

## دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي

**The role of applying corporate governance rules in enhancing accounting disclosure**

أستاذة/ رانية حمدون الجزولي

الدكتور/ أحمد يوسف مولود إسماعيل

جامعة سنار - السودان

جامعة سنار - السودان

maulood303@gmail.com

maulood303@gmail.com

تاريخ القبول: 2023/05/ 31م

تاريخ الاستلام: 2023/04/ 26م

**ملخص:**

هدفت الدراسة للتعرف على أهمية وجود إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات وأثره على الإفصاح المحاسبي، واختبرت الفرضيات، بين المتغيرات المستقلة (وجود إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات، تطبيق قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين) والمتغير التابع (الإفصاح المحاسبي)، وتم استخدام برنامج (SPSS) للتحليل والمعالجات الإحصائية، وتوصلت للنتائج، تطوير هيكل حوكمة الشركات يؤثر على الأداء الاقتصادي وعلى نزاهة الأسواق، العمل على تتوافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي مع القانون.

كلمات مفتاحية: الحوكمة، حوكمة الشركات، الإفصاح المحاسبي.

**Abstract:**

The study aimed to identify the importance of having a tight and effective corporate governance framework and its impact on accounting disclosure. It tested the hypotheses between the independent variables (the existence of a tight and effective corporate governance framework, applying the rule for protecting the rights of shareholders and investors) and the dependent variable (accounting disclosure), and the (SPSS) program was used. For statistical analysis and processing, and the results were reached, developing a corporate governance structure that affects economic performance and the integrity of markets, working to ensure that the legal and regulatory requirements that affect corporate governance practices are compatible within a legislative framework with the law.

**Keywords:** governance; corporate governance; accounting disclosure

أصبحت الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية والحكومات، واكتسب تطبيق قواعد الحوكمة الرشيدة أهمية كبيرة حيث أصبح يمثل عنصراً مهماً من عناصر تقييم الشركة وعامل اطمئنان للمستثمرين بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين، كذلك أصبح مديرو الاستثمار المحترفون يأخذون مدى تطبيق الشركات المساهمة لقواعد الحوكمة كقيمة لها سعر مضاف لسهم الشركة، ليس ذلك فحسب بل أصبحت قواعد الحوكمة من المعايير التي تعتمد عليها شركات التصنيف الائتماني في تصنيف شركة معينة أو اقتصاديات معينة ولا يمكن الوصول إلى التطبيق الأمثل لمبادئ الحوكمة ما لم يكن هنالك إلمام تام بأهم المفاهيم المتعلقة بها ومحدداتها و بمختلف الجوانب الفكرية المرتبطة بها، (قبلي، 2017م، ص 2)

لقد ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً ، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من المساهمين والمقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي، بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة المالية، حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك الإفصاح، فالإفصاح يعد شرطاً أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق مال كفاء، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين، أضف إلى ذلك فان مدقق الحسابات يجب أن يصادق على القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لتأكيد موثوقية ذلك الإفصاح، (حلوة، 2009م، ص 216)

نتناول في هذه الدراسة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي

#### أ. مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في

- هل وجود إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات يؤثر على الإفصاح المحاسبي؟
- ما مدى تأثير تطبيق قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين على الإفصاح المحاسبي؟

#### ب. الفرضيات الدراسة:

تتلخص فرضيات الدراسة في التالي :

- وجود إطار محكم وفعال للحوكمة يؤثر على الإفصاح المحاسبي.
- تطبيق قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين يؤثر على الإفصاح المحاسبي.

**أهداف الدراسة:**

تتلخص أهداف الدراسة في الآتي:

- التعرف على أهمية وجود إطار محكم وفعال لحوكمة الشركات وأثره على الإفصاح المحاسبي.
- قياس أثر تطبيق قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين على الإفصاح المحاسبي.

**حدود الدراسة:**

- حدود مكانية: - السودان - سنار
- حدود زمنية: - 2023

**مصادر جمع المعلومات:**

اعتمدت الدراسة في الحصول المعلومات من المصادر الآتية:

- مصادر أولية: (الاستبيان).
- مصادر ثانوية: (كتب - مراجع - مجلات).

