وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعديه

سوق أهراس

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras

Mohamed Chérif Messadia University
Souk Ahras

كلية العلوم الاقتصادية التجارية علوم التسيير

قسم: علوم تسيير

السنة الجامعية 2022-2023.

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية

دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية

الشعبة

علوم تسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من اعداد

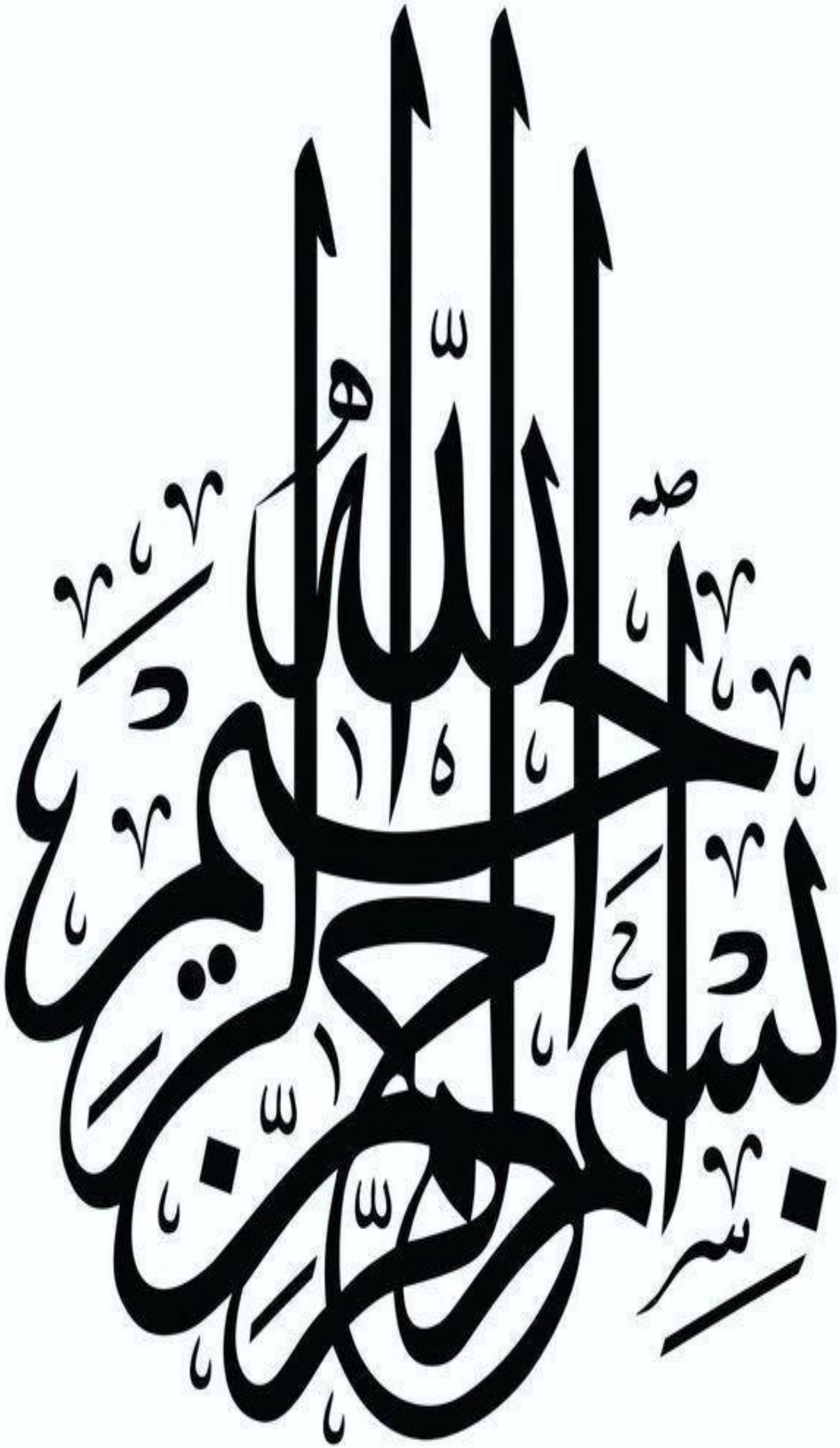
شارف خلود

بعاطشية خولة

لجنة المناقشة/ التقييم

الرئيس :	بهلول نورالدين	الرتبة العلمية	استاذ محاضر-أ-	جامعة محمد الشريف مساعدية
المشرف :	والي صفية	الرتبة العلمية	استاذة مساعدة	جامعة محمد الشريف مساعدية
الممتحن :	حاب الله الشريف	الرتبة العلمية	استاذ محاضر -ب-	جامعة محمد الشريف مساعدية

رقم ...../ 2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا مُحَمَّد خاتم الأنبياء والمرسلين، ربي لك الحمد أن مننت عليّنا ويسرت لنا هذا العمل، وقدرته وأعنتنا عليه، فالحمد لله على تمام نعمه وكما فضله.

