مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية
دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

The extent to which economic institutions apply the rules of accounting governance - a field study of a group of economic institutions in Algeria

عدة بن عطية محمد شريف *

مخبر النقود والمؤسسات المالية في المغرب العربي MIFMA

جامعة أبوبكر بلقايد - تلمسان – الجزائر

mohamedcherif.addabenatia@univ-tlemcen.dz

بوغرارة بومدين

مخبر النقود والمؤسسات المالية في المغرب العربي MIFMA

جامعة أبوبكر بلقايد - تلمسان – الجزائر

boughraraboumediene@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/03/19 تاريخ القبول للنشر:2022/04/21 تاريخ النشر: 2022/05/10

ملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة هوالتعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير استبيان كأداة قياس للدراسة والمتكون من 41 عبارة مجزأة على لأربعة محاور، حيث تم توزيعه على العينة الممثلة لمجتمع الدراسة والمتمثلة في محاسبين،مدققين داخليين،أعضاء مجلس ادارة،وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية في بعض الشركات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولايات الغرب الجزائري، بالاضافة إلى خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات، وقد استعملنا المنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفرضيات.

ولقد أظهرت النتائج المتوصل إليها أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق أبعاد الحوكمة المحاسبية

الكلمات المفتاحية: قواعد، المؤسسات الاقتصادية، الحوكمة المحاسبية، مجلس ادارة.

تصنيف JEL:G34، M41، M42.

Abstract:

The aim of this study is to identify the extent to which economic institutions apply the dimensions of accounting governance. The board of directors, and the accounting and finance department employees in some Algerian economic companies at the level of the western Algerian states, in addition to accounting experts and account keepers. We used the descriptive analytical method to test the hypotheses.

The results showed that the Algerian economic institutions, the sample of the study, apply the dimensions of accounting governance.

Keywords: rules, economic institutions, accounting governance. board of directors.

JEL rating: G34, M41, M42.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تعد الحوكمة المحاسبية من المواضيع الهامة التي حظيت باهتمام المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية خاصة بعد سلسلة الانهيارات المالية والمحاسبية المختلفة التي شهدتها العديد من الشركات العالمية نهاية التسعينات، حيث أدت هذه الانهيارات وما ارتبط بها من فساد مالي ومحاسبي إلى حدوث أزمة ثقة عالمية في التقارير والقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية والتشكيك في مهنة المراجعة الخارجية وتدقيق الحسابات، كما كشفت هذه الإنهيارات المالية عن وجود قصور في الإفصاح المحاسبي وعدم تناسق القوانين والتشريعات التجارية مع المتغيرات الدولية المستجدة، ولإعادة الثقة في البيانات المالية للشركات وحماية حقوق جميع الأطراف والمصالح دون استثناء تم تبني آليات لمعالجة هذه الاختلالات ومن بينها تبني مفهوم الحوكمة المحاسبية، واعتبارها وسيلة لضبط الأداء ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان محاسبيا أوماليا، وعملت العديد من الدول على التأكيد بضرورة تطبيق آليات ومبادئ وأبعاد الحوكمة المحاسبية والاستفادة منها سواء على مستوى الإقتصاد الكلي أوعلى مستوى المؤسسات، ولقد كانت الجزائر من الدول التي تبنت الحوكمة في مجال المحاسبة من خلال الاعتماد على النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، ومواكبة متطلبات اقتصاد السوق وزيادة نفعية وفعالية التقارير المالية المنشورة لكافة الأطراف المستفيدة منها.

1.1.اشكالية الدراسة: على ضوء ماسبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية للبحث في التساؤل التالي:

هل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق أبعاد الحوكمة المحاسبية؟.

2.1.فرضية الدراسة: قصد معالجة الاشكالية المطروحة تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق أبعاد الحوكمة المحاسبية .

ويتفرع عن هذه الفرضية لأربع فرضيات كما يلي:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد اطار محاسبي فعال لحوكمة الشركات للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة .
- الفرضية الفرعية الثانية: لا توفر الشركات محل الدراسة حماية لحقوق المساهمين.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا يتحقق الافصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا يلتزم مجلس الادارة بالنسبة للشركات محل الدراسة بكل المهام المكلف بها .

3.1.أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في التأكيد على تحديد مفهوم الحوكمة المحاسبية وتطبيق مبادئها وأبعادها على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

4.1.أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى :

- إلقاء الضوء على مفهوم الحوكمة المحاسبية ومبادئها، خصائصها وآلياتهاوأبعادها؛
- التعرف على مدى تطبيق قواعد الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة.

5.1.منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على الاستبيان والذي تم تصميمه وفق الخطوات المنهجية المعترف عليها، حيث تضمن مجموعة من الأسئلة شملت جزئين، أربع محاور أساسية، الجزء الأول حول البيانات والمعلومات الشخصية، أما الجزء الثاني يتعلق بمحاور وأبعاد الدراسة، ويتكون من أربع محاور تحتوي على 41 سؤالا.

