وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامـــــعـة 8 ماي 1945 قالـمـة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

فرع علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسات

دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -

إعداد الطالبتين :

- أميرة بليرون
- لينة إكرام سي يحي

إشـــــراف الأستاذة الدكتورة:

فيروز رجال

السنة الجامعية: 2018 – 2019

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة
ما نحتاج إليه للوصول.
اللهم لك الشكر ولك الحمد كثيرا مباركا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك أن وفقتني لإنجاز واستكمال هذا العمل، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك
الحمد بعد الرضا.
لقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"
أما بعد أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص والتقدير والعرفان بالجميل إلى كل من
ساعدني في إنجاز هذا العمل وأخص بذكر:

الأستاذة المشرفة **فيروز رجال** التي تفضلت بالإشراف على هذا العمل، أسئل الله أن يجازيها كل خير على صبرها وتشجيعها لنا

كما أتوجه بالشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم.
إلى كل من استضافني وساعدني في المؤسسات الاقتصادية.
إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو إبتسامة أو دعوة صادقة.

جزاكم الله عنا كل خير

قـــــــائـــــــــمة المحتويات

قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	IV
قائمة المختصرات	V
المقدمة العامة	أ- ح
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية	
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الأول: الاطار العام للنظام المحاسبي المالي	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي	11
المطلب الثالث: أهم الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	13
المبحث الثاني: مدخل إلى الحوكمة المحاسبية	16
المطلب الأول: ماهية الحوكمة المحاسبية	16
المطلب الثاني: الحوكمة المحاسبية: الأهمية، الأهداف والأطراف المسئولة عنها	27
المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي والإفصاح مطلبان ضروريان لتطبيق الحوكمة المحاسبية	32
المبحث الثالث: اسهامات النظام المحاسبي المالي في ارساء وتعزيز الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	36
المطلب الأول: اطار الحوكمة المحاسبية في الجزائر	36
المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي كأداة للحوكمة	40
المطلب الثالث: مداخيل تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة	43
خلاصة الفصل الأول	45
الفصل الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في عينة من المؤسسات الاقتصادية	
تمهيد	47
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	48

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	**48**
المطلب الثاني: أداة الدراسة	**49**
المطلب الثالث: الأساليب الاحصائية المستخدمة في المعالجة والتحليل	**53**
المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان	**55**
المطلب الأول: عرض القسم الأول من الاستبيان	**55**
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان	**61**
المطلب الثالث: التحقق من طبيعة توزيع عينة الدراسة	**72**
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	**74**
المطلب الأول: إختبار الفرضية الفرعية الأولى	**74**
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية	**75**
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	**76**
خلاصة الفصل الثاني	**78**
الخاتمة العامة	**80**
قائمة المراجع	**84**
الملاحق	
الملخص	

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	تصنيف المؤسسات الاقتصادية المستهدفة	49
02	توزيع الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة	51
03	مقياس ليكارت الخماسي	52
04	طول الخلايا والدلالة	52
05	معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	54
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	55
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	57
08	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	58
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة	60
10	التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول	62
11	التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني	65
12	التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث	69
13	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S)	73
14	اختبار(T-Test) للفرضية الأولى	74
15	اختبار الاشارة للفرضية الثانية	76
16	اختبار الإشارة للفرضية الثالثة	77

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	المراحل القانونية والتنظيمية المتعلقة بإعداد النظام المحاسبي المالي	6
02	أهمية الحوكمة المحاسبية	29
03	أهداف الحوكمة المحاسبية	30
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	56
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	58
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	59
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة	61

الاختصار	التسمية	الدلالة
BM	Banque Mondiale	البنك العالمي
CG	Codes de Gouvernance	حوكمة الشركات
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FMI	Fond Monétaire International	صندوق النقد الدولي
GCGF	Global Corporate Governance Fourm	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبية الدولية
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
NEPAD	New Partnership For Africa's Development	الشراكة الجديدة لتنمية افريقيا
PSN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	System Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية
SPSS	Statical Package For the Social Sciences	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة العامة

1.مقدمة

ولج مصطلح الحوكمة في أدبيات علم الإدارة من باب الفساد الذي استشرى في العديد من الشركات العالمية الكبرى، الذي أدى إلى حدوث سلسلة من الانهيارات وحالات الإفلاس والتصفية. هذه الانهيارات التي يعود أحد أهم أسبابها إلى نقص الشفافية في التعاملات وضعف مستويات الإفصاح من جهة، وضعف آليات الرقابة الحاكمة في تلك الشركات من جهة أخرى.

لقد بدأ يتبلور هذا المفهوم مع بداية تسعينيات القرن الماضي، إثر الفضائح المتعاقبة التي منيت بها الشركات ذات التأثير الواسع في الاقتصاد العالمي. من هنا ازداد التركيز على مصطلح الحوكمة كمفهوم يستهدف تطوير الاقتصاد العالمي، إضافة لطرحه كحل مقترح لمواجهة الأزمات الاقتصادية والمالية الراهنة، وحتى تفادي حدوث مثل هذه الأزمات في المستقبل. كل ذلك كان باعثا حقيقيا نحو تأصيل وتطبيق الحوكمة للخروج برؤى جديدة لإحكام الرقابة ووضع معايير لضبط العمل بدرجة مناسبة من الشفافية والإفصاح تحقق الاطمئنان للمساهمين والمستثمرين وكافة الفئات من ذوي المصلحة.

ولهذا قامت الجزائر في ظل تبني نظام اقتصاد السوق، وسعيا منها لمسايرة المستجدات الدولية والانفتاح على العالم، بعدة إصلاحات مست العديد من الجوانب ومن بينها الجانب المحاسبي، من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والمتضمن عرض القوائم المالية وفق المبادئ والاتفاقيات التي جاء بها، وتقديم تقارير صادقة وشفافة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة. هذا النظام الذي يفرض لا محالة تطبيق مبدأ التوحيد المطلق للمعايير المحاسبية الدولية وتوسيع نطاق تطبيقها في جميع القطاعات الاقتصادية، حتى يقضي على جميع الاختلافات القائمة في إعداد القوائم المالية بين دول العالم، و ذلك من خلال إجبار جميع المؤسسات على توفير الخصائص المطلوبة في القوائم المالية كي تحقق قيمة المنفعة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، وهذا ما يجعله أكثر إفصاحا وشفافية مما يساهم في تفعيل الحوكمة المحاسبية.

في هذا الإطار نسعى من خلال دراستنا إلى الإسهام ولو بالقليل إلى بيان دور هذا النظام في دعم الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، واستشراف آفاق جديدة تسمح بتنميتها والارتقاء بها.

2. إشكالية الدراسة

يعد النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية، كونه يفرض الاعتماد على الشفافية في عرض القوائم المالية، وهو ما تنص عليه بالتحديد حوكمة الشركات من خلال بعدها المحاسبي، التي يشكل فيها مبدأ الإفصاح والشفافية بإلحاح ركيزة أساسية تسمح بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

من هنا يتبادر إلى أذهاننا التساؤل الذي يمكن أن نصيغه على النحو التالي:

ما هو دور النظام المحاسبي المالي في دعم وتفعيل الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وتندرج تحت هذا التساؤل المركزي الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ هل يتوافر عنصر الشفافية والإفصاح كأحد أهم ركائز الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ❖ ما هو واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية؟
- ❖ هل توجد علاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

3.فرضيات الدراسة

تماشيا مع طبيعة الموضوع تم تدعيم الإشكالية السابقة بالفرضيات التي نسعى إلى إثباتها أو نفيها وهي:

- ❖ تلتزم المؤسسات الجزائرية بتوفير عنصر الإفصاح والشفافية؛
- ❖ تطبق المؤسسات الجزائرية النظام المحاسبي المالي بما يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛

- ❖ هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4.أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من خلال ما تقدمه للباحثين في المجال الأكاديمي وما تقدمه لإدارات المؤسسات الاقتصادية في:

- تقديم إضافة في المجال العلمي، لا سيما الحوكمة المحاسبية كونها في حاجة ماسة لنظام محاسبي مالي يضفي مصداقية وشفافية أكثر على المعلومات المحاسبية بما يخدم مصالح مستخدميها.
- نأمل أن تتبنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مضامين الحوكمة التي تضمن أفضل الممارسات الإدارية، وهذا في ظل ما يفرضه المحيط العالمي الجديد من طلب كبير على هذه الممارسات في سبيل مواجهة حالات الفساد المالي والإداري، لا سيما وأن المستثمر أصبح ينجذب نحو المؤسسات التي تتبنى قواعد سليمة للإدارة، والتي تندرج تحت مفهوم الحوكمة.

5.أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- ❖ تسليط الضوء على الحوكمة المحاسبية والتعرف على النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ السعي من أجل توسيع الرصيد الفكري في مجال النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية؛
- ❖ معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ❖ بيان إطار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

6.أسباب اختيار الموضوع

يمكن حصرها فيما يأتي:

- ❖ توافق الموضوع مع التخصص المدروس؛

- ❖ قلة الأبحاث التي تتعلق بالموضوع، وبالتالي المساهمة في إثراء الدراسات المستقبلية على بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ❖ إهمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للحوكمة بسبب عدم الإحاطة وإدراك أهمية تطبيق ممارساتها؛
- ❖ أهمية الموضوع حيث زادت الحاجة إلى تبني الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما يكفل تحقيق الشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها؛
- ❖ الميول الشخصي للموضوع والرغبة في دراسته لا سيما وأن المؤسسات الجزائرية تعاني العديد من المشاكل بسبب النظرة المحدودة للنظام المحاسبي المالي، التي تكتفي بتطبيقه بصفة إلزامية، في حين أنه يعتبر دعامة أساسية لإرساء مضامين الحوكمة المحاسبية في المؤسسة.

7.حدود الدراسة

ارتبطت هذه الدراسة بحدود مكانية وأخرى زمنية:

- ❖ **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مجموعة منوعة من المؤسسات الاقتصادية التي تتواجد بولاية قالمة.
- ❖ **الحدود الزمنية:** ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه، حيث تنحصر ما بين شهر أفريل 2019 إلى غاية شهر جوان 2019، من خلال اعتماد استمارة استبيان تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

7.منهج وأدوات الدراسة

تماشيا مع طبيعة الإشكالية المحددة وفي سبيل بلوغ الأهداف المرجوة من البحث، قمنا باعتماد المناهج الآتية:

- ❖ **المنهج الوصفي التحليلي:** يهتم هذا الأخير بوصف الخصائص الأساسية للموضوع وأهم الجوانب المرتبطة به، والذي تم اعتماده في الجانب النظري والتطبيق على حد سواء، كوصف عينة الدراسة المأخوذة من مجموعة المؤسسات المختلفة.
- ❖ **المنهج المتبع :** تم اعتماد هذا المنهج في الفصل التطبيقي، إذ استوجب الأمر القيام بهذه الدراسة في عدة مؤسسات اقتصادية، من خلال إجراء قائمة استبيان كضرورة أملتها مجريات

البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة، حيث استخدم في تحليل البيانات المتحصل عليها في الدراسة التطبيقية بعض الأدوات الإحصائية واستعمال برمجية (spss) وبرنامج (Excel).

8.التوثيق العلمي

لتغطية مختلف جوانب الموضوع وفي سبيل إثراء الدراسة اعتمدنا على البحث المكتبي في اعداد الجانب النظري للدراسة من خلال توظيف مجموعة من الكتب منها ما هو باللغة العربية وأخرى باللغة الفرنسية، إلى جانب الأبحاث العلمية والمجلات المتخصصة وبعض المنشورات وبعض القوانين والمراسيم. هذا إلى جانب الاستعانة بشبكة الانترنيت من خلال ما توفره من مواضيع جديدة لها السبق في نشرها، كما حاولنا قدر الامكان الرجوع إلى المراجع الأصلية لبعض المعلومات. هذا وقد اتصلنا ببعض الأساتذة المختصين من أجل الاستشارة وطلب التوجيه.

9.الدراسات السابقة

على الرغم من تعدد وتنوع الدراسات التي اهتمت بالنظام المحاسبي المالي، إلا أنها لم تتناول العلاقة بين هذا الأخير والحوكمة المحاسبية بشكل محدد. وعليه سوف نركز على بعض الدراسات ذات الصلة بعض جوانب هذا الموضوع، والمتمثلة فيما يلي:

- **الدراسة الأولى: أمين عمراني، بعنوان: "تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، المقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2014.** حاول من خلالها الباحث إبراز النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني السابق، وتسليط الضوء على محتويات النظام المحاسبي المالي من خلال استعراض كيفية إعداد وعرض القوائم المالية، وقواعد التقييم المحاسبي التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى صعوبات ومزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي على عينة من المؤسسات الاقتصادية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن أهداف المخطط المحاسبي المالي أصبحت لا تتماشى مع احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية، وأن عملية الانتقال للنظام المحاسبي

المالي ستؤثر على وظائف المؤسسة، كما بينت الدراسة أيضا أن المؤسسات الاقتصادية غير جاهزة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الآجال المحددة.

- **ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجيستر، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.** وقد توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من وجود أساس محكم فعال لقواعد حوكمة الشركات لا يزال بحاجة للتطوير، وجود بعض القوانين التي تساهم في حماية المساهمين والمستثمرين، عدم كفاية المقومات للإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح للشركات المدرجة في السوق مما يؤثر على صحت قرارات المستثمرين، المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- **أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 من خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، كما تم تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية Dummy Varlables، ومن ثم اختيار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

  وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، وذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية.
- **قورين حاج قويدر، الحوكمة المحاسبية في ظل تبني نظام المحاسبة المالية ودورها في النهوض بالسوق المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي: 07-08 ديسمبر 2010.** اهتم الباحث بإبراز علاقة ودور النظام المحاسبي المالي كأداة للحوكمة لبورصة الجزائر، من خلال دراسة أهم المزايا التي يمكن أن يسوقها هذا النظام بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة وكذلك بالنسبة للبورصة على حد السواء، إلى جانب

حصر معوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر التي من شانها أن تحول دون الاستفادة من هذه المزايا من هذا النظام. وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج التي تتمحور حول العلاقة الوثيقة بين نظام البورصة والحوكمة المحاسبية.

- **أحمد بوراس، ومحمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، جوان 2015.**

سعت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وذلك من خلال ربط المتغير المستقل المتمثل في النظام المحاسبي المالي بالمتغير التابع ألا وهو حوكمة الشركات بمختلف مبادئها الستة. وقد توصل الباحثان إلى جملة من النتائج التي تشير إلى انه للنظام المحاسبي المالي دورا بنسبة 56.3% في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات على النحو التالي:

- يشكل النظام المحاسبي المالي إطار فعال للحوكمة كونه يشجع على شفافية الأسواق المالية ويرفع كفاءتها، كما أن له القوة القانونية والإلزامية في تطبيقه؛
- يسهم النظام المحاسبي المالي في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة باعتباره أداة مراقبة لمدى التزام الإدارة بتطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة في الشركة وسلامتها.

9.تقسيم البحث:

تبعا للأهداف المتوخاة من الدراسة، ومعالجة التساؤلات المطروحة، واختبار الفرضيات فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، على النحو التالي:

الفصل الأول: تحت عنوان:"إطار النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية"، ويمثل الجانب النظري، حيث يضم ثلاثة مباحث، الأول منها يتناول ماهية النظام المحاسبي المالي، أما الثاني فخصصناه لمدخل الحوكمة المحاسبية، في حين يتعلق الثالث بإسهامات النظام المحاسبي المالي في إرساء وتعزيز الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفصل الثاني: تحت عنوان: "دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في عينة من المؤسسات الاقتصادية"، ويمثل الجانب التطبيقي، كذلك يشتمل على ثلاثة مباحث،

الأول منها يتناول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، اما الثاني فخصصناه للمعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان، في حين يتعلق الثالث باختبار فرضيات الدراسة.

11.صعوبات البحث

لا تكاد تخلو أية دراسة من الصعوبات، نذكر منها:

- الإضرابات المستمرة التي شهدتها الجامعة والعديد من المؤسسات الاقتصادية، منذ فيفري 2019، شكلت عائقا كبيرا حال دون جمع المعلومات الضرورية الخاصة بالجانب النظري من جهة، وإمكانية البدء في الدراسة التطبيقية، وذلك يعود الى غلق المكتبات الجامعية.
- صعوبة الاتصال بأفراد عينة الدراسة لأجل إجراء المقابلة وتوزيع الاستمارات الخاصة بهم، وتماطل البعض منهم في الرد على الاستبيان الموجه إليهم.
- صعوبة التنقل إلى بعض المؤسسات المعنية عدة مرات من أجل توزيع الاستمارات، بسبب نقص وسائل النقل، وكذا عدم تواجد أفراد العينة المستجوبين، الأمر الذي أخذ منا الكثير من الوقت الذي أشغلنا عن إنجاز العمل المتبقي.
- صعوبة إجراء المقابلة مع أعضاء مجلس الإدارة وبعض المديرين للمؤسسات محل الدراسة وهذا لانشغالاتهم وحساسية مناصبهم.

الفصل الأول:

إطار النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالحوكمة المحاسبية

تمهيد:

يعد النظام المحاسبي المالي من أهم الأنظمة المالية في الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها إذ يساهم في تقديم تحليل واضح حول طبيعة عملها والنشاطات المالية الخاصة بها. إن سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر نتيجة الانتقال إلى اقتصاد السوق جعلتها ملزمة بتغيير المخطط المحاسبي الوطني وذلك بتبني النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من أجل جذب المستثمرين أجانب وتحضير الجزائر للانضمام إلى المنظمة التجارية، مما يجعل قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح تكون رشيدة وذات مصداقية وشفافية.

وهذا النظام كان له أثر على تطوير الحوكمة المحاسبية؛ من نظام كان يعتمد على أساليب تقليدية مبنية على أسس وطنية تتوافق والنظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف الوحدات الاقتصادية الجزائرية، حيث وجدت متطلبات لتفعيل العلاقة بينهما ساعدت في تعزيز وإرساء الحوكمة المحاسبية في الوحدات الاقتصادية الجزائرية. وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث مقسمة لثلاث مطالب والتي هي:

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مدخل إلى الحوكمة المحاسبية

المبحث الثالث: إسهامات النظام المحاسبي المالي في إرساء وتعزيز الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات. فقد وجدت الجزائر نفسها مجبرة على مسايرة التطورات العالمية، من خلال عملية الإصلاح المحاسبي، والتي تهدف إلى تحسن الممارسات المحاسبية في إطار تحقيق التقارب والتوافق مع بيئة الأعمال الدولية. وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض الإطار العام للنظام المحاسبي لمالي مع إبراز أهم أهدافه والإضافات التي جاء بها هذا الأخير.

المطلب الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

لقد قدم النظام المحاسبي المالي الجديد إصلاحات جذرية شملت مختلف المفاهيم الضمنية لتحضير وتقديم القوائم المالية، وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب إعطاء نظرة عن أهم المفاهيم التشريعية والاقتصادية للنظام المحاسبي المالي، إلى جانب توضيح أهميته وأهم المزايا التي يقدمها.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي

في هذا الشأن يمكن إدراج تعريف للنظام المحاسبي المالي وفق المنظورين التاليين:

1- **من منظور اقتصادي:** كما جاء في نص المادة (03) من القانون (07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 فإن النظام المحاسبي المالي هو: "نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية، حيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعرض صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وناجعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."[1]

2- **من منظور قانوني:** فقد عرف النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية بأنه: "نظام المحاسبة المالية وهو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها."[2]

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية**، العدد 74، الجزائر، 25 نوفمبر2007، ص: 03.

[2] عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009، ص: 291.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة القواعد والإجراءات المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية، والتي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة، بهدف إعطاء صورة صادقة حول وضعيتها المالية.

