

# المحاضرة 07

## مجانسة مبادئ ومعايير المحاسبة والحوكمة على المستوى الدولي

تمهيد ... سيتم التطرق في هذه المحاضرة إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى تحليل العلاقة الموجودة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية وحوكمة المؤسسات.

### المختصرات:

ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمعايير
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية

## أولاً: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبة النموذج الذي يحتذى به من طرف المحاسبين عند قياس وتسجيل والإفصاح عن العمليات التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة معينة، ومن أجل فهم العلاقة الموجودة بين معايير الإبلاغ المالي الدولية وحوكمة المؤسسات لابد من التطرق لبعض المفاهيم الخاصة بمعايير المحاسبة.

### 1. مفهوم المعيار المحاسبي<sup>1</sup>

لقد جاءت كلمة معيار كترجمة للكلمة الانجليزية (Standard) وهي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، ويعرف المعيار حسب المنظمة الدولية للمعايير (ISO) على أنه وثيقة أعدت بالإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

أما في المحاسبة فيقصد بالمعيار المحاسبي: "المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق"، كما يقصد بالمعيار المحاسبي: "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب".

على المستوى الدولي، وعند التكلم على معايير المحاسبة نجد كلمتان شائعتان في الأدب المحاسبي وهما التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي، حيث تدل عبارة التوافق المحاسبي الدولي (Harmonisation) على تقارب التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وتقليل الفروقات بينها من حيث الاستعمال، والمفاهيم، والمبادئ، والمعايير المحاسبية، وذلك تجاوباً مع النمو المتسارع للتجارة الدولية والانفتاح الاقتصادي العالمي، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، واتساع دور الأسواق المالية<sup>2</sup>. أما التوحيد المحاسبي (Normalisation) فيقصد به اعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة لكل المؤسسات، وإصدار وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمتها متطابق من مؤسسة لأخرى، لذا يمكن التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي، باعتبار أن التوافق يعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد المحاسبي<sup>3</sup>.

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تأسست سنة 1973 بلندن الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2001، وابتداء من 1 أبريل 2001 تم استبدال هذه اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي يتخذ من (لندن) مقرا لها، وذلك نظرا للانتقادات الموجهة للجنة معايير المحاسبة الدولية والمرتبطة أساسا بنقص الاستقلالية اتجاه وضع معايير المحاسبة الدولية، ويعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في الوقت الراهن الفاعل الرئيسي في عملية وضع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

إن عرض المعيار المحاسبي من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية يكون على النحو التالي<sup>4</sup>:

- الهدف من المعيار.
- مجال تطبيق المعيار.
- تعاريف (مختلف المصطلحات المحاسبية المستخدمة في هذا المعيار).
- شرح المعيار (طريقة التسجيل، كيفية القياس... الخ).
- الإفصاح.
- أحكام انتقالية (وبالنسبة للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها، وتحدد الأحكام ما يجب أن تقوم به المؤسسات خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار).
- تاريخ بدأ سريان المعيار.
- الأسس الختامية.
- دليل التطبيق.
- أمثلة توضيحية.

## 2. تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) عالميا

تلقى معايير الإبلاغ المالي الدولية (معايير المحاسبة المالية الدولية سابقا) قبولا على المستوى الدولي، ويتجلى ذلك فيما يلي<sup>5</sup>:

- تحقيق اعتراف واستخدام أكبر لمعايير الإبلاغ المالي الدولية على مستوى العديد من الدول والاتحادات، وأبرز مثال على ذلك تجربة الإتحاد الأوروبي، حيث أصدر الإتحاد الأوروبي سنة 2002 تشريعا يلزم المؤسسات المدرجة في أوروبا تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية عند إعداد قوائمها المالية الموحدة، وأصبح التشريع نافذ المفعول ابتداء

من سنة 2005 ويطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلدا، حيث حلت معايير الإبلاغ المالي الدولية محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية.

- وجود بلدان أخرى كثيرة خارج أوروبا اتجهت نحو تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية، ففي سنة 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى، وأمريكا اللاتينية، وجنوب إفريقيا، والشرق الأوسط، وبلدان الكاريبي، يضاف لذلك وجود بلدان تبنت معايير محاسبة وطنية مستمدة من معايير الإبلاغ المالي الدولية كأستراليا وهونغ كونغ ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة.

