

دور عناصر نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات  
-دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات العمومية الاقتصادية بإقليم ولاية سطيف-

**The role of the elements of the accounting information system in supporting a good practice of corporate governance**

**- Field study on a sample of public economic institutions in the province of Setif -**

عاشوري عبد الناصر **Abdenacer Achouri**

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة

[Abdenacer.achouri@univ-msila.dz](mailto:Abdenacer.achouri@univ-msila.dz)

تاريخ النشر: 2020/07/28

تاريخ القبول: 2020/06/25

تاريخ الاستلام: 2020/02/29

#### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على دور عناصر نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة في إقليم ولاية سطيف. توصلت الدراسة نتيجة عامة مفادها ضعف فاعلية العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبية في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في هذه الفئة من المؤسسات. كلمات مفتاحية: نظام المعلومات المحاسبي؛ المعلومة المحاسبية؛ حوكمة الشركات. تصنيف JEL : G39, G59, G51

#### Abstract:

This study aims to identify the role of the elements of accounting information system in supporting good practices of corporate governance in some of the public economic institutions operating in the province of Setif. The study reached a general result that the components of the accounting information system are ineffective in achieving corporate governance requirements in this category of institutions.

**Keywords:** Accounting Information System; Accounting Information; Corporate Governance.

**Jel Classification Codes:** G39, G59, G51.

#### Résumé:

Cette étude vise à identifier le rôle des éléments du système d'information comptable dans le soutien des bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise dans certaines des entreprises économiques publiques dans la wilaya de Sétif. L'étude est parvenue à un résultat général que les éléments du système d'information comptable sont inefficaces pour atteindre les exigences de gouvernance d'entreprise dans cette catégorie des entreprises.

**Mots-clés:** Système D'information Comptable; information Comptable; Gouvernance D'entreprise.

**Codes de classification de Jel:** : G39, G59, G51.

عاشوري عبد الناصر، الإيميل: [abdenacer.achouri@univ-msila.dz](mailto:abdenacer.achouri@univ-msila.dz)

#### 1. مقدمة:

يلعب نظام المعلومات المحاسبية دورا بارزا في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات، فمن خلاله يمكن قياس وتقرير معلومات مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة، وتحقيق توصيل فعال لهذه المعلومات إلى كافة الأطراف المستخدمة لها، بشكل عادل، شفاف ومتوازن وفي الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية السليمة. إن فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم حوكمة الشركات يرتبط ارتباطا وثيقا بفاعلية عناصره ومكوناته؛ سواء كان الأمر يتعلق بالعنصر البشري المكون له، أو النظام المحاسبي المتبع، أو تكنولوجيا الإعلام والاتصال المستخدمة، أو الآليات الرقابية التي تتولى ممارسة الرقابة على أعماله، عموما سوف نحاول من خلال هذه الدراسة عرض واقع العلاقة التي تربط

عناصر نظام المعلومات المحاسبية بمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.

من خلال ما سبق تبرز معالم اشكالية دراستنا من خلال التساؤل الرئيسي التالي: ما هو واقع عناصر نظام المعلومات المحاسبية من متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف.

#### فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

#### ● الفرضية الرئيسية

- لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بدراستنا.

يندرج تحت هذه الفرضية 04 فرضيات فرعية، والمفصلة فيما يلي:

#### ● الفرضية الفرعية الأولى:

- لا توجد معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي تقف عائقا أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.

#### ● الفرضية الفرعية الثانية:

- لا توجد معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.

#### ● الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة.

#### ● الفرضية الفرعية الرابعة:

- لا توجد معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق).

#### ○ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال دراستنا هذه إلى التعرف على مختلف المعوقات المتعلقة بالعناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبية، والتي تحد من قدرته في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات على مستوى المؤسسات المعنية بالدراسة.

#### ○ منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من أجل وصف وتحليل واقع العلاقة التي تربط عناصر نظام المعلومات المحاسبية بمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف؛ ولتحقيق هذا الهدف ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى جزأين، أين خصصنا الجزء الأول للإطار النظري للدراسة من خلال عرض مجموعة من المفاهيم الأساسية المرتبطة بنظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات والعلاقة التي تربطهما؛ بينما خصصنا جزء الثاني للدراسة الميدانية الخاصة بالدراسة قصد الوقوف على واقع العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بدراستنا.

#### 2. الإطار النظري للدراسة

##### 1.1.2. نظام المعلومات المحاسبية

##### 1.1.2.1. مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم نظام المعلومات المحاسبية، وفيما يلي أهمها: يعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه أحد النظم الفرعية في الشركة، يتكون من مجموعة من العناصر تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة ومتداخلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير مالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الشركة وبها يخدم أهدافها ( الججاوي و آخرون، 2014، صفحة 25).

يعرف نظام المعلومات المحاسبية كذلك بأنه أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير مالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها ( الحبايتي و آخرون، 2003، صفحة 42).

نظام المعلومات المحاسبية هو أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الجهات الخارجية وإدارة الوحدة (عطية، 2000، صفحة 32).

من خلال ما سبق نستنتج أن نظام المعلومات المحاسبية هو:

- نظام فرعي عن النظام الكلي الخاص بالمعلومات في الوحدة الاقتصادية والتي قد تشمل كلا من: الإنتاج، الأفراد، المشتريات والتخزين، المبيعات المالية، والتي تهدف بمجموعها إلى خدمة الوحدة الاقتصادية ضمن هدفها الشامل باعتبارها النظام الكلي لجميع النظم التي تعمل في نطاقها؛
- أن نظام المعلومات المحاسبية يتكون بدوره من عدة نظم فرعية أقل منه في المستوى تشمل: نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام الرقابة؛
- أن نظمه الفرعية تعمل بشكل مترابط ومتناسق باستخدام الموارد المتاحة من أجل بلوغ أهدافه؛
- أن الهدف من هذا النظام هو توفير المعلومات المالية والمحاسبية لمستخدميها لغرض اتخاذ القرارات المناسبة.

