مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN : 2352 - 9822
العدد الثالث / جوان 2015

OEB Univ. Publish. Co.

مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري

The Contribution of The Financial Accounting System in Enhancing The Principles of Corporate Governance "From The view-point of Practitioners of The Accounting Profession in The Algerian EST"

الأستاذ الدكتور أحمد بوراس
جامعة أم البواقي - الجزائر

الأستاذ محمد بوطلاعة
المركز الجامعي لميلة - الجزائر

تصنيف JEL: G3، M4 تاريخ الاستلام:2015/03/19 تاريخ قبول النشر: 2015/06/25

الملخص :

سعت هذه الدراسة إلى تحديد مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وقد تحددت الدراسة بمتغير مستقل تمثل في النظام المحاسبي المالي، ومتغير تابع تمثل في حوكمة الشركات بمختلف مبادئها الستة (الإطار الفعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، الحماية الكافية لأصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة لغرض جمع البيانات من أفراد العينة، وبلغ تعدادها (340) من ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل بيانات الاستبانة، اعتمادا على المتوسطات الحسابية وأنموذج الانحدار وغيرها من الأساليب الإحصائية الأخرى، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك دور للنظام المحاسبي المالي بنسبة (56.3%) في في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

وتوصي الدراسة بضرورة إصدار دليل جديد لحوكمة الشركات في الجزائر، يتوافق ومتطلبات النظام المحاسبي المالي الجديد.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات، الإطار الفعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.

Abstract :

T*his study sought to determine the extent of the contribution of the financial accounting system in enhancing the principles of corporate governance, the study has identified through an independent variable represented in the financial accounting system, and a dependent variable was the corporate governance and its six principles (effective structure of corporate governance, shareholders equities, justice among all shareholders, role of stakeholders in corporate governance, disclosure and transparency, board of directors responsibilities), and to achieve the study objectives questionnaire was developed for the purpose of collecting data from respondents, and reached a population of (340) practitioners of the accounting profession in the Algerian EST, and we was used Statistical Package for Social Sciences (SPSS) for questionnaire data analysis, depending on means and the regression model and other statistical methods, the study found that there is a role for Financial Accounting System by (56.3%) in enhancing the principles of corporate governance.*

T*he study recommends the need to issuing a new guide for corporate governance in Algeria, consistent with the requirements of the new financial accounting system.*

Key words: *financial accounting system, corporate governance, effective structure of corporate governance, shareholders equities, justice among all shareholders, role of stakeholders in corporate governance, disclosure and transparency, board of directors responsibilities*

مقدمة:

أصبح موضوع حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة واحدا من أبرز الموضوعات التي احتلت صدارة اهتمامات العديد من المنظمات والمؤسسات الاقتصادية والمحاسبية الدولية والمحلية،حيث حرصت هذه المؤسسات على التوصل إلى مفهوم ومبادئ الحوكمة ومقومات وأساليب تطبيقها، كما حرصت حكومات معظم الدول على تبني مفهوم الحوكمة والعمل على طرح وتطوير آليات مختلفة للتعامل مع مختلف الأبعاد المالية والقانونية والتنظيمية والاجتماعية والأخلاقية، ومما زاد من تعاظم مفهوم حوكمة الشركات هو الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول العالم، مما أدى إلى التفكير في كيفية حماية المستثمرين من أخطاء مجالس الإدارة من جهة، واستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف وأصحاب المصالح من جهة أخرى، ونظرا للتزايد المستمر الذي يكتسبه هذا المفهوم، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تبني وتناول هذا المفهوم بالدراسة والتحليل، وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، هذه الأخيرة التي ترجع الريادة لجهودها في إرساء مبادئ لحوكمة الشركات في جولات متعددة منذ سنة 1999 وآخرها الإصدار المعاصر لسنة 2004، حيث تعد هذه المعايير الأكثر شهرة وانتشارا في مختلف الدول والدراسات الأكاديمية، لأنها توفر خطوطا إرشادية تستخدمها حكومات الدول المختلفة في تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية للشركات والمؤسسات العاملة بها ودعم التوجه نحو العمل بفلسفة الإدارة الرشيدة.

وكذلك بسبب عرضها معايير الممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدان ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهق، ويمكن تطبيقها بغض النظر عن مستوى تركز الملكية أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعين[1].

مشكلة البحث:

على الرغم من صدور مبادئ حوكمة الشركات منذ عام 1999، إلا أن ذلك لم يمنع من حدوث انهيارات مالية ومحاسبية لشركات عالمية أبرزها: ENRON سنة 2001 و WORLD COM سنة 2002، أدت إلى العديد من الأزمات المالية والاقتصادية في العالم، مما أدى إلى نشوء أزمة ثقة حادة بين المستثمرين، الأمر الذي دفع بعض

الحكومات إلى الإلزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال إصدار قوانين وقواعد ملزمة بالتشريعات والقواعد المنظمة والخاصة بتنظيم الشركات وسوق المال والمحاسبة، فالقوانين هي صمام الأمان الرئيسي الضامن لحوكمة جيدة للشركات في ضوء اختلاف النظم السياسية والاقتصادية[2].

وعليه سارعت الجزائر وكباقي دول العالم إلى إصدار حزمة من القوانين والإصلاحات، حيث تم تبني النظام المحاسبي المالي SCF، الذي ألزم جميع المؤسسات الجزائرية بتطبيقه منذ سنة 2010، وذلك استجابة لتلبية احتياجات مختلف الأطراف بالمعلومات المحاسبية والمالية والتي تشكل أساسا لاتخاذ القرارات.