يطيب لنا الفضل بعد شكر الله عز وجل أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان لكل من سخره الله حتى يكون عونا لنا في إتمام هذا البحث، وأخص بالذكر:

الأستاذة الفاضلة "**والي صفية**" لتفضلها بالإشراف على هذا البحث وتوجيهاتها السديدة

أساتذة وعميد كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ونخص بالذكر منهم

الأساتذة الذين لم يبخلو علينا بإجابتهم عن الأسئلة المطلوبة "**رقايقية فاطمة الزهراء**" و "**بهلول نور الدين**"

كل الشكر والتقدير على مجهوداتهم المبذولة لدعمنا وتوجيهنا.

ولا ننسو فضل الأستاذ " **بن بوزيد سليمان**" علينا الذي أشرف على عمل دورة تدريبية لمنهجية التحليل الإحصائي لما كان له من نصح وتوجيه حول إعداد الاستبيان وعمل SPSS. نشكره على بذل مجهوداته معنا

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أساتذتنا أعضاء لجنة المناقشة لقبولكم مناقشة هذا العمل.

وأيضا لى كل من مدّ لنا يد العون في مسيرتنا العلمية

وأخيرا إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل.

إهداء

قالى الله تعالى:" قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك..

الحمد لله الذي يسر لي البدايات وأكمل لي النهايات وبلغني الغايات

أما بعد أتقدم بإهداء عملي المتواضع

إلى أمي وأبي قرة عيني.. وطريقي إلى الجنة..

إلى كل من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون إنتظار إلى من أحمل إسمه بكل افتخار

"**أبي الغالي**" أدامه الله تاجا فوق رأسي.

إلى ملاكي في الحياة إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى من أضاءت وتضئ بدعواتها طريق العلم والمعرفة إلى أمي التي جعلتني أعانق الفرح أيتها الانسانة الرائعة "**أمي الغالية**" حفظك الله بعينه التي لا تنام.

إلى إخوتي سندي في الحياة ورفقاء في البيت "**تقي الدين**" و"**حسام**" انه بمثابة عمودي الفقري

إلى أخواتي نجمات البيت وبهجة الحياة "**صونيا**" "**نجلاء**" "**هدى**" وإلى أزواجهم أخواتي الأعزاء "**مُحَمَّد الأمين**" "**غاني**" و"**زهير رحمه الله**"

إلى ملائكتي أحباب وغاليات قلب خالتهم الصغيرة براعم القلب أولاد أخواتي إخوتي العزيزين فؤادي:

" **أنفال**" " **يحيا**" "**ساجد**" "**ألاء الرحمان**" "**رؤية**" "**عبد الله**" "**ماريا**" "**يوسف**" " **رقية**" "**فاطمة الزهراء**" "**عبد النور**" حفظهم الله وبارك فيهم.

إلى أجمل هدية قدمتها لي الحياة إلى من معهم سعدت برفقتهم صديقات العمر والغاليات على القلب حبيباتي "**خولة**" "**جيهان**" صاحبات القلب الحنون أخواتي التي لم تلدهم أمي وفقكما الله وأنار طريقكما

إلى صاحبات القلب الجميل والروح الطيبة إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء حبيباتي "**هديل**" "**فيروز**" دمتم لي شيئا جميلا

إلى كل من ساندني في رحلة التميز والنجاح إلى من جمعتني بهم ذكريات الدراسة

إلى منارة العلم والعلماء إلى الصرخ الشامل إلى الذين حملو أقدس رسالة في الحياة إلى الذين مهدو لنا طريق العلم والمعرفة " **أساتذتنا الأفاضل**"

شكرا إلى كل من سندني ووقف معي

شارف خلود

إهداء

" وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات بفضل من الله أتممت مسيرتي الجامعية

الحمد لله ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه

فعلتها لأجلي رمش عين أمي وكدّ يد أبي

أهدي تخرجي هذا إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أبي "**جمال**" أرجو من الله أن يمد في عمرك ليرى ثمارا قد حان قطافها.