الفرع الثاني: الإطار التشريعي

يتضمن الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي جملة من القوانين والمراسيم المنظمة والشارحة لمضمونه للعمل به في الكيانات الاقتصادية الملزمة بتطبيقه، وهي:[1]

1.القانون رقم (07-11) المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي: يعتبر أول نص تشريعي صادر بشأن النظام المحاسبي المالي، الذي يشتمل سبعة فصول تحتوي على الكثير من المفاهيم الجديدة.

2.المرسوم التنفيذي رقم (08-156) المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429هـ الموافق لـ 26 ماي سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07-11): جاء هذا المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا الهدف من هذا المرسوم هو تحديد كيفيات تطبيق المواد (40-36-30-22-9-7-5) من القانون (07-11)، كما تناول هذا المرسوم الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للمؤسسات بدءا بالإطار التصوري.

كما أن أهدافه قد تم حصرها فيما يلي:

- المساعدة على تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية؛
- تحديد المستعملين للمعلومة المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير.

تضمن المرسوم كذلك تحديد محتوى ومضمون الأصول المحاسبية للمؤسسات وخصومها وتحديدا للمنتجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وأخيرا الإطار العام للمعايير المحاسبية.

---

[1] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري –دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**، مكتبة الوفاء القانونية، دون بلد، 2014، ص ص: 117-126 (بالتصرف).

3.القرار رقم (71) المؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية سنة 2008: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. ويعتبر هذا القرار من أكثر الوثائق شمولية وتفصيلية لموضوع المحاسبة المالية.

4.القرار رقم (72) المؤرخ في 26 جويلية 2008: يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

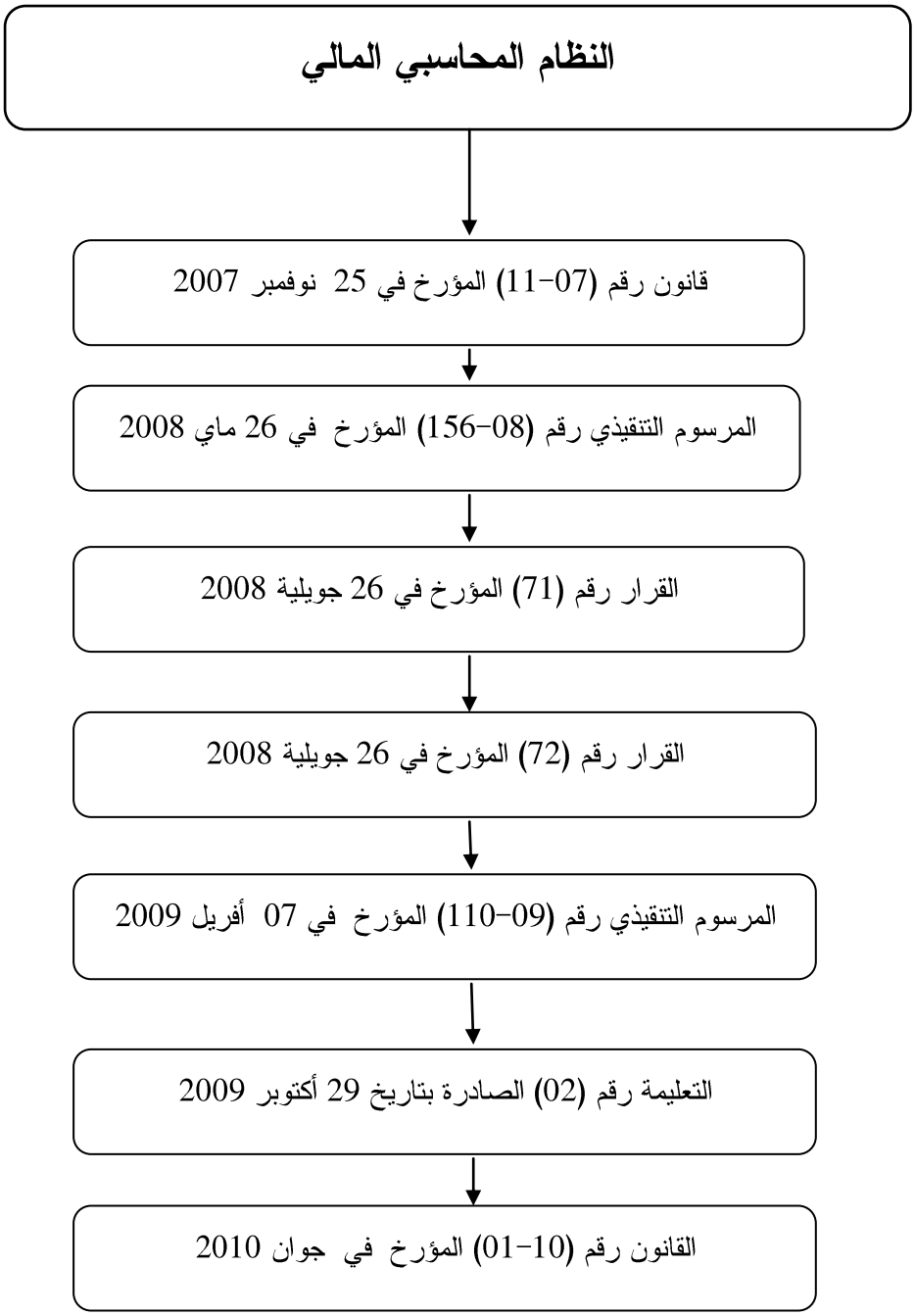
5.المرسوم التنفيذي رقم (09-110) المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي: لقد جاء هذا المرسوم في 26 مادة، تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج، إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال البرامج.

6.التعليمة رقم (02) الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: ويعتبر الغرض الأساسي من هذه التعليمة تحديد كيفيات وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني المقرر بمقتضى الأمر الصادر سنة 1975 إلى النظام المحاسبي المالي الجديد المقرر بمقتضى القانون رقم (07-11) لسنة 2007.

7.القانون رقم (10-01) المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ويمكن تلخيص ما سبق عرضه في المخطط التالي:

الشكل رقم (01): المراحل القانونية والتنظيمية المتعلقة بإعداد النظام المحاسبي المالي



المصدر: من تصور الطالبتين.

الفرع الثالث: بنية النظام المحاسبي المالي

تكون النظام المحاسبي المالي من إطار تصوري للمحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة ومدونة الحسابات التي تمكن من إعداد الكشوف المالية وفق المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة.

1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تلتزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:[1]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص طبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2- الإطار التصوري: المبادئ المحاسبية ومدونة الحسابات

يمثل هذا الإطار الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية، واختيار الطرق الملائمة عندما تكون بعض الأحداث وغيرها من المعاملات الاقتصادية غير معالجة بموجب معيار محاسبي.

ويشمل: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

2-1 المبادئ المحاسبية

حيث تضم المبادئ المحاسبية ما يلي:

أ- مبدأ التكلفة التاريخية:

ينص على قيد كافة الأصول والمنافع التي يحصل عليها المشروع بالتكلفة المسددة لامتلاك الموجودات أو الحصول على المنافع في تاريخ وقوعها. لكن ما يعاب على هذه الأخيرة أنها تقدم للمحاسب معلومات قديمة لا تعبر عن الواقع في ظل ارتفاع الأسعار.[2]

---

[1] أحمد التيجاني بالعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص: 21.

[2] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، دار الثقافة، عمان، 2011، ص ص: 33-34 (بتصرف).

ب- مبدأ عدم المقاصة:

يقوم هذا المبدأ على عدم جواز القيام بالمقاصة بين حسابات كل من أصول وخصوم المؤسسة أو حسابات إيراداتها وأعبائها، وذلك بهدف إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجة السليمة والصحيحة والكاملة لكل العمليات التي حدثت دون اختصار.[1]

ت- مبدأ مداومة الطرق المحاسبية:

يوجب هذا المبدأ الحفاظ والمداولة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى. [2]

ث- مبدأ استقلالية الذمة المالية:

يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها ومستقلة عن الذمة المالية لملاكها.[3]

ج- مبدأ الدورية (السنوية):

تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهرا، هنا نشير إلى أن هناك حالات استثنائية حيث قد تكون الدورة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهرا كما هو الحال في بعض القطاعات الزراعية.[4]

ح- استقلالية الدورات المالية:

تقسم المدة المخصصة لنشاط المؤسسة إلى فترات أو دورات محاسبية تتحمل كل دورة أعبائها وتستفيد من إيراداتها وتكون كل فترة مستقلة عن الأخرى.[5]

---

[1] مراد كواشي، **المحاسبة المالية: حسب قواعد النظام المحاسبي المالي**، دار الجزائرية، الجزائر، 2017، ص: 12.

[2،3،4] لخضر علاوي، نظام **المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها**، Les Pages Bleu، الجزائر، 2010، ص: 14.

[6،5] مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

خ- مبدأ اتفاقية الوحدة النقدية:

وفقا لهذا المبدأ ينبغي على جميع المؤسسات الخاضعة للقوانين الجزائرية أن تسجل تعاملاتها بالدينار الجزائري.[6]

د- مبدأ الأهمية النسبية:

يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات.[1]

ذ- مبدأ الحيطة والحذر:

يشير هذا المبدأ إلى السياسة التي تلجأ إلى إظهار المصادر والدخل بأقل من قيمتها الحقيقية، ويترتب عنه تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو بسعر السوق أيهما أقل.[2]

2-2 مدونة الحسابات:

تقوم المؤسسة الاقتصادية بإعداد مخطط للحسابات يلائم هيكلها ونشاطها، وعادة ما تجمع الحسابات في فئات متجانسة تسمى الصنف، حيث نجد فئتان من أصناف الحسابات: أصناف حسابات الميزانية، وأصناف حسابات التسيير، وأن كل صنف يدرج ضمن حسابات يرمز إليها بأرقام ذات عددين أو أكثر في إطار الترقيم العشري.

ويجدر الإشارة إلى أن العمليات المتعلقة بالميزانية موزعة على خمسة أصناف تسمى بحسابات الميزانية، نوردها فيما يأتي:[3]

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال
- الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات
- الصنف الرابع: حسابات الغير

---

[1] أمين عمراني، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر "3"، 2014، ص: 25.

[2] صالح حازم، **مبادئ المحاسبة المالية وتطبيقاتها**، دار الكندري، عمان، 2015، ص: 13.

[3] أحمد التيجاني بالعروسي، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

- الصنف الخامس: الحسابات المالية

أما العمليات المتعلقة بجدول حسابات النتائج فهي موزعة على صنفين وتسمى بحسابات التسيير. حيث يتكون الإطار المحاسبي له مما يلي:

- الصنف السادس: حسابات الأعباء
- الصنف السابع: حسابات النواتج

3- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

حسب ما جاء في مشروع النظام المحاسبي المالي حول تنظيم المحاسبة نجد في القانون رقم (07-11) المواد من 01 إلى 20، والتي يمكن تلخيص ما تضمنته في النقاط التالية:[1]

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- يحدد الكيان وتحت مسؤولية، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء؛
- تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- تكون الأصول والخصوم محل جرد مرة واحدة في السنة على الأقل؛
- لا يمكن إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، والأعباء والنواتج؛
- التنفيذ المحاسبي وفق مبدأ القيد المزدوج؛
- يجب أن يستند كل قيد محاسبي إلى وثيقة إثبات مؤرخة؛
- يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- يجب أن يحتفظ بالدفاتر المحاسبية والمستندات المؤيدة لها لمدة 10 سنوات؛
- مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

[1] حمزة عقبي، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص: 15.

4-الكشوف المالية:

فرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه؛ إعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة. حيث تتمثل هذه القوائم في: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.[1]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي من أهم الأنظمة المالية في الكيانات الاقتصادية، حيث يعتبر أفضل مشروع مالي حسب مجلس المحاسبة الوطني لاحتوائه على معايير المحاسبة الدولية، مما جعل له أهمية بالغة وأهداف مميزة، نستعرضها فيما يلي.

الفرع الأول: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية يستمدها من جملة المزايا المتوخاة من تطبيقه، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:[2]

- توفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، مما يدعم الثقة في الحسابات ويفتح المجال للاستثمار؛
- توضيح المبادئ والإجراءات المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يدعم شفافية الحسابات ويقلص من حالات الغش والتلاعب؛
- الاستجابة لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين الحالية والمستقبلية، من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية الموحدة، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- المساهمة في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛

---

[1] أحمد بوراس، ومحمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، جوان 2015، ص: 9.

[2] عبد الكريم نعيجي، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات –دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص ص: 61-62.

- تسهيل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- تكييف النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛
- تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج.

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق التوافق مع العمل المحاسبي الدولي وضمان تلبية حاجات مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية والمالية وذلك من خلال:[1]

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها دوليا؛
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات؛
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس النشاط نفسه أو تعمل في القطاع نفسه سواء داخل الوطن أو خارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية المحاسبية؛
- نشر معلومات وافية وصحيحة، موثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

كما يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يهدف بدرجة أكبر إلى ما يلي:[2]

- ايجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني؛

---

[1] Samir Merouani, **le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et prépare Le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure du commerce, Alger, 2007-2008, p :94.

[2] توفيق جوادي، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي: 29-30 نوفمبر 2011، ص: 9.

- عرض في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبية والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها حاليا من قبل أغلبية الدول؛
- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات جودة، أكثر شفافية، أكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية؛
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

المطلب الثالث: أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من المتغيرات الجديدة التي ظهرت في النظام المالي المحاسبي، من خلال ذكر عناصر جديدة في القوائم المالية، واقتراح طرق وبدائل للتقييم والقياس المحاسبي تستخدم إلى جانب التكلفة التاريخية، وهذا ما سنتطرق له فيما يلي.

الفرع الأول: بعض العناصر الجديدة

هناك العديد من العناصر الجديدة التي تم إدراجها ضمن القوائم المالية، رغم أنها لم تذكر من قبل المخطط المحاسبي الوطني القديم. وقد تم إدماج هذه العناصر وتوضيح كيفية معالجتها محاسبيا في إطار تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية الحديثة من جهة، ومسايرة مع المعايير الدولية للمحاسبة من جهة أخرى. ويمكن إبراز أهم هذه العناصر الجديدة في النقاط التالية:

1-العقود طويلة الأجل

تتضمن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة أو خدمة تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:[1]

- عقود بناء؛
- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة؛
- عقود تقديم خدمات.

[1] مسعود دراوسي، وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (ISA/IFRS): قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، دون سنة، ص: 15.

2-الضرائب المؤجلة

الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابلة للدفع أو قابلة للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج. [1]

3-عقود الإيجار

عقد الإيجار عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة، ويترتب عن إيجار التمويل عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو تحويلها.[2]

وقد تم اعتماد معالجة محاسبية جديدة لعقود الإيجار، بحيث أصبحت تعالج من خلال الميزانية بعد ما كان يتم تسجيلها من خلال جدول حسابات النتائج.

4-الحسابات المدمجة والحسابات المجمعة

تعتبر الحسابات المدمجة أو المركبة شيئا جديدا في المحاسبة، ولقد عرفها القانون (07-11) في المادة 34 على أنها: "تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجود داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة وتنتشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".[3]

أما بالنسبة للحسابات المجمعة فقد ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات، وهذا بهدف الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها آنذاك والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية.[4]

[1،2] مسعود دراوسي، وآخرون، المرجع السابق، ص 15.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد74، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

[4] مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: النظام الحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب-تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، يومي: 17-18 جانفي 2010، ص ص: 13-14.

الفرع الثاني: الجديد في القياس والتقييم المحاسبي

بالإضافة إلى مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتمد في تقييم العديد من العناصر، فقد تم اعتماد تقييم بعض العناصر على بدائل أخرى هي:[1]

1- القيمة الحقيقية

وتعرف بالقيمة العادلة، وهي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية.

2- قيمة الإنجاز الصافية

وتعرف بصافي القيمة القابلة للتحقق، وهي عبارة عن سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام المخزون والتكاليف الضرورية لإتمام عملية البيع.

3- القيمة المحينة

وهي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.

[1] مسعود درواسي، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

المبحث الثاني: مدخل إلى الحوكمة المحاسبية

ظهرت الحوكمة المحاسبية حديثا إثر سلسلة الأزمات المالية التي حدثت لبعض الشركات العالمية الكبرى خلال العشريتين الماضيتين، نتيجة الاختلالات الإدارية والمالية والمحاسبية. وقد انتشر مفهوم الحوكمة للسيطرة على المخالفات وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح كضمان لحقوق الأطراف المختلفة. من هنا سنركز في هذا المبحث على توضيح مفهوم الحوكمة المحاسبية وخصائصها، أهدافها ومبادئها مع تبيان مجال تطبيقها.

المطلب الأول: ماهية الحوكمة المحاسبية

أصبحت الحوكمة المحاسبية من المواضيع البارزة على الصعيد المحلي والدولي، ويرجع ذلك للفساد الإداري والمحاسبي الذي اجتاح العديد من المؤسسات، نتيجة افتقارها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف، وكذلك نقص الشفافية والإفصاح مما دعى إلى زيادة الاهتمام بتطبيق الحوكمة المحاسبية نظرا لخصائصها الجيدة في التسيير.

الفرع الأول: مفهوم الحوكمة المحاسبية

قبل التعرض إلى مفهوم الحوكمة المحاسبية الذي يشير إلى مفهوم حوكمة الشركات من منظور محاسبي، ارتأينا أن نتطرق إلى نشأة الحوكمة وأسباب ظهورها.

1- الحوكمة المحاسبية

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة وإيصالها لأصحابها ودفاعه عنها ضد القراصنة والأخطار، فإذا ما وصل إلى الميناء أطلق على هذا الربان (Good Governer) والتي تعني المتحوكم الجيد.[1]

[1] وليد ناجي الحيالي، وحسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص: 23.

1-1 المفهوم اللغوي للحوكمة

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحث في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعنيه هذه الكلمة من معان.

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب نذكر منها:[1]

-الحِكْمةُ: ما تقضيه من التوجيه والإرشاد؛

-الحُكْمُ: وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛

-الاحْتِكامُ: وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛

-التّحاكُمْ: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

1-2 المفهوم الاصطلاحي للحوكمة

يشير لفظ الحوكمة إلى الترجمة العربية للأصل لانجليزي للكلمة (Governance) الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية*، بعد عدة محاولات للتعريب بالكلمة.[2] وبالرغم من عدم ورود لفظ الحوكمة في القواميس العربية على هذا الوزن (فوعلة)، إلا أن المعنى العام لها يشير إلى منع الظلم والفساد والحكم (ممارسة السلطة)، وهو المتفق عليه اصطلاحا بحيث تهدف إلى توجيه ممارسات الإدارة والإشراف على عملياتها لمنع الفساد أو التلاعب فيها.

---

[1] حسين يرقي، وعمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09 و10 ديسمبر2010، ص: 3.

* جدير بالذكر أنه لا توجد ترجمة عربية تطبق تماما على مصطلح الحوكمة، كما جاء بمعناه باللغة الانجليزية حيث أطلق عليه عدة تسميات مثل: الحكم الرشيد، الإدارة الحكيمة، الحاكمية المؤسسية، وبهذا فقد وجد ما يقارب خمسة عشر (15) معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح.

[2] فيروز رجال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على كفاءة الأسواق المالية**، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017-2018، ص: 13.

وقد حضي مصطلح حوكمة الشركات باهتمام العديد من الباحثين والمهتمين، فقدموا بذلك العديد من التعاريف، كل حسب تخصصه واتجاهاته، لذا ارتأينا أن نورد بعضا منها فيما يأتي:

تعرف حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من المبادئ والقواعد التي تنظم العلاقات بين الشركة والأطراف ذات العلاقة بالشركة وتحدد مسؤولية كل طرف".[1]

وهناك من يرى بأنها: "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، الموظفين) من ناحية أخرى. أي هي الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في الشركة لتوفير الإشراف على المخاطر التي قد تقوم بها الإدارة."[2]

استنادا على ما ورد آنفا، يتضح لنا أن المعنى الجوهري لمفهوم حوكمة الشركات يتمحور في كونها مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات حيث تنظم العلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح، أي هي مجموعة القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفذيين والمساهمين.

