نصيرة، البركة، وآخرون **"أثر حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الأردنية المدرجة في السوق المالي عمان**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة جيلالي ليابس، م8، ع1، الجزائر، 2024.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ حوكمة المؤسسات تؤثر بنسبة 67.47% وبدلالة إحصائية في تحسين جودة المعلومات المالية، ويوجد أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة وأثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية، وأن استقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وعدد اجتماعاتها ليس لها أثر ذو دلالة إحصائية في تحسين جودة المعلومات المالية.

5. دراسة (إكرام، أولال، زكرياء ، شيخ، 2024):[5] دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات المساهمة في الجزائر.

وتمثلت مشكلة الدراسة في كيف يساهم مجلس الإدارة في تفعيل مبادئ الحوكمة على الشركات المساهمة التي تتخذ النظام القديم في إدارتها؟ حيث أنَّ مجلس الإدارة هو المسؤول عن جميع الأمور الإدارية ومسؤول عن الرقابة والإشراف عن مدى تطبيق مبادئ الحوكمة من أجل حماية الشركة من الوقوع في الفساد.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ دور مجلس الإدارة هاماً في تفعيل مبادئ الحوكمة، إذ يعتبر آلية داخلية هامة وفي نفس الوقت وسيلة للرقابة، وأن مجلس الإدارة يمارس عن طريق لجان خاصة منها لجان المراجعة والمكافآت والتعيينات على تطبيق مبادئ الحوكمة من جهة، كما تمارس الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر من جهة أخرى.

[5] إكرام، أولال، زكرياء، شيخ **"دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات"**، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2024.

6. دراسة (صبحي، رحمة، 2024):[6] أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)

هدفت الدراسة إلى تحديد ماهية خصائص لجان التدقيق من حيث حجمها، استقلاليتها، عدد اجتماعاتها، وخبرتها، وبيان مدى تأثير خصائص لجان التدقيق المتمثلة ب (استقلالية لجنة التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) في جودة التقارير المالية، باستخدام عينة من 18 مصرف وشركة مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للفترة 2022 – 2013، وتمثلت مشكلة الدراسة بالسؤال التالي: هل هنالك تأثير لخصائص لجان التدقيق بأبعادها في جودة التقارير المالية؟ ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: عدم وجود أثر لخصائص لجان التدقيق بأبعادها (استقلالية لجنة التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق، حجم لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) في جودة التقارير المالية (وفق مدخل المستحقات)، ووجود تأثير لحجم لجنة التدقيق في جودة التقارير المالية (وفق مدخل التحفظ) كما توصل إلى عدم وجود أثر لخصائص لجان التدقيق بأبعادها (استقلالية لجنة التدقيق، الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق، اجتماعات لجنة التدقيق) في جودة التقارير المالية وفق مدخل التحفظ.

---

[6] صبحي، رحمة، **"أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)"** مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، عدد خاص، 2024.

1-4-2 الدراسات الأجنبية

1. **(Babalola & Kokogho & et al; 2025), Audit Committees and Financial Reporting Quality: A Conceptual Analysis of Governance Structures and Their Impact on Transparency[7]:**

لجان التدقيق وجودة التقارير المالية: تحليل مفاهيمي لهياكل الحوكمة وتأثيرها على الشفافية

هدفت الدراسة للتعرف على الدور الهام للجان التدقيق في تعزيز جودة التقارير المالية ضمن هياكل حوكمة الشركات. وقدّمت تحليلاً مفاهيمياً لكيفية تأثير أطر الحوكمة، بما في ذلك استقلالية مجلس الإدارة وتكوين اللجان وتخصيص الموارد، قدرة لجان التدقيق على ضمان الدقة والموثوقية والشفافية في التقارير المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة الرئيسية حول فهم مدى تأثير فعالية لجان التدقيق على جودة التقارير المالية، لا سيما من حيث الدقة والشفافية والامتثال للمعايير التنظيمية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ لجان التدقيق المستقلة والمزودة بالموارد الكافية، والتي يتمتع أعضاؤها بالخبرة المالية، لها دور أساسي في ضمان دقة البيانات المالية وموثوقيتها وشفافيتها. وتُعد استقلالية لجنة التدقيق عن الإدارة أمراً أساسياً لقدرتها على العمل كضمانة ضد التقارير المالية الخاطئة، في حين تتيح الخبرة المالية الفرصة لأعضاء لجنة التدقيق لإجراء تقييم دقيق للبيانات المالية المعقدة وأنظمة الرقابة الداخلية.

وقد سلط استعراض هياكل الحوكمة الضوء على أهمية وجود لجان تدقيق قوية ومستقلة يمكنها التعامل بفعالية مع مراجعي الحسابات الخارجيين، ومراجعة الضوابط الداخلية، وضمان الالتزام بمعايير إعداد التقارير المالية.

[7] Babalola, F & Kokogho, E & et al: **Audit Committees and Financial Reporting Quality: A Conceptual Analysis of Governance Structures and Their Impact on Transparency**, International Journal of Management and Organizational Research, Volume 4, Issue 1, 2025.

2.(ADAM & DANG & et al; 2025), Do Board Size and Independence Affect Financial Reporting Quality of Government Statutory Entities in Nigeria?[8]

هل يؤثر حجم مجلس الإدارة واستقلاليته على جودة التقارير المالية في الهيئات الحكومية النيجيرية؟

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير حجم مجلس الإدارة واستقلاليته على جودة التقارير المالية في الهيئات الحكومية في نيجيريا. جُمعت البيانات من القوائم المالية المدققة لعشرين هيئة حكومية مدرة للإيرادات في الفترة من 2016 إلى 2021. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن لحجم مجلس الإدارة تأثيراً كبيراً، وإن كان سلبياً، على جودة التقارير المالية، مما يشير إلى أن المجالس الأكبر حجماً تُقلل من فعالية الحوكمة وتُعيق الشفافية المالية .وبالمثل، يؤثر استقلال مجلس الإدارة سلباً وبشكل كبير على جودة التقارير المالية، مما يُشير إلى أن ارتفاع نسبة المديرين المستقلين لا يُعزز بالضرورة التقارير المالية. لهذه النتائج آثار مهمة على حوكمة الشركات في القطاع العام .يشير التأثير السلبي لاستقلالية مجلس الإدارة وحجمه على جودة التقارير المالية إلى الحاجة إلى إصلاحات في تكوين مجلس الإدارة، بما في ذلك تحديد حجم مجلس الإدارة بعدد مثالي، وضمان تعيين المديرين المستقلين بناءً على الجدارة والخبرة المهنية، بدلاً من الانتماءات السياسية.

3.(Oladapo& Olasunkanmi& et al; 2024), Board of Directors Characteristics and Financial Reporting Quality of Selected Listed Manufacturing Firms in Nigeria[9]

خصائص مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية لشركات تصنيع مدرجة مختارة في نيجيريا

[8] ADAM & DANG & et al, **Do Board Size and Independence Affect Financial Reporting Quality of Government Statutory Entities in Nigeria?**, Journal of Economics, Finance and Management Studies, Volume 8, Issue 4, 2025.

[9] Oladapo, O & Olasunkanmi, Y & et al: **Board of Directors Characteristics and Financial Reporting Quality of Selected Listed Manufacturing Firms in Nigeria**, *Path of Science. Vol. 10. No 12, ISSN 2413-9009,* 2024.

هدفت الدراسة للتعرف على تأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة التقارير المالية لشركات تصنيع مختارة مدرجة في نيجيريا، حللت الدراسة بيانات 20 شركة تصنيع مدرجة في البورصة على مدار 12 عاماً، تغطي الفترة من 2010 إلى 2021. وتمثلت مشكلة الدراسة الرئيسة بأنه لا تزال جودة التقارير المالية تشكل مصدر قلق بالغ في نيجيريا بسبب التحديات المتكررة في حوكمة الشركات وحالات سوء الإدارة المالية. ويعتمد قطاع التصنيع، وهو محرك رئيسي للتصنيع والنمو الاقتصادي، اعتماداً كبيراً على التقارير المالية عالية الجودة لجذب المستثمرين وتخصيص الموارد بفعالية وتعزيز ثقة أصحاب المصلحة.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ حجم مجلس الإدارة يؤثر بشكل إيجابي وكبير على معدل العائد على رأس المال (r = 0.2341)، مما يسلط الضوء على دور المجالس الأكبر في تعزيز الرقابة والحوكمة. وعلى العكس من ذلك، لا تُظهر استقلالية مجلس الإدارة (r = 0.0126) والخبرة المالية لمجلس الإدارة (− = r 0.0273) أي علاقة ذات دلالة مع معدل جودة الإبلاغ المالي، تنوع مجالس الإدارة ترتبط ارتباطاً إيجابياً ضعيفاً ولكنه مهم (r = 0.0877)، مما يشير إلى أنَّ التنوع بين الجنسين يساهم في الحوكمة ولكنه قد يتطلب آليات تكميلية لتحقيق تأثير أكبر.

1. (Yahaya& Ahmad; 2024), Could financial reporting quality be enhanced by frequent board meetings?[10]

هل يمكن تعزيز جودة التقارير المالية من خلال اجتماعات مجلس الإدارة المتكررة

هدفت الدراسة للتعرف على إمكانية تعزيز جودة التقارير المالية من خلال اجتماعات مجالس الإدارة المتكررة باستخدام بيانات من 153 شركة متداولة في البورصة في نيجيريا في الفترة من 2014 إلى 2023، تستخدم هذه الدراسة مجموعة بيانات تمَّ تحليلها من خلال نموذج انحدار المربعات الصغرى العادية لتقييم العلاقة بين تواتر اجتماعات مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية.

[10] Yahaya, Ahmad: **Could financial reporting quality be enhanced by frequent board meetings**, *Faculty of Management Sciences, Nigerian Defence Academy, Kaduna. J. Sus Fin. & Inv. Edu. 2024.*

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: وجود ارتباط إيجابي كبير بين تواتر اجتماعات مجلس الإدارة وجودة التقارير المالية، مما يشير إلى أنَّ الاجتماعات المتكررة تعزّز قدرة مجلس الإدارة على مراقبة الإدارة بفعالية وحل مخالفات إعداد التقارير ودعم الشفافية. وتبقى هذه النتائج قوية بعد التحكم في حجم الشركة ونوع الصناعة وتكوين مجلس الإدارة ومتغيرات حوكمة الشركات الأخرى.

2. (Okon & Ukpong & et al; 2024), Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality of Listed Non-Financial Firms in Sub-Saharan Africa: The Moderating Role of Board Independence[11]

فعالية لجان التدقيق وجودة التقارير المالية للشركات غير المالية المدرجة في منطقة أفريقيا جنوب الصحراء الكبرى: الدور المُعاكس لاستقلال مجلس الإدارة

هدفت الدراسة إلى التحقيق من تأثير فعالية لجنة التدقيق، بما في ذلك الحجم والاجتهاد والخبرة المالية، على جودة التقارير المالية واستخدمت الدراسة عينات من 235 شركة غير مالية مدرجة في نيجيريا وجنوب أفريقيا وكينيا خلال الفترة من 2013 إلى 2022، وتمثلت مشكلة الدراسة بأنه أصبحت فعالية لجنة التدقيق في جودة التقارير المالية مهددة بسبب الأزمات المحاسبية للشركات، مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف رأس المال. وعندما يثبت عدم صحة المعلومات الواردة في التقرير المالي، فإن ذلك يخلق وضعاً صعباً للشركة ويجعل المستثمرين يشككون في مصداقية القوائم المالية.

وفي ضوء السيناريو المذكور أعلاه والذي أدى إلى تآكل ثقة المستثمرين في دقة التقارير المالية، شددت كل من لجنة الأوراق المالية والبورصة على أهمية فعالية لجنة التدقيق في إجراءات إعداد التقارير المالية للشركة بشكل عام.

---

[11] Okon, Essien & Ukpong, Eno & et al: "**Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality of Listed Non-Financial Firms in Sub-Saharan Africa: The Moderating Role of Board Independence**", Journal of Business and African Economy E-ISSN 2545-5281 P-ISSN 2695-2238 Vol 10. No. 4 2024.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أنَّ اجتهاد لجنة التدقيق يلعب دوراً مهماً في تعزيز جودة التقارير المالية، حيث تؤثر زيادة وتيرة الاجتماعات بشكل إيجابي على دقة وموثوقية الإفصاحات المالية. بالإضافة إلى ذلك، توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أنَّ حجم لجنة التدقيق والخبرة المالية قد يكون لهما بعض التأثير على جودة التقارير المالية، إلا أنَّ تأثيرهما ليس ذا دلالة إحصائية. وعلاوة على ذلك، حددت الدراسة أنَّ استقلالية مجلس الإدارة لها عامل وسيط هام، مما يعزّز أثر اجتهاد لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة الحوكمة وآليات تطبيقها من زوايا متعددة، شملت دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتعزيز المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات العمل، والحد من الفساد المالي والإداري، ورفع كفاءة أداء الشركات، وتعظيم قيمتها، ودعم استمراريتها. في المقابل، تناولت الدراسة الحالية موضوع الحوكمة في سياق مؤسسي مختلف، إذ تُركز على شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في الجمهورية العربية السورية. وتتميز الدراسة بتركيزها على مجلس الإدارة بوصفه إحدى الآليات الداخلية الأساسية للحوكمة، من خلال دراسة مدى كفاءته وفاعليته في أداء دوره الحوكمي، ومدى إسهام مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية، وأي من خصائص مجالس الإدارة يمكن أن تكون أكثر فاعلية في تعزيز جودة القوائم المالية ضمن شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي. كما تختلف الدراسة الحالية عن معظم الدراسات السابقة التي ربطت الحوكمة بصورة أساسية بالشركات الخاصة والمساهمين وتعظيم العوائد، إذ تناولت مؤسسات عامة لا تقتصر أهدافها على تحقيق النتائج الاقتصادية، وإنما تمتد إلى حسن إدارة الموارد العامة، وتوجيه الإمكانات المتاحة بكفاءة، والإسهام في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وتنموية. وهو ما يمنح الدراسة الحالية خصوصيتها وأهميتها البحثية.

على الرغم من أهمية الدراسات السابقة في توضيح دور مجالس الإدارة ولجان التدقيق في تحسين جودة التقارير والمعلومات المالية، فإنها أظهرت تبايناً واضحاً في نتائجها. فقد توصلت بعض الدراسات إلى وجود أثر إيجابي لحجم مجلس الإدارة أو استقلاليته أو عدد اجتماعاته في جودة التقارير المالية، في حين توصلت دراسات أخرى إلى آثار سلبية أو غير دالة إحصائياً ويشير هذا التباين إلى أن تأثير خصائص مجلس الإدارة لا يكون ثابتاً في

جميع البيئات، وإنما يتأثر بطبيعة القطاع، والنظام القانوني والتنظيمي، وهيكل الملكية، وطريقة اختيار أعضاء المجلس، ومدى توافر الخبرة والاستقلال الفعلي لديهم.

1-5 أهمية الدراسة

كانت الحوكمة ثمرة الكثير من الدراسات الهادفة إلى الحد من حدوث الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية والإسهام في التخفيف من آثارها، وذلك من خلال مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، ولما كان مجلس الإدارة هو أحد الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات ونتيجة لافتقار القطاع العام إلى آليات الحوكمة يُعدّ بناء مجلس إدارة فعال نقطة البداية في التطبيق السليم للحوكمة، من حيث الحجم الأمثل للمجلس والذي يعتمد على حجم الشركة وحجم عملياتها ومدى توافر الأعضاء القادرين على تولي مسؤوليات المجلس.

وبالتالي تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على موضوع هام ومعاصر وهو دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في بيئة الأعمال السورية. لاسيما وأن القطاع العام من أهم القطاعات في الدولة.

1-6 أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

3. بيان مدى قيام مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفعالية.
4. بيان مدى إسهام مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
5. بيان أي من خصائص مجالس الإدارة يمكن أنَّ تكون أكثر فاعلية في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

1-7 فرضيات الدراسة

في إطار مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، سترتكز الدراسة على الفرضيات الآتية:

1. **الفرضية الأولى:** تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية.
2. **الفرضية الثانية:** أنَّ وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
3. **الفرضية الثالثة:** تختلف درجة كفاءة وفاعلية خصائص مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

1-8 منهجية الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة واختبار فروضها وتحقيق أهدافها، أتبعت الدراسة الخطوات المنهجية التالية:

1. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمت دراسة وتحليل كل ما هو متاح من مراجع ودراسات وأبحاث ذات صلة بموضوع الدراسة، بهدف بلورة الإطار النظري للدراسة.
2. تجميع البيانات المطلوبة التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، وذلك من خلال تصميم استبانة لبيان مدى قيام مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية، وبيان كيفية مساهمة مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية، وبيان أي من خصائص مجالس الإدارة يمكن أنَّ تكون أكثر فاعلية في تعزيز جودة القوائم المالية لشركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
3. تمَّ تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) وإجراء الاختبارات باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، بهدف اختبار مدى صحة فروض الدراسة. وانطلاقاً من ذلك تمَّ صياغة نتائج الدراسة وتوصياتها.

1-9 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي القائمة في عملها في الجمهورية العربية السورية.

يوضح الجدول رقم (1) قائمة بالعينة المعتمدة من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

الوزارة	القطاع	الشركة
وزارة الأشغال العامة والإسكان	قطاع المقاولات الإنشائية والأشغال العامة	الشركة العامة للطرق والمشاريع المائية
وزارة الكهرباء	قطاع الكهرباء	الشركة العامة لتوليد الكهرباء
		الشركة العامة لنقل الطاقة الكهربائية
		الشركة العامة لتوزيع الكهرباء
وزارة الاتصالات والتقانة	قطاع الاتصالات	الشركة السورية للاتصالات
وزارة الصناعة	الصناعات الكيميائية	الشركة العامة للدباغة – دمشق
		الشركة العربية الطبية تاميكو
	الصناعات النسيجية	الشركة العامة للصناعات النسيجية
	الصناعات الهندسية	الشركة العامة لصناعة الكابلات بدمشق
		شركة الإنشاءات المعدنية والصناعات الميكانيكية
	قطاع البناء	الشركة العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ومواد البناء–عمران
	الصناعات الغذائية	الشركة العامة للصناعات الغذائية

1-10 حدود الدراسة ومحدداتها:

محددات الدراسة:

نص القانون رقم (2) لعام 2005 على الآتي (يتولى إدارة المؤسسة العامة مجلس إدارة، ويتولى إدارة الشركة العامة لجنة إدارية).

وبالتالي كان لابد من البحث عن شركات عامة ذات طابع اقتصادي يتولى إداراتها مجلس إدارة، وكانت النتائج على سبيل المثال لا الحصر:

1. القانون رقم (22) لعام 2024، القاضي بإحداث "الشركة العامة للصناعات الغذائية" لتحل محل كل من المؤسسة العامة للصناعات الغذائية المحدثة عام 1975 والمؤسسة العامة للسكر، والشركات التابعة لهما، حيث نصت المادة 2 –تُحدث في الجمهورية العربية السورية شركة عامة ذات طابع اقتصادي تسمى "الشركة العامة للصناعات الغذائية" تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري مقرها مدينة حماة، والمادة 6 –نصت يتولى إدارة الشركة مجلس الإدارة.
2. المرسوم رقم (98) لعام 2024 القاضي بإحداث "الشركة العامة للطرق والمشاريع المائية" لتحل محل كل من "الشركة العامة للطرق والجسور" والشركة العامة للمشاريع المائية".

   حيث نصت المادة 2 –تُحدث في الجمهورية العربية السورية شركة عامة ذات طابع اقتصادي تسمى "الشركة العامة للطرق والمشاريع المائية" تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري مقرها مدينة حماة، وفي المادة 8 –يتولى إدارة الشركة مجلس الإدارة.
3. القانون رقم (11) لعام 2024 المتضمن إحداث "الشركة العامة للصناعات النسيجية" لتحل محل كل من المؤسسة العامة للصناعات النسيجية والمؤسسة العامة لحلج وتسويق الأقطان.

حيث ذكر بالمادة 2 –تُحدث في الجمهورية العربية السورية شركة عامة ذات طابع اقتصادي تسمى "الشركة العامة للصناعات النسيجية" تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري مقرها مدينة حلب، والمادة 6 نصت –يتولى إدارة الشركة مجلس الإدارة.

4. المرسوم التشريعي رقم (3) لعام 2024 القاضي بإحداث الشركة العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ومواد البناء–عمران لتحل محل المؤسسة العامة للإسمنت ومواد البناء والشركات التابعة لها.

حيث نصت المادة 2 –تُحدث في الجمهورية العربية السورية شركة عامة ذات طابع اقتصادي تسمى "الشركة العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ومواد البناء–عمران" تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري مقرها مدينة دمشق، ونصت المادة 6 – يتولى إدارة الشركة مجلس الإدارة.

5. القانون رقم (3) لعام 2024 الخاص بإحداث وحوكمة وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة. والذي نص على تنظيم إدارة أموال الدولة الخاصة لدى الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة عن طريق ممثلي الدولة في الهيئات العامة للشركات، ويكون مجلس الإدارة في الشركة مسؤولاً أمام الهيئة العامة مع إعطائه سلطات واسعة في عمله وإخضاعه لقواعد حوكمة الشركات.

الحدود الزمنية:

تغطي الدراسة الفترة الممتدة من عام (2021) إلى عام (2025)، وهي الفترة التي تم خلالها جمع البيانات وتحليلها.

الفصل الثاني: ضرورات تعزيز جودة القوائم المالية

مقدمة

تُعدّ القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة بها على أنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن أيضاً التعرف على التغيرات التي تحصل في المركز المالي والتي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المنشأة، وكذلك تعدّ القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال المدة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، وتعد أيضاً ملخصاً كمياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها ومستوى أدائها[12].

حيث تمثل دراسة القوائم المالية الشغل الشاغل للهيئات الدولية والباحثين، بهدف الوصول إلى آليات تحقيق وتطوير جودتها، حتى تستطيع أنَّ ترتقي باحتياجات مستخدميها بشكل سليم وفعال، وتهتم دراسات جودة القوائم المالية بقياس المتغيرات المحاسبية التي يمكنها أنَّ تعكس جودة القوائم، فضلاً عن دراسة العوامل التي تؤثر في الجودة، ومنها مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية، واتباع الإدارة سياسات هجومية في الاعتراف بالأرباح ودرجة الشفافية المتبعة في إعداد القوائم المالية، وخاصية وقتية الربح، وهذا ما استدعى دراسة هذا الفصل ماهية القوائم المالية وسوف يتم تناول المباحث الرئيسية التالية:

- **المبحث الأول:** مفهوم وأهداف وخصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي وجودتها.
- **المبحث الثاني:** مقاييس جودة القوائم المالية.
- **المبحث الثالث:** دور مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

---

[12] إبراهيم، أحمد; الأسدي، عبد المحسن، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية على القياس والإفصاح المحاسبي في العراق** "، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الخاصة، مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين، بغداد، 2020، ص10.

المبحث الأول: مفهوم وأهداف وخصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي المطبق في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

مقدمة:

يُعدّ النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام الاقتصادي في سورية الإطار الذي ينظم العمل المحاسبي في المؤسسات العامة والشركات والجهات العامة الاقتصادية، ويهدف إلى توحيد المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية بما يضمن توحيد أساليب التسجيل والتبويب وإعداد القوائم المالية، وتوفير المعلومات اللازمة للإدارة والرقابة واتخاذ القرارات[13].

حيث صدر النظام المحاسبي الأساسي بموجب المرسوم رقم 490 لعام 2007، ليحل محل النظام المحاسبي الموحد السابق. وكان هذا النظام موجهاً تحديداً إلى شركات القطاع العام الاقتصادي، في إطار توجه الدولة نحو إعادة هيكلة هذا القطاع وتمهيداً للتخلي عن ملكية الدولة لبعض هذه الشركات. وخلافاً للنظام السابق، طلب النظام الجديد من هذه الشركات إعداد قوائم مالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

يُطبق النظام المحاسبي على المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة الخاضعة لأحكام القانون رقم 2 لعام 2005 باستثناء المصارف العامة والمؤسسة العامة السورية للتأمين والمؤسسة العامة للتأمين والمعاشات والمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية.

يُطبق هذا النظام على الجهات المشمولة بأحكامه اعتباراً من بداية السنة المالية، مع اعتماد دليل حسابات موحد، بحيث يتم فتح الحسابات وتشغيلها وفق التصنيف الوارد في النظام، بما يحقق التجانس في المعالجة المحاسبية بين مختلف الجهات العامة الاقتصادية.

تمثل القوائم المالية المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، إذ تعكس المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة خلال فترة مالية محددة، وتعد الوسيلة الرئيسة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية لمختلف

[13] المرسوم رقم 490، القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006.

مستخدميها. وقد أولى النظام المحاسبي الأساسي المطبق في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سورية أهمية كبيرة للقوائم المالية، إذ ألزم الشركات بإعداد مجموعة متكاملة منها وفق دليل حسابات موحد ونماذج موحدة، بما يحقق التجانس في المعالجة المحاسبية، ويعزز الرقابة المالية، ويوفر معلومات مالية تساعد الإدارة والجهات الرقابية في تقييم الأداء واتخاذ القرارات. كما يرتبط إعداد هذه القوائم بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المتمثلة في توفير معلومات مالية موثوقة، وإظهار نتائج النشاط الاقتصادي بصورة عادلة، وتعزيز الرقابة على المال العام، وإتاحة إمكانية المقارنة بين الشركات العامة الاقتصادية.

وفي هذا المبحث سيتم تناول النقاط الرئيسية التالية:

- **أولا:** مفهوم القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
- **ثانيا:** أهداف القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
- **ثالثا:** خصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

2-1-1 مفهوم القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

تُمثل القوائم المالية المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، إذ تَعرض بصورة منظمة المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية خلال فترة مالية محددة، بما يوفر معلومات مالية ملائمة وموثوقة تساعد الإدارة والجهات الرقابية والجهات الحكومية وغيرها من مستخدمي المعلومات المالية في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

وقد أولى النظام المحاسبي الأساسي أهمية كبيرة للقوائم المالية باعتبارها وسيلة الإفصاح الرئيسة عن نتائج النشاط الاقتصادي، حيث ألزم جميع الجهات الخاضعة له بإعداد مجموعة متكاملة من القوائم المالية وفق نماذج موحدة تستند إلى دليل الحسابات الموحد، على أن يتم إعدادها خلال مدة لا تتجاوز نهاية الشهر الثالث التالي لانتهاء السنة المالية، واعتمادها مبدئياً من مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية، قبل رفعها إلى الجهات المختصة. كما نص

النظام على ضرورة إجراء جميع التسويات المحاسبية قبل إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وبما لا يتعارض مع التشريعات والأنظمة النافذة.

وقد حدد النظام القوائم المالية الأساسية التي تلتزم الشركات بإعدادها، وهي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة توزيع الأرباح.
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

كما تؤدي هذه القوائم دوراً مهماً في تلبية احتياجات الجهات الحكومية والرقابية، وفي مقدمتها وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية، إضافة إلى خدمة إدارات الشركات في تقييم الأداء وترشيد استخدام الموارد العامة.

2-1-2 أهداف القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

تختلف أهداف القوائم المالية باختلاف النظام الاقتصادي، أيّ إنها تختلف في ظل نظـام الاقتصاد الحر عنها في ظل نظام الاقتصاد الموجه[14].

(1) أهداف إعداد القوائم المالية في ظل النظام الاقتصادي الموجه:

[14] الليثي، فؤاد محمد، "**نظرية المحاسبة**"، القاهرة، دار النهضة العربية، 2013، ص 162-167

في ظل النظام الاقتصادي الموجّه فإن الدولة هي التي تسيطر على كافة قطاعات الاقتصاد القومي، ومن ثم فإن جميع الأنشطة تكون تابعة للدولة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة ويمكن تحديد أهداف القوائم والتقارير المالية من منطلق قومي على النحو الآتي:

1) على القوائم المالية توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة لاتّخاذ القرارات على المستوى القومي.
2) من خلال القوائم المالية يجب ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية.
3) تعمل القوائم المالية على تسهيل عمليات جمع وتوفير البيانات وتبويبها وتخزينها [15].

(2) أهداف القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي:

- إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة في نهاية الفترة المالية.
- تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة.
- توفير معلومات تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- تلبية احتياجات الجهات الوصائية والرقابية، ولا سيما وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية.
- تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد العامة.
- توفير معلومات قابلة للمقارنة بين شركات القطاع العام الاقتصادي.
- تعزيز الشفافية والإفصاح المالي.

[15] عياد، أسامة; جنقر، رمضان، " **تحليل أثر مخاطر تطبيق نظم تخطيط الموارد على جودة القوائم المالية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين،** دراسة ميدانية بالبيئة الليبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016، ص 73-74.

2-1-3: خصائص القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

يُعدّ النظام المحاسبي الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد المنشأة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة المالية الداخلية عن طريق مجموعة من الأدوات المستخدمة في هذا النظام [16].

يستند النظام إلى مجموعة من المفاهيم والقواعد المحاسبية التي تحدد أسس الاعتراف بعناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عنها، بما يحقق إظهار المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة سليمة، ويضمن إعداد القوائم المالية وفق أسس موحدة تساعد على المقارنة بين الجهات المختلفة.

يتضمن النظام تعريفاً للمفاهيم الأساسية المستخدمة في المحاسبة المالية، ومن أهمها الأصول طويلة الأجل، وهي الأصول التي تحتفظ بها الجهة العامة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو للأغراض الإدارية، ويتوقع استخدامها لأكثر من سنة مالية، على أن تكون المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بها محتملة، وأن يكون بالإمكان قياس تكلفتها بصورة موثوقة. وتشمل تكلفة الأصل سعر الشراء وجميع النفقات اللازمة لوضعه في حالة التشغيل، كما تتضمن النفقات اللاحقة التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل أو إطالة عمره الإنتاجي أو تحسين كفاءته.

كما يوضح النظام مفهوم الاهتلاك باعتباره التوزيع المنتظم لقيمة الأصل القابل للاهتلاك على سنوات عمره الإنتاجي، وفق معدلات محددة، مع الأخذ في الاعتبار العمر الإنتاجي للأصل، والقيمة المتبقية، وطبيعة الاستخدام، ويظهر الأصل في قائمة المركز المالي بصافي قيمته الدفترية بعد تنزيل مجمع الاهتلاك.

---

[16] بن رحمون، سليم، " **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** "، مرجع سابق، ص71.

ويتناول النظام كذلك معالجة الأصول غير الملموسة، والمشروعات تحت التنفيذ، والاستثمارات، والمخزون، والمدينين، والنقدية، وحسابات التسويات، مع تحديد أسس الاعتراف بكل عنصر وقياسه وعرضه في القوائم المالية، بما يحقق سلامة القياس المحاسبي ودقة المعلومات المالية.

وفي جانب الخصوم، يحدد النظام أسس معالجة الالتزامات بمختلف أنواعها، بما فيها الالتزامات المتداولة وطويلة الأجل، والذمم الدائنة، والمخصصات، كما ينظم حسابات حقوق الملكية وما يطرأ عليها من تغيرات خلال الفترة المالية.

أما بالنسبة للمصروفات، فيصنفها النظام إلى مجموعات رئيسة تشمل مصروفات وأجور العاملين، ومستلزمات الإنتاج، والخدمات، ومصروفات البيع والتوزيع، والاستهلاكات، والمؤونات، والمصروفات الإدارية والتمويلية والمصروفات المختلفة، وذلك بما يساعد في قياس تكلفة النشاط وتحديد نتيجة الأعمال بصورة دقيقة.

وفي المقابل، يصنف الإيرادات إلى إيرادات النشاط الأساسي، وإيرادات النشاط الثانوي، وصافي مبيعات الإنتاج، والإيرادات المختلفة، والإعانات، والإيرادات الرأسمالية، وغيرها من الإيرادات التي تحققها الجهة العامة الاقتصادية، بما يمكن من قياس الأداء المالي بصورة موضوعية.

ويعتمد النظام دليل حسابات موحداً يقوم على التبويب الرقمي للحسابات وفق مستويات متدرجة، تبدأ بالحسابات الرئيسة ثم الحسابات الفرعية ثم الحسابات التفصيلية، بما يسهل عمليات التسجيل والترحيل واستخراج البيانات وإعداد التقارير المالية، ويحقق توحيد المعالجة المحاسبية في جميع الجهات الخاضعة للنظام.

ومن خلال ما سبق سيتم ذكر عدد من الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية في النظام المحاسبي الأساسي:

- إعدادها وفق دليل حسابات موحد.
- اعتماد نماذج موحدة لجميع الشركات والجهات الاقتصادية.
- إعدادها على أساس الاستحقاق.
- خضوعها للمراجعة والرقابة المالية.

- قابليتها للمقارنة بين مختلف الشركات والقطاعات الاقتصادية.
- توفيرها للمعلومات اللازمة للإدارة والجهات الرقابية.