**ثانياً / الدراسات السابقة:**

2/ دراسة: حماد، (2015م).

تناولت مشكلة الدراسة أثر تطبيق حوكمة الشركات في أداء المصارف التجارية، وهدفت إلى قياس وفحص مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية، ومن نتائجها أن يقوم مجلس الإدارة بدوره الإشرافي والرقابي في المصارف السودانية وأوصت أن تطبيق الحوكمة بصورة سليمة في القطاع المصرفي يتطلب تعديلات على قوانين وسياسات التي تراعي حقوق المساهمين ، واصحاب المصالح الأخر.

تختلف الدراسة بأنها تناولت أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في اداء المصرف التجارية السودانية، بينما تناولت دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي

4/ دراسة: أبو حماد (2009م).

تتمثل مشكلة الدراسة في ما مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية؟ وتوصلت إلى النتائج منها أن تطبيق قواعد الحوكمة قد يساهم في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، ومن توصيات الدراسة

الأحمد يوسف مولود إسماعيل، رانية حمدون الجزولي، دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي ضرورة تعميق المفاهيم والالتزام بالقواعد التي قضت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لقواعد الحوكمة. تختلف الدراسة بأنها تناولت تأثير قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟ بينما تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على تعزيز الإفصاح المحاسبي.

## 5/ دراسة: أسامة (2015م).

تتمثل مشكلة الدراسة في ما مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي لدى المؤسسات الاقتصادية؟ وتوصلت إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات والمعلومات المالية ومستوى جودتها وأوصت الدراسة بالاجتهاد في التطبيق الحقيقي لأسس حوكمة الشركات للاستفادة من المزايا التي تحققها والعمل على تنمية الوعي المتعلق بمفهوم الحوكمة. تختلف الدراسة بأنها تناولت مدى مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي لدى المؤسسات الاقتصادية؟ بينما تناولت مشكلة هذه أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على تعزيز الإفصاح المحاسبي.

## 2. قواعد الحوكمة:

### 1.2 مفهوم حوكمة الشركات:

تعرف الحوكمة بأنها الحكم أو التحكم، أي السيطرة على الأمور ووضع ضوابط وقيود تحكم العلاقات داخل المؤسسة، (سليمان، 2009م، ص 18)، أيضاً هي نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، (أحمودة، 2015م، ص 11)، هي العمليات التي تتم من خلالها الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، (حماد، 2005م، ص 149)، هي مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة، (عبد العال، 2005م، ص 3)

### 2.2 أهداف حوكمة الشركات:

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيراً من الأهداف من أهمها ما يلي، (زرزون، 2013م، ص 87).

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة.

- إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة.
- فرض الرقابة الجيدة والفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين الوحدات الاقتصادية.
- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.
- الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية لتقليل وضبط الفساد في الشركة.

### 3. مبادئ حوكمة الشركات:

- أهم المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، (الغزالي، 2015م، ص 32)
- أ. مبدأ ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: يجب على إطار حوكمة الشركات أن يشجع الشفافية وكفاءة الأسواق المالية، وأن يكون متوافقاً مع القوانين ويحدد توزيع المهام والمسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية التنظيمية والتنفيذية ويندرج تحت هذا المبدأ البنود التالية:
- تطوير هيكل إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي، وعلى نزاهة الأسواق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية.
  - يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي ما، مع القانون، وأن تكون ذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
  - يجب أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق تشريع ما محددة بشكل واضح.
- ب. مبدأ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية: يجب أن يوفر إطار الحوكمة حماية المساهمين ويسهل ممارسة حقوقهم وتتضمن: (الغزالي، 2015م، ص 34)
- المبادئ الأساسية: المتمثلة في: (ضمان أساليب تسجيل الملكية، نقل أو تحويل الأسهم، الحصول على المعلومات المالية ذات الصلة بالشركة وفي الوقت المناسب، المشاركة في التصويت، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على نصيب من أرباح أسهم الشركة).
  - الحصول على المعلومات التي تخص القرارات الجوهرية.
  - المشاركة في التصويت وإعلام المساهمين بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية.