وجدير بالذكر أن حوكمة الشركات تأخذ أبعاد متعددة، منها: الاقتصادية والقانونية والإدارية والمحاسبية. غير أن البعد المحاسبي يشغل الحيز الأوسع من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة. لذا وتماشيا مع المتغير التابع للدراسة، سنركز على مفهوم الحوكمة من منظور محاسبي.

1-3 تعريف الحوكمة المحاسبية

لقد زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة من الناحية المحاسبية، في محاولة جادة لإعادة توليد الثقة في المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها لاسيما الأطراف ذوي المصلحة، وكذا المساهمين والمتعاملين في

---

[2] عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم**، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص: 15، متوفرة على الموقع الالكتروني: https://search.mandumah.com ، تاريخ الاطلاع: 2019/04/25.

[2] عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات (القيادة – التسويق – العمل المؤسسي – تخطيط و إدارة القوة العاملة – الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014، ص: 206.

سوق الأوراق المالية، من خلال دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من قبل الإدارة المنشورة في القوائم المالية، وبالتالي توفر الشفافية والجودة في تلك التقارير المعتمدة من مراقبي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة للشركة."[1]

كما تشير الحوكمة المحاسبية إلى: "توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة، وضمان عدم توظيف أموالهم في مجالات واستثمارات غير آمنة، أو استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية."[2]

إذا ترتكز النظرة المحاسبية للحوكمة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا، ما يقودنا إلى القول، بأن الحوكمة المحاسبية تستمد أكثر من ركيزة محاسبية تدور حول كفاءة وجودة المعلومات المحاسبية وتحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى، كما أنها تلعب دورا هاما في مواجهة حالات الغش والفساد المالي والإداري إلى جانب تقييم مستوى مساهمة الإطار القانوني والرقابي في تنظيم أعمال الشركة. وعليه فالحوكمة المحاسبية تغطي ثلاث مراحل من العمل المحاسبي وهي كالآتي:[3]

- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي: وتشمل نوعين من الرقابة إحداهما القبلية والأخرى بعدية.
- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي: بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية، وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح والانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

---

[1] رابح بوقرة، وغانم هاجرة، **الحوكمة : المفهوم والأهمية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي: 06-07 ماي 2012، ص: 12.

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص ص: 21-22.

[3] عبد الله غالم، **المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09-10 ديسمبر 2010، ص: 2.

- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية: وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

إذا فالمعرفة المحاسبية تعد من أساسيات الحوكمة، والتي ترتكز على الرقابة والإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على المعلومات المحاسبية وإدارة المخاطر، وتأثير ذلك في نشاط المؤسسة، وعلى عنصر الربح فيها.

من خلال ما سبق، يتضح لنا أن الحوكمة المحاسبية تركز على كفاءة وجودة المعلومة المحاسبية، إذ أن الشفافية المحاسبية والمالية ما هي إلا جزء هام من إطار حوكمة الشركات، لذا لابد من وجود آليات وأدوات يعتمد عليها لضمان جودة المعلومات المحاسبية إضافة إلى مبدأ الإفصاح والشفافية.

2- نشأة الحوكمة وأسباب ظهورها

2-1 النشأة

على الرغم من الاهتمام الحديث بمفهوم الحوكمة إلا أن ظهورها يعود لبداية القرن الماضي، حيث تناول الباحثان (Berle & Means) في جامعة هارفارد عام 1932 نقاشا حول آثار فصل الملكية عن الإدارة،[1] الذي قد يترتب عنه خطر سلب حقوق صغار المساهمين من قبل المسيرين، الذين يعملون على التخلص من أية رقابة، وهو ما أدى إلى تدخل المشرع الأمريكي لحماية صغار المساهمين عن طريق إنشاء لجنة الأوراق المالية (SEC) ثم لجنة عمليات البورصة فيما بعد.

[1] عمر يوسف عبد الله الحياري، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، دون بلد، كانون الثاني 2017، ص ص: 12-13.

ففي عام 1976، قام كل من (Jensen & Meckling) بالاهتمام بحوكمة الشركات وإبراز أهميتها للحد من المشاكل التي تنشأ بين الملكية والإدارة.[1]

وقد ركزت دراستهما على نظرية الوكالة(*)، نظرية حقوق الملكية ونظرية هيكلة ملكية الشركة. هذه المشاكل التي تنشأ في الأصل نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، فكان الأمر من الأهمية بمكان للتفكير في كيفية حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة في سبيل تعظيم مصالحهم الخاصة.

وتشير الدراسات إلى أن البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات يعود إلى التقرير الصادر عن "لجنة الأبعاد المالية" في ديسمبر 1992، الذي عرف بـــ (Cadbury report). الذي ألزمت من خلالها بورصة لندن الشركات المدرجة فيها على أن تحدد في تقريرها السنوي مدى التزامها بقواعد الحوكمة مع ضرورة تقديم تفسيرات عن القواعد التي لم يتم الالتزام بها، وذلك بعد الادعاءات المتزايدة حول نقص الثقة والتقارير المالية من قبل المساهمين في بورصة لندن.[2]

وفي عام 1999، صدرت مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية الخاصة بحوكمة الشركات والتي أصبحت معيارا دوليا وبمثابة حجر الأساس لواضعي نظم الحوكمة في جميع أنحاء العالم. ونتيجة للانهيارات المالية التي طالت العديد من كبريات الشركات الأمريكية بعد أحداث 11 سبتمبر 2001،

---

* **نظرية الوكالة**: تشير هذه الأخيرة إلى عقد يتم بموجبه تفويض السلطة من الوكيل الى الأصيل (الموكل)، ما يتضمن تحويل الحقوق التقريرية؛ هذه العلاقة تنشئ تكاليف الوكالة. وتقدم نظرية الوكالة نظرة مختلفة لمجلس الإدارة كأداة رقابة داخلية مهمتها تدنية تكاليف الوكالة الناجمة عن تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل خاصة بين المساهمين والمديرين التنفذيين.

[1] رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص: 28، متوفر على الموقع الإلكتروني:https://www.iug.ps ، تاريخ الإطلاع: 2019/04/23.

[2] محمد جميل حبوش، **مدى التزام شركات المساهمة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات –دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجين ومدراء شركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، علوم التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007، ص: 22، متوفر على الموقع الإلكتروني:https://www.mobt3ath.com ، تاريخ الإطلاع: 2019/04/23.

أصدر الكونغرس الأمريكي في سنة 2002 تشريع (Sarbanes-Oxley) الذي حدد متطلبات حوكمة جديدة ترتكز على تشكيل لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها وواجباتها.[1]

2-2 أسباب ظهور حوكمة الشركات

هناك جملة من الأسباب التي أدت إلى تنامي الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، والتي يمكن تلخيص أهمها فيما يأتي:

أ- نظرية الوكالة:

تتمثل في الفصل بين الملكية والإدارة حيث في سنة 1932 كان (Means & Berle) من أوائل من تناول فصل الملكية عن التسيير، ليتطرق بعدها (Meckling&Jensen) سنة 1976 إلى مشكلة الوكالة، حيث أشارا إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة. وتعني نظرية الوكالة أن هناك علاقة بين المالك والوكيل (المسير)، غالبا ما ينشأ عنها خطر يتعلق باستخدام المديرين لإستراتجيات تتعارض تماما مع مصالح الملاك وتخدم أغراضهم الخاصة[2].

ب- الفضائح والأزمات المالية العالمية:

خلال العقدين الماضيين، شهدت الساحة الدولية وقوع العديد من الفضائح والأزمات المالية، وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولية، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركة، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997، التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الإدارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والشركات والحكومة، كما انهارت شركات مثل شركة (ENRON) والتي تبعها مكتب (Arthur et Anderson) لمراجعة الحسابات.[3]

---

[1] عمر يوسف عبد الله الحياري، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

[2] حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص: 21.

[3] نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي: 19-20 نوفمبر 2013، ص: 4.

لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والإشراف الفعال على شركات المساهمة، لضمان تحقيق الأهداف الموضوعة والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه بحوكمة الشركات.

ت- العولمة:

وتعني تحويل العالم إلى قرية صغيرة، وذلك باستخدام وسائل اتصال متطورة، تمكن من معرفة آخر أحداث المستجدات العالمية، بالإضافة لحالات التكامل والاندماج وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال. فمن دون شك أن العولمة ساهمت بشكل كبير في زيادة التشابك المتبادل بين الأسواق المالية لمختلف دول العالم، بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضت على اقتصاديات دول العالم، هذا يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة المؤسسات الاقتصادية تربط بين الشركة الأم والشركات التابعة.[1]

ث- العوامل الاقتصادية:

تتمثل هذه العوامل فيما تطمح إليه حكومات الدول فيما يخص استقرار أسواق رأس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصاد ممكنة وتنمية استثماراتها، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصادياتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة من المؤسسات والصناديق المالية الدولية.[2]

[1] نوال صبايحي، المرجع السابق، ص ص: 4-5.

[2] نوال صبايحي، **تجارب دولية في تطبيق الحوكمة في مختلف القطاعات**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: واقع الحوكمة في الدول المختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، جامعة البويرة، الجزائر، دون سنة، ص: 5.

الفرع الثاني: خصائص الحوكمة المحاسبية وأبعادها

1-خصائص الحوكمة المحاسبية

تمثل الخصائص الآتي ذكرها السمات التي يجب أن تتوفر في الحوكمة المحاسبية، وتساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

أ- **الاستقلالية:** أي استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة، بمعنى لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط في العمل.[1]

ب- **الانضباط:** الانضباط الذاتي والالتزام بالقوانين وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.[2]

ت- **الإفصاح والشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث وحماية الأصول الاقتصادية ذلك بمنع المتاجرة بالسلطة والمعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية.[3]

ث- **المساءلة والرقابة:** إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وتحمل المسؤولية أمام مختلف الأطراف ذوي المصالح في الشركة، وتقويم أداء الوحدة الاقتصادية.[4]

---

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ-التجارب (تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2005، ص: 23.

[2] رابح بوقرة، وغانم هاجرة، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

[3] علاء فرحان طالب، وإيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011، ص: 27.

[4] أحمد قايد نور الدين، وآخرون، **النظام المحاسبي المالي آلية لدعم الحوكمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص: 5.

2-أبعاد الحوكمة المحاسبية

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية للحوكمة ودعم الأنظمة المحاسبية لها في النقاط التالية:

أ-المساءلة والرقابة المحاسبية

أشار تقرير لجنة (sadbury) الصادر سنة 1992 في العنصر الثاني، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دور في تفعيل ذلك، فمجلس الإدارة يقوم بتوفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك.

إضافة إلى ذلك أشار(Crédit Lyonnais) في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة على المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسؤولية إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذ لزم الأمر ذلك.[1]

وفي السياق ذاته، تطرق تقرير (OECD) سنة 1999، في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

ب- الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة

إن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة وتساعد في حسن مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدوليين، حيث نجاح وفعالية تطبيق الحوكمة يتطلب الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية IFRS، أو العمل على وضع معايير محاسبية مكيفة، بحيث يكون الإطار العام لها المعايير الدولية غير أنها تاخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للبلد كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية في الجزائر.[2]

---

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية**، ص: 05، متوفر على الموقع الالكتروني: www.kku.edu-sa-doc، تاريخ الإطلاع 2019/04/27.

[2] صديقي مسعود، ودريس خالد، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 09-10 ديسمبر 2010، ص: 09.

ج- دور المراجعة الداخلية

تساعد المراجعة الداخلية الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.[1]

إذا فالمراجعة الداخلية تساعد في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

ح- دور المراجعة الخارجية

إن التزام المراجع الخارجي بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة وموثوقية ما تحتويه القوائم والتقارير المالية من معلومات محاسبية، من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، سيضفي حتما نوع من الثقة والمصداقية عليها، حيث يكون دوره جوهري وفعالا ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وما ينجم عنها من انحرافات سلبية.

خ- دور لجان المراجعة

أكدت العديد من الدراسات والتقارير المتعلقة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، نظرا إلى الدور الحيوي التي تقوم به في تقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية، علاوة على ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة.

د- تحقيق الإفصاح والشفافية

يمثل الإفصاح والشفافية دعامة أساسية ترتكز عليها الحوكمة، سيما وأن أي تقرير صادر عن هيئة أو منظمة أو دراسة علمية يؤكد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية، خاصة وأنها من

[1] KPM France, **Corporate Gouvernance: développement durable et risk management en France et en Europe**, prais, 2001, p: 86 .

الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات الصلة، كما يمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.[1]

ه-إدارة الأرباح

تمارس إدارة بعض الوحدات الاقتصادية سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف، مثل الوصول إلى مستوى التنبؤ بها أو تجنب الإعلان عن الأرباح والخسائر، أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات. وبالتالي فإن عملية إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتأثير أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك.

و-تقييم الأداء العام للوحدة الاقتصادية

تهدف الحوكمة أساسا إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة للشركة، المالية والبشرية، كما تهدف من خلال الإدارة الرشيدة إلى حماية أصول الشركة وتدعيم وخلق ميزات تنافسية، بما يضمن تطورها واستمرارها في النشاط وانتعاش أسهمها ضمن الأسواق المالية، وبالتالي تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.[2]

المطلب الثاني: الحوكمة المحاسبية: الأهمية، الأهداف والأطراف المسؤولة عنها

تعتبر الحوكمة المحاسبية من أهم العمليات الضرورية واللازمة في الجانب المالي والمحاسبي لحسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم مع ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها.

---

[1] زينب حوري، **دور نظام المعلومات المحاسبية في دعم الحوكمة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية في المؤسسة- واقع ورهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، يومي: 09-10 ديسمبر 2010، ص: 11.

[2] بديسي فهيمة، **الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09-10 ديسمبر 2010، ص ص: 08-09.

الفرع الأول: أهمية الحوكمة المحاسبية وأهدافها

1- الأهمية

تحقق الحوكمة بصورة عامة العديد من المزايا والمنافع التي تبرز أهمية اللجوء إليها وتطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية، وتكمن هذه الأهمية من المنظور المحاسبي في النقاط التالية:[1]

- فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي للوحدة الاقتصادية؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية المتفق عليها؛
- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية؛
- محاربة الفساد الداخلي في الوحدة الاقتصادية وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- تحقيق النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الوحدة الاقتصادية بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها؛
- تفادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف معتمد كان أو غير معتمد ومنع استمراره؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج؛
- تحقيق أعلى قدر ممكن من الفاعلية لمراقبي الحسابات والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين؛
- تدعيم الشفافية ودقة القوائم المالية، بما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين، هذا مفاده أن الوحدات

---

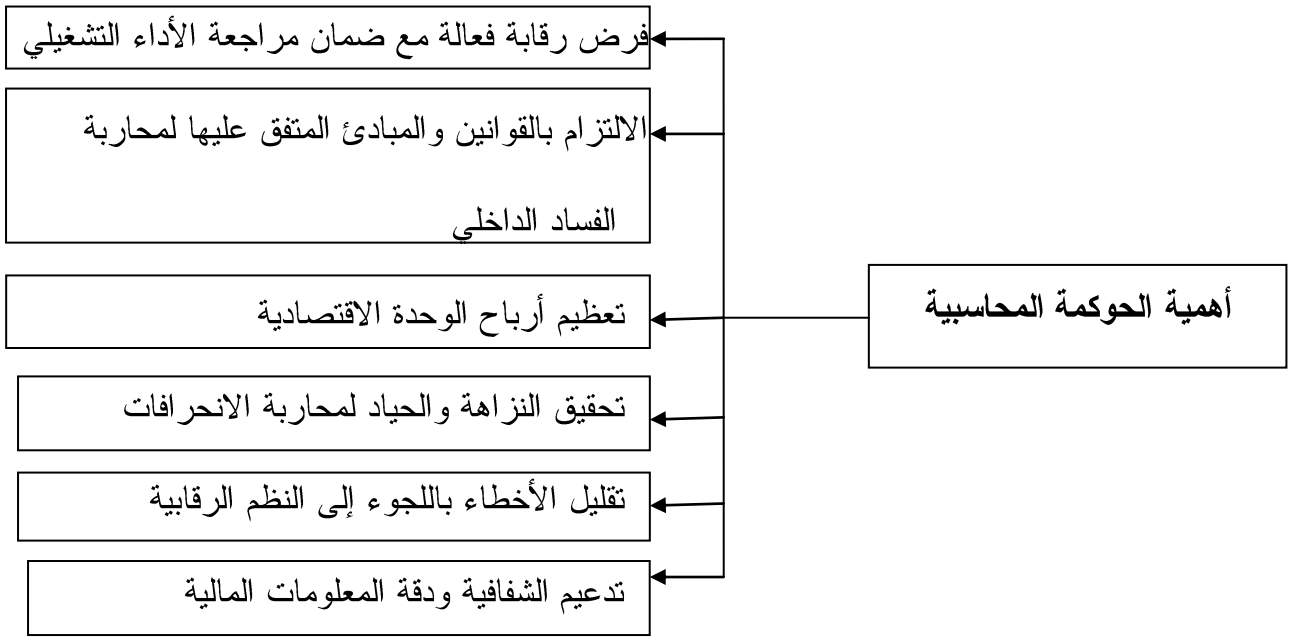
[1] بالاعتماد على:

- رابح بوقرة، وغانم هاجرة، مرجع سبق ذكره، ص: 12.
- مليكة زغيب، وسوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي: 06-07 ماي 2012، ص: 4.

- الاقتصادية التي تطبق الحوكمة بشكل عام ستحظى حتما بزيادة ثقة المستثمرين، لأن هذه الأخيرة تضمن حقوقهم؛
- تعظيم القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية بما يعزز قدرتها التنافسية.

من خلال ما سبق يمكن صياغة الشكل الآتي الذي يلخص الأهمية التي جاءت بها الحوكمة المحاسبية.

الشكل رقم (02): أهمية الحوكمة المحاسبية



المصدر: من تصور الطالبتين.

2- الأهداف

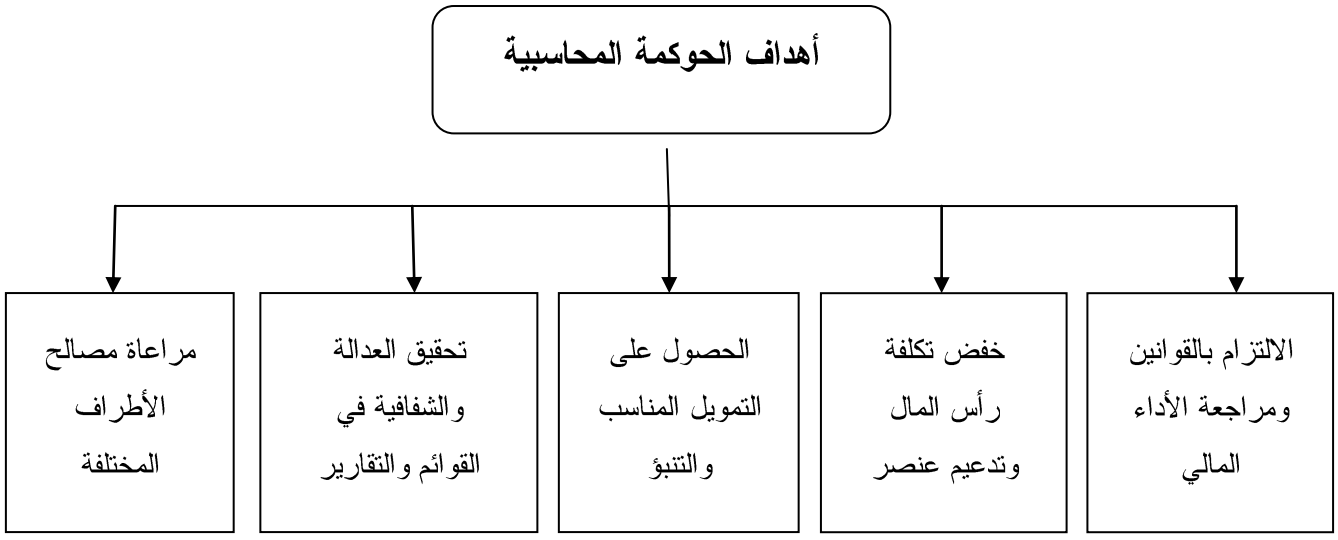
تهدف الحوكمة المحاسبية إلى ضبط وتوجيه الممارسات المالية، الإدارية وكذا المحاسبية. فهي تتناول الممارسة السليمة للقواعد والمبادئ المحاسبية لمحاربة الفساد وزيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال:[1]

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2009، ص: 17، متوفرة على الموقع الالكتروني:thesis.mandumah.com/Record/145382/Details ، تاريخ الإطلاع: 2019/05/15.