2-1-4: جودة القوائم المالية

تمثل القوائم المالية أهمية بالغة إذ تمثّل وسيلة الإفصاح الرئيسية عن المعلومات إلى كافة الأطراف المستفيدة، والدور الذي يمكن أنَّ تؤدّيه هذه المعلومات في قرارات مستخدمي القوائم المالية، فهذه المعلومات يمكن أنَّ تشكل خطراً كبيراً على مصالح هذه الأطراف بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعمليات التحريف والتضليل لصالح أطراف محددة، فقد استوجبت الضرورة والحاجة الملحة السعي لإعادة الثقة بالقوائم المالية لتعكس جودة المنتج النهائي للنظام المحاسبي، ولعل ذلك كان دافعاً لتوجه الباحثين والهيئات المهنية والجهات الإشرافية للاهتمام بزيادة جودة القوائم المالية.

وذلك بعرض عدة نقاط رئيسة تتمثّل في كلٍّ من:

- **أولاً:** مفهوم جودة القوائم المالية.
- **ثانياً:** أهمية جودة القوائم المالية.
- **ثالثاً:** العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية.
- **رابعاً:** تعزيز جودة القوائم المالية

2-1-4-1 مفهوم جودة القوائم المالية

تمثل القوائم المالية أحد أهم مصادر توفير المعلومات المختلفة عن المنشأة التي يعتمد عليها مختلف متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إلا أنه وفي الآونة الأخيرة ومع انتشار الأزمات المالية من انهيارات وإفلاس لكبرى الشركات حول العالم. فقد اهتزت ثقة مستخدمي المعلومات في مدى إمكانية الاعتماد على القوائم المالية كمصدر للمعلومات مما أدى إلى الاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة وزيادة الاهتمام بجودة القوائم المالية

واعتبارها من الموضوعات الأكثر أهمية على الساحة المحاسبية، وذلك لما لجودة القوائم المالية من تأثير مهم على عملية اتخاذ القرارات [17].

وتمثّل جودة القوائم المالية محوراً مهماً للكشف عن الكثير من القضايا التي تهم الهيئات المهنية والتنظيمية والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية ككل، وقد مثلت الدراسات الخاصة بقياس جودة القوائم المالية والكشف عن مكوناتها محوراً بحثياً مستمراً في الفكر المحاسبي منذ عقود.

طبقاً للتعريف التالي فإنَّ جودة القوائم الماليةَ تعني ما تتسم به القوائم المالية من شفافية وإصلاح وإفصاح جيد لمعلومات حقيقية وعادلة من الأداء التشغيلي والمركز المالي للشركة، وأية معلومات أخرى بما يتفق مع أهداف واحتياجات مستخدمي القوائم المالية. وهو يرى أيضاً أنه يمكن تقييم مستوى الجودة والموثوقية في القوائم المالية من خلال اختبار مجموعة من المؤشرات وهي [18]:

- الدعاوى القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية
- الدعاوى القضائية المرفوعة من هيئة الرقابة المالية بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح.
- معدّل تغيير المدقّقين الخارجيين بسبب الخلاف على السياسات المحاسبية.
- طبيعة ملاحظات المدقّق الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية.

يرى البعض أنَّ مفهوم جودة القوائم المالية هو مدى مصداقية المعلومة التي تتضمنها القوائم المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وتحقيقاً لذلك يجب أنَّ تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما تحقق الهدف من استخدامها[19].

---

[17] آل شبيب، دريد كامل، **الأسواق المالية والنقدية**، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2019، ص 256-309

[18] أيمن، حنان; على، محمد،" **دراسة أثر هيكل الملكية على جودة القوائم المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات**"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص63

[19] طيبي، عبد اللطيف; وبن الشيخ، عبد الحميد، **تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية**، دراسة ميدانية، مجلة مجاميع المعرفة، الجزائر، المجلد 6، العدد1، 2020، ص 270 -289.

كما يعرف Financial Analysis Federation (FAF) جودة القوائم المالية بأنّها تعني الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب، كذلك ترى اللجنة الخاصة بالقوائم المالية والتابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أنَّ الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملاءمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، وأنَّ أساس الجودة في القوائم المالية توفير معايير محاسبية تُعدّ على أساسها القوائم المالية، بما يمكّن المستثمرين ومتخذي القرار من اتخاذ القرارات الرشيدة[20].

بالاطلاع على التعاريف السابقة نستنتج أنَّ القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمحلّلون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة لأنَّ القوائم المالية تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة نشاط المشروع خلال فترة مالية سابقة. وإن تحديد أهداف التقارير المالية، هي نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي إنَّ الجودة في القوائم المالية ترتبط بشكل رئيس بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير [21].

بمعنى آخر، إذا أخذنا بعين النظر الأهمية الكبيرة للتقارير المالية والعدد الكبير من القرارات التي يجري اتخاذها على أساس المعلومات من القوائم المالية، يتضح سبب إبداء اهتمام خاص لجودة القوائم المالية. يعدّ إعداد التقارير المالية عالية الجودة شرطاً أساسياً لاجتذاب الاستثمارات (المحلية والأجنبية)، ما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للشركات والاقتصاد الوطني ككل[22].

---

[20] أبو الحمد، مصطفى صالح، **العلاقة بين خصائص الشركة ومستوى الإفصاح في التقارير المالية**، دراسة اختبارية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط 2014، ص393.

[21] المهدي; ابراهيم، وآخرون، **حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الليبية**"، دراسة تحليلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بالمنطقة الجنوبية، مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية، كلية الاقتصاد والمحاسبة مرزق، جامعة فزان، ليبيا، المجلد 20، العدد 1، 2021، ص 5.

[22] Raičević, Jelena; **Accounting Policies in The Function of Quality Assessment of Financial Statements**, Academy South Serbia, Department of Business Studies Blace, Serbia, Economic Themes, 59(3), 357–373, 2021, P.358.

خَلُصت الدراسة أنَّ جميع ما ذُكر من تعاريف في جودة القوائم المالية تسعى لتحقيق هدف واحد وهو توفير معلومات صادقة وخالية من التحريف ومعدّة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية تفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية قي اتخاذ القرار.

2-1-4-2 أهمية جودة القوائم المالية

تعدّ القوائم المالية أحد أهم المصادر التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالشركات، في الحصول على المعلومات التي يحتاجون إليها في اتخاذ قراراتهم، وعلى الرغم من أهمية تلك القوائم، إلا أنَّ الانهيارات التي حدثت للعديد من الشركات العالمية العملاقة في نهاية القرن العشرين، أدت إلى اهتزاز الثقة في تلك القوائم، الأمر الذي أدى إلى تزايد المطالبات بشأن توفير تقارير تتصف بالجودة [23].

ويمكن توضيح أهمية جودة القوائم المالية بالنسبة للمستثمرين في المقام الأول، حيث تعدّ من أحد الحقوق الأساسية للمستثمرين هو الحصول على معلومات من الشركة التي يستثمرون فيها أموالهم، لأنّهم من المستخدمين الخارجيين ويقوموا باتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار اعتماداً على المعلومات المفصح عنها في تقارير الشركات. ولذلك يعدّ توفير المعلومات الكافية للمستثمرين في تقارير الشركات أمراً مهماً جداً [24].

حيث يساعد التقرير عن معلومات عالية الجودة- تتسم باكتمال المحتوى والشفافية- على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومتخذي القرارات خاصة للمستثمرين، حيث تستطيع إدارة المنشأة بحكم موقّعها الوصول إلى كافة المعلومات التي تحتاجها لاتخاذ قراراتها، في حين يصعب على المستخدمين الخارجيين الحصول على احتياجاتهم من المعلومات، مما يساعد على تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية بالمنشأة. كما تساعد على تخفيض تكلفة رأس المال عن طريق تخفيض عدم التأكد المحيط بمخاطر وعوائد

---

[23] جاذية، محمد مجدي، "**العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة القوائم المالية في البنوك**"، دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2018، ص83.

[24] Uyar, A., Kilic, M., & Bayyurt, N., **Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure**. Evidence from Turkish listed companies. Intangible Capital, 9(4), 2013, p. 108.

الاستثمارات. وتساعد أيضاً على التخصيص الأمثل للموارد عن طريق توضيح تلك الفرص التي تقوم بخلق قيمة وبالتالي تزيد كفاءة رأس المال وزيادة النمو الاقتصادي [25].

2-1-4-3 العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

تناولت كثيرٌ من الدراسات المحاسبية العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية، ولكن اقتصرت كل دراسة عند تناولها لهذه العوامل على القليل منها، وقد اختلفت الدراسات فيما بينها من حيث العوامل التي تناولتها [26]، ويمكن تلخيص أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية فيما يأتي:

(1)العوامل النظامية

في حالة تماثل واقع مطبقي المعايير المحاسبية الدولية في دولتين مختلفتين أو أكثر قد ينتج عنه مستوى متماثل في جودة القوائم المالية بين هذه الدول، إلا أنَّ العوامل النظامية التي تحكم النشاط الاقتصادي في كل دولة تؤدّي إلى اختلاف في تطبيق المعايير من دولة لأخرى، وينتج عن هذا الاختلاف تباين في جودة القوائم المالية، حيث إنَّ العوامل النظامية السائدة في بلد ما تحدّد مسؤوليات مُعدّي القوائم المالية ومسؤوليات مراقبي الحسابات تجاه الأطراف المستفيدة من تلك القوائم المالية، وبناءاً على ذلك تختلف من دولة لأخرى وعلى نظم محاسبية سائدة في كل دولة، فقد لا تتوافق هذه النظم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية[27].

(2)النظم السياسية

لاشكَّ أنَّ التدخّل الحكومي في الاقتصاد يؤثر في القوائم المالية للشركات. حيث تقوم النظرية الإيجابية على أنَّ اختيار السياسات المحاسبية مبنيٌ على تقدير التكاليف السياسية المتوقّعة والمرتبطة بمخرجات القوائم المالية

---

[25] أيمن، حنان; على، محمد،" **"دراسة أثر هيكل الملكية على جودة القوائم المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات**، دراسة ميدانية"، مرجع سابق، ص95- 96.

[26] ريشو، بديع الدين، "**جودة القوائم المالية العوامل المؤثرة ووسائل القياس**، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، مرجع سابق، ص179.

[27] شنين، علي خير الله، "**جودة القوائم المالية في ضوء ممارسات التحفظ المحاسبي**، دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 40، العدد 3، جامعة المنصورة، 2016، ص47.

وتتراوح تلك التكاليف السياسية بين تضخيم الأعباء الضريبية من خلال فرض ضرائب تصاعدية إلى تأميم تلك الشركات عن طريق تأميم أصولها الإنتاجية.

ولا يقتصر تأثير النظم السياسية على جودة القوائم المالية بشكل مباشر وإنما أيضاً بشكل غير مباشر من خلال عملية وضع المعايير المحاسبية ويمكن تفسير ذلك على أساس أنَّ وضع المعايير هي عملية سياسية تخضع لتأثير مستخدمي المعلومات على واضعي المعايير [28].

(3)النظام القانوني والتشريعي

تضع هذه الأنظمة أنظمة فرعية (مثل نظام حماية المستثمر والنظام الضريبي) والتي تؤثر بصورة مباشرة في طبيعة نشاط الشركات ونطاق أعمالها وحجم استثماراتها، فعندما تتطلّع شركة ما إلى زيادة رأسمالها أو الوصول لرقم ربح معين تأخذ في الاعتبار المنفعة من جراء ذلك وأيضاً تكلفة ذلك مشتملة التكلفة المفروضة عليها من سوق المال، ويأتي تأثير تلك الأنظمة على جودة المحاسبة بصورة مباشرة عن طريق تخفيض حجم التلاعب في الأرقام المحاسبية من قبل كل من الإدارة والمدقّقين خوفاً من مخاطر التقاضي، وبصورة غير مباشرة عن طريق سلطة هذه الأنظمة في وضع المعايير.

حيث تنخفض جودة القوائم المالية مع وجود ضعف في نظم حماية المستثمر، وكذلك قد تكون حوافز سوق المال مصدراً كبيراً للتلاعب في أرقام القوائم المالية هروباً من العقوبات المشدّدة ومخاطر التقاضي التي تفرضها أسواق المال أو الهيئة العامة للرقابة المالية [29].

وفي ظل نظام ضريبي إلزامي يرتفع فيه معدل الضريبة على الدخل قد يكون الهدف الأساسي للتقرير المالي هو خفض ضريبة الدخل المستحقة بصرف النظر عن مصداقية وجودة المعلومات والقوائم المقدمة للمستثمرين

---

[28] سحلول، إلهام محمد أحمد علي، **تقييم تأثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة القوائم المالية**، د دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان. كلية التجارة وإدارة الأعمال. قسم المحاسبة، 2011، ص111.

[29] Dechow, p., Ge, W. and Schrand, C. "**Understanding earnings quality, A review of the proxies, their determinants and their consequences**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 50 No. 2, 2010, p. 385.

والإدارة [30]، وبالتالي قد يكون التهرب الضريبي دافعًا لدى بعض الشركات لتخفيض الأرباح المعلن عنها أو إخفاء بعض الصفقات أو تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات مما ينعكس على مصداقية وجودة القوائم المالية. [31]

(4)المعايير المحاسبية المطبقة

مما لا شك فيه أنَّ التطبيق السليم للمعايير المحاسبية، والثبات على السياسات المحاسبية في فترة معينة يعزّز من جودة القوائم المالية المعدة خلال تلك الفترة، وهناك نتائج متناقضة حول طبيعة تأثير نوع معين من المعايير (سواء المحلية الخاصة بكل دولة أم الدولية الموحدة أو تلك المبنية على المبادئ أو المبنية على القواعد) على جودة القوائم المالية.

(5)أداء الشركة

بالنسبة لأداء الشركة المالي، فعندما تتمتع بمستوى مرتفع من الربحية ويتوقّع استمرار ونمو أرباحها فتزيد احتمالية أنَّ تتلاعب في رقم أرباحها بالتضخيم في تلك الفترات التي لا تحقق فيها ربحاً مرغوباً، وذلك لكي تحافظ على صورتها الجيدة لدى الأطراف ذوي العلاقة، أما بالنسبة للأداء غير المالي، فكلّما كان هناك ضعفاً جوهرياً في نظم الرقابة الداخلية كلما انخفضت جودة الأرباح وانخفضت جودة القوائم المالية. ولكنه من المفضل في ظل الأداء المنخفض للشركة أنَّ يتم الإفصاح عن الصعوبات المالية التي تواجهها، مما يعني تقديم تقارير مالية ذات جودة مرتفعة تعكس الوضع الحالي للشركة دون تزييف [32].

(6)مديونية الشركة

زيادة حجم الديون وتراكم فوائدها قد يدفع بعض الشركات إلى التلاعب في القوائم المالية من أجل تجميل وضعها بما يمكن من الحصول على تمويل خارجي إضافي، ولكن لابد أنَّ تأخذ الشركات ذات المديونية المرتفعة

---

[30] Chen, F., Hope, O., Li, Q. and Wang, X., "**Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets**", The Accounting Review, Vol. 86 No. 4, 2019, p. 1261.

[31] Madanl, M., Moneinaddin, M., & Alavirad, A., op.cit., p. 53.

[32] Dechow, P., Ge, W. and Schrand, C., op.cit., p. 379.

في الاعتبار عواقب ذلك من إمكانية إنهاء عقود الديون القائمة، فيكون ذلك حافزاً لتخفيض حجم ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى ارتفاع جودة القوائم المالية [33].

(7)حجم الشركة

يؤدي حجم الشركة دوراً هاماً في سلوك الإدارة، فالشركات كبيرة الحجم تتمتع بنظام رقابة داخلية محكم وتتطلب جودة أعلى في أداء عملية التدقيق وينعكس ذلك بالضرورة على تحسين جودة القوائم المالية، وبالتالي لابد أنَّ تحسن الشركات كبيرة الحجم من جودة تقاريرها المالية لأنها تكون محل اهتمام الجهات الرقابية الحكومية والمحللين الماليين [34].

(8)الممارسات المحاسبية

تمثل حوافز أو دوافع الإدارة عاملاً أساسياً في توجيه الممارسات المحاسبية، بما تتضمنه من اختيار للسياسات والإجراءات والمعالجات والإقصاءات المحاسبية نحو الاتجاه الذي يخدم أهدافها مما ينعكس بالضرورة على جودة القوائم المالية، حيث يمكن القول بأنَّ المحرك الرئيسي لمعظم أنشطة إدارة الأرباح هو حوافز الإدارة.

(9) دور التدقيق

تكفل حيادية المدقّق والتزامه بقواعد وآداب المهنة جودة أدائه في التقرير عن الأخطاء التي يجدها ورؤيته لآلية تصحيحها مما ينعكس بالضرورة على تأكيد جودة القوائم المالية، وأكد على أهمية دور مدققي الحسابات ضمن أهم العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية في كثيرٍ من الدراسات [35].

---

[33] Zeghal, D., Chtourou, S. and Sellami, Y., "**An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management**", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 20 No. 2, 2011, p. 65.

[34] Zeghal, D., Chtourou, S. and Sellami, M., op.cit., p. 64.

[35] ريشو، بديع الدين، "**جودة القوائم المالية العوامل المؤثرة ووسائل القياس**– دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، مرجع سابق، ص180.

(10)لجان التدقيق

أخذت أهمية لجان التدقيق بالتزايد بعد التغييرات الجذرية في بيئة الأعمال بشكل عام، وفي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، إذ أنه في السنوات القليلة الماضية، كان هناك اتجاه متزايد في البلدان النامية من أجل تقليل احتمالية حدوث فضائح مالية وإخفاقات الشركات، وفي عام 1967 أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء لجنة تدقيق للشركات ذات الأعضاء المستقلين للحفاظ على استقلاليتهم وتنظيم علاقتهم مع المدققين الخارجيين، وتلعب لجنة التدقيق دوراً مهماً في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وتنفيذ ممارسات حوكمة الشركات، وتعد التقارير المالية أحد مصادر الحصول على معلومات الأنشطة الاقتصادية للشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، ويعتمد المستثمرون على المعلومات الواردة في التقارير المالية في اتخاذ ودعم قراراتهم المختلفة[36].

(11)حوكمة الشركات

حوكمة الشركات بصفة عامة هي مجموعة من الأسس والمبادئ والنظم التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحية وبين ملّاك الشركة والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحية أخرى، بهدف تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح كل تلك الأطراف مع ضرورة الالتزام بالإفصاح والشفافية في عرض كافة المعلومات المالية التي تهم المستخدمين[37].

ومن أهم مؤشرات حوكمة الشركات التي اتفقت عليها الدراسات السابقة كل من: استقلالية أعضاء مجلس الإدارة فكلما زاد عدد الأعضاء المستقلين أو غير التنفيذيين في المجلس كان ذلك في صالح جودة القوائم المالية وحجم مجلس الإدارة فمع زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة تزداد فعالية المجلس نظراً لتوافر الخبرات وتنوعها

---

[36] صبحي، رحمة، **"أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)"** مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، عدد خاص، 2024، ص3.

[37] سلام، طارق مختار، "**أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية**، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع1، ج19، 2015، ص72.

وينعكس ذلك على إمكانية إحكام الرقابة على مختلف أنشطة المنشأة وتوافر وقت للتواصل مع الأطراف الخارجية مما يؤثر بالضرورة إيجابياً في جودة القوائم المالية وتركّز الملكية فكلما زادت نسبة الملكية الفردية أو المؤسسية كان هناك رقابة من قبلهم تكبح جماح السلوك الانتهازي للإدارة، وأخيراً فصل دور المدير التنفيذي عن دور رئيس مجلس الإدارة ووجود لجنة تدقيق مستقلة يعضدان من دور آليات الحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية[38].

(12)نظام الرقابة الداخلية

يعد وجود نظام معلومات محاسبي سليم من أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذا يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبي وسيلة لتحقيق الرقابة على سجلات التشغيل وتبويب البيانات من خلال وجود دليل مبوب للحسابات مما يساعد على زيادة جودة المعلومات المحاسبية أي لابد من وجود ضوابط رقابية ينبغي تصميمها في النظام لمواجهة أي مشاكل يمكن أن تتعرض لها تلك النظم [39].

وتتأثر جودة القوائم المالية بنظام الرقابة الداخلية، ومن ثم فإن الشركات التي يكون نظام الرقابة الداخلية لها ضعيفاً تكون القوائم المالية لها ذات جودة منخفضة، وبالعكس فإنّ الشركات التي يكون لديها نظام رقابة داخلية قوي تكون القوائم المالية التي تعلن عنها ذات جودة عالية.

(13)التدقيق الداخلي

إنَّ حالات الفشل والتعثّر والانهيارات التي حدثت في السنوات الأخيرة وخاصة كارثة انرون قد ألقت الضوء على التأثير المهم للتدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية، حيث وجهت الأنظار نحو عدم توافر الاستقلال الكافي لإدارة التدقيق الداخلي مما يؤثر بشكل مباشر على جودة القوائم المالية[40].

---

[38] Zeghal, D., Chtourou, S. and Sellami, M, op, cit., p. 64.

[39] ربيع، مروة: "**أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكملة له على جودة التقارير المالية في مصر– دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية المجلد 58 العدد 6، 2021، ص10.

[40] سحلول، إلهام محمد أحمد علي، **تقييم تأثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة القوائم المالية**، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص103.

(14) التدقيق الخارجي

يتوقّع مستخدمو المعلومات من مدققي الحسابات الخارجيين اكتشاف الغش بالمخالفات، ولكنَّ مدقّقي الحسابات لا يمكنهم توفير تأكيدات تامة على سلامة القوائم وإنما توفير تأكيدات بأنَّ المعلومات الحالية خالية من أية أخطاء مادية، وتخفيض خطورة أنَّ تكون مضللة وغير ضعيفة. لذا فإن مدقّقي الحسابات يضيفون مصداقية على سلامة المعلومات المحاسبية، ولكن عندما يفشلون في اكتشاف الغش والاحتيال فسوف يؤدي إلى الكثير من المشاكل بسبب عدم دقة المعلومات المحاسبية، ولهذا فإن انخفاض المخاطر يجعل أسواق رأس المال أكثر كفاءة ويخلق المزيد من الثقة والاطمئنان [41].

ويمثل مستوى مصداقية القوائم المالية الدورية أحد المحددات الأساسية لفعالية استخدام تلك القوائم، ونظراً لعدم قدرة الأطراف الخارجية على تقييم الاعتمادية من ناحية، وتعارض المصالح المحتمل بين الإدارة والمستخدمين من ناحية أخرى، فإن المدقّق الخارجي يمثّل طرفاً ثالثاً لتقييم الاعتمادية ولتحسين مصداقية المعلومات المالية المعدة بواسطة الإدارة، وتتأسس هذه الثقة والمصداقية ليس فقط على أساس اعتقاد المستثمرين في كفاءة المدقّق وإنما أيضاً اعتقادهم باستقلال المدقّق ونزاهته وقدرته على إصدار آراء موضوعية غير متحيزة. وينبع تأثير التدقيق الخارجي على تحسين جودة القوائم المالية وإضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم من دورها الإيجابي في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح والغش المحاسبي [42].

2-1-4-4 أهمية تعزيز جودة القوائم المالية

تعد القوائم المالية بمثابة المنتج النهائي ومخرجات النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، ويتمثّل الهدف الرئيس لجودة القوائم المالية في تقديم معلومات مالية يمكن أنَّ يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية سواء الحاليين

---

[41] جازية، محمد مجدي، **العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة القوائم المالية في البنوك**، دراسة نظرية وتطبيقية، مرجع سابق، ص91.

[42] سحلول، إلهام محمد أحمد علي، **تقييم تأثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة القوائم المالية**، دراسة تطبيقية، مرجع سابق، ص104.

أو المرتقبين، ومن هنا فإنَّ أحد أهم الأسباب الرئيسية للاهتمام بجودة القوائم المالية كونها المدخلات الأساسية لعملية اتخاذ القرارات.

سوف تتناول الدراسة مسألة تحسين جودة القوائم المالية عن طريق:

(1) الإفصاح الاختياري

يُعتبر اللجوء إلى الإفصاح الاختياري مدخلاً للتغلب على أوجه القصور التي تعاني منها القوائم المالية وقد أصبح ضرورياً لضمان توفير المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون ومن ثمَّ استمرار لجوئهم لتلك القوائم خاصة مع الاعتماد على الإفصاح الاختياري في زيادة مستوى جودة القوائم المالية وبالتالي زيادة القدرة على بناء تنبؤات أكثر دقة، ويؤدي هذا المستوى المرتفع من الجودة إلى خفض تكلفة رأس المال التي تتحقق من خلال ما يرتبط بالجودة العالية بالقوائم المالية من خفض مستوى عدم التماثل بالبيانات بين الإدارة والمستخدمين.

(2) أنماط جودة التقارير المالية:

يمكن الحكم على جودة التقارير المالية من خلال ما يأتي[43]:

(أ) جودة صياغة التقرير

يُقصد بجودة الصياغة توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف محتوى التقارير واضحة ومفهومة ومعبّرة بدقة عن البيانات.

[43] طه سيد، احمد سيد; **دور الشبكات العصبية الاصطناعية في تحقيق جودة التقارير المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية**، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الاعمال، 2022، ص 33.

(ب) جودة محتوى التقرير

يُقصد بجودة المحتوى أنَّ تكون القيم الواردة في التقارير صحيحة، والبيانات خالية من التحريفات الجوهرية، ولابد أنَّ تتوافر في التقرير ثلاث خصائص حتى تتحقّق فيه جودة محتوى التقرير وهي: الشمول، والاكتمال، والدقة.

(جـ) جودة عرض التقرير

يوفّر التقرير معلومات دقيقة وكاملة، ولكن صعوبة الحصول عليه بسهولة أو صعوبة الحصول عليه في التوقيت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين غير متجانسة أو مدمجة مع معلومات أخرى بطريقة غير صحيحة أو بطريقة تحتاج إلى مزيدٍ من التفسير والتوضيح عند استخدامها كلّها أمور تؤدّي إلى انخفاض جودة عرض التقرير. ولذلك يجب أنَّ يتصف التقرير بأربع خصائص حتى تتحقق فيه جودة عرض القوائم وهي: الاتساق أو الثبات، الحياد، التوقيت، والشفافية.

وتعدّ المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية إذا كانت قادرة على أنَّ تدعم عملية صنع القرار، وهذا يحتم أنَّ يكون الغرض منها يتوافق مع فائدة القرار المتخذ، وخير دليل على ذلك، تلك المنشآت التي تواجه المستثمرين الدوليين في هيكل ملكيتها من خلال تطوير نظم معلومات التكلفة حتى تكون قادرة على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، ويعود السبب في ذلك إلى أنَّ المستثمرين الأجانب يطالبون بضرورة الالتزام بالمعايير التي تحقق إفصاحاً غالباً عن المعلومات، وهذا ما يسوّغ قيام كثيرٍ من المنشآت التي تكون بحاجة إلى جذب المزيد من المستثمرين الأجانب إلى اعتماد معايير القوائم المالية لتحقق بيانات ومعلومات محاسبية ومالية ذات جودة عالية.

المبحث الثاني: مقاييس جودة القوائم المالية

مثلت الدراسات الخاصّة بقياس جودة القوائم المالية والكشف عن مكوناتها محوراً بحثياً مستمراً في الفكر المحاسبي منذ عدة عقود، وقد واجهت الدراسات الأكاديمية في هذا المجال صعوبة إيجاد مقياس وحيد متفق عليه لجودة القوائم المالية، إذ إنَّ هناك خصائص كثيرة مرغوب توافرها في هذه القوائم والتي تختلف تبعاً لوجهات نظر الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمنشأة واختلاف أهدافهم من استخدام المعلومات المحاسبية، ونظراً لاختلاف مقاييس الجودة باختلاف المستخدمين، وكما حدّد الفكر المحاسبي والهيئات المهنية أنَّ المحاسبة لا تهدف إلى خدمة مستخدم دون آخر، حيث أنَّ عملية التقرير المالي ذات غرض عام ويتم التركيز على أهمية قرارات المستخدمين من خارج المنشأة الذين لا يملكون القدرة على الوصول للمعلومات المحاسبية وذلك على خلاف الإدارة والجهات الحكومية.

وتشير دراسة ريشو (2013) إلى عدم وجود مقياس أفضل من الآخر، حيث يوجد مقياس يناسب غرض معين دون آخر أو فئة معينة دون أخرى، وأجريت الدراسة السابقة على عينة من البنوك وشركات السمسرة، ووجدت أنَّ مقياس إدارة الأرباح هو المقياس الأفضل للدلالة على جودة القوائم المالية بالنسبة لعينة البنوك، أمَّا عينة شركات السمسرة فالمقياس الأفضل أنَّ تشتمل القوائم المالية تلك الخصائص النوعية للمعلومات التي استقرت عليها الجهات المهنية الدولية[44]، ولكن يلاحظ أنه قد يؤدّي اختلاف مقاييس الجودة إلى نتائج تجريبية تكاد تكون متضاربة[45].

وفي هذا المبحث سيتم التعرض للنقاط الرئيسة الآتية:

أولاً: مقاييس جودة الأرباح.

ثانيًا: مقاييس عدم تماثل المعلومات.

---

[44] ريشو، بديع الدين، "**جودة القوائم المالية– العوامل المؤثرة ووسائل القياس**"، مرجع سابق، ص180.

[45] Lee, C., L. and Yue, H; op, cit, pp. 37-38.

ثالثًا: مقاييس الخصائص النوعية للمعلومات.

رابعًا: مقاييس التحفظ المحاسبي.

خامسًا: مقاييس أخرى.

هذا وسوف تتعرض الدراسة لما سبق ذكره من نقاط رئيسة كما يأتي:

2-2-1 مقاييس جودة الأرباح

تُعبر جودة الأرباح لمنشـأة ما عن مدى توافر مزيد من المعلومات عن خصـائص الأداء المالي للمنشـأة والتي تلائم قراراً محدداً يتخذ بواسـطة صـانع قرار معين، كما تعرف جودة الأرباح بأنّها مدى تعبير رقم الربح المنشور في القوائم المالية عن الربح الفعلي المحقق خلال الفترة ومدى استمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المسـتقبلية، حيث يعدّ رقم الربح مؤشـراً جيداً في تقييم الأداء الحالي والمسـتقبلي لأي منشـأة [46]. ومن الشـائع اسـتخدام جودة الأرباح كمقياس موجب لجودة القوائم المالية، ومن أهم المقاييس المسـتخدمة للدلالة على جودة الأرباح ما يأتي:

(1) استمرارية الأرباح

تعني اسـتمرارية الأرباح أنَّ الأرباح الحالية مقياس جيد للأداء المسـتقبلي، وأنها تفيد المسـتثمرين لا سـيما المسـاهمين الحاليين والمرتقبين بالدرجة الأولى في تقليل أخطاء نماذج اتخاذ القرار. وترتبط اسـتمرارية الأرباح بجودة الأرباح وذلك لتميزه بالاستقرار والاستدامة وقدرته على تقييم أداه الشركة والتنبؤ بالأرباح المستقبلية[47].

---

[46] سعد، وهيب عبد الإله، "**تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات وأثرها على تدنية تكلفة الاقتراض في ضوء متطلبات معايير القوائم الدولية مع دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، 2018، ص14.

[47] العنود، الشهري، عبد المجيد، حميدة، **أثر القدرة الإدارية على جودة التقارير المالية في الشركات السعودية: دور حوكمة الشركات كمتغير معدل**، المجلة العلمية للبحوث التجارية، العدد 2، 2023، ص15.

(2) المستحقات التقديرية

تستخدم المنشآت الهادفة للربح أساس الاستحقاق المحاسبي في عملية قياس وتسجيل الأحداث المالية، حيث يتم تحميل كل فترة مالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات بغض النظر عن المصروفات المدفوعة أو الإيرادات المحصلة، وبالتالي قد تشمل أي عملية مالية بالإضافة على الشق النقدي شقاً آخر مستحقاً، وبالنسبة للشق النقدي فلا يكون عرضة للتلاعب أما الشق المستحق فقّسمه الباحثون إلى مستحقات إلزامية (عادية أو طبيعية) والتي لا يمكن إدارتها فهي ناجمة عن استخدام أساس الاستحقاق ومستحقات أخرى تقديرية (غير عادية أو اختيارية) وتعدّ وسيلة الإدارة الداعمة لتحقيق أهدافها وذلك باستغلال مرونة المعايير المحاسبية وتعدّد المعالجات البديلة لنفس العملية المالية، وتعرف المستحقات التقديرية على أنها المستحقات الكلية الفعلية المفصح عنها مطروحاً منها المستحقات الإلزامية [48].

(3) معامل استجابة الأرباح

قدّمت دراسة Ball and Brown (1968) مصطلح معامل استجابة الأرباح ليعبر عن مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية المتعلقة بسعر السهم أو صافي ربحه من وجهة نظر السوق والتي تنعكس في صورة رد فعل السوق تجاه هذه المعلومات، ويعبّر عن معامل استجابة الأرباح بمدى استجابة عوائد الأسهم للأرباح المعلنة من قبل الشركة المصدرة لتلك الأسهم أو مدى تغير عوائد الأسهم غير العادية عن وجود أرباح غير متوقّعة[49]،

---

[48] Den Besten, P., Georgakopoulos, G., Vasileiou, K. and Ereiotis, N., "**The Impact of IFRS Adoption on Earnings Quality**, A Study Conducted on Foreign Issuers in the United States", International Business Research, Vol. 8 No. 11, 2015, p. 144.