وكتقييم لهذه التجربة المحاسبية الحديثة نسبيا والتي قمنا من خلالها باستطلاع أراء ممارسي مهنة المحاسبة تم حصر مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن إجابة للإشكالية التالية:

"**ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات؟**

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل النظام المحاسبي المالي يوفر إطارا فعالا لحوكمة الشركات؟

2- هل النظام المحاسبي المالي يضمن حقوق المساهمين؟

3- هل النظام المحاسبي المالي يحقق العدالة بين كافة المساهمين؟

4- هل النظام المحاسبي المالي يضمن الحماية الكافية لأصحاب المصالح؟

5- هل النظام المحاسبي المالي يحقق الإفصاح والشفافية؟

6- هل النظام المحاسبي المالي يمكن من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة؟

فرضيات البحث:

في ضوء عناصر مشكلة البحث وأسئلتها، تم صياغة فرضيات البحث في صورها الصفرية على الشكل الآتي:

- **الفرضية الرئيسية:** ليس للنظام المحاسبي المالي أي مساهمة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الست التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا يوفر النظام المحاسبي المالي أي إطار فعال لحوكمة الشركات.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا يضمن النظام المحاسبي المالي حقوق المساهمين.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:**لا يحقق النظام المحاسبي المالي العدالة بين كافة المساهمين.
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يضمن النظام المحاسبي المالي الحماية الكافية لأصحاب المصالح.
- **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يحقق النظام المحاسبي المالي الإفصاح والشفافية.
- **الفرضية الفرعية السادسة:** لا يُمكّن النظام المحاسبي المالي من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- تقدير مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرة على توليد معلومات ذات جودة عالية، تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- دراسة مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال مقارنة الممارسات الموجودة في البيئة الجزائرية بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع التركيز على الجوانب المحاسبية وآليات تطبيقها.

أهمية البحث:

لعل أهمية ممارسة الحوكمة تؤكده الأبحاث التي قامت بها شركة (McKinsey) سنة 2002 لاستقراء آراء المستثمرين بخصوص ممارسة الحوكمة في المؤسسات، حيث أظهرت الدراسة أن السعر الذي يقبل بدفعه المستثمرون للحصول على أسهم شركات تمارس الحوكمة بكفاءة أفضل، أعلى من السعر الذي يقبلون بدفعه لشركات تمارس الحوكمة بكفاءة أقل، لذا فإن أهمية الدراسة تكمن في تمكين المستثمرين الجزائريين من معرفة مدى قدرة النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الجزائرية بكونه آلية من آليات الحوكمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وذلك باستطلاع أراء ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

أداة البحث:

تم الاعتماد على الاستمارة كأداة لجمع بيانات الدراسة، وقد قمنا بإجراء اختبار الثبات الذي يثبت صلاحيتها لقياس أبعاد الدراسة من خلال إعادة تطبيق الإستبانة على عينة استطلاعية قوامها (30 مفردة) بعد أسبوعين من التطبيق الأول، أي تم تكرار تطبيق المقياس نفسه على نفس المستقصى، وهو ما يعرف بطريقة إعادة الاختبار(Test Retest)، وتم حساب معامل ارتباط كاندال بين القياس الأول والقياس الثاني لكل محور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1)

معامل الارتباط بين القياس الأول والثاني لكل محور

	المحاور	معامل الارتباط بين القياس الأول والثاني
01	**المحور الأول:** النظام المحاسبي المالي.	*0.997
02	**المحور الثاني:** ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات.	*0.992
03	**المحور الثالث:** ضمان حقوق المساهمين.	*0.920
04	**المحور الرابع:** المعاملة العادلة بين كافة المساهمين.	*0.997
05	**المحور الخامس:** دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركة.	*0.908
06	**المحور السادس:** الإفصاح والشفافية.	*0.912
	المحور السابع: مسؤوليات مجلس الإدارة.	*0.910

* دال عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

يتضح من الجدول رقم (1) أن معاملات الارتباط بين القياس الأول والثاني قد تراوحت بين (0.908 و0.997) وهي درجة عالية جدا تجعل الباحثان يطمئنان جدا إلى أداة القياس.

الإطار النظري

1- النظام المحاسبي المالي:

قامت الجزائر في سعيها لإصلاح منظومتها المحاسبية لتتماشى والتغيرات الاقتصادية التي عرفتها، بوضع نظام محاسبي مالي، نحاول من خلال هذا المحور التعريف به والإحاطة بمختلف جوانبه.

1-1-مفهوم النظام المحاسبي المالي وإطاره القانوني: النظام المحاسبي المالي هو النظام المحاسبي المطبق في الجزائر منذ سنة 2010، والذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية، والتي تم تعريفها بأنها:" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[3].

ويستمد هذا النظام مصدره من مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية التي يصعب متابعتها نظرا لكثرتها وتشتتها[4]، حيث صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون التأسيسي رقم(07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي جاء في 43 مادة مبوبة في 07 فصول، تلته مراسيم تنفيذية وقرارات وتعليمات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام.

1-2- الخلفية التاريخية والفكرية للنظام المحاسبي المالي: بعد 35 سنة من التطبيق أي منذ سنة 1975 تم إحالة المخطط المحاسبي الوطني(PCN) على التقاعد سنة 2010 والشروع في تطبيق نظام محاسبي مالي جديد، تم التحضير له منذ سنة 2001، استكمالا للإصلاحات الاقتصادية التي شرعت الدولة الجزائرية في تبنيها منذ بداية التسعينات، وذلك كنتيجة طبيعية للتحول نحو اقتصاد السوق، وما نجم عنه من تزايد المشاكل المحاسبية على مستوى كل القطاعات.