### 2.1.2. عناصر نظام المعلومات المحاسبية

كما رأينا سابقا فإن أي نظام يتكون من مجموعة عناصر تعمل على تحقيق أهداف النظام، ونظام المعلومات المحاسبية يتكون من ستة عناصر تتمثل فيما يلي: (مصطفى، 2007، الصفحات 13-14)

- الموظفون: يشكلون جميع الأشخاص القائمين على النظام؛
- النظام المحاسبي: يعرف النظام المحاسبي بأنه الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد الشركة على إعداد المستندات وإثباتها في الدفاتر واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008، صفحة 119)
- الإجراءات: حيث تتمثل في الإجراءات اليدوية والمحوسبة التي تتمحور في جمع البيانات حول أنشطة المؤسسة، معالجتها وتخزينها؛
- البنية التحتية لقاعدة تكنولوجيا المعلومات: تتضمن الحواسيب، البرمجيات، المعدات الأخرى المرافقة، شبكات الربط والاتصال... الخ؛
- الرقابة: تشمل عمليات وأنشطة نظام المعلومات المحاسبية، وكذا الإجراءات اليدوية والمحوسبة ووسائل حماية البيانات في النظام.

### 2.2. علاقة عناصر نظام المعلومات المحاسبية بمتطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات

#### 1.2.2. مفهوم حوكمة الشركات

تعرف حوكمة الشركات بأنها: مجموعة من الإجراءات والضوابط والهياكل التي تستخدم لإدارة وتوجيه أعمال وشؤون الشركة من أجل ضمان دعم وتعزيز الأداء والشفافية والنزاهة والمساءلة بها، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف ذات المصلحة (بن عيشي و تقرارت، 2017، صفحة 25).

حوكمة الشركات هي مجموعة الآليات التي تضبط سلوك المديرين و تحد من سلطتهم (Finet, 2009, p. 23).

تعرف حوكمة الشركات كذلك حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: "النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، حيث يقوم بوصف وتوزيع الحقوق والواجبات على مختلف الأطراف التي تربطها علاقة بها، مثل: مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، ووضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤونها، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها (The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD », 1999, p. 11).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة الضوابط التي تنظم العلاقات بالشركة، لتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بها، من أجل الوصول إلى أقصى مستوى من الكفاءة والربحية.

## 2.2.2. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة الشركات (OECD)

لقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ستة مبادئ لحوكمة الشركات، جاءت على النحو التالي: (The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD », 1999, pp. 15-59)

### أ. توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات

لقد حثت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ضرورة أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية

### ب. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

لقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم

### ت. المعاملة المتكافئة للمساهمين

لقد جاء في الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يتعلق بهذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات المعاملة العادلة لكافة المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب، كما ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم

### ث. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

لقد دعت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات إلى ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في الشركات مثل: الدائنين، الموردين، العملاء، والعاملين بالشركة وكافة الأطراف الحكومية، مع توفير كافة المعلومات التي يحتاجونها بصورة منتظمة وفي الوقت المناسب، وضمان احترام حقهم في التبليغ أو الاحتجاج لدى مجلس الإدارة أو أية جهة قانونية أخرى في حالة أي إخلال بحقوقهم، ولقد نصت الورقة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فيما يخص هذا المبدأ على ما يلي: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة اتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل، واستدامة الشركات مالياً

### ج. الإفصاح والشفافية

حيث دعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ضرورة ضمان توافر إفصاح سليم وشفاف وفي الوقت المناسب، وقد أشارت إلى ذلك من خلال هذا المبدأ، حيث جاء فيه: "ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم

والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات

#### د. مسؤوليات مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة أهم آليات حوكمة الشركات لما له من دور في توجيه استراتيجية الشركات والإشراف على الأداء الإداري، والإشراف على النظم التي تضمن قيام الشركات بتطبيق القوانين، وضمان تحقيق عائد مناسب للمساهمين، مع منع تعارض المصالح من خلال التعامل بشكل عادل مع كل من المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين من عاملين ودائنين وعملاء وموردين ومجتمعات محلية.

#### 3.2.2. عناصر نظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات

إن المطلع على مفهوم حوكمة الشركات يستنتج أنها تدعو إلى كل ما من شأنه أن يحافظ أصول وقيمة المؤسسة، وكذا حماية حقوق وأموال كافة الأطراف التي تربطها علاقة بها؛ ومن هذا المنطلق نستطيع القول أن العلاقة التي تربط عناصر نظام المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات تكمن في جميع الضوابط والقواعد والاجراءات التي من شأنها أن تضمن فاعلية هذه العناصر وقدرتها على تحقيق أهدافها، ومن ثمة تحقيق فاعلية وأهداف النظام ككل.

#### 1.3.2.2. العنصر البشري كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات

يعتبر العنصر البشري أهم عناصر نظام المعلومات المحاسبية، لذلك أصبح من الضروري في الوقت الحاضر فهم تأثيره على نظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة وعلى خصائص مخرجاته (جودة المعلومات المحاسبية) بصفة خاصة.

إن نجاح عمل نظام المعلومات المحاسبية وتحقيق فاعليته يعتمد بدرجة أساسية على ضرورة أن يكون الأفراد القائمين عليه على درجة من المعرفة العلمية والعملية تتناسب مع متطلبات عمل النظام وإمكانية تحقيق أهدافه (قاسم، 2010، صفحة 12) لذلك كان لا بد للمنظمة من العناية الفائقة باستقطاب من تتوفر فيهم المواهب، القدرات، والمهارات ليكون هذا النظام فعال؛ وأن تحافظ على هؤلاء المتميزين وتديم عملية تحفيزهم وتدريبهم وإثارة الدافعية لديهم. وأن تنمي فيهم الروح الأخلاقية بحيث تكون أخلاقهم المهنية قادرة على تمكينهم من التصرف بكل حياد (Yvon, 2010, p. 2).

#### 2.3.2.2. النظام المحاسبي كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقته بحوكمة الشركات

توجد علاقة مترابطة بين النظام المحاسبي المطبق في أية دولة وبين حوكمة الشركات، فالنظام المحاسبي الجيد بمحتواه وتطبيقه والذي يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يدعم ممارسات حوكمة الشركات، وهذه الأخيرة ومن خلال آلياتها ومبادئها تعمل على تحسين فاعلية هذا النظام وقدرته على إيضاح كل ما يحدث في الشركة، وبالتالي زيادة عنصر الثقة بها (زغيب و زريق، 2012، صفحة 14)، لذلك فإن ضعف الممارسات المحاسبية وبعدها عن المعايير الدولية يعد من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات، لذلك يجب إصلاح وتطوير الممارسات السليمة للمحاسبة، مع إعادة النظر في المعايير المحاسبية المطبقة وجعلها تتوافق مع معايير الدولية.