[49] Alali, F. and Foote, P., "**The value relevance of international financial reporting standards, Empirical evidence in an emerging market**". The International Journal of Accounting, Vol. 47 No. 1, 2012, p. 93.

وكذلك مدى استجابة عائد السهم أو سعر السهم للأرباح المعلنة من قبل الشركة المصدّرة للسهم ما يحدّد قدرة المستثمرين على رسملة معلومات الأرباح في صورة سعر السهم[50].

(4) معدل تكرار الأرباح الموجبة الصغيرة

يستخدم معدل تكرار الأرباح الموجبة الصغيرة كمؤشر لإدارة الأرباح، حيث قد تفضل الإدارة التقرير عن أرباح موجبة صغيرة بدلاً من التقرير عن أرباح سالبة أو صفرية، ويعدّ تكرار الإفصاح عن أرباح موجبة صغيرة مؤشراً عكسياً لجودة الأرباح ومن ثم لجودة القوائم المالية [51].

2-2-2 مقاييس عدم تماثل المعلومات

تُعرف ظاهرة عدم تماثل المعلومات بأنَّها حيازة أحد أطراف المعاملات التجارية لمعلومات تعدّ غير متوفرة أو أفضل أو أكثر تفصيلاً عن تلك المتوفرة للطرف الآخر، مما يعني استفادة طرف على حساب الآخر. ويمكن أنَّ يكون وجه الاستفادة هو توقيت الحصول على المعلومات، حيث يتم حصول أحد الأطراف على معلومات ويتم استخدامها قبل نشرها بشكل عام، وبمعنى آخر عدم تماثل المعلومات ظاهرة ترجع أسبابها إلى امتلاك بعض الأطراف لميزة معلوماتية بهدف تحقيق عائد غير عادي، فقد تلجأ الإدارة لذلك بقصد تحقيق منافع شخصية مباشرة أو غير مباشرة، كما قد يلجأ بعض المستثمرين لذلك بهدف تحقيق عائد غير عادي على حساب مستثمرين لم تصل إليهم بعض المعلومات الخاصة[52].

ومن خلال ما سبق يتبّين أنَّ عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى عدم تكافؤ الفرص أمام مستخدمي القوائم المالية مما يعقب ذلك مشكلات عديدة نتيجة لاختلاف حجم المعلومات المفصح عنها أو اختلاف توقيت الإفصاح.

---

[50] Warad, H., and Al-Debi'e, M., "**The Impact of Accounting Conservatism and Voluntary Disclosure on the Cost of Capital of Industrial Companies in Jordan**", Accounting and Finance Research, Vol. 6 No. 1, 2017, p. 102-118.

[51] Marra, A., Mazzola, P. and Principe, A., "**Board monitoring and earning management pre-and post-IFRS**", The International Journal Accounting, Vol. 46 No. 2, p. 205-230, 2011.

[52] عبد الملك، أحمد رجب، "**دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية**، دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ع1، ج28، 2014، ص6.

ويستخدم مستوى عدم تماثل المعلومات كمؤشر عكسي لجودة القوائم المالية، حيث يشير انخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات إلى ارتفاع جودة القوائم المالية.

2-2-3 مقاييس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يهدف النظام المحاسبي في جميع الوحدات سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح إلى توفير معلومات مفيدة لكل من إدارة الوحدة والأطراف الخارجية، وتعدّ التقارير المحاسبية الوسيلة التي يجري من خلالها نقل مخرجات النظام المحاسبي وعرضه لمستخدميه[53].

لذا لابد أنَّ تتسم المعلومات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية بكثير من السمات التي تجعلها أكثر نفعاً عند اتخاذ القرارات وتمنحها قيمة مضافة من وجهة نظر مستخدميها، وهذه السمات تسمى بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكما عرفها البعض بأنّها الصفات أو المعايير الفنية التي تمثل حلقة الوصل بين الهدف الرئيسي لإعداد القوائم المالية ومفاهيم القياس والإفصاح المحاسبي [54].

وتشتمل الخصائص النوعية على خصائص أساسية وأخرى معزّزة أو ثانوية طبقاً لما ورد في كل من إطار إعداد وعرض القوائم المالية في معايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية وذلك على النحو الآتي:

(1) الخصائص النوعية الأساسية وتشمل

(أ) الملاءمة Relevance

---

[53] Rashedi, H. and Dargahi, T. **How Influence the Accounting Information Systems Quality of Internal Control on Financial Reporting Quality**. Journal of Modern Developments in Management and Accounting, 2 (5), 2019, P. 33-45.

[54] حسين، علاء علي، "**قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية**، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع4، ج16، 2018، ص256.

يقصــد بذلك أنَّ تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات مســتخدميها وقابلة للتأثير على قراراتهم، وبالتالي فإنَّ أي معلومات لا تكون لها صــلة أو تأثير على اتخاذ القرار تعدّ معلومات غير ملائمة وترتبط بخاصــية الملاءمة خاصية الأهمية النسبية، حيث تعدّ المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على متخذ القرار، فهي تمثل جانباً هاماً من الملاءمة تستند إلى طبيعة المعلومة أو حجمها أو كليهما.

ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أنَّ تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية[55]:

التوقيت:

لكي تكون المعلومات المالية ذات جودة، يجب أنَّ تصل التقارير المالية إلى المستخدمين في الوقت المناسب لتعزيز الاستخدام الفعال لهذه المعلومات. بطريقة أخرى، أنه من أجل تحقيق أهداف إعداد البيانات المالية، يجب إتاحة المعلومات المالية للمستخدمين في الوقت المناسب ليكون بمثابة مساعدة فعّالة لاتخاذ قرار ذات جودة عالية[56].

القدرة التنبؤية:

يجب أنَّ تسهم المعلومات في تحسين قدرة المستخدم على التنبؤ بالنتائج المتوقّعة في المستقبل، وغالباً ما يكون ذلك ممكناً عندما يتم الإفصاح الملائم عن المعلومات من خلال القوائم المالية المقارنة وكذلك من خلال التقارير المالية المرحلية.

المقدرة على التغذية العكسية:

التغذية العكسية أو التغذية الراجعة تعني أنَّ المعلومات يجب أنَّ تسهم في تحسين قدرة المستخدم على تقوية صحة توقّعاته السابقة والاستفادة من ذلك من أجل تحسين توقّعاته المستقبلية.

---

[55] فلوح، صافي; اسماعيل، اسماعيل; وآخرون، تحليل القوائم المالية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009، ص 28.

[56] Uwalomwa Uwuigbe; et al, **corporate governance and quality of financial statements**, a study of listed Nigerian banks. Banks and Bank Systems,13(3), 2018, 12-23.

(ب) الموثوقية (المصداقية) Reliability

تعرف المصداقية على أنها "الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوق بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص"[57].

وعرفت أيضا بأنها "الحالة الواجب أنَّ تكون عليها المعلومات المالية بحيث تعبر بصدق عما تمثله وتكون خالية من التحيز، وتقل فيها الأخطاء المادية إلى أقل حدّ ممكن.

وبوجه عام حتى تتحقق المصداقية يتطلب ارتكاز المعلومات المحاسبية على قواعد قياس موضوعية تعمل من خلال مفاهيم يمكن التحقق منها، وبالتالي يتعين أنَّ تكون خالية من الأخطاء وغير متحيزة في وصف أو قياس الأحداث المالية والاقتصادية، وأن تكون معبرة بصدق وأمانة عن تلك الأحداث، ويتطلب الأمر أيضاً أنَّ يتم الاعتماد على قواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والثبات في التطبيق[58].

وغالباً ما يكون من الممكن الوثوق بالمعلومات والاعتماد عليها إذا توافرت فيها الخصائص التالية[59]:

حيادية المعلومات:

وتعني البعد عن التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.

الموضوعية:

ويقصد بالموضوعية تمثيل المضمون والجوهر بشكل يجعل المعلومات تتصف بالصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وهو ما يشار اليه عادة ب Representational Faithfulness

إمكانية التحقق من المعلومات:

---

[57] هندي، فرج غضيب،" **أثر القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة**، دراسة تطبيقية "، مرجع سابق، ص 106.

[58] الناغي، محمود السيد، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 143

[59] الجودي، منى، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بسكرة**، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019، ص 62.

ويتحقق ذلك عندما تؤدّي المعلومة إلى نتائج متماثلة عند استخدامها من قبل طرفين يستخدمان الأساليب نفسها من الإفصاح والقياس.

فيما يتعلق **بالمصداقية** في شركات القطاع العام، فإن القوائم المالية تتمتع بدرجة مقبولة من الاعتمادية نتيجة التزام الشركات بالنظام المحاسبي الأساسي وخضوعها لرقابة داخلية وخارجية، ولا سيما رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية والجهات الوصائية، إضافة إلى اعتماد إجراءات موحدة في التسجيل والتبويب وإعداد القوائم المالية. ومع ذلك، فإن مصداقية المعلومات قد تتأثر في بعض الحالات بعدم تحديث أساليب القياس المحاسبي بما ينسجم مع التطورات الاقتصادية، وبالاعتماد على التكلفة التاريخية في قياس عدد من عناصر القوائم المالية، مما قد يؤدي إلى عدم التعبير الكامل عن القيم الاقتصادية الحالية للأصول والالتزامات، خاصة في ظل التقلبات الاقتصادية وارتفاع معدلات التضخم.

أما من حيث **الملاءمة**، فإن القوائم المالية توفر معلومات مناسبة لتلبية احتياجات الجهات الحكومية والرقابية في متابعة الأداء المالي والرقابة على المال العام، إلا أن ملاءمتها لمستخدمي المعلومات المالية الآخرين، مثل المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين، تبقى محدودة. ويعود ذلك إلى محدودية الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المالية، والقيمة العادلة، والأدوات المالية، والالتزامات المحتملة، إضافة إلى محدودية الإفصاح عن التقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

(2) الخصائص النوعية المعزّزة للخصائص الأساسية فتشمل ما يأتي:

(أ) القابلية للمقارنة Comparability:

تعتمد عملية تقويم الأداء في كثير من الأحيان على إجراء المقارنات بين المؤشرات المستخرجة من بيانات المنشأة لعدد من السنوات أو مع مؤشرات مماثلة لمنشآت أخرى في قطاع النشاط الاقتصادي نفسه مما يسهل عملية التحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات.

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة افتراض الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية للقياس المحاسبي على مرّ الزمن، والالتزام بالشفافية من خلال العرض والإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تعديلات عليها60.

(ب) القابلية للفهم Understandability:

يُقصد بالقابلية للفهم أنَّ تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإنه من المفترض أنَّ يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وأنَّ لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعليه فإنه يجب عدم استبعادهم المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إذا كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجّة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[61].

(ج) الثبات Constancy :

يُقصد بالثبات أنَّه يجب على المنشأة تطبيق القواعد والسياسات المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى، علماً بأنه يمكن تغيير هذه السياسات إذا اقتضت الضرورة ذلك على أنَّ يتم الإفصاح عن هذا التغيير بوضوح. وتبرز أهمية خاصية الثبات عند إجراء المقارنات مع منشآت أخرى أو بين فترات زمنية متتالية لمنشأة معينة.

وفيما يتعلق بكيفية قياس هذه الخصائص عملياً ووضعها في صورة كمية تعكس مستوى جودة القوائم المالية فذلك يتم بوضع بنود معينة تمثّل في مجموعها جوانب ومتطلبات الخاصية ويجري ترجيحها وفق أهميتها النسبية ويستخرج المقياس الشامل للجودة بناء على حصيلة هذه البنود المرجحة، وذلك بالنسبة لكلِّ الخصائص فيما عدا خاصية الملاءمة والتي يمكن قياسها كمياً بطريقة مباشرة عن طريق القوة التفسيرية لمعادلة انحدار

---

[60] العنزي، مكارم، العامودي، مي، **أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات السعودية**، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة، المجلد11، العدد 1، 2024، ص 18.

[61] خنفايس، نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية –** عينة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، مدققين داخليين ومحاسبين العاملين في أم البواقي، جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018، ص 26.

تشمل العلاقة بين الأرقام المحاسبية (والتي تمثل القياسات والإجراءات المحاسبية) وردود أفعال سوق الأسهم (والمتمثلة في سعر السهم أو غيره)، هذا ومن الملاحظ وجود خلط بين مقاييس ملاءمة القيمة ومعامل استجابة الأرباح واستخدامهما بنفس المفهوم في معظم الأبحاث المحاسبية، ولكن تعدُّ ملاءمة القيمة أوسع نطاقاً من معامل استجابة الأرباح لأنها تدرس العلاقة بين أيّ رقم محاسبي وليس رقم الأرباح فقط وردّ فعل السوق.

2-2-4 مقاييس التحفظ المحاسبي

أكدت دراسات كثيرة على إمكانية الحكم على جودة القوائم المالية من خلال مستوى التحفظ المحاسبي المتبع عند إعداد القوائم المالية، حيث يشير ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي إلى ارتفاع مستوى جودة القوائم المالية.

2-2-5 مقاييس أخرى

تستخدم مقاييس أخرى أقل شيوعاً للاستدلال على جودة القوائم المالية منها:

(1) مقياس المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلنة

استخدمت إحدى الدراسات المحتوى المعلوماتي للأرباح مقياساً بحجم العوائد غير العادية وتقلباتها كمؤشر لجودة القوائم المالية [62].

(2) مقياس إعادة إصدار القوائم المالية

يُعد إصدار القوائم المالية هو التصحيح اللاحق لمعلومات محاسبية خاطئة سبق الإفصاح عنها، ما ينتج عن ذلك عدم تماثل المعلومات، ارتفاع مخاطر المعلومات وارتفاع تكلفة الاختيار غير الملائمة مما يؤدي إلى انخفاض جودة القوائم المالية [63]، ثمّ إنَّ إعادة إصدار القوائم المالية قد ترجع إلى تغير في القواعد أو السياسات

---

[62] Landsman, W., Maydew, E. and Thornock, J., "**The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS**", Journal of Accounting an Economics, Vol. 53 No. 1, 2012.

[63] Amel-Zadeh, A. and Zhang, Y., "**The economic consequences of financial restatements, Evidence from the market for corporate control**". The Accounting Review, Vol. 90 No. 1, 2015, p.3.

المحاســـبية، ولكن في الغالب الأعم تعزى لوجود أخطاء والتي قد تتراوح ما بين أخطاء حســـابية إلى خللٍ في الاعتراف ببعض الإيرادات. ويستخدم هذا المقياس للدلالة على جودة القوائم المالية [64]، كما يستخدم أيضًاً للدلالة على جودة التدقيق وقوة نظام الرقابة الداخلية وغيرهما.

(3) فحص عناصر محدّدة من القوائم المالية

يتم فحص عناصـر محدّدة بالتفصـيل كصـافي الأرباح المحاسـبية أو رقم الإيرادات غير العادية، على أنَّ تُعبر هذه العناصر عن جودة القوائم المالية وتعتبر مقياسًا مباشراً لها.

وبعد استعراض النماذج المختلفة لقياس جودة القوائم المالية خَلُصت الدراسة أنَّ الدراسات الخاصة بقياس جودة القوائم المالية تمثل محوراً بحثياً مستمراً في الفكر المحاسبي من عقود، وعلى الرغم من أنَّ هناك العديد من المقاييس والنماذج المقترحة من الباحثين لقياس جودة القوائم المالية، فقد واجهت الدراســـات الأكاديمية في هذا المجال صعوبة في إيجاد مقياس وحيد متفق عليه لقياس جودة القوائم المالية.

ويرى الباحث أنَّ من أســـباب عدم الاتفاق على نموذج واحدة لقياس جودة القوائم المالية هو أنَّ كل نموذج يمتلك مميزاتٍ وعيوباً، ويتضح ذلك من عرض النماذج السابقة.

---

[64] Cao, Y., Myers, L. and Omer, T., "**Does company reputation matter for financial reporting quality? Evidence from restatements**", Contemporary Accounting Research, Vol. 29 No. 3, 2012.

المبحث الثالث: دور مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي:

مقدمة

يؤدّي مجلس الإدارة دوراً حاسماً في وضع الأهداف الاستراتيجية وإقرار الخطط والسياسات العامة التي تهيمن على سير العمل بالشركة، وكذلك مراقبة أداء الإدارة التنفيذية والتأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الشركة، وتحدّيد الأسلوب الأمثل لتطبيق الحوكمة، واعتماد السياسات والمعايير المهنية الواجب اتباعها من قبل العاملين بما ينعكس على أدائهم وتصرفاتهم. بالإضافة إلى أنَّ عضو مجلس الإدارة ينبغي أنَّ يعدّ نفسه ممثلاً للشركة وملتزماً بالقيام بما يحقق مصالح الشركة عموماً ومراعاة حقوق المصالح الأخرى، فإنَّ لقرارات مجلس الإدارة تأثيراً على أداء الشركة بما يضمن الحفاظ على أصولها وتعظيم ثروتها.

إن الحوكمة الجيدة من خلال قيام مجلس الإدارة بواجباته ومسؤولياته تؤدّي إلى تقييد قدرة المديرين في التلاعب بالقوائم المالية الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جودة ومصداقية تلك القوائم المالية وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين بأن استثماراتهم في أمان وبالتالي تخفيض تكاليف الوكالة والمشاكل المتعلقة بها، ومن ثم الحدّ من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية وحتى يمكن لمجلس الإدارة التحقق من مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية فيجب أنَّ يحرص مجلس الإدارة على الحصول على تقارير مالية واضحة وصريحة وفي مواعيد ملائمة للتأكد والحكم على جودة ونوعية البيانات المالية ومدى مطابقتها مع مبادئ المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها، إلاَّ أنَّ هذا الأمر يتطلب من مجلس الإدارة أنَّ يتمتع أعضاؤه بالاستقلالية وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية حتى يقوم بدوره الإشرافي والرقابي على أكمل وجه وبكفاءة وفعالية.

2-3-1 مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالتقارير المالية

ما هي مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالتقارير المالية؟[65]

"يحتاج أعضاء مجلس الإدارة إلى أنَّ يكونوا خبراء محاسبة أي يحتاج أعضاء مجلس الإدارة إلى معرفة مالية كافية لفهم الشركة ومراقبتها وتوجيهها. وهذا يعني عملياً ما يأتي:

***يُتوقّع من* عضو مجلس الإدارة:**

- أنَّ يكون قادراً على قراءة وفهم البيانات المالية وتكوين وجهة نظر حول دقة ومصداقية وإمكانية فهم المعلومات المقدمة.
- فهم العمليات المعمول بها لإعداد ومراجعة البيانات المالية.
- مراجعة الافتراضات والأحكام.

***لا يُتوقّع من* عضو مجلس الإدارة:**

- مراجعة المعاملات أو التسويات.
- إعداد البيانات المالية.
- معرفة تفصيلية بتشغيل نظام الضوابط الداخلية.

- بناءً على ما سبق يجب إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار التقارير المالية الدولية المطبق، الذي غالباً يُحدّد في التشريع. إذا كانت المعلومات الواردة في البيانات المالية لا تبدو متوافقة مع معيار إعداد القوائم المالية فيجب على أعضاء مجلس الإدارة القيام بمزيد من العناية الواجبة في المعلومات المقدمة.

[65] Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and (ACCA), **Director's responsibilities for financial reporting, what you need to know,** 2017, P. 4.

- عند مراجعة البيانات المالية، يجب على أعضاء مجلس الإدارة التأكد من أنَّ البيانات المالية متوازنة وعادلة وغير مضللة. من المهم أنَّ تكون البيانات المالية متوافقة مع بقية المعلومات المتاحة للمستخدمين حتى لا تكون مضللة.
- يتحّمل أعضاء مجلس الإدارة بشكل عام مسؤولية مراجعة المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي للتأكد من توافقها مع المعلومات الإدارية التي تلقوها والمعلومات الواردة في البيانات المالية.
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة النظر في مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية والمجالات الرئيسية للحكم والتقدير التي ينطوي عليها إعداد البيانات المالية.

لماذا يكون أعضاء مجلس الإدارة مسؤولين عن التقارير المالية؟[66]

لا تستطيع الشركة بحكم عدم كونها شخصاً طبيعياً الوفاء بأي التزامات بنفسها، فأعضاء مجلس الإدارة مسؤولين نيابة عن الشركة أمام أولئك الذين يزودون الشركة برأس المال للعمل، بالنسبة للشركات يكون هذا عادةً مساهمين ومستثمرين وممولين، بالنسبة للجمعيات الخيرية عادةً ما تكون هذه الجهات الممولة والجهات المانحة، وبالنسبة لشركات القطاع العام يكون هذا إلزاماً عليها كونها من دافعي الضرائب، البيانات المالية هي إحدى الوسائل الأساسية لأعضاء مجلس الإدارة لإثبات مسؤوليتهم أمام أولئك الذين يمولون الشركة.

[66] Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and (ACCA), Op. Cit., P 3.

الفصل الثالث

ماهية مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة

مقدمة

تزايد الحديث عن مصطلح حوكمة الشركات وتوالت القوانين التي تهدف إلى تحسين تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة وتحديد الآليات والوسائل الملائمة لتطبيقها، من أجل إحكام الرقابة الفعّالة على أداء الشركات، وتدعيم جودة القوائم المالية مما يعيد الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق ويعمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي، حيث أصبحت درجة التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة واحداً من المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة [67] عند اتخاذ قرارتهم الاستثمارية والتمويلية المختلفة، وإنطلاقاً مما تقدم، ونظراً لأهمية حوكمة الشركات ودورها في تعزيز القوائم المالية وزيادة درجة الثقة بها، سيتناول الفصل الحالي ماهية حوكمة الشركات ومجلس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة من خلال التعرض لنشأة الحوكمة ومفهومها، وتحليلاً لأهداف وأهمية حوكمة الشركات، ومن ثُمَ التعرض لمبادئ حوكمة الشركات وركائزها، ومتطلبات تطبيقها، ومن ثُمَ سيتم شرح أهم آليات حوكمة الشركات مع التركيز على مجلس الإدارة محل اهتمام الدراسة الحالية، وأخيراً الحوكمة في القطاع العام، وعلى ضوء ذلك يتضمن هذا الفصل أربع مباحث رئيسة كما يأتي:

المبحث الأول: نشأة الحوكمة ومفهومها وأهدافها

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وركائزها ومتطلبات تطبيقها

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات

المبحث الرابع: الحوكمة في القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

---

[67] يقصد بأصحاب المصالح، كل من لهم مصالح مرتبطة بالشركة على اختلاف أنواعهم مثل المساهمين والعاملين بالشركة والعملاء والموردين والموزعين والدائنين والمقرضين والجهات الرقابية (مركز المديرين المصري (2016) يعرف بقانون حماية المستثمر والإصلاح المحاسبي للشركات العامة وأصدر بتعاون تشريعي لكلا من السيناتور Paul Sarbanes والمستشار Simkova،2005، Bedard، 2006.

المبحث الأول: نشأة الحوكمة ومفهومها وأهدافها

3-1-1 نشأة الحوكمة وطبيعتها في الشركات

يُعدّ الفصل بين الملكية والادارة أحد العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة والتي يعتبرها البعض المفهوم القانوني لحوكمة الشركات، ويمكن تناول أبرز الأحداث المرتبطة بنشأة حوكمة الشركات وتطورها، فلم يظهر مفهوم حوكمة الشركات بداية كما هو عليه الآن، وإنما نشأة من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجود حوكمة الشركات لتلافي النقائص والتصرفات والسلوكيات التي تحكم عمل المديرين وتوضيح طبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديرها [68].

يمكن القول أنَّ جذور حوكمة الشركات تعود إلى عام 1932 حين تناول الباحثين موضوع الحوكمة من خلال مطالبتهم بضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلزامية فرض رقابة على تصرفات الإدارة لحماية حقوق المساهمين [69] Ronald Coase من خلال نشر مقالاً تناول فيه طريقة التوفيق بين الملّاك ومجلس الإدارة [70]، وفى عام 1968 حاز مفهوم حوكمة الشركات اهتمام كثير من الدول والمنظمات الدولية، يتضح ذلك من تبنّي الاتحاد الأوربي لأول قانون توجيهي للشركات [71]. وفى عام 1976 صاغ أحد الباحثين نظرية الوكالة وألقى الضوء على المشاكل الناشئة بين أعضاء مجالس الإدارة والمساهمين وأوصى بضرورة إيجاد قوانين ولوائح تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري [72]، ثم تشكيل لجنة تريدواي بشأن الاحتيال في التقارير المالية، وتضمن تقرير

---

[68] قبلي، نبيل، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، دراسة حالة رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة حسيبة بو علي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر، 2017.

[69] شهيد، رزان حسين، والعيسى، ضحى محمد، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2018، ص 265 – 275.

[70] رقايقية فاطمة الزهراء، وبن خديجة، منصف، **آليات حوكمة الشركات ودورها. تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية**، دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020، ص ص 66 – 67.

[71] سناده، محمد عبد الله عووضة، **دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة، 2017.

[72] قبلي، نبيل، دور **مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، مرجع سابق، ص 43.

اللجنة توصيات خاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات والتأكيد على دور لجان التدقيق ووضع إطار للرقابة المالية، وذلك للحد من حدوث الغش والتلاعب عند إعداد القوائم المالية [73]. عام 1992 ويعد من أبرز الأحداث المتعلقة بالحوكمة حيث تشكلت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات برئاسة Adrian Cadbury لذا سُميت لجنة "كادبوري" وذلك عقب انهيار بنك الاعتماد والتجارة، وإفلاس شركة ماكسويل في المملكة المتحدة وبهدف دراسة أسباب الانهيار أصدرت تقريرها بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات، توالت بعد ذلك التقارير الدولية وأبرزها تقرير مبادئ حوكمة الشركات الصادر من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المحلية عام 1999، وباقتراب نهاية عام 2001 تصاعدت قضايا الفساد في كبرى الشركات كشركة انرون، وتزايد استخدام مصطلح حوكمة الشركات بشكل واسع، ولاسيما بعد حدوث الأزمة المالية وإفلاس العديد من الشركات والانهيارات المالية في كبرى الشركات الأمريكية[74].

3-1-1-1 طبيعة حوكمة الشركات ومفهومها

تناول قانون (Sarbanes-Oley Act) مصطلح حوكمة الشركات وهو قانون أصدره الكونجرس الأمريكي عام ٢٠٠٢ استجابةً من السلطات الأمريكية عقب سلسلة الانهيارات المالية في كبرى الشركات الأمريكية، وذلك بهدف تحسين مبادئ حوكمة الشركات حيث اشتمل على قواعد أكثر صرامة لحوكمة الشركات، بهدف تعزيز الرقابة الفعّالة على أداء الشركة، وتدعيم جودة التدقيق الخارجي وتعزيز فعالية لجان التدقيق من أجل استعادة الثقة في الأسواق المالية الأمريكية.

وتجدر الإشارة إلى أنَّ قانون ساربنس اوكسلي لم يكن نقطة البداية لمفهوم حوكمة الشركات، ولكن سبقه قوانين كثيرة، حيث يرجع ظهور مفهوم حوكمة الشركات إلى أوائل التسعينات إذ صدر أول تقرير عن حوكمة الشركات في المملكة المتحدة عام ١٩٩٢ بعد انهيار كبرى الشركات البريطانية، وعرف ذلك التقرير بتقرير Cadbury

---

[73] منار منصور البراك، هشام بن محمد ويوسف حنان محمد إسماعيل، **أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين سلوك المدير التنفيذي وإدارة الأرباح**، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 3، العدد 3، 2019، ص 88.

[74] Nicken. P., Sadrich، A., & Zhou، N. **Overconfidence and Managers' Responsibility Hoarding,** Working Paper (No. 368), SFB/TR 15 Discussion Paper. www.academia.edu 16) OECD (2017), G20/OECD Principles of Corporate Governance, 2011.

Committee Report، وجاءت توصيات لجنة كادبوري بهدف إرساء مفاهيم حوكمة الشركات وخاصة المتعلقة بالتقرير المالي والمسائلة، وذلك بالتركيز على تدعيم الدور الهام لمجلس الإدارة والمدقّق الخارجي في الرقابة والإشراف على أنشطة الشركة وجودة تقاريرها المالية، من خلال التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات كلاً من مجلس الإدارة والمساهمين والمدقّقين الخارجيين مما يعمل على تدعيم قيمة الشركة، وذُكرت العديد من التعريفات حوكمة الشركات التي وضعتها المنظمات والهيئات المهنية في مختلف دول العالم، والتعريفات التي وضعها بعض الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق، ومن تلك التعريفات:

عُرّفت حوكمة الشركات على أنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات ووضع القواعد والإجراءات التي تحّدد الحقوق والمسؤوليات وتنظّم العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بالشركة، مثل المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة والمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة بالشركة بما يسهم في نمو الشركة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي [75].

وكذلك عُرّفت حوكمة الشركات على أنها الإجراءات التي يتّبعها ممثلو أصحاب المصالح من أجل التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الرقابة على أداء الشركة من أجل تحقيق الأهداف وتقليل المخاطر وتعظيم قيمة الشركة [76].

كما عّرف مارفن كينغ Mervyn King (اشتهر بـ "لجان كينغ King Committee "التي وضعت مبادئ حوكمة الشركات التي تركز على القيادة الأخلاقية والفعالة) في تقريره الرابع "الحوكمة" بأنها باختصار: "ممارسة الأخلاقيات والقيادة الفعّالة (Ethical and Effective Leadership) من قبل السلطة الحاكمة للمنشاة بهدف تحقيق النتائج الآتية[77]:

---

[75] Masli, A.," **The Role of The Audit Committee as a Corporate Governance Mechanism, The Case of The Banking Sector in Libya**". PhD Dissertation, Nottingham Business School, Nottingham Trent University, 2018.

[76] اوصيف، لخضر، " **دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكاله**"، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكره، الجزائر، ع24، 2018، ص 399 – 415.

[77] King, Mervyn, **Report on Corporate Governance for South Africa**, 2016.

1. الثقافة الأخلاقية.
2. استدامة الأداء الجيد.
3. الرقابة الفعّالة.

وتعرف الحوكمة بأنها "مجموعة من القواعد والقوانين والمبادئ والأسس التي تلتزم بها الشركة لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح من خلال مجموعة من الآليات تنظم العلاقة بينهم بشكل عادل ومتكافئ من أجل توجيه ورقابة ومساءلة إدارة الشركة، وذلك بهدف ضبط الأداء المالي والأخلاقي لجميع العاملين بالمستويات الإشرافية والتنفيذية بالمنشأة، وتعظيم قيمتها، وتحسين قياس قيمتها العادلة، وبالشكل الذي يجعل القيمة السوقية، أقرب ما تكون إلى قيمتها العادلة [78].

وقد عرّفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إداراتها والمساهمين وأصحاب المصالح، وتعمل الحوكمة أيضا على توفير ووضع الهيكل والبناء الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء" وذلك وفقاً للتعديلات الأخيرة الصادرة لها عام 2015 [79].

في حين عُرّفت في كتاب مسائل حوكمة الشركات[80] على أنها مجموعة من آليات الرقابة التي تتبنّاها المؤسسة لمنع المديرين الذين يحتمل أنَّ يكونوا مهتمين بأنفسهم من الانخراط في أنشطة تضر بالمساهمين وأصحاب المصلحة. كحد أدنى، يتكون نظام المراقبة من مجلس إدارة للإشراف على الإدارة ومدقّقٍ خارجي لإبداء الرأي حول مصداقية البيانات المالية. ومع ذلك في معظم الحالات يكون نظام الحوكمة الذي تتبنّاه الشركة ليس مستقلاً عن بيئتها وتشكّل مجموعة متنوعة من العوامل المتأصلة في إعداد نظام الحوكمة.

---

[78] الغندور، محمد مصطفى عطية **"إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارة التكلفة وحوكمة الشركات بهدف قياس القيمة العادلة للمنشأة"**، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2019، ص102.

[79] عبد الرحمن، أحمد، **القياس والإفصاح عن مخاطر التركز الائتماني في البنوك في ضوء المعايير المحاسبية ومقررات لجنة بازل**، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2019.

[80] Larcker، David; Tayan, Brian; **corporate governance matters, a closer look at organizational choices and their consequences**, 2020. P23.

من هذه العوامل:

• مدى توافر النظام القانوني لحماية الجميع.

• موثوقية معايير المحاسبة.

• تطبيق اللوائح.

• القيم المجتمعية والثقافية.

الاختلافات في هذه العوامل لها آثار مهمة على انتشار وشدة مشاكل الوكالة ونوع آليات الحوكمة المطلوبة لرصد ومراقبة سلوك الإدارة.

وفي ضوء ما سبق تخلصت الدراسة إلى:

1. أنَّ حوكمة الشركات مجموعة من الأطر التنظيمية والإدارية والقانونية والمالية والأخلاقية التي تنظم العلاقة بين الإدارة والملّاك وأصحاب المصالح الأخرى بطريقة تضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتؤدّي إلى تحقيق أفضل المنافع لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة داخلياً وخارجياً بطريقة عادلة.
2. أنَّ حوكمة الشركات وسيلة تمكّن المجتمع من التأكّد من حسن إدارة الشركات والمؤسسات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والداعمين، وتخلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة وذلك من خلال توفير الوضوح والدقة والشفافية في جميع النشاطات والأعمال التي تقوم بها الشركة.