- وجود ترحيب من طرف المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية، إذ أنه من الصعب في غياب المعايير المشتركة مقارنة المعلومات المالية التي تعدها مؤسسات متواجدة في أنحاء مختلفة من العالم، من جهة أخرى، استخدام مجموعة موحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة يسهل الاستثمارات والقرارات الاقتصادية الأخرى عبر الحدود، ويزيد من كفاءة أسواق رأس المال ويقلل من تكاليف جمع رأس المال.

### 3. الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي<sup>6</sup>

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي: هو الإطار الذي يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها عناصر القوائم المالية، ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها ومفاهيم المحافظة على رأس المال وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية، إن الهدف الأساسي من إعداد وعرض القوائم المالية هو تزويد مستخدمي القوائم بمعلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يسترشد بموجبه المحاسب في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب تسجيلها محاسبيا، وكيفية قياسها وكذا توصيل المعلومات الخاصة بذلك لمستخدمي هاته القوائم المالية.

إن الإطار المفاهيمي لا يعتبر معيار وليس له نفس قوة المعيار، والهدف منه هو مساعدة وتوجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى لا يكون هناك تناقض في إصدار أو تطوير المعايير المحاسبية، كما يساعد معدي القوائم المالية على التعامل مع المواضيع التي لم ترد في صلب المعايير، إضافة لما سبق، الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدة هيئات المعايير الوطنية على تطوير المعايير المحلية، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير المعلومات الواردة بالقوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها.

ويتضمن الإطار المفاهيمي المواضيع التالية:

- التعريف بمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- تحديد الأهداف العامة للتقارير المالية ذات الاستخدام العام.
- التعرف على مفهوم الوحدة الإبلاغية (Reporting Entity).
- تحديد الفرضيات الرئيسية لإعداد وعرض القوائم المالية.
- بيان الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- تحديد القيود المفروضة على الإبلاغ المالي المفيد.
- تحديد عناصر القوائم المالية، أسس الاعتراف بها وقياسها.
- بيان مفاهيم المحافظة على رأس المال.

ويمكن توضيح الغرض من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي فيما يلي<sup>7</sup>:

- أ- بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية: يعتبر الإطار بمثابة دليل يسترشد به المجلس في عملية إصدار معايير جديدة وإجراء تعديلات على المعايير القائمة، وكذلك في عملية معالجة المسائل المحاسبية التي لم تتناولها معايير المحاسبة وتفسيراتها بشكل مباشر.
- ب- بالنسبة لإدارة المؤسسة: في حالة غياب معيار أو تفسير ينطبق على معاملة معينة، فإنه ينبغي على الإدارة استخدام حكمها الشخصي في وضع وتطبيق سياسة محاسبية بما ينسجم مع التعريفات، معايير الاعتراف، ومفاهيم القياس للأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات الواردة في إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية، والذي من شأنه أن يؤدي إلى إنتاج معلومة مفيدة لمتخذي القرار.
- ت- بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية: المساعدة على تفسير المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها.

### ثانيا: علاقة معايير الإبلاغ المالي الدولية بحوكمة المؤسسات

يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة المؤسسات، والذي يشير إلى قيام إدارة المؤسسة بالإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب عن كافة المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالمؤسسة، مع التأكيد على الدور الفعال والحيوي الذي يلعبه المدقق الخارجي المستقل، هذا المبدأ يتجسد حقيقة من خلال تبني المؤسسات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تهدف إلى إعداد تقارير مالية ذات المصدقية والشفافية العالية، لذا نجد أن أغلب الباحثين يعتبرون أن معايير الإبلاغ المالي الدولية يمكن اعتبارها من أهم آليات الحوكمة التي تهدف إلى تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

في هذا الصدد، يشير (تويدي، 2008) إلى أنه ليس من باب المجاملة لو قلنا أن معايير المحاسبة الدولية هي معايير مثالية، كما أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتمزم مراجعة وتعديل المعايير المحاسبية في ضوء التطورات الأخيرة التي عرفتها مهنة المحاسبة، هذا التنظيم المهني الذي أثبت قدرته على تحسين الممارسات المحاسبية بشكل يجعلها مفيدة للتعامل مع الأزمات، وخير مثال على ذلك الأزمة المالية الآسيوية التي تعتبر من أهم محفزات إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، فضلا عن أزمة بنوك الادخار التي عرفتها الولايات المتحدة الأمريكية في سنوات التسعينات والتي أدت إلى تطوير معايير محاسبية جديدة للمشتقات المالية والأدوات المالية الأخرى<sup>8</sup>.