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2. مفهوم الحوكمة المحاسبية:

هناك عدة تعاريف لحوكمة الشركات من جانبها المحاسبي:

يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أواستثمارات غير أمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أوالمديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، وتركيز هذه النظرية على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا. (كافي، 2018، الصفحات 112-113)

كما قد تطرق الباحث الدكتور يزيد تقرارت إلى تعريف حوكمة الشركات من خلال مجموعة من التعاريف السابقة على أنها " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أنشطة الشركات الاقتصادية ومراقبتها على أعلى المستويات من أجل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية والمحاسبية المتبعة لضمان حقوق الملاك والأطراف ذات العلاقة بالشركة مع تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم عائد السهم، والمسائلة المحاسبية على أعمال القائمين بإدارة أموال الملاك." (تقرارت، 2017، صفحة 88)

2.2. أهمية وخصائص الحوكمة المحاسبية

أولا : أهمية الحوكمة المحاسبية : يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات من الناحية المحاسبية في أنها (كافي، 2018، الصفحات 118-119):

- ❖ تعتبر أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي؛
- ❖ تساعد على رعاية وصيانة أوضاع الشركة؛
- ❖ وجود عملية تصويت تضمن الإفصاح عن كل الحقائق؛
- ❖ تساعد على جذب الاستثمارات؛
- ❖ تدعيم المركز التنافسي للشركة وكسب ثقة الأطراف المختلفة بالسوق؛
- ❖ وجود المراقبة المستقلة عن المديرين والمحاسبين وصولا للقوائم المالية على أساس ومبادئ محاسبة عالية الجودة؛
- ❖ تجنب الانزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية بما يعمل على استقرار نشاط المؤسسة؛
- ❖ كما أن الاقتصاديات الناشئة تحتاج لمؤسسات خاصة قوية وقادرة على المنافسة واحتمال الصدمات، وهذا يأتي بتطبيق معايير حوكمة الشركات؛
- ❖ إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .

ثانيا: خصائص الحوكمة المحاسبية:

ومن بين الخصائص الأساسية للحوكمة المحاسبية نذكر ما يلي: (تقرارت، 2017، الصفحات 109-110)

- ❖ **الانضباط:** ويتمثل في إتباع السلوك الأخلاقي والسليم في العمل حيث يجب على المسؤولين في الشركة إتباع السلوك المثالي في العمل واحترام اللوائح التي تصدرها الإدارة العليا في الشركة حتى يتم ضمان مصالح الأطراف الأخرى، والتمييز بين الأعمال الصحيحة والغير الصحيحة تجعل الإدارة العليا في الشركة تتفادى المشاكل وتعارض المصالح بينها وبين الأطراف الأخرى ذوي العلاقة،

- **الشفافية:** "أي توفير المعلومات والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم، واتخاذ القرارات المناسبة، واكتشاف الأخطاء، والهيئات الشفافة لها إجراءات واضحة لصناعة القرار، وقنوات مفتوحة للاتصال بين المسؤولين وأصحاب الشأن توفر قدرا واسعا من المعلومات"،
- **الاستقلالية:** وتتمثل الاستقلالية في أن المراجع الخارجي ولجان المراجعة وكذلك اللجان المنبثقة منها ينبغي أن يكونوا مستقيلين ولا تتأثر قراراتهم بجهة أخرى ضاغطة من داخل الشركة أوخارجها، كما يجب على مجلس الإدارة بدعم استقلالية المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ولجان المراجعة لضمان جودة المراجعة ومن ثم دعم مبادئ الحوكمة المحاسبية،
- **المساءلة:** ونقصد بالمساءلة هي إجابة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين على أسئلة المساهمين وأصحاب المصلحة على كل الأعمال المسندة لهم بغية معرفة كل المستجدات والقرارات المتخذة داخل الشركة بغية رفع أداء الشركة لتفادي كل السلبيات التي قد تتعرض لها الشركة في الفترة الحالية أوالمستقبلية،
- **المسؤولية:** تتمثل في مسؤولية مجلس الإدارة تجاه أصحاب المصلحة وخاصة أصحاب الأسهم أي المالكين (الساهمين) وكذلك المقرضين، ويقوم مجلس الإدارة بدورهم بمحاولة ضمان أن تصب القرارات التي يتخذها المدراء في صالحهم، إن هدف المدراء في الشركات هوتعظيم قيمة الشركة وبالتالي تعظيم قيمة أسهم الشركة،
- **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في الشركة وتعني أن الشركة تتعهد بحماية مصالح المساهمين وتؤكد على معاملتها المتساوية لهم بمن فيهم صغار المساهمين،
- **المسؤولية الاجتماعية:** حيث تعتبر الشركات من بين أهم الجهات التي تضمن الرفاهية المجتمعية فهي أنشأت من أجل تحقيق مصالح المجتمع، لهذا فلا بد أن تهتم بالمسؤولية الاجتماعية، ومن خلال الحوكمة المحاسبية يمكنها تحقيق ذلك لأنها تنشر القيم الديمقراطية والعدل والمسؤولية والشفافية وتضمن نزاهة المعاملات وتعزيز سيادة القانون ضد كل مظاهر الفساد المالي والإداري، وكما تعتبر المسؤولية الاجتماعية الدمج الإرادي للانشغالات المجتمع والبيئة للشركات، أما الاهتمامات بالمجتمع تتمثل في توفير مناصب الشغل الدائمة والمستقرة احترام حقوق الموارد البشرية، ترقية المستوى المعيشي للمجتمع كذلك المشاركة في البرامج الصحية والعلمية وحماية البيئة وتفعيل أبعاد التنمية المستدامة.