3-1-2 أهداف حوكمة الشركات

يتضح من تعريف حوكمة الشركات مدى أهمية وجود هيكل فعّال للحوكمة، حيث يعمل على الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry وما ينتج عنها فيما يعرف بخطر المعلومات Information Risk، وذلك من خلال ضمان تحقيق عنصري الإفصاح والشفافية والحدّ من قدرة المديرين التنفيذيين على استغلال السلطات الممنوحة لهم من أجل تحقيق مكاسب شخصية، ويتم ذلك من خلال وضع آليات فعّالة للرقابة على أدائهم ما يعظم من قيمة الشركة، فإنَّ هيكل الحوكمة يهدف بشكل عام إلى بناء جو من الثقة والشفافية

والمساءلة، ما يعزّز من الثقة في الأسواق المالية ويعمل على جذب مزيدٍ من الاستثمارات ويساعد على تحقيق النمو[81] وبشكل عام، فإنَّ حوكمة الشركات تعمل على تحقيق الأهداف الآتية:

1- العدالة والمعاملة المتساوية لكافة الأطراف المرتبطة بالشركة.

2- الشفافية، من خلال تقديم صورة حقيقة عن كافة الأحداث بالشركة.

3- توازن المصالح، من خلال التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات كافة الأطراف المرتبطة بالشركة من مجلس إدارة ومساهمين وإدارات تنفيذية مختلفة، بما يضمن حماية حقوق كافة الأطراف، والتقليل من تضارب المصالح بينها وبالتالي التخفيض من تكاليف الوكالة.

4- الحدّ من الفساد الإداري من خلال الرقابة الفعّالة على أداء المديرين التنفيذيين لضمان الحدّ من استغلال السلطات الممنوحة لهم لتحقيق مكاسب شخصية.

5- الحدّ من الفساد المحاسبي، من خلال ضمان التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية والالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

6- تعزيز آليات المساءلة، حيث يتم تقييم الأداء ومحاسبة القائمين عليه.

7- تدعيم مصداقية وجودة التقارير المالية من خلال وضع آليات فعّالة للرقابة على أداء الشركة.

8- حوكمة الشركات ليست هدفاً في حد ذاتها، ولكنها أداة لتحقيق أهداف معينة منها تحقيق العدالة والشفافية في كافة معاملات الشركة.

9- تدعيم إجراءات المحاسبة والتدقيق ومن ثم التقليل من احتمالات الفساد التي قد تؤدّي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وعزوف المستثمرين عنها.

---

[81] Nasrudin, W., Mohamed.N and Shafie.N, "**Corporate Governance & Auditor Choice in Malaysia**", SHS Web of Conferences 36, 00007, 2017.

10- حماية الحقوق بشكل مطلق، مثل حماية حقوق المساهمين أو ملّاك الشركة، حقوق العاملين بها، وأيضا حقوق المتعاملين مع الشركة مثل العملاء الدائنين المورّدين وأجهزة الدولة، حتى تمتد لحماية المجتمع ككل والبيئة التي تعمل بها الشركة.

11- تحقيق أفضل معدلات استدامة ممكنة للشركات وأخيراً الحد من تأثير المخاطر والأزمات [82].

3-1-3 أهمية حوكمة الشركات

اهتم كثير من الباحثين ومدراء الشركات بالحوكمة نتيجة لظهور عدد من حالات الفشل الإداري والمالي التي مُنيت بها كثيرٌ من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وشرق آسيا، على اعتبار أنها أداة أساسية في تقّدم هذه الشركات في العصر الحديث الذي يتصف بالديناميكية العالية[83].

ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبّين أنَّ انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمّكن القائمين على الشركة من الداخل سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين الحكوميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور [84].

وأيضاً كان من أهم الأسباب ضعف الوعي العام بأهمية حوكمة الشركات في مواجهة حالات الفساد الإداري والمالي لتلك الشركات[85].

---

[82] مجدي، مليجي، **محددات الإفصاح عن المخاطر وأثره على القرارات المالية**، مرجع سابق، 2017، ص 138-199

[83] Hassan، R., Marimuthu, M., Johl, S., K., "**Diversity, Corporate Governance and implication on firm financial performance**", Global Business and management Research, An International Journal, 7(2), Malaysia, 2015.

[84] ريمة، تتبيرت، **دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.

[85] **الحوكمة في الشركات العامة والمختلطة – استراتيجية مضادة للفساد**، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية، إعداد قسم الدراسات الفنية والبحوث، العراق، 2012.

ومن هنا تبين أنَّ أهمية حوكمة الشركات وفوائدها تتمثل في تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية. إضافة إلى ضمان النزاهة والشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

وبينت هيئة السوق المالي في المملكة العربية السعودية أنَّ أهمية حوكمة الشركات وفوائدها تكمن في جوانب متعددة، ومن أهمها إسهام حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد، ومساعدة الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تساعد الشركة على تحقيق أداء أفضل، وحماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين، علاوة على بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها وموردیها ودائنيها وغيرهم، إذ أنَّ الحوكمة الرشيدة تعزّز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية [86].

إذاً تستمد حوكمة الشركات أهميتها من المنافع التي تقدّمها لكل من الدولة والشركات وأصحاب المصالح المختلفة المعنية بالتطبيق ويمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في الفوائد والمزايا الآتية [87]:

– تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدولة، ورفع مستويات الأداء للشركات ودفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدولة وشركاتها، وجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

– تشجع الشركات على الاستخدام الأمثل لمواردها.

---

[86] غربي، صباح، رومي اسماعيل، وآخرون، **نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات**، بحث منشور في https://www.researchgate.net/publication/300573977، 6-4-2016.

[87] أبو بركة، محمد عبد ربه، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على السيولة النقدية دراسة تطبيقية على الشركات الغير مالية المدرجة في بورصة فلسطين (2011-2014)**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العلياء جامعة الأقصى، 2017.

3-1-4 الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

تُعدَ حوكمة الشركات إطاراً تنظيمياً يتأثر بدرجة كبيرة بمجموعة من الأطراف الرئيسة التي تؤثّر وتتأثر بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وتتمثل تلك الأطراف في المساهمين، مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، ويسهم معرفة الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة في التعرف على العلاقات التي تنشئها الحوكمة وكيف تتأثر وتؤثر في تلك الأطراف، ومن خلال تحليل بعض الدراسات يمكن القول أنَّ الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات تشمل المساهمين ومجلس الإدارة والاقتصاد القومي والمجتمع، أصحاب المصالح الأخرى، المنظمات المهنية، الدائنون.

(1) المساهمون

يقصد بهم ملّاك الشركة لأنهم يقدّمون رأس المال للشركة بامتلاكهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح عن تلك الاستثمارات وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم كل الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسب لحماية حقوقهم [88].

(2) مجلس الإدارة

يقصد به السلطة المسؤولة عن وضع الأهداف والاستراتيجيات ومتابعة أداء الشركة طبقاً لنظامها الأساسي ويعتبر مجلس الإدارة ممثلاً عن المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، كما أنه منوط باختيار المديرين التنفيذيين الذين يُوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم [89].

---

[88] بودالية، بوراس، **حوكمة الشركات بين المفهوم ودور أصحاب المصالح**. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، المجلد11(1) , 2025، ص55.

[89] بودالية، بوراس، **حوكمة الشركات بين المفهوم ودور أصحاب المصالح**. مرجع سابق، ص 56.

(3) أصحاب المصالح الأخرى

كل من لهم مصالح مرتبطة بالشركة على اختلاف أنواعهم كالدائنين والموردين والعمال وغيرهم.

(4) الاقتصاد القومي

تهدف الحوكمة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية وتجّنب الوقوع في معية الأزمات المالية، بترسيخ عدد من معايير الأداء، وتدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق، وكشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري بالشكل الذي يحدّ من التقلبات مما يحقّق الاستقرار للاقتصاد القومي [90].

(5) المجتمع

يُعمم مفهوم حوكمة الشركات ليشمل كل الشركات سواء مملوكة للقطاع العام أو الخاص العاملة في المجتمع، حيث يؤثر نشاطها في: نوعية الحياة ورفع مستوى المعيشة لأفراد المجتمع وتحقيق الرفاهية والعدالة والاستقرار لضمان مشاركة المواطنين داخل المجتمع المحيط بهم، وتعزيز روح الديمقراطية والمساواة [91].

في سوريا، تتعدد الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وتتكامل أدوارها بهدف تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة في إدارة هذه الشركات. وتتمثل هذه الأطراف في[92]:

الدولة (الجهة المالكة)

ممثلة بالخزينة العامة أو الوزارات والمؤسسات العامة المالكة لأسهم الشركة.

مجلس الإدارة

---

[90] سكر، مرينا، مرزوق متى، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الاستثمار**، دراسة ميدانية على عينة من المصارف بولاية الخرطوم، 2018.

[91] الجميلي، ثائر جدوع شهاب، **آليات الحاكمية المؤسسية الداخلية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي في المصارف التجارية العراقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت المفرق العراق، 2019، ص 55.

[92] عبود، كنجو. **حوكمة الشركات السورية بين النظرية والتطبيق** .جامعة الوادي الخاصة، سورية.

مسؤول عن رسم الاستراتيجية، والإشراف على الإدارة التنفيذية، ومتابعة الأداء وضمان الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة. وتعد فعالية مجلس الإدارة أحد أهم عناصر الحوكمة في الشركات السورية.

الإدارة التنفيذية

تتولى تنفيذ السياسات والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة، وإدارة النشاط اليومي للشركة وتحقيق أهدافها الاقتصادية.

أجهزة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

وتشمل وحدات التدقيق الداخلي والمفتشين والمدققين الداخليين، بهدف التأكد من سلامة الإجراءات المالية والإدارية وإدارة المخاطر. وتشير الدراسات السورية إلى ضعف هذه الآليات في بعض الشركات العامة.

الجهات الرقابية الخارجية

مثل الجهاز المركزي للرقابة المالية والجهات الرقابية المختصة، التي تراقب الالتزام بالقوانين والأنظمة وتدقق البيانات المالية.

أصحاب المصالح (Stakeholders)

العاملون، والدائنون، والموردون، والعملاء، المواطنون، والمجتمع المحلي، والجهات المتعاقدة مع الشركة.

الجهات التشريعية والتنظيمية

وتشمل الحكومة والوزارات المختصة والهيئات التنظيمية التي تضع الأطر القانونية والتنظيمية الناظمة لعمل شركات القطاع العام الاقتصادي.

وتنسجم هذه الأطراف مع الاتجاهات الحديثة التي أقرها المشرع السوري في القانون رقم (3) لعام 2024 بشأن إحداث وحوكمة وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات وركائزها ومتطلبات تطبيقها

3-2-1 مبادئ حوكمة الشركات

نظراً لأهمية حوكمة الشركات وتحقيقاً لأهدافها، كان لابد من وجود مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب الالتزام بها من قبل الشركات لضمان التطبيق الفعال لهيكل الحوكمة، ولذلك سارعت العديد من المنظمات الدولية والجمعيات المهنية بوضع العديد من القواعد والمبادئ لحوكمة الشركات. وتعتبر المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD من أكثر المبادئ التي لاقت قبول منذ صدورها لأول مره في عام 1999، وأصبحت منذ ذلك الوقت مرجعاً دولياً لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات وغيرهم من أصحاب المصالح في جميع أنحاء العالم. حيث عُدّت إحدى المعايير الأساسية للنظم المالية السليمة وتم تعديلها في عام 2004 وتمثّل التعديل الأخير لها في عام 2015، حيث قامت المنظمة بحصر ستة مبادئ رئيسة للحوكمة التي تستند إليها الدول في مراقبة الشركات المساهمة بها، وجاءت هذه المبادئ على النحو الآتي [93]:

. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

التأكيد على ضرورة وجود إطار عام لحوكمة الشركات يتضمن توزيع للسلطات والمسؤوليات وتحديد جهات الإشراف والرقابة على الأداء.

. ضمان الحقوق والمعاملة المتساوية لجميع المساهمين

ينبغي أنَّ يعمل إطار حوكمة الشركات على حماية حقوق المساهمين كافة، مثل حقهم في التصويت على القرارات الجوهرية مثل التغييرات في النظام الأساسي للشركة والتغييرات في مجلس إدارتها، وإعطاء المساهمين

[93] OECD., "**G20/OECD Principals of Corporate Governance**, OECD Publishing, 2019.

الحق في رفع الدعاوى القضائية ضد إدارة الشركة ومجلس إدارتها في حالة عدم رضائهم عن أدائها وذلك لكافة المساهمين بما فيهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب.

. دور المستثمرين من المؤسسات والأطراف المختلفة بأسواق المال (الوسطاء وغيرهم)

جرى التأكيد على دور المستثمرين من المؤسسات المختلفة في التطبيق الفعال لقواعد حوكمة الشركات، ويجب تحديد أساليب ممارسة هؤلاء المستثمرين لحقوقهم كمساهمين ومنها، التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وكذلك الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة. ومن أمثلة تلك المؤسسات الصناديق المشتركة وصناديق المعاشات وشركات التأمين... وغيرها من المؤسسات.

. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يعمل إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح المختلفة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مع ضرورة وجود آليات لمشاركتهم في هيكل الحوكمة من خلال مشاركتهم في الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات المختلفة.

. الإفصاح والشفافية

يضمن إطار حوكمة الشركات تقديم إفصاحات موثوقة وملائمة في التوقيت المناسب لكافة الأمور الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي للشركة وهيكل ملكيتها ونظم الرقابة الداخلية بها وبيانات عن أعضاء مجلس إدارتها ولجان مجلس الإدارة والمدقّق الخارجي.

. مسؤولية مجلس الإدارة

ينبغي أنَّ يضمن إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لإدارة الشركة وضمان قيام مجلس الإدارة لِوظيفته الإشرافية على أداء الإدارة التنفيذية والإشراف على تطبيق السياسات الموضوعة واتخاذ القرارات التي تخدم مصالح كافة المساهمين وضمان مسائلة مجلس الإدارة أمام المساهمين.

وبعد عرض مبادئ حوكمة الشركات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باعتبارها الأكثر قبولاً على المستوى الدولي، تجدر الإشارة إلي أنه لا يوجد إطار موحد لهيكل حوكمة الشركات يصلح لكافة الدول، ولذلك عند وضع هيكل الحوكمة الخاص بكلّ شركة يجب مراعاة مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية، التي تؤثر في فعالية هيكل الحوكمة وتتمثل المحدّدات الداخلية في السياسات التي تضعها الشركة ومعايير الرقابة وتقييم الأداء وكيفيه اتخاذ القرارات، وتتمثّل المحدّدات الخارجية في مدى كفاءة المناخ العام للاستثمار في الدولة. [94]

3-2-2 الركائز الأساسية لحوكمة الشركات في القطاع العام الاقتصادي

تُمثلَ ركائز الحوكمة الدعائم الأساسية التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات، فحتى يحقّق النظام هدفه والمتمثل في إرساء مبادئ الحوكمة، لا بدّ من القيام بمجموعة من الأنشطة الضرورية لإتمام العملية الرقابية والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية بحيث يتم إنجازها في ضوء المحدّدات المتوفّرة، ويمكن اعتبار الركائز الأساسية لتطبيق الحوكمة العناصرَ التي يمكن من خلالها تحديد معايير جودة الحوكمة المطبقة، ويمكن بيان ركائز حوكمة الشركات فيما يأتي [95]:

. الرقابة كأهم ركيزة، وتتمثل في مجموعة الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة، والإفصاح الذي يهدف إلى تفعيل الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد.

. إدارة المخاطر التي من خلالها يمكن تجّنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح.

وخَلُصت الدراسة أنه لا توجد في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، بصورة عامة، إدارات مستقلة لإدارة المخاطر وفق المفهوم الحديث للحوكمة، وإنما تتوزع وظائف إدارة المخاطر بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأجهزة الرقابة الداخلية والخارجية. ومع صدور القانون رقم (3) لعام 2024 الخاص بإحداث وحوكمة

---

[94] محمد، أمجد حسن عبد الرحمن، " **دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية**"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م23، ع3، 2019، ص 1 – 46.

[95] فداوي، أمينة، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، جامعة الزاوية – مركز البحوث والدراسات العليا، مج16، ع 1، 2014، ص 213-215.

وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة، برز اتجاه نحو تعزيز آليات الحوكمة والرقابة وتشكيل لجان متخصصة يمكن أن تضطلع مستقبلاً بمهام إدارة المخاطر، بما يسهم في تجنب الأزمات وحماية حقوق أصحاب المصالح.

3-2-3 متطلبات تطبيق الحوكمة الجيدة في شركات القطاع العام الاقتصادي

اقترحت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) ومركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) خمس متطلبات لتطبيق حوكمة شركات جيدة وهي[96]:

1. رفع مستوى الوعي:

البداية عادة تتم برفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة الشركات في البلدان النامية ومحاولات تطبيقها في السياق المحلي حيث تركز الجهود الأولية في هذا الإطار على ترسيخ الإدراك لدى الحكومات على معنى وفوائد حوكمة الشركات ومحاولة إبراز المنافع التي تعود على الشركة وعلى الدولة ككل من تطبيق حوكمة الشركات، فإذا ما أدرك المجتمع أنَّ الحوكمة تمثّل له خط الدفاع الأول من أيّ فساد أو إفساد فإنه سوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها والدفاع عنها.

حيثُ نحن في سوريا أحوج ما نكون لزيادة الاهتمام ونشر ثقافة أفضل حول موضوع الحوكمة لاسّيما في ظل التغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد الوطني، وذلك ابتداءً من التحّول إلى نظام السوق الاجتماعي مروراً بالمراسيم والقوانين المتعلّقة بإعادة هيكلة وآلية عمل القطاع المالي.

وفي شركات القطاع العام الاقتصادي تحديداً، يكون التركيز الأكبر على رفع مستوى الوعي لدى أعضاء مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية والعاملين، لأنهم الجهات المسؤولة مباشرة عن تنفيذ مبادئ الحوكمة داخل الشركة.

---

[96] فراج، ثناء; العاطي، سيد، وآخرون، **كتاب حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، جامعة القاهرة، مصر، 2018، ص 55.

2. وضع مبادئ حوكمة الشركات:

ما أنَّ تنتهِ المرحلة الأولى حتى يصبح بالإمكان البدء في عملية تحديد مبادئ حوكمة الشركات التي يجب الامتثال لها وممارستها، وغالباً ما يبدأ وضع القوانين بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة ومعيار يتم الانطلاق منها لوضع وتطوير الأطر القانونية والمؤسسية اللازمة لتطبيق حوكمة الشركات في أيّ من الشركات العامة أو الخاصة سواء المدرجة أو غير المدرجة بأسواق المال.

3. مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق:

عندما تتبنّى حوكمة الشركات يكون من الضروري توضيح مدى تقيد والتزام الشركات بها.

المسؤول عن مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق داخل الشركة هو مجلس الإدارة واللجان التابعة له أو المدير العام، أما من خارج الشركة يكون المسؤول هو الوزارة أو الأجهزة الرقابية.

4. التدريب على المسؤوليات الجديدة:

بعد أنَّ يُوضع الإطار المناسب لحوكمة الشركات تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في الشركات وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء سر الشركات وأمثالهم، حيث يجب أنَّ يتعلّم الأطراف جميعهم كيفية أداء الأدوار المنسوبة إليهم، ويجب التأكيد هنا على أنَّ الهدف ليس مجرد غرس المعلومات وحسب، ولكن غرس الإحساس بالمسؤولية تجاه قواعد السلوك المهني الجديد.

5. إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة الشركات:

تأتي هذه المرحلة الأخيرة عندما تصبح حوكمة الشركات جزاءً طبيعي ومقيداً من القيام بالأعمال التجارية وتكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والالتزام والامتثال لقواعد حوكمة الشركات قد أصبحت ثابتة في مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص كالمعاهد القومية للمديرين وذلك لتأمين الإثراء المهني المستمر وكذلك المؤسسات الحكومية كالنظام القضائي الذي يحكم في النزاعات بشكل عادل ومستقر.

وهنا يتضح جلياً أنه يقصد بإضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة شركات القطاع العام الاقتصادي تحويل الحوكمة من مجموعة مبادئ نظرية أو ممارسات فردية إلى نظام مؤسسي متكامل ومُستدام، يتم دمجه في البنية التنظيمية للشركة من خلال وضع أطر قانونية وتنظيمية واضحة، وتحديد المسؤوليات والصلاحيات، واستحداث لجان ووحدات متخصصة للرقابة وإدارة المخاطر، واعتماد سياسات مكتوبة للشفافية والإفصاح والمساءلة، بما يضمن استمرارية تطبيق الحوكمة بغض النظر عن تغير القيادات الإدارية أو الأشخاص القائمين على إدارة الشركة.

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات

تعتبر آليات حوكمة الشركات العناصر الأساسية المدعمة لتحقيقها وتحقيق أهدافها المنشودة وخاصة فيما يتعلق بشفافية المعلومات وجودة التقارير المالية، وتشتمل هذه الآليات على مجموعتين وهما الأليات الداخلية والآليات الخارجية والتي يمكن تعريفها بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات التي يطبق من خلالها هيكل حوكمة الشركات بهدف تحقيق التوازن بين حقوق أصحاب المصالح المختلفة، مما يحد من تضارب المصالح بين الملّاك والمديرين وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة بالشكل الذي يقلل من تكاليف الوكالة، [97] وفيما يأتي توضيح لأهم هذه الآليات:

3-3-1 آليات الحوكمة الداخلية:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة الشركة وفعالياتها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة. ويمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة الشركات إلى ما يأتي:

3-3-1-1: مجلس الإدارة

يُعدّ مجلس الإدارة الممثل الرئيسي عن الدولة ويؤدي دوراً مهماً في نجاح منظمات الأعمال وذلك نظراً لدوره الإشرافي على أداء الإدارة العليا وسائر الإدارات التنفيذية بالشركة ما يضمن حماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة[98]، حيث يُعدّ وسيط بين كلاً من ملّاك الشركة وإدارتها العليا، من خلال قيامه برسم السياسات والإشراف على تنفيذ القرارات والتوفيق بين مصالح كلاً من الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية، الذي من شأنه أنَّ يعمل

[97] Hassan، Y., "**Determinants of Audit Report Lag, Evidence from Palestine**", Journal of Accounting in Emerging Economies 6(1), 2016, P13-32.

[44] Corten, M, T. Steijvers and N.Lybaert., "**The Effect of Intra Family Agency Conflicts on Audit Demand in Private Family Firms**", The Moderating Role of The Board of Directors, Journal of Family Business Strategy 8, 2017, P13-28

على الحدّ من عدم تماثل المعلومات بين تلك الأطراف والحد من قدرة المديرين التنفيذيين على القيام بالسلوكيات الانتهازية لتحقيق منافع شخصية[99].

وحتى يتسنى لمجلس الإدارة القيام بمهامه الإشرافية فلابدّ من أنَّ يجري تشكيله من عدد مناسب من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين بما فيهم الأعضاء المستقلين أو الخارجيين بالقدر المناسب للقيام بمهامه وبما يسمح له بتشكيل لجانه. ولذلك تنادي المنظمات المهنية والبورصات العالمية المهتمة بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات بضرورة أنَّ يتوفر التوزان في عضوية مجلس الإدارة بين كلاً من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين على أنَّ تكون الأغلبية للأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين [100] وذلك لما يتمتع به الأعضاء التنفيذيين من مهارات في الإدارة الداخلية للأعمال وقدرة على التعامل مع المشاكل والأحداث الجوهرية وكذلك لما يتمتع به الأعضاء غير التنفيذيين والخارجيين من قدرة على تقييم أداء الشركة والإشراف عليها بسبب تمتعهم بقدر عالٍ من الاستقلالية مقارنةً بالأعضاء التنفيذين [101].

أولاً: خصائص مجلس الإدارة:

لقياس مدى فعالية مجلس الإدارة في القيام بمهامه وممارسة دوره الإشرافي على أداء الإدارة العليا، لابد من تمتعه بمجموعة من المقومات والخصائص لضمان فعاليته. وعلى الرغم من أنَّ مجلس الإدارة يفوّض معظم وظائفه إلى الإدارة العليا، إلا أنه يحتفظ بالرقابة النهائية عليها. وفيما يأتي عرضٌ لهذه الخصائص:

---

[45] Fooladi, M. and Z. Abdulshukor., "**Board of Directors, Audit Quality and Firm Performance**, Evidence from Malaysia", Working Paper, National Research & Innovation Conference for Graduate Students in Social http, //ssrn.com/abstract=2259523. Available, 2013.

[100] سليم، ايمن عطوة عزازي، " **مدي تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارج على توقيت اصدار التقارير المالية**، دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م 23، ع 1، 2019، ص 289 –291.

[101] Cadbury.," **Code of Best Practice, Report of The Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance**, op, cit, 1992.

(1) خبرة مجلس الإدارة

ينعكس احتواء مجلس الإدارة على أعضاء ذوي خبرات في النواحي المالية والمحاسبية على قدرة هؤلاء الأعضاء على فهم طبيعة نشاط الشركة وتقدير درجة المخاطر المالية المحيطة بها وفهم ما تحتويه التقارير المالية [102]، ومن ثمّ تزداد قدرتهم على الرقابة الفعّالة على آداء المديرين التنفيذيين بالشركة، ما يقلّل من التصرفات الانتهازية لهؤلاء المديرين وبالتالي تنخفض أساليب إدارة الأرباح وتزداد جودة التقارير المالية.

لذا يجب على أعضاء مجلس الإدارة امتلاك المعرفة وفقاً لثلاثة مستويات[103]:

1. **الكفاءة (Proficiency):** تَعني القدرة على استخدام المعرفة في المواقف التي يرجح أنَّ يتم التعرض لها، بحيث يتسنى التصرف إزاءها دون الحاجة إلى الرجوع بشكل مكثف إلى الأبحاث والمساعدة الفنية. ولذلك يفضل أنَّ يكون عضو مجلس الإدارة متمكّناً وعلى معرفة تامة بإحدى المجالات الثمانية الآتية: الأسواق المحلية والعالمية، والصناعة، والعمليات والتشغيل، والقوانين والأنظمة، والتكنولوجيا، والمحاسبة والمالية، والرقابة، وإدارة المخاطر.
2. **الفهم (Understanding):** يعني القدرة على استخدام المعرفة العامة في المواقف التي يرجح التعرض لها، وذلك للتعَرف على الانحرافات الجسيمة وأساليب العمل الصحيحة، والتمكّن من إجراء الأبحاث اللازمة للتوصل إلى حلول معقولة لها. ولذلك يفضل أنَّ يكون عضو مجلس الإدارة على معرفة متوسطة بمجالين على الأقل من المجالات الثمانية الآتية: الأسواق المحلية والعالمية، والصناعة، والعمليات والتشغيل، والقوانين والأنظمة، والتكنولوجيا، والمحاسبة والمالية، والرقابة، وإدارة المخاطر.
3. **الإلمام (Appreciation):** يعني القدرة على التعرف على وجود المشاكل أو توقّع حدوثها، وتحديد الأبحاث الإضافية اللازم إجراؤها أو المساعدة التي يلزم الحصول عليها. ولذلك يفضّل أنَّ يتمتّع كلّ عضو من أعضاء

---

[102] Baatwah,S.R. and A. Al-Qadasi. "**Determinants of Outsourced Internal Audit Function a Further Analysis**", Eurasia Business and Economics Review, Volume 10, Issue 4, 2019, P629-659.

[103] Larcker, David; Tayan, Brian; **corporate governance matters, a closer look at organizational choices and their consequences**, Op. Cit. P 101.

المجلس (ولا يتوقّع منهم أنَّ يكونوا متمكنين) بفهم مبادئ الإدارة (التنظيم والتخطيط والتوجيه والرقابة)، وبمهارات قيادية واتصال وتفكير نقدي، وبالإلمام بمواد علمية معينة مثل الحوكمة، وقراءة البيانات والتقارير المالية وفهمهما، والاقتصاد، والقانون التجاري، والضرائب، وتقنية المعلومات.

دلت المعطيات أنه يُعدّ توافر الخبرة والكفاءة المهنية لدى أعضاء مجلس الإدارة أحد الخصائص الجوهرية لمجالس الإدارة وفق مبادئ الحوكمة. إلا أن مدى الالتزام بهذا المبدأ في شركات القطاع العام الاقتصادي في سوريا لا يزال محدوداً نسبياً، إذ يغلب في بعض الحالات معيار التمثيل الإداري أو الوظيفي على معيار الخبرة التخصصية، الأمر الذي يؤثر في كفاءة المجلس في ممارسة وظائفه الرقابية. إلا أن تحقيق الالتزام الكامل بمعيار الخبرة يتطلب وضع معايير واضحة لاختيار أعضاء المجالس وتطوير برامج التدريب والتأهيل المستمر.

(2) حجم مجلس الإدارة

يُعدّ حجم مجلس الإدارة من المحدّدات المهمّة التي تقيس مدى كفاءته وقدرته على إنجاز المهام الموكلة إليه [104]، حيث يرجح العديد من الباحثين أنَّ مجالس الإدارة الأصغر تُعدّ أكثر فاعلية من خلال الاحتفاظ باتصال وتعاون أفضل ثمّ أنَّ مجالس الإدارة كبيرة الحجم يرتبط بها العديد من المشاكل المتمثلة في صعوبة التنسيق والتواصل بين أعضائها الأمر الذي ينعكس على قدرتها على الرقابة الفعّالة على جودة المعلومات المالية[105]، إذ أنَّ المجلس ذا الحجم الكبير من حيث كثرة عدد الأعضاء يؤثّر على تدني الاهتمام بقيمة المعلومات المقدمة نتيجة

---

[104] AL-Matari, y. A, A.K.Al – Swidi, F. BT- Fadzil and E.M.AL- Matari. "**Board of Directors, Audit Committee Characteristics and Performance of Saudi Arabia Listed Companies** ", International Review of Management and Marketing Volume 2, Issue 4, 241-251, 2012.

[105] Al faryan, Mamdouh; **The Relationship Between Corporate Governance Mechanisms and The Performance of Saudi Listed Firms**, Department of Economics and Finance, University of Portsmouth, Volume 14, Issue 2, 2017.

التمسك والتباين في وجهات النظر لكثرة الآراء المؤثرة في عملية صنع القرار[106]، في المقابل هناك دراسات أخرى افترضت أنه كلّما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة أسهم ذلك في تبادل أفضل المهارات والمعارف بين الأعضاء[107].

ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تدعم كبر حجم مجلس الإدارة ولكن بشرط أنَّ يكون هذا الحجم ضامناً لاحتوائه على القدر الكافي من الخبراء في نواحي التحليل المالي والأعضاء ذوي الخبرة في الأمور المالية والمحاسبية، مما يزيد من كفاءة المجلس في تقييم أداء المديرين التنفيذيين، ويجب مراعاة ألا يكون هذا الحجم أكبر من بما قد يعيق القيام بدوره الإشرافي ويعرقل عملية اتخاذ القرارات.

أما بخصوص وجهة النظر التي تعارض كبر حجم مجلس الإدارة بسبب صعوبة القدرة على الاتصال بين أعضائه وصعوبة اتخاذ القرارات، فيرى الباحث أنَّ هذا القصور يمكن التغلب عليه من خلال تنظيم اجتماعات مجلس الإدارة بمختلف وسائل التواصل الحديثة والميسّرة بشرط أنَّ ينصّ على ذلك في النظام الأساسي للشركة ويكون اتخاذ القرارات بأغلبية الأعضاء الحضور.

وحسب ما توصل إليه معهد أعضاء مجالس الإدارة لدول مجلس التعاون الخليجي أنه يمكن تعزيز تشكيل مجلس الإدارة إلى حد كبير من خلال العمل على ثلاثة محاور مختلفة[108]:

1. تحسين المعرفة والخبرات المتاحة داخل مجلس الإدارة.
2. تخصيص أعضاء مجالس الإدارة مزيداً من الوقت لمعالجة الأمور ذات الأهمية القصوى بالنسبة إلى مجلس الإدارة.
3. الاستفادة من المزيد من الخبرات الدولية.

ويؤكد على ذلك ماورد بدليل الحوكمة السوري بأنه[109]: يجب أنَّ يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة كاف ويتناسب مع حجم الأعمال، بحيث يمكن هذا العدد من امتلاك المجلس الخبرة العملية والمعرفة في المجالات المختلفة وتوزيع

---

[106] سمير، أحمد زياد، **تأثير حوكمة الشركات في دعم الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها في الأداء المالي**، دراسة تجريبية في البيئة العراقية باستخدام تحليل مغلف البيانات DEA، جامعة تكريت، العراق، 2020، ص 29.

[107] مطاوع، ابراهيم، **أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات**، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، م23، ع2، 2019، ص 75.

[108] **استعراض فعالية مجالس الإدارات في منطقة الخليج**، معهد أعضاء مجالس الإدارات لدول مجلس التعاون الخليجي، 2011، ص21.

[109] **دليل الحوكمة السوري** الصادر عن مصروف سورية المركزي، 2009.

وظائف الإشراف والإدارة بين أعضائه بشكل فعال، وبنفس الوقت يجب ألا يكون العدد كبيراً إلى الحد الذي يمنع معه اتخاذ قرارات بصورة كفؤة.