- التأكيد على الالتزام بالقوانين والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، في ظل وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة؛
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، وبالشكل الذي يمكن من ضبط ممارسات الفساد في أي مرحلة؛
- خفض تكلفة رأس المال للوحدة الاقتصادية وضمان استمراريتها، حيث تساعد الحوكمة على الحد من تهريب رأس المال لضمان حقوق المساهمين؛
- الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- تحقيق العدالة والشفافية في القوائم والتقارير المالية، ومحاربة الفساد من خلال تحقيق السلامة والدقة للتقليل من الأخطاء والتلاعبات؛
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم، من خلال ضمان النزاهة والحيادية لكافة العاملين في جميع المستويات داخل الوحدة الاقتصادية.

استنادا إلى ما ورد سابقا، يمكن تلخيص أهداف الحوكمة المحاسبية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): أهداف الحوكمة المحاسبية



المصدر: من تصور الطالبتين.

الفرع الثاني: الأطراف المسؤولة عن الحوكمة المحاسبية

توجد أربعة أطراف رئيسة تؤثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم الحوكمة المحاسبية وتحدد مدى نجاحها أو فشلها وهي متمثلة في:

أ- **مجلس الادارة:** وهم يمثلون المساهمين وأصحاب المصالح. ويقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفذيين الذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة للرقابة على أدائهم، كما يتولى رسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.[1]

ب- لجنة المراجعة: هناك من يعرفها على أنها: "لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في المنشأة، وذلك لمساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات المالية والذي قد لا يكون لديه الوقت وكذا الخبرة والكفاءة الكافيتين لمعرفة تفاصيلها."[2]

وهناك من يعرفها بأنها: "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين. والذين يتوفر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وأيضا إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية وأيضا مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة داخل الوحدة الاقتصادية."[3]

ت- المدقق الداخلي: تعرف جمعية المدققين الداخليين التدقيق الداخلي كما يلي: "المدقق يقوم بنشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للوحدة الاقتصادية وتحسين عملياتها. ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة."[4]

---

[1] عبد الرزاق حسن الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

[2] عهد علي السعيد، **الآثار المتوقعة للحوكمة على مهنة المراجعة في سوريا (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تضرين، سوريا، 2009، ص: 48، متوفر على الموقع الالكتروني: https://alqashi.com/th/th64.pdf، تاريخ الإطلاع: 20019/04/15.

[3] محمد سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري- دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2006، ص: 55.

[4] يسرى ميهوبي، ماهو التدقيق الداخلي؟، متوفر في الموقع الالكتروني: **https://powersresources.com/ar/what-is-internal-auditing** ، تاريخ الاطلاع: 2019/04/18.

بمعنى أن المراجعة الداخلية تمثل أحد عناصر الرقابة ووسيلة لحصول الإدارة على المعلومات المستمرة حول كفاءة تنفيذ المهام في الأقسام المختلفة للوحدة وكفاءة النظام المحاسبي، كمؤشر على صحة المعلومات المحاسبية، ومن أجل الحصول على صورة صحيحة للمركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها.[1]

- **المراجع الخارجي:** يقوم المراجع الخارجي بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية.

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي والإفصاح مطلبان ضروريان لتطبيق الحوكمة المحاسبية

إن الحاجة لتبني معايير IAS تزايدت بدرجة كبيرة دفعت الجزائر خلال السنوات الأخيرة في تطوير مخططها المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية لتواكب مستجدات المحيط الاقتصادي والتأقلم مع ظاهرة العولمة، حيث أن عملية تحديث المخطط المحاسبي الوطني تهدف أساسا إلى تلبية متطلبات المستخدمين للمعلومات المحاسبية والمالية. كما يعد الافصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة وجهان لعملة واحدة، يؤثر كل منهما على الآخر، فالإفصاح المحاسبي في ظل الحوكمة يصبح أكثر شفافية، وزيادة الشفافية في الافصاح المحاسبي تنتج من تفعيل الحوكمة، وتؤدي إلى حماية المستثمرين.

الفرع الأول: علاقة الأنظمة المحاسبية بالحوكمة

تتجسد أهمية نظم المعلومات المحاسبية بوصفها أحد عوامل مراقبة ومواكبة تنفيذ عمليات الخطط والسياسات، والعمل على عدم حدوث الأخطاء ومحاولة تجنبها والعمل على معالجة الانحرافات وتنمية الايجابيات بأسلوب يدفع العاملين إلى تحسين الأداء وتطويره وتحقيق التعاون فيما بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة.

---

[1] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات للنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004، ص: 39.

ولقد أصبحت الحوكمة المحاسبية من الموضوعات الهامة على كافة المؤسسات، وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة والتي ترجع جلها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بسبب المعلومات المظللة التي لم يتم التأكد عليها من خلال مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية، وما تتضمن من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة، فظلا أنه من بين أسباب انهيار الشركات هو افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة ونقص الشفافية وعدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية التي تحقق الإفصاح والشفافية وعدم إظهار المعلومات المحاسبية الحقيقية التي تبين الأوضاع المالية للشركة، وقد انعكس ذلك سلبا على فقد الثقة في المعلومات المحاسبية والتي فقدت أهم عنصر يميزها وهو جودتها.

وبالنظر إلى مفهوم حوكمة الشركات على أنها النظام الذي تقاد وتراقب به الشركة[1]. واعتبار المحاسبة على أنها أداة لتسيير العلاقات التعاقدية بين مختلف الأطراف المعنية بتمويل أو تسيير الشركة، يمكن أن نخلص إلى النقاط التالية حول علاقة الحوكمة بأنظمة المعلومات المحاسبية فيما يلي:[2]

- إن الجزء الأكبر من خصائص ومقومات الحوكمة يصعب تحقيقه ما لم تتوفر المعلومات المحاسبية لذلك، والأكثر من هذا هو ضرورة توفر هذه المعلومات بمستوى الجودة المطلوب، ذلك من خلال بناء المعلومات المحاسبية انطلاقا بما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية؛
- تتجلى العلاقة القائمة بين المعلومات المحاسبية وتحقيق أهداف ومزايا الحوكمة، من خلال الاعتماد على هذه المعلومات في ممارسة الرقابة على مختلف جوانب أداء الشركة وزيادة الثقة فيها وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل مع الأطراف المختلفة ذات الصلة؛
- إن معظم محددات الحوكمة سواء داخلية أو خارجية هي ضوابط لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، والتي من شأنها إعادة ثقة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين ومختلف المستخدمين في القوائم والتقارير المالية وفي الممارسة المحاسبية ككل؛
- إن العامل المشترك الذي يجمع بين جميع مبادئ الحوكمة هو المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل بما تتضمنه من جوانب مختلفة عن الوحدات الاقتصادية، ولا يقتصر الأمر على ذلك بل يمتد ليشمل الجوانب التالية للمعلومات:

---

[1] Bertrand Richard, **la dynamique du gouvernement d'entreprise**, édition organisation, Paris, 2003, p: 1.

[2] محمد إبراهيم خليل، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

- مرحلة إعداد المعلومات المحاسبية ومسؤولية مجلس الإدارة والمستويات الإدارية واللجان المختلفة والمراجعين عنها؛
- المعلومات في حد ذاتها وما يجب أن يتوفر بها من عناصر الجودة المختلفة؛
- مرحلة الإفصاح عن المعلومات وتوصيلها لمختلف المستخدمين لها سواء من داخل أو من خارج الوحدة الاقتصادية.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح في تطبيق الحوكمة المحاسبية

يعد مبدأ الإفصاح بمثابة حجر الزاوية في مقومات نجاح الحوكمة المحاسبية، بالنظر إلى دوره في توفير المعلومات التي يجتاحها المساهمون والمستثمرون والهيئات الخارجية في تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات تستند إلى معلومات كافية تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع المعلومات الأخرى، المناظرة للمفاضلة بين قرار الانضمام إلى الشركة أو شراء أسهمها أو التخلي عنها والتوجه إلى استثمار يعود عليهم بمداخيل أكبر.

ويقصد بهذا المبدأ توفير الشركة للمعلومات والتقارير التي تمكن الأشخاص والهيئات من معرفة المركز المالي الحقيقي لها، والذي على أساسه يمكنه تحديد مواقفهم من الشركة حاليا ومستقبلا، مع احتفاظ الشركة بحقها في حجب ما تراه ضروريا منها لعدم الاضرار بالشركة أو بمركزها المالي أو بمصلحة الشركاء أو المساهمين فيها.[1]

وبالنظر إلى أهمية الإفصاح وعلاقته بحوكمة الشركات، فهو يمكن من خلق جو خال من أساليب الاحتيال وتضارب المصالح بين المديرين والمساهمين[2]، أما فيما يتعلق بالشفافية فهي تسمح بخلق بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق.[3]

---

[1] Dang-Tran, **le contrôle de l'information financière en France**, Petites affiches, n 124, France, 16 octobre 1988, p: 17.

[2] ماجد شوقي، **حوكمة الشركات – سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة صعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة**، ورقة عمل متوفرة على الموقع الإلكتروني: www.cipe-egypt.org ، تاريخ الإطلاع: خلال 2018 .

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية للنسر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص: 660.

ومن ثم فإن معظم الشركات تحرص على بناء وتأسيس نظام جيد للإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات بالكم والجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب، مع الالتزام بالقواعد واللوائح المنظمة التي تحدد جوانب وخصائص ونطاق الإفصاح فيما يتصل بالعناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية.

إذا تبرز أهمية الإفصاح في تطبيق الحوكمة المحاسبية في النقطتين التاليتين:

- يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها، مما يؤدي إلى زيادة مصداقيتها أمام جمهور المتعاملين واكتسابها سمعة وصورة جيدة، ما يعزز الثقة لديهم؛
- تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح والشفافية تضمن شمول القوائم والتقارير المالية للشركات على جميع المعلومات الازمة والضرورية لإعطاء مستخدميها صورة واضحة عن نشاط الشركة.

أن مفهوم حوكمة المحاسبية يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية، وهي وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين ومقرضين وتحقيق أهداف أصحاب المصالح، وتحقيق الحماية للمساهميين وإعطاهم صلاحيات أكبر، كما تهدف إلى تطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصداقية والشفافية، من خلال تفعيل الرقابة على الأداء وتدعيم المساءلة، وتتجلى أهمية حوكمة المحاسبية بأنها تكون في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، وتسعى إلى رفع كفاءة أداء المؤسسات.

المبحث الثالث: إسهامات النظام المحاسبي المالي في إرساء وتعزيز الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

لقد قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي سعيا منها لمسايرة التطورات العالمية، وذلك للارتقاء بالشركات فيما يتعلق بالجانب المحاسبي، المتضمن عرض القوائم المالية وفق المبادئ المتفق عليها، وكذا تسهيل عملية مراقبة حسابات القوائم المالية ما يجعلها أكثر إفصاحا وشفافية وهذا ما سيسهم حتما في دفع عجلة الحوكمة.

المطلب الأول: إطار الحوكمة المحاسبية في الجزائر

لم تكن قضية الحوكمة في الجزائر مطروحة للنقاش بشكل عام، ولكن بعد إلحاح الهيئات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي (FMI) والبنك العالمي (BM) بضرورة تبني مبادئ الحوكمة، سواء على المستوى الكلي في إدارة الاقتصاد، أو على المستوى الجزئي في إدارة المؤسسات أصبحت الجزائر مهتمة بتطبيق الحوكمة المحاسبية على الصعيد الوطني.

الفرع الأول: الجهود المبذولة للالتحاق بركب الحوكمة في الجزائر

1- بوادر تبني الحوكمة في الجزائر

نظرا لتصنيف الجزائر في مراتب جد متقدمة فيما يتعلق بالمشاكل البيروقراطية وضعف مناخ الاستثمار، أصبح تبني مبادئ الحوكمة يطرح بقوة، الأمر الذي دفع بالدولة إلى تكوين لجنة سميت "بلجنة الحكم الراشد"، حتى وإن كان تأسيس هذه اللجنة موجها لإرضاء أطراف خارجية، إلا أن ذلك يعتبر بداية الاهتمام بتبني هذه المبادئ التي أصبحت من المعايير العالمية في تقييم اقتصاديات الدول ومناخ استثماراتها.[1]

لقد قامت الجزائر بإجراءات كان الغرض منها بناء جيد للحوكمة، حيث انعقد في جويلية 2007 أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد، بحيث جمع كل الأطراف الفعالة في عالم المؤسسات من القطاع

[1] عبد القادر بريش، **قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، دون بلد، 2006، ص: 12.

العام والخاص وانتهى بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات (GOAL08) تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، كما تبلورت خلاله فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة، وفي 2009/03/11 خلال المؤتمر الوطني الذي عقد حول ذات الموضوع أعلنت كل من جمعية (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار قانون أو دليل حوكمة الشركات الذي تم إعداده بمساعدة كل من (GCGF) و(IFC) في الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008. وفي سياق الجهود المبذولة من أجل إرساء ثقافة الحوكمة فقد قامت (GOAL08) بإطلاق مركز "حوكمة الشركات" في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات.[1]

2- إصدار ميثاق الحكم الراشد

وقد عرف الميثاق الجزائري الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر الحوكمة على أنها: "فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك".[2]

كما تضمن هذا الميثاق بابين هامين على النحو التالي:[3]

- الأول يتمثل في الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات اليوم ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية لاسيما المؤسسة الصغيرة المتوسطة الخاصة.

---

[1] مليكة زغيب، وسوسن زيرق، مرجع سبق ذكره، دون ترقيم الصفحات (بتصرف).

[2] **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، إصدار 2009، ص: 16.

[3] **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، المرجع نفسه، ص: 17.

- الثاني فيتطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فهو يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة وعلاقات المؤسسة مع الأطراف المعنية كالبنوك والمؤسسات المالية، الممونون والإدارة.

الفرع الثاني: عوائق تطبيق الحوكمة في الجزائر وآفاق تحسينها

1- العوائق

هناك مجموعة من الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر في تطبيق مبادئ الحوكمة سواء تنشأ من داخل المؤسسة أو من خارجها، تتلخص فيما يلي:[1]

- انتشار الفساد المالي والإداري في مختلف القطاعات داخل العديد من المؤسسات الجزائرية، علاوة على اتساع نطاق الفساد ليشمل إطارات ومسؤولين في الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد؛
- نقص الإفصاح وانعدام الشفافية في المعلومات، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات؛
- انعدام المساءلة والرقابة على مستوى أداء المؤسسات الجزائرية ككل؛
- غياب الوعي بمضامين الحوكمة نتيجة قلة الأبحاث والدراسات؛
- عدم توفر إطار قانوني يحمي حقوق الأقلية ويعوضهم عن أي انتهاك لحقوقهم؛
- عدم التزام المسؤولين بقواعد السلوك المهني الرشيد، وإعطائهم الأولوية لمصالحهم الشخصية؛
- عدم تحديد المسؤوليات وعدم اتباع سياسة الجزاء والعقاب؛
- احتكار العمل المصرفي من قبل البنوك العمومية، فمعظم الخدمات المالية التي تقدمها تعاني من قيود مالية ومحاسبية وتنظيمية تحد من مواكبة التطورات الحديثة.

2- الآفاق

تعتبر الحوكمة على صياغة القرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال في الشركات. وحتى يكون هناك تطبيق سليم للحوكمة، لا بد من وجود مجموعة من الإجراءات التي تعتمد عليها بغية

[1] فيروز رجال، مرجع سبق ذكره، ص: 182.

الوصول إلى مرحلة تدفع بالحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال، بما يضمن تحسين أداء الشركات. وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

أ-إجراءات قصيرة الأجل

تقوم الشركة بإتباع سياسة مكتوبة الخاصة بالحوكمة المحاسبية يتم الإفصاح والإعلان عنها، هذه السياسة يجب أن:

- توضح إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم، وإنشاء مجلس إدارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء. والغرض من إنشاء هذا المجلس هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار، عن طريق تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس إدارة مستقلين؛
- تؤكد على ضرورة تعيين مراجع حسابات مستقل؛
- تؤكد على تعيين الشركة لعضو مجلس إدارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق؛
- تؤكد على ضرورة تقديم الوثائق الأساسية للشركة في أي وقت للمساهمين، مع ضمان المعاملة المتساوية لاسيما مساهمي الأقلية.

ب-إجراءات متوسطة الأجل

تعمل سياسة الحوكمة المحاسبية على تكوين مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس أربعة اجتماعات سنويا، وأن للشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الأساسية للاجتماعات، يجب أن تقدم إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات.

وتنص سياسة الحوكمة المحاسبية على مايلي:

- تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقل، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الإدارة الاستشاري؛
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم إلى المساهمين على محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات، والسياسة البيئية الاجتماعية اتجاه المواطنين؛
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة المحاسبية.

[1] نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص: 669.

فجاءت المبادرة بإصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الذي يستند إلى الشفافية والمساءلة،الذي تزامن مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، الذي يعتبر نقطة تحول هامة على الصعيد المحاسبي، ما يقودنا إلى القول أن هناك علاقة بين هذا النظام والحوكمة المحاسبية في الجزائر.

المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي كأداة للحوكمة

توفر المحاسبة المالية المعلومات الضرورية، التي تمكن جميع المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من متابعة أداء الإدارة وتقييم كفاءتها، ما يقودنا إلى القول بأن المحاسبة المالية بما توفره من معلومات تمثل واحدة من أهم الأدوات اللازمة لإرساء مبادئ الحوكمة. ولما كانت المحاسبة المالية في الجزائر يتبناها النظام المحاسبي المالي (SCF) كما جاء في مفهومه، فهو يمثل بذالك دعامة أساسية في تحقيق متطلبات الحوكمة المحاسبية .

الفرع الأول: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي كأداة للحوكمة المحاسبية في المؤسسات الجزائرية

لقد عرفت البيئة المحلية تغيرات كبيرة في إطار انفتاح الاقتصاد الجزائري على السوق العالمية وفتح المجال للاستثمار الأجنبي والقطاع الخاص الوطني، الأمر الذي ألزم حتمية انعكاس الاقتصاد الجزائري وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تفرض التوحيد المطلق وتوسيع نطاقها في جميع القطاعات الاقتصادية، حتى تقضي على الاختلافات القائمة في اعداد القوائم المالية بين دول العالم.

فجاء النظام المحاسبي المالي يحدد الضوابط والقواعد العامة لمسك وتجميع وتحديد القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية والكيانات الخاضعة لمسك محاسبة مالية، وقد نتج عن هذا التوجه آثار ايجابية وأخرى سلبية، يتم التطرق لها فيما يأتي:

1-الآثار الايجابية:

يتوخى من تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية تحقيق العديد من المنافع التي نوجزها في الآتي:[1]

[1] جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 11.