3.2. أهداف الحوكمة المحاسبية

تعددت الآراء حول الأهداف التي تسعى لتحقيقها الحوكمة المحاسبية حسب اهتمامات الباحثين ومجالات تخصصهم ويمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يلي : (غزالي، 2019، صفحة 4)

- حماية حقوق المساهمين، حيث يتم الاحتفاظ بسجلات ملكية الأسهم والشفافية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وضمان حقوق أصحاب الملكية وحقهم في الانتخاب وفي الحصول على حصة من الأرباح؛
- تحقيق العدالة حيث، يعترف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة، وعلى نحوي ضمن تحقيق العدالة والمساواة بين كافة المساهمين داخل أوخارج الشركة على السواء؛
- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال، حيث أن توفير ذلك بشكل ملائم لجميع الأطراف ذات العلاقة يعكس كفاءة التحكم في نشاطات الشركة، وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية، وتطبيق القوانين والقواعد، وهذا ما يشكل دعائم مناسبة لحوكمة الشركات؛

- إدارة المخاطر المختلفة وذلك من خلال إدارة ذات كفاءة وفعالية للمخاطر، إضافة لوجود نظام رقابة داخلية يعمل بالتنسيق مع المدقق الخارجي.

4.2. **مبادئ حوكمة الشركات :** (عقاري و بوسلمة، 2013، الصفحات 43-44)

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات فقد حرصت العديد من لمؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة .وعلى راس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ,ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECDالتي أصدرت في عام 1999مبادئ الحوكمة Corporate Governance Principles والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنطمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق الحوكمة في كل من الشركات العامة أوالخاصة سواء المتداولة أوالغير المتداولة بأسواق المال لتدعيم إدارة الشركات ولضمان كفاءة أسواق المال والحفاظ على استقرار الاقتصاد ككل .وتتمثل المبادئ الستة الصادرة من OECD والمعدلة في عام 2004 في ما يلي:

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار الحكم كلا من متطلبات تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون ,وان يتضمن بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم, واختيار مجلس الإدارة, والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية .وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة .
- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة, وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية ,والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أودمج مشكوك فيها أومن الاتجار في المعلومات الداخلية, وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعلومات مع أعضاء مجلس الإدارة أوالمديرين التنفيذيين .
- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية, والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق, وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات لمطلوبة,ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.
- **الإفصاح والشفافية:** ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم, والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ,ومهامه الأساسية, ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

5.2. **الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات**

لحوكمة الشركات أبعاد محاسبية، نذكر منها ما يلي:

أولا: المساءلة والرقابة المحاسبية : (العابدي، صفحة 114)

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992 في العنصر الثاني منه، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك.

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر سنة 1999 أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية سنة 2003 والخاصة بحوكمة الشركات أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في القرارات الأساسية للشركة، وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة المؤسسات تأخذ اتجاهان:

الأول: المساءلة والرقابة الرأسية من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

الثاني: المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

ثانيا: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة: (العابدي، صفحة 115)

من أجل إعادة الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية لدى كافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة، كانت الحاجة إلى تطوير معايير المحاسبة والمراجعة لما لها من دور في تطبيق حوكمة الشركات، فتطوير معايير المحاسبة بشكل مستمر يمكن مراجع الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية، كما أنه يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أوالإرشادات المتخصصة.

ثالثا: دور المراجعة الداخلية: (تقرارت، 2017، الصفحات 102-103)

تطرقت الاتجاهات الحديثة في المراجعة إلى أن التدقيق الداخلي يدعم بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية ويتضح ذلك من حيث الرقابة على تحقيق الأهداف التي تسطرها الشركة أوفي تقييم الخطط والسياسات الإدارية والأدوات المعتمدة لتحقيق الأهداف المخطط لها، وفي هذا أكد معهد المحققين الداخليين الأمريكي على التدقيق الداخلي أن له دور في دعم الحوكمة المحاسبية وذلك من خلال محورين، المحور الأول يتمثل في تقييمه الجميع الهياكل والإجراءات والسياسات المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، والثاني هوتدقيقة المركز لمجموعة من العناصر المتعلقة بالحوكمة المحاسبية، وقد عدد المعهد مجموعة الأمور المتعلقة بالحوكمة المحاسبية نذكر أهمها:

- الأمور التي تتعلق بدور مجلس إدارة الشركة، إذ يمثل التدقيق الداخلي وظيفة توجيهية للمجلس، ويقدم من خلاله بمعلومات محاسبية ومالية عن أحوال الشركة بصدق،
- تدقيق السياسات المتعلقة بالجوانب السلوكية والأخلاقيات التنظيمية وتعزيزها بالتوصيات المكملة ومراجعة وصول التعليمات إلى جميع الموظفين بالشركة،
- العمل على الاهتمام بالمكافآت والتعويضات التي يحصل عليها العمال والموظفون من أعضاء الإدارة العليا للشركة ومدى مناسبة هذه المكافآت والتعويضات على حسب جهودهم المبذولة، وما إذا كان هناك استغلال موارد الشركة لأغراض ذاتية، والمرتقب من ذلك الحد من ممارسة الإدارة العليا في التصرف في أرباح الصافية للشركة.