- حرص الأسواق المالية على التأكد من عمل الشركات بشفافية وكفاءة.
- تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم وكذلك المستثمرون المؤسسون.
- ج. مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين: يجب على إطار حوكمة الشركات أن يضمن المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، وأن تتاح لهم الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم، من خلال ما يلي:
  - يجب معاملة كافة المساهمين من نفس الطبقة معاملة متساوية.
  - يجب منع التداول بين الداخلين والتداول الصوري والشخصي، (الغزالي، 2015م، ص 34)
- د. مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، من خلال:
  - احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.
  - يجب أن تكون لأصحاب المصلحة فرص الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم
  - يجب وضع آليات تطور مشاركة العاملين من أجل تحسين الأداء.
  - السماح لأصحاب المصالح بالحصول على معلومات القدر الكافي وفي الوقت المناسب.
  - السماح لأصحاب المصالح من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم ومخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية
  - وجود إطار فعال وكفاء للإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.
- هـ. مبدأ الإفصاح والشفافية: على إطار حوكمة الشركات أن يضمن الإفصاح السليم في الوقت المناسب، عن كافة المعلومات الهامة والمتعلقة بالشركة، ويندرج تحت هذا المبدأ:
  - ينبغي أن يشمل الإفصاح دون أن يقتصر على المعلومات الأساسية المتصلة.
  - ينبغي إعداد المعلومات وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والمراجعة.
  - ينبغي إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل.
  - يجب وصول مستخدمي المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة، وسلامة التوقيت، وفعالية التكاليف.

و. مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار الحوكمة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليتهم أمام الشركة والمساهمين.

#### 4. دوافع تنامي الاهتمام بحوكمة الشركات وأسباب ظهورها:

هناك جملة من الأسباب التي أدت إلى نشوء حوكمة الشركات تتلخص في الع: (ميرة، 2000م، ص 18)

- الفصل بين الملكية والإدارة (نظرية الوكالة).
- الاختيارات المالية في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا.
- صدور بعض التشريعات والتقارير مثل تقرير كاد بوري عام 1991

#### 5. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

- تتمثل الأطراف الرئيسية في تطبيق الحوكمة السليمة للشركات في: (أحمد، 2010م، ص 163).
- المساهمون: هم مجموعة من المستثمرين الذين قرروا استثمار أموالهم في نشاطات شركة ما.
- مجلس الإدارة: هم يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح، كما يقومون برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، (سليمان، 2009م، ص 20)
- الإدارة: هي مجموعة من الأطراف المرتبطين فيما بينهم بعلاقة وكالة تتجدد سنويا من قبل المساهمين.
- أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح متعارضة داخل الشركة، إلا أنهم في يشكلون أطرافا مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، (محمود، 2008م، ص 263).

### 3. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

#### 1.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي:

الإفصاح المحاسبي يعني بشكل عام كمية وحجم المعلومات ونشرها بأي وسيلة من وسائل الاتصال، (الحמיד، 2009م، ص 588)، كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة

الأحمد يوسف مولود إسماعيل، رانية حمدون الجزولي، دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي المحاسبية، (الشيرازي، 1990م، ص 322)، أيضاً عرف الإفصاح المحاسبي بأنه عرض المعلومات المهمة للمستثمرين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المشروع على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد التزامات، (عيسى، 2017م، ص 315).

يرى الباحثان أن الإفصاح المحاسبي هو أن تفصح الشركة في قوائمها المنشورة عن كافة المعلومات المحاسبية كما هي دون إخفاء أي شيء منها حتى تتاح لكل المستفيدين من تلك المعلومات.

### 3. أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح في تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص، (سمية، 2016م، ص 74).

### 3.3. أهداف الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي في: (الجاجوي، المالكي، 2017م، ص 22)

- مساعدة متخذي القرار بصنع قرارات ذات موثوقية عالية.
- إشباع الحد الأدنى لمتطلبات مستخدمي التقارير المالية من البيانات والمعلومات.
- المساهمة في تنشيط حركة سوق الأوراق المالية ومساعدة المستثمر في التنبؤ بالأرباح المستقبلية.

### 3.4. أنواع الإفصاح المحاسبي:

هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي وهي، (الجاجوي، المالكي، 2017م، ص 23).