– اقتراح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتجاوز المظاهر الجبائية إلى وصف الواقع الاقتصادي لعمليات المؤسسة؛

– مساعدة المؤسسات الوطنية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها استراتيجية للاستثمار خارج الوطن، وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية؛

– سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني، بوضع أدوات ملائمة لجمع المعطيات وتحليلها بشكل يرسخ التسيير الشفاف للمؤسسات، تلك الأدوات معتمدة دوليا، حيث تكشف كل المخالفات والاختلاسات وأعمال الفساد؛

– التحكم الجيد في الحسابات بإعطاء كافة الضمانات بصفة مستمرة، تضمن الصدق والشفافية للمسيرين والمساهمين والشركاء والدائنين ومختلف الأطراف من ذوي المصلحة من داخل المؤسسة أو خارجها؛

– تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية، من خلال تقديم صورة واضحة للوضعية المالية للمؤسسة وأداءها المالي ومختلف التغيرات التي طرأت على نشاطها، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛

– الاستغلال الجيد من قبل المؤسسات للمعلومات المتاحة في بيئتها خاصة اذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو عمليات اندماج.

1- الآثار السلبية:

بالرغم من الايجابيات التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، إلا أنه يواجه حدودا هيكلية، بالإمكان ايجازها في الآتي:[1]

– وضعية المؤسسات الجزائرية غير المدرجة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث أن هذه المؤسسات قد تتحمل فيه أعباء اضافية نتيجة صعوبة تطبيقه في الوقت الحالي؛

[1] محمد الطاهر دربوش، وحسين بن طاهر، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، 2014، ص:76.

– ضوابط النظام المحاسبي الجزائري، وخاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوفق؛

– ضعف المؤسسات المالية التي تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي؛

– ضعف تكنولوجيا الملومات والاتصال المعتمدة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، باعتبار أن نظام المحاسبة والمالية نظام متطور يعتمد على عناصر التكنولوجيا والاتصال؛

– نقص الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام.

الفرع الثاني: تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية

يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتوفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية، فهو نظام يهدف كما سبقت الإشارة إليه، إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف القوائم المالية، وهو تطبيق من تطبيقات حوكمة الشركات، غير أن هذا الأخير يواجه صعوبات عديدة في تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة، ولعل أبرزها يتلخص فيما يلي:[1]

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام، فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مؤهلة، وهذا راجع إلى النقائص الملحوظة في الجانب التكويني؛

- غياب الربط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرز بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي لتهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة؛

- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي الجديد بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى، وكمثال على ذلك تسجيل قرض الإيجار في الأصول وإدراج الاهتلاكات المتعلقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نص عليه هذا النظام، حيث نجد أن القانون الضريبي الحالي يسمح للمؤسسات بإدراج الاهتلاكات التي تعود لأصول تمتلكها المؤسسة فقط كما أن القانون التجاري الحالي ينص على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75 % من رأس مالها الاجتماعي غير أن النظام المحاسبي المالي يعتبره عنصرا هامشيا، فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا

[1] فيروز رجال، المرجع السابق، ص ص: 203–204.

الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي؛

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية، لأن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق التثبيتات المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية أين يتحكم البائعون في قيمتها السوقية؛

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت التي تسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها؛

- بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين، فما زالت المقررات التعليمية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي على حساب الإيداع وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته؛

- صعوبة التخلي على النظام المحاسبي القديم الذي تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية منذ سنة 1976 ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لمدة جيل كامل أي 33 سنة؛

- عدم قدرة العديد من المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول إلى النظام المحاسبي الجديد نظرا لضخامة التكاليف؛

- غياب الرؤية الاستراتيجية والتخطيط السليم للدخول في النظام المحاسبي المالي.

من دون شك أن توافق البيئة المحلية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد وأمامه معوقات وصعوبات، وأن مواجهة هذه العقبات يتطلب جهودا كبيرة في سبل تأهيل الاقتصاد الجزائري وتطوير خصوصيات البيئة الجزائرية للإصلاحات في كل المجالات.

المطلب الثالث: مداخل تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة

إن تفعيل العلاقة بين (SCF) والحوكمة المحاسبية يتطلب الكثير من الجهود من أجل مرور سليم للإطار المحاسبي الجديد لتسهيل التكيف والتأقلم معه وهو ما يسمح بنجاح هذا البعد من الحوكمة مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات بقية الأبعاد.

يمكن للنظام المحاسبي المالي أن يسهم في إرساء مبادئ حوكمة الشركات على مستوى المؤسسات الوطنية من خلال مدخلين، نذكرهما على النحو التالي:[1]

1- المدخل القانوني الوقائي

يمكن للنظام المحاسبي المالي تكاملا مع مهنة التدقيق المحاسبي أن يسهم في تفعيل حوكمة الشركات ومكافحة الفساد على مستوى المؤسسات الوطنية، انطلاقا مما ورد في نص المادة (14) من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، في منع وقوع ما يلي:

- مسك حسابات خارج الدفاتر؛
- إجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر أو تبيانها بصورة واضحة؛
- تسجيل نفقات وهمية، أو قيد التزامات مالية دون توضيح غرضها على الوجه الصحيح؛
- استخدام سندات مزيفة؛
- الإتلاف العمدي لمستندات المحاسبة قبل انتهاء الآجال المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛

2-المدخل الاقتصادي

يمكن للنظام المحاسبي المالي أن يسهم في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الوطنية من منظور اقتصادي، انطلاقا من تدعيم الآليات التالية:

- تفعيل عملية الاتصال المالي وتخفيض حالة عدم التماثل؛
- توفير مقومات تقييم الأداء المالي ومراقبته؛
- تفعيل دور البورصة كآلية رقابة خارجية على المؤسسات؛
- تفعيل دور مهنة التدقيق كآلية لحوكمة الشركات؛
- تفعيل دور مجلس الإدارة كآلية رقابة داخلية.

[1] محمد أمين بوعزة، وفيصل بوطيبة، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية-مقاربة اقتصادية وقانونية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد2، جامعة غرداية، 2016، ص: 492.

خلاصة الفصل الأول

ما يسعنا تسجيله في نهاية هذا الفصل هو أن موضوع دراستنا المتمحور حول دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية يقودنا إلى أن النظام المحاسبي المالي يعتبر الدافع الذي أدى بالوحدات الاقتصادية للنهوض بالاقتصاد الجزائري نحو العالمية ذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال تقديم قوائم مالية ومنشورات محاسبية تمتاز بالشفافية والمصداقية، من أجل كسب ثقة المستثمرين خاصة الأجانب منهم، من خلال الإفصاح عن المعلومات المالية مما يعزز الوثوق بها أمام مستعمليها.

كما تعتبر الحوكمة المحاسبية الجانب الأيسر للنظام المحاسبي المالي؛ لاعتبارها أسلوب يقلل من المخاطر المالية والحد من الأزمات من خلال الالتزام بمجموعة من الضوابط والأخلاقيات.

ومن أهم النقاط المتوصل إليها أن الحوكمة المحاسبية تهدف إلى التنظيم الجيد والإشراف الفعال الذي يساعد على توفير المصداقية، والحفاظ على استقرار الوحدات الاقتصادية، من خلال المزايا التي تحظى بها التي تحقق الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية.

الفصل الثاني:

دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في عينة من المؤسسات الاقتصادية

الفصل الثاني: دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في عينة من المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري الذي تطرقنا فيه لأهم المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية، كان لابد من ربط هذا الجانب بالجانب التطبيقي بغية إدراك أي نقص قد يلحق بموضوعية بحثنا والعمل على تدعيم وتكملة ما سبق وأن تطرقنا إليه في الجانب النظري. مما تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث اعتمدنا على أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع بحثنا عن طريق الزيارة الميدانية والتواصل المباشر مع المحاسبين والمدققين وأعضاء مجلس الإدارة وهذا من أجل التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجزء النظري.

وللإلمام أكثر بجوانب الدراسة ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في بيان وتحليل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية من خلال إجراء دراسة استطلاعية في محاولة لتدعيم الجانب النظري للدراسة. حيث اشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة في جمع ومعالجة المعلومات

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بوصف وتحليل مجتمع وعينة الدراسة فيما يأتي.

الفرع الأول: التعريف بمجتمع الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع الدراسة نقطة انطلاق في إجراء الدراسات الميدانية، ذلك أن التحديد الواضح لمجتمع الدراسة حتما يساعد في اختيار الأسلوب العلمي الأنسب لدراسة هذا المجتمع.

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في قطاعات مختلفة على مستوى التراب الوطني سواء كانت عامة أو خاصة، وأنه نظرا لعدم إمكانية تغطية المجتمع الممثل للظاهرة محل الدراسة نتيجة حجمه الكبير من جهة، وكذا ما قد يترتب عنه من تكاليف باهضة يتعذر معها تنفيذ الدراسة من جهة أخرى، فقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل لاختيار العينة المأخوذة لتمثيله.

الفرع الثاني: تقديم عينة الدراسة

لقد تم اختيار عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية قالمة، متمثلة في ثماني مؤسسات، تم اختيارها عشوائيا. (أنظر الجدول رقم 01)

وقد شملت فئات متنوعة من مجتمع الدراسة، حاولنا من خلالها إشراك الأفراد المعنيين بالجانب المحاسبي وأيضا الأفراد المعنيين بتطبيق الحوكمة. وعليه تضمنت العينة: أعضاء مجلس الإدارة، المحاسبين، المدققين الداخليين، مديري المحاسبة والمالية، مدراء.

الجدول رقم (01): تصنيف المؤسسات الاقتصادية المستهدفة

الرقم	المؤسسات	القطاع	النشاط	الحجم
01	شركة (ETER) الجزائر لصناعة الخزف	خاص	صناعية	صغيرة
02	مطاحن مرمورة	عام	صناعية	متوسط
03	مجمع عبيدي محمد	خاص	صناعية	كبير
04	مجمع عمر بن عمر	خاص	صناعية	كبير
05	شركة اتصالات الجزائر	عام	تجارية	كبير
06	مؤسسة أشغال البناء (ETB) محمد لكحل	خاص	أخرى	صغير
07	شركة أشغال الري والغابات	عام	خدمية	متوسط
08	شركة سونلغاز	عام	خدمية	كبير

المصدر: من إعداد الطالبتين.

وقد قمنا بتوزيع 100 استمارة على أفراد العينة المستهدفين، حيث تم استرجاع 57 استمارة صالحة للتحليل، أما باقي الاستمارات فلم تسترجع بسبب تماطل بعض المستجوبين وامتناعهم عن الإجابة بحجة عدم وجود الوقت، وأن موضوع الحوكمة يعتبر غامضا بالنسبة لهم.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة وسعيا لتحقيق أهدافها، تم إعداد استمارة استبيان لهذا الغرض، حيث تمت الاستفادة من الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث مع التركيز على الخلفية النظرية في صياغة فقرات الاستبيان مع مراعاة تغطيتها لفرضيات البحث ويمكن فيما يلي توضيح أهم الخطوات المتبعة في إعداد الاستبيان وتوزيعه.

الفرع الأول: تحضير الاستبيان- التصميم والهيكل

1- التصميم

هي أول خطوة يتم فيها توظيف المعلومات المستوحاة من الجانب النظري والاستطلاع على الدراسات السابقة، حيث حاولنا قدر الإمكان صياغة أسئلة بسيطة وفقرات تكون قابلة للفهم من قبل أفراد العينة، والذي يفترض أن يكونوا على دراية بموضوع البحث.

قامت الطالبتين بتصميم الاستبيان الأولي بالتنسيق مع الأستاذة المشرفة، ليتم عرضه فيما بعد على أساتذة مختصين بغية تنقيحه وذلك مع مراعاة النقاط التالية:

- عدم تكرار العبارات التي تؤدي إلى الإجابة نفسها؛
- أن تكون العبارات هادفة حتى توصلنا إلى الإجابة على فرضيات الدراسة؛
- القيام بإعداد مقدمة تتصدر الاستبيان، مع تقديم وجيز للشهادة المحضر لها لتبرير القيام بهذا الاستبيان، إلى جانب توضيح الهدف العام للدراسة وتقديم تعريف مبسط ووجيز عن الحوكمة المحاسبية حتى نزيل أي غموض قد يشوب الموضوع وبالتالي نتفادى الإجابات الاعتباطية.

بعد إفادتنا بالملاحظات القيمة فيما يخص تعديل الاستبيان من قبل الأساتذة المحكمين، تم ضبط الاستبيان في صورته النهائية (أنظر الملحق رقم 01).

2- الهيكل

تضمنت استمارة الاستبيان قسمين على النحو التالي:

- **القسم الأول:** يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، ويتكون من 04 أسئلة (المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة المهنية ونوع المؤسسة التي ينتمي إليها).
- **القسم الثاني:** يتكون من (30) ثلاثين عبارة موزعة على (03) ثلاثة محاور كالآتي:

- المحور الأول: يتعلق بالإفصاح والشفافية، ويحتوي على (10) عبارات تهدف في مضمونها إلى معرفة مدى حرص المؤسسة على توفير الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من مرتكزات الحوكمة المحاسبية؛
- المحور الثاني: يعنى بتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وجودة مخرجاته، ويضم على (10) عبارات؛

- المحور الثالث: يتضمن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية، ويشتمل كذلك على (10) عبارات.

الفرع الثاني: توزيع الاستبيان

بعد الانتهاء من ضبط الاستبيان بشكل نهائي، جاءت عملية توزيع استمارات الاستبيان على العينة الموجه لها، واعتمدنا في ذلك على التسليم المباشر لربح الوقت في الحصول على الإجابات، وهذا بعد أخذ الإذن بالموافقة من مدراء المؤسسات المستهدفة لإجراء الدراسة الميدانية بالاستنادا على الوثيقة المختومة من إدارة القسم والممضي عليها من طرف الأستاذة المشرفة.

على العموم يمكن حصر عملية توزيع واسترجاع استمارات الاستبيان في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): توزيع الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة

البيان	العدد	%
الاستمارات الموزعة	100	100
الاستمارات المسترجعة المعتمدة للتحليل	57	57
الاستمارات غير المسترجعة	43	43

المصدر: من إعداد الطالبتين.

بناءا على البيانات الواردة في الجدول السابق، فقد بلغت نسبة الاستمارات المسترجعة المعتمدة للتحليل 57% وهي نسبة مقبولة في نظر الطالبتين والأستاذة المشرفة، من أجل استخدامها في معالجة وتحليل نتائج الاستبيان التي سيتم تناولها فيما بعد.

وتم إعداد اتجاه الإجابة على وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert scale) كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين.

وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي بغرض الحكم على إجابات العينة من خلال:[1]

- حساب المدى، حيث يساوي أكبر درجة (ق العظمى) – أصغر درجة (ق صغرى) 5-1=4
- ثم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات: 5/4= 0.8
- ثم إضافة طول الفئة إلى أقل درجة في المقياس، أي 1، من أجل تحديد الحد الأعلى وعليه كانت أطوال الفئات كما يلي:

الجدول رقم (04): طول الخلايا والدلالة

الفئات	الخيارات	الدلالة
من 1 إلى 1.80	غير موافق بشدّة	ضعيف جدا
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق	ضعيف
من 2.61 إلى 3.40	محايد	متوسط
من 3.41 إلى 4.20	موافق	عالية
من 4.21 إلى 5	موافق بشدّة	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مقياس ليكارت **(Likert scale)**.

[1] بدران العمر، **تحليل بيانات البحث العلمي من خلال برنامج SPSS**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص: 126.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في المعالجة والتحليل

بعد عرض أداة الدراسة، سنتعرض في هذا المطلب إلى الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة وتحليل البيانات المتحصل عليها من الاستمارات المسترجعة القابلة للتحليل.

الفرع الأول: الأدوات الإحصائية

تمّ إخضاع البيانات للتّحليل باستخدام برمجية التّحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (**SPSS: V22**)، حيث تمّ الاعتماد على بعض الاختبارات، وكذا بعض الأدوات الإحصائية المناسبة نوضحها فيما يلي:

- **معامل (الفا كرونباخ)** : لقياس درجة صدق و ثبات أداة الدراسة.
- **التّكرارات والنّسب المئوية:** لوصف الخصائص الوظيفية لعينة الدراسة والتحقق من إجابات الأفراد.
- **بعض مقاييس الإحصاء الوصفي:** تم استخدامها لتسهيل المقارنة بين أراء عينة الدراسة، وهي: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- **اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirno)** : لمعرفة طبيعة توزيع عبارات محاور الاستبيان.
- **اختبار (student) واختبار الإشارة:** لاختبار الفرضيات الفرعية الموضوعة.

وقد تم تحديد مستوى الدلالة الحرج ب 0.05، الذي عنده تقبل أو ترفض فرضيات العدم، حيث تقبل فرضية العدم إذا كانت مستوى الدلالة المحسوب في البرنامج أكبر من مستوى الدلالة الحرج، وإذا كان الأمر عكس ذلك عندئذ ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة.

الفرع الثاني: التحقق من درجة ثبات الاستبيان

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لابد من التحقق من موثوقية أداة الدراسة. حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات وصدق العبارات التي تضمنها الاستبيان، حتى تكون النتائج ذات مصداقية وأكثر واقعية، في الحالة التي تتكرر فيها الدراسة على عينة أخرى وفي أوقات مختلفة.

ويعتبر (Alpha Crombach) أحد أهم الاختبارات الإحصائية لتحليل بيانات الاستبيان وإضفاء المصداقية والشرعية عليها، إذ يستخدم للتحقق فيما إذا كانت عبارات الاستبيان متناسقة فيما بينها.[1]

يأخذ معامل "الفا كرونباخ" فيما تكون محصورة بين (0،1)، ولكل منها دلالة، وأن النسبة الإحصائية المقبولة هي 60%، وقد تبين عند قيامنا بتطبيقه من أجل اختبار صدق وثبات الإجابات المكونة من (57) استمارة، تحصلنا على 0.907، أي ما يعادل 90.7% وبالتالي فهو يدل على الارتباط الجيد للإجابات وثباتها وصلاحيتها للعمل الميداني.

الجدول رقم(05): معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,907	30

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

[1] محمود مهدي البياتي، **تحليل البيانات الاحصائية بإستخدام برنامج SPSS**، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 59.

المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية لنتائج الاستبيان

يهدف هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية في شكل جداول تم الحصول عليها من خلال معالجة البيانات المتحصل عليها من الاستمارات، قصد الوصول إلى معلومات مفيدة قابلة للاستعمال. في الإطار عملنا على تصنيف الاستمارات في كل مرة حسب الحاجة ثم القيام بعملية إحصاء الإجابات، معتمدين في ذلك على برمجية (SPSS) إصدار (22).