#### 3.3.2.2. تكنولوجيا المعلومات والاتصال كعنصر من عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات

مع تطور العلوم وظهور أدوات تكنولوجيا المعلومات من الحاسوب والأجهزة والبرامج المتصلة به، أصبح من الضروري أن تتأقلم جميع العلوم معها؛ والمحاسبة كغيرها من العلوم كانت رائدة في تبني هذا التطور، وأصبح من النادر الآن استخدام نظام المحاسبة اليدوي في المؤسسات الاقتصادية.

من المعروف بأن استخدام تكنولوجيا المعلومات وأدواتها مثل الحاسوب في المحاسبة قد ذلل الكثير من العقبات والصعوبات التي كان يواجهها النظام اليدوي، فقد جعل آلية تسجيل العمليات ومعالجتها تتم بصورة سريعة جدا وبتكلفة ودقة قد تكون متناهية النظر، بل يمكن المؤسسات الاقتصادية من الحصول على المعلومات المحاسبية والمالية في أي وقت تشاء، كما مكنتها كذلك من الاستغناء عن طرق المحاسبة التقليدية والغير سليمة (قورين ، 2012 ، صفحة 276)

تكمن العلاقة بين حوكمة الشركات وتكنولوجيا المعلومات والاتصال في أهمية ودور هذه الأخيرة في خدمة وتحقيق أهداف ومزايا الحوكمة، فمن خلالها يمكن توفير وسائل تساهم وتساعد على توفير معلومات مالية ومحاسبية يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في ممارسة الرقابة على مختلف جوانب الأداء في المنظمة وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل مع مختلف الأطراف ذات المصلحة (رشوان، 2017، صفحة 123)

#### 4.3.2.2. الأجهزة الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات

تعتبر استقلالية الأجهزة الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية من بين أبرز متطلبات حوكمة الشركات وذلك نظرا لما توفره لهم من قدرة على النقد وإبداء الرأي وممارسة عملهم بكل حياد وموضوعية وشفافية؛ لذلك فقد ألزمت مختلف الدراسات والتشريعات الحديثة التي أنجزت في إطار حوكمة الشركات هذه الأجهزة بأن تكون متحررة من كل علاقة من شأنها أن تفقدها شيئا من استقلاليتها؛ وفي هذا الإطار يمكن إبراز أهم مظاهر استقلالية هذه الأجهزة الرقابية في:

أ. استقلالية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

ترتبط استقلالية التدقيق الداخلي والخارجي بمدى قدرتهما على العمل بكل نزاهة وموضوعية وحياد بعيدا عن أية ضغوط ق يتعرضون إليها من قبل الإدارة التنفيذية؛ وفي هذا الإطار تلعب لجان التدقيق دورا هاما في هذا المجال إذ يعتبر إنشاءها حسب رأي بعض الباحثين من أهم متطلبات حوكمة الشركات، فقد جاءت فكرتها بغرض توفير هيئة فنية إشرافية ورقابية مستقلة تابعة مباشرة لمجلس الإدارة تعمل على استقلالية الأجهزة الرقابية المختلفة التي تتولى مهمة الرقابة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية؛ عموما يمكن تفصيل مهام لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية في النقاط التالية:

(عاشوري، 2015، صفحة 82)

- الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية الخاصة بالشركة، حيث تتحمل لجنة التدقيق بصفتها لجنة مستقلة، وممثلة لمجلس الإدارة مسؤولية مساعدته في تنفيذ مسؤولياته نحو ضمان تقارير مالية ومحاسبية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة
- الإشراف على أنظمة الرقابة الداخلية للشركة وممارسة الرقابة على عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، حيث تتولى لجنة التدقيق في هذا الإطار مهمة تعيين مدير إدارة التدقيق الداخلي وترقيته أو الاستغناء عنه، وكذا تعيين مكافآته، وتقوم بالمساعدة في تحديد مؤهلاته وتسلسل تبعيته الإدارية، وذلك لضمان اتصاله بكافة المسؤولين في مجلس إدارة الشركة، كما تقوم اللجنة بإقرار مهام وخطة نشاط إدارة التدقيق الداخلي، وذلك لضمان قيامها بدورها في عملية المراقبة بشكل صحيح. وكذلك من مهام لجنة التدقيق الإشراف على المدققين الخارجيين والمساهمة في تعيينهم وتجديد عقودهم ووضع سلم الشروط المطلوبة لاختيارهم وضمان استقلاليتهم وتقييم عملهم واستبدالهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، وذلك بعد موافقة المساهمين باعتبارها ممثلة لهم بتفويض من مجلس الإدارة، ويجب على اللجنة أن تحدد في تقييمها للمدقق الخارجي مدى كفاءته، ومدى جودة وكفاءة عملية التدقيق ومدى ملائمة أنعابه لحجم مهامه في الشركة وتعقيدها وخطورتها.
- ب. استقلالية مجلس الإدارة

تعتبر استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من بين أبرز متطلبات حوكمة الشركات وذلك نظرا لما توفره لهم من قدرة على النقد وإبداء الرأي وممارسة عملهم بكل حياد وموضوعية وشفافية؛ لذلك فقد ألزمت مختلف الدراسات والتشريعات الحديثة التي أنجزت في إطار حوكمة الشركات مجلس الإدارة بأن يكون متحررا من كل علاقة من شأنها أن تفقده شيئا من استقلاليتها، وتتجسد أبعاد خاصية استقلالية مجلس الإدارة في بعدين هما: (علي الفضل و عبد زيد حمد، 2015، صفحة 197)

- البعد الأول: أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين وخارجيين، والمنطق وراء هذا البعد هو أن الأعضاء الخارجيين غالبا ما يكونون أكثر حرصا من المديرين التنفيذيين على حقوق حملة الأسهم؛ إلا أن هذا لا يعني أن يتكون مجلس الإدارة من الأعضاء الغير تنفيذيين فقط، إذ أنه لقيام مجلس الإدارة بواجباته فإن هذا الأمر يتطلب وجود أعضاء تنفيذيين يوفرون الخبرات اللازمة لتخطيط عمليات الشركة وتطويرها، وأعضاء مستقلين يعتبرون بمثابة مراقبين على العمليات والقرارات

التي تتخذها الإدارة التنفيذية، ويعملون على التقليل من تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة (Luo & AL, 2009, p. 4)

- البعد الثاني: أن يتم فصل الأدوار الرئيسية بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، حيث ينظر المساهمون الفاعلون، وكذلك المعنيون بالحوكمة إلى هذا البعد على أنه وسيلة فاعلة لتجنب وضع الشركة تحت إدارة شخص واحد وبالتالي من شأن هذا الوضع أن يجعله عنصر مؤثر على القرارات داخل المجلس، وعليه يستطيع الدفاع بطريقة أسهل على بعض المشاريع التي نفذها أو يريد تنفيذها حتى وإن كانت لا تخلق قيمة مضافة للشركة والمساهمين (غزالي، 2016،، صفحة 108)؛ ومن جهة أخرى فإن ترأس المدير العام للمجلس التنفيذي سوف يجعله مسيطر على جميع المعلومات المتاحة عن أنشطة وعمليات المؤسسة ويقدمها لأعضاء مجلس الإدارة بالطريقة التي يراها مناسبة ومتفقة مع أهدافها، مما يضعف دور مجلس الإدارة وفاعليته في ممارسة الرقابة على المديرين.