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة، إلى من كان دعائها سر نجاحي؛ إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة " **صليحة**"

إلى زهراتي أختي "**إيمان**" و"**سهيلة**" إلى سندي أخي "**زياد**" و"**فارس**"

وأخص بالذكر أختي الكبيرة" **سماح**" رحمة الله عليها بقدر شوقي لها

وطبعا طبعا لا أنسى رفاق الخطوة الأولى والخطوة ما قبل الأخيرة

إلى من كانوا في السنوات العجاف سحابا ممطرا يعذرونني حين يروني على غير ما اعتادوا مني "**خلود**" و"**جيهان**" أختاي التي لم تلدهم أمي وفقكما الله بما تتمنيانه يا بقراتي أحبكما

إلى صحبة الأرواح الجميلة "**هديل**" و"**فيروز**" أأحبكما في الله

شكرا لكل شخص وقف معي من قريب أو من بعيد حتى بكلمة شكرا

أخيرا إلى كل الذين حاولوا إطفائي أهدي لكم هذا العمل

وأخبركم أنني قد توهجت

بعاطشية خولة

الملخص:

اكتست حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة الكثير من الأهمية، وحضت كنظام باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية، وعلى نحو خاص بعد الأزمات المالية المتعاقبة وإفلاس العديد من الشركات التي أدت إلى حدوث أزمة ثقة في المعلومات المحاسبية، ما أدى إلى نشوء الحاجة إلى وسيلة تعيد الثقة في التقارير والكشوف المالية التي تتضمن هذه المعلومات وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق نظام حوكمة الشركات.

تهدف دراستنا إلى معرفة كيف يعمل النظام المحاسبي المالي على الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات، وقد تحددت الدراسة بمتغير مستقل تمثل في النظام المحاسبي المالي، ومتغير تابع تمثل في كفاءة نظام حوكمة الشركات.

و لتحقيق أهداف دراستنا قمنا بتصميم استبيان و توزيعه على مجموعة من المحاسبين والموظفين، وتم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS(v23)لتحليل بيانات الاستبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين النظام المحاسبي المالي ومبادئ نظام حوكمة الشركات، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات وله دور كبير في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الكفاءة، حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية.

Abstract:

As a system, it has received great attention from regional and international institutions and organizations, especially after successive financial crises and the bankruptcy of many companies, which led to a crisis of confidence in the accounting information, which led to the need for a means to restore confidence in the reports and financial statements that include this information, it guarantees its quality and credibility by applying the corporate governance system.

Our study aims to find out how the financial accounting system works to

To achieve the objectives of our study, we designed a questionnaire and distributed it to a group of accountants and employees, the statistical package for social sciences was used to analyze the questionnaire data.

The study concluded that there is a relationship between the financial accounting system is considered a mechanism of the corporate governance system and has a major role in raising the efficiency of the corporate governance system.

Key words: the financial accounting system, efficiency, corporate governance, disclosure and transparency.

Ces dernières années ,la gouvernance d'entreprise a pris beaucoup d'importance et ,en tant que système, elle a reçu une grande attention de la part des institutions et organisations régionales et internationales, en particulier après les crises financières successives et la faillite de nombreuses entreprises qui ont conduit à une crise de confiance dans la comptabilité. Informations , ce qui a conduit à la nécessité de trouver un moyen de restaurer la confiance dans les rapports et états financiers qui incluent ces informations et d'assurer leur qualité et leur crédibilité grâce à l'application de notre étude vise a savoir système de gouvernance d'entreprise.

Comment le système de comptabilité financière fonctionne pour augmenter l'efficacité de l'entreprise L'étude a été déterminée par une variable indépendante représentée dans le système de comptabilité financière et une variable dépendante représentée dans l'efficacité du système de gouvernance d'entreprise pour atteindre les.

Objectifs de notre étude, nous avons conçu un questionnaire et lavons distribue a un groupe d comptables et d'employés, et le progiciel statistique pour les sciences sociales (SPSS v23) a été utilisé pour analyser les données du questionnaire. L'étude a conclu qu'il existe un.

Relation entre le système de comptabilité financière et les principes du système de gouvernance d'entreprise, ou le système de comptabilité financière est une mécanisme l'un des mécanismes de gouvernance d'entreprise et joue un rôle majeur dans l'amélioration de l'efficacité du système de gouvernance entreprises.

Mots–clés : système de comptabilité financière, efficacité, gouvernance denterepriseٍ, divulgation et transparence.

فهرس المحتويات:

المحتويات	الصفحة
البسملة	
الشكر والتقدير	
الإهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
قائمة الملاحق	
قائمة المختصرات	
مقدمة	8-2
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبي المالي	
تمهيد	10
المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	11
المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام المحاسبي المالي	11
الفرع الأول : خلفية تاريخية وفكرية للنظام المحاسبي المالي	11
الفرع الثاني: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي	13-12
المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومميزاته	14
الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	14
الفرع الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي	15-14
المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي:	15
الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي	15
الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي	16
المبحث الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي	17
المطلب الأول: الاطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي	19-17
المطلب الثاني: الاطار التصوري لنظام المحاسبي المالي	20
الفرع الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي	20
الفرع الثاني: الفروض و المبادئ النظام المحاسبي المالي	21
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومستخدميها	24-22
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية و أهدافها	25-22