وكما ورد في القانون 2 لعام 2005 بأنه يجري تعيين أعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي كما يأتي:

1. يسمى بمرسوم رئيس لمجلس الإدارة من غير العاملين فيها في ضوء مؤهلات يتمتع بها ويحدّد فيه أجره.
2. يعيّن المدير العام لمجلس الإدارة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته ويكون عضواً في مجلس الإدارة ومسؤولاً أمام المجلس وأمام الوزير.
3. يعيّن معاون المدير العام لمجلس الإدارة بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام ضمن الشروط المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

يتألف مجلس الإدارة من تسعة أعضاء بمن فيهم الرئيس على النحو الآتي:

1. رئيس مجلس الإدارة
2. المدير العام عضواً ونائباً للرئيس.
3. معاون المدير العام عضواً.
4. أحد المديرين في المؤسسة يسميه الوزير عضواً.
5. ثلاثة من غير العاملين في المؤسسة يسميهم الوزير بحيث يكون اثنان منهم على الأقل من العاملين في الدولة أعضاء.
6. ممثلين عن العمال يسميها المكتب التنفيذي للاتحاد العام لنقابات العمال عضوين.

(3) استقلالية مجلس الإدارة

يمثل استقلال مجلس الإدارة آليه هامة من آليات الرقابة الداخلية ومؤشراً هاماً لجودة تطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات الذي يدعم من الرقابة الفعّالة على أداء المديرين التنفيذيين [110] حيث يؤدّي استقلال مجلس الإدارة دوراً هاماً في الحد من تضارب المصالح بين الملّاك والمديرين وبينهم وبين أصحاب المصالح المختلفة، ما يقلّل من عدم تماثل المعلومات ويحدّ من أساليب إدارة الأرباح وبالتالي يقلل من تكاليف الوكالة [111].

لابد أنَّ يكون المديرين المستقلين مطالبين بأن يكونوا أعضاء في لجنة التدقيق، المكافآت، التعيينات، وتُؤسس تلك اللجان لضمان عدالة القوائم المالية وكذلك لضمان أنَّ هناك مراقبة ومراجعة كافية فما يتعلق بالإدارة المالية، وتزداد استقلالية المجلس كلّما زاد عدد الأعضاء غير التنفيذيين[112]، ولضمان استقلالية مجلس الإدارة ينبغي أنَّ يكون اجتماع رئيس مجلس الإدارة مع الأعضاء غير التنفيذين باستثناء الأعضاء التنفيذين[113].

ويؤكد على ذلك ماورد بدليل الحوكمة السوري بأنَّه: يجب أنَّ يكون أغلبية أعضاء المجلس من الأعضاء غير التنفيذيين، بهدف ضمان الموضوعية والمساءلة في عملية اتخاذ القرار، والتخفيف من تعارض المصالح الذي يمكن أنَّ ينشأ بين عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية وعملية الإدارة التشغيلية اليومية، وكذلك ضمان وجود نظم عمل ورقابة كافية لحماية مصالح المصرف، ويجب ألا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن ثلث أعضاء المجلس.

---

[110] Nasrudin, W., Mohamed.N and Shafie.N, "**Corporate Governance & Auditor Choice in Malaysia**", op, cit, 2017, P23-24.

[111] Ben-Hassoun, A., C.Aloui and H.Ben- Nasr., "**Demand for Audit Quality in Newly Privatized Firms in MENA Region**", Role of Internal Corporate Governance Mechanisms Audit, Research in International, 2017, P65-66.

[112] عبد الرحمن، وليد; أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين التخطيط الضريبي وقيمة المنشأة- دراسة إمبريقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية بجامعة بنها، مصر، 2017. ص 75.

[113] مروة; يعقوب، جيلالي; بوشرف، **أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية**، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1، 2020، ص 32.

أما فيما يتعلق بواقع استقلالية مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، فإن هذه الاستقلالية لا تزال محدودة نسبياً من الناحية العملية، رغم وجود نصوص قانونية تؤكد مبادئ الحوكمة والاستقلال الإداري. فالتطبيق العملي ما زال متأثراً بدرجة كبيرة بالمركزية الإدارية والرقابة الحكومية، حيث تخضع معظم هذه الشركات لإشراف الوزارات والجهات العامة المالكة، كما يتم تعيين أعضاء مجالس إدارتها غالباً بقرارات حكومية أو وزارية، الأمر الذي يحد من استقلالها في ممارسة مهامها واتخاذ قراراتها.

ومع ذلك، شَهدت السنوات الأخيرة توجهاً نحو تعزيز مبادئ الحوكمة وتوسيع صلاحيات مجالس الإدارة، تَجسد بشكل خاص في صدور القانون رقم /3/ لعام 2024 الخاص بإحداث وحوكمة وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة، والذي أكد الذي أكد إخضاع مجالس الإدارة لقواعد الحوكمة ومنحها صلاحيات أوسع مع تحميلها مسؤولية أكبر أمام الهيئة العامة للشركة.

(4) عدد اجتماعات مجلس الإدارة

تشير عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة إلى مدى كفاءته في آداء مهامه فكلّما زادت عدد مرات اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة خلال العام أدى ذلك إلى رقابة أفضل على آداء الإدارة التنفيذية، وذلك بسبب قضاء أعضاء مجلس الإدارة وقتاً أطول في الشركة بما يمكّنهم من معرفة كيفية سير العمل واكتشاف نواحي الخلل والقصور في نظم الرقابة الداخلية بالشركة ما يجعلهم أكثر قدره على تقييم أداء المديرين التنفيذيين.

ولذلك فإنَّ عدد مرات اجتماعات مجلس الإدارة يجب أنَّ يترك لكل شركة بما يتوافق مع حجم المهام المكلف بها مجلس الإدارة وبما يضمن تحقيق أهداف الشركة ويرى الباحث أنَّه كلما زادت عدد مرات اجتماعات أعضاء مجلس الإدارة خلال العام أدى ذلك إلى زيادة كفاءته في أداء مهامه المكلّف بها، ولكن بشرط ألا تكون تلك الاجتماعات أكثر من اللازم بالشكل الذي قد يعيق من أداء العمل، وكذلك يجب أنَّ تثمر تلك الاجتماعات عن نتائج فعّالة وتحقق الأهداف المرجوة منها، حيث يجب أنَّ يتَّم إعداد قائمة بأسباب الاجتماعات والقضايا التي سيتّم

مناقشتها والقرارات التي تمَّ اتخاذها ويجب أنَّ تسهم تلك القرارات في تدعيم أداء الشركة وعلاج جوانب الخلل والقصور فيها، ما يزيد من جدوى تلك الاجتماعات.

وترى دراسة Ntim, C. G أنَّ اجتماعات مجلس الإدارة المنتظمة مفيدة في السماح للمديرين بوضع الاستراتيجية ومناقشة وتخطيط وتقييم الأداء التنفيذي[114].

وحسب ماورد بدليل الحوكمة السوري بأنه:

1. يجب ألا يقل عدد الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة عن **6** اجتماعات في السنة.

2. يجب على العضو غير المستقل أنَّ يحضر (بشخصه) أربع اجتماعات في السنة على الأقل، ويجب على العضو المستقل حضور ما لا يقل عن 75 % من اجتماعات المجلس.

وقد ورد في القانون 2 لعام 2005 يجتمع أعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي كما يأتي:

1. يجتمع مجلس الإدارة مرة على الأقل في الشهر، وله أنَّ يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه أو بطلب من غالبية أعضائه.
2. لا تعدّ اجتماعات مجلس الإدارة قانونية إلا بحضور غالبية أعضائه من بينهم الرئيس وفي حال غيابه ينوب عنه في رئاسة المجلس نائب مجلس الإدارة.
3. تتخذ قرارات المجلس بأغلبية الأصوات وفي حال تساوي الأصوات يرجّح جانب رئيس مجلس الإدارة وذلك باستثناء ما نصت عليه المادة 11 من هذا القانون حيث يشترط فيها أغلبية ثلثي الأعضاء.

---

[114] Ntim, C. G., Soobaroyen, T., & Broad, M. J. **Governance structures, voluntary disclosures and public accountability**: The case of UK higher education institutions, Accounting, Auditing & Accountability Journal. 30 (1), 2017, 1-47.

(5) الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي

تنادي كثيرٌ من قواعد حوكمة الشركات في مختلف دول العالم وكذلك توصيات مختلف المنظمات المهنية الدولية بضرورة الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي. إذ يجب الفصل بين القائم بالوظيفة الإشرافية رئيس مجلس الإدارة وبين القائم بالوظيفة التنفيذية الرئيس التنفيذي وعدم انفراد شخص واحد بالوظيفتين، وذلك لضمان الرقابة الفعّالة لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية ولتدعيم آليات المساءلة، وضمان الاستقلال والشفافية .115

إذ يعتبر الجمع بين الوظيفتين أو ما يعرف بالازدواجية Duality شكلاً من أشكال الضعف في تطبيق هيكل حوكمة الشركات ويعّد أحد أسباب الخلل في نظام الرقابة الداخلية بالشركة حيث يؤدي إلى تركز السلطة وزيادة نفوذ الرئيس التنفيذي، ما يضعف من استقلال مجلس الإدارة ويقلّل من فعاليته في الرقابة على أداء الإدارة التنفيذية، فتزداد احتمالات الغش والأخطاء الواردة بالقوائم المالية ما يضعف من جودة التقارير المالية [116]، وافترض البعض أنَّ هناك احتمالاً كبيراً للرؤساء التنفيذيين الذين يشغلون أيضاً منصب رئيس مجلس الإدارة تبّني استراتيجيات لتحقيق مكاسب شخصية، التي يكون لها تأثير ضار حتماً على الشركة. وتؤدّي إلى حالات أكبر من تعارض المصالح، حيث يضع الرئيس التنفيذي جداول أعمال اجتماعات مجلس الإدارة ولديه صلاحيات للتأثير على اختيار أعضاء مجلس الإدارة. أنَّ ازدواجية الرئيس التنفيذي تعيق قدرة مجلس الإدارة على مراقبة المديرين التنفيذيين بشكل فعال[117].

---

[115] Gana, M.R. and A.L.Krichen., "**Board Characteristics and External Audit Quality, Complementary or Substitute Mechanisms**? The Belgium Case", International Journal of Management Science and Business Research 2(3), 2013, 68-74

[116] Al-Baidhani, A. M. **The role of audit committee in corporate governance**, descriptive study" SSRN Electronic Journal, Vol (5). No. (11) Available at, 2014.

[117] Al faryan, Mamdouh; **The Relationship Between Corporate Governance Mechanisms and The Performance of Saudi Listed Firms**, Department of Economics and Finance, University of Portsmouth, Volume 14, Issue 2, 2017.

وقد حددت دراسات أخرى أنه لا يمكن أنَّ تكون السيطرة على إدارة الأرباح بالإضافة إلى المحاسبة المالية فعّالة إلا من خلال وجود المزيد من الاستقلال بين رئيس مجلس الإدارة عن المدير التنفيذي[118].

ثانياً: خصائص مجلس الإدارة الذي يمكن أنَّ يضيف قيمة للشركة:

تؤدّي مجالس إدارة الشركات دوراً أساسياً في الإشراف على الشركات وتطوير أداءها، وتحديد السياسات العامة للشركات ومراقبة الأداء بها. يمكن القول أنَّ مجالس الإدارة تؤدّي دوراً أكثر أهمية في الشركات المملوكة للدولة حيث أنَّ أحد الاختلافات الرئيسية بين وظيفة مجلس إدارة الشركة المملوكة للدولة والشركة المملوكة للقطاع الخاص هو أنَّ الدولة كمساهم قد تتبع منهج الإدارة بالأهداف لا الإدارة بمدى تحقيق الربح. يمكن لمجالس الإدارة التي يتم تشكيلها وإدارتها بشكل ملائم أنَّ "تضيف قيمة" للشركات المملوكة للدولة من خلال أخذ توجهات المناهج الإدارية المختلفة في الاعتبار وبالتالي مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل.

ونوجز فيما يأتي خصائص مجلس الإدارة الذي يمكن أنَّ يضيف قيمة للشركة[119]:

1. سرعة الاستجابة لاحتياجات المستويات الإدارية المختلفة للتوجيه.
2. استقطاب المهارات والتأسيس للتوجهات التي تفتقدها الإدارة.
3. تشجيع تطوير البدائل والتحقق من مصداقيتها مع مراعاة المخاطر المحتملة.
4. الموضوعية وعدم التحيز.
5. تشجيع المهارات والتخصصات والكفاءات داخل الشركة والاستماع لها.
6. التطّلع إلى المستقبل مع النظرة المستقبلية الشاملة، ثم أخيراً، ممارسة التفكير الاستراتيجي.

---

[118] Huang, wei; alqatan, ahmad, "**The role of board characteristics on the relationship between International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption and earnings management, Evidence from China**", Journal of Accounting and Taxation, Vol. 11(9), 2019.

[119] بوعميم، حمد، **الأدوار الجديدة لمجالس الإدارة، مجلة حوكمة الشركات والقيادة**، مركز دبي المالي العالمي، معهد حوكمة الشركات، 2018.https://academy.difc.ae/،

وفي نهاية المطاف، يمكن الجزم بأنَّ المقصود بإضافة القيمة تطويرٌ أكبر وأفضل لعملية التفاعل مع الإدارة التنفيذية، والعمل بطريقة منظّمة مع الحكومة بصفتها المالك. ومع ذلك، فإنَّ بعض مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة غير مخولة بالقدر الكافي في بعض البلدان لتأدية مثل هذا الدور حيث تتخطاها القرارات الوزارية المباشرة بتعيين الإدارة التنفيذية في الشركات مع أنَّ ذلك حق أصيل لمجلس الإدارة. كما تدور قنوات الاتصال والتعليمات غير الرسمية ملتفّة حولها متجاهلة إياها عمداً. مما يُعدّ استلاباً لعناصر أساسية تنتقص من دور مجالس الإدارة في إضافة القيمة للشركات. تتضمن أسوأ الحالات تعيين المديرين التنفيذيين للشركات المملوكة للدولة بحيث يتلقون التعليمات مباشرة من الدوائر السياسية، ويتجاوزون مجالس الإدارة مما يؤدي إلى تدهور كبير في الحوكمة على المستوى العام. وهناك حالات أخرى يجب اجتنابها وهي التي يقوم فيها أحد أعضاء مجلس الإدارة بالتصرف وكأنّه الشخص الوحيد المناصر لمصالح الحكومة داخل مجلس الإدارة.

ثالثاً: مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة:

تتمثل مسؤوليات ومهام مجلس الإدارة في [120]:

1. ضمان نزاهة التقارير المالية والمحاسبية الصادرة عن الشركة، وكذلك ضمان استقلالية كلٍّ من نشاط التدقيق الداخلي والالتزام بالشركة.
2. وضع الإجراءات الوقائية والأدوات والآليات التي تعمل على تأمين تدّفق المعلومات والسيطرة على دقة وسلامة البيانات داخل الشركة وحمايتها من التلاعب والاختراق سواء من داخل الشركة أو من خارجها مثل تأمين استخدام الإنترنت وأجهزة المحمول ضد الاختراقات، والقرصنة.
3. وضع الآليات والنظم التي تضمن التزام كافة العاملين بالشركة بالقوانين والمواثيق والسياسات الداخلية للشركة، ويكون مسؤولاً كذلك عن وضع إنذار مبكّر لكشف أي خلل أو انحراف قد يحدث، وضمان سرعة اتخاذ الإجراء المناسب.

[120] مركز المديرين المصري، الدليل المصري لحوكمة الشركات، ص 25 –26.

4. الاجتماع بمديري الشركة للتشاور معهم في أي من شؤونها سواء بحضور أعضاء المجلس التنفيذيين أو من دونهم على أنَّ يجري التنسيق معهم من خلال أمين سر مجلس الإدارة في تحديد المواعيد واطلاعهم على ما سوف يتم التشاور بشأنه.
5. تحديد الصلاحيات التي يفوّضها لأحد أعضائه أو لجانه أو غيرهم، وكذلك يجب على المجلس تحديد مدة التفويض، ودورية التقارير التي يحصل عليها من اللجان والإدارة التنفيذية ومتابعة نتائج تلك الصلاحيات المفوضة.
6. طلب الحصول على رأي استشاري خارجي في أي أمور للشركة متى ما وافق على ذلك أغلبية أعضاء المجلس، وبشرط مراعاة أحكام تجّنب تعارض المصالح، ومع ملاحظة أنَّ استخدام المستشارين لا يعفي أعضاء المجلس من مسؤوليتهم.
7. وضع خطة لمتابعي السلطة داخل الشركة وذلك للوظائف الإدارية العليا فضلاً عن أعضاء وضع مجلس الإدارة بما يضمن استدامة الشركة وسير أعمالها بشكل فعال.
8. تأمين اتصال عملي بين الإدارة العليا وبين كافة الوحدات الإدارية وبين هذه الوحدات بعضها مع بعض، وتوضيح سبل إيصال التقارير المرفوعة إليها من هذه الوحدات وذلك بهدف التأكد من أنَّ كافة العاملين يعملون على تطبيق السياسات الموضوعة ومن أنَّ المعلومات تصل إلى الأشخاص المعنيين في الوقت المناسب[121].

إذاً يُعدّ مجلس الإدارة من أهم الآليات الداخلية للحوكمة، فهو الذي يتولى قيادة وإدارة الشركة، وفضلاً عن أنه المنوط بتخفيض تكلفة الوكالة من خلال أداء مهامه بما يتوافق مع مصالح الملّاك والأطراف الأخرى ذوي المصالح في الشركة. ولما كانت مصالح الإدارة من منظور نظرية الوكالة ربما تتعارض مع مصالح الملّاك والأطراف الأخرى، فإنَّ الحوكمة تسعى إلى الحد من ذلك من خلال فصل هيكل قيادة الشركة، تضمين مجلس الإدارة أعضاء من خارج الشركة والوقوف على حجم مجلس الإدارة المناسب وهذا وفقاً لما جاء في تقرير كادبوري؛ حيث تضمن

[121] قانون رقم 120 لعام 2005 الصادر عن مجلس النقد والتسليف بناءً على أحكام قانون مصروف سورية المركزي، ص 4-5.

التقرير أهم السمات الأساسية لمجلس الإدارة منها مجلس موحد به أعضاء مسؤولون بشكل جماعي عن قيادة الشركة وتقسيم السلطة، على أنَّ يكون رئيس مجلس الإدارة مسؤولاً عن إدارة مجلس الإدارة والمدير التنفيذي مسؤولاً عن إدارة الشركة، استقلالية مجلس الإدارة من خلال التوازن بين المديرين التنفيذيين والمستقلين غير التنفيذيين، التقييمات الدورية لكفاءة المجلس ولجانه ويجب أنَّ تكون هذه اللجان مسؤولة أمام مجلس الإدارة [122].

رابعاً: لجان مجلس الإدارة

يلجأ مجلس الإدارة إلى تشكيل مجموعة من اللجان تساعده في أداء واجباته في الإشراف والتوجيه وتشكل كل لجنة من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين، ويجوز دمج بعضها، ويجوز لها الاستعانة بمستشارين خارجيين على نفقة الشركة بشرط موافقة المجلس عليها، وأبرز هذه اللجان:

1- لجنة التدقيق

تُعدَ الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حدثت للشركات العالمية سبباً أدى إلى أن تحظى لجنة التدقيق باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أنَّ تؤدّيه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، فضلاً عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. ويقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجنة التدقيق بحيث تتمتع بالاستقلالية في عملها، وتتكوّن من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أنَّ يكون من بينهم عضو واحد على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمور المالية، وتتولّى لجنة التدقيق بعض المهام منها: مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكّد من فاعليته، التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة، مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة.

---

[122] Elshandidy, T., &Neri, L. **Corporate governance, risk disclosure practices, and market liquidity, comparative evidence from the UK and Italy**. Corporate Governance, An International Review, 2015, P 1-40.

وقد اتضح ذلك في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار رقم ٦١، حيث عرفها على أنها لجنة تقوم بمراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح المحاسبي كما تعدّ حلقة وصل بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي من ناحية ومجلس الإدارة من ناحية أخرى [123].

أهداف لجنة التدقيق

بشكل عام فإن وجود لجنة تدقيق فعّالة بالشركة يعمل على تحقيق ما يأتي:

(1) تدعيم وظيفة التدقيق الداخلي

يتحقق تدعيم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال دورها في تدعيم استقلال المدقّق الداخلي وضمان عدم ممارسة الإدارة أية ضغوط عليه، وذلك برفع قسم التدقيق الداخلي تقريره إلى لجنة التدقيق مباشرة قبل عرضه على مجلس الإدارة وقيام لجنة التدقيق بمراجعة خطة عمل قسم التدقيق الداخلي والتأكّد من توافر كافة الموارد والصلاحيات له، وقيام لجنة التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي والمشاركة في عملية تعيين فريق العمل به وتغييرهم وعزلهم، مع قيامها بإيصال توصيات المدقّق الداخلي لمجلس الإدارة ومتابعة تنفيذها، والتنسيق بين قسم التدقيق الداخلي والمدقّق الخارجي لضمان عدم حدوث تعارض أثناء أداء مهامهم.[124]

(2) تدعيم وظيفة التدقيق الخارجي

يتحّقق تدعيم وظيفة التدقيق الخارجي من خلال دورها في تدعيم استقلال المدقّق الخارجي من خلال إسناد قرار تعيينه وعزله وتحديد أتعابه للجنة التدقيق بموافقة من الجمعية العامة للمساهمين وكذلك تحديد نوعية الخدمات التي يمكن للمراجع الخارجي تقديمها للشركة محل التدقيق وذلك بموافقة مسبقة من لجنة التدقيق وبما لا يتعارض مع استقلاله ومراجعة خطة عمل المدقّق الخارجي وإيصال توصياته لمجلس الإدارة ومتابعة تنفيذها، وذلك ما أكدت

---

[123] هلال، أحمد كمال بيومي، **أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح**، دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2022، ص 66.

[124] Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) & Canadian Public Accountability Board (CPAB). op, cit, 2018, pp22-24.

عليه قواعد ونصوص حوكمة الشركات في مختلف دول العالم [125]، ولذا فإن وجود لجنة تدقيق فعّالة بالشركة تعزّز من موقف المدقّق الخارجي في مواجهة الإدارة التنفيذية وتضمن حمايته من قرار الاستغناء عنه في حالة قيامة بإصدار رأيٍ متحّفظ أو عكسي، وبذلك يزداد استقلال المدقّق الخارجي وتزداد قدرته على إصدار تقارير بخصوص تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار.

(3) تدعيم جودة التقارير المالية

أكدت توصيات المنظمات الدولية وقواعد الحوكمة في مختلف دول العالم على ضرورة قيام لجنة التدقيق بالإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ودراستها قبل عرضها على مجلس الإدارة والتحقّق من فعّالية نظام الرقابة الداخلية بخصوص إعداد القوائم المالية، وذلك لضمان إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والإفصاح عن أي تغيرات في السياسات المحاسبية المتبعة بما يضمن مصداقية القوائم المالية [126].

2- لجنة الترشيحات والمكافآت

تتركز واجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة ومجلس الإدارة، والتأكد أنَّ المكافآت معقولة، لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد بجذب ذوي الكفاءات العالية.

تهدف هذه اللجنة إلى مراقبة وضمان أعضاء مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي وشفافية تعيينهم وتجديدهم أو استبدالهم، وكذلك تقييم فعالية مجلس الإدارة كلّه وفعالية كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بشكل مستقل، وتقييم أداء المديرين التنفيذيين. وكذلك ضمان شفافية سياسات رواتب أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومكافآتهم وتعويضاتهم وضمان انسجام هذه السياسات مع أهداف المصرف[127].

---

[125] Drogalas, G., M.Nerantzidis, Mitskinis and I.Tampakoudis., "**The Relationship Between Audit Fees and Audit Committee Characteristics,** Evidence from The Athens Stock Exchange", 2021.

[126] Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) & Canadian Public Accountability Board (CPAB), "**Enhancing Audit Quality, The Role of The Audit Committee in External Auditor Oversight**, Discussion Paper, 2013.

[127] دليل الحوكمة في المصرف التجاري السوري، التقرير السنوي 2019.

3 –لجنة التعيينات

تختّص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين، وضمان التعيين من بين أفضل المرشحين من خلال آلية شفافة للتعيين.

4- لجنة إدارة المخاطر

تهدف إلى التحكم بالمخاطر وتخفيضها إلى مستويات مقبولة. وبصورة أدق هي: تحديد وقياس السيطرة وتخفيض المخاطر التي تواجه الشركة أو المؤسسة[128]، وتختص بوضع الأطر التنفيذية والقواعد اللازمة للتعامل مع كافة أنواع المخاطر وتقييمها، ويمكن دعوة العضو التنفيذي أو مدير إدارة المخاطر بالشركة أو أي من المديرين التنفيذيين لحضور اجتماعاتها، وتكون تلك الإجراءات بحسب الحاجة.

5- لجنة الحوكمة

تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين، وتختص بالتقييم الدوري لنظام الحوكمة بالشركة، وصياغة الأدلة والمواثيق والسياسات الداخلية الخاصة بكيفية تطبيق قواعد الحوكمة ومدى التزام الشركة بقواعد الحوكمة.

أما فيما يتعلق بواقع اللجان المتخصصة المنبثقة عن مجلس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، فيمكن القول إنه لا توجد في معظم هذه الشركات، لجان متخصصة مثل لجنة التدقيق، ولجنة الترشيحات والمكافآت، ولجنة التعيينات، ولجنة إدارة المخاطر، ولجنة الحوكمة، وذلك نتيجة الطبيعة التقليدية لإدارة القطاع العام وهيمنة المركزية الإدارية، فضلاً عن خضوع العديد من القرارات الجوهرية لإشراف الجهات الوصائية والرقابية الحكومية.

---

[128] المغربي، محمد الفاتح، **كتاب حوكمة الشركات**، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، 2020، ص 48.

وفي الجانب الرقابي، تتولى جهات رقابية خارجية، وفي مقدمتها الجهاز المركزي للرقابة المالية، جانباً مهماً من المهام التي تضطلع بها عادةً لجان التدقيق. أما اللجان المعنية بالترشيحات والمكافآت والتعيينات غير مفعّلة نظراً لاستمرار خضوع تعيين أعضاء مجالس الإدارة لقرارات الجهات الحكومية.

ولكن بعد صدور القانون رقم /3/ لعام 2024 الخاص بإحداث وحوكمة وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة، حيث نصت المادة (9/ب) منه على أن: «لمجلس الإدارة في الشركة أن يشكّل من بين أعضائه لجاناً يعهد إليها ببعض اختصاصاته»، وهو ما يشكل أساساً قانونياً لإحداث اللجان المتخصصة وتفعيل دورها في دعم أعمال مجلس الإدارة وتعزيز كفاءة الرقابة والإدارة.

3-3-1-3: التدقيق الداخلي

فقد عرفت (IIA) التدقيق الداخلي على أنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، حيث يقوم المدقّقون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي[129].

ولابد من ذكر دور مجالس الإدارة والأساليب الأكثر استخداماً من قبل مجالس الإدارة في دعم إدارة التدقيق الداخلي بالقطاع الحكومي وشبه الحكومي والخاص وهي كالتالي[130]:

في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق الداخلي:

أ- اجتماع مجلس الإدارة مع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لتحديد نطاق نشاط عمليات للتدقيق الداخلي.

ب- اعتماد مجلس الإدارة لميثاق التدقيق الداخلي بشكل دوري كلّما تمَّ تحديثه.

---

[129] علي; آلاء، ابراهيم; أفاق، وآخرون، **محددات حوكمة الشركات في ظل الأزمة المالية**، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، 2020.

[130] القنبري; محمد، فلاته; إكرام، **أساليب دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية**، منصة المراجعة الداخلية، السعودية، 2020، ص45.

ت- منح مجلس الإدارة صلاحية التواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي لإيصال النتائج والتقارير العملية بشكل مستمر وبوسائل متعددة في الحالات الملحة.

في مرحلة التنفيذ لعملية التدقيق الداخلي:

أ- منح المدقّقين الداخليين سلطة الوصول إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.

ب- منح المدقّقين الداخليين صلاحية التحقق من الأصول المادية دون قيود.

ت-اعتماد خطط وسياسات إدارة التدقيق الداخلي.

في مرحلة المتابعة لعملية التدقيق الداخلي:

أ- حث الإدارات الأخرى باتخاذ الإجراءات التصحيحية بناءً على نتائج وتوصيات إدارة التدقيق الداخلي.

ب- مناقشة نتائج التدقيق مع إدارة التدقيق الداخلي.

ت- دعم تنفيذ التوصيات التي تتضّمنها تقارير إدارة التدقيق الداخلي ومعالجة أسباب التأخير أنَّ وجدت.

ومن مهام قسم التدقيق الداخلي[131]:

1. مراقبة مدى صحة ومصداقية السجلات المحاسبية والتقارير المالية.
2. مراقبة نظام الضبط الداخلي الخاص بتقييم وتقدير المخاطر وتأثيرها على الأموال الخاصة لدى المصرف.
3. مراجعة الأنظمة الموضوعة للتأكد من مدى تقييدها بالمتطلبات القانونية وبالسياسات والإجراءات الموضوعة.
4. مراجعة التطورات الجديدة الحاصلة وأية تغيرات، والتأكد من أنَّ جميع المخاطر المرافقة لها يتم تحديدها في مرحلة مبكرة.

فيما يتعلق بواقع التدقيق الداخلي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في الجمهورية العربية السورية، تشير الممارسة العملية إلى أن معظم هذه الشركات تضم وحدات أو مديريات متخصصة بالتدقيق الداخلي أو الرقابة الداخلية، وإن اختلفت مسمياتها التنظيمية، مثل: التدقيق الداخلي، والرقابة الداخلية، والتفتيش الداخلي.

[131] قرار رقم 123 الصادر عن مجلس النقد والتسليف بناء على أحكام قانون مصرف سورية المركزي لعام 2005، ص 2-3.

ويستند إنشاء هذه الوحدات إلى قواعد الإدارة المالية وأنظمة الرقابة المعمول بها في الجهات العامة، إلا أن مستوى تنظيمها ودرجة استقلاليتها يختلفان من شركة إلى أخرى وفقاً لطبيعة الهيكل التنظيمي والإداري لكل شركة.

ومن أبرز الأمثلة على ذلك، تضم الشركة السورية للاتصالات مديرية أو دائرة مختصة بالتدقيق الداخلي ضمن هيكلها التنظيمي. وعلى الرغم من وجود هذه الوحدات في معظم شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، فإن المدقق الداخلي يتبع في الغالب من الناحية الإدارية للإدارة التنفيذية أو للمدير العام، مع خضوع أعماله في الوقت ذاته لرقابة جهات خارجية، وفي مقدمتها الجهاز المركزي للرقابة المالية. ويختلف هذا التنظيم عن الممارسات الحديثة في مجال الحوكمة، التي تؤكد ضرورة الارتباط المباشر لوظيفة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة أو بلجنة التدقيق، بما يعزز استقلالية المدقق الداخلي ويرفع من كفاءة وموضوعية أدائه في تنفيذ مهامه الرقابية.

3-3-2 آليات الحوكمة الخارجية:

يقصد بالآليات الخارجية للحوكمة تلك الآليات التي تراقب وتتأكّد من تحّمل الشركة لمسؤولية توجيه أنشطتها بطريقة عادلة بالنسبة لجميع أصحاب المصلحة وتؤدّي هذه الآليات دور المشرف والمراقب الخارجي على إدارة الشركة[132]، وتشتمل على ما يأتي:

3-3-2-1: التدقيق الخارجي (المراجعة الخارجية):

يساعد المدقّقون الخارجيون الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية لأصحاب المصالح والمواطنين من خلال إبداء رأيٍ فنّيٍ مستقلٍ ومحايد عن تلك التقارير وإمكانية إجراء المقارنة الزمنية والمكانية بين محتوى التقارير للشركة مع الشركات الأخرى[133]. ويؤكّد معهد المدقّقين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية دور التدقيق الخارجي في تعزيز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف oversight والتبصر insight والحكمة Foresight.

---

[132] عبد الرحمن، وليد; مرجع سبق ذكره، ص 72.
[133] علي; آلاء، ابراهيم; أفاق، وآخرون، مرجع سبق ذكره.

3-3-2-2: القوانين والتشريعات:

غالباً ما تؤثر على التفاعلات التي تجري بين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة بما يمثّل الرادع من الانسياق نحو التلاعب والفساد.

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى تؤثر في فاعلية الحوكمة منها على سبيل المثال منظمة الشفافية العالمية من خلال الدور الذي تؤدّيه في ممارسة ضغوطاً من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وأيضاً تضغط منظمة التجارة العالمية من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطاً من أجل ممارسة الحوكمة فيها[134].

وهناك أيضاً المعيار الدولي المعتمد **ISO 37001** (نظام إدارة مكافحة الرشوة)، والذي تم تصميمه لمساعدة الشركات في القطاعين العام والخاص والمنظمات غير الربحية على بناء نظام قوي لمنع واكتشاف ومعالجة الرشوة والفساد[135].

تجلى في الدراسة أنه تُعد الحوكمة الداخلية الإطار الذي يوجه عمل الشركة ويحدد آليات الرقابة والإشراف فيها، ويُعد مجلس الإدارة الركيزة الأساسية لهذا الإطار باعتباره المسؤول عن وضع السياسات العامة، واعتماد نظم الرقابة الداخلية، ومتابعة فاعليتها، وتحقيق أهداف الشركة. ومن ثم فإن أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي تُعد من أهم الأدوات التنفيذية التي يعتمد عليها مجلس الإدارة في ممارسة دوره الحوكمي.