وقد تم إسناد عملية الإصلاح التي تم تمويلها من طرف البنك الدولي للمجلس الوطني للمحاسبة باعتباره المكلف بعملية المعايرة المحاسبية في الجزائر، وتحت إشراف وزارة المالية[5]، وذلك بالتعاون مع خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، وما يبرر اللجوء إلى الخبرة الفرنسية عدة عوامل[6]:

- عوامل تقنية: تتمثل في تقارب الإطار القانوني والتنظيمي، وتقاليد المحاسبة المبنية على نظام محاسبي موجه لخدمة الاقتصاد الكلي.

- عوامل سياسية واقتصادية: حيث تعتبر فرنسا أول متعامل اقتصادي مع الجزائر.
- عوامل ثقافية: تترجمها العلاقات الثقافية واللغوية.

وقد تم اقتراح 03 خيارات أو سيناريوهات لعملية الإصلاح:[7]

- إدخال تعديلات بسيطة على المخطط المحاسبي الوطني.
- تعديل شامل للمخطط المحاسبي الوطني والانفتاح على الحلول الدولية.
- إعداد نظام محاسبي متوافق ومعايير المحاسبة الدولية.

وقد تم اختيار السيناريو الثالث، ولعل ما رجح هذا الخيار هو ما جاء في توصيات NEPAD والتي كانت الجزائر أحد أطرافها الفاعلة، في الفصل المخصص للحوكمة الاقتصادية والمؤسسية والتي أوصت بضرورة إتباع مجموعة من المعايير الدولية لتحسين الحوكمة، وعلى رأسها معايير المحاسبة الدولية[8]، و على الرغم من إصرار السلطات المحاسبية في الجزائر على أن النظام المحاسبي المالي متوافق ومعايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS** حسب التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، إلا أن المتمعن في خلفيته الفكرية يلاحظ انه من حيث الجوهر متوافق مع معايير المحاسبة الدولية بوجود إطار مفاهيمي، ولكن من حيث الشكل نجده متكيف مع المحاسبة الأوروبية–القارية والتي تعتمد على مخطط محاسبي[9].

ومعايير المحاسبة الدولية والتي أطلق عليها مؤخرا تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(**IFRS**) أضحت أحد أهم المعايير المستخدمة على المستوى العالمي بسبب[10]:

- جودتها العالية وقابليتها للفهم؛
- أخذها في الاعتبار حاجات الاقتصاديات الناشئة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- تطويرها يكون من خلال إجراءات وأسلوب دولي يشارك فيه جميع الفاعلون في ميدان المحاسبة.

1-3-المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي: تميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات جديدة[11]:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسات المحاسبية العالمية والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة مفاهيمية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير العمل المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية،والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.

- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

1-4- مكونات النظام المحاسبي المالي: تضمن القانون (07-11) السابق ذكره والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مكونات هذه النظام والتي يمكن استعراضها باختصار:

1-4-1- التعاريف ومجال التطبيق:حيث تم تعريف النظام المحاسبي المالي، وتحديد الكيانات الملزمة بتطبيقه، مع إشارة إلى إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة للكيانات الصغيرة .

1-4-2- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية: تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا أو مفاهيميا للمحاسبة المالية لأول مرة في الجزائر والذي يعد دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتفسيرها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات والأحداث غير معالجة بموجب معيار، كما تم التأكيد على المبادئ المحاسبية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية،لعل أهمها:محاسبة التعهد وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني،وتضمن كذلك معايير محاسبية ومدونة حسابات.

1-4-3- تنظيم المحاسبة: أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة استيفاء المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها والإفصاح عنها،ومن أمثلتها إتباع مبدأ القيد المزدوج،الجرد المحاسبي،الدفاتر المحاسبية...الخ.

1-4-4- الكشوف المالية: فرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه إعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية

للمؤسسة وتضمنت هذه القوائم: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة.

2- حوكمة الشركات:

ذكرنا في مقدمة هذا البحث أن مصطلح حوكمة الشركات ظهر حديثا لمواجهة الأزمات المالية التي حدثت لبعض الشركات نتيجة الإختلالات الإدارية والمالية والمحاسبية، وبناء على ذلك سوف نقوم بتحديد مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات.

2-1- مفهوم حوكمة الشركات: لقد تعددت وتنوعت التعاريف المطروحة لمفهوم حوكمة الشركات وجاء هذا التعدد نتيجة لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين وتعدد أغراضهم البحثية، وكذلك بسبب تداخل عناصره مع العديد من الأمور المؤسسية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والرقابية والإدارية للشركات، ويقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية[12]، كما عرفت على أنها مجموعة الآليات التنظيمية التي تساعد على الحد من سلطة وتأثير المسيرين[13]، وهناك من يرى أنها مجموعة من القوانين والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين[14].

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحثان أن حوكمة الشركات هي مجموعة القواعد والمبادئ التي تهدف الى ضبط تصرفات إدارة الشركة لمنعها من الانحراف عن مسارها الصحيح،من خلال تعزيز الشفافية والإفصاح عن المعلومات ومعالجة عدم تماثلها، وتعزيز فكرة المساءلة عن الانحرافات التي قد تحصل من الادارة،بما يكفل المعاملة العادلة للمساهمين،وإقامة التوازن بين جميع أصحاب المصالح ،والمحافظة على ديمومة الشركة".