- أ. من حيث تغطية الإفصاح لحاجات مستخدمي التقارير المالية: إذا نظرنا للإفصاح من حيث تلبية حاجات مستخدمي التقارير المالية فيمكن أن ينقسم إلى ثلاثة أنواع هي:
- الإفصاح الكافي: يقوم هذا النوع على أدنى مقدار من الإفصاح المحاسبي بما يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضلله وهو ما تفضل الإدارة المنصفة القيام به إذ أنه يلي احتياجات كافة الأطراف المستفيدة، وإظهار كافة الحقائق الجوهرية المتعلقة بالمركز المالي ونتائج الأعمال للمستخدمين إما ضمن القوائم المالية الأساسية أو في الملاحظات المرفقة.



- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالغاية المتوازية لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، (الكامل، 2011م، ص 12).

- الإفصاح الشامل: يشير الإفصاح الشامل إلى مدى شمولية التقارير وتغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرار يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم، (شاهد، 2016م، ص 154)

ب. من حيث الهدف من الإفصاح المحاسبي:

يمكن تحديد نوعين للإفصاح المحاسبي وذلك من حيث الهدف منه وهما:

- الإفصاح الوقائي: يعبر هذا النوع من الاتجاه التقليدي للإفصاح في المحاسبة، ويعتمد على تبسيط المعلومات المالية لدرجة يجعلها مستدركة من قبل المستثمر محدود المعرفة والابتعاد عن تقديم المعلومات التي تثير حالة عدم التأكد مع مراعاة القدرة الذاتية للمستثمر إذ أنه يهدف إلى حماية المجتمع المالي، وبصفة خاصة المستثمر العادي وتتطلب المعلومات المفصح عنها ضمن هذا النوع أعلى درجة ممكنة من الموضوعية لكي لا يساء استخدامها، حتى لو ترتب على ذلك استبعاد الكثير من المعلومات التي قد تكون غير ملائمة (الجاوي، المالكي، 2017م، ص 27)

- الإفصاح التثقيفي: يفترض هذا الإفصاح مستثمر حصييفا مطلع، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، ويتسم هذا الإفصاح باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ويشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية، مثل معلومات كمية، الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية وعن كفاية ومؤهلات العاملين وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم، (حلوة، 2009م، ص 222).

ج. من حيث درجة الإلزام في عرض المعلومات

يمكن تقسيم الإفصاح من حيث درجة الإلزام إلى: (الجاوي، المالكي، 2017م، ص 30).

- الإفصاح الإلزامي: تعد المعايير الصادرة من بعض المنظمات التي تتولى الإشراف على مهنة المحاسبة ملزمة التطبيق، فالمعايير الصادرة من (FASB) أو (IASB) على سبيل المثال تكون فيها صفة الإلزام، وان الخروج عنها يمثل خروج على مبادئ المهنة وبناء على ذلك فإن الإفصاح المطلوب بموجب المعايير يمثل إفصاح إلزامي، كذلك قد تفرض القوانين في بعض الدول الإفصاح لأنواع محددة من المعلومات وضمن شكل محدد من التقارير المالية.

- الإفصاح الطوعي: إن هذا النوع من الإفصاح لا توجد قوانين وتعليمات تلزم الوحدة الاقتصادية بتوفير المعلومات المحاسبية والمالية وبياناتها إلى المستخدمين، ومع ذلك فإن المنظمة الاقتصادية تفصح عن عدد من الجوانب التي تكون ذات صلة بنشاطاتها في توفير صورة جيدة عنها والتي تفيد الجهات ذات العلاقة في اختيار قرارها السليم، (سويداوي، 2015م، ص 29).

### 3.5 معوقات الإفصاح المحاسبي:

من أهم معوقات الإفصاح المحاسبي ما يلي: (عبد اللطيف، 2013م، ص 19)  
أ. تركيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل إلا جزء من النشاط الاقتصادي.

ب. تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كافة الإفصاح المحاسبي.

ج. استقلال بعض الأشخاص والمؤسسات للمعلومات الداخلية والتداول بناءً عليها.

د. تحديد مستوى الإفصاح يأتي انعكاساً للبيئة وليس الجهات الرقابية.