كما يؤكد (سلطاجي، 2013) أن العديد من التغييرات في معايير المحاسبة جاءت كاستجابة للفضائح المالية التي عرفتها المؤسسات، هاته التغييرات مست بشكل كبير طرق القياس ومتطلبات الإفصاح، فمن الناحية الكمية، هناك استبدال لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، أما من الناحية النوعية فقد تم تعزيز المعايير المحاسبية من خلال تبني طريقة تقييم جديدة تتمثل في "القيمة العادلة"، حيث أظهرت الأدلة التجريبية أن بنود القوائم المالية المقاسة على أساس القيمة العادلة من المرجح أن تزيد وترجع ثقة المستثمرين المفقودة في القوائم المالية التقليدية، بالإضافة لذلك، تزايدت مؤخرا الضغوطات على مجلس معايير المحاسبة الدولية لتعديل معايير المحاسبة بشكل يلبي احتياجات حوكمة المؤسسات<sup>9</sup>.

من أجل تحسين نوعية التقارير المالية، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء بعض التعديلات والتغييرات على معايير المحاسبة الدولية، ومن أهم تلك التعديلات ما يلي<sup>10</sup>:

- إلغاء غالبية البدائل المحاسبية عند إصدار المعايير الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة، وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال أمام الإدارة للاختيار بين البدائل المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي للمعيار، ويعتبر هذا الإجراء من أهم التغييرات والتعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية، حيث اتضح وجود صعوبات عديدة عند التطبيق العملي للكثير من فقرات المعايير المحاسبية للغموض الذي تتميز بها هذه المعايير، الأمر الذي تستغله الإدارة للقيام بتلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- العمل على إلغاء التناقضات الموجودة بين بعض المعايير المحاسبية.

في نفس السياق، يشير (بابر، 2003) إلى أن الانتقال إلى تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ليس بالأمر السهل، إلا أن ذلك سيساهم في تحسين نوعية المعلومات المالية بجعلها ذات مصداقية، وأكثر وضوحاً وأكثر شفافية، وبالتالي معايير المحاسبة الدولية تخدم مباشرة نوعية المعلومات المالية، وهي جزء من مسعى حفظ المصلحة العامة للمجتمع، وزيادة كفاءة وفعالية المؤسسات و/أو الأسواق المالية، وتسهيل الاتصال مع الأطراف ذات العلاقة من خلال القوائم المالية، بالإضافة إلى إمكانية إجراء مقارنات بين القوائم المالية<sup>11</sup>.

دراسات أخرى فحصت مدى وجود تأثير لمستويات الحوكمة المطبقة على امتثال المؤسسات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، من بينها دراسة (إبراهيم وعبد الفتاح، 2015) التي توصلت إلى أن عوامل حوكمة المؤسسات (الملكية المؤسسية والتمثيل الأجنبي في مجلس الإدارة) تحسن من درجة امتثال الشركات المصرية لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات الإفصاح<sup>12</sup>. أما دراسة (قروش وآخرون، 2014) فقد أشارت إلى أن آليات حوكمة المؤسسات في فرنسا ليست قوية بما يكفي لفرض تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأرجع الباحثون ذلك لخصائص الاقتصاد الفرنسي الذي يتميز بضعف آليات حماية حقوق المستثمرين حتى ما بعد فترة تطبيق المعايير الإبلاغ المالي الدولية، كما أشار الباحثون إلى أن معايير الإبلاغ المالي الدولية يمكن أن تكون ذات جودة عالية إذا كانت مصحوبة بآليات حوكمة المؤسسات الفعالة والتطبيق المناسب<sup>13</sup>.

في نفس السياق، أشارت دراسة (فيرست وآخرون، 2013) التي تمت على عينة من المؤسسات المدرجة الناشطة بالاتحاد الأوروبي، أشارت إلى وجود عدم تجانس بين المؤسسات فيما يخص جودة الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وجودة الإفصاح، كما

أن المؤسسات التي تتميز بمستويات عالية من الحوكمة تفسح عن معلوماتها بشكل أكبر مقارنة بالمؤسسات الأخرى، مع امثال كامل لمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 39) <sup>14</sup>. كما توصلت دراسة (دونستان وآخرون، 2010) إلى أن اعتماد المؤسسات الماليزية لمعايير المحاسبة الدولية زاد بصورة عالية نسبيا من جودة أرباحها <sup>15</sup>.