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي يلعب دور هام في تفعيل تطبيق الحوكمة المحاسبية وفي تقديم كشوفات مالية ذات خصائص نوعية ويمكن الوثوق فيها، هذه الخصائص تعد من أهم ما يحتاجه المساهمين المحتملين، مما يكسب ثقتهم في مخرجات النظام المحاسبي السليم والخالي من الحيل المحاسبية التي تجعل المستثمرين يتراجعون عن استثمار مدخرتهم من الأموال، كما أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة المحاسبية تعد علاقة وطيدة والتدقيق الداخلي يعد أحد الركائز

الأساسية في تجسيد نظام الحوكمة المحاسبية في الشركات من خلال المصادقة على الأعمال المحاسبية والإشهاد على أنها تعتبر مصدر معلومات يعتمدها متخذي القرار سواء داخل الشركة أوخارجها.

رابعا- دور المراجع الخارجي: (بوزوينة و دراوسي، صفحة 224)

تعد المراجعة الخارجية من آليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أوتقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتوات بالقوائم المالية، فالمراجع الخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية، ومن هنا تظهر أهمية المراجع الخارجي باعتباره الهيئة المحايدة المحلفة التي تعمل على زيادة مصداقية التقارير قصد تثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها. لذلك أصبح دور المراجع الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المالية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة.

خامسا- دور لجان المراجعة: (بودربالة و حروشي، 2021، صفحة 44)

تشكل لجان التدقيق دوار أساسيا في ضمان جودة التقارير المالية، من منطلق مسؤولياتها في فحص القوائم المالية، وضمان سلامة القياس، والإفصاح المحاسبي، ونزاهة القوائم المالية، واجراءات التقرير المالي، وذلك يرجع إلى أن التقارير يتم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، فلجنة التدقيق تحتاج إلى توفير عدد كاف من الأعضاء، مما يمكنها من القيام بمسؤولياتها وتحقيق أهدافها، كما أن زيادة حجم لجنة للتدقيق يؤدي إلى توفير التنوع في خبرات أعضائها، مما يمكنها من الإشراف على إجراءات التقرير المالي.

سادسا- تحقيق الإفصاح والشفافية: (بوزوينة و دراوسي، الصفحات 224-225)

تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز وآليات حوكمة الشركات، فالعلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح علاقة ذات اتجاهين حيث يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها، مما يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركات أمام جمهور المتعاملين واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها وبسوق المال ككل وبالتالي تحقيق معدلات نمومرتفعة، ويمكن القول بأن الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فعالية حوكمة الشركات

سابعا- إدارة الأرباح: (محمد و بوبكر، 2018 ، الصفحات 61-62)

قد تعتمد الشركات إلى إدارة أرباحها، وهذا باللجوء إلى زيادتها وتخفيضها لتحقيق أغراض معينة، لكن هذه الممارسات تصبح لاوجود لها في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات من خلال الحد من سلطة الإدارة، وإتاحة الفرصة للأطراف أصحاب المصلحة لحماية حقوقهم، ومنه يمكن القول : إن اعتماد مبادئ الحوكمة من شأنه أن يحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح الذي ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وعلى أسعار الأسهم.

ثامنا- تقويم أداء الوحدات الاقتصادية: (غادر، 2012، الصفحات 26-27)

إن لحوكمة الشركات دور في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنموويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، حيث الالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات ينعكس بشكل جيد على أداء الوحدات الاقتصادية بأبعاده التشغيلية والمالية والنقدية، أي أن تطبيق الحوكمة يساعد على إيجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية مما يدعم من قدراتها على

الاستمرار والنموويحقق مصالح الفئات المختلفة المتعاملة معها خاصة وأن مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه **بعدين أساسيين** هما:

الأول:- الالتزام بالمتطلبات القانونية والإدارية وغيرها.

الثاني:- الأداء بما يحمله من استغلال الفرص المتاحة للارتقاء بالوحدة الاقتصادية ككل. في ظل طبيعة الأبعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة الشركات وانعكاسها على المعلومات المحاسبية نشير إلى النقاط التالية:

- ❖ بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لحوكمة الشركات سواء القانونية أوالتنظيمية أوالاجتماعية، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير لتطبيق الحوكمة في الشركات.
- ❖ أن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي وهي:

- مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما : الرقابة القبلية والأخرى الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.
- مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.
- مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

4. الدراسة الميدانية:

يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة نحوواقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية لقواعد وأبعاد الحوكمة المحاسبية.

1.4. مجنمع وعينة الدراسة : تمثل مجتمع الدراسة في محاسبين،مدققين داخليين،أعضاء مجلس ادارة،وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية في بعض الشركات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولايات الغرب الجزائري، بالاضافة إلى خبراء محاسبيين ومحافضي حسابات، ولقد تم توزيع 75 استمارة، أسترجعت منها 68 استمارة، وقد تم إلغاء 07 استمارات لعدم اكتمال الإجابات بها، وبذلك تتكون عينة الدراسة من 61 استمارة.

2.4. محددات الدراسة:

حددت الدراسة على مجموعة من محاسبين،مدققين داخليين،أعضاء مجلس ادارة،وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية في بعض الشركات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولايات الغرب الجزائري، بالاضافة إلى خبراء محاسبيين ومحافظي حسابات لفترة ممتدة ما بين 10 فيفري 2022إلى غاية 10 مارس من نفس السنة .

3.4. أدوات الدراسة:

تم الاعتماد على برنامج SPSS25 قصد تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الاستمارات المسترجعة والمقبولة للتحليل والبالغ عددها 61 استمارة .