هـ. اختلاط المعلومة مع الإشاعات والتداول الفري بدلا من المؤسساتي.

و. إصرار الشركة على سرية المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين

الماليين للتنبؤات المستقبلية.

## 4. تحليل البيانات واختبار الفرضيات

### 4.1 أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها

تعبيراً كميّاً وكيميّاً، والتحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع

#### 4.2. مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين هم موضوع مشكلة الدراسة، وهو يتكون من الموظفين في المصارف التجارية العاملة في ولاية سنار)، البالغ عددهم (100)، أما تحديد حجم العينة تم وفقاً لمعادلة (Taro Yamane) التالية: (علي، وآخرون، 2019م، ص 47).

$$n = \frac{N}{1 + Nd^2}$$

وبما أن حجم المجتمع يساوي (N=100) هو يمثل عدد الموظفين والعاملين (المصارف التجارية العاملة في ولاية سنار). عليه فإن حجم العينة يمكن تحديده كالآتي:

$$\frac{N}{1 + nd^2} = \frac{100}{1 + (100)(0.05)^2} = \frac{100}{1.1375} = 80$$

إذاً فإن حجم العينة يساوي 100 شخص.

وعليه قام الباحثان باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وقاما بتوزيع (80) استبانة تم استرداد (80) استبانة بنسبة استرداد بلغت (100%) جميعها صالحة للتحليل.

4.3. ثبات الاستبيان Reliability: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها لأكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد تحقق الباحث من ثبات الاستبانة من خلال:

#### 4.4. صدق المقياس:

أ. الاتساق الداخلي Internal Validity: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وقد قام الباحثان بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه .

جدول رقم (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات "

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط بالبحر
1	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات	**0.618
2	إطار حوكمة الشركات يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق	**0.626
3	يحدد إطار حوكمة الشركات توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بوضوح	**0.662
4	تطوير هيكل حوكمة الشركات يؤثر على الأداء الاقتصادي وعلى نزاهة الأسواق	**0.482
5	تتوافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي ما مع القانون	**0.649
6	الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المسؤولة عن تنظيم القانون تصدر قراراتها في الوقت المناسب	**0.657

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.01$

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية لمحور (وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات) تتراوح ما بين (0.662) للعبارة الثالثة و(0.482) للعبارة الرابعة، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للمحاور مما يعكس درجة عالية من الصدق لفقرات القياس. جدول رقم (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين "

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط بالبحر
1	توجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين	**0.626
2	يتمكن المساهمين من الحصول على المعلومات التي تخص القرارات الجوهرية في الشركة	**0.755
3	يحصل المساهمين على نصيبهم من أرباح أسهم الشركة	**0.655
4	يحق للمساهمين انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة	**0.754
5	يحق للمساهمين المشاركة الفعالة في التصويت ومعرفة القواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية	**0.687
6	يطلع المساهمين على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة	**0.733

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.01$

يتضح من الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية لمحور (قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين) تتراوح ما بين (0.755) للعبارة الثانية و(0.626)

للعبرة الأولى، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للمحاور مما يعكس درجة عالية من الصدق لفقرات القياس.

جدول رقم (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " مقومات الإفصاح المحاسبي "

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط بالمحور
1	أهمية تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية تعتبر ركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المحاسبي المناسب	0.527**
2	يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة	0.613**
3	إن حجم المعلومات المحاسبية المفصّل عنها يؤثر في فهم ووضوح الإفصاح المحاسبي	0.740**
4	لكي تكون المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب	0.784**
5	إن تحديد حجم وطبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها يؤدي إلى الكفاءة والفعالية في تحقيق أهدافها	0.674**

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.01$

ويتضح من الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط بين درجة العبارة والدرجة الكلية لمحور (مقومات الإفصاح المحاسبي) تتراوح ما بين (0.784) للعبارة الرابعة و(0.527) للعبارة الأولى، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي للمحاور بعبارة مما يعكس درجة عالية من الصدق لفقرات القياس.