وفي شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، تكتسب هذه العلاقة أهمية أكبر بسبب خصوصية مجالس الإدارة وطبيعة الملكية العامة وتعدد الجهات الرقابية، مما يجعل فاعلية مجلس الإدارة في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلالية التدقيق الداخلي عاملاً أساسياً في تعزيز الحوكمة وتحسين جودة القوائم المالية ورفع مستوى الشفافية والمساءلة.

---

[134] فراج، ثناء; العاطي، سيد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[135] المنظمة الدولية للمعايير (ISO).

ومن جهة أخرى، تمثل الحوكمة الخارجية الإطار التنظيمي والرقابي الذي يحيط بالشركة، ويتكون من القوانين والتشريعات والأنظمة الناظمة لعمل شركات القطاع العام، إضافة إلى الأجهزة الرقابية العليا التي تمارس الرقابة على أعمالها وتقييم مدى التزامها بالقوانين ومبادئ الشفافية والمساءلة . في حين تتولى الحوكمة الداخلية ترجمة هذه المتطلبات إلى سياسات وإجراءات وآليات رقابية داخل الشركة. كما توفر أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي المعلومات والتقارير التي تمكّن الأجهزة الرقابية العليا من تقييم أداء الشركة ومدى التزامها بالتشريعات النافذة.

ويتوافق أيضاَ رأي الباحث مع آراء أخرى مفادها أنّه بسبب تنّوع آليات الحوكمة وتعدّد مصادرها، فإنَّ تنفيذها يتطّلب وضع إطار شامل لها يأخذ بعين الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة. إذ أنَّ كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، وأنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة.

المبحث الرابع: الحوكمة في القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

مقدمة:

يُعدّ الاقتصاد المحركَ الأساسي لتطّور الدول وتقدّمها واستقرارها. وإن التعّثر والفساد المالي والإداري تعد من الأسباب الرئيسة لانهيار الدول ونظامها المؤسساتي[136].

حوكمة الشركات قابلةً للتطبيق على طائفة واسعة من الشركات، فهي لا تقتصر على الشركات الكبرى المتعددة الجنسيات المطروحة أسهمها في كبريات أسواق الأسهم، فالكثير من آليات حوكمة الشركات يمكن أنَّ تفيد مختلف أنواع الشركات بما فيها المشروعات الصغيرة والمتوسطة، والشركات العائلية غير المدرجة في أسواق الأسهم الساعية إلى بناء الاستدامة والحفاظ على قدرتها التنافسية، لأنَّ تلك الآليات تعدّ وسائل لإدخال الشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة في بنية اتخاذ القرار في الشركة[137].

وبناءً على ذلك، تُعدّ ترسيخ حوكمة الشركات في المنشآت العامة أحد أبرز التحديات التي تواجه الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية، إذ تسهم شركات القطاع العام بحصة أكبر في الناتج القومي الإجمالي والعمالة والدخل واستخدام رأس المال مقارنةً بمنشآت القطاع الخاص. وبناءً على ذلك، فإن إرساء حوكمة رشيدة وفعّالة داخل شركات القطاع العام يُعدّ شرطاً أساسياً لتحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز النمو ودعم مسارات الإصلاح.

3-4-1 مفهوم الحوكمة في القطاع العام

يُعرّف موقع منظمة الأمم المتحدة لغرب آسيا ESCWA القطاع العام، بأنه: "ذلك الجزء من الاقتصاد القومي الذي تملكه الدولة وتديره، بشكل مباشر أو عن طريق سلطات عامة أخرى تُنشئها الدولة لتؤدّي هذه المهام بالنيابة

---

[136] بن خليفة، أحمد، **جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مجلة الاقتصاد والمالية، الجزائر، مجلد 4، عدد1، 2018، http://search.mandumah.com/Record/880436.

[137] شكولينكوف، ألكسندر، **من شركات مستدامة إلى اقتصاديات مستدامة حوكمة الشركات كأداة تنموية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، www.cipe-arabia.org.

عنها. ويشمل هذا القطاع الخدمات العامة (قطاع الإدارة الحكومية) والأعمال الصناعية والزراعية والتجارية والمالية والإسكانية. وهو كيان قانوني قائم على نظم سياسية، ويملك سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية سارية على الغير.

"يختلف هذا التعريف عن المعنى المتداول في سورية، حيث يُقصد بالقطاع العام القطاع الحكومي الإنتاجي السلعي والخدمي، الذي يشمل جميع المؤسسات والشركات التي تملكها الدولة أو البلديات، وتنتج سلعاً مادية أو تقدّم خدمات، ولا يشمل قطاع الإدارة الحكومية الذي يضمّ مؤسسات إدارات الدولة على المستوى المركزي ومستوى المحافظات والمناطق[138].

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الحوكمة على أنَّها ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية اللازمة لإدارة شؤون البلد. كما تعرف الحوكمة في القطاع العام بأنها العملية التي تقوم من خلالها المؤسسات العامة على تنظيم الشؤون العامة أو إدارة الموارد العامة.

وعليه، تُعرّف الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي تُوجه وتُدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفاعلية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر[139].

وأيضاً تعرف الحوكمة بأنها الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على **الشفافية والمشاركة والمساءلة وسيادة القانون ومكافحة الفساد** وتسعى لتحقيق **العدالة** وعدم التمييز بين المواطنين **والاستجابة** لاحتياجاتهم وتتحرى **الكفاءة** للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من **الفعالية** والجودة يرضي المواطنين[140].

---

[138] سعيفان، سمير، **مستقبل القطاع العام الاقتصادي في سورية**، مركز حرمون للدراسات المعاصرة، 2025، ص 5.

[139] **دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام**، وزارة تطوير القطاع العام، مديرية دعم الإبداع والتميز الحكومي، المملكة الأردنية الهاشمية، الإصدار الثاني، 2017. ص4.

[140] خضري، ياسمين، وآخرون، **دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في القطاعات الخدمية**، تطبيقاً على قطاعات الرعاية الصحية الأولية والتعليم الأساسي ومياه الشرب والصرف الصحي، مركز العقد الاجتماعي، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، مصر، 2014. ص 7.

وباختصار، فإنَّ الحوكمة هي حزمة من الإطار المؤسسي والسياسات والعمليات الرئيسية والمساندة الخاصة بالدائرة الحكومية والتي تقوم بتنفيذها بهدف الخروج بنتائج ومخرجات ذات أثرٍ على المجتمع من أجل تعزيز الصالح العام.

3-4-2 أهمية الحوكمة في القطاع العام وأهدافها

تنعكس أهمية حوكمة القطاع العام، من أهمية القطاع ذاته، إذ يُعدّ أهم قطاع في الدولة، وأي خللٍ في هذا القطاع يؤثر في المجتمع كاملاً[141]، كما تنطلق أهمية الحوكمة في الدوائر والمؤسسات الحكومية (حوكمة القطاع العام) من العديد من الاعتبارات والأسباب التي تختلف من دولة لأخرى، ويتمثل أهم هذه الأسباب في غياب المساءلة وانعدام الشفافية وتفشي الفساد وتدني الكفاءة والفعالية وعدم الاستجابة للاحتياجات المختلفة للمواطنين وعدم الالتزام بالقانون وغير ذلك من المظاهر التي تعكس غياب مبادئ الحوكمة التي تحرم المواطن من حقوقه وتنتهك حقه في الحصول على الخدمات العامة بجودة عالية وتكلفة مناسبة وبشكل عادل ويؤدي إلى انخفاض مؤشرات التنمية البشرية المرتبطة بالفقر والأمّية والتدهور... الخ، وهو ما يضعف في النهاية درجة الثقة بين أطراف المجتمع وخاصة بين المواطنين والحكومة[142].

يعاني القطاع العام من عدد من المشكلات الأخرى ومنها: ضعف في آليات التنفيذ، والنقص في الكفاءات البشرية المؤهلة لتطوير الخطط الاستراتيجية القابلة للتنفيذ[143].

حيث يؤدي تطبيق الحوكمة إلى تحقيق الفرصة لمراجعة أداء مؤسسات القطاع العام من أجل الوصول إلى الأهداف الآتية[144]:

---

[141] أبو الهطيل، هديل، **"الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري**، المجلة العلمية للنشر العلمي، الإصدار السابع، العدد اثنان وسبعون، المملكة العربية السعودية، 2024، ص 2.

[142] خضري، ياسمين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 4.

[143] تقرير حالة البلاد، **تطوير القطاع العام، المجلس الاقتصادي والاجتماعي**، الأردن، 2018، ص12.

[144] **دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، وزارة تطوير القطاع العام**، مديرية دعم الإبداع والتميز الحكومي، المملكة الأردنية الهاشمية، الإصدار الثاني، 2017. ص5

1. تعزيز ثقة المواطنين وأصحاب العلاقة والقطاع الخاص بمؤسسات الدولة، وبما يسهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة.
2. زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدّمها القطاع العام.
3. تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة.
4. تحقيق مبدأ النزاهة والعدالة والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة.
5. تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين والموظفين وغيرهم من أصحاب العلاقة.
6. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
7. تحقيق مستوى من الكفاءة والفاعلية والمشاركة لدى الأفراد والمؤسسات لخلق بيئة اجتماعية داعمة ومحفزة على التطور والإبداع.
8. رفع مستوى القدرات التنافسية للدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم باستمرار، وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية.
9. المساعدة في تحسين القدرة على التكيف مع متغيرات البيئة الخارجية.
10. إنشاء أنظمة فعّالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية [145].

3-4-3 مبادئ الحوكمة في القطاع العام

تتميز الدول الناجحة بما فيها من هيئات ومؤسسات حكومية وأهلية وخاصة، بتبنيها للحوكمة ومبادئها لما لها من أثر إيجابي ليس فقط على المواطنين وإنما أيضاً على متخذي القرار في كافة القطاعات، لذلك تعتبر الحوكمة أمراً ضرورياً لبناء وتعزيز ثقة المواطنين بالدولة وشركاتها من خلال رفع كفاءة الأداء، ووضع الأنظمة الكفيلة بالحد من تضارب المصالح، وإعداد أنظمة للرقابة على أدائها، وتصميم هيكلي يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات،

[145] **دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام**، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، 2014.

وتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل في الدوائر الحكومية. وتركز الحوكمة من المنظور الحكومي على المحورين التاليين[146].

1. الكفاءة والفعالية في إدارة موارد الدولة:

تضمن حوكمة القطاع العام المحافظة على المال العام والاستخدام الفعال للموارد المتاحة لتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وتحسين جودة تقديم هذه الخدمات وتطويرها وفق أفضل الممارسات في هذا المجال وتوزيع مكاسب التنمية بعدالة. كما تحدّد دور الإدارة العليا في متابعة الإدارة التنفيذية للتأكد من تحقيق أهداف الدائرة الحكومية بكفاءة وفعالية، وسلامة تقارير الأداء والتقارير المحاسبية المالية والإدارية، وإتاحتها للمواطنين في الوقت المناسب.

2. ضمان حقوق الأطراف ذات العلاقة:

تتطّلع الأطراف ذات العلاقة للتعامل مع الدوائر الحكومية ضمن معايير وقوانين تتميز بالنزاهة والشفافية والوضوح والعدالة، وبما يضمن تعزيز الثقة فيما بينها، مما يجعل من المحافظة على الحقوق وحمايتها هدفاً استراتيجياً لجميع الأطراف.

وبما أنَّ الحوكمة في القطاع العام تتعامل مع ممارسات وسلوك فردي ومؤسسي، كان لابد من إيجاد الضوابط الكفيلة لتوجيه هذا السلوك بشكل إيجابي، واعتبار أنَّ الموظف العام مؤتمنٌ على موارد الوطن، فإن سلوكه الوظيفي تجاه العمل لابد أنَّ تحكمه مجموعة من الضوابط الدينية والأخلاقية والقانونية التي تعزّز شعوره بالانتماء والفخر للخدمة العامة.

تتطّلب الحوكمة في القطاع العام أنَّ تعمل الدوائر الحكومية على تحقيق المصلحة العامة[147]، وهذا يتضمن:

1. الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية وسيادة القانون.
2. الانفتاح وإشراك الأطراف ذات العلاقة.

---

[146] **دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام**، مرجع سبق ذكره.

[147] International Federation of Accountants (IFAC), the charted institute of public finance and accountancy (CIPFA), **International Framework Good Governance in the Public Sector,** UK, 2013.

بالإضافة إلى العمل على تحقيق المصلحة العامة، فإنَّ تطبيق مبادئ الحوكمة يتطلب:

1. تحديد النتائج المرجوة لتحقيق التنمية المستدامة.
2. وضع الإجراءات اللازمة لتحقيق النتائج التي تمَّ تحديدها.
3. بناء القدرات المؤسسية والقيادية وقدرات موظفي الدوائر الحكومية.
4. إدارة المخاطر والأداء من خلال رقابةٍ داخلية فاعلة وإدارة مُحكمة للمالية العامة.
5. تطبيق الممارسات الجيدة في مجال التقارير وصولاً إلى تطبيق فعال للمساءلة:

أنَّ إعداد تقارير المتابعة الدورية بالتوقيت المناسب تمكّن متخذي القرار داخل الشركة من تصويب الانحرافات في الإنجاز الناتجة عن تغير الظروف المحيطة أو اتخاذ الإجراءات المناسبة في حال التقصير في الأداء، وتقوم الشركة الحكومية بإعداد ونشر تقارير تقييم الأداء دورياً، سنوياً على الأقل، بالنظر لمجموعة من المؤشرات التي تقيس أداءها على كافة المستويات، بحيث تكون هذه المؤشرات قابلة للقياس ومرتبطة بإطار زمني ومنطقية. ويجب أنَّ تحتوي هذه التقارير على العناصر الرئيسية الآتية:

- السياسات العامة المتبعة.
- مدى تحقيق الشركة لأهدافها الاستراتيجية.
- المخاطر الرئيسية المتوقّعة.
- مدى التزام الشركة بالموارد المخصصة.
- خطط التحسين.

6. التدقيق الخارجي:

يُعدّ التدقيق الخارجي لأعمال الشركة الحكومية من متطلبات المساءلة في القطاع العام الذي تقوم به هيئة خارجية مستقلة حول عدالة وموثوقية التقارير المالية للدائرة. كما يساعد تقرير التدقيق الخارجي الإدارة العليا في الاضطلاع بمسؤولياتها من خلال تقديم التوصيات المناسبة حول مخرجات التدقيق. ثمّ أنَّ نشر تقرير التدقيق الخارجي واتاحته للأطراف ذات العلاقة في الوقت يساعد في تمكينهم من مساءلة الشركة الحكومية.

تعتمد شركات القطاع العام في سوريا في تدقيقها الخارجي على أجهزة الرقابة الحكومية (رقابة المصرف المركزي، رقابة الهيئات مثل: الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، الجهاز المركزي للرقابة المالية).

عّرف المصرف المركزي بأنه: مؤسسة عامة مستقلة تعمل تحت رقابة الدولة وبضمانتها وفق التوجيهات الصادرة إليه من مجلس الوزراء، حيث يقوم بإصدار الأوراق النقدية، وإدارة الصندوق النقدي، ومكتب القطع الأجنبي، ويعمل على تنسيق فعاليات مؤسسات النقد والتسليف وتنفيذ السياسات المالية والنقدية والمصرفية للدولة السورية، ويمارس الرقابة على القطاع المصرفي[148].

عرّفت الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بأنها: هيئة رقابية مستقلة مرتبطة برئيس مجلس الوزراء هدفها تحقيق رقابة فعّالة على إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل تطوير وتسهيل العمل الإداري، حماية المال العام، تحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاءة والأداء، تسهيل توفير الخدمات للمواطنين.

أما عن دورها في تطوير العمل الإداري فيتم ذلك عن طريق التحقق من حسن تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ومن كفايتها وعدم مخالفة التعليمات والأنظمة والأحكام، تقويم أداء العمل والعاملين في مختلف قطاعات العمل وفق أسس ومعايير موضوعية، وكشف أوجه القصور والخلل والانحراف في مختلف جوانب العمل ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول لمعالجتها.

أما عن دورها في حماية المال العام فتتم الرقابة عن طريق التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والأنظمة وسلامة تحقيق الإيرادات والإنفاق وصحة إجراءاته، والتأكد من حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمحافظة على الأموال العامة وماهو في حكمها من الضياع أو الفساد أو التلف أو العبث، والتحقيق تمهيداً لتحديد المسؤول عن الخطأ والانحراف والتصرفات غير المشروعة وفق أحكام القوانين والأنظمة.

[148] العكام; محمد خير، **كتاب الرقابة المالية**، الجامعة الافتراضية السورية، 2018، ص116.

أما عن تحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاءة والأداء فتتم عن طريق تتبع تنفيذ الخطط المعتمدة، وكشف الانحرافات عنها وتحليل العوامل والأسباب التي أدّت إليها، معالجتها بالتوصيات والمقترحات، والتحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة في تنفيذ الخطط.

أما في مجال تسهيل توفير الخدمات للمواطنين فتتم عن طريق التحقق من التزام الجهات المعنية بتوفير الخدمات العامة وبالكفاية المطلوبة، وفي معالجة الصعوبات والعثرات التي تواجه أداء الخدمات بالتوصيات والمقترحات للحد من آثارها، والكشف عن الخلل والقصور في أداء الخدمات العامة تمهيداً لتحديد المسؤول عنها[149].

عرّف الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003: هيئة رقابية مستقلة مرتبطة برئيس مجلس الوزراء تهدف إلى تحقيق رقابة فعّالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتفتيش حساباتها ومراقبة إدارة أموالها، حيث يسمى رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير من حيث الحقوق والصلاحيات، ويتألف الجهاز المركزي من إدارة مركزية وفروع في المحافظات[150].

يمارس الجهاز اختصاصاته في مجال الرقابة المالية والمحاسبية وفق ما يأتي:

1. مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتأكد من أنَّ التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية ووفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
2. الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي والتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها، وكذلك الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات

---

[149] قرار رقم 250 لعام 1190، **النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش**، الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والمعدل رقم 1130 لعام 2016.

[150] المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003، **قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية**.

الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعادة للعمل ومافي حكمها والتأكد من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة.

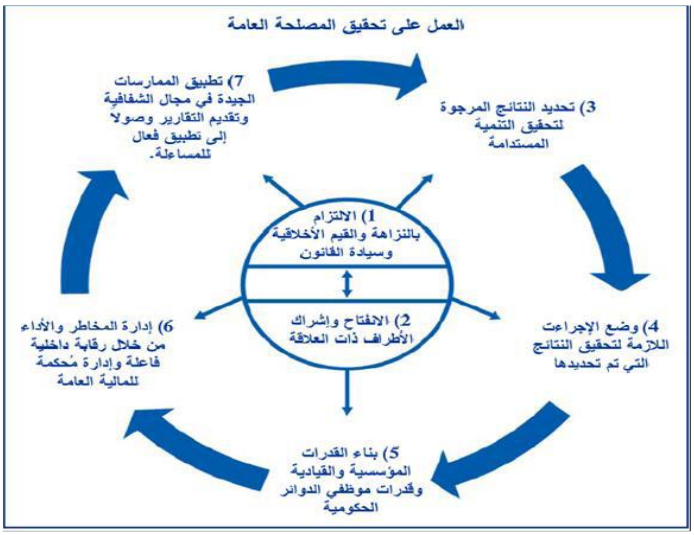
3. مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة.
4. مراجعة جميع حسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية.
5. مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة.
6. مراقبة المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها.
7. فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية.
8. مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي.
9. تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدّمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.
10. رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أنَّ استخدام الموارد المالية قد تمَّ بأعلى درجة من الكفاية.
11. مراجعة السجلات المقرر إمساكُها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف منها.

وينص قانون[151] الجهاز المركزي للرقابة المالية "على الشركة الحكومية العمل على تسهيل أعمال التدقيق الخارجي بتوفير كافة المستندات والبيانات والمعلومات المطلوبة. على أنَّ يراعى عند إعداد تقارير الرقابة الخارجية أنَّ تحتوي على العناصر التالية:

- توثيق القرارات الإجرائية والإدارية والمالية المتخذة.
- مدى الالتزام بالتشريعات القانونية ذات العلاقة والتأكد من تطبيقها.
- التأكد من تنفيذ وتوثيق الإجراءات التصحيحية الناتجة عن أعمال التدقيق السابقة.

[151] قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية لعام 2003.

- التأكد من توثيق أعمال الرقابة الداخلية والتقيد بتطبيق توصياتها.



الشكل رقم (2) نموذج الحوكمة في القطاع العام الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجمع المالية العامة والمحاسبية– المملكة المتحدة

ومن خلال ما تمَّ ذكره سابقاً وبناءً على تعريف الحوكمة في القطاع العام السابق ذكره بأنها الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على **الشفافية والمشاركة والمساءلة وسيادة القانون ومكافحة الفساد** وتسعى لتحقيق **العدالة** وعدم التمييز بين المواطنين **والاستجابة** لاحتياجاتهم وتتحرى **الكفاءة** للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من **الفعالية** والجودة يرضي المواطنين.

نستنتج أنه يوجد تسعة مبادئ للحوكمة الجيدة تبين آلية عمل الدوائر والمؤسسات الحكومية، مثل كيفية تنظيم أمورها، عمليات صنع القرار الخاصة بها، واستراتيجياتها، كيفية تقديم خدماتها وتحقيق النتائج المرجوة منها، وهي[152]:

[152] Khaled Z. Amin, **Proposed Governance Assessment Framework**, SCC Governance Consultant, 2010.

أولاً. سيادة القانون (Rule of law)

وجود سند تشريعي واضح وسليم لكافة التشريعات التي تمارس الدائرة الحكومية بموجبها سلطتها ومهامها وواجباتها، وبحيث تُعدّ تلك التشريعات المرجعية الأساسية المنظمة لعملها بشكل واضح وشامل، وخضوع جميع المواطنين والمؤسسات في الدولة للقانون.

القوانين هي المتطلبات الأساسية لأي نظام، وخاصة في نظام الحكم الديمقراطي، ويؤدّي التنفيذ الفعال للقوانين الدور الأكبر في عمل الحوكمة[153].

وفيما يتعلق بشركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، فقد توافرت منظومة قانونية وتنظيمية تحكم عمل هذه الشركات، شملت القوانين والأنظمة المالية والإدارية وتعليمات الرقابة، إلا أن التطبيق العملي لهذا المبدأ واجه تحديات متعددة، تمثلت في تفاوت الالتزام بالتشريعات، وتأثير المركزية الإدارية، وضعف استقلالية بعض أجهزة الرقابة الداخلية، الأمر الذي انعكس على كفاءة الإدارة وفعالية الرقابة في بعض شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

ثانياً :الشفافية (Transparency)

الهدف الرئيسي بالحوكمة الرشيدة تحقيق الشفافية في القطاع العام الذي يحتاج إلى مشاركة الناس في عملية صنع القرار، والشفافية هي المطلب الأساسي لعملية صنع القرار. وتنفيذها يتم بطريقة تتبع القوانين والأنظمة. وبالتالي ستكون المعلومات متاحة تلقائياً ويمكن الوصول إليها مباشرة لأولئك الذين سيتأثرون بهذه القرارات[154].

---

[153] Hussain, Muzaffar; Ahmed, Shakeel, **E-Governance, A Comprehensive Tool for Good Governance,** International Journal of Innovative Science and Research Technology, vol 6, issue 1, 2021.

[154] Hussain, Muzaffar; Ahmed, Shakeel, Op. Cit.

ثالثاً: المشاركة (Participation)

منح كافة أصحاب العلاقة داخلياً وخارجياً حق القيام بدور فاعل في عملية صنع القرار في الدائرة الحكومية، من خلال المشاركة في كافة مراحل إعداد وتطوير وتقييم السياسات التنظيمية والتشريعات والاستراتيجيات والإجراءات وتقديم الخدمات.

رابعاً :المساءلة (Accountability)

خضوع الدائرة الحكومية وقادتها وموظفيها العاملين فيها للمساءلة عن أفعالهم وقراراتهم، ووضع الإجراءات التي تكفل القيام بعمليات المساءلة والمحاسبة واتخاذ الإجراءات اللازمة عن الأفعال المخالفة للتشريعات الناظمة ومدونات السلوك الوظيفي.

وفي شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، تمارس مجالس الإدارة صلاحياتها ضمن الحدود التي ترسمها القوانين والأنظمة النافذة، إلا أن مساءلتها ترتبط بطبيعة ملكية الدولة لهذه الشركات وبالإشراف الذي تمارسه الجهات الوصائية. كما أن ارتباط أعضائه بقرارات التعيين الحكومية يحدّان من استقلالية المساءلة.

خامساً: رقابة الفساد (Control of Corruption)

اتخاذ الخطوات والإجراءات اللازمة للوقاية من مظاهر الفساد المختلفة كالرشوة واستغلال السلطة والنفوذ وردع تلك المظاهر.

وفي شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي في سوريا، فعلى المستوى الداخلي، اضطلعت مديريات أو دوائر التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية بمهام التحقق من سلامة الإجراءات المالية والإدارية، والكشف عن المخالفات، والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة. أما على المستوى الخارجي، فقد خضعت هذه الشركات لرقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية، الذي يختص بفحص أعمال الجهات العامة والتدقيق في

تصرفاتها المالية والإدارية، إضافة إلى الرقابة التي تمارسها الجهات الوصائية والوزارات المختصة، مع إمكانية إحالة المخالفات ذات الطابع الجزائي إلى الجهات القضائية المختصة.

ورغم تعدد الجهات الرقابية، فإن فعالية الرقابة على الفساد واجهت عدداً من التحديات، من أبرزها تداخل الاختصاصات بين الجهات الرقابية، والطابع المركزي للإدارة، وضعف استقلالية بعض وحدات الرقابة الداخلية، فضلاً عن تركيز جانب من الرقابة على اكتشاف المخالفات بعد وقوعها أكثر من التركيز على الوقاية منها وإدارة مخاطرها. كما أن محدودية تطبيق مبادئ الحوكمة الحديثة، مثل استقلال لجان التدقيق، وإدارة المخاطر، والمساءلة المبنية على الأداء، أثرت في كفاءة المنظومة الرقابية.

سادساً: العدالة (Equity)

قيام الدائرة الحكومية بتنظيم وتقديم خدماتها العامة لكافة الفئات المستهدفة من أصحاب العلاقة (ومنهم المواطنين، الموظفين، الموردين) ضمن مختلف مستوياتهم واحتياجاتهم وأوضاعهم، بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعة وفقاً للعدالة الاجتماعية، وبحيث يتم منح الجميع فرصاً متساوية للحصول على الخدمات العامة وكذلك الوظائف العامة، والحكومية، والتعامل مع كافة الأفراد والموظفين والمؤسسات وغيرهم من الفئات بعدالة من خلال تجنّب أي شكل من أشكال التمييز أو التحيز أو المفاضلة، مع الاعتراف واحترام حقوق الآخرين.

سابعاً: الفعالية (Effectiveness)

قيام الجهة الحكومية بوضع الاستراتيجيات والإجراءات من أجل تحقيق أهدافها وغاياتها والعمل على إنجاز مهامها بشكل متكامل وشامل، وذلك بعد القيام بإجراء التحليلات المستندة إلى الأدلة، بهدف ضمان التنفيذ الفاعل والمتوازن لمهامها، ما يضمن تعزيز الصالح العام وتحقيق التنمية الشاملة.

ثامناً: الكفاءة (Efficiency)

قدرة الدائرة الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الحد الأدنى الممكن من الموارد من خلال القيام بإجراء الدراسات واختيار البدائل التنظيمية التي تحقق أعلى المنافع للدائرة الحكومية وأصحاب العلاقة على حدّ سواء.

تاسعاً: الاستجابة (Responsiveness)

قدرة الدائرة الحكومية على التفاعل مع احتياجات ومتطلبات ومشكلات المواطنين بمختلف فئاتهم ومجالاتهم والاستجابة لها.

3-4-4 المؤشرات العالمية للحوكمة (Worldwide Governance Indicators)

تعد المؤشرات العالمية للحوكمة (WGI) أكثر المؤشرات شمولية ودقة في قياس الحوكمة بحسب رأي الخبراء والمختصين هي هذا المجال، ووفقاً للبنك الدولي تتكون المؤشرات العالمية للحوكمة من ستة مؤشرات، وكل مؤشر يقيس موضوعاً من مواضيع الحوكمة المختلفة، وهذه المؤشرات هي كما يأتي[155]:

1. رقابة الفساد:

يقيس هذا المؤشر المدى الذي يمكن من خلاله للسلطة العامة أنَّ تحجم المكاسب الشخصية الكبيرة والصغيرة، وكذلك قدرتها على الحد من سيطرة أصحاب النفوذ على الدولة، وهذا يعني إلى أي مدى يمكن السيطرة على الفساد في بلد ما، ويساعد المؤشر أيضاً على معرفة مدى دور المواطنين في محاسبة المسؤولين الحكوميين عن أخطائهم، بالإضافة إلى مراقبة أداء الحكومة.

وهناك أيضاً المعيار الدولي المعتمد ISO 37001 (نظام إدارة مكافحة الرشوة)، والذي تم تصميمه لمساعدة الشركات في القطاعين العام والخاص والمنظمات غير الربحية على بناء نظام قوي لمنع واكتشاف

[155] **المؤشرات العالمية للحوكمة (WGI)**، وزارة الاقتصاد والتخطيط، إعداد وكالة البرامج الخاصة، الأردن، 2017.

ومعالجة الرشوة والفساد، وهو المعيار الدولي الأكثر ارتباطًا بمكافحة الفساد، إذ يضع متطلبات وإرشادات لمنع الرشوة واكتشافها والتعامل معها156.

2. المشاركة والمساءلة:

يقيس هذا المؤشر مدى قدرة المواطنين على المشاركة في عملية اتخاذ القرارات ورسم الاستراتيجيات. تشمل أبعاد المساءلة: المساءلة القانونية والصدق والمساءلة الإدارية ومساءلة البرنامج والمساءلة السياسية والمالية.

فيما يتعلق بالمساءلة المالية، تعد القوائم المالية الحكومية عنصراً هاماً في تحقيق مساءلة الإدارة المالية. فإن الشركات في القطاع العام مسؤولة عن نشر القوائم المالية لأصحاب المصلحة. المساءلة هي أساس القوائم المالية في الحكومة بناءً على حق المجتمع في معرفتها[157].

3. الاستقرار السياسي:

يقيس هذا المؤشر احتمالية زعزعة استقرار الحكومة عند حدوث أي شيء مفاجئ وطارئ.

4. فعالية الحكومة:

يقيس هذا المؤشر فعالية الحكومة، ويعني ذلك مدى جودة الخدمات العامة، وجودة الخدمات المدنية، ودرجة استقلالية عمل الحكومة، وجودة الأنظمة وتطبيقها ومصداقية التزام الحكومة بهذه الأنظمة

5. جودة التشريعات:

يقيس هذا المؤشر مدى رغبة الحكومة في خلق بيئة استثمارية جاذبة للمستثمرين من الداخل والخارج، وكذلك يقيس المؤشر أيضاً قدرة التشريعات المنظمة للعلاقة بين الأطراف المساهمة في عملية الحوكمة:

---

156 المنظمة الدولية للمعايير (ISO).

157 Safkaur, et al: **The Effect of Quality Financial Reporting on Good Governance**, International Journal of Economics and Financial Issues, Volume 9, Issue 3, 2019.

الحكومة، والقطاع الخاص، والمنظمات غير الربحية، والمواطن، بالإضافة إلى مدى التزام الحكومة بتطبيق هذه الأنظمة، ويهتم المؤشر أيضاً بقياس جودة القوانين التي تنظم حياة الناس والطرائق التي يتفاعل بها الناس مع الحكومة لتشكيل عملية الحوكمة.

6. سيادة القانون:

يقيس هذا المؤشر مدى ثقة المتعاملين بتطبيق القوانين من قبل الحكومة بشكل متساو على الأفراد والمنظمات.

3-4-5 واقع القطاع العام الاقتصادي في سورية

يشكل القطاع العام في سوريا الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني منذ ستينيات القرن الماضي، متأثراً بالتحولات السياسية والاقتصادية التي مرت بها البلاد. اعتمدت الدولة طويلاً على نموذج الاقتصاد الموجه، حيث لعبت الحكومة الدور الرئيسي في الإنتاج والتوزيع، مع تدخل محدود للقطاع الخاص. ورغم بعض محاولات الإصلاح الاقتصادي منذ التسعينيات، إلا أن القطاع العام لا يزال يحتفظ بمكانة مركزية، سواء من حيث حجم العمالة أو السيطرة على الموارد الحيوية.

أولاً: الهيكل التنظيمي للقطاع العام:

يتكون القطاع العام السوري من عدة مستويات تنظيمية، أبرزها:

- **الوزارات المركزية:** مثل وزارة المالية، وزارة الاقتصاد والتجارة، وزارة الإدارة المحلية والبيئة، وزارة الصحة، وزارة التربية، وغيرها، والتي تضع السياسات العامة وتشرف على تنفيذها عبر المؤسسات التابعة.
- **المؤسسات العامة:** مؤسسات اقتصادية (مثل المؤسسة العامة للسكر، المؤسسة العامة للتبغ)، ومؤسسات خدمية (مثل المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي، المؤسسة العامة للكهرباء).
- **الشركات المملوكة للدولة:** تعمل في مجالات متعددة، كالصناعات النسيجية، الغذائية، النفطية، والمواصلات.