أما فيما يخص الإصدارات الدولية لحوكمة المؤسسات، فقد احتوت على مجموعة من المتطلبات التي تبرز الدور المحاسبي في حوكمة المؤسسات، حيث أكد قانون (ساربنز أوكسلي) سنة 2002 على أن تقديم تأكيدات حول صلاحية وسلامة القوائم المالية للمؤسسات يعتبر من بين وظائف ومسؤوليات الإدارة العليا، كما أن اعتماد المعلومات المالية يجب أن يتم من خلال أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة والسليمة، كما احتوى القانون على فصل بعنوان "تعزيز الإفصاح المحاسبي"، نص فيه على ضرورة الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية لكل الأحداث المالية المؤثرة في عناصر القوائم المالية سواء داخل القوائم المالية أو خارجها، بالإضافة إلى الإفصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة. من جهة أخرى، احتوى تقرير (كادبوري) على مجموعة من الممارسات المتعلقة بمجال المحاسبة والتدقيق في مجال حوكمة المؤسسات، حيث حدد قائمة بمجموعة المسؤوليات الواجبة على إدارة المؤسسة، ومن بينها ضرورة التحقق والتأكد من إعداد التقارير المالية في ضوء المعايير المحاسبية <sup>16</sup>.

#### يمكن القول أن:

- معايير الإبلاغ المالي الدولية والتعديلات التي تطرأ عليها دوريا تهدف إلى تحقيق مبدأ حوكمة المؤسسات وهو الإفصاح والشفافية، بالإضافة إلى تحقيق جودة المعلومات المالية، وهو ما يسمح لمستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات المناسبة.
- حوكمة المؤسسات يمكن أن تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في امثال المؤسسات لمعايير الإبلاغ المالية الدولية.
- العديد من نماذج تقييم مستويات حوكمة المؤسسات (سواء على مستوى المنظمات والهيئات المهنية أو الأكاديمية) تستخدم تطبيق المؤسسة لمعايير المحاسبة الدولية كأحد مؤشرات التقييم.

- مراجع المحاضرة 07:

- <sup>1</sup> صلاح، حواس. (2008). *التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية*. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، ص. 58-59
- <sup>2</sup> كتوش، عاشور. (2014). *النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية*. الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، ص. 270
- <sup>3</sup> كتوش، عاشور. مرجع سبق ذكره، ص. 272
- <sup>4</sup> عكوش، محمد أمين. (2011). *أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية*. مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 3، ص. 22-23
- <sup>5</sup> رزيقات، بوبكر. (2014). *أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)*. الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، ص. 181
- <sup>6</sup> الجعارات، خالد جمال. (2014). *مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015*. مطبوعة جامعية على هامش الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، ص. 12-16
- <sup>7</sup> بن تومي، بدرة. (2013). *آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية*. مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، ص. 30
- <sup>8</sup> Tweedie, D. (2008). *Instiller de la transparence dans l'information financière : vers l'amélioration du cadre comptable après la crise du crédit*. Revue de la stabilité financière, N°12, Valorisation et stabilité financière, p. 126
- <sup>9</sup> Saltaji, I. M. (2013). *Corporate governance relation with accounting standards*. Internal Auditing & Risk Management, 31(1), pp. 28-29
- <sup>10</sup> مرازقة، صالح، وبوهرين، فتيحة. (2010). *الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية*. ملتقى دولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب، ص. 13

- <sup>11</sup> Paper, X. (2003). *Le passage aux normes IAS/ IFRS : au service de la sécurisation de l'information financière*. MAG SECURS n°2, p. 13, Document disponible sur le site : <http://www.xavierpaper.com/en/biblio/articles.php>, (02/04/2018)
- <sup>12</sup> Ebrahim, A., & AbdelFattah, T. (2015). *Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 24, pp. 46-60
- <sup>13</sup> Garrouch, H., Hadriche, M., & Omri, A. (2014). *Earnings management and corporate governance related to mandatory IFRS adoption: evidence from French-listed firms*. Int. J. Managerial and Financial Accounting, 6(4), pp. 322-340. <https://doi.org/10.1504/IJMFA.2014.066402>
- <sup>14</sup> Verriest, A., Gaeremynck, A., & Thornton, D. B. (2013). *The Impact of Corporate Governance on IFRS Adoption Choices*. European Accounting Review, 22(1), pp. 39-77. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2011.644699>
- <sup>15</sup> Dunstan, K., Zijl, T. V., & Wan Ismail, W. A. (2010). *Earnings Quality and the Adoption of IFRS-Based Accounting Standards: Evidence from an Emerging Market*. Available at SSRN, See: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1566634>
- <sup>16</sup> مجيلي، خليصة، وشييب، ريمة. (2014). *أسس تقييم جودة المعايير المحاسبية كمدخل لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات*. الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، ص. 481