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية	27-26
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق	28
المطلب الأول: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية بالجزائر	29-28
المطلب الثاني: متطلبات ومقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي	31-30
المطلب الثالث: عراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي	34-32
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: كفاءة النظام المحاسبي المالي ودور النظام المحاسبي المالي في الرفع منها	
تمهيد	37
المبحث الأول: مفاهيم عامة لحوكمة الشركات	38
المطلب الأول: خلفية نظرية لمفهوم حوكمة الشركات	38
الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات و أسباب ظهورها	39-38
الفرع الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	42-39
المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات	43
الفرع الأول: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات	44-43
الفرع الثاني: أهمية ومبادئ حوكمة الشركات	46-44
المطلب الثالث: ضوابط نظام حوكمة الشركات	47
الفرع الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	47
الفرع الثاني: آليات نظام حوكمة الشركات	50-48
المبحث الثاني: أساسيات حول كفاءة نظام حوكمة الشركات	51
المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات	52-51
المطلب الثاني: تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات	53
الفرع الأول: مؤشرات تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات	54-53
الفرع الثاني: نقائص مؤشرات تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات	55-54
المطلب الثالث: كفاءة نظام حوكمة الشركات	55
الفرع الأول: مفهوم الكفاءة	56-55
الفرع الثاني: مفهوم كفاءة نظام حوكمة الشركات	57
المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بكفاءة نظام حوكمة الشركات	58
المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي ألية لزيادة كفاءة نظام الحوكمة	59-58
المطلب الثاني: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل حوكمة الشركات	60
الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بنظام حوكمة الشركات	61-60
الفرع الثاني: متطلبات تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ونظام الحوكمة	62-61

المطلب الثالث: كيفية تحقيق الحوكمة في إطار النظام المحاسبي المالي	63-62
خلاصة الفصل	64
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية سوق أهراس	
تمهيد	66
المبحث الأول: التعريف بعينة الدراسة	67
المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن – وحدة سوق أهراس-	67
الفرع الأول: ماهية المؤسسة الوطنية للدهن ENAP	67
الفرع الثاني: مهام والهيكل التنظيمي للوحدة	69-68
المطلب الثاني :تقديم مطاحن بلغيث الكبرىGMB	70
الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة	70
الفرع الثاني: نشاط المؤسسة والهيكل التنظيمي لها	71-70
المطلب الثالث: تقديم مؤسسة نفطال –مداوروش-	72
الفرع الأول: نبذة عن مؤسسة نفطال	73-72
الفرع الثاني: مهام المؤسسة والهيكل التنظيمي لها	74-73
المبحث الثاني: منهجية وإجراءات الدراسة	75
المطلب الأول: منهج وأداة الدراسة	76-75
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:	77
المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة واختبار صدق وثبات الاستبيان	79-78
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة	80
المطلب الأول: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة	80
الفرع الأول: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية	86-80
الفرع الثاني: التحليل الوصفي لفقرات محاور الاستبيان	90-87
المطلب الثاني: اختبار معامل الارتباط Person	92-91
المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين t-test واختبار تحليل التباين الأحاديANOVA	92
الفرع الأول: اختبار الفرق بين متوسطين t-test:	93-92
الفرع الثاني: اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA:	96-94
خلاصة الفصل	97
الخاتمة	101-99
قائمة المراجع	110-103
الملاحق	

قائمة الجداول:

الرقم	الجدول	الصفحة
01	أهداف القوائم المالية	25
02	مستعملو القوائم المالية	27
03	ضبط مصطلح الكفاءة مقارنة بالمصطلحات القريبة منه	56
04	مقياس ليكارت الخماسي	76
05	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	77
06	إختبار ألفاكرونباخ	79
07	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	80
08	توزيع أفراد العينة حسب العمر	81
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	83
10	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	84
11	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	86
12	اتجاه إجابات االعينة	87
13	الإتجاه العام لإجابات المحور الأول	88-87
14	الاتجاه العام لإجابات المحور الثاني	90-89
15	معامل الإرتباط بيرسون بين محاور الدراسة	92
16	اختبار فرق المتوسطات	93
17	اختبار تأثير متغير العمر على إجابات الدراسة	94
18	اختبار تأثير متغير المؤهل على إجابات الدراسة	95
19	اختبار تأثير متغير الوظيفة على إجابات الدراسة	95
20	اختبار تأثير متغير الخبرة المهنية على إجابات الدراسة	96