المطلب الأول: عرض القسم الأول من الاستبيان

سنتعرض فيما يلي توزيع مفردات الدراسة حسب الخصائص التالية: المؤهل العلمي؛ المنصب الوظيفي؛ الخبرة المهنية؛ نوع المؤسسة التي ينتمي إليها الفرد المستجوب؛ ثم تحليل هذه البيانات باستخدام التّكرارات والنّسب المئوية. فكانت النّتائج كالتّالي:

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

حيث قمنا بتجميع الاستمارات وتصنيفها على أساس المؤهل العلمي للفرد المستقصى، فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

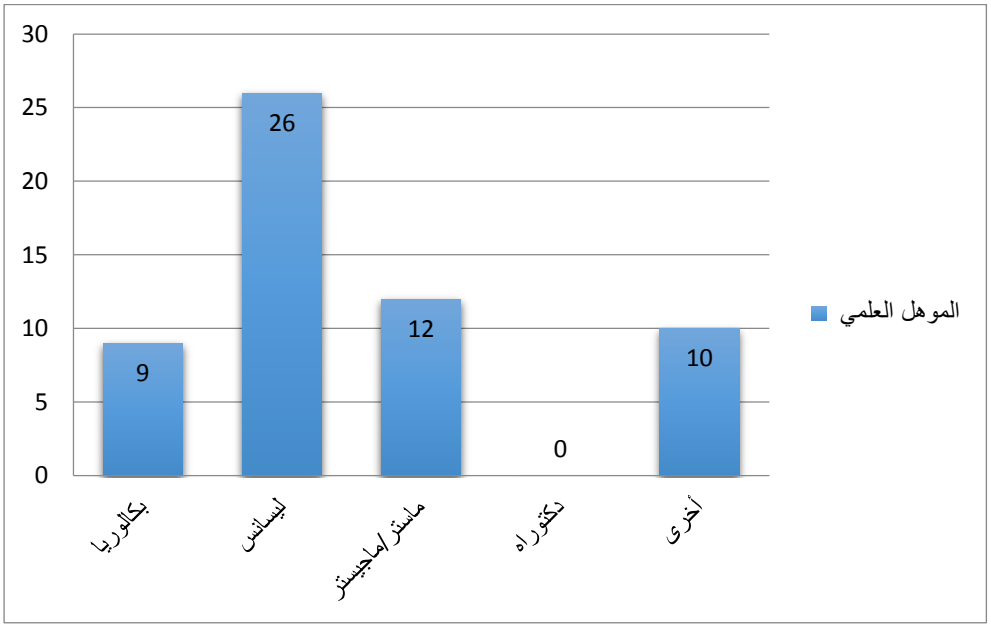
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
بكالوريا	9	15,8
ليسانس	26	45,6
ماستر/ماجستير	12	21,1
دكتوراه	0	0
شهادة أخرى	10	17,5
المجموع	**57**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يتبيّن من الجدول رقم (06) أنّ المستوى التعليمي مرتفع لدى أفراد الدراسة، بحيث أن النسبة الغالبة تعود لحاملي شهادة الليسانس حيث بلغ عددهم 26 فردا أي ما يمثل 45,6% وهذا قد يعود إلى أن أكثر المستجوبين يشترط أن يكون حاملين لشاهدة الليسانس للعمل في مناصبهم، ويليهم الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماستر ماجستير، حيث بلغ عددهم 12 فردا وبنسبة تقدر بـــ 21.1%. أمّا التّعداد الأدنى فيعود لمستوى بكالوريا وشهادات أخرى بنسبة 15,8% و17,5% على التوالي، بينما هناك غياب لمؤهل الدكتوراه، ورغم ذلك فإنه يمكن القول أن جميع أفراد العينة لهم تأهيل أكاديمي ملائم، يمكنهم من فهم محتوى الاستبيان والإجابة عليه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهذا يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تهـــتّم بتوظيـــف الإطارات ذوي المؤهلات العلميـــة، اســـتجابة لطبيعـــة المناصب الحسّاسة الّتي يشغلونها في الإدارة العليا، أو كإطارات محاسبين ومدراء ومدققين.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج (Excel).

الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي

فيما يلي ندرج النتائج المتحصل عليها من ترتيب الاستمارات على أساس المنصب الوظيفي كما هو موضح في الجدول رقم (07).

الجدول رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي

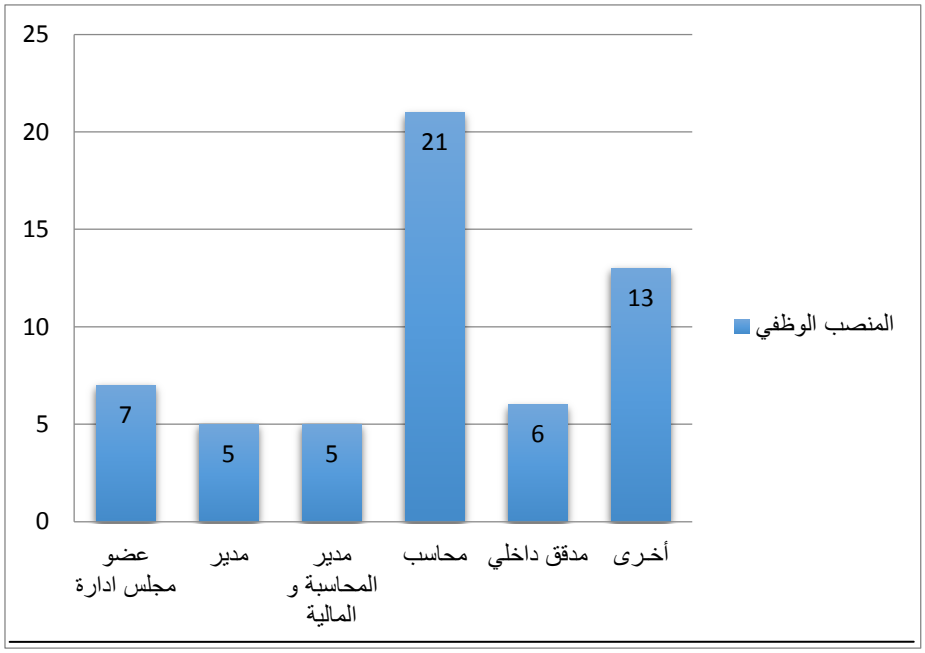
المنصب الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية %
عضو مجلس إدارة	7	12,3
مدير	5	8,8
مدير المحاسبة والمالية	5	8,8
محاسب	21	36,8
مدقق داخلي	6	10,5
أخـــرى	13	22,8
الموضوع	**57**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يتبيّن من الجدول رقم (07) أن الأفراد الّذين يشغلون وظائف تخصصية كمحاسب، استحوذوا على النّسبة الأكبر حيث بلغت 36.8% بعدد يمثل 21 فردا، في حين بلغ عدد مناصب الأخرى كرؤساء الأقسام والمديرين التنفيذيين في المرتبة الثّانية بنسبة 22.8 %، حيث بلغ عددهم 13 فردا، ثم تليه وظيفة عضو مجلس إدارة بنسبة 12.3%، ثم وظيفة مدقق داخلي بنسبة 10.5%. وفي المرتبة الأخيرة المدراء العامون ومديروا المحاسبة والمالية بنسبة متساوية 8.8 %.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج (Excel).

الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

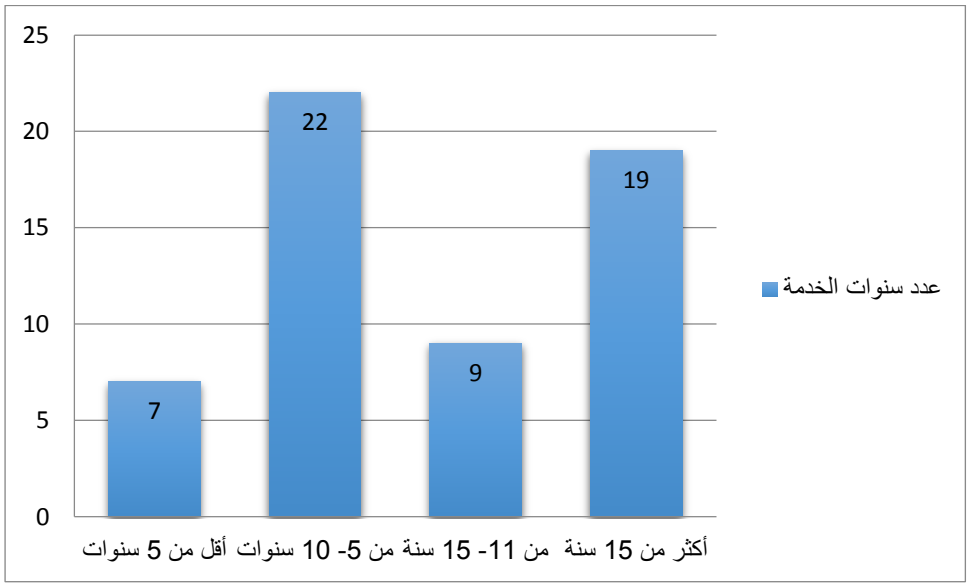
عدد سنوات الخدمة	التّكرارات	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	7	12,3
من 5-10 سنوات	22	38,6
من 11-15 سنة	9	15,8
أكثر من 15 سنة	19	33,3
المجموع	57	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يتضح من الجدول السابق، أن نسبة المستجوبين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات بلغت 12.3% بما يمثل 7 أفراد، ونفسر ذلك لوجود بعض خرجي الجامعات أو لشهادات أخرى جدد، أما الفئة الثانية للأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 11 إلى 15 سنة بنسبة 15.8%، في حين قدرة نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات أن يكونوا مديرين أو مدير مصلحة على اعتبار أن الترقية لهذه المناصب تطلب خبرة أكبر من 5 سنوات، ثم تليها الفئة الرابعة بنسبة 33.3% وهي نسبة معتبرة ما يقودنا إلى القول أن أفراد عينة الدراسة يتميزون في الغالب بخبرة أكثر من 5 سنوات، وذلك ما يضفي نوعا من المصداقية إلى نتائج الدراسة.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج (Excel).

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة

فيما يلي يتم عرض توزيع وترتيب أفراد العينة حسب نوع المؤسسة التي ينتمي إليها الأفراد المستجوبين.

الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة

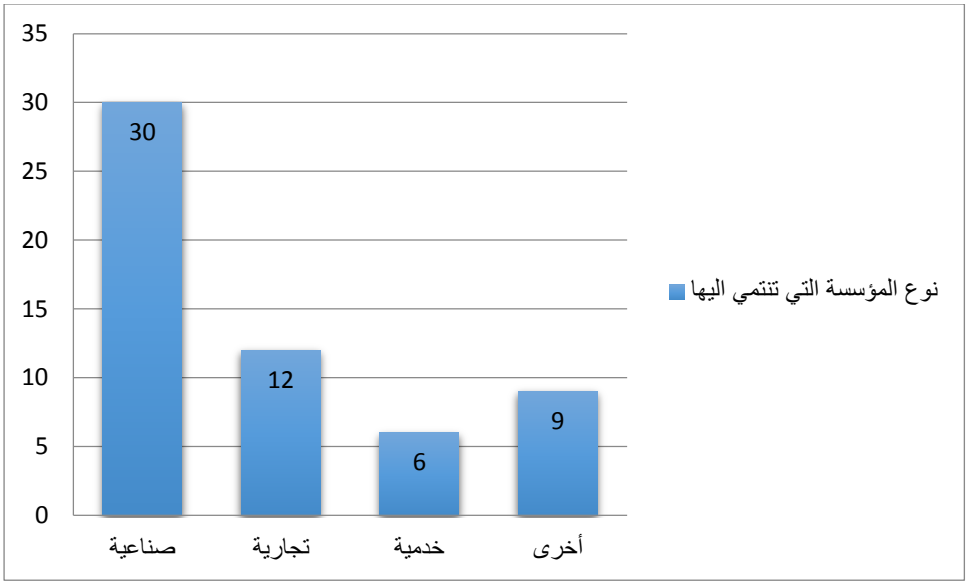
نوع المؤسسة التي تنتمي اليها	التكرار	النسبة المئوية (%)
صناعية/ إنتاجية	30	52,6
تجارية	12	21,1
خدمية	6	10,5
أخرى	9	15,8
المجموع	**57**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يظهر من الجدول رقم (09) أن المؤسسات الصناعية حازت على أعلى نسبة قدرها 52.6%، أي ان أغلب الأفراد المبحوثين يعملون في المؤسسات الصناعية، ثم تليها المؤسسات التجارية بنسبة 21.1%، وفي المرتبة الثالثة مؤسسات ذات نشاطات أخرى بنسبة 15.8%، وتأتي في المرتبة الأخيرة المؤسسات الخدمية بنسبة قدرها 10.5%. وبالتالي نكون تحصلنا على إجابات من مختلف وجهات النظر.

والشكل التالي يوضح ما سبق:

الشكل رقم (07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (Excel).

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان

بعد تحديد خصائص العينة المستهدفة، قمنا بتحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات حول المحاور التي يتضمنها القسم الثاني من الاستبيان، حتى نستطيع تكوين رأي حول أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح والشفافية ودوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل الدراسة يساهم في تفعيل الحوكمة المحاسبية.

الفرع الأول: معالجة وتحليل نتائج المحور الأول "الإفصاح والشفافية"

يرتبط هذا المحور بالعبارات الممتدة من (1-10)، والذي يهدف إلى الوصول لإجابات حول مدى توافر عنصر الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من أهم ركائز الحوكمة المحاسبية، في المؤسسات موضع الدراسة. حيث يوضح لنا الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالمحور الأول للاستبيان.

الجدول رقم (10): التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	يسهر مجلس الإدارة على ضمان نزاهة مخرجات الأنظمة المحاسبية وأنظمة إعداد التقارير المالية للمؤسسة.	3,75	0,830	عالية	2
2	يتم نشر كل المعلومات المحاسبية والمالية في الوقت المناسب لأصحاب المصالح والقرار.	3,58	1,051	عالية	3
3	تتسم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالدقة والموضوعية وذلك استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية.	3,53	1,054	عالية	4
4	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.	3,88	0,758	عالية	1
5	يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في المؤسسة.	3,25	1,074	متوسط	7
6	يحصل أصحاب المصالح بشكل دوري على كافة البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة.	3,26	1,061	متوسط	6
7	يتم الإفصاح عن الأرباح الموزعة وكيفية توزيع	2,88	1,196	متوسط	9

	المكافآت لمجلس الإدارة في المؤسسة.				
8	يتم الإفصاح عن الرواتب والمزايا التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة.	2,86	1,684	متوسط	10
9	يلتزم أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن جميع الصفقات التجارية لكل الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.	3,21	1,191	متوسط	8
10	مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية للمؤسسة تساهم في التحقق من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وطمأنة أصحاب المصلحة.	3,37	0,919	متوسط	5
	المتوسط العام للمحور الأول	**3,357**	**1.081**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يظهر الجدول رقم (10) أن اتجاه العينة يذهب إلى الفئة الثالثة من سلم ليكارت الخماسي والممتدة من (2.61-3.40)، وهي تشير إلى أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارات بدرجة متوسطة حول مدى توافر عنصر الإفصاح والشفافية في المؤسسات التي ينتمي إليها المبحوثون، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.357 من أصل 5 درجات وهذا ما يبين أن درجة التجانس في الإجابات متقاربة وبالتالي فهي مقبولة. وعليه يمكننا الخروج بنتيجة مفادها أن المؤسسات موضوع الدراسة يتوافر فيها عنصر الإفصاح والشفافية إلى حد ما، ولكن ليس بالشكل الذي يلزمها على اتباع قواعده.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل نتائج المحور الأول حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكس لنا المتوسطات الحسابية ودرجات الموافقة، نستعرضها حسب ترتيبها التنازلي كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (4) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.88 وانحراف معياري قدره 0.758 التي تشير إلى أن "القوائم المالية تعتبر أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية" في المرتبة الأولى

بدرجة قبول عالية، هذا يؤكد أن المؤسسات محل الدراسة تحرص على إعداد القوائم المالية بشكل سليم كونها تساعد في تحليل الوضعية المالية وأنها من أهم مصادر المعلومات مقارنة بمصادر أخرى، بما يكفل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الاهمية النسبية إلى مختلف مستخدميها.

- وردت العبارة رقم (1) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.75 وبانحراف معياري قدره 0.830، والتي مفادها: "يسهر مجلس الإدارة على ضمان نزاهة مخرجات الأنظمة المحاسبية وأنظمة إعداد التقارير المالية للمؤسسة" تحتل المرتبة الثانية بدرجة قبول عالية، هذا ما يدل على أن مجلس الإدارة في المؤسسات موضع الدراسة، يولي اهتماما لتأسيس نظام جيد للإفصاح قائم على نزاهة الأنظمة المحاسبية وتنفيذ أنظمة رقابية مناسبة.

- جاءت العبارة رقم (2) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.58 وبانحراف معياري قدره 1.051، التي تنص على أنه "يتم نشر كل المعلومات المحاسبيية والمالية في الوقت المناسب لأصحاب المصالح والقرار" تحتل المرتبة الثالثة بدرجة قبول عالية، وهي تؤكد محتوى العبارة رقم (1).

كما نجد أن بقية العبارات ذات الأرقام (3-10-6-5-9-7-8) حظيت بدرجة قبول متوسطة نوردها فيما يأتي:

- العبارة رقم (3) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.53 وكان انحرافها المعياري 1.054، فهي تنص على أن "تتسم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالدقة والموضوعية وذلك استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية" فقد احتلت المرتبة الرابعة بدرجة قبول عالية. وهي تدل على أن المؤسسات المستهدفة تشرف على نشر المعلومات التي تعبر بصدق على مختلف الأحداث والمعاملات الواردة في القوائم والتقارير المالية التي تم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية المعمول بها.

- العبارة رقم (10) كان متوسطها الحسابي 3.37 وبانحراف معياري 0.919، تشير إلى أن "مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية للمؤسسة تساهم في التحقق من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وطمأنة أصحاب المصلحة" تحتل المرتبة الخامسة، ما يدل على أنه يتم القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خارجي لأجل تأكيد مستقل وموضوعي مما يدعم نزاهة وكفاءة أعضاء مجلس الإدارة في القيام بمهامهم.

- العبارة رقم (6) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.26 وبانحراف معياري 1.061، نصت على أن "يحصل أصحاب المصلحة بشكل دوري على كافة البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة"

تنتمي بدورها إلى مجال موافق بدرجة متوسطة، وهي يعني أن المؤسسات محل الدراسة تولي اهتماما برعاية حقوق أصحاب المصلحة، باعتبارها أن ذلك من مهام مجلس الإدارة في القانون.

- العبارة رقم (5) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.25 وبانحراف معياري قدره 1.074 تنص على "يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في المؤسسة" جاءت في المرتبة السابعة، لتوحي أن أفراد العينة كانت لهم وجهات نظر مختلفة حول هذه العبارة.

- في العبارة رقم (9) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.21 وبانحراف معياري قدره 1.191 مفادها: "يلتزم أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن جميع الصفقات التجارية لكل الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة" احتلت المرتبة الثامنة، حيث يتضح أن هناك تشتت بين إجابات أفراد العينة.

- العبارة رقم (7) التي بلغ متوسطها الحسابي 2.88 وبانحراف معياري قدره 1.196، تشير إلى أنه: "يتم الإفصاح عن الأرباح الموزعة وكيفية توزيع المكافآت لمجلس الإدارة في المؤسسة" تحتل المرتبة التاسعة، توحي أنه لا يتم الإفصاح عن الأرباح الموزعة وكيفية توزيع المكافآت لمجلس الإدارة في المؤسسات محل الدراسة بشكل كاف نسبيا.

- العبارة رقم (8) التي بلغ متوسطها الحسابي 2.86 وبانحراف معياري قدره 1.684، تنص على "يتم الإفصاح عن الرواتب والمزايا التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة" جاءت في المرتبة العاشرة والأخيرة، فهي تعني أن هناك حياد كبير في الإجابات بما يوحي أن أفراد العينة يعلمون حتما أن أعضاء مجلس الإدارة يتقاضون رواتب ويتحصلون على مزايا دون أن يعلموا كم تبلغ.

الفرع الثاني: "معالجة وتحليل نتائج المحور الثاني: "تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي وجودة مخرجاته"

يوضح لنا الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالمحور الثاني للاستبيان.