2-2- مبادئ حوكمة الشركات:

لقد ركزنا في دراستنا هذه على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالرغم من وجود مبادئ ومعايير لهيئات ومنظمات أخرى،وذلك لكونها تشكل أساسا لمبادرات الحوكمة في كل من دول المنظمة أو غيرها من الدول على حد سواء، وباعتبارها نقطة قياس دولية لجودة حوكمة الشركات، وتم استخدامها من جانب الحكومات وواضعي اللوائح التنظيمية والمستثمرين والشركات، وقد وافق على إتباعها

منتدى الاستقرار المالي باعتبارها إحدى المعايير الإثنا عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة، وشكلت الأساس لعنصر حوكمة الشركات في تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي[15].

وقد تم إصدار هذه المبادئ وبداية العمل بها في عام 1999، إلا انه بداية من سنة 2004 تم إصدار نسخة جديدة من هذه المعايير تضمنت تعديلات هامة، ويمكن إيجاز أهم ما جاء في هذه المبادئ على النحو الموالي مع التركيز على جوانبها المحاسبية[16]:

أ- **ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** ينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار للحوكمة يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها، وان يكون متوافقا مع أحكام القانون، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الهيئات المسؤولية عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون، وقد جاء استحداث هذا المبدأ الذي لم يكن موجودا في قائمة المبادئ بصيغتها السابقة، للتأكيد على أهمية تفعيل القوانين وليس فقط وجودها وذلك من خلال تدعيم سلطات الجهات القائمة على التنفيذ وتوفير التمويل اللازم لتطوير القدرة المؤسسية لها، مع تحري النزاهة الواجبة للقائمين عليها.

ب- **ضمان حقوق المساهمين:** ينص هذا المبدأ على انه من حق المساهمين التمتع بحقوق الملكية وأن يكونوا على معرفة كاملة بالمعلومات وفي الوقت المناسب وحقوق التصويت والمشاركة في القرارات الخاصة بالتغييرات الجوهرية في الشركة مثل بيع أصول الشركة أو الاندماج مع الشركات الأخرى أو إصدار أسهم جديدة، لذلك يجب على الجهات الرقابية العاملة في السوق العمل على توفير الحماية الكافية لحقوق المساهمين.

ت- **المعاملة العادلة بين كافة المساهمين:** يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق المساواة والمعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كبار المساهمين أو صغار المساهمين (حقوق الأقلية)، وكذلك المساواة بين المساهمين المحليين والمساهمين الأجانب.

ث- **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:**يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات احترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأي تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية دون أن يترتب على ذلك أي مساس بحقوقهم ومصالحهم.

ج-الإفصاح والشفافية: يجب أن يركز إطار الحوكمة على تحقيق الإفصاح والشفافية عن كافة الأمور المالية التي تخص الشركة، وتتعلق تلك الأمور المالية بنتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والسياسات المحاسبية المستخدمة والعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، وبيان مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والسياسات واللوائح ذات الصلة، مع ضرورة الإفصاح عن مدى تحقيق أهداف الشركة، والإفصاح عن حصة الأغلبية في حقوق الملكية، ومكافآت مجلس الإدارة .

ح- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يؤكد الإطار العام للحوكمة على مسؤولية مجلس الإدارة في تصميم وتشغيل نظم رقابة فعالة مع التأكيد على مسؤوليته أمام المساهمين وجميع أصحاب المصلحة مع الشركة، ويجب أن يتخذ القرارات السليمة التي تحقق أفضل مصلحة للشركة، مع ضرورة تطبيقه لمعايير أخلاقية تراعي مصلحة المساهمين وان يلتزم بالقوانين ذات الصلة، وان يضع الخطط والاستراتيجيات والموازنات التقديرية سواء التشغيلية أو الرأسمالية وقياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتدعيم الانحرافات الموجبة والقضاء على الانحرافات السالبة غير الملائمة، كما يجب على مجلس الإدارة تحديد طرق تعيين وعزل وكذلك تحديد حوافز ومكافآت المديرين التنفيذيين.

من خلال استعراضنا لمبادئ الحوكمة نلاحظ أن جميعها أكدت على ضرورة الإعداد الجيد للمعلومات المالية والإفصاح عنها لجميع الأطراف بحيث تكون كافية وملائمة، حيث يؤدي تحقيق جودة المعلومات المحاسبية إلى إعادة ثقة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين ومختلف المستخدمين للقوائم والتقارير المالية وفي الممارسة المحاسبية ككل[17].

3- علاقة النظام المحاسبي المالي بحوكمة الشركات:

3-1- النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات:

دراسة حوكمة الشركات تهتم بفهم الآليات التي تتضمن التخفيف من مشكلات الحوافز الناتجة عن فصل الإدارة عن التمويل في الشركات، والمحاسبة المالية تزود الخبير المالي بالمصادر الأولية للمعلومات المحققة المستقلة عن أداء المديرين، ولذا فمن الواضح أن المحاسبة المالية و حوكمة الشركات مترابطتان بصورة وثيقة، فهناك العديد من المبادئ الأساسية للمحاسبة من الصعب فهمها واستيعاب مبرراتها ما لم يتبنى الفرد وجهة نظر حوكمة الشركات، والمحاسبة المالية توفر المعلومات اللازمة التي تمكن جميع المساهمين

وأصحاب المصالح الأخرى من متابعة أداء الإدارة وتقييم كفاءتها، ومن ثم يمكن القول أن المحاسبة المالية بما توفره من معلومات تمثل واحدة من أهم الأدوات اللازمة لتفعيل آليات الحوكمة.