فهذا البرنامج يساعد على حسابات المتوسط الحسابي لمعرفة الرأي العام لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لمعرفة درجة تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

4.4. اجراءات البحث الميدانية:

❖ **النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:**

جدول 1 يمثل خصائص العينة

المتغيرات	البيان	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	42	68.9
	أنثى	19	31.1
العمر	أقل من 30 سنة	18	29.5
	من 30 إلى 45 سنة	27	44.3
	أكبر من 45 سنة	16	26.2
المؤهل العلمي	دكتوراه	02	03.3
	ماجستير	01	01.7
	ماستر	24	39.3
	ليسانس	17	27.7
	شهادة مهنية في المحاسبة	12	19.7
	أخرى	05	8.3
المؤهل المهني	محاسب / مساعد محاسب	12	19.8
	مدقق داخلي	07	11.2
	عضومجلس إدارة	10	16.4
	إطار مالي بالشركة	05	08.3
	خبير محاسبي/محافظ حسابات	06	09.8
	موظف في مصلحة المحاسبة أوالمالية	21	34.5
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	18	29.5
	من 5 إلى 10 سنوات	29	47.5
	أكثر من 10 سنوات	14	23

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يمثل الجدول أعلاه التكرارات والنسب المئوية التي تعبر عن معلومات البيانات الشخصية التي يتضمنها استبيان الدراسة المحصلة عن أفراد عينة الدراسة.

❖ **النتائج المتعلقة بآراء العينة المختارة حول عبارات الاستبيان: تشخيص ووصف مستوى إدراك متغيرات الدراسة**

سنقوم بعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية محورا بمحور، من خلال محاولة تشخيص ووصف مستوى إدراك متغيرات الدراسة لدى المؤسسات الاقتصادية، وتحليلها وتفسيرها.

أولا: عرض النتائج المتعلقة المحور الأول : الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات

عرض النتائج المتعلقة ببعد المحور الاول يتكون هذا البعد من 13 فقرات موزعة في الاستبانة وفقا للترتيب الاتي (01-13)، ومن اجل تحليلها سنقوم بحساب المتوسطات الحسابية والانحراقات المعيارية، وذلك لمعرفة درجة اهمية المحور الاول داخل المؤسسات محل الدراسة، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول 2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لبعد المحور الاول

	بعد المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
1	توجد تشريعات وقوانين واضحة تحدد مسؤوليات جميع الموظفين داخل الشركة	4.83	0.461	2	موافق بشدة
2	القانون المطبق داخل الشركة يكفل حق المساهمين في انتخاب أوعزل أعضاء مجلس الإدارة من خلال الجمعية العامة	3.80	0.714	5	موافق
3	يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية	3.10	0.548	9	احيانا
4	توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة	3.40	1.329	8	موافق
5	يلتزم المسؤولين في الشركة باتباع السلوك المثالي في العمل، واحترام اللوائح التي تصدرها الإدارة العليا في الشركة	4.70	0.915	3	موافق بشدة
6	تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي	3.80	1.064	6	موافق
7	يتم تطبيق المساءلة على كافة المستويات الإدارية	1.93	0.980	12	غير موافق
8	تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي	3.77	0.935	7	موافق
9	يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون	2.67	0.479	11	احيانا
10	يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية	3.03	0.964	10	احيانا
11	الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة	4.43	0.728	4	موافق بشدة
12	على المدققين أداء عملهم بكل أمانة ونزاهة ومسؤولية وفق ما يمليه القانون	4.97	0.183	1	موافق بشدة
13	التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل وكفء	1.53	1.383	13	غير موافق بشدة
	المجموع العام	3.53	1.07	/	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من خلال الجدول (2) أن بعد **المحور الاول** غالبا ما يمنح للافراد عينة الدراسة وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا البعد اذا بلغ (3.53)، بانحراف معياري قدره (1.07) مما يشير الى وجود تباين كبير في اجابات افراد عينة الدراسة حول ما جاء في هذا البعد.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول يمكن ترتيب الفقرات للبعد الخاص بالمحور الاول تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي:

- جاءت الفقرة رقم 12 التي تضمنت على المدققين أداء عملهم بكل أمانة ونزاهة ومسؤولية وفق ما يمليه القانون في المرتبة الاولى من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.97) بانحراف معياري قدره (0.18)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على المدققين أداء عملهم بكل أمانة ونزاهة ومسؤولية وفق ما يمليه القانون