ب. الصدق البنائي **Structure Validity** : يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداء الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداء الوصول إليها، وبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة

جدول رقم (4) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

الرقم	المحاور	معامل الارتباط بالمحور
1	وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات	0.803**
2	قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين	0.792**
7	مقومات الإفصاح المحاسبي	0.624**

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.01$

الأحمد يوسف مولود إسماعيل، رانية حمدون الجزولي، دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي ويتضح من الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط بين درجة كل مجال والدرجة الكلية لمحور تتراوح ما بين (0.803) لمحور الأول و(0.624) المحور الثالث، وجميعها قيم موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 مما يعني وجود درجة عالية من الاتساق للمحاور بالدرجة الكلية لفقرات للاستبانة مما يعكس درجة عالية من الصدق البنائي

ج. ثبات الاستبتيان **Reliability**: يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد خلال فترة زمنية معينة، وقد تحقق الباحثان من ثبات الاستبانة من خلال:

### معامل ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha Coefficient** :

جدول رقم(5) معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

معامل الفا	عدد القياسات	المحاور
0.66	6	وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات
0.79	6	قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين
<b>0.69</b>	5	مقومات الإفصاح المحاسبي
<b>0.93</b>	<b>17</b>	<b>الكلية</b>

المصدر: إعداد الباحثان نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يوضح الجدول أعلاه نتائج طريقة الاتساق لمعامل الثبات لأداة الدراسة الاستبتيان ويتضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ الكلية بلغت 0.93 وهي قيمة عالية جداً تدل على أن الاستبانة المصممة إذا طبقت على فرد أو على مجموعة من الأفراد عدة مرات فإنها ستعطي نفس النتائج أو التقديرات، وبالتالي فإن استبانة الدراسة يمكن وصفها بأنها ثابتة.

### جدول رقم (6) قيمة معامل الصدق:

الصدق	عدد القياسات	المحاور
0.81	6	وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات
0.89	6	قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين
0.83	5	مقومات الإفصاح المحاسبي
<b>0.96</b>	<b>17</b>	<b>الكلية</b>

المصدر: إعداد الباحثان نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يشير الجدول أعلاه إلى أن قيمة معامل الصدق الذاتي بلغت 0.96 وهي قيمة عالية جداً، تدل على أن الاستبانة المصممة أثبتت صدقها في قياس ما وضعت لقياسه؛ أي أنها صالحة لقياس الجانب المقصود ولا تقيس جانباً سواه.

### جدول رقم (7) وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات

درجة الموافقة	الترتيب	الانحراف المعياري	الموسم الحسابي	درجة الموافقة					التكرار والنسب	العبارة
				لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	أوافق بشدة		
أوافق بشدة	3	0.903	4.24	1	3	10	28	38	ك %	يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء الشركات
				1.2	3.8	12.5	35	47.5		
أوافق بشدة	4	0.791	4.21	0	4	6	39	31	ك %	إطار حوكمة الشركات يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق
				0	5	7.5	48.8	38.8		
أوافق بشدة	2	0.716	4.24	0	2	7	41	30	ك %	يحدد إطار حوكمة الشركات توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بوضوح
				0	2.5	8.8	51.2	37.5		
أوافق بشدة	1	08.26	4.27	0	2	13	26	39	ك %	تطوير هيكل حوكمة الشركات يؤثر على الأداء الاقتصادي وعلى نزاهة الأسواق
				0	2.5	16.2	32.5	48.8		
أوافق	6	0.892	3.80	0	6	23	32	19	ك %	تتوافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي ما مع القانون
				0	7.5	28.8	40	23.8		
أوافق	5	1.001	3.90	0	11	11	33	25	ك %	الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المسفولة عن تنظيم القانون تصدر قراراتها في الوقت المناسب
				0	13.8	13.8	41.2	31.2		

أوافق	0.527	4.11	المتوسط الحسابي العام
-------	-------	------	-----------------------

المصدر: إعداد الباحثان نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة موافقون على وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات وذلك بمتوسط حسابي (4.11 من 5) وهو يقع بالفئة الرابعة من المقياس المتدرج الخماسي.