3. الإطار التطبيقي للدراسة: عناصر نظام المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمتطلبات حوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية في ولاية سطيف.

### 1.3. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سنتناول في هذه النقطة عرض منهجية الدراسة الميدانية من خلال ذكر المنهج المتبع لإعدادها، حدودها، وسائل جمع البيانات ومختلف الخطوات التي مرت بها، ونختمه باختبار صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة).

#### 1.1.3. منهجية وحدود الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من أجل وصف وتحليل واقع الدور الذي تلعبه عناصر نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة في ولاية سطيف، ومن أجل القيام بذلك ارتئينا أن نقوم باختبار مجموعة من مؤشرات الحوكمة التي نراها تتماشى وطبيعة هذه الدراسة من جهة والمؤسسات وبيئة التي تعمل فيها من جهة أخرى. وقد تم الحصول على البيانات الميدانية اللازمة من خلال استمارة استبيان أعدت لهذا الغرض.

#### 2.1.3. مجتمع وعينة الدراسة

##### أ. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع دراستنا هذه من المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بإقليم ولاية سطيف.

##### ب. عينة الدراسة

تشكل عينة دراستنا من مجموعة من الإطارات ذات الصلة بأعمال نظام المعلومات المحاسبية (المحاسبين المهنيين، الإطارات المكلفة، رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، رئيس دائرة المالية والمحاسبة، مدير المحاسبة والمالية، مدير تنفيذي..... إلخ) والعاملة على مستوى 5 مؤسسات عمومية اقتصادية عاملة بولاية سطيف (راجع الملحق رقم 1).

#### 3.1.3. أداة الدراسة الميدانية

من أجل جمع المعلومات التي تتطلبها دراستنا وتحليلها تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة استبيان. أين تم توزيع 31 استمارة استبيان على مجموعة من الإطارات العاملة بالمؤسسات المعنية بدراستنا، وذات الصلة بموضوع بحثنا، 4.1.3. صدق وثبات أداة الدراسة: سنحاول من خلال هذه النقطة إثبات صدق وثبات أداة الدراسة الرئيسية.

##### أ. صدق المحتوى (الصدق الظاهري):

من أجل ضمان صدق أداة الدراسة وملاءمتها لجمع البيانات الميدانية تم اتباع الخطوات التالية لإعدادها:

- 1- اعداد استمارة استبيان أولية اعتمادا على الجانب النظري للدراسة والبحوث والدراسات السابقة.
- 2- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها، حيث أبدى مجموعة من الملاحظات تم معالجتها.

3- ثم بعد ذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين (راجع الملحق رقم 2) ذوي الخبرة في مجال الدراسة والذين قاموا بدورهم بتقديم النصائح والإرشادات واقتراح بعض التعديلات؛ تم أخذها بعين الاعتبار.  
ب. الثبات

من أجل اختبار ثبات الاستمارة المعدة لهذه الدراسة تم الاعتماد على طريقة معامل الثبات ألفا كرونباخ ( alpha cronbach's)، والمبينة في الجدول الموالي:  
الجدول 1: معاملات الثبات لفقرات الاستبيان

عنوان المحور ( الجزء)	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
جميع الفقرات	15	0,866

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (1) أن معامل الثبات لمجموع فقرات الاستبانة أكبر من 0,6 أي أنها تدل على أن الاستبيان مقبول لإجراء الدراسة الميدانية لموضوع البحث.  
5.1.2. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

تم الاعتماد على اختبار كولميجروف سميرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حتى تكون نتائجها صحيحة؛ والجدول رقم (2) يوضح نتائج هذا الاختبار،  
الجدول 2 اختبار كولميجروف سميرنوف للتوزيع الطبيعي.

البيان	عدد الفقرات	قيمة z	مستوى الدلالة
نتائج مجموع الفقرات (دور نظام المعلومات المحاسبية في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات).	15	0,954	0, 14

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (2) أن قيمة مستوى الدلالة المستخرجة من البيانات الميدانية الخاصة بمجموع الفقرات المشكلة للاستبيان أكبر من 0,05، وهو ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه يمكن إجراء الاختبارات المعلمية.

### 2.3. تحليل النتائج واختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

سوف نقوم من خلال هذه النقطة باختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

أ. عرض وتحليل الفقرات الدالة عن الفرضية الفرعية الأولى: "لا توجد معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي تقف عائقاً أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة".

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية الي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة وفق متطلبات حوكمة الشركات، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول 3: يوضح واقع دور النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات المعنية بالدراسة في تدعيم جودة المعلومات المالية والمحاسبية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
يتم على مستوى مؤسستكم تطبيق جميع المعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.	2,29	0,782	2,064	0,047	دال (موافق)

اتجاه النظام المحاسبي المالي نحو تقييم الأصول وفق منظور اقتصادي بالاعتماد على القيمة العادلة يعزز من مصداقية قوائمكم المالية	2,64	0,608	5,906	0,000	دال (موافق)
يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي scf كافيا لتطبيقه	2,03	0,912	0,196	0,845	غير دال (محايد)
تسهل مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.	1,93	0,853	0,420-	0,676	غير دال (محايد)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي:  $2=3/(3+2+1)$ .
- يتم اتخاذ القرار عند مستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (3) أن آراء المستجوبين حول العبارتين الثالثة والرابعة "مدى كفاية التكوين الذي استفادوا منه في مجال النظام المحاسبي المالي لتطبيقه؛ و"تسهل مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبتكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية" جاءت محايدة،

كما نلاحظ كذلك من نفس الجدول أن أغلب المستجوبين يرون أن مؤسساتهم تطبق كل المعايير المتعارف عليها في النظام المحاسبي المالي؛ إلا أننا وبالعودة إلى نتائج آراء المستجوبين حول العبارات الواردة في الجدولين رقم (4) و(5) على التوالي نجد عكس ذلك؛ وفيما يلي هذه النتائج:

الجدول 4: يبين إجابات المستجوبين حول عبارة "هل تقوم مؤسساتكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؟" من الاستبيان.