وبما أن المحاسبة المالية في الجزائر يتبناها النظام المحاسبي المالي كما جاء في مفهومه، فهو بذلك يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات، وما يؤكد هذا الطرح هو:

- ارتكاز حوكمة الشركات على مجموعة من القوانين واللوائح يطلق على تسميتها لوائح الحوكمة((codes de gouvernance(CG) من بين هذه اللوائح ما هو إلزامي تطبيقها ومن بينها الاختياري، وهي في غالبها تقوم على مجموعة من التوصيات المفيدة، ففي شهر مارس 2004 تم احصاء121 لائحة على المستوى العالمي[18]، وما يمكن ملاحظته هو تشابه المبادئ الأساسية لهذه اللوائح والمعايير، حيث أن تبني هذه المعايير يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، وهو ما أكدته مبادئ تعزيز الحوكمة الاقتصادية والمؤسسية الصادر عن مبادرة الشراكة من اجل تنمية إفريقيا *NEPAD، والتي كانت الجزائر أهم المبادرين لتأسيسها وتبنيا لتوصياتها، أين دعت إلى ضرورة تبني جملة من المعايير الدولية لتعزيز الحوكمة، لعل أهمها[19]:

1- مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (السابق استعراضها).

2- معايير المحاسبة الدولية والتي تم تسميتها مؤخرا بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) (والتي تم تبنيها في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي).

- أصدرت الجزائر تقريرها حول تنفيذ توصياتNEPAD،أطلق عليه تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة والذي جاء في شكل أبواب، تضمن الباب الثاني الخاص بالحكامة والتسيير الاقتصادي إدخال النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية من سنة 2010، والذي تم من خلاله تبني معايير المحاسبة الدولية كما تم التوصية به في المبادرة[20].

وهنا يرى الباحثان أنه بالرغم من ضعف نظم الحوكمة المطبقة في الجزائر رغم صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر سنة 2009 بمبادرة من منتدى رؤساء المؤسسات وبمساهمة وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، والذي لم يكن ملزما على الشركات تطبيقه، وهو ما يتنافى والمبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات الذي

ينص على ضررة ضمان وجود إطار فعال للحوكمة، إلا أن تطبيق الحوكمة في الجزائر تم تبنيه ضمنيا من خلال تبني حزمة من القوانين أهمها النظام المحاسبي المالي.

3-2-دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات:

يعمل تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية على إحداث تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال تقديم تقارير يمكن الوثوق بها ومقارنتها وتحسين النظرة إلى أداء الشركة، وتعتمد نوعية المعلومات والبيانات التي يتم الإفصاح عنها في درجة كبيرة على المعايير المحاسبية التي تدعم مبادئ حوكمة الشركات.

ويتضح من عناصر النظام المحاسبي المالي وأهدافه سابقة الذكر، أن له دورا في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات يكفل تحقيقها في الشكل الأمثل الذي يساعد الأطراف ذات الصلة بالشركة في اتخاذ قراراتهم في ضوء مخرجات النظام المحاسبي المالي، ولعل أهم ما يوفره هذا النظام لجميع أصحاب المصالح الأمور التالية:

- يوفر القوائم المالية للتقارير المالية الخارجية التي تخدم المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى في اتخاذ القرارات.
- يوفر المعلومات التي تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للشركة.
- يوفر الوثائق والضوابط المالية للمحافظة على أصول الشركة.
- يخدم المساهمين (الأكثرية،الأقلية) في تحديد حصة كل فئة منها من أرباح الشركة.
- يوفر المجموعة المستندية اللازمة لتوثيق جميع معاملات الشركة مع الغير.

ويرى الباحثان أن النظام المحاسبي المالي من خلال توفير للعناصر السابقة يساهم في استمرارية الشركة وتحقيق العدالة والمساواة في كيفية توزيع الأرباح على المساهمين، ويساعدهم في الحصول على حقوقهم ويوفر لهم الإرشادات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، من خلال المعلومات المحاسبية التي يقدمها والتي تشكل مادة خام هامة ومنتج لعمليات الحوكمة في نفس الوقت، فالمعلومات المحاسبية تنتج بواسطة الإدارة وهي مسئولة عنها، والإدارة تعلم أن هذه المعلومات سوف تستخدم في تقييم أدائها (مدخلات الحوكمة)، ومن ناحية أخرى تمكن آليات الحوكمة من التأكد من جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من

الإدارة، وأنها ليست توفيقية أكثر من اللازم (مخرجات الحوكمة)، ومن ثم يمكن القول أن علاقة الحوكمة بالنظام المحاسبي المالي علاقة مزدوجة.

الجانب التطبيقي

سيتم في هذا المحور وصف عينة الدراسة، وقياس مستوى تواجد أبعاد الدراسة، مع اختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية.