الجدول رقم (11): التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الثاني

رقم العبار	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب

ة					
11	يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق في المؤسسة.	3,49	1,002	عالية	8
12	يتوافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مع احتياجات قسم المحاسبة والمالية.	3,56	0,982	عالية	6
13	يتم تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي دون استثناءات أو تحفظات.	3,30	0,981	متوسط	10
14	يوفر النظام المحاسبي المالي مدى صحة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.	3,61	0,818	عالية	4
15	يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية	3,86	0,789	عالية	1
16	تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من درجة الثقة في المعلومة المحاسبية وبالتالي يرفع من مستوى الإفصاح والقياس.	3,79	0,840	عالية	2
17	تمكن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قياس أداء المؤسسة وتحليل وضعيتها المالية.	3,63	0,957	عالية	3
18	يمكن الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي كأساس لاتخاذ القرار.	3,40	0,961	متوسط	9
19	يساعد النظام المحاسبي المالي على توفير وضمان إجراءات الرقابة الفعالة.	3,60	0,923	عالية	5
20	تطبيق النظام المحاسبي المالي يستدعي توفير قنوات لنشر المعلومات ذات الأهمية النسبية لمستخدميها في الوقت المناسب وبشكل عادل.	3,51	0,869	عالية	7

المتوسط العام للمحور الثاني	**3.375**	**0.912**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يظهر الجدول رقم (11) أن اتجاه عينة الدراسة يذهب إلى الفئة الرابعة والممتدة من (3.41-4.20) مما يدل أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارات بدرجة عالية حول تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي وجودة مخرجاته في المؤسسات التي ينتمي إليها المبحوثون، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.575 من أصل 5 دراجات وهذا ما يبين أن درجة التجانس في الإجابات متقاربة إلى حد كبير وبالتالي فهي مقبولة. وعليه يمكننا الخروج بنتيجة مفادها أن عينة أفراد المؤسسات موضع الدراسة يطبقون النظام المحاسبي المالي بشكال فعال يزيد من درجة الثقة في القوائم المالية بما يضمن أن مخرجاته المالية تتسم بعنصر الجودة.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل نتائج المحور الثاني حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية ودرجات الموافقة، نستعرضها حسب ترتيبها التنازلي كما يلي:

- ورد في العبارة رقم (15) التي بلغ متوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري قدره 0.789، والتي تنص على أن "النظام المحاسبي المالي يسعى إلى تحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية" تحتل المرتبة الأولى بدرجة قبول عالية، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تبنت ما جاء به النظام المحاسبي المالي من قواعد وفق المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي يجعل المخرجات المحاسبية تتصف بالجودة والمصداقية.
- جاءت العبارة رقم (16) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.79 وانحراف معياري قدره 0.840، التي تشير إلى أن "تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من درجة الثقة في المعلومة المحاسبية وبالتالي يرفع من مستوى الإفصاح والقياس" تحتل المرتبة الثانية بدرجة قبول عالية، وهذا يدل على المؤسسات محل الدراسة عملت على تطبيق النظام المحاسبي المالي بكل حذافيره الأمر الذي يعطي الثقة في القوائم المالية بما يكفل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والذي يشير إلى زيادة التطمأن لدى المساهمين.
- يظهر في العبارة رقم (17) التي قدر متوسطها الحسابي 3.63 وانحرافها المعياري بـــ 0.957 التي نصت على أن "تمكن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قياس أداء المؤسسة وتحليل وضعيتها المالية" تحتل المرتبة الثالثة بدرجة قبول عالية، والذي يؤكد أن المؤسسات المعنية تنشر

معلومات مالية صادقة في القوائم المالية تمكن من معرفة أداءها المالي وبالتالي إعطاء صورة واضحة عن وضعيتها المالية.

- ورد في العبارة رقم (14) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.61 وانحرافها المعياري الذي قدر بـــ 0.818 يشير إلى أن "يوفر النظام المحاسبي المالي مدى صحة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية" تحتل المرتبة الرابعة بدرجة قبول عالية، ما يدل على المؤسسات محل الدراسة تسهر على تطبيق النظام المحاسبي المالي بصورة جيدة تتسم بالموثوقية، وهذا ما يؤكد سلامة القوائم المالية.

- جات العبارة رقم (19) التي بلغ المتوسط الحسابي لها 3.60 وقدر انحرافها المعياري ب 0.923، التي تنص على "يساعد النظام المحاسبي المالي على توفير وضمان إجراءات الرقابة الفعالة" تحتل المرتبة الخامسة بدرجة قبول عالية، وهذا يشير أن المؤسسات المعنية بالدراسة تحتوي على نظام رقابة فعال جاء نتيجة امتثال أعضاء مجلس الإدارة إلى قواعد النظام المحاسبي المالي.

- وردت العبارة رقم (12) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.56 وانحرافها المعياري 0.982، التي تنص على أنه "يتوافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مع احتياجات قسم المحاسبة والمالية" تحتل المرتبة السادسة بدرجة قبول عالية، والذي يدل على أن أعضاء قسم المحاسبة والمالية تعتمد على النظام المحاسبي المالي في خلق المؤشرات المناسبة لإنجاز القوائم المالية.

- وبالنسبة للعبارة رقم (20) بلغ متوسطها الحسابي 3.51، وانحراف معياري يقدر بـــ 0869، التي تنص على أن "تطبيق النظام المحاسبي المالي يستدعي توفير قنوات لنشر المعلومات ذات الأهمية النسبية لمستخدميها في الوقت المناسب وبشكل عادل" تحتل المرتبة السابعة بدرجة قبول عالية، ما يشير إلى أن المؤسسات محل الدراسة لها قنوات نشر خاصة كالمواقع إلكترونية تحتوي على معلومات مالية تخص وضعيتها المالية تنشرها في الوقت المناسب لتخدم مصالح الأفراد ذات الصلة بالمؤسسة.

- أما العبارة رقم (10) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.49 وانحرافها المعياي 1.002، تنص على أن "النظام المحاسبي المالي يتميز بالوضوح وسهولة التطبيق في المؤسس" تحتل المرتبة الثامنة بدرجة قبول عالية، ما يدل على أن المؤسسات المعنية بالدراسة لم تجد صعوبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- جاءت العبارة رقم (18) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.40 وانحرافها المعياري المقدر بـــ 0.961، والتي تنص على أنه "يمكن الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي كأساس لاتخاذ القرار" تحتل المرتبة التاسعة بدرجة قبول متوسطة، وهذا راجع إلى أن المؤسسات محل الدراسة تعاني من النقص في المعلومات المالية كما قد تكون معلومات غامضة لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ

القرار ذلك لعدم توفر بعض الخصائص المحاسبية فيها، أو أن بعض المسيرين يسعون لإخفاء بعض المعلومات لخدمة مصالحهم الشخصية.

- وبالنسبة للعبارة رقم (13) فقد بلغ متوسطها الحسابي 3.30 وانحرافها المعياري 0.981، والتي تنص على أنه "يتم تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي دون استثناءات أو تحفظات" تحتل المرتبة العاشرة بدرجة قبول متوسطة، ما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تجد صعوبة في فهم وتطبيق النظام المحاسبي المالي بحيث أن المحاسبين ذوي الخبرة المهنية الأزيد من عشر سنوات يجدون خلط بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد والنظام المحاسبي الوطني القديم.

الفرع الثالث: معالجة وتحليل نتائج المحور الثاني "العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية"

في سبيل وضع إطار مناسب للعلاقة القائمة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية، قامت الطالبتين بتحليل نتائج المحور الثالث للاستبيان الذي يضم 10 عبارات تمتد من العبارة رقم (21) إلى غاية العبارة (30)، حيث يوضح لنا الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالمحور الثالث للاستبيان.

الجدول رقم(12): التحليل الاحصائي لإجابات أفراد العينة حول المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
21	يفرض النظام المحاسبي المالي الاعتماد على الشفافية في إعداد وعرض القوائم المالية.	3,61	0,940	عالية	8
22	يضفي النظام المحاسبي المالي الثقة والمصداقية على المعلومات المعتمد عليها في اتخاذ القرار.	3,60	0,979	عالية	9
23	إضفاء الشفافية والموثوقية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها يزيد من فعالية ورشد القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة.	3,63	0,993	عالية	7

24	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المناسب الذي يعد من المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية.	3,88	0,734	عالية	2
25	يساعد نظام الرقابة الداخلية في ترشيد قرارات مجلس الإدارة.	3,42	1,017	عالية	10
26	تضمن المراجعة الداخلية صحة البيانات والمعلومات التي تقدم للإدارة.	3,79	0,921	عالية	3
27	يسهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مهمة مراجع الحسابات.	4,02	0,876	عالية	1
28	يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع الوضعية المالية للمؤسسة.	3,72	1,192	عالية	5
29	يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع نتائج الأعمال للمؤسسة.	3,77	1,134	عالية	4
30	يدعم النظام المحاسبي المالي الحوكمة المحاسبية من خلال حصوله على معلومات مالية تكون ذات جودة عالية.	3,68	1,003	عالية	6
	المتوسط العام للمحور الثالث	**3.712**	**0.978**		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يظهر الجدول رقم (12) أن اتجاه العينة يذهب إلى الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي والممتدة من (3.41-4.20)، وهي تشير إلى أن كل أفراد عينة الدراسة موافقون على العبارات الواردة في الجدول أعلاه بدرجة عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.712، من أصل 5 درجات، هذا ما يؤكد أن درجة التجانس جد متقاربة وبالتالي فهي مقبولة. وعليه يمكننا الخروج بنتيجة مفادها أن للنظام المحاسبي المالي علاقة بالحوكمة المحاسبية، الأمر الذي أكدته المؤسسات محل

الدراسة حيث وجدوا أن النظام المحاسبي المالي يفرض الاعتماد على الشفافية عند جمع المعلومات ومعالجتها وعرضها في القوائم المالية، وهو بالتحديد ما تنص عليه الحوكمة المحاسبية. ومنه يمكننا القول أن العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والنظام المحاسبي علاقة متبادلة، فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه الذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم عملية الحوكمة المحاسبية.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل نتائج المحور الثالث حسب توجه استجابات الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، سنتعرضها حسب ترتيبها التنازلي كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (27) التي بلغ متوسطها الحسابي 4.02 وانحراف معياري 0.876 فهي تنص على أن "يسهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مهمة مراجع الحسابات" في المرتبة الأولى بدرجة قبول عالية، هذا ما يدل على أن مراجع الداخلي في المؤسسات محل الدراسة يعتمد على النظام المحاسبي المالي في تنفيذه للتقارير المالية وكذا تأكيده على صحة القوائم المالية بشكل مستقل ومحايد.
- وردت العبارة رقم (24) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.88 وبانحراف معياري قدره 0.734، والتي تنص على أنها "يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المناسب الذي يعد من المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية" تحتل المرتبة الثانية بدرجة قبول عالية، هذا ما يدل على أن المؤسسات المستهدفة تؤكد على الإفصاح المناسب لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة.
- جاءت العبارة رقم (26) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.79 وبانحراف معياري قدره 0.921 والتي مفادها "تضمن المراجعة الداخلية صحة البيانات والمعلومات التي تقدم للإدارة" تحتل المرتبة الثالثة بدرجة قبول عالية، وهو ما يدل على أن المؤسسات المعنية تقوم بعملية المراجعة الداخلية كمؤشر على صحة المعلومات المالية والحصول على صورة واضحة وسليمة للمركز المالي.
- العبارة رقم (29) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.77 وبانحراف معياري 1.134 نصت على "يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع نتائج الأعمال للمؤسسة" فقد احتلت المرتبة الرابعة بدرجة قبول عالية، هذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تسهر على تقديم معلومات محاسبية سليمة باستخدام ما نص عليه النظام المحاسبي المالي لإنجاز القوائم المالية، التي منها جدول حسابات النتائج بصورة توضح ربحية المؤسسة أو خسارتها.

- العبارة رقم (28) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.72 وبانحراف معياري 1.192 تنص على أن "يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع الوضعية المالية للمؤسسة" تحتل المرتبة الخامسة بدرجة قبول عالية، ما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تسهر على تقديم معلومات محاسبية جيدة بواسطة النظام المحاسبي المالي لإنجاز القوائم المالية، التي منها الميزانية المحاسبية التي توضح الوضعية المالية للمؤسسة.

- في العبارة رقم (30) التي بلغ متوسطها الحسابي 3.68 وبانحراف معياري 0.869 مما يدل على أن "يدعم النظام المحاسبي المالي الحوكمة المحاسبية من خلال حصوله على معلومات مالية تكون ذات جودة عالية" تحتل المرتبة السادسة بدرجة قبول عالية، وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة لها رؤية واضحة عن الحوكمة المحاسبية الأمر الذي يشر إلى أن مجلس الإدارة يسعى إلى حصوله على معلومات مالية ذات جودة من خلال تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

- في العبارة رقم (23) بلغ المتوسط الحسابي 3.63 مما يدل على أن "إضفاء الشفافية والموثوقية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها يزيد من فعالية ورشد القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة" تحتل المرتبة السابعة بدرجة قبول عالية، ما يدل إلى أن مجلس الإدارة يستعين بالمعلومات المحاسبية التي تتسم بالموثوقية ما يجعلها تتخذ قرارات رشيدة.

- في العبارة رقم (21) بلغ المتوسط الحسابي 3.61 مما يدل على "يفرض النظام المحاسبي المالي الاعتماد على الشفافية في إعداد وعرض القوائم المالية" تحتل المرتبة الثامنة بدرجة قبول عالية، ما يشير إلى أن قسم المحاسبة استوفى ما جاء به النظام المحاسبي المالي لإعداد وعرض القوائم المالية.

- في العبارة رقم (22) بلغ المتوسط الحسابي 3.60 مما يدل على أن "النظام المحاسبي المالي يضفي الثقة والمصداقية على المعلومات المعتمد عليها في اتخاذ القرار" تحتل المرتبة التاسعة بدرجة قبول عالية، ما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تؤكد على صحة وصدق قوائمها المالية ما يجعلها تأخذ قرارات تخدم مصلحتها مستقبلا.

- في العبارة رقم (25) بلغ المتوسط الحسابي 3.42 مما يدل على أن " نظام الرقابة الداخلية يساعد في ترشيد قرارات مجلس الإدارة" تحتل المرتبة العاشرة بدرجة قبول عالية، مما يدل على أن للمؤسسات المعنية نظام رقابي متين يساعد في اتخاذ قرارات جيدة.

المطلب الثالث: التحقق من طبيعة توزيع عينة الدراسة

يعتبر اختبار توزيع بيانات أفراد العيِّنة اختبارا هاما، حيثُ يمكن من معرفة فيما إذا كانت هذه البَيانات تتبع التّوزيع الطبِيعي أم لا، وعليه تم استخدام اختبار التّوزيع الطبيعي:

(Kolmogorov-Smirnov) ونتائج هذا الاختبار تظهر في الجدول التّالي:

الجدول رقم (13): نتائج اختبار التّوزيع الطبيعي (K-S)

اسم المحور	قيمة(K-S)	الدلالة الإحصائيةSIG	الاختبار
المحور الأول:	0,097	0,200	اختبار معلمي ستيودنت
المحور الثاني:	0,145	0,004	اختبار لا معلمي الإشارة
المحور الثالث:	0,155	0,002	اختبار لا معلمي الإشارة
$\alpha \leq 0.05$			

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

من خِلال الجدول أعلاه، يتبيَّن أن قيمة الدلالة الإحصائية (sig) للمحور الأول أكبر من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدُل على اتباع بيانات العيِّنة للتَّوزيع الطبيعي وبالتالي نستخدم اختبار (T-student) لاختبار الفرضية الفرعية الأولى. أما بالنسبة للمحور الثاني والثالث، فيتضح من خلال قيمة (sig) أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 وبالتالي فالبيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فيمكننا استخدام اختبار الإشارة لا معلمي في اختبار الفرضيات الفرعية المتعلقة بهاذين المحورين.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

لقد قمنا باستخدام اختبار ستيودنت واختبار الإشارة عند مستوى معنوية 0.05 بمستوى ثقة 95%، على أساس مقارنة النتائج مع المتوسط المعياري لتحديد ما إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري بشكل دال إحصائيا أم لا، ونظرا لكون عبارات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي، فإن المتوسط المعياري هو قسمة مجموع المشاهدات على عدد المشاهدات أي: (1+2+3+4+5) /5=3، وسنقوم بتوضيح نتائج اختبار الفرضيات فيما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

سنقوم باختبار الفرضية التالية: تلتزم المؤسسات محل الدراسة بتوفير عنصر الشفافية والإفصاح.

H_0: ليس هناك التزام من المؤسسات موضع الدراسة بتوفير عنصر الشفافية والإفصاح.

H_1: هناك التزم من المؤسسات موضع الدراسة بتوفير عنصر الشفافية والإفصاح.

لاختبار هذه الفرضية سوف نستخدم اختبار (student) بإدخال متغير يشمل متوسط كل عبارات المحور الأول من الاستبيان. نتائج هذا الاختبار ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): اختبار (T-test) للفرضية الأولى

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
x1	3,954	56	,000	,35614	,1757	,5366

$\alpha \leq 0.05$

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

تبين لنا البيانات الواردة في الجدول السابق، أن قيمة (t) المحسوبة هي 3.954 أكبر من قيمة (t) الجدولية (كما يوضح ذلك في الملحق رقم 02) والتي تقدر ب 1.673 عند مستوى الدلالة 0.05

ودرجة حرية قدرها 56. حيث أن قاعدة القرار تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفض الفرضية العدمية إذا ما كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية.

وبناءا عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم بتوفير عنصر الإفصاح والشفافية الذي يعتبر من أهم مرتكزات الحوكمة المحاسبية. وما يؤكد هذا القرار هو مستوى معنوية الاختبار الذي يساوي 0.000 وهو أقل من القيمة الحرجة 0.05، وأنه بالنظر إلى المتوسط العام والبالغ 3,357 فهو أكبر من المتوسط المعياري، فهو يدل على أن هناك مؤشرات إيجابية تتعلق بتوافر عنصر تطبيق الإفصاح والشفافية في المؤسسات المستهدفة وهذا ما تستند إليه الحوكمة المحاسبية في إطار تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

سنقوم باختبار الفرضية التالية: تطبق المؤسسات محل الدراسة النظام المحاسبي المالي بما يساهم في تحسين جودة مخرجاته.

H_0: ليس هناك تطبيق للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل الدراسة بما يساهم في تحسين جودة مخرجاته.

H_1: هناك تطبيق للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل الدراسة بما يساهم في تحسين جودة مخرجاته.

لاختبار هذه الفرضية سوف نستخدم اختبار الإشارة بإدخال متغير يشمل متوسط كل عبارات المحور الثاني من الاستبيان. الجدول التالي يعرض نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (15): اختبار الاشارة للفرضية الثانية

Test binomial						
		Catégorie	N	Proportion observée	Proportion testée	Sig. exacte (bilatérale)
x2	Groupe 1	<= 3	8	,14	0,50	0,000
	Groupe 2	> 3	49	,86		
	Total		57	1,00		

$\alpha \leq 0.05$

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يتضح من خلال الجدول السابق، أن قيمة الدلالة الإحصائية (SIG) البالغة 0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي لا توجد دلالة إحصائية، وبناءا عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات موضع الدراسة تطبق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، بما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتي تعتبر مخرجاته.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

سنقوم باختبار الفرضية التالية: هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية.

H0: ليس هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية.

H_1 : هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية.

لاختبار هذه الفرضية سوف نستخدم اختبار الإشارة بإدخال متغير يشمل متوسط كل عبارات المحور الثالث من الاستبيان. ونتائج هذا الاختبار ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16): اختبار الاشارة للفرضية الثالثة

Test binomial						
		Catégorie	N	Proportion observée	Proportion testée	Sig. exacte (bilatérale)
x3	Groupe 1	<= 3	9	,16	,50	,000
	Groupe 2	> 3	48	,84		
	Total		57	1,00		

$\alpha \leq 0.05$

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على مخرجات برمجية (SPSS).

يتضح من خلال الجدول السابق، أن قيمة الدلالة الإحصائية (SIG) أقل من مستوى معنوية 0.05، وبالتالي لا توجد دلالة إحصائية، وبناءا عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية في المؤسسات موضع الدراسة من وجهة نظر المستجوبين وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

بناءا على نتائج اختبار فرضيات الدراسة، والتي تم قبولها بما يؤكد موافقة غالبية المستجوبين بدرجات متجانسة ومتقاربة، يمكن الخروج بنتيجة مفادها أن هناك علاقة وثيقة تؤكد أن النظام المحاسبي المالي له دور في دعم الحوكمة المحاسبية.