هل تقوم مؤسساتكم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؟			
البيان	التكرارات	النسبة المئوية	
الإجابة	بدون رأي	3	9,7 %
	نعم	8	25,8 %
	لا	20	64,5 %
	المجموع	31	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

الجدول 5: يبين إجابات المستجوبين حول عبارة "هل تطبق مؤسساتكم أسلوب تفكيك الأصول لحساب أقساط الإهلاك؟" من الاستبيان.

هل تطبق مؤسساتكم أسلوب تفكيك الأصول لحساب أقساط الإهلاك (اهلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها)؟			
البيان	التكرارات	النسبة المئوية	
الإجابة	بدون رأي	2	6,5 %
	نعم	9	29 %
	لا	20	64,5 %
	المجموع	31	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم: (5) أن 64,5 % من المستجوبين يرون أن مؤسساتهم لا تطبق أسلوب تفكيك الأصول لحساب إهلاكها (أي لا تطبق أسلوب اهتلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها)؛ كما نجد كذلك أن 64,5 % حسب الجدول رقم (4) من المستجوبين يقرون بأن مؤسساتهم لا تقوم بإعادة تقييم أصولها بانتظام؛ إن عدم التزام المؤسسات المعنية بالدراسة بإعادة تقييم أصولها بانتظام وكذلك عدم التزام نفس الفئة من المؤسسات بتطبيق أسلوب اهتلاك التثبيات حسب العناصر المكونة لها إن دل على شيء فإنما يدل على تغافل هذه المؤسسات على تبني معيارين أساسيين يقوم عليها النظام المحاسبي المالي المستنبط من معايير التقارير المالية الدولية، أمر الذي من شأنه أن ينعكس سلبا من دون شك على جودة المعلومات المالية التي تنتجها

هذه المؤسسات من جهة، وعلى نظام حوكمة المؤسسات الذي يدعوا إلى تبني كل ما من شأنه أن يضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات صحيحة، صادقة وشفافة.

كخلاصة لما سبق نستنتج بأن أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة لا تطبق بعض المعايير المهمة التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي والمؤثرة بشكل كبير على جودة، دقة، ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها ولا سيما معيار القيمة العادلة؛ وبالتالي نستطيع الحكم بوجود بعض المعوقات التي تقف كعائق أما تحقيق خاصية الجودة في المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات، وهذا ما يتناقض مع متطلبات نظام حوكمة الشركات؛ وذلك من خلال المساس بمبدأين مهمين من مبادئهما: مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات مالية ومحاسبية دقيقة، صحيحة وبعيدة عن كافة أشكال التضليل.

بناء على ما سبق نقر برفض الفرضية الفرعية الأولى H1 التي مفادها: "لا توجد معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي تقف عائقاً أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة؛ وقبول الفرضية البديلة H0 التي مفادها: "توجد معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي تقف عائقاً أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة".

ب. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع وجود معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بالدراسة، ودوره في تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات؛ وقد جاءت نتائج الإجابات على العبارات الخاصة بهذا الجزء على النحو المبين في الجدول الموالي:

الجدول 6: يوضح واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
غير دال (محايد)	0,845	0,196	0,912	2,032	يعتبر التكوين الذي استفدتم منه في مجال النظام المحاسبي المالي (s c f) كافياً لتطبيقه.
غير دال (محايد)	0,676	0,420-	0,853	1,935	تسهل مؤسساتكم على تكوينكم بصورة منتظمة قصد ضمان مواكبكم لجميع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والمالية.
غير دال (محايد)	0,690	0,402	0,892	2,064	تسهل مؤسساتكم على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة لضمان جودة عملهم.
غير دال (محايد)	0,458	0,750	0,957	2,129	تسهل مؤسساتكم على ترقية الكفاءات لشغل مناصب المسؤولية لدى قسم المالية والمحاسبة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

● يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي:  $2 = 3 / (3 + 2 + 1)$ .

● يتم اتخاذ القرار عند مستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم 6 أن إجابات المستجوبين فيما يتعلق بعبارات هذا الجدول جاءت محايدة؛ ولكن بالعودة إلى

طبيعة إجابات المستجوبين المبينة في الجدول الموالي:

الجدول 7: يبين طبيعة إجابات المستجوبين حول العبارات الدالة عن واقع كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة.

العبارات	الاجابات	الاجابات بالموافقة	الإجابات بغير موافق	الإجابات المحايدة
----------	----------	--------------------	---------------------	-------------------

العدد	%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%
31	100	13	41,95	12	38,7	6	19,35
31	100	10	32,3	12	38,7	9	29,00
31	100	13	41,9	11	35,5	7	22,6
31	100	16	51,6	12	38,7	3	9,7

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم 7 أن حوالي 35,5% من المستجوبين يرون بأن مؤسستهم لا تسهر على توظيف الكفاءات في قسم المالية والمحاسبة، كما نجد أن 38,7% منهم يؤكدون أن الترقيات على مستوى مؤسستهم لا تتم وفق معيار الكفاءة؛ هذا وبالإضافة إلى عدم رضا 38,7% على سياسة التكوين التي تنتهجها هذه المؤسسات؛ إن هذه النتائج تعكس ضعف إدارة الموارد البشرية الخاصة بهذه المؤسسات في تأدية واجباتها، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس سلبيا على سير وظائف هذه المؤسسات وأعمال نظمها ولا سيما نظام المعلومات المحاسبية.

منه نستنتج أن بعض المؤسسات المعنية بدراستنا تعاني من معوقات تتعلق بضعف سياسة التكوين الخاصة بالعنصر البشري الذي يقوم عليه نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها، وكذلك الأمر بالنسبة لسياسة التوظيف والترقية لمناصب المسؤولية، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر من دون شك على أعمال هذا النظام وعلى جودة مخرجاته، وعلى نظام الحوكمة ككل الخاص بهذه المؤسسات؛ ومن ثمة يمكن الحكم ضمنا بضعف مستوى كفاءة العنصر البشري القائم نظام المعلومات المحاسبية لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا مقارنة مع متطلبات حوكمة الشركات وبالتالي:

نقرب فرض الفرضية الفرعية الثانية H1 التي مفادها: "لا توجد معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة" وقبول الفرضية البديلة H0 التي مفادها: "توجد معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا بينما لا توجد معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى البعض الآخر".

ج. عرض وتحليل الفقرات المبينة لواقع وجود معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال، بحيث تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بدراستنا.