- جاءت الفقرة رقم 01 التي تضمنت توجد تشريعات وقوانين واضحة تحدد مسؤوليات جميع الموظفين داخل الشركة في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.83) بانحراف معياري قدره (0.46)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على ما توجد تشريعات وقوانين واضحة تحدد مسؤوليات جميع الموظفين داخل الشركة.
- جاءت الفقرة رقم 05 التي تضمنت يلتزم المسؤولين في الشركة باتباع السلوك المثالي في العمل، واحترام اللوائح التي تصدرها الإدارة العليا في الشركة في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.70) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما يلتزم المسؤولين في الشركة باتباع السلوك المثالي في العمل، واحترام اللوائح التي تصدرها الإدارة العليا في الشركة.
- جاءت الفقرة رقم 11 التي تضمنت الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.43) بانحراف معياري قدره (0.72)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على الفهم والإدراك الكافي لمفهوم الحوكمة المحاسبية من طرف المسيرين وإطارات الشركة .
- جاءت الفقرة رقم 02 التي تضمنت القانون المطبق داخل الشركة يكفل حق المساهمين في انتخاب أوعزل أعضاء مجلس الإدارة من خلال الجمعية العامة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.80) بانحراف معياري قدره (0.71)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا القانون المطبق داخل الشركة يكفل حق المساهمين في انتخاب أوعزل أعضاء مجلس الإدارة من خلال الجمعية العامة.
- جاءت الفقرة رقم 06 التي تضمنت تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.80) بانحراف معياري قدره (1.06)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا ما تعتبر الحوكمة المحاسبية أداة فعالة في مواجهة الفساد الإداري والمالي.
- جاءت الفقرة رقم 08 التي تضمنت تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.77) بانحراف معياري قدره (0.93)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تعمل لجان التدقيق على تدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحماية وحيادية المدقق الخارجي
- جاءت الفقرة رقم 04 التي تضمنت توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.40) بانحراف معياري قدره (1.32)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على توفر الحوكمة المحاسبية حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة .
- جاءت الفقرة رقم 03 التي تضمنت يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي

المرجح لها (3.10) بانحراف معياري قدره (0.54)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما يرتبط مصطلح الحوكمة المحاسبية بكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية

- جاءت الفقرة رقم 10 التي يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية في المرتبة العاشرة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.03) بانحراف معياري قدره (0.96)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يدعم التدقيق الداخلي بنسبة كبيرة الحوكمة المحاسبية.
- جاءت الفقرة رقم 09 التي تضمنت يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون في المرتبة الحادية عشر من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.67) بانحراف معياري قدره (0.47)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما يقوم بعملية التدقيق والإشراف أشخاص مؤهلون.
- جاءت الفقرة رقم 07 التي تضمنت يتم تطبيق المساءلة على كافة المستويات الإدارية في المرتبة الثانية عشر من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.93) بانحراف معياري قدره (0.98)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا ما يتم تطبيق المساءلة على كافة المستويات الإدارية.
- جاءت الفقرة رقم 13 التي تضمنت التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل وكفء في المرتبة الثالثة عشر من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.53) بانحراف معياري قدره (1.38)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا ما التزام الشركة بالقيام بتدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل وكفء.

ثانيا: عرض النتائج المتعلقة المحور الثاني: حماية حقوق المساهمين

جدول 3: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لبعد المحور الثاني

	بعد المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
1	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة	4.10	1.185	4	موافق
2	تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة	4.50	0.509	1	موافق بشدة
3	يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة	3.20	1.864	10	احيانا
4	يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أوبنود تأسيس الشركة	4.00	1.017	6	موافق
5	تقوم الشركة بحماية حقوق صغار المساهمين من الممارسات الاستغلالية	2.57	1.406	9	احيانا
6	المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة	4.30	0.466	2	موافق
7	ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة	4.03	0.928	5	موافق
8	يعامل المساهمون المنتمون لنفس الفئة معاملة متكافئة	3.80	0.484	7	موافق
9	ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت	3.67	0.606	8	موافق
10	تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم	4.17	0.531	3	موافق
	المجموع العام	3.83	0.57	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من خلال الجدول (3) أن بعد **المحور الثاني** غالبا ما يمنح للافراد عينة الدراسة وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا البعد اذا بلغ (3.83)، بانحراف معياري قدره (0.57) مما يشير الى وجود تباين كبير في اجابات افراد عينة الدراسة حول ما جاء في هذا البعد.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول يمكن ترتيب الفقرات للبعد الخاص بالمحور الثاني تنازليا من الاتجاه الاقوى الى الاقل بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي:

- جاءت الفقرة رقم 02 التي تضمنت تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة في المرتبة الاولى من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.50) بانحراف معياري قدره (0.50)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على تقوم الشركة بتزويد المساهمين بقرارات مجلس الإدارة
- جاءت الفقرة رقم 06 التي تضمنت المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.30) بانحراف معياري قدره (0.46)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على ما المعاملة العادلة لجميع المساهمين من طرف إدارة الشركة.
- جاءت الفقرة رقم 10 التي تضمنت تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.17) بانحراف معياري قدره (0.53)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم.
- جاءت الفقرة رقم 01 التي تضمنت تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.10) بانحراف معياري قدره (1.18)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تقوم الشركة بتزويد المساهمين بالمعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.
- جاءت الفقرة رقم 07 التي تضمنت ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.03) بانحراف معياري قدره (0.92)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ضمان حق المساهمين في مساءلة مجلس الإدارة..
- جاءت الفقرة رقم 04 التي تضمنت يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أوبنود تأسيس الشركة في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.00) بانحراف معياري قدره (1.01)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا ما يشارك المساهمون في إجراء أي تعديل في القانون الأساسي أوبنود تأسيس الشركة.
- جاءت الفقرة رقم 08 التي تضمنت تعمل يعامل المساهمون المنتمون لنفس الفئة معاملة متكافئة في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.80) بانحراف معياري قدره (0.48)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يعامل المساهمون المنتمون لنفس الفئة معاملة متكافئة

- جاءت الفقرة رقم 09 التي تضمنت ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.67) بانحراف معياري قدره (0.60)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت
- جاءت الفقرة رقم 05 التي تضمنت تقوم الشركة بحماية حقوق صغار المساهمين من الممارسات الاستغلالية في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.57) بانحراف معياري قدره (4.40)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما تقوم الشركة بحماية حقوق صغار المساهمين من الممارسات الاستغلالية
- جاءت الفقرة رقم 03 التي تضمنت يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة في المرتبة العاشرة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.20) بانحراف معياري قدره (1.85)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يملك المساهمون حق إلغاء قرارات مجلس الإدارة.