- **الإدارات المحلية** :تشمل المحافظات، المدن، البلدات، والتي تمتلك صلاحيات محدودة في إدارة الشؤون المحلية لكنها تخضع لإشراف مركزي من الوزارات.

ثانياً: المؤسسات الرئيسية:

من أبرز المؤسسات التي تمثل أعمدة القطاع العام:

- **المصرف المركزي السوري:** الجهة المسؤولة عن السياسة النقدية وتنظيم القطاع المصرفي.

فيما يتعلق بالمصارف العامة، يسهم المصرف المركزي السوري في تحسين جودة أداء مجالس الإدارة من خلال إصدار التعليمات والقرارات المتعلقة بالحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، والامتثال، إضافة إلى ممارسة الرقابة والإشراف على مدى التزام مجالس الإدارة بهذه المتطلبات، واتخاذ الإجراءات الرقابية المناسبة عند وجود مخالفات أو أوجه قصور في الأداء.

أما بالنسبة لبقية شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، فإن جودة أداء مجالس إداراتها تتأثر بالتشريعات التي تنظم عملها، والجهات الوصائية التي تشرف عليها، وأجهزة الرقابة المختصة، وفي مقدمتها الجهاز المركزي للرقابة المالية، إلى جانب وحدات التدقيق والرقابة الداخلية داخل الشركات. وعليه، فإن دور المصرف المركزي السوري في تحسين جودة أداء مجالس الإدارة يقتصر على القطاع المصرفي، ولا يمثل أداة رقابية أو تنظيمية بالنسبة إلى سائر شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

- **المؤسسة العامة للتجارة الخارجية:** تشرف على التعاقدات والصفقات الدولية.
- **المؤسسة العامة للنفط:** تدير أنشطة التنقيب والإنتاج النفطي والغازي.
- **الجهاز المركزي للرقابة المالية:** مسؤول عن تدقيق ومراقبة الإنفاق الحكومي.

فيما يتعلق بفعالية الجهاز فقد واجه عدداً من التحديات التي حدّت من قدرته على تحقيق أهدافه بالشكل الأمثل، ومن أبرزها اتساع نطاق الجهات الخاضعة لرقابته مقارنة بالإمكانات البشرية والفنية المتاحة،

والتركيز في كثير من الأحيان على الرقابة اللاحقة بعد وقوع المخالفة أكثر من الرقابة الوقائية، إضافة إلى محدودية تطبيق منهج الرقابة المبنية على المخاطر، وتأخر تنفيذ بعض التوصيات الرقابية.

وعليه، يمكن القول إن الجهاز المركزي للرقابة المالية أدى دوراً مهماً في حماية المال العام وتعزيز الالتزام بالتشريعات، إلا أن تطوير فعاليته يتطلب دعم استقلاليته، وتحديث أساليب عمله، وتعزيز استخدام التقنيات الحديثة، وتطبيق منهجيات الرقابة القائمة على المخاطر، بما ينسجم مع مبادئ الحوكمة الرشيدة والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

- **هيئة التخطيط والتعاون الدولي:** تضع السياسات التنموية وتتابع تنفيذ المشاريع مع الجهات المانحة.
- **الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.**

ثالثاً: القوانين الحاكمة:

يحكم القطاع العام الاقتصادي السوري إطار قانوني واسع، من أهم مكوناته:

- **خطط إعادة الهيكلة والحوكمة (2024–2025)** إعلانات حكومية حديثة بإصلاح مؤسسات القطاع العام، تطبيق حوكمة رشيدة، خصخصة جزئية، أثرها: حتى الآن مجرد إعلان، التنفيذ يتطلب تحولات سياسية عميقة.
- **القانون رقم (22) لعام 2024** القاضي بإحداث "الشركة العامة للصناعات الغذائية" لتحل محل كل من المؤسسة العامة للصناعات الغذائية المحدثة عام 1975 والمؤسسة العامة للسكر، والشركات التابعة لهما.
- **المرسوم رقم (98) لعام 2024** القاضي بإحداث "الشركة العامة للطرق والمشاريع المائية" لتحل محل كل من "الشركة العامة للطرق والجسور" والشركة العامة للمشاريع المائية"، في كل ما لهما من حقوق وما عليهما من التزامات.

- **القانون رقم (11) لعام 2024** المتضمن إحداث "الشركة العامة للصناعات النسيجية" لتحل محل كل من المؤسسة العامة للصناعات النسيجية والمؤسسة العامة لحلج وتسويق الأقطان.
- **المرسوم التشريعي رقم (3) لعام 2024** القاضي بإحداث الشركة العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ومواد البناء–عمران لتحل محل المؤسسة العامة للإسمنت ومواد البناء والشركات التابعة لها.
- **القانون رقم (3) لعام 2024** الخاص بإحداث وحوكمة وإدارة الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة.

يهدف القانون إلى الإسهام في تنمية القطاع العام الاقتصادي، من خلال تنظيم إحداث الشركات المساهمة العمومية والشركات المساهمة العمومية القابضة والشركات المشتركة، التي تدخل فيها الدولة ممثلة بالخزينة العامة أو المؤسسات والشركات العامة في ملكية أو إدارة تلك الشركات، مع الأخذ في الحسبان معايير الحوكمة، وذلك ضماناً لتحقيق الكفاءة الإدارية والاقتصادية.

لا يُغفل القانون تنظيم إدارة أموال الدولة الخاصة لدى الشركات المساهمة العمومية والشركات المشتركة عن طريق ممثلي الدولة في الهيئات العامة للشركات، ويكون مجلس الإدارة في الشركة مسؤولاً أمام الهيئة العامة مع إعطائه سلطات واسعة في عمله وإخضاعه لقواعد حوكمة الشركات.

وينظم هذا القانون:

- إحداث الشركات المساهمة العمومية .
- إحداث الشركات المساهمة العمومية القابضة .
- إحداث الشركات المشتركة .
- قواعد الحوكمة وإدارة هذه الشركات .
- تشكيل واختصاصات الهيئة العامة ومجلس الإدارة .
- حقوق وواجبات ممثلي الدولة .
- الرقابة والإفصاح والمسؤولية .

- الأحكام الختامية والانتقالية .

يتميز القانون بعدد من الجوانب الإيجابية، أهمها:

- اعتماد مفهوم الحوكمة بصورة صريحة في تنظيم الشركات العامة.
- منح مجلس الإدارة دوراً استراتيجياً بدلاً من الاقتصار على الإدارة التنفيذية.
- تنظيم العلاقة بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- تعزيز الرقابة على الأداء وربطها بالأهداف المؤسسية.
- توفير إطار قانوني أكثر مرونة لإدارة الشركات العامة مقارنة بالتشريعات السابقة.

على الرغم من التطور الذي جاء به القانون، فإن فعالية مجلس الإدارة ستظل مرتبطة بمدى التطبيق العملي لأحكامه، ومن أبرز التحديات:

- ضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة.
- اعتماد معايير موضوعية في اختيار الأعضاء.
- تطوير آليات تقييم أداء المجلس وأعضائه.
- تعزيز دور لجان المجلس، ولا سيما لجنة التدقيق ولجنة المخاطر، إذا نص النظام الأساسي للشركة أو التعليمات التنفيذية على تشكيلها.
- توفير برامج تدريب مستمرة لأعضاء المجلس في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر.

- **القانون رقم 18 لعام 2021** ينظم العلاقة بين القطاعين العام والخاص، بما في ذلك الشراكات والمشاريع المشتركة، ويوفر إطاراً قانونياً للاستثمار المحلي والأجنبي. هذه القوانين تضع أسساً للحكم الرشيد في إدارة المشاريع، لكنها تتطلب تكاملاً مع إصلاحات الحوكمة داخل القطاع العام لضمان الفعالية.
- **قرار رقم 250 لعام 1190، النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش،** الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والمعدل رقم 1130 لعام 2016، ينظم عمل الهيئة المعنية بمراقبة الأداء

الإداري ومكافحة الفساد في المؤسسات العامة. هذا القانون يضع الأسس القانونية للمساءلة الإدارية، لكنه غالباً ما يُطبق بشكل انتقائي، ما يقلل من تأثيره في تحسين الحوكمة.

- **القانون رقم 5 لعام 2016:** يهدف هذا النوع من القوانين إلى تنظيم التعاون بين القطاعين العام والخاص في تنفيذ المشاريع التنموية والاقتصادية
- **قانون الإدارة المحلية (القانون رقم 107 لعام 2011)** رغم أن هذا القانون يركّز أكثر على السلطات المحلية، إلا أنه يمنح بعض الصلاحيات الاقتصادية للإدارات المحلية في إدارة الموارد والمشاريع الاقتصادية. يفتح هذا القانون الباب أمام تعزيز المساءلة المحلية وتحسين المشاركة المجتمعية، لكنه ما زال يواجه صعوبات في التطبيق.
- **قانون مكافحة الفساد (مرسوم 55 لعام 2011)** أسس هيئة مركزية لمكافحة الفساد المالي والإداري، أثره: ظل دون فاعلية بسبب غياب الاستقلال القضائي والسياسي.
- **قانون الشركات رقم 29 لعام 2011 وتعديلاته** ينظم تأسيس الشركات بمختلف أشكالها القانونية في سوريا.
- **قانون الشركات العامة (القانون رقم 2 لعام 2005)** يضع الإطار القانوني لإدارة وتشغيل الشركات العامة ذات الطابع الاقتصادي، مع التركيز على تنظيم الهيكل الإداري، المهام، المسؤوليات، والإدارة المالية.
- **قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية المرسوم التشريعي رقم 64 لعام، 2003** يحدد صلاحيات الجهاز المركزي للرقابة المالية في تدقيق ومراجعة الحسابات المالية للمؤسسات والشركات العامة. يُعتبر هذا الجهاز أداة مهمة للمساءلة، لكنه يعاني من تحديات تتعلق بالاستقلالية والفعالية الفعلية في تنفيذ التوصيات.
- **القانون الأساسي للعاملين في الدولة (القانون رقم 50 لعام 2004)** ينظم شؤون العاملين في القطاع العام، بما في ذلك التوظيف، الترقية، الأجور، المساءلة التأديبية، والفصل. هذا القانون يحدد حقوق

وواجبات الموظفين لكنه لا يتناول بشكل مباشر معايير الحوكمة مثل تقييم الأداء الإداري أو الشفافية المالية.

- **قانون العقود رقم 51 لعام 2004 وملاحقه** ينظّم الشفافية في العقود الحكومية (مناقصات، مزايدات، تعاقدات)، أثره: محاولة لضبط الفساد الإداري، لكن التطبيق العملي بقي ضعيفاً.
- **قوانين الموازنة العامة** تصدر سنوياً لتنظيم الموارد والإنفاق الحكومي، وهي أداة مهمة للشفافية المالية إذا تم نشرها وتحليلها بشكل علني.

تشكل البيئة القانونية والإطار التشريعي الركيزة الأساسية لضمان حوكمة فعالة في القطاع العام الاقتصادي السوري. ورغم أن سوريا تمتلك منظومة قوانين تنظّم عمل المؤسسات والشركات العامة، إلا أن تطبيق مبادئ الحوكمة الحديثة (كالشفافية، والمساءلة، والكفاءة) غالباً ما يصطدم بإشكالات عملية مثل ضعف التنفيذ، التداخل في الصلاحيات، والرقابة غير الفعالة.

رابعاً: التحديات والآفاق:

تواجه عملية إصلاح القطاع العام تحديات كبيرة، منها الحاجة إلى دراسات معمقة لتحديد أفضل السبل لإعادة الهيكلة دون إهدار الموارد.

في الختام، يُعد إصلاح القطاع العام الاقتصادي في سوريا خطوة ضرورية نحو تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إلا أن نجاح هذه العملية يتطلب توازناً دقيقاً بين تقليص حجم القطاع العام وتحسين كفاءته، مع الحفاظ على العدالة الاجتماعية وضمان حقوق العاملين.

حتى عام 2026، يواجه القطاع العام الاقتصادي في سوريا تحديات كبيرة، نتيجة تراكمات الحرب، العقوبات الدولية، والفساد الإداري، مما أدى إلى تراجع كبير في الأداء الاقتصادي، تسعى الحكومة الجديدة إلى تنفيذ إصلاحات اقتصادية، بما في ذلك خصخصة بعض مؤسسات القطاع العام، وتشجيع الاستثمار الخاص، بهدف إعادة بناء الاقتصاد وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين.

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: طريقة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

مقدمة

يتناول هذا المبحث وصفاً تفصيلياً للإجراءات التي اتّبعت كأهداف للدراسة، من خلال وصفٍ لمنهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة، وعينتها، ووصف لأداة القياس والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها وكيفية تطبيقها على أفراد عينة الدراسة، فضلاً عن الإشارة إلى الوسائل الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات إحصائياً.

4-1-1 منهجية الدراسة

لتحقيق الهدف من الدراسة، **(دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي – دراسة ميدانية")** تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يطبق لدراسة ظاهرة موجودة في الواقع، للتحقق من صحة العوامل المستخرجة والمحدّدة بحسب نتائج الدراسة، باستخدام نهج المسح الذي يشمل عينة من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي واستخدم برنامج SPSS لتحليل إجابات الاستبيان بهدف اختبار فرضيات وتساؤلات الدراسة.

وقد استخدم مصدرين أساسين للمعلومات:

أولاً-المصادر الثانوية:

حيث تمَّ معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية التي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والأبحاث والدارسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

ثانياً-المصادر الأولية:

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة اعتمد الباحث على توزيع استبيان خصيصاً لهذا الغرض، وتم صياغة فقرات الاستبيان بما يتلاءم مع تساؤلات الدراسة، وتم الاستفادة من المراجع والدراسة السابقة التي لها صلة بالموضوع في بناء الاستبيان.

4-1-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي القائمة في عملها في الجمهورية العربية السورية، وقد قام الباحث بتوزيع (52) استبانة حيث كانت مجموع الاستبانة الواردة (49)، استبعد منها سبع استبانات غير صالحة للتحليل نظراً لعدم اكتمال معلوماتها، وبذلك يكون مجموع الاستبانات التي تم اعتمادها والصالحة للتحليل (42) استبانة تمثل حجم العينة النهائي القابل للتحليل. ومن ثم تمَّ تحليل البيانات التي تَّضمنتها استمارة الاستبيان باستخدام برنامج SPSS، وذلك بغية اختبار الفرضيات بهدف الوصول إلى استنتاجات تدعم موضوع الدراسة.

يوضح الجدول رقم (1) قائمة بالعينة المعتمدة من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

الوزارة	القطاع	الشركة
وزارة الأشغال العامة والإسكان	قطاع المقاولات الإنشائية والأشغال العامة	الشركة العامة للطرق والمشاريع المائية
وزارة الكهرباء	قطاع الكهرباء	الشركة العامة لتوليد الكهرباء
		الشركة العامة لنقل الطاقة الكهربائية
		الشركة العامة لتوزيع الكهرباء
وزارة الاتصالات والتقانة	قطاع الاتصالات	الشركة السورية للاتصالات
وزارة الصناعة	الصناعات الكيميائية	الشركة العامة للدباغة – دمشق
		الشركة العربية الطبية تاميكو
	الصناعات النسيجية	الشركة العامة للصناعات النسيجية

	الصناعات الهندسية	الشركة العامة لصناعة الكابلات بدمشق
		شركة الإنشاءات المعدنية والصناعات الميكانيكية
	قطاع البناء	الشركة العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ومواد البناء–عمران
	الصناعات الغذائية	الشركة العامة للصناعات الغذائية

يوضح الجدول رقم (2) الآتي توزيع عينة الدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستردة:

اسم القطاع	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة
قطاع المقاولات الإنشائية والأشغال العامة	7	5
قطاع الكهرباء	8	6
قطاع الاتصالات	7	6
القطاع الصناعي	30	25
المجموع	**52**	**42**

4-1-3 أداة الدراسة

تمَّ الاستفادة من المراجع والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع في بناء الاستبيان حول " **دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية)**، وتم تحديد المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان والفقرات التي تقع ضمن كل محور.

كما تمَّ تقسيم الاستبيان كالآتي:

الجزء الأول: خُصّصَ للتعرف على البيانات الشخصية لأفراد العينة (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة)

الجزء الثاني :خُصّصَ الجدول رقم (3) للحصول على معلومات متعلقة بمتغيرات الدراسة، وقد جُزأَ إلى المحاور الآتية:

المحاور	عدد العبارات
تقوم مجالس الإدارة بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية	18
تسهم مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية	9
أهمية خصائص مجالس الإدارة	5

4-1-4 المعالجة الإحصائية للبيانات:

استخدم الباحث برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لمعالجة البيانات حيث تم تفريغ البيانات (استجابات العينة) حسب كل سؤال من الأسئلة وتم إعطاء العديد من الإجابات درجات استجابة بمقياس ليكرت الخماسي وتم القيام بحساب تجميع المقياس في كل محور من محاور الدراسة، وثم الحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارات المحاور وإجراء التحليل عليها حيث تضمن التحليل ما يأتي:

- ✓ الوسط الحسابي (Mean): بهدف التعرف على تقييمات المستجيبين لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
- ✓ الانحراف المعياري (Standard deviation): لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.
- ✓ النسب المئوية والتوزيعات التكرارية (الدراسة الوصفية) والوزن النسبي.
- ✓ الصدق والثبات عن طريق اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات الاستبانة.
- ✓ اختبار (ONE SAMPLE T- TEST) لاختبار فرضيات الدراسة.

وتم تحدّيد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي 5/4=0.80، وبعد ذلك تمَّ اضافة هذه

القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية المقياس وهي واحد صحيح (وذلك لتحدّيد الحدّ الأعلى لهذه الخلية)، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول الآتي:

يوضح جدول رقم (4) طول الخلايا

طول الخلية	الوزن النسبي المقابل له	مدى الاعتماد والتقييم
من 1-1.80	من 20 % -36 %	متدنية جداً
من 1.81 – 2.60	أكبر من 37 %-52 %	متدنية
من 2.61 -3.40	أكبر من 53 % -68 %	متوسطة
من 3.41 – 4.20	أكبر من 69 % -84 %	عالية
من 4.21 -5	أكبر من 85 -100 %	عالية جداً

4-1-4-1 ثبات وصدق الدراسة/ صدق الاستبيان:

يُقصد بصدق الاستبانة وثباتها أنَّ تكون قادرة على قياس ما وُضعت لأجله، بما يحقق أهداف الدراسة ويُجيب على أسئلتها وفرضياتها، وأن النتائج التي سيتم التوصل إليها ستكون نفسها فيما إذا أُعيد تطبيق هذه الدراسة على العينة نفسها، ويتم التحقق منها عن طريق التحقق مما يلي:

صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبانة أنَّ تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، تم التأكد من صدق الاستبانة كما يأتي:

- **صدق المحكمين:** عرض الباحث الاستبانة على المشرف العلمي لأخذ ملاحظاته، وقد أجريت التعديلات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة من المشرف العلمي والمحكمين لتصبح بشكلها الحالي.
- **الثبات / معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient**

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 – 1 وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (5).

جدول (5) يوضح نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام ألفا كرونباخ

مجال الدراسة	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
المحور الأول	18	0.893
المحور الثاني	9	0.861
المحور الثالث	5	0.837
الكلي	32	0.912

من النتائج الموضحة في جدول (5) أنَّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تُظهر ثباتاً مرتفعاً لأداة الدراسة حيث بلغت قيمة المعامل للاستبانة ككل 0.912، وهي قيمة مرتفعة تدل على اتساق داخلي عالٍ بين فقرات الاستبانة، مما يؤكد صلاحيتها للتطبيق الميداني.

4-1-4-2 ثبات وصدق الدراسة/ الاتساق الداخلي"Internal Validity":

يقصد بصدق الاتساق الداخلي اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، حيث تم حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وتراوحت هذه المعاملات بين 0.627 و0.886 وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، مما يؤكد صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-2-1 تحليل خصائص عينة الدراسة

البيانات الديموغرافية للعينة:

يوضح الجدول رقم (6) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

البيان		التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	إجازة جامعية	12	28.6
	دبلوم دراسات عليا	11	26.2
	دكتوراه	9	21.4
	ماجستير	10	23.8
	المجموع	42	100
الخبرة (سنة)	أقل من **5** سنوات	7	16.7
	من **5** إلى **10** سنوات	13	31.0
	من **10** إلى **15** سنة	14	33.3
	أكثر من **15** سنة	8	19.0
	المجموع	42	100
التخصص العلمي	محاسبة	16	38.1
	إدارة أعمال	13	31.0
	اقتصاد	9	21.4
	مصارف وتأمين	4	9.5
	المجموع	42	100

يتضح من الجدول السابق رقم (6) ما يأتي:

- ✓ **من حيث المؤهل العلمي:** نلاحظ أن غالبية أفراد العينة من حملة الشهادات العليا (دبلوم دراسات عليا، ماجستير، دكتوراه) بنسبة إجمالية تبلغ 71.4%، مما يشير إلى المستوى العلمي المرتفع لأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.
- ✓ **ومن حيث التخصص:** يتضح أن النسبة الأكبر من أفراد العينة متخصصون في مجال المحاسبة بنسبة 38.1%، يليهم المتخصصون في إدارة الأعمال بنسبة 31.0%، وهذا يعكس الطبيعة المالية والإدارية لمهام مجالس الإدارة في هذه الشركات.
- ✓ **ومن حيث سنوات الخبرة:** تشير النتائج إلى أن 83.3% من أفراد العينة يمتلكون خبرة تزيد عن 5 سنوات، بينما 52.3% منهم تزيد خبرتهم عن 10 سنوات، مما يدل على توفر عنصر الخبرة لدى أعضاء مجالس الإدارة في الشركات محل الدراسة.

4-2-2 نتائج الإحصاء الوصفي (تحليل فقرات ومحاور الدراسة واختبار الفرضيات):

1. تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية.

لمعرفة مستوى تقييم اعتماد وتطبيق وظائف مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، فقد تمَّ قياس هذا المحور من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية باستخدام كل عبارة، كما يأتي:

جدول (7) الدلالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
Q1	4.21	0.813	2	موافق بشدة
Q2	3.86	0.952	7	موافق
Q3	4.14	0.783	3	موافق
Q4	4.31	0.715	1	موافق بشدة
Q5	3.93	0.947	5	موافق
Q6	2.95	1.168	18	حيادي
Q7	3.98	0.869	4	موافق
Q8	3.05	1.125	17	حيادي
Q9	3.76	0.932	9	موافق
Q10	3.93	0.894	6	موافق
Q11	3.83	0.853	8	موافق
Q12	3.74	0.989	10	موافق
Q13	3.71	1.075	11	موافق
Q14	3.57	1.107	12	موافق
Q15	3.31	1.158	15	حيادي
Q16	3.33	1.141	14	حيادي
Q17	3.38	1.168	13	حيادي
Q18	3.10	1.206	16	حيادي
المتوسط العام	**3.67**	**0.612**	-	**موافق**

يُظهر الجدول أن المتوســـط العام لإجابات أفراد العينة على المحور الأول بلغ 3.67 بانحراف معياري 0.612، مما يشـير إلى موافقة أفراد العينة على قيام مجالس الإدارة بدورها الحوكمي في شـركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بكفاءة وفاعلية بشكل عام.

وجاءت العبارة" Q4 يدرس مجلس الإدارة التقارير الدورية التي تقدم عن ســـير العمل فيها وعن مركزها المالي واتخاذ ما يلزم بهذا الشـــأن" في المرتبة الأولى بمتوســـط حســـابي 4.31، بينما جاءت العبارة" Q6 لا يوجد أي جهات خارجية تتدخل في أعمال مجلس الإدارة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.95.

2. أنَّ وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي..

لبيان مدى مساهمة مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، فقد تمَّ قياس هذا المحور من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية باستخدام كل عبارة، كما يأتي:

جدول (8) الدلالات الإحصائية لمستوى تقييم عبارات (وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
Q19	4.19	0.804	1	موافق
Q20	4.05	0.882	3	موافق
Q21	4.12	0.832	2	موافق
Q22	4.02	0.924	4	موافق
Q23	3.98	0.975	5	موافق
Q24	3.86	1.117	7	موافق
Q25	3.95	0.936	6	موافق
Q26	3.45	1.173	9	موافق
Q27	3.69	1.024	8	موافق
المتوسط العام	**3.92**	**0.685**	-	**موافق**

يُظهر الجدول أن المتوســـط العام لإجابات أفراد العينة على المحور الثاني بلغ 3.92 بانحراف معياري 0.685، مما يشير إلى موافقة أفراد العينة على أن وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

وجاءت العبارة" Q19 يقوم مجلس الإدارة بمتابعة إنجاز القوائم المالية بدقة وفي الوقت المحدّد" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.19، بينما جاءت العبارة" Q26 يتعاقد مجلس الإدارة مع الخبراء والمكاتب الاستشارية عند الحاجة لذلك" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.45.

3. تختلف درجة كفاءة وفاعلية خصائص مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

لبيان ترتيب أهمية خصائص مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، فقد تمَّ قياس هذا المحور من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية، كما يأتي:

جدول (9) الدلالات الإحصائية لمستوى ترتيب أهمية خصائص مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الأهمية
Q28	4.52	0.707	1	مهم جداً
Q29	3.86	1.002	5	مهم
Q30	4.45	0.739	2	مهم جداً
Q31	4.05	0.936	4	مهم
Q32	4.29	0.835	3	مهم جداً
المتوسط العام	**4.23**	**0.655**	-	**مهم جداً**

يُظهر الجدول أن المتوسط العام لإجابات أفراد العينة على المحور الثالث بلغ 4.23 بانحراف معياري 0.655، مما يشير إلى أن أفراد العينة يرون أهمية كبيرة لخصائص مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية.

وجاءت خاصية "خبرة أعضاء مجلس الإدارة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.52، يليها "استقلالية أعضاء مجلس الإدارة" بمتوسط حسابي 4.45، بينما جاءت خاصية "عدد أعضاء مجلس الإدارة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.86.

4-2-3 نتائج اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى: تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدورها الحوكمي بكفاءة وفاعلية

تمَّ إجراء اختبار ONE SAMPLE T TEST لمقارنة الفروق في التقييم حسب تقييم أفراد العينة والدرجة المعيارية 3 كما يأتي:

جدول (10) الدلالات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الأول	3.67	0.612	7.124	41	0.000

يبيّن الجدول أنَّ قيمة T بلغت 7.124 وهي دالة إحصائياً عند مستوى 0.01، كما أن المتوسط الحسابي (3.67) أعلى من المتوسط الفرضي (3)، مما يعني قبول الفرضية الأولى **(يوجد دلالة إحصائية للفرض الأول: تقوم مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بوظائفه بكفاءة وفاعلية)**

اختبار الفرضية الثانية: أنَّ وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

تمَّ إجراء اختبار ONE SAMPLE T TETS لمقارنة الفروق في التقييم حسب تقييم أفراد العينة والدرجة المعيارية 3 كما يأتي:

جدول (11) الدلالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الثاني	3.92	0.685	8.743	41	0.000

يبيّن الجدول أنَّ قيمة T بلغت 8.743 وهي دالة إحصائياً عند مستوى 0.01، كما أن المتوسط الحسابي (3.92) أعلى من المتوسط الفرضي (3)، مما يعني قبول الفرضية الثانية **(يوجد دلالة إحصائية للفرض الثاني: أنَّ وجود مجلس إدارة كفء وفعال يسهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.**

اختبار الفرضية الثالثة: تختلف درجة كفاءة وفاعلية خصائص مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.

تمَّ استخدام اختبار تحليل التباين للقياسات المتكررة لاختبار الفروق بين متوسطات درجات أهمية خصائص مجالس الإدارة:

جدول (12) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمةF	مستوى الدلالة
بين الخصائص	15.824	4	3.956	13.627	0.000
الخطأ	47.682	164	0.291		

يبيّن الجدول أنَّ وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات أهمية خصائص مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية، حيث بلغت قيمة F (13.627) وهي دالة إحصائياً عند مستوى 0.01، مما يعني قبول الفرضية الثالثة **(يوجد دلالة إحصائية للفرض الثالث: تختلف درجة كفاءة وفاعلية خصائص مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي.**

4-2-4 تحليل الانحدار لقياس تأثير مجالس الإدارة على جودة القوائم المالية

تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لقياس تأثير كفاءة وفاعلية مجالس الإدارة (المتغير الأول) على تعزيز جودة القوائم المالية (المتغير الثاني):

جدول (13) تحليل الانحدار لقياس تأثير مجالس الإدارة على جودة القوائم المالية

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري للتقدير
1	0.783	0.613	0.604	0.431

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	11.872	1	11.872	63.974	0.000
البواقي	7.418	40	0.185		
المجموع	19.290	41			

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيمة T	مستوى الدلالة
	B	الخطأ المعياري	Beta		
الثابت	0.876	0.389		2.252	0.030
المحور الأول	0.832	0.104	0.783	7.998	0.000

تُظهر نتائج تحليل الانحدار وجود تأثير إيجابي ودال إحصـــائياً لكفاءة وفاعلية مجالس الإدارة على تعزيز جودة القوائم المالية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.783 ومعامل التحديد 0.613، مما يعني أن 61.3% من التغيرات في جودة القوائم المالية يمكن تفسيرها من خلال كفاءة وفاعلية مجالس الإدارة.

4-2-5 تحليل الارتباط بين محاور الدراسة

جدول (14) تحليل الارتباط بين محاور الدراسة

المتغير	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	1	0.783**	0.654**
المحور الثاني	0.783**	1	0.712**
المحور الثالث	0.654**	0.712**	1

**دال عند مستوى 0.01

يُظهر الجدول وجود علاقات ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصـــائياً بين محاور الدراســـة الثلاثة، حيث بلغ معامل الارتباط بين المحور الأول والثاني 0.783، وبين المحور الأول والثالث 0.654، وبين المحور الثاني والثالث 0.712.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

4-3-1 نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي تؤدي جانباً مهماً من المهام المنوطة بها وفق التشريعات النافذة، ولاسيما في تنظيم الجوانب المالية والإدارية، ودراسة التقارير الدورية، واعتماد الخطط الاستثمارية والإنتاجية والتجارية، ومتابعة تنفيذها، إلا أن قيامها بهذه المهام لا يعني بالضرورة ممارسة دور حوكمي فعال قادر على تعزيز جودة القوائم المالية، إذ كشفت النتائج عن وجود مجموعة من المعوقات الهيكلية والتنظيمية التي تحد من فاعلية مجالس الإدارة في أداء هذا الدور.

- ✓ أسباب من داخل القطاع العام الاقتصادي:

1. غياب اللجان المتخصصة المنبثقة عن مجلس الإدارة، ولاسيما لجان المراجعة وإدارة المخاطر، يحد من قدرة المجلس على متابعة جودة القوائم المالية، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، ومراقبة المخاطر المالية والتشغيلية.
2. مجالس الإدارة لا تزال تواجه عدداً من المعوقات التنظيمية والمؤسسية التي تحد من قدرتها على ممارسة دورها بصورة مستقلة وفعالة، ويتمثل أبرزها في محدودية الصلاحيات الفعلية للمجالس نتيجة ارتباطها بالجهات الوصائية، وتعدد مستويات اتخاذ القرار، الأمر الذي ينعكس على سرعة اتخاذ القرارات المالية والإدارية وجودتها.
3. وجود نقص في الكوادر المالية والمحاسبية المؤهلة في عدد من شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى التأخر في إعداد الحسابات والقوائم المالية، ويؤثر في جودة القوائم المالية والإفصاح المالي.

- ✓ أسباب من خارج بيئة القطاع العام الاقتصادي:

4. هناك جهات خارجية تتدخل في أعمال مجلس الإدارة.

5. الظروف الراهنة والحرب التي أثّرت على المناخ العام في القطاع العام الاقتصادي.

2. يسهم وجود مجلس إدارة كفء وفعال في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بدرجة عالية.

3. تختلف درجة أهمية خصائص مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية.

4. احتل دور خبرة أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الأولى في الأهمية من وجهة نظر عينة الدراسة، واحتل دور استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الثانية في الأهمية، واحتل الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الثالثة في الأهمية، واحتل دور عدد اجتماعات مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الرابعة في الأهمية، احتل دور عدد أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية المرتبة الأخيرة في الأهمية.

4-3-2 توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج الدراسة قُدمت التوصيات الآتية:

1. توصيات موجهة إلى الجهات الوصائية (الوزارات المشرفة على شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي)

- ضرورة تعزيز استقلالية مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، وإعطائه السلطة اللازمة لممارسة أحكامه الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونه.

آليات عملية لتعزيز استقلالية مجالس الإدارة:

1. اعتماد معايير كفاءة وخبرة واضحة وملزمة قانوناً لتعيين الأعضاء
2. إنشاء لجنة ترشيحات مستقلة نسبياً
3. تحديد مدة عضوية ثابتة وغير قابلة للإلغاء التعسفي
4. تغير تشكيل مجالس الإدارة –مجالس الإدارة لا يجب أن يكون المدير العام عضواً فيها، أو أن يكون عضواً ويحضر الاجتماعات ولكن لا يُصوت ولا يتخذ قرارات.