سوف نحاول من خلال هذه النقطة دراسة واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال وفق متطلبات حوكمة الشركات، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول 8: بوضوح واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	مستوى الدلالة	القرار
----------	-----------------	-------------------	----------	---------------	--------

تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.	1,967	0,836	0,214-	0,831	غير دال (محايد)
مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.	1,838	0,820	1,094-	0,282	غير دال (محايد)
تمتلك مؤسساتكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات.	1,645	0,984	2,006-	0,05	دال (غير موافق)
واقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال.	1,817	0,708	1,435-	0,161	غير دال (محايد)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

• يتم مقارنة المتوسط الحسابي لكل عبارة مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2 أي:  $2=3/(3+2+1)$ .

• يتم اتخاذ القرار عند مستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (8) أن:

- المتوسط الحسابي الخاص بالعبارة الثالثة "تمتلك مؤسساتكم نظام شبكات داخلية لتبادل المعلومات" المقدر ب (1,645) أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، كما أن مستوى الدلالة الخاص بها يساوي 0,05، أي أنه دال، مع إشارة t سالبة، وهذا ما يؤكد رفض المستجوبين لهذه العبارة، أي أنهم يقرون بعدم امتلاك مؤسساتهم لنظم شبكات داخلية لتبادل المعلومات؛

- المتوسط الحسابي للعبارتين "تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال" وعبارة "مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج" والمقدر ب على التوالي: (1,838، 1,967) قريب من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، مع مستوى دلالة أكبر من 0,05 (غير دال)، لكن وبالعودة إلى طبيعة إجابات المستجوبين والظاهرة في الجدول الموالي:

الجدول 9: يبين طبيعة إجابات المستجوبين حول العبارتين 1 و 2 من الجدول 8.

الإجابات الحابدة		الإجابات بغير موافق		الاجابات بالموافقة		الاجابات		العبارات
%	التكرارات	%	التكرارات	%	التكرارات	%	العدد	
32,3	10	35,4	11	32,3	10	100	31	تسعى مؤسساتكم إلى مواكبة التطورات المتعلقة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال.
32,3	10	41,9	13	25,8	8	100	31	مؤسساتكم مواكبة لمختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نستنتج من الجدول 9 أن 35,4% من المستجوبين يرون بأن مؤسساتهم لا تسعى إلى مواكبة مختلف التطورات الحاصلة بتكنولوجيا الإعلام والاتصال، كما نجد أن 41,9% منهم ينفون عمل مؤسساتهم على مواكبة مختلف التطورات التكنولوجية الحديثة من أجهزة وبرامج؛ وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على عدم اهتمام بعض هذه المؤسسات بالتحديث والتطوير التكنولوجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على عمل وسير نظمها المختلفة، بما فيها نظام المعلومات المحاسبية. ويقف عائقاً أمام أي محاولات لتطوير هذه النظم خاصة في ظل التوجه العالمي نحو اقتصاد المعرفة.

كما نلاحظ من خلال الجدول رقم 8 أن المتوسط الحسابي الخاص بمجموع الفقرات المبينة لواقع تبني المؤسسات المعنية بالدراسة لتكنولوجيا الاعلام والاتصال، والمقدر ب 1,817 قريب من المتوسط الحسابي الفرضي (المقدر ب 2)، كما أن مستوى الدلالة الخاص بها والمقدر ب 0,161 أكبر من 0,05 وهو ما يؤكد أن مجموع عبارات هذه الفرضية غير دال؛ وبالعودة إلى نتائج

طبيعة إجابات المستجوبين والموضحة في الجدول رقم 9 نستنتج أن بعض المؤسسات المعنية بالدراسة لا تهتم بتبني تكنولوجيا الاعلام والاتصال الحديثة، بينما البعض الآخر يهتم بتبني تكنولوجيا الاعلام والاتصال. إن قواعد حوكمة الشركات تقتضي تبني كل ما من شأنه أن يساعد على توفير معلومات مالية ومحاسبية دقيقة، ملائمة، وفي الوقت المناسب، وهذا ما يتطلب تبني تكنولوجيا حديثة ومتطورة للإعلام والاتصال، إلا أننا ومن خلال دراستنا هذه توصلنا إلى عكس ذلك لدى بعض المؤسسات التي شملتها دراستنا.

بالتالي نقرب فرض الفرضية الفرعية الثالثة H1 التي مفادها: لا توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات المعنية بالدراسة؛ وقبول الفرضية البديلة H0 التي مفادها توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقف كعائق أمام قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى بعض المؤسسات المعنية بالدراسة، بينما لا توجد معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال لدى البعض الآخر.

د. عرض وتحليل الفقرات الدالة عن واقع وجود معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بدراستنا. سنخصص هذا الجزء لدراسة واقع استقلالية الأجهزة الرقابية التي تشرف على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات المعنية بالدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو المبين في الجداول التالية:

الجدول 10: يوضح إجابات المستجوبين حول العبارة "من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟" من الاستبيان.

الأسئلة	الإجابة الممكنة	التكرارات	النسبة المئوية	قيمة ك <sup>2</sup>	مستوى الدلالة (sing)	القرار	اتجاه الإجابة
من يتولى رئاسة مجلس الإدارة الخاص بمؤسستكم؟	طرف داخلي تابع للإدارة التنفيذية	23	74,2%	9,323	0,002	دال	طرف داخلي تابع للإدارة التنفيذية
	طرف خارجي مستقل عن الإدارة التنفيذية	0	0%				
	بدون رأي	8	25,8%				
		31	100%				

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الجدول 11: يوضح إجابات المستجوبين المتعلقة بعبارة "إذا كانت إجابتك تحمل رقم 1 (أي إذا كان طرف داخلي تابع للإدارة التنفيذية) حدد منصبه من يتولى رئاسة مجلس الإدارة؟" من الاستبيان.

حدد منصب من يتولى رئاسة مجلس الإدارة؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
0	0	بدون رأي	
100,0	23	الرئيس المدير العام	
100,0	23	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الجدول 12: يوضح إجابات المستجوبين المتعلقة بعبارة "هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة قوائمكم المالية؟" من الاستبيان.

هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة السهر على سلامة قوائمكم المالية؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
77,4	24	لا	
22,6	7	نعم	
100,0	31	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

الجدول 13: يوضح إجابات المستجوبين حول عبارة "هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي؟" من الاستبيان.