1. وصف عينة الدراسة: تم وصف خصائص عينة الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (2):

الجدول رقم (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من30 سنة	07	%02.06
	من 30 إلى 35 سنة	107	%31.47
	من 36 إلى 40	138	%40.59
	أكثر من 40 سنة	88	%25.88
	المجموع	340	%100
المؤهل العلمي	ليسانس	192	%56.47
	ماستر	29	%08.53
	ماجستير	85	%25
	دكتوراه	32	%09.41
	أخرى	02	%0.59
	المجموع	340	%100
الخبرة المهنية	05 سنوات فأقل	29	%08.53
	من 06 إلى 10 سنوات	150	%44.12
	11-15 سنة	117	%34.41
	أكثر من 15 سنة	44	%12.94
	المجموع	340	%100
التخصص	المالية	148	%43.53
	المحاسبة	136	%40
	أخرى	56	%16.47
	المجموع	340	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

يبين الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث يتبين من الجدول أن أعلى نسبة في الفئات العمرية كانت الفئة (من 36-40 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 138 ممارسا لمهنة المحاسبة بنسبة مئوية بلغت (40.59%)، ثم تلتها الفئة (من 30-35 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (107) وبنسبة مئوية بلغت (31.47%)، ويوضح الجدول أيضا أن الفئة العمرية (أكثر من 40سنة)جاءت في المرتبة الثالثة، حيث بلغ عدد الأفراد ضمنها (88) وبنسبة مئوية بلغت (25.88%)، وأما التبرير لوجود فئات عمرية كبيرة في السن بالنسبة لأفراد عينة الدراسة، فيعود إلى أن تلك الفئات العمرية تملك الخبرة والمهارة التي تم اكتسابها مع مرور الوقت، والتي مكنتهم من اجتياز الاختبارات المهنية بنجاح، أما الفئة العمرية (أقل من30 سنة) فقد حلت في المرتبة الرابعة بنسبة مئوية بلغت (02.06%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (07) فقط، وهذا ما يدل على أن المهنة لا تركز على عنصر التشبيب.

وتدل النتيجة السابقة على التنوع في مستوى أعمار أفراد مجتمع الدراسة، مما يعكس وجود خبرات متنوعة مما يخدم أهداف الدراسة، حيث يضمن التعرف على اتجاهات المستويات العمرية المختلفة بما تحمله من خبرات متراكمة تجاه النظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة.

يوضح الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث نلاحظ أن (56.47%) من أفراد العينة لهم مستوى ليسانس حيث بلغ عددهم (192)ممارس للمهنة، وجاءت فئة مستوى الماجستير في المرتبة الثانية حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (85) وبنسبة مئوية بلغت (25%)، وجاءت فئة مستوى الدكتوراه في المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم (32) من مجموع أفراد عينة الدراسة وبنسبة مئوية بلغت (09.41%)، وقد بلغ عدد الجامعيين المتحصلين على شهادة الماستر(29)ممارس للمهنة بنسبة (08.53%)، أما فئة الحاصلين على شهادات أخرى فهناك ممارسين اثنين فقط ضمن عينة الدراسة.

كما يوضح الجدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث تم تقسيمها إلى أربع فئات، فقد جاءت الفئة (من 06 إلى 10 سنوات) في المرتبة الأولى، حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (150) وبنسبة مئوية بلغت (44.12%)، ثم تلتها الفئة (من 11إلى15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (117) وبنسبة مئوية

بلغت (34.41%)، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت الفئة (أكثر من 15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (44) وبنسبة مئوية بلغت (12.94%)، وبالنسبة لفئة (أقل من 5 سنوات) فقد جاءت في المرتبة الرابعة والأخيرة وبنسبة مئوية بلغت (08.53%)، وكان عدد ممارسي المهنة ضمنها (29).

وتدل النتائج السابقة على توفر عامل الخبرة لدى أفراد مجتمع الدراسة، مما يجعلهم قادرين على تكوين أراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة تجاه النظام المحاسبي المالي ومبادئ حوكمة الشركات، حيث تعتبر الخبرة من أكبر العوامل المؤثرة في أراء الأفراد نحو الظواهر، لأن الخبرات المتراكمة عبر التجارب تسهم إلى حد كبير في تكوين اتجاهات إيجابية أو سلبية اتجاه موضوع معين.

يتبين أيضا من الجدول رقم (2) أن أعلى نسبة تمثل فئة تخصص(مالية) بنسبة مئوية بلغت (43.53%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (148)، ثم تلتها فئة محاسبة بنسبة (40%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (136)، وجاءت فئة تخصصات أخرى في المرتبة الأخيرة بنسبة (16.47%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (56)ممارس للمهنة.

2. قياس مستوى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (3) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي) مرتبة حسب الأهمية النسبية لكل فقرة .

الجدول رقم (3)

استجابات عينة الدراسة لفقرات فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي

	الفقرات	الوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
النظام المحاسبي المالي يستمد فلسفته الفكرية من:					
01	مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	3.660	18.61	0.00	رابعا
02	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفق البيئة الجزائرية.	3.730	20.03	0.00	ثانيا
03	إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير.	3.490	17.40	0.00	سادسا
تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في:					
04	تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية.	3.480	17.20	0.00	سابعا
05	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية.	2.850	8.590	0.00	الثاني عشر
06	تلبية احتياجات المستثمرين من خلال توفير معلومات أكثر شفافية	3.210	12.16	0.00	عاشرا
تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه صعوبات بسبب:					
07	عدم ملاءمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية.	3.040	12.07	0.00	الحادي عشر
08	عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية.	3.340	15.45	0.00	تاسعا
09	عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي.	3.620	19.36	0.00	خامسا
لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي يتوجب:					
10	تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي.	3.430	15.22	0.00	ثامنا
11	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	3.680	19.79	0.00	ثالثا
12	تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية.	3.750	22.27	0.00	أولا
فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي		03.19	64.34	13.61	0.00

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 339 تساوي 1.97.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

3. قياس مستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات:

تم استخدام اختبار Tلعينة الواحدة، والنتائج مبينة في الجداول من(4-9) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول مبادئ حوكمة الشركات مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