قائمة الأشكال

الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي	19
2	أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	40
3	آليات حوكمة الشركات	50
4	نظام حوكمة الشركات	52
5	الهيكل التنظيمي لوحدة الدهن	69
6	الهيكل التنظيمي لمطاحن بلغيث الكبرى	71
7	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال	74
8	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	81
9	توزيع أفراد العينة حسب العمر	82
10	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	83
11	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	85
12	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العلمية	86
13	سلم معامل الإرتباط بيرسون	91

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
01	الإستبيان	
02	قائمة المحكمين	
03	قائمة مخرجاتSPSS	

قائمة المختصرات:

الاختصار	الدلالة بالعربية	الدلالة باللغة الأصلية
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	معايير الإبلاغ المالي الدولي	International Financial Reporting Standards
OECD	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	The Organization for Economic Cooperation and Development
ISS	خدمة المساهمين المؤسسين	LInstitutionnel Shareholders Service
GMI	مؤسسة مقاييس الحوكمة الدولية	Governance Metrics International
S&P	ستاندرد آند بورز	Standard and Poor s
ENAP	المؤسسة الوطنية للدهن	Enterprise National Peintures
SNIC	المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية	Corporation Nationale des Industries Chimiques
SPA	القرض الشعبي الجزائري	Credit Populaire Algerie
GMB	مطاحن بلغيث الكبرى	Belgeeth Grand Mills
NAFTAL	نفطال	Societe National district Carburants

مقدّمة

مقدمة:

تميزت الفترة الأخيرة بأسواق متقلبة وغير مؤكدة وأزمات مالية لكبرى الشركات في العالم كانهيار شركة Enron للطاقة عام 2001، وشركة World COM للاتصالات عام 2002، كل هذه الأحداث أدت إلى زعزعة ثقة المستثمرين بمهنة المراجعة وآليات الرقابة والتشكيك بكفاءة مجالس إدارات الشركات وتواطؤهم مع الإدارة التنفيذية. إن ما سبق ذكره دفع بمختلف الهيئات والمنظمات الدولية إلى سن قوانين ووضع قواعد، مبادئ وآليات تسمح على الأقل بتقليل الممارسات الانتهازية ومختلف أشكال الفساد المالي والإداري، وقد شكلت في مجملها "حوكمة الشركات".

إن انفصال الملكية عن الإدارة ونشوء الحاجة إلى وسيلة تعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة، وفي هذا الصدد وبحكم الاختلاف في الأوضاع السياسية، الاقتصادية، التشريعية، الاجتماعية والثقافية للدول، فقد اهتمت كل دولة بوضع أنظمة للحوكمة تتناسب مع بيئتها مما ولّد اختلافا في أنظمة حوكمة الشركات عبر العالم، وتعود الثقة في التقارير والكشوف المالية التي تضمن هذه المعلومات، وتضمن جودتها ومصداقيتها وذلك من خلال تطبيق الحوكمة التي تشكل عنصرا هاما.

لهذا قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي، وسعيا منها لمسايرة التطورات العالمية، سعت بجد نحو الارتقاء بالشركات وخاصة فيما يتعلق بالجانب المحاسبي المتضمن عرض القوائم المالية وفق المبادئ والاتفاقيات التي جاء بها، وتقديم تقارير صادقة وشفافة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة وكذا تسهيل عملية مراقبة الحسابات وذلك من خلال إجبار جميع المؤسسات بإعداد القوائم المالية وتوفير المعلومات المحاسبية والمالية وهذا مايجعله أكثر إفصاح وشفافية مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

1. طرح الاشكالية:

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على النظام المحاسبي المالي و دوره في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات وبناء على ما تقدم، تم طرح الإشكالية الرئيسية الموالية:

إلى أي مدى يمكن للنظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات؟

وتندرج تحت هذه الاشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية نجيزها فيما يلي:

- ❖ هل يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في الشركات؟
- ❖ هل يعتبر النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات؟
- ❖ هل يؤثر النظام المحاسبي المالي على كفاءة نظام حوكمة الشركات؟
- ❖ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات؟

2. طرح الفرضيات:

لقد تم صياغة الفرضيات للإجابة على أسئلة الدراسة من خلال اختبار الفرضيات التالية كنقطة الانطلاق:

- يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في الشركات.
- يعتبر النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات.
- يؤثر النظام المحاسبي المالي على كفاءة نظام حوكمة الشركات.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات.

3. أسباب اختيار الموضوع: تم اختيار الموضوع للأسباب التالية:

❖ أسباب ذاتية:

- الميول الشخصي لمضمون الموضوع؛
- مجال التخصص (محاسبة وتدقيق)؛
- اختيار الموضوع للاستفادة مستقبلا وخاصة في الحياة المهنية.