ويتضح من النتائج أن هنالك تفاوت في درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (3.80 إلى 4.27) وهي متوسطات تشير إلى درجة (موافق بشدة، الموافق)، مما يوضح التفاوت في موافقة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المتعلقة (وجود أساس محكم وفعال لقواعد حوكمة الشركات).

جدول رقم (8) يوضح قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين

درجة الموافقة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					النسبة والنسب	العبرة
				لا أوافق بشدة	لا أوافق	بمحايد	موافق	أوافق بشدة		
أوافق	4	0.903	4.09	0	5	14	30	31	ك	توجد سهولة في نقل وتحويل ملكية الأسهم بين المساهمين
				0	6.2	17.5	37.5	38.8	%	
أوافق	3	0.924	4.14	0	7	8	32	33	ك	يتمكن المساهمين من الحصول على المعلومات التي تخص القرارات الجوهرية في الشركة
				0	8.8	10	40	41.2	%	
أوافق بشدة	1	0.779	4.27	0	1	13	29	37	ك	يحصل المساهمين على نصيبهم من أرباح أسهم الشركة
				0	1.2	16.2	36.2	46.2	%	
أوافق	5	1.019	4.00	1	8	11	30	30	ك	يحق للمساهمين انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة
				1.2	10	13.8	37.5	37.5	%	
أوافق بشدة	2	0.802	4.20	0	4	7	38	31	ك	يحق للمساهمين المشاركة الفعالة في التصويت ومعرفة القواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية
				0	5	8.8	47.5	38.8	%	
أوافق	6	1.067	3.89	1	12	8	33	26	ك	يطلع المساهمين على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة
				1.5	15	10	41.2	32.5	%	
أوافق		0.645	4.09							المتوسط الحسابي العام



المصدر: إعداد الباحثان نتائج الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة موافقون على قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين وذلك بمتوسط حسابي (4.09 من 5) وهو يقع بالفئة الرابعة من المقياس المتدرج الخماسي. كما يتضح أن هنالك تفاوت في درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (4.27 إلى 3.89) وهي متوسطات تشير إلى درجة (موافق بشدة، الموافق)، مما يوضح التفاوت في موافقة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المتعلقة قاعدة حماية حقوق المساهمين والمستثمرين.

جدول رقم (9) مقومات الإفصاح المحاسبي

درجة الموافقة	الترتيب	الإحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة					التكرارات والنسب	العبارة
				لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	أوافق بشدة		
أوافق بشدة	1	0.570	4.44	0	0	3	39	38	ك %	أهمية تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية تعتبر ركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المحاسبي المناسب
					0	3.8	48.8	47.5		
أوافق بشدة	4	0.651	4.26	0	0	9	41	30	ك %	يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة
				0	0	11.2	51.2	37.5		
أوافق بشدة	3	0.733	4.36	0	1	9	30	40	ك %	إن حجم المعلومات المحاسبية المفصح عنها يؤثر في فهم ووضوح الإفصاح المحاسبي
				0	1.2	11.2	37.5	50		
أوافق بشدة	2	0.736	4.38	0	1	9	29	41	ك %	لكي تكون المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب
				0	1.2	11.2	36.2	51.2		
أوافق بشدة	5	0.839	4.17	1	1	13	33	32	ك %	إن تحديد حجم وطبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها يؤدي إلى الكفاءة والفعالية في تحقيق أهدافها
				1.2	1.2	16.2	41.2	40		
أوافق بشدة		0.476	4.32							المتوسط الحسابي العام

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة موافقون على مقومات الإفصاح المحاسبي وذلك بمتوسط حسابي (4.32 من 5) وهو يقع بالفئة الخامسة من المقياس المتدرج الخماسي، ويتضح من النتائج أن هنالك تفاوت في درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على مقومات الإفصاح المحاسبي حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (4.44 إلى 4.17) وهي متوسطات تشير إلى درجة (موافق بشدة، الموافق)، مما يوضح التفاوت في موافقة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المتعلقة مقومات الإفصاح المحاسبي.