هل توجد لجان تدقيق على مستوى مؤسستكم مستقلة عن الإدارة التنفيذية تتولى مهمة الإشراف على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي؟			
النسبة المئوية	التكرارات	البيان	
77,4	24	لا	
22,6	7	نعم	
100,0	31	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

نلاحظ من الجدول رقم (12) أن 77,4% من المستجوبين يقرون بعدم وجود لجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية لدى المؤسسات التي يمثلونها تسهر على سلامة وجودة قوائمهم المالية. كما نلاحظ من خلال الجدول (13) أن 77,4% كذلك من المستجوبين يقرون بعدم وجود لجان مستقلة عن الإدارة التنفيذية لدى المؤسسات التي يمثلونها تسهر عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي، ومنه نستنتج أن الإدارة التنفيذية في هذه المؤسسات هي من تشرف على نظام المعلومات المحاسبية، وكذا على عمليتي التدقيق الداخلي والخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على جودة القوائم المالية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية الخاص بهذه المؤسسات من خلال تدخل إدارة هذه المؤسسات في سبيل تجميل الحقائق المالية الخاصة بها؛ خاصة في ظل إقرار 100% من المستجوبين بضعف استقلالية مجالس إدارة هذه الشركات باعتبار أن العنصر الذي يترأسها تابع للإدارة التنفيذية (راجع الجدول رقم 11)، إذ أنه وكما يعلم الجميع فإنه في حالة تساوي الأصوات في مجلس الإدارة فإن القرار النهائي يعود لرئيس المجلس، ضف إلى ذلك فإن ترأس مدير تنفيذي لمجلس الإدارة من شأنه أن يؤثر على قرارات المجلس لصالحه من خلال احتكاكه بأعضاء المجلس وبنائه لعلاقات وروابط اجتماعية (صداقات مع أعضاء مجلس الإدارة) هذا من جهة، ومن جهة فإن منصبه كرئيس لمجلس الإدارة من شأنه أن يؤدي إلى تغاضي بعض أعضاء مجلس الإدارة الآخرين عن بعض الأمور المتعلقة بتسيير المؤسسة، ضف إلى ذلك فإن رئيس مجلس الإدارة وبصفته مدير تنفيذي بالمؤسسة قد يخفي على أعضاء المجلس الآخرين بعض الحقائق المتعلقة بالمؤسسة أو يفسرها على هواه.

إن ترأس المدراء التنفيذيين لمجالس إدارة الشركات يتناقض مع مبادئ وقواعد حوكمة الشركات؛ نفس الأمر بالنسبة لعدم تبني جل هذه المؤسسات للجان التدقيق التي أوصت بها قواعد حوكمة الشركات، حيث أن وجود هذا النوع من اللجان من شأنه أن يضمن استقلالية مختلف الأجهزة الرقابية الخاصة بالحوكمة وخاصة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ويجعلهم يؤدون مهامهم بكل حيادية وموضوعية بعيدا عن العلاقات الاجتماعية المشبوهة، التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة التنفيذية وكذا الضغوط التي قد تمارس عليهم من قبل هذه الأخيرة بصفتها هي من تشرف على تعيينهم وتتولى تسديد أتعابهم.

بناء على ما سبق نقر ضمنيا بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة مقارنة بمتطلبات حوكمة الشركات؛ ومن ثمة نقر ب:

رفض الفرضية الفرعية الرابعة H1 التي مفادها: "لا توجد معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق)": وقبول الفرضية البديلة H0 التي مفادها: "توجد معوقات تتعلق بضعف استقلالية الأجهزة الرقابة المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بأغلب المؤسسات المعنية بالدراسة (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق)".

3.3.. عرض وتحليل الفرضية الرئيسية للدراسة: "لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة".

لقد جاءت نتائج مجموع العبارات الدالة على الفرضية الرئيسية للدراسة وفق ما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم: (14) يوضح نتائج مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ت"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
غير دال (محايد)	0,599	0,531	0,638	2,060	مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج الإجابة على الاستبيان.

- يتم مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع العبارات مع متوسطها الفرضي المقدر ب 2.
- يتم اتخاذ القرار عند مستوى خطأ 0.05.

نلاحظ من الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي لمجموع الفقرات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات المعنية بالدراسة والمقدر ب 2,060 قريبا من المتوسط الحسابي الفرضي المقدر ب 2، كما أن مستوى الدلالة الخاص بمجموع هذه الفقرات المقدر ب 0,599 أكبر من 0,05، أي أنه غير دال. وبالتالي نستنتج أن نتيجة مجموع العبارات الدالة عن واقع كفاءة عناصر نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمؤسسات المعنية بالدراسة جاءت محايدة،

بالعودة إلى نتائج تحليل العبارات الدالة على الفرضيات الفرعية المشكلة للدراسة، والتي جاءت نتائجها على النحو التالي:

- أن أغلب المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بسوء تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- أن بعض المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري بينما البعض الآخر لا يعاني من ذلك؛
- أن بعض المؤسسات المعنية بالدراسة تعاني من معوقات تتعلق بضعف استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال، بينما البعض الآخر لا يعاني من ذلك؛
- أن جل المؤسسات المعنية بدراستنا تقريبا تعاني من ضعف استقلالية أجهزة الرقابة التي تتولى مهمة ممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، مجلس الإدارة، لجان التدقيق).
- إن سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي، ضعف كفاءة العنصر البشري، ضعف تبني تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وكذا ضعف استقلالية الأجهزة الرقابية المكلفة بممارسة الرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا من شأنه أن يؤثر على نظام حوكمة الشركات بها، وذلك من خلال الأثر السلبي الملحوظ على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها والذي يتناقض مع مبادئ الإفصاح والشفافية من حوكمة الشركات ومبدأ حقوق المساهمين وباقي الأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات صحيحة، دقيقة، صحيحة وبعيدة عن جميع أشكال التضليل.

مما سبق:

نقربرفض الفرضية الرئيسية للدراسة H1 والتي مفادها: "لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة"; وقبول الفرضية البديلة التي تقول ب: "توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا، بينما لا توجد معوقات تحد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق متطلبات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات لدى البعض الآخر".