2. توصيات موجهة إلى وزارة المالية

- إجراء مراجعة دورية للنظام المحاسبي الأساسي المطبق في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي، ودراسة مدى توافقه مع التطورات الحديثة في معايير التقارير المالية الدولية، وإدخال التعديلات اللازمة بما يحسن جودة القياس والإفصاح المحاسبي مع مراعاة خصوصية القطاع العام.
- إعداد برامج تدريب وتأهيل مستمرة للعاملين في الإدارات المالية والمحاسبية، بهدف رفع كفاءتهم في تطبيق النظام المحاسبي الأساسي، وتحسين جودة إعداد القوائم المالية، وتعزيز الالتزام بالسياسات المحاسبية المعتمدة.
- دعم التحول التدريجي نحو تحديث الأنظمة المحاسبية ونظم المعلومات المالية، بما يسهم في تقليص زمن إعداد القوائم المالية، وتحسين دقتها وموثوقيتها.

3. توصيات موجهة إلى شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي

- تشكيل لجان متخصصة منبثقة عن مجالس الإدارة، ولاسيما لجان المراجعة ولجان إدارة المخاطر، وتحديد اختصاصاتها بصورة واضحة.
- إحداث وحدات أو مديريات للتدقيق الداخلي، على أن ترتبط وظيفياً بمجلس الإدارة أو بلجنة المراجعة لضمان استقلالها، وترتبط إدارياً بالإدارة التنفيذية في المسائل التنظيمية اليومية، مع توفير الموارد والصلاحيات اللازمة لها للوصول إلى البيانات ورفع التقارير ومتابعة تنفيذ التوصيات.

4. توصيات موجهة إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية

- توصي الدراسة الجهاز المركزي للرقابة المالية بتعزيز التنسيق مع مجالس الإدارة والإدارات المالية في الشركات العامة، من خلال عقد اجتماعات دورية لمناقشة نتائج التقارير الرقابية، ومتابعة تنفيذ الملاحظات، والاستفادة منها في تحسين جودة القوائم المالية والحد من تكرار المخالفات.

5. توصيات بحثية

- إجراء دراسات مستقبلية تتناول أثر تطوير النظام المحاسبي الأساسي وتطبيق متطلبات الحوكمة والرقابة الحديثة على جودة القوائم المالية، مع دراسة إمكانية الاستفادة من التجارب الدولية بما يتناسب مع البيئة التشريعية والإدارية السورية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ. الكتب العربية:

1. آل شبيب، دريد كامل، الأسواق المالية والنقدية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2019.
2. العكام; محمد خير، **الرقابة المالية**، الجامعة الافتراضية السورية، 2018.
3. الليثي، فؤاد محمد، "**نظرية المحاسبة**"، القاهرة، دار النهضة العربية، 2013.
4. المغربي، محمد الفاتح، **حوكمة الشركات**، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر، 2020.
5. الناغي، محمد السيد، "**الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**"، المكتبة العصرية، المنصورة، 2007.
6. فراج، ثناء; العاطي، سيد، وآخرون، **كتاب حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، جامعة القاهرة، مصر، 2018.
7. فلوح، صافي; اسماعيل، اسماعيل; وآخرون، **تحليل القوائم المالية**، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2009.

ب. الرسائل العلمية:

1. أبو بركة، محمد عبد ربه، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على السيولة النقدية دراسة تطبيقية على الشركات الغير مالية المدرجة في بورصة فلسطين (2011-2015)**، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العلياء جامعة الأقصى، ٢٠١٧.
2. أيمن، حنان; على، محمد،" **دراسة أثر هيكل الملكية على جودة القوائم المالية وانعكاس ذلك على أداء الشركات**"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013.
3. الجميلي، ثائر جدوع شهاب، **آليات الحاكمية المؤسسية الداخلية وأثرها في الحد من الاحتيال المالي في المصارف التجارية العراقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت المفرق العراق، 2019.
4. الغندور، محمد مصطفى عطية، **إطار مقترح لتحقيق التكامل بين إدارة التكلفة وحوكمة الشركات بهدف قياس القيمة العادلة للمنشأة**"، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2019.
5. المهدي; ابراهيم، وآخرون، **حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الليبية**"، دراسة تحليلية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بالمنطقة الجنوبية، مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية، كلية الاقتصاد والمحاسبة مرزق، جامعة فزان، ليبيا، المجلد 20، العدد 1، 2021. https://doi.org/10.51984/jopas.v20i1.1296
6. بركة، حنان، محمودي، نجوى، "**قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

7. جاذية، محمد مجدي، "**العلاقة بين تطور معايير المحاسبة وجودة القوائم المالية في البنوك**"، دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2018.

8. حسين، علاء علي، "**قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية**، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع4، ج16، 2018.DOI: 10.21608/ATASU.2015.49979

9. خنفايس، نسرين، **نموذج بنائي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية –** عينة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، مدققين داخليين ومحاسبين العاملين في أم البواقي، جامعة العربي بن مهيدي– أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2018.

10. خيري، يسرى، "**أثر التحفظ المحاسبي على العلاقة بين الائتمان التجاري وربحية الشركات**، دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ع3، ج46، 2022.
DOI: 10.21608/alat.2022.260762

11. رقايقية فاطمة الزهراء، وبن خديجة، منصف، **آليات حوكمة الشركات ودورها. تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية**، دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مجلة العلوم الانسانية جامعة محمد خيضر بسكرة، 2020. DOI: 10.37136/1003-020-001-004

12. ريمة، تتبيرت، **دور المراجعة في ممارسة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2017.

13. سحلول، إلهام محمد أحمد علي، **تقييم تأثير الاختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة القوائم المالية**، د دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان. كلية التجارة وإدارة الأعمال. قسم المحاسبة، 2011.
DOI: 10.21608/ABJ.2019.126515

14. سعد، وهيب عبد الإله، "**تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات وأثرها على تدنية تكلفة الاقتراض في ضوء متطلبات معايير القوائم الدولية مع دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، 2018.

15. سكر، مرينا، مرزوق متى، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الاستثمار**، دراسة ميدانية على عينة من المصارف بولاية الخرطوم، 2018.DOI: 10.25130/tjaes.16.52.2.5

16. سلام، طارق مختار، "**أثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية**، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع1، ج19، 2015.DOI:10.21608/ATASU.2015.49976

17. سليم، ايمن عطوة عزازي، " **مدي تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارج على توقيت اصدار التقارير المالية**، دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م 23، ع 1، 2019 :10.21608/ATASU.2019.36359

18.سمير، أحمد زياد، **تأثير حوكمة الشركات في دعم الإفصاح عن معلومات الاستدامة وانعكاسها في الأداء المالي**، دراسة تجريبية في البيئة العراقية باستخدام تحليل مغلف البيانات DEA، جامعة تكريت، العراق، 2020.

19.سناده، محمد عبد الله عووضة، **دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة، 2017.

20.شنين، علي خير الله، "**جودة التقارير المالية في ضوء ممارسات التحفظ المحاسبي**، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 40، العدد 3، جامعة المنصورة، 2016.
DOI: 10.21608/alat.2016.218156

21.شهيد، رزان حسين، العيسى، ضحى محمد، **أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2018

22.طه سيد، احمد سيد; **دور الشبكات العصبية الاصطناعية في تحقيق جودة التقارير المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية**، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الاعمال، 2022.
DOI:10.21608/jcsr.2021.400172

23.طيبي، عبد اللطيف; وبن الشيخ، عبد الحميد، **تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية**، دراسة ميدانية، مجلة مجاميع المعرفة، الجزائر، المجلد 6، العدد1، 2020.

DOI: 10.37166/2058-006-001-018

24.عبد الرحمن، أحمد، **القياس والإفصاح عن مخاطر التركز الائتماني في البنوك في ضوء المعايير المحاسبية ومقررات لجنة بازل**، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2019.

25.عبد الفتاح، سعيد توفيق أحمد، "**علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة القوائم المالية**، دراسة اختبارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2013.

26.عبد المالك، زين، "**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، جامعة أ محمد بوقره، الجزائر، 2015.

27.عياد، أسامة; جنقر، رمضان، " **تحليل أثر مخاطر تطبيق نظم تخطيط الموارد على جودة القوائم المالية وانعكاساتها على قرارات المستثمرين**، دراسة ميدانية بالبيئة الليبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016.

28.فداوي، أمينة، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، جامعة الزاوية – مركز البحوث والدراسات العليا، مج16، ع 1، 2014.

29.قبلي، نبيل، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين**، دراسة حالة رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة حسيبة بو علي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر، 2017.

ت. الدوريات:

1. أبو الحمد، مصطفى صالح، **العلاقة بين خصائص الشركة ومستوى الإفصاح في التقارير المالية**، دراسة اختبارية، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 56، 2014.
2. أبو العلا، اسامة مجدي فؤاد محمد، **أثر هيكل الملكية وهيكل التمويل على إدارة الارباح**، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م 23، ع4، 2019.
3. أبو الهطيل، هديل، "**الجوانب القانونية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد الإداري**، المجلة العلمية للنشر العلمي، الإصدار السابع، العدد اثنان وسبعون، المملكة العربية السعودية، 2024.
4. آل بحير، عبد المجيد، وآخرون "**أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق المال السعودي**، الجمعية العلمية للدراسات والبحوث التطبيقية، مجلة العلوم التجارية والبيئية، جامعة الملك فهد، م4، ع3، المملكة العربية السعودية، 2025. DOI: 10.21608/jcese.2025.355274.1105
5. إكرام، أولال، زكرياء، شيخ "**دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة خنشلة، المجلد 11، العدد 1، الجزائر، 2024.
6. اوصيف، لخضر، " **دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكاله**"، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكره، الجزائر، ع24، 2018.
7. الجودي، منى، **دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات بسكرة**، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019.
8. العنزي، مكارم، العامودي، مي، **أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات السعودية**، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، كلية التجارة، قسم المحاسبة المجلد11، العدد 1، 2024. **DOI:** 10.21608/abj.2024.351438
9. العنود، الشهري، عبد المجيد، حميدة، **أثر القدرة الإدارية على جودة التقارير المالية في الشركات السعودية: دور حوكمة الشركات كمتغير معدل**، المجلة العلمية للبحوث التجارية، العدد 2، 2023.
DOI: 10.21608/sjsc.2023.184084.1225
10. بن خليفة، أحمد، **جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير مجلة الاقتصاد والمالية، الجزائر، مجلد 4، عدد1، 2018. **DOI:** 10.35394/1624-004-001-009
11. بودالية، بوراس، **حوكمة الشركات بين المفهوم ودور أصحاب المصالح**. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، المجلد11(1) , 2025. **DOI**: 10.35156/1516-011-001-004
12. جاب الله، أحمد عبد المجيد: " **دور خصائص مجلس الإدارة في تفسير أداء أسهم الشركات المدرجة بمؤشر EGX100**"، مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية، جامعة السويس، العدد الثالث، المجلد 4، 2024.
DOI: 10.21608/safq.2024.256384.1075

13. ربيع، مروة: "**أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكملة له على جودة التقارير المالية في مصر– دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية المجلد 58 العدد 6، جامعة الإسكندرية، مصر، 2021. **DOI:** 10.21608/acj.2021.204489

14. عبد الرحمن، وليد; **أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين التخطيط الضريبي وقيمة المنشأة– دراسة إمبريقية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية بجامعة بنها، مصر، 2017.

15. عبد الملك، أحمد رجب، "**دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية**، دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ع1، ج28، 2014.

16. علي; آلاء، ابراهيم; أفاق، وآخرون، **محددات حوكمة الشركات في ظل الأزمة المالية**، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، 2020.

17. عبود، كنجو. **حوكمة الشركات السورية بين النظرية والتطبيق**. جامعة الوادي الخاصة، سورية.

18. غربي، صباح، رومي اسماعيل، وآخرون، **نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات**، بحث منشور في https،//www.researchgate.net/publication/300573977، 6-4-2016.

19. صبحي، رحمة، 2024: "**أثر خصائص لجان التدقيق في جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 20، عدد خاص، 2024.

20. نصيرة، البركة، وآخرون "**أثر حوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الأردنية المدرجة في السوق المالي عمان**، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة جيلالي ليابس، م8، ع1، الجزائر، 2024.

21. كوكب، هبيتة، زكرياء، دمدوم، **مقاربة ممارسات التحفظ المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية أدلة من البيئة الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، مجلد 15، 2022.DOI:10.37488/2057-015-000-008

22. مجدي، مليجي، **محددات الإفصاح عن المخاطر وأثره على القرارات المالية**، دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في سوق رأس المال المصري"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع2، 2017.
DOI: 10.21608/abj.2017.127443

30. محمد، أمجد حسن عبد الرحمن، " **دراسة تحليلية للعلاقات بين تطبيق آليات الحوكمة في الشركات العائلية المصرية وجودة التقارير والمعلومات المالية وإمكانية طرح أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية**"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م23، ع3، 2019.DOI: 10.21608/atasu.2019.49543

31. مروة; يعقوب، جيلالي; بوشرف، **أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية**، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1، 2020.
DOI: 10.34276/1822-010-001-022

32. مطاوع، ابراهيم، **أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات**، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، م23، ع2، 2019 DOI: 10.21608/ATASU.2019.38335

23. منصور، منار، البراك، هشام بن محمد، يوسف حنان محمد إسماعيل، **أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين سلوك المدير التنفيذي وإدارة الأرباح**، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بسوق الأسهم السعودي، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 3، العدد 3، 2019 DOI:10.21608/aljalexu.2019.56635 .

ث. مراكز ومعاهد ووزارات

1. إبراهيم، أحمد; الأسدي، عبد المحسن، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية على القياس والإفصاح المحاسبي في العراق**"، دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الخاصة، مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين، بغداد، 2020.
2. **الحوكمة في الشركات العامة والمختلطة – استراتيجية مضادة للفساد**، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر العلمي الأول لديوان الرقابة المالية، إعداد قسم الدراسات الفنية والبحوث، العراق، 2012.
3. **استعراض فعالية مجالس الإدارات في منطقة الخليج**، معهد أعضاء مجالس الإدارات لدول مجلس التعاون الخليجي، 2011.
4. القنبري; محمد، فلاته; إكرام، **أساليب دعم مجلس الإدارة لإدارة المراجعة الداخلية**، منصة المراجعة الداخلية، السعودية، 2020
5. **المؤشرات العالمية للحوكمة (WGI)**، وزارة الاقتصاد والتخطيط، إعداد وكالة البرامج الخاصة، الأردن، 2017.
6. بوعميم، حمد، **الأدوار الجديدة لمجالس الإدارة، مجلة حوكمة الشركات والقيادة**، مركز دبي المالي العالمي، معهد حوكمة الشركات، 2018.https،//academy.difc.ae/C//
7. خضري، ياسمين، وآخرون، **دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في القطاعات الخدمية**، تطبيقاً على قطاعات الرعاية الصحية الأولية والتعليم الأساسي ومياه الشرب والصرف الصحي، مركز العقد الاجتماعي، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، مصر، 2014.
8. **دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام**، وزارة تطوير القطاع العام، مديرية دعم الإبداع والتميز الحكومي، المملكة الأردنية الهاشمية، الإصدار الثاني، 2017.
8. **دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام**، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، 2014.
9. سعيفان، سمير، **مستقبل القطاع العام الاقتصادي في سورية**، مركز حرمون للدراسات المعاصرة، 2025.
10. شكولينكوف، ألكسندر، **من شركات مستدامة إلى اقتصاديات مستدامة حوكمة الشركات كأداة تنموية**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، www.cipe-arabia.org.

ج. مراسيم وقوانين

1. المرسوم التشريعي رقم 64 لعام، 2003 **قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.**

2. المرسوم رقم 490، **القانون المالي الأساسي** الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006.
3. دليل الحوكمة السوري الصادر عن مصروف سورية المركزي، 2009.
4. قانون رقم 2 لعام 2005 بشأن المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت العامة الصادر من رئيس الجمهورية.
5. قرار رقم 123 الصادر عن مجلس النقد والتسليف بناء على أحكام قانون مصرف سورية المركزي لعام 2005.
6. قانون رقم 120 لعام 2005 الصادر عن مجلس النقد والتسليف بناءً على أحكام قانون مصروف سورية المركزي.
7. قرار رقم 250 لعام 1190، **النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش**، الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والمعدل رقم 1130 لعام 2016.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. ADAM & DANG & et al, **Do Board Size and Independence Affect Financial Reporting Quality of Government Statutory Entities in Nigeria**?, Journal of Economics, Finance and Management Studies, Volume 8, Issue 4, 2025. DOI:10.47191/jefms/v8-i4-08
2. Alali, F. and Foote, P., "**The value relevance of international financial reporting standards, Empirical evidence in an emerging market**". The International Journal of Accounting, Vol. 47 No. 1, 2012. DOI:10.1016/j.intacc.2011.12.005
3. Al-Baidhani, A. M. **The role of audit committee in corporate governance**, descriptive study" SSRN Electronic Journal, Vol (5). No. (11) Available at, 2014. DOI:10.2139/ssrn.2487167
4. Al faryan, Mamdouh; **The Relationship Between Corporate Governance Mechanisms and The Performance of Saudi Listed Firms**, Department of Economics and Finance, University of Portsmouth, Volume 14, Issue 2, 2017. DOI:10.22495/cocv14i2c2p7
5. AL-Matari, y. A, A.K.Al – Swidi, F. BT- Fadzil and E.M.AL- Matari. "**Board of Directors, Audit Committee Characteristics and Performance of Saudi Arabia Listed Companies** ", International Review of Management and Marketing Volume 2, Issue 4, 241-251, 2012.
6. Amel-Zadeh, A. and Zhang, Y., "**The economic consequences of financial restatements, Evidence from the market for corporate control**". The Accounting Review, Vol. 90 No. 1, 2015. DOI:10.2139/ssrn.2141143
7. Baatwah,S.R. and A. Al-Qadasi. "**Determinants of Outsourced Internal Audit Function a Further Analysis**", Eurasia Business and Economics Review, Volume 10, Issue 4, 2019. DOI:10.1007/s40821-019-00142-9
8. Babalola, F & Kokogho, E & et al: **Audit Committees and Financial Reporting Quality: A Conceptual Analysis of Governance Structures and Their Impact on Transparency**, International Journal of Management and Organizational Research, Volume 4, Issue 1, 2025. DOI:10.54660/IJMOR.2025.4.1.89-100

9. Ben-Hassoun, A., C.Aloui and H.Ben- Nasr., "**Demand for Audit Quality in Newly Privatized Firms in MENA Region"**, Role of Internal Corporate Governance Mechanisms Audit, Research in Research in International Business and Finance, 2017. DOI:10.1016/j.ribaf.2017.07.167
10. Corten, M, T. Steijvers and N.Lybaert., "**The Effect of Intra Family Agency Conflicts on Audit Demand in Private Family Firms**", The Moderating Role of The Board of Directors, Journal of Family Business Strategy 8, 2017. DOI:10.1016/j.jfbs.2017.01.003
11. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) & Canadian Public Accountability Board (CPAB)., "**Enhancing Audit Quality, The Role of The Audit Committee in External Auditor Oversight**, Discussion Paper, 2013.
12. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) & Canadian Public Accountability Board (CPAB)., op, cit, 2018, Drogalas, G., M.Nerantzidis, D.Mitskinis and I.Tampakoudis., "**The Relationship Between Audit Fees and Audit Committee Characteristics,** Evidence from The Athens Stock Exchange", 2021.
13. Cao, Y., Myers, L. and Omer, T., "**Does company reputation matter for financial reporting quality? Evidence from restatements**", Contemporary Accounting Research, Vol. 29 No. 3, 2012. DOI:10.2139/ssrn.1317343
14. Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ) and (ACCA), **Director's responsibilities for financial reporting, what you need to know,** 2017.
15. Dechow, p., Ge, W. and Schrand, C. "**Understanding earnings quality, A review of the proxies, their determinants and their consequences**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 50 No. 2, 2010. DOI:10.1016/j.jacceco.2010.09.001
16. Den Besten, P., Georgakopoulos, G., Vasileiou, K. and Ereiotis, N., "**The Impact of IFRS Adoption on Earnings Quality**, A Study Conducted on Foreign Issuers in the United States", International Business Research, Vol. 8, No. 11, 2015. DOI:10.5539/ibr.v8n11p139
17. Elshandidy, T., &Neri, L. **Corporate governance, risk disclosure practices, and market liquidity, comparative evidence from the UK and Italy**. Corporate Governance, An International Review, 2015. DOI:10.1111/corg.12095
18. Fooladi, M. and Z. Abdulshukor., "**Board of Directors, Audit Quality and Firm Performance**, Evidence from Malaysia", Working Paper, National Research & Innovation Conference for Graduate Students in Social http, //ssrn.com/abstract=2259523. Available, 2013.
19. Gana, M.R. and A.L.Krichen., "**Board Characteristics and External Audit Quality, Complementary or Substitute Mechanisms**? The Belgium Case", International Journal of Management Science and Business Research 2(3), 2013.
20. Habbash, M. and S. Alagla., "**Audit Committee Effectiveness and Audit Quality, Evidence from Saudi Arabia**", op, cit, 2015.
21. Hassan، R., Marimuthu, M., Johl, S., K., "**Diversity, Corporate Governance and implication on firm financial performance**", Global Business and management Research, An International Journal, 7(2), Malaysia, 2015.

22. Hassan، Y., "**Determinants of Audit Report Lag, Evidence from Palestine**", Journal of Accounting in Emerging Economies 6(1), 2016. DOI:10.1108/JAEE-05-2013-0024
23. Hussain, Muzaffar; Ahmed, Shakeel, **E-Governance, A Comprehensive Tool for Good Governance,** International Journal of Innovative Science and Research Technology, vol 6, issue 1, 2021. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4917502
24. International Federation of Accountants (IFAC), the charted institute of public finance and accountancy (CIPFA), **International Framework Good Governance in the Public Sector,** UK, 2013**.**
25. Khaled Z. Amin, **Proposed Governance Assessment Framework**, SCC Governance Consultant, 2010.
26. King, Mervyn, **Report on Corporate Governance for South Africa**, 2016.
27. Landsman, W., Maydew, E. and Thornock, J., "**The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 53 No. 1, 2012. DOI:10.1016/j.jacceco.2011.04.002
28. Larcker، David; Tayan, Brian; **corporate governance matters, a closer look at organizational choices and their consequences**, 2020.
29. Marra, A., Mazzola, P. and Principe, A., "**Board monitoring and earning management pre-and post-IFRS**", The International Journal Accounting, Vol. 46 No. 2, 2011. DOI:10.1016/j.intacc.2011.04.007
30. Masli, A.," **The Role of The Audit Committee as a Corporate Governance Mechanism, The Case of The Banking Sector in Libya**". PhD Dissertation, Nottingham Business School, Nottingham Trent University, 2018. DOI:10.13140/RG.2.2.12511.18089
31. Nasrudin, W., Mohamed.N and Shafie.N, "**Corporate Governance & Auditor Choice in Malaysia**", SHS Web of Conferences 36, 00007, 2017. DOI:10.1051/shsconf/20173600007
32. Nicken. P., Sadrich، A., & Zhou، N. **Overconfidence and Managers' Responsibility Hoarding,** Working Paper (No. 368), SFB/TR 15 Discussion Paper. www.academia.edu 16) OECD (2017), G20/OECD Principles of Corporate Governance, 2011.
33. Ntim, C. G., Soobaroyen, T., & Broad, M. J. **Governance structures, voluntary disclosures and public accountability: The case of UK higher education institutions**. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 30 (1), 2017. DOI:10.1108/AAAJ-10-2014-1842
34. OECD., "**G20/OECD Principals of Corporate Governance**, OECD Publishing, 2019.
35. Oladapo, O & Olasunkanmi, Y & et al: **Board of Directors Characteristics and Financial Reporting Quality of Selected Listed Manufacturing Firms in Nigeria**, Path of Science. Vol. 10. No 12, ISSN 2413-9009, 2024. DOI: 10.22178/pos.112-11

36. Okon, Essien, & Ukpong, Eno & et al: "**Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality of Listed Non-Financial Firms in Sub-Saharan Africa: The Moderating Role of Board Independence**", Journal of Business and African Economy E-ISSN 2545-5281 P-ISSN 2695-2238 Vol 10. No. 4 2024. DOI: 10.56201/jbae.v10.no4.2024
37. Raičević, Jelena; **Accounting Policies in The Function of Quality Assessment of Financial Statements**, Academy South Serbia, Department of Business Studies Blace, Serbia, Economic Themes, 59(3), 357-373, 2021. DOI:10.2478/ethemes-2021-0020
38. Rashedi, H. and Dargahi, T. **How Influence the Accounting Information Systems Quality of Internal Control on Financial Reporting Quality**. Journal of Modern Developments in Management and Accounting, 2 (5), 2019.
39. Safkaur, et al: **The Effect of Quality Financial Reporting on Good Governance**, International Journal of Economics and Financial Issues, Volume 9, Issue 3, 2019. DOI:10.32479/ijefi.8047
40. Uyar, A., Kilic, M., & Bayyurt, N., **Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure**. Evidence from Turkish listed companies. Intangible Capital, 9(4), 2013. DOI:10.3926/ic.439
41. Warad, H., and Al-Debi'e, M., "**The Impact of Accounting Conservatism and Voluntary Disclosure on the Cost of Capital of Industrial Companies in Jordan**", Accounting and Finance Research, Vol. 6 No. 1, 2017. DOI:10.5430/afr.v6n1p102
42. xUwalomwa Uwuigbe; et al, **corporate governance and quality of financial statements**, a study of listed Nigerian banks. Banks and Bank Systems,13(3), 2018. DOI:10.21511/bbs.13(3).2018.02
43. Yahaya, Ahmad**: Could financial reporting quality be enhanced by frequent board meetings**, Faculty of Management Sciences, Nigerian Defence Academy, Kaduna. J. Sus Fin. & Inv. Edu. 2024. DOI:10.20430/jsfie.v12.i2

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

الملحق رقم (1)

السيدة الفاضلة المحترمة / السيد الفاضل المحترم

تحية طيبة وبعد ...

إيماناً بأهمية البحث العلمي، وتأكيداً على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الاقتصادي والاجتماعي، عنوان الدراسة:

"دور مجالس الإدارة كآلية من آليات الحوكمة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي – دراسة ميدانية"

يقصد بمجلس الإدارة: السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها المؤسسة العامة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله ويتمتع بالصلاحيات في إدارة المؤسسة وتسيير أعمالها ويعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها والإدارة الاقتصادية للمؤسسة وتحقيق الريعية الاقتصادية لها وفق سياسة الدولة وخططها العامة وبصورة خاصة عن حسن تنفيذ خطط الإنتاج والاستثمار والتصدير والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق ريعية مناسبة لرأس المال المستثمر.

يقصد بجودة القوائم المالية: مدى مصداقية المعلومة التي تتضمنها القوائم المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وتحقيقاً لذلك يجب أنَّ تخلو القوائم المالية من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.

ولغرض إكمال هذه الدراسة بنجاح، يرجى التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بدقة وموضوعية راجياً عدم إغفال أي سؤال من أجل تحقيق أهداف الدراسة والخروج بنتائج وتوصيات عملية وواقعية. مع العلم أنَّ المعلومات التي سنحصل عليها هي لأغراض البحث العلمي فقط، مع الشكر الجزيل لتعاونكم.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

الرجاء وضع إشارة √ في الحقل الذي تعتقد أنه مناسب بكل دقة وموضوعية

معلومات عامة:

المؤهل العلمي:

1- إجازة جامعية		2- دبلوم دراسات عليا	
3- ماجستير		4- دكتوراه	

5- أخرى (يرجى ذكرها) .....

التخصص العلمي:

1- محاسبة		2- مصارف وتأمين	
3- إدارة أعمال		4- اقتصاد	

5- أخرى (يرجى ذكرها) .....

الخبرة:

1- أقل من 5 سنوات		2- من 5 سنوات إلى 10 سنوات	
3- من 10 سنة إلى 15		4- أكثر من 15 سنة	

المحور الأول: يهدف إلى بيان ما إذا كانت "تقوم مجالس الإدارة بدورها الحوكمي في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي بكفاءة وفاعلية".						
م	السـؤال	موافق بشدة	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
Q1	يقر مجلس الإدارة الخطة الاستثمارية والإنتاجية والتجارية وخطة اليد العاملة وخطة التكاليف ويكون مسؤول عن حسن تنفيذها.					
Q2	يقوم مجلس الإدارة بحماية الشركات من الأعمال غير القانونية أو غير الملاءمة بكفاءة وفاعلية.					
Q3	يقوم مجلس الإدارة برسم سياسات وأهداف الإنتاج والتصدير والتسويق والاستثمار والعمالة بكفاءة وفاعلية.					
Q4	يدرس مجلس الإدارة التقارير الدورية التي تقدم عن سير العمل فيها وعن مركزها المالي واتخاذ ما يلزم بهذا الشأن.					
Q5	يقوم مجلس الإدارة بوضع الخطط التفصيلية والبرامج التنفيذية التي تكفل تطوير الإنتاج بكفاءة وفاعلية.					
Q6	لا يوجد أي جهات خارجية تتدخل في أعمال مجلس الإدارة.					
Q7	يمتلك أعضاء مجلس الإدارة معرفة بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة بحقوق وواجبات مجلس الإدارة.					
Q8	يمتلك مجلس الإدارة السلطة اللازمة لممارسة أحكامه الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونه.					
Q9	يكرس أعضاء مجلس الإدارة الاهتمام والوقت الكافي للقيام بواجباتهم وتحمل مسؤولياتهم بصورة فعّالة.					
Q10	لمجلس الإدارة نظام داخلي يحدد فيه بشكل مفصل صلاحياته ومسؤولياته، ويراجع سنوياً.					
Q11	يعمل مجلس الإدارة على تنظيم العلاقة بين الأطراف ذات المصالح.					
Q12	ينظم مجلس الإدارة الأمور المالية والإدارية بموجب أنظمة داخلية خاصة.					

Q13	تعتمد القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة وترسل إلى الجهات المختصة في موعد أقصاه نهاية الشهر الثالث الذي يلي نهاية الدورة المالية.					
Q14	يكلف مجلس الإدارة عدداً من أعضائه لمتابعة إعداد التقارير المالية والتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية.					
Q15	يكلف مجلس الإدارة عدداً من أعضائه لتقييم فعالية مجلس الإدارة ككل وفعالية كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بشكل مستقل.					
Q16	يكلف مجلس الإدارة عدداً من أعضائه لتعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقييم مهاراتهم باستمرار.					
Q17	يكلف مجلس الإدارة عدداً من أعضائه لوضع سياسة المخاطر بما ينسجم مع قدرة المؤسسة ومدى قبوله لتحمل المخاطر.					
Q18	يكلف مجلس الإدارة عدداً من أعضائه لوضع إطار ودليل الحوكمة ومراقبة تنفيذه وتعديله عند الضرورة.					

المحور الثاني: يهدف إلى بيان ما إذا كان "وجود مجلس إدارة كفء وفعال يســـهم في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي".

م	الســـــؤال	موافق بشدة	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق بشدة
Q19	يقوم مجلس الإدارة بمتابعة إنجاز القوائم المالية بدقة وفي الوقت المحدد.					
Q20	يجتمع مجلس الإدارة بشكل دوري ومنتظم لمناقشة التقارير المالية.					
Q21	يضع مجلس الإدارة سياسات وإجراءات فعّالة لتنظيم الأمور المالية والإدارية.					
Q22	يتابع مجلس الإدارة نظام الرقابة الداخلية لتحديد المسؤوليات وفصل السلطات للعاملين في الإدارة المالية.					

Q23	يتأكد مجلس الإدارة من الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية المنصوص عليها في النظام المحاسبي الأساسي.					
Q24	يقوم مجلس الإدارة بتخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري.					
Q25	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه احترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح.					
Q26	يتعاقد مجلس الإدارة مع الخبراء والمكاتب الاستشارية عند الحاجة لذلك.					
Q27	يستجيب مجلس الإدارة لمقترحات وأفكار المديرين والعاملين.					

المحور الثالث: بيان رأيكم حول "درجة أهمية خصـــائص مجالس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية في شركات القطاع العام ذات الطابع الاقتصادي".

م	الســـؤال	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقاً
Q28	دور خبرة أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية.					
Q29	دور عدد أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية.					
Q30	دور استقلالية أعضاء مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية.					
Q31	دور عدد اجتماعات مجلس الإدارة في تعزيز جودة القوائم المالية.					
Q32	دور الفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام في تعزيز جودة القوائم المالية.					

تمَّ التحكيم من قبل الدكتور عقبة الرضا والدكتور علي يوسف

<u>إذا كان لديكم أية إضافات أو ملاحظات يرجى ذكرها</u>

.....

.....

أشكر لكم حسن تعاونكم

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economy
Accounting Department

The role of the Boards of Directors as a mechanism of governance in enhancing the quality of the financial statements of public sector companies of an economic nature

”Field study“

For Master Degree in Accounting

By
Noura Alafandi

Supervised By:
Dr. Anas Aldeen Alhenawi

2026