## 5. خاتمة:

### 5.1. النتائج:

- من خلال بيانات الدراسة الميدانية توصل الباحث الى النتائج التالية:-
- تطوير هيكل حوكمة الشركات يؤثر على الأداء الاقتصادي وعلى نزاهة الأسواق
- يحدد إطار حوكمة الشركات توزيع المهام والمسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية بوضوح
- يحصل المساهمين على نصيبهم من أرباح آسهم الشركة
- يحق للمساهمين المشاركة الفعالة في التصويت ومعرفة القواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية
- أهمية تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية تعتبر ركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المحاسبي المناسب
- لكي تكون المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب.

### 5.2. التوصيات:

- من خلال نتائج الدراسة الميدانية يوصي الباحثان بالآتي:-
- العمل على تتوافق المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق تشريعي مع القانون
- حث الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المسؤولة عن تنظيم القانون على إصدار قراراتها في الوقت المناسب
- توفير حق اطلاع المساهمين على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة
- تعزيز حقوق المساهمين في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة
- الاهتمام بتحديد حجم وطبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها والتي تؤدي إلى الكفاءة والفعالية في تحقيق الأهداف

- العمل على ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة

## 6. قائمة المراجع

- قبلي، نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، كلية الدراسات العليا جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، 2017م.
- حلوة، رضوان حنان حلوه، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري - التطبيقات العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان 2009م.
- حماد، الطاهر محمد احمد محمد حماد، اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في اداء المصارف التجارية السودانية، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، 2015م.
- أبو حماد، ماجد اسماعيل أبو حماد، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كلية الدراسات العليا الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، 2009م.
- أسامة، قرواني أسامة، اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومة المالية والافصاح المحاسبي، كلية الدراسات العليا جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، 2015م.
- سليمان، محمد مصطفى سليمان، "دور حوكمة المؤسسات في معالجة الفساد المالي والإداري، ط2، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009م.
- أحمودة، حياة أحمودة، حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية، كلية الدراسات العليا جامعة الجزائر رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، 2015م.
- حماد، طارق عبدالعال حماد، حوكمة الشركات والأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005م.

- عبد العال، طارق حماد عبد العال، " حوكمة المؤسسات ( المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ) تطبيقات الحوكمة بالمصارف " ، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005م.
- زرقون، العمري، محمد زرقون، جميلة العمري، دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات، المؤتمر الثالث في العلوم المالية والمصرفية حول " حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة"، جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، بغداد، 2013م.
- الغزالي، رامي حسن الغزالي، دور قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي، كلية الدراسات العليا الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، غزة، 2015م.
- ميرة، عثمان ميرة ، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال، كلية الدراسات العليا جامعة المسيلة رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، 2000م.
- أحمد، سيد إبراهيم أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010م.
- محمود، ولد محمد عيسى محمد محمود، قراءة في نظام حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة مستغانم، 2008م.
- الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى 2009م.
- الشيرازي، عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الطبعة الأولى 1990م.
- عيسى، سيروان كريم عيسى وآخرون ، دور مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على كفاءة سوق الأوراق المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات في إقليم كردستان ، مجلة جامعة التنمية البشرية ، المجلد3 ، العدد2، كردستان، 2017م.
- الجاجاوي، المالكي، طلال محمد الجاجاوي، فرات المالكي ، الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الأيتام للنشر والتوزيع، 2017م.

- سمية، ناجي سمية، متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي الأول "عرض البيانات المالية"، (الجزائر: كلية الدراسات العليا جامعة محمد خيضر , بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2016م.
- كامل، بالعبد محمد الكامل ، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، كلية الدراسات العليا جامعة قاصدي مرياح- ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر، 2011م.
- شاهد، عبد المنعم، الياس شاهد، دفرور عبد المنعم، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية , مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3، العدد، 1، الجزائر، 2016م، .
- السويداوي، محمد مشرف حماد السويداوي ، الحاكمية المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية , كلية الدراسات العليا جامعة الزرقاء، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان، 2015.
- عبد الطيف، شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS\IFRS، كلية الدراسات العليا جامعة قاصدي مرياح- ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر 2013م.
- علي، شمس الدين احمد علي، ابراهيم محمد ابراهيم سيد احمد، 2019م، تقدير حجم العينة في البحث العلمي، مجلة جامعة شندي للعلوم التطبيقية، العدد، 1، 47.