خلاصة الفصل الثاني

استهدف هذا الفصل ربط الجانب النظري للدراسة بالجانب الميداني، وذلك بهدف التحقق من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، والتي تشير إلى أن النظام المحاسبي المالي له دور إيجابي في تفعيل الحوكمة المحاسبية، حيث تطرقنا في المبحث الأول للإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

أما المبحث الثاني فخصصناه للتحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، حيث قمنا بجمع وتحليل البيانات وذلك من أجل وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن اعتماد عليها في التحليل، ثم معالجة وتحليل نتائج الاستبيان وذلك من خلال الاستعانة بالإحصاء الاستدلالي، ثم قمنا في الأخير باختبار فرضيات الدراسة معتمدين في ذلك على برمجية (SPSS)، من أجل معرفة آراء أفراد العينة حول مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في المؤسسات المستهدفة.

وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ تحرص المؤسسات محل الدراسة على توفير عنصر الإفصاح والشفافية.
- ✓ تطبق المؤسسات موضع الدراسة النظام المحاسبي المالي بما جاء فيه من نصوص، بما يضفي المصداقية على مخرجاته ويرفع من جودتها.
- ✓ أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي بالضرورة على تطبيق ما جاء به من مبادئ ومنها الإفصاح والشفافية وهو في الوقت نفسه أحد أهم ركائز الحوكمة المحاسبية.

الخاتمة العـــــــامة

تعد الحوكمة المحاسبية الكيفية التي تعنى بحماية أموال المستثمرين من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، فهي بمثابة أداة تضمن تحقيق الشفافية وترفع من مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وهذا بحد ذاته مؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى ولأهداف الأطراف ذوي المصلحة.

والجزائر ككل الدول تواجه العديد من التحديات الاقتصادية، مما يستدعي سرعة تقويم وضعها الراهن والتخطيط لمواكبة المستجدات العالمية بما يوافق مع بيئة أعمالها وإمكانياتها، من أجل الوصول إلى التسيير الكفء للمؤسسات الاقتصادية وبالتالي تنميتها والارتقاء بها. ولقد أثمرت الجهود الإصلاحية بإصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، وتبني النظام المحاسبي المالي سنة 2010.

اختبار الفرضيات:

من خلال دراستنا لدور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية، حولنا اختبار صحة الفرضيات التي طرحت كما يلي:

- الفرضية الأولى تنص على أن "المؤسسات محل الدراسة تلتزم بتوفير عنصر الشفافية والإفصاح" والتي تم الاستعانة في اختبارها على student الذي ينص على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وبالتالي قبول الفرضية
- الفرضية الثاني تنص على أن "هناك تطبيق للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات محل الدراسة بما يساهم في تحسين جودة مخرجاته" والتي تم استخدام اختبار الإشارة الذي ينص على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وبالتالي قبول الفرضية.
- الفرضية الثالثة "هناك علاقة وثيقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية" والتي تم استخدام اختبار الإشارة الذي ينص على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وبالتالي قبول الفرضية.

نتائج الدراسة:

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- جاء النظام المحاسبي المالي لضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح وهذا يضمن تأكيد احترام حقوقهم عن طريق إمدادهم بالمعلومات الملائمة والضرورية، في الوقت المناسب؛
- النظام المحاسبي المالي يضمن توفير عنصر الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية التي تخدم كافة مستخدميها؛
- النظام المحاسبي المالي يهدف إلى إعداد قوائم مالية سليمة وفق معايير المحاسبية الدولية وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية؛
- تتضمن الحوكمة المحاسبية مجموعة من الآليات تعمل على حماية وضمان حقوق المساهمين والأطراف ذوي المصلحة، ومن أهم تلك الآليات النظام المحاسبي المالي،
- إن تطبيق مبادئ الحوكمة المحاسبية من شأنه أن يساعد المؤسسات الاقتصادية في ضمان شفافية المعلومات، التي تؤدي إلى تحسين علاقة هذه المؤسسات الوطنية مع مثيلتها الأجنبية، من حيث التعاملات الاقتصادية والمحاسبية، مما يساهم في تحسين فعالية النظام المحاسبي المالي؛
- تحرص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على توفير عنصر الإفصاح والشفافية.
- تطبق المؤسسات النظام المحاسبي المالي بما جاء فيه من نصوص، بما يضفي المصداقية على مخرجاته ويرفع من جودتها.
- أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي بالضرورة على تطبيق ما جاء به من مبادئ ومنها الإفصاح والشفافية وهو في الوقت نفسه أحد أهم ركائز الحوكمة المحاسبية.

مقترحات الدراسة:

بعض استعراضنا لجملة النتائج المتوصل إليها، نطرح مجموعة من الاقتراحات حول مدى الاهتمام الواجب أن توليه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تلخيص تلك المقترحات في النقاط التالية:

- إصدار لوائح ومنشورات داخلية تعرف الموظفين بالحوكمة المحاسبية؛
- ضرورة إجراء دورات تدريبية للمحاسبين في المؤسسة لتمكنهم من الإلمام بالنظام المحاسبي المالي وتطبيقه الجيد؛
- الإسراع نحو جعل دليل حوكمة الشركات (ميثاق الحكم الراشد) إلزاميا؛
- تعزيز قنوات نشر المعلومات عبر المواقع الالكترونية بغرض تعزيز الشفافية؛
- ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي المالي وما جاء به من نصوص ومبادئ في سبيل تفعيل الحوكمة المحاسبية؛
- التفكير في إنشاء قسم أو مصلحة أو خلية خاصة بالحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية، كتلك الخاصة بإدارة المخاطر، حتى يتم التعريف بالحوكمة ميدانيا؛
- ضرورة ربط اعتماد تطبيق النظام المحاسبي المالي بإصلاح جاد وعميق في المنظومة المالية، بما يكفل تطوير المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

آفاق الدراسة:

على ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج واقتراحات، نرى ضرورة إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية، والتي تتناول النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية، ولهذا الغرض فإن من الآفاق الواعدة لهذه الدراسة:

- البحث في دور الحوكمة المحاسبية في الرفع من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة المحاسبية؛
- دور التدقيق الخارجي في تعزيز الحوكمة المحاسبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1.أحمد التيجاني بالعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.

2.أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية للنسر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.

3.بدران العمر، **تحليل بيانات البحث العلمي من خلال برنامج SPSS**، مكتبة الملك فهد الوطنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.

4.جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

5.حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

6.صالح حازم، **مبادئ المحاسبة المالية وتطبيقاتها**، دار الكندري، عمان، 2015.

7.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم-المبادئ-التجارب (تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2005.

8.عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات (القيادة – التسويق – العمل المؤسسي – تخطيط و إدارة القوة العاملة – الحوكمة)**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014.

9.عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007.

10.علاء فرحان طالب، وإيمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2011.

11.عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري –دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة**، مكتبة الوفاء القانونية، دون بلد، 2014.

12.لخضر علاوي، نظام **المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها**، Les Pages Bleu، الجزائر، 2010.

13.محسن أحمد الخيضري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2005.

14.محمد سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري- دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2006.

15.محمود مهدي البياتي، **تحليل البيانات الاحصائية بإستخدام برنامج SPSS**، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2005.

16.مراد كواشي، **المحاسبة المالية: حسب قواعد النظام المحاسبي المالي**، دار الجزائرية، الجزائر، 2017.

17.هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، دار الثقافة، عمان، 2011.

18.وليد ناجي الحيالي، وحسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الافصاح في المعلومات المحاسبية**، مركز الكتاب الأكاديمي، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

2- المجلات

1.أحمد بوراس، ومحمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، جوان 2015.

2.عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.

3.عبد القادر بريش، **قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، دون بلد، 2006.

4.محمد الطاهر دربوش، وحسين بن طاهر، **البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، 2014.

5.محمد أمين بوعزة، وفيصل بوطيبة، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية- مقاربة اقتصادية وقانونية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 9، العدد2، جامعة غرداية، 2016.

3- المؤتمرات والملتقيات

1.أحمد قايد نور الدين، وآخرون، **النظام المحاسبي المالي آلية لدعم الحوكمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

2.بديسي فهيمة، **الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09-10 ديسمبر 2010.

3.توفيق جوادي، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي: 29-30 نوفمبر 2011.

4.حسين يرقي، وعمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09 و10 ديسمبر2010.

5.رابح بوقرة، وغانم هاجرة، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي: 06-07 ماي 2012.

6.زينب حوري، **دور نظام المعلومات المحاسبية في دعم الحوكمة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية في المؤسسة- واقع ورهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، يومي: 09-10 ديسمبر 2010.

7.صديقي مسعود، ودريس خالد، **دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة– واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 09–10 ديسمبر 2010.

8.عبد الله غالم، **المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي: 09–10 ديسمبر 2010.

9.قورين حاج قويدر، **الحوكمة المحاسبية في ظل تبني نظام المحاسبة المالية ودورها في النهوض بالسوق المالي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة – واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي: 07–08 ديسمبر 2010.

10.مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي الأول حول: النظام الحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب – تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، يومي: 17–18 جانفي 2010.

11.مسعود دراوسي، وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (ISA/IFRS): قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، دون سنة.

12.مليكة زغيب، وسوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي: 06–07 ماي 2012.

13.نوال صبايحي، **تجارب دولية في تطبيق الحوكمة في مختلف القطاعات**، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: واقع الحوكمة في الدول المختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، جامعة البويرة، الجزائر، دون سنة.

14.نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي: 19-20 نوفمبر 2013.

4- التقارير والمنشورات

1.ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، إصدار 2009.

5- القوانين والتشريعات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 74، الجزائر، 25 نوفمبر 2007.

6- الأطروحات، الرسائل والمذكرات:

1.أمين عمراني، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر "3"، 2014.

2.حمزة عقبي، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

3.عبد الكريم نعيجي، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشركات – دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017.

4.عمر يوسف عبد الله الحياري، **أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، دون بلد، كانون الثاني 2017.

5.فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات للنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة)**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

6.فيروز رجال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على كفاءة الأسواق المالية**، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017-2018.

7- مواقع الانترنيت

1. رامي حسن الغزالي، **دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، متوفر على الموقع الإلكتروني:https://www.iug.ps ، تاريخ الإطلاع: 2019/04/23.

2. عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم**، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، متوفرة على الموقع الالكتروني: https://search.mandumah.com، تاريخ الإطلاع: 2019/04/25.

3. عهد علي السعيد، **الآثار المتوقعة للحوكمة على مهنة المراجعة في سوريا (دراسة ميدانية)**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تضرين، سوريا، 2009، متوفر على الموقع الالكتروني: https://alqashi.com/th/th64.pdf، تاريخ الإطلاع: 2019/04/15.

4. ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2009،

متوفرة على الموقع الالكتروني: thesis.mandumah.com/Record/145382/Details، تاريخ الإطلاع: 2019/05/15.

5. ماجد شوقي، **حوكمة الشركات – سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة صعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة**، ورقة عمل متوفرة على الموقع الإلكتروني: www.cipe-egypt.org، تاريخ الإطلاع: خلال 2018.

6. محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية تطبيقية**، متوفر على الموقع الالكتروني: www.kku.edu-sa-doc، تاريخ الإطلاع 2019/04/27.

7. محمد جميل حبوش، **مدى التزام شركات المساهمة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات – دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجين ومدراء شركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، علوم التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، متوفر على الموقع الإلكتروني:https://www.mobt3ath.com ، تاريخ الإطلاع: 2019/04/23.

8. يسرى ميهوبي، ماهو التدقيق الداخلي ؟، متوفر في الموقع الالكتروني:
https://powersresources.com/ar/what-is-internal-auditin ، تاريخ الاطلاع: 2019/04/18.

ثانيا: المراجع بالغة الاجنبية

1-Les livres

1. KPM France, **Corporate Gouvernance: développement durable et risk management en France et en Europe**, paris, 2001.

2. Bertrand Richard, **la dynamique du gouvernement d'entreprise**, édition organisation, Paris, 2003.

3. Dang-Tran, **le contrôle de l'information financière en France**, Petites affiches, n 124, France, 16 octobre 1988.

2- Les théses et les mémoirs

1. Samir Merouani, **le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et prépare Le passage**, mémoire de magistère en sciences de gestion, l'école supérieure du commerce, Alger, 2007-2008**.**

الملاحق

وزارة التـــعليم العالي والبحث العلمي

جـــــــامعة 8 مـــــــاي1945 قالمـــــــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص مالية المؤسسات

استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد..

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية، تم إعداد هذا الاستبيان كجزء هام في البحث الموسوم بـــ:

"دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

يهدف هذا الاستبيان إلى بيان مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حيث يقصد بالحوكمة المحاسبية: "الأداة التي تضمن سلامة وصحة المعلومات المفصح عنها وذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، التي ترتكز على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية."

يرجى منكم الإجابة على عبارات هذه الاستمارة بدقة وموضوعية، وذلك لما لها من أهمية بالغة في إتمام الجانب التطبيقي للدراسة، علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي، وسوف تعامل بكل سرية.

أخيرا نشكر لكم حسن تعاونكم واستجابتكم الكريمة.

من إعداد الطالبتين: **تحت إشراف الدكتورة:**

- أميرة بليرون * فيروز رجال*
- لينة إكرام سي يحي

القسم الأول: أسئلة عامة

- يرجى وضع علامة (x) في المكان المناسب:

المؤهل العلمي:

☐ بكالوريا ☐ ماستر/ماجيستر

☐ ليسانس ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى

المنصب الوظيفي:

☐ عضو مجلس إدارة ☐ محاسب

☐ مدير ☐ مدقق داخلي

☐ مدير المحاسبة والمالية ☐ أخرى

الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5- 10 سنوات

☐ من 11- 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

نوع المؤسسة التي تنتمي إليها:

صناعية ☐

تجارية ☐

خدمية ☐

أخرى ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

يرجى منكم قراءة العبارات الآتية بعناية وموضوعية، ووضع علامة (x) في المكان المناسب.

المحور الأول: الإفصاح والشفافية

رقم العبارة	العبـــــــــــــــارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يسهر مجلس الإدارة على ضمان نزاهة مخرجات الأنظمة المحاسبية وأنظمة إعداد التقارير المالية للمؤسسة.					
02	يتم نشر كل المعلومات المحاسبية والمالية في الوقت المناسب لأصحاب المصالح والقرار.					
03	تتسم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالدقة والموضوعية وذلك استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية.					
04	تعتبر القوائم المالية أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.					
05	يتم الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية المطبقة في المؤسسة.					
06	يحصل أصحاب المصالح بشكل دوري على كافة البيانات والمعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة.					
07	يتم الإفصاح عن الأرباح الموزعة وكيفية توزيع المكافآت لمجلس الإدارة في المؤسسة.					
08	يتم الإفصاح عن الرواتب والمزايا التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة.					
09	يلتزم أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن جميع الصفقات التجارية لكل الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.					
10	مصادقة المراجع الخارجي على القوائم المالية للمؤسسة تساهم في التحقق من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وطمأنة أصحاب المصلحة.					

المحور الثاني: تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي وجودة مخرجاته

رقم العبارة	العبـــــــــــــــــارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
11	يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق في المؤسسة.					
12	يتوافق تطبيق النظام المحاسبي المالي مع احتياجات قسم المحاسبة والمالية.					
13	يتم تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي دون استثناءات أو تحفظات.					
14	يوفر النظام المحاسبي المالي مدى صحة وصدق المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.					
15	يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تحسين مستوى جودة المعلومة المحاسبية.					
16	تطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من درجة الثقة في المعلومة المحاسبية وبالتالي يرفع من مستوى الإفصاح والقياس.					
17	تمكن المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قياس أداء المؤسسة وتحليل وضعيتها المالية.					
18	يمكن الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي المالي كأساس لاتخاذ القرار.					
19	يساعد النظام المحاسبي المالي على توفير وضمان إجراءات الرقابة الفعالة.					
20	تطبيق النظام المحاسبي المالي يستدعي توفير قنوات لنشر المعلومات ذات الأهمية النسبية لمستخدميها في الوقت المناسب وبشكل عادل.					

المحور الثالث: العلاقة بين النظام المحاسبي المالي والحوكمة المحاسبية

رقم العبارة	العبـــــــــــــــارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
21	يفرض النظام المحاسبي المالي الاعتماد على الشفافية في إعداد وعرض القوائم المالية.					
22	يضفي النظام المحاسبي المالي الثقة والمصداقية على المعلومات المعتمد عليها في اتخاذ القرار.					
23	إضفاء الشفافية والموثوقية على المعلومات المحاسبية المفصح عنها يزيد من فعالية ورشد القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة.					
24	يساهم النظام المحاسبي المالي في دعم الإفصاح المناسب الذي يعد من المبادئ الأساسية للحوكمة المحاسبية.					
25	يساعد نظام الرقابة الداخلية في ترشيد قرارات مجلس الإدارة.					
26	تضمن المراجعة الداخلية صحة البيانات والمعلومات التي تقدم للإدارة.					
27	يسهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسهيل مهمة مراجع الحسابات.					
28	يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع الوضعية المالية للمؤسسة.					
29	يضمن النظام المحاسبي المالي تقديم معلومات محاسبية سليمة تعكس واقع نتائج الأعمال للمؤسسة.					
30	يدعم النظام المحاسبي المالي الحوكمة المحاسبية من خلال حصوله على معلومات مالية تكون ذات جودة عالية.					

درجة المعنوية

Table 4: Loi du *t* de Student (suite)

Degrés de liberté	Aire dans la queue supérieure de la distribution					
	0,20	0,10	0,05	0,025	0,01	0,005
35	0,852	1,306	1,690	2,030	2,438	2,724
36	0,852	1,306	1,688	2,028	2,434	2,719
37	0,851	1,305	1,687	2,026	2,431	2,715
38	0,851	1,304	1,686	2,024	2,429	2,712
39	0,851	1,304	1,685	2,023	2,426	2,708
40	0,851	1,303	1,684	2,021	2,423	2,704
41	0,850	1,303	1,683	2,020	2,421	2,701
42	0,850	1,302	1,682	2,018	2,418	2,698
43	0,850	1,302	1,681	2,017	2,416	2,695
44	0,850	1,301	1,680	2,015	2,414	2,692
45	0,850	1,301	1,679	2,014	2,412	2,690
46	0,850	1,300	1,679	2,013	2,410	2,687
47	0,849	1,300	1,678	2,012	2,408	2,685
48	0,849	1,299	1,677	2,011	2,407	2,682
49	0,849	1,299	1,677	2,010	2,405	2,680
50	0,849	1,299	1,676	2,009	2,403	2,678
51	0,849	1,298	1,675	2,008	2,402	2,676
52	0,849	1,298	1,675	2,007	2,400	2,674
53	0,848	1,298	1,674	2,006	2,399	2,672
54	0,848	1,297	1,674	2,005	2,397	2,670
55	0,848	1,297	1,673	2,004	2,396	2,668
56	0,848	1,297	1,673	2,003	2,395	2,667
57	0,848	1,297	1,672	2,002	2,394	2,665
58	0,848	1,296	1,672	2,002	2,392	2,663
59	0,848	1,296	1,671	2,001	2,391	2,662
60	0,848	1,296	1,671	2,000	2,390	2,660
61	0,848	1,296	1,670	2,000	2,389	2,659
62	0,847	1,295	1,670	1,999	2,388	2,657
63	0,847	1,295	1,669	1,998	2,387	2,656
64	0,847	1,295	1,669	1,998	2,386	2,655
65	0,847	1,295	1,669	1,997	2,385	2,654
66	0,847	1,295	1,668	1,997	2,384	2,652
67	0,847	1,294	1,668	1,996	2,383	2,651
68	0,847	1,294	1,668	1,995	2,382	2,650
69	0,847	1,294	1,667	1,995	2,382	2,649

درجة الحرية