الجدول رقم (4)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الأول (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
01	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.	3.98	18.56	0.00	أولا
02	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية.	3.66	15.63	0.00	ثالثا
03	يتم توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة.	3.70	14.08	0.00	ثانيا
04	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة الكافية للقيام بواجباتها.	3.48	18.05	0.00	رابعا
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات		**3.70**	-	-	**أولا**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

الجدول رقم (5)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثاني (دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
07	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.	3.70	14.93	0.00	ثانيا
08	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.	3.71	16.06	0.00	أولا
09	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.	3.52	17.97	0.00	رابعا
10	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	3.66	14.16	0.00	ثالثا
دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة		3.64	-	-	ثانيا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

الجدول رقم (6)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
11	تنشر المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب لأصحاب المصلحة.	3.46	14.16	0.00	ثانيا
12	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي بالشركة.	3.12	17.21	0.00	رابعا
13	يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري.	3.94	19.68	0.00	أولا
14	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم.	3.38	18.12	0.00	ثالثا
الإفصاح والشفافية		3.47	-	-	خامسا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

الجدول رقم (7)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الرابع (مسؤوليات مجلس الإدارة)

رقم العبارة	المجال	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
16	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين والأنظمة المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.	3.37	16.45	0.00	ثانيا
17	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	3.83	18.39	0.00	أولا
18	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لترشيح وانتخاب أعضاء مجلس إدارتها.	3.28	14.35	0.00	ثالثا
19	يتولى مجلس الإدارة مسؤولية تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.	3.18	16.57	0.00	رابعا
مسؤوليات مجلس الإدارة		3.41	-	-	سادسا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

الجدول رقم (8)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الرابع (المعاملة العادلة بين كافة المساهمين)

رقم العبارة	المجال	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
16	يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة.	3.57	14.81	0.00	ثانيا
17	يوجد حماية لصغار المساهمين.	3.85	15.89	0.00	أولا
18	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية.	3.25	17.09	0.00	رابعا
19	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة.	3.27	14.87	0.00	ثالثا
المعاملة العادلة بين كافة المساهمين		3.48	-	-	رابعا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

الجدول رقم (9)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثاني (حماية حقوق المساهمين)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	قيمةT	مستوى المعنوية	الأهمية النسبية
07	يتم توفير المعلومات الكافية للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركات.	3.53	14.93	0.00	ثالثا
08	يناقش المساهمون تقرير المراجعة الخارجية في اجتماعات الجمعية العامة.	3.72	16.06	0.00	أولا
09	يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات.	3.27	17.97	0.00	رابعا
10	عرض المستثمرون المؤسسون وبصفتهم وكلاء التعارضات في المصالح.	3.68	14.16	0.00	ثانيا
حماية حقوق المساهمين		3.55	-	-	ثالثا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج(SPSS).

4. اختبار فرضيات الدراسة:

يمكن تحليل نتائج أنموذج الانحدار المتعدد لمعرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بمبادئها الستة (الإطار الفعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة)، من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

مصدر التباين	Beta	قيمة Tالمحسوبة	مستوى دلالةT
الإطار الفعال لحوكمة الشركات	0.783	13.46	*0.000
حقوق المساهمين	0.557	7.02	*0.000
العدالة بين كافة المساهمين	0.443	4.37	*0.000
الحماية الكافية لأصحاب المصالح	0.646	9.78	*0.000
الإفصاح والشفافية	0.338	6.43	*0.000
الرقابة على أعمال الشركة	0.289	5.17	*0.000
مبادئ الحوكمة على وجه عام	0.563	7.80	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

-**اختبار الفرضية الفرعية الأولى:**لا يوفر النظام المحاسبي المالي أي إطار فعال لحوكمة الشركات.

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (إطار فعال لحوكمة الشركات)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (13.46)وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوفر النظام المحاسبي المالي أي إطار فعال لحوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** لا يضمن النظام المحاسبي المالي حقوق المساهمين.

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (حقوق المساهمين) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (7.02) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يضمن النظام المحاسبي المالي حقوق المساهمين، وقبول الفرضية البديلة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يحقق النظام المحاسبي المالي العدالة بين كافة المساهمين.

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (العدالة بين كافة المساهمين) استناد إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (4.37) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يحقق النظام المحاسبي المالي العدالة بين كافة المساهمين، وقبول الفرضية البديلة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يضمن النظام المحاسبي المالي الحماية الكافية لأصحاب المصالح.

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (الحماية الكافية لأصحاب المصالح) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (9.78) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يضمن النظام المحاسبي المالي الحماية الكافية لأصحاب المصالح، وقبول الفرضية البديلة.

- **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يحقق النظام المحاسبي المالي الإفصاح والشفافية.

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (الإفصاح والشفافية) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (6.43) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يحقق النظام المحاسبي المالي الإفصاح والشفافية، وقبول الفرضية البديلة.

اختبار الفرضية الفرعية السادسة: لا يُمكّن النظام المحاسبي المالي من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة.

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (مسؤوليات مجلس الإدارة) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (5.17) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يُمكّن النظام المحاسبي المالي من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة، وقبول الفرضية البديلة.

-**الفرضية الرئيسية:** ليس للنظام المحاسبي المالي أي مساهمة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (10) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (7.80) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه ليس للنظام المحاسبي المالي أي مساهمة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة.