❖ أسباب موضوعية:

- محاولة لفت النظر للدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات؛
- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما أنجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات؛

- حداثة الموضوع وقلة البحث عنه خاصة فيما يتعلق بالكفاءة.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- كون حوكمة الشركات بحاجة ماسة للنظام المحاسبي المالي لإعطاء مصداقية وشفافية أكثر للمعلومات المحاسبية؛
- المحاولات العديدة من الدول لتبني مفهوم نظام حوكمة الشركات لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي الذي يعاني منه بعض الشركات؛
- محاولة ابراز الدور الذي يمكن ان يؤديه النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات؛
- توضيح العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و نظام حوكمة الشركات.

5. اهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- إلقاء الضوء على نظام حوكمة الشركات وكفاءتها والتعرف على النظام المحاسبي المالي؛
- **بيان** العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات؛
- معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- محاولة ابراز الدور الذي يلعبه النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات.

6. حدود الدراسة:

❖ **الحدود المكانية:** اشتملت الدراسة التطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية الوطنية بولاية سوق أهراس (مؤسسة الدهن، مطاحن بلغيث، مؤسسة نفطال)

❖ **الحدود الزمنية:** تم إجراء الدراسة الميدانية من 2023/5/1 إلى 2023/5/25

7. منهجية وأدوات الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على:

❖ **المنهج الوصفي:** اعتمدنا فيه على الجزء النظري من خلال ابراز المفاهيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وكذلك بالنسبة لنظام حوكمة الشركات، ذلك من خلال الاعتماد على المراجع والأبحاث العلمية المتوفرة.

❖ **المنهج التحليلي**: الذي اعتمدت عليه الدراسة في بيئة أعمال جزائرية في عينة من المؤسسات الاقتصادية الوطنية، فقد تم جمع البيانات من خلال تصميم استمارة استبيان تضمنت الجوانب الرئيسية لمحاور الدراسة، وتم الاعتماد في التحليل على برنامج SPSS(V23).

8. الدراسات السابقة:

بغية جعل هذا البحث كحلقة تكمل سلسلة البحوث السابقة ومحطة جديدة تستند إليها البحوث اللاحقة، فقد تم الإطلاع على عدد من البحوث والدراسات المتعلقة بالموضوع، وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت موضوع دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات:

❖ **دراسة: ريمة شيبوب**: بعنوان" **كفاءة نظام الحوكمة وأثرها على الأداء المالي الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية" – دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة ولاية سطيف**- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، حوكمة ومالية المؤسسة، جامعة سطيف، 2015-2016.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثر الأداء المالي لشركات المساهمة بكفاءة نظام حوكمتها في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، حيث سعت الباحثة أولا إلى تحديد نوع نظام الحوكمة المطبق في الشركات محل الدراسة ومدى توافقه مع النظام الألماني، وتقييم كفاءة هذا النظام وتحديد أهم العوامل المحددة لهذه الكفاءة، وقد طبقت الدراسة على عينة مكونة من 16 شركة مساهمة بولاية سطيف- الجزائر، وهذا لمدة أربعة سنوات خلال (2010-2013)، لقياس كفاءة نظام حوكمة الشركات ثم استخدام أسلوب التحليل التطويقي للبيانات أين اعتبار نظام الحوكمة (خصائص مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية وهيكل الملكية) مدخلا والأداء المالي (نسبة الهامش المردودية التجارية RM ومعدل دوران الأصول) كمخرجات. وأظهرت النتائج أن أغلب الشركات تمتاز بنظام حوكمة ممتاز الكفاءة حيث بلغ معدل متوسط الكفاءة 92% كما أظهرت نتائج اختبار مقارنة المتوسطات أن مبالغ بدل الحضور ونوع الملكية هي من تحدد كفاءة نظام الحوكمة.

❖ **دراسة: مجيلي خليصة**: بعنوان" **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية" –دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة مالية وتدقيق، جامعة سطيف، 2017-2018.

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات، ومن ثم تبيان الدور المحاسبي في تحقيق هذه الأخيرة وصولا، إلى دراسة مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق هذه المتطلبات ممثلة في الإفصاح والشفافية من جهة، وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى. حيث أظهرت النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي لآراء المهنيين والمحاسبين إلى أن الثغرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي لها أن تساهم في تعظيم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية والرفع من درجة الإفصاح والشفافية فيها بدرجة كبيرة جدا. كما خلصت الدراسة إلى وجود معوقات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي الأمر الذي ينعكس على تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات.

- ❖ **دراسة: الأغا سعاد** بعنوان:" **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات**"- **دراسة حالة شركة الصيانة وأشغال الطرق –فيترو–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، 2021-2022.

هدفت هذه الدراسة في ابراز مساهمة النظام المحاسبي المالي في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال قياس وتحليل المعطيات الاقتصادية وعرض وتفسير نتائج هذه العمليات وتوصيلها لمستخدميها، وفي المقابل تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من دول العالم خاصة بعد انهيارات المالية للعديد من المؤسسات العالمية.