ثالثا: عرض النتائج المتعلقة المحور الثالث : الافصاح والشفافية

جدول 4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لبعد المحور الثالث

	بعد المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
1	توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب	4.17	0.913	3	موافق
2	يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم	3.67	0.547	6	موافق
3	توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية	4.87	0.346	1	موافق بشدة
4	يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة	3.70	0.466	5	موافق
5	تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي	3.07	1.230	7	احيانا
6	الإفصاح عن عدد الاجتماعات مجلس الإدارة	2.63	0.490	8	احيانا
7	يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية	4.10	0.305	4	موافق
8	يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي	2.47	0.937	9	احيانا
9	يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية	4.67	0.479	2	موافق بشدة
10	تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة	1.40	0.498	11	غير موافق بشدة
11	تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة	2.17	0.913	10	غير موافق
	المجموع العام	3.35	1.09	/	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من خلال الجدول (4) أن بعد **المحور الثالث** غالبا ما يمنح للافراد عينة الدراسة وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا البعد اذا بلغ (3.35)، بانحراف معياري قدره (1.09) مما يشير الى وجود تباين كبير في اجابات افراد عينة الدراسة حول ما جاء في هذا البعد.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول يمكن ترتيب الفقرات للبعد الخاص بالمحور الثالث تنازليا من الاتجاه الأقوى الى الاقل بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي :

- جاءت الفقرة رقم 03 التي تضمنت توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية في المرتبة الاولى من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.87) بانحراف معياري قدره (0.34)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا توفر الشركة موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية
- جاءت الفقرة رقم 9 التي تضمنت يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.67) بانحراف معياري قدره (0.47)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يتم الإفصاح بالقدر الكافي عن جميع بنود عناصر القوائم المالية.
- جاءت الفقرة رقم 01 التي تضمنت توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.17) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما توفر الشركة معلومات اللازمة للمساهمين والمستثمرين بصورة دقيقة وواضحة وفي الوقت المناسب.
- جاءت الفقرة رقم 07 التي تضمنت يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.10) بانحراف معياري قدره (0.30)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يتم الإفصاح عن فعالية نظام الرقابة الداخلية .
- جاءت الفقرة رقم 04 التي تضمنت يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.70) بانحراف معياري قدره (0.46)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يتم الإفصاح عن جميع قرارات مجلس الإدارة.
- جاءت الفقرة رقم 02 التي تضمنت يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.67) بانحراف معياري قدره (0.54)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا ما يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل دوري ومنتظم.
- جاءت الفقرة رقم 05 التي تضمنت تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.07) بانحراف معياري قدره (1.23)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها البيانات المالية وتقرير المدقق المالي
- جاءت الفقرة رقم 06 التي تضمنت الإفصاح عن عدد الاجتماعات مجلس الإدارة في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.63) بانحراف معياري قدره (2.63)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا على الإفصاح عن عدد الاجتماعات مجلس الإدارة
- جاءت الفقرة رقم 08 التي تضمنت يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.47) بانحراف معياري قدره (0.93)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما يتم الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي.

- جاءت الفقرة رقم 11 التي تضمنت تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة في المرتبة العاشرة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.17) بانحراف معياري قدره (0.91)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تفصح الشركة عن برامجها وخططها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.
- جاءت الفقرة رقم 10 التي تضمنت تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة في المرتبة العاشرة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.40) بانحراف معياري قدره (0.49)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر جوهرية المتوقعة.

رابعا: عرض النتائج المتعلقة المحور الرابع : مهام مجلس الإدارة

جدول 5 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لبعد المحور الرابع

	بعد المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
1	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية	4.67	0.479	1	موافق بشدة
2	يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة	3.63	0.615	5	موافق
3	يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة	3.60	0.894	6	موافق
4	يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين	3.77	1.073	3	موافق
5	يتم محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته	4.33	0.959	2	موافق بشدة
6	يتم تجديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت	3.70	0.651	4	موافق
7	يضع المجلس سياسة ادارة المخاطر التي قد تواجهها الشركة	2.40	1.522	7	غير موافق
	المجموع العام	3.72	0.71	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

يتضح من خلال الجدول (5) ان بعد **المحور الرابع** غالبا ما يمنح للافراد عينة الدراسة وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا البعد اذا بلغ (3.72)، بانحراف معياري قدره (0.71) مما يشير الى وجود تباين كبير في اجابات افراد عينة الدراسة حول ما جاء في هذا البعد.

وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول يمكن ترتيب الفقرات للبعد الخاص بالمحور الرابع تنازليا من الاتجاه الاقوى الى الاقل بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي :

- جاءت الفقرة رقم 01 التي تضمنت يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية في المرتبة الاولى من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.67) بانحراف معياري قدره (0.47)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة والمعايير الأخلاقية.
- جاءت الفقرة رقم 5 التي تضمنت يتم محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.33) بانحراف معياري قدره (0.95)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يتم محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته.

- جاءت الفقرة رقم 04 التي تضمنت يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.77) بانحراف معياري قدره (1.07)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا ما يعمل مجلس الإدارة على ضمان معاملة عادلة ومتساوية لكل المساهمين.
- جاءت الفقرة رقم 06 التي تضمنت يتم تجديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.70) بانحراف معياري قدره (0.65)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يتم تجديد أعضاء مجلس الإدارة عن طريق التصويت .
- جاءت الفقرة رقم 02 التي تضمنت يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.63) بانحراف معياري قدره (0.61)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة..
- جاءت الفقرة رقم 03 التي تضمنت يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.60) بانحراف معياري قدره (0.89)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، احيانا يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة
- جاءت الفقرة رقم 07 التي تضمنت يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.40) بانحراف معياري قدره (1.52)، وهذا ما يدل على انه حسب افراد عينة الدراسة، غالبا تتضمن يلتزم مجلس الإدارة بسياسة الإفصاح والشفافية والمساءلة.

خامسا: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية.

جدول 6 : يبين ترتيب أبعاد الحوكمة المحاسبية.

الرقم	أبعاد الحوكمة المحاسبية.	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	المستوى
01	المحور الاول:	3.53	1.07	3	متوسط
02	المحور الثاني:	3.82	0.57	1	مرتفع
03	المحور الثالث:	3.35	1.09	4	متوسط
04	المحور الرابع:	3.72	0.71	2	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS25

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه انه وانطلاقا من النتائج الواردة في الجدول يمكن ترتيب المحاور تنازليا من الاتجاه الاقوى الى الاقل بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي :

جاءت المحور الثاني في المرتبة الاولى من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.82) بانحراف معياري قدره (0.57)، وجاء المحور الرابع في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.72) بانحراف معياري قدره (0.71)، وجاء المحور الاول في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي

المرجح لها (3.53) بانحراف معياري قدره (1.07)، وجاء المحور الثالث في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها من طرف افراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.35) بانحراف معياري قدره (1.09).

5.خاتمة:

من خلال عرضنا لموضوع " **مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأبعاد الحوكمة المحاسبية**"، وبهدف الإجابة على الاشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضية، تم التطرق في الجانب النظري إلى مفهوم الحوكمة المحاسبية، ودعمه بدراسة ميدانية في الجانب التطبيقي حيث تم تصميم استبيان موجه إلى المحاسبين،المدققين الداخليين،أعضاء مجلس ادارة، وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية في بعض الشركات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولايات الغرب الجزائري، بالاضافة إلى خبراء محاسبيين ومحافضي حسابات، وبعد جمع البيانات وتحليلها بواسطة (SPSS V.25) .

1.5.نتائج الدراسة: تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق أبعاد الحوكمة المحاسبية؛
- ✓ اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على وجود اطار محاسبي فعال لحوكمة الشركات، وهذا ما أظهرته إجابات الفئة محل الدراسة؛
- ✓ توفر الشركات محل الدراسة حماية لحقوق المساهمين؛
- ✓ تحقيق الافصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ يلتزم مجلس الادارة بالنسبة للشركات محل الدراسة بكل المهام المكلف بها.

2.5.التوصيات: من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان على ما يلي:

- ✓ محاولة اصدار دليل جديد يضبط كل مايتعلق بحوكمة الشركات من جانبها المحاسبي؛
- ✓ ضرورة العمل على اصدار قوانين وتشريعات تحدد كل المفاهيم التي تتعلق بالحوكمة المحاسبية؛
- ✓ أهمية وضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق أبعاد الحوكمة الحاسبية وكل مبادئها؛
- ✓ الاهتمام بالتكوين الميداني المستمر لممارسي مهنة المحاسبة ومجالاتها؛
- ✓ ضرورة اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة بالحوكمة المحاسبية

6. قائمة المراجع:

1. دلال العابدي. حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة- شركة أليانس للتأمينات الجزائرية- .
2. رحمة غزالي. (2019). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لمجموعة من شركات المساهمة بولاية سطيف (المجلد 2). مجلة المالية وحوكمة الشركات.
3. سفير محمد، ومصطفى بوبكر. (2018). حوكمة الشركات. تلمسان،الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
4. محمد ياسين غادر. (2012). محددات الحوكمة ومعاييرها،المؤتمر العلمي الدولي عولمة الإدارة في عصرالمعرفة. لبنان: جامعة الجنان،طرابلس.
5. محمود السعيد بودربالة، وجلول حروشي. (2021). دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية- دراسة ميدانية .مجلة النموالاقتصادي والمقاولتية (المجلد 4).
6. مصطفى عقاري، وحكيمة بوسلمة. (2013). أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية (المجلد 6). مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية.
7. مصطفى يوسف كافي. (2018). الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق. دمشق، سوريا: دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع.
8. هجيرة بوزوينة، ومسعود دراوسي. أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية (المجلد 6). مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات.
9. يزيد تقرارت. (2017). دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية –دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير ،تخصص محاسبة . جامعة بسكرة.