النتائج والتوصيات:

النتائج:

خلص الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- تتضمن حوكمة الشركات مجموعة من الآليات تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين، والأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتعد الآليات المحاسبية محور ارتكاز لمختلف آليات الحوكمة بكافة مبادئها، ومن أهم تلك الآليات المحاسبية النظام المحاسبي المالي.
- تحظى الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات بالاهتمام وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق حوكمة الشركات حيث تغطى تلك الأبعاد مراحل العمل المحاسبي والتي تنعكس بدورها على جودة المعلومات المحاسبية.
- يضمن النظام المحاسبي المالي تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، على النحو الآتي:

1- النظام المحاسبي المالي يشكل إطارا فعالا للحوكمة كونه يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها، كما أن له القوة القانونية والإلزامية في تطبيقه .

2- النظام المحاسبي المالي يضمن حقوق المساهمين من خلال تزويدهم بمعلومات كافية وفي الوقت المناسب وبلغة محاسبية متعارف عليها ومبسطة إلى شكل كبير.

3- النظام المحاسبي المالي يحقق المعاملة العادلة بين جميع المساهمين لأنه يستخدم معايير المحاسبة الدولية والتي تتميز بجودتها العالية، وقابليتها للفهم.

4- النظام المحاسبي المالي يأخذ بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح عن طريق إمدادهم بالمعلومات الملائمة، والموثوقة، وفي الوقت المناسب.

5- النظام المحاسبي المالي يحقق مبدأ الإفصاح والشفافية بما انه يلزم المؤسسات بالإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية، وهيكل رأس المال من خلال إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة.

6- النظام المحاسبي المالي يساهم في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة لكونه أداة مراقبة لمدى سلامة المعايير المحاسبية المطبقة في الشركة ومدى التزام الإدارة بتبنيها.

التوصيات:

استناد إلى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فإن الباحثين يوصيان بـ:

- الإسراع في إصدار دليل جديد لحوكمة الشركات في الجزائر، ليكون بديلا للدليل الحالي"ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر"، نظرا لعدم إلزامية هذا الأخير وعدم توافق لوائحه ومحتوياته مع لنظام المحاسبي المالي لأنه صدر قبل هذا الأخير.
- ضرورة الإسراع في استكمال الإصلاحات الاقتصادية ذات العلاقة في الجزائر لتتماشى والنظام المحاسبي المالي مثل النظام الجبائي والقانون التجاري.
- ضرورة وضع هيئة مستقلة و ذات كفاءة لرصد التغيرات التي تطرأ على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتابعة تنفيذها ودمجها ضمن النظام المحاسبي المالي.
- ضرورة إجراء دورات تكوينية مكثفة ودورية وبصفة مستعجلة من اجل تكوين إطارات للتحكم في المعايير الدولية للمحاسبة.
- نشر ثقافة الحوكمة وتعزيزها، من خلال قيام الجهات ذات العلاقة بعمل برامج تدريبية تعزز ثقافة حوكمة الشركات وممارستها.

الإحالات والمراجع:

[1]. كنان ندة وحسين القاضي، مبادئ حوكمة الشركات في سوريا "دراسة مقارنة مع مصر والأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص.682

[2]. احمد خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية – مصر، 2012، ص.139

[3]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47،القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 1 و3.

[4]. Djelloul Boubir ,Comptabilité financière SCF-IFRS, manuel1,ITCIS EDITIONS,2010, P.17

[5]. عاشور كتوش، المحاسبة العامة ، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص.53

6.Nacer Eddine Sadi, Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, comptabilités et innovation, Grenoble-France, May 2012, P.18 (Site : hal.archives-ouvertes.fr).

7.Ali Sahraoui , comptabilité financière, Berti Editions, Alger, 2010, P.35

8.Djelloul Boubir ,op.cit, P.7

9.Ouldameur Smail , la normalisation comptable en Algérie, présentation du scf , revue des sciences économiques et de gestion, faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, univ setif, N°10 2010, P.42

[10]. احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية "معايير المحاسبة الدولية"، دار صفاء، عمان، 2015، ص.41

[11]. المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، تعليمة وزارية رقم2 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، ص.2

[12]. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص.17

13. Gérard charreaux, Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance, Revue du Financier, n° 127, P.4

[14] محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص.18

[15] صلاح حسن، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال"معايير حوكمة المؤسسات المالية"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011، ص.63-64

16.Organization for economic cooperation and development OECD(2004), principles of corporate governance, available from www.oecd.org

[17] سامح محمد رضا رياض، دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح، المجلة العربية للمحاسبة، أكتوبر 2012، ص.31

18.Wirtz Peter ,Meilleures pratiques de gouvernance et création de valeur, revue comptabilité-audit-contrôle, Tome11, Volume1, Association francophone de comptabilité, 2005, P.142

[*] هي مبادرة إستراتيجية لإعادة هيكلة إفريقيا وتخليصها من التخلف وتعزيز التنمية المستقلة والنهوض بالاقتصاد والاستثمار في الشعوب الإفريقية ومواجهة التحديات الحالية التي تواجه القارة الإفريقية والتي تتمثل في الفقر المتزايد والتخلف واستمرار التهميش، من هنا فوضت منظمة الوحدة الإفريقية.خلال الاجتماع الـ:37 لها في زامبيا في شهر جويلية 2011 رؤساء الدول المؤسسة أو ما يعرفوا بالخمسة الكبار (مصر، الجزائر، السنغال، نيجيريا وجنوب إفريقيا) بتصميم هيكل متكامل للتنمية الاجتماعية– الاقتصادية في القارة.

19.Commission économique pour l'Afrique, « principes directeur relatifs au renforcement de la gouvernance économique et des entreprises en Afrique », 2002, P.40-49

[20]. تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة، الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء / نقطة الارتكاز الوطنية الجزائر، 2008، ص.133