فالنظام المحاسبي المالي يعمل على تفعيل الحوكمة من خلال تحقيق الافصاح المحاسبي، وذلك بتوفير معلومات ذات جودة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة تفيد مستخدميها.

- ❖ **دراسة: بن حركو غنية** بعنوان:" **النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية– دراسة مقارنة–**"، مجلة دراسات اقتصادية، علوم التسير، جامعة قسنطينة، الجزائر، جوان2017.

هدفت هذه المقالة إلى توضيح مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث اعتمدنا على المنهج المقارن لتوضيح نقاط التوافق بينهما، وخلصت الدراسة إلى: أن النظام المحاسبي المالي اعتمد في تحديد قواعده العامة والخاصة ومفاهيمه للتسجيل المحاسبي والقياس وعرض القوائم المالية بشكل كبير على معايير المحاسبة الدولية.

9. ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

بعد استعراضنا لجملة الدراسات السابقة فيمكننا القول أن دراستنا هذه ستحمل قيمة مضافة تتعلق بإبراز دور النظام المحاسبي المالي في دعم وتفعيل والرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات في مؤسسات الاقتصادية الوطنية، من خلال ما تحمله من أطرها التشريعية والمؤسسية من أحكام ذات علاقة مباشرة او غير مباشرة بآليات حوكمة الشركات الكفيلة بتقوية هذا الدور.

10. هيكل الدراسة:

لتجسيد موضوع البحث والوصول إلى نتائجه المنتظرة، تم اعتماد خطة لمعالجته في ثلاث فصول، إثنان منها خصصت للجانب النظري والفصل الثالث خصص للجانب التطبيقي، وكل فصل ينفرد بتمهيد وخلاصة، تسبقهم مقدمة عامة تشتمل على مختلف الأبعاد الأساسية لموضوع البحث وإشكاليته، وتتعقبهم خاتمة عامة متضمنة أهم النتائج المتوصل إليها، بالإضافة إلى التوصيات المقترحة وآفاق البحث. حيث تم تقسيم الفصول على النحو الآتي:

- **الفصل الأول: الإطار النظري لنظام المحاسبي المالي:** يتكون من ثلاث مباحث في ما يخص النظام المحاسبي المالي ماهيته، هيكله التنظيمي من مبادئ وفروض محاسبية وغيرها، إضافة إلى المبحث الثالث تحت عنوان النظام المحاسبي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق؛
- **الفصل الثاني: كفاءة نظام حوكمة الشركات ودور النظام المحاسبي المالي في الرفع منها:** تناولنا في المبحثين الأوليين كل من مفاهيم عامة لحوكمة الشركات و أساسيات حول كفاءة نظام حوكمة الشركات، لنتطرق بعدها في المبحث الثالث إلى إبراز العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وكفاءة نظام حوكمة الشركات؛
- **الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سوق أهراس:** تمت فيه دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية سوق أهراس هي مؤسسة الوطنية للدهن، مؤسسة نفطال، مطاحن بلغيث، تم تقسيمه لثلاثة مباحث تضمن المبحث الأول التعريف بعينة الدراسة، لنتطرق في المبحث الثاني إلى منهجية وإجراءات الدراسة وصولا في المبحث الثالث إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة بالاعتماد على برنامج SPSS(v23).

11. صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء البحث:

- ❖ عادة ما تكون قلة المراجع المتعلقة بموضوع الدراسة من أهم الصعوبات التي يواجهها الباحث بينما بالنسبة لدراستنا كانت وفرة المراجع بكم هائل خاصة ما يتعلق بحوكمة الشركات مما شكل لنا صعوبة في التحكم الجيد بحيثياتها؛
- ❖ صعوبة الحصول على المعلومات وخاصة المتعلقة بكفاءة نظام حوكمة الشركات يسبب قلة الدراسات المخصصة لها؛
- ❖ نقص الدراسات التي تربط العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وكفاءة نظام الحوكمة، حيث معظمها درس العلاقة بين نظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات.

الفصل الأول

الاطار النظري للنظام المحاسبي المالي

تمهيد :

سارعت الجزائر في العقدين الأخيرين على غرار الكثير من الدول على احداث اصلاح محاسبي شامل في سياق اصلاحات اقتصادية لا بد منها ،قصد تسريع وتيرة التنمية وأملا في تشجيع واستقطاب الاستثمارات الأجنبية ودعم سوق رأس المال وتنشيطها، فكان لزاما تبني وإصدار قواعد محاسبية جديدة تواكب التطورات ،وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية ،وتستجيب للمشاكل المحاسبية المعاصرة، لأن السبب الرئيسي لتبني هذا النظام المحاسبي الجديد كان محدودية المخطط المحاسبي الوطني، وعجزه عن مواجهة متطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة وضعف درجة المقروئية للمعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية الختامية.