#### 4. الخاتمة

لقد حاولنا من خلال دراستنا هذه إلى دراسة واقع العناصر المكونة لنظام المعلومات المحاسبية من متطلبات حوكمة الشركات، وقد توصلنا إلى وجود عدة معوقات تقف كعائق أمام حوكمة هذا النظام، وأمام قدرته على تحقيق أهدافه في توفير معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية خدمة للمساهمين (الدولة) وكافة الأطراف ذات المصلحة؛ وعموماً قد توصلت دراستنا إلى النتائج التالية:

#### ○ نتائج الدراسة

لقد توصلت دراستنا إلى نتيجة عامة مفادها وجود عدة معوقات تقف كعائق أمام حوكمة نظام المعلومات المحاسبية لدى بعض المؤسسات التي شملتها دراستنا، حيث قد تأثر هذه المعوقات على جودة المعلومات المالية والمحاسبية التي تنتجها، الأمر الذي يتناقض مع عدة مبادئ من مبادئ حوكمة الشركات، لا سيما مبدأ حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات دقيقة وصادقة، وكذا مبدأ الإفصاح والشفافية؛ وقد تجسدت هذه المعوقات في:

- سوء تطبيق النظام المحاسبي المالي لدى أغلب المؤسسات المعنية بدراستنا؛
- معوقات تتعلق بضعف كفاءة العنصر البشري الذي يشرف على نظام المعلومات المحاسبية لدى بعض هذه المؤسسات، والنتائج عن ضعف سياسة والتكوين التي تنتهجها، وكذا عدم اهتمامها بعنصر الكفاءة سواء عند عملية التوظيف، أو في عملية الترقية لمنصب المسؤولية؛
- غياب ثقافة التحديث والتطوير لدى بعض المؤسسات المعنية بدراستنا في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال (الأجهزة، البرامج، نظم الاتصال المختلفة) والاكتفاء فقط بما هو متوفر؛
- غياب لجان التدقيق ووجود إشراف مباشر للإدارة التنفيذية لدى المؤسسات المعنية بالدراسة على مختلف الأجهزة الرقابة الممارسة للرقابة على أعمال نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها؛ الأمر الذي قد يؤدي إلى ضعف استقلالية هذه الأجهزة وعدم قدرتها على العمل بكل موضوعية وحيادية.

#### ○ التوصيات

توصلت دراستنا إلى تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام إدارة المؤسسات المعنية بالدراسة بأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات، والمتمثل في ضمان حق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة في الحصول على معلومات ذات جودة عالية، وذلك من خلال:
  - توفير كافة الوسائل والظروف اللازمة التي توفر لنظام المعلومات المحاسبية الأرضية الملائمة لتحقيق أهدافه؛
  - ضرورة إعادة النظر في تطبيقات النظام المحاسبي المالي من خلال التأكيد على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار لجميع المعايير المحاسبية التي يقوم عليها هذا النظام، بما في ذلك مبدأ القيمة العادلة للأصول؛
  - تكوين لجان متخصصة (لجان التدقيق) على مستوى هذه المؤسسات تتكون من الأعضاء الغير التنفيذيين والمستقلين على الإدارة التنفيذية (تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة)، بحيث يكون أعضاؤها ملمين بمجال المحاسبة والتدقيق، توكل إليهم مهمة الإشراف على نظام المعلومات المحاسبية ونظم ممارسة الرقابة على أعماله؛

- يجب على هذه المؤسسات أن تهتم أكثر بضمان كفاءة كافة الأفراد القائمين على نظام المعلومات المحاسبية الخاص بها،

##### 5. قائمة المراجع

- Finet , A. e. (2009). *Gouvernance d'entreprise : nouveaux défis financiers et non financiers*. de boeck: (Bruxelles : Belgique) 1er édition.
- Luo, H., & AL. (2009). *Board monitoring, audit committee effectiveness, and financial reporting quality*. Review and synthesis of empirical evidence, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol.1, Issue.2.
- The Organisation for Economic Coopération and Développement. « OECD ». ( 1999). , *OECD Principles of Corporate Governance*. Paris, France: OECD Publications.
- Yvon, P. (2010). *Comptabilité et Ethique*. Archives-Ouvertes Fr.
- الجمع العربي للمحاسبين القانونيين. ( 2008). *المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة – أساسيات المحاسبة*. عمان، الأردن: منشور من طرف الجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- بشير بن عيشي ، و يزيد تفرات. (2017). *حوكمة الشركات من منظور محاسبي*. الإسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث للنشر.
- حاج قويدر قورين . (2012). *أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات*، ورقة، الجزائر: مجلة الباحث، العدد 2012/10، جامعة ورقلة.
- دعاس غسان محمد مصطفى. (2007). *تاريخ الاسترداد 06 20، 2018*، من <https://scholar.najah.edu/sites/default/files/conference-paper/knowledge-based-economy-information-based-society-accounting-information-technology-systems.pdf>
- زينب غزالي. (2016). *دور الحوكمة في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية*. سطييف، الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطييف 1،
- شنداخ عقيل قاسم. (2010). *دور نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية*. العراق: مجلة كلية الرافدين للعلوم، رقم التسلسلي 16816870، العدد: 26.
- طلال على الججاوي، و آخرون. (2014). *نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال*. عمان، الأردن: دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- عبد الرحمان محمد سليمان رشوان. (2017). *تحليل العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية*. فلسطين، العدد الثامن: مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا.
- عبد الناصر عاشوري. (2015). *دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات*. سطييف، الجزائر: رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطييف 1 .
- قسيم إبراهيم الحبابتي ، و آخرون. (2003). *نظام المعلومات المحاسبية*. الموصل، العراق: وحدة الحدباء للطباعة والنشر.
- مليكة زغيب، و سوسن زيرق. (2012). *دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر*. بسكرة، الجزائر: مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
- مؤيد محمد علي الفضل، و مجيد عبد زيد حمد. (2015). *حوكمة الشركات ودورها في الحد من إدارة الأرباح*. العراق: مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 17، العدد 3.
- هاشم أحمد عطية. (2000). *نظم المعلومات المحاسبية*. القاهرة، مصر: الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع.

## 6. الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة المؤسسات المعنية بالدراسة.

المؤسسة	الرقم
ENPC SIPLAST SPA المؤسسة الوطنية لصناعة الأكياس والأشرطة البلاستيكية	1
SYNSET SPA المؤسسة الوطنية للجلود ومشتقاته	2
E.N.P.E.C SPA الشركة الوطنية للمنتجات الكهروكيميائية	3
SPA S.C.A.E.K شركة الإسمنت عين الكبيرة	4
BCR المؤسسة الوطنية لصناعة اللوالب والسكاكين والصنابير	5

الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين

مكان العمل	الاسم	اللقب
سطيف	زين الدين	أ.د باروش
سطيف	ساعد	أ.د بن فرحات
سطيف	عبد الحكيم	أ.د ملباني
سطيف	فاروق	د يلعلی
سطيف	عمر	د شريقي