ولقد أسفر هذا الاصلاح المحاسبي عن صدور النظام المحاسبي المالي SCFبموجب القانون 11/07المؤرخ في 25نوفمبر 2007، وأحكام أخرى تطبيقية لاحقة، والساري المفعول ابتداء من 2010/01/01، هذا القانون يحمل في طياته نصوص وأحكام تواكب التطورات الدولية في مجال الفكر المحاسبي، وتهدف لتنظيم المعلومة المحاسبية والمالية وتعطي لها الكثير من الشفافية كما أنها مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية أو تتوافق معها خاصة عندما يتعلق الأمر بتوحيد نمط المعالجة، من أجل تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية وعلى رأسهم المستثمر الأجنبي.

ولتسليط الضوء وتبسيط الأمور اكثر حول النظام المحاسبي المالي تم تقسيم هذا الفصل الى:

- **المبحث الأول**: ماهية النظام المحاسبي المالي.
- **المبحث الثاني**: هيكل النظام المحاسبي المالي.
- **المبحث الثالث**: النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق.

المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي :

يعتبر النظام المحاسبي المالي من الأنظمة التي جاءت لمواكبة التغيرات الاقتصادية حيث قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصداره من أجل تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسات الدولية، ولهذا سنتطرق في هذا المبحث الى تقديم أهم ما جاء بهذا النظام مع اعطاء خلفية تاريخية للنظام المحاسبي المالي وأسباب تبنيه، وذكر أهم ما تميز به وصولا لأهم أهدافه وأهميته.

المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام المحاسبي المالي :

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق لخلفية التاريخية والفكرية للنظام المحاسبي المالي مع توضيح أهم دوافع التبني لهذا النظام.

الفرع الأول : خلفية تاريخية وفكرية للنظام المحاسبي المالي: [1]

بعد 35سنة من التطبيق أي منذ سنة 1975تم احالة المخطط المحاسبي الوطني PCNعلى 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 اسناد عملية الاصلاح التي تم تمويلها من طرف البنك الدولي للمجلس الوطني للمحاسبة باعتباره المكلف بعملية المعايرة المحاسبية في الجزائر، وتحت اشراف وزارة المالية، وذلك بالتعاون مع خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، وما يبرر اللجوء للخبرة الفرنسية عدة عوامل:

- **عوامل تقنية:** تتمثل في تقارب الاطار القانوني والتنظيمي، وتقاليد المحاسبة المبنية على نظام موجه لخدمة الاقتصاد الكلي؛
- **عوامل سياسية واقتصادية:** حيث تعتبر فرنسا أول متعامل اقتصادي مع الجزائر؛
- **عوامل ثقافية:** تترجمها العلاقات الثقافية و اللغوية.

[1] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة العلوم الاقتصادية و المالية، العدد الثالث، جامعة أم البواقي، الجزائر، جانفي2015، ص ص16-17.

وقد تم اقتراح ثلاث سيناريوهات لعملية الاصلاح: [1]

- ادخال تعديلات بسيطة على المخطط المحاسبي الوطني؛
- تعديل شامل للمخطط المحاسبي الوطني و الانفتاح على الحلول الدولي؛
- اعداد نظام محاسبي جديد متوافق ومعايير المحاسبة الدولية.

و قد 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 و المؤسسية والتي أوصت بضرورة اتباع مجموعة من المعايير الدولية لتحسين الحوكمة وعلى رأسها معايير المحاسبة الدولية، وعلى الرغم من اصرار السلطات المحاسبية في الجزائر على أن النظام المحاسبي المالي متوافق و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRSحسب التعليمة الوزارية رقم 02 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي ، إلا أن المتمعن في خلفيته الفكرية يلاحظ أنه 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 ومعايير المحاسبة الدولية والتي أطلق عليها مؤخرا تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS أضحت أحد أهم المعايير المستخدمة على المستوى العالمي بسبب:

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

الفرع الثاني: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي :

جاء الاصلاح المحاسبي في الجزائر نتيجة للارتباطات الجديدة في الجزائر وبشكل خاص الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة، خاصة بعد أن عجز المخطط المحاسبي الوطني عن مواكبة هذه التغييرات واستجابة لمتطلبات اقتصاد السوق حيث لا يلبي احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المحاسبية والمالية خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني منذ تبنيه في سنة 1975 لم يتم عليه أي تعديل من شأنه

[1] بن حواس كريمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد4، العدد1، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، مارس 2020، ص154.

أن يسد الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الايجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية ...).و يمكن تلخيص أهم دوافع الاصلاح في النقاط التالية :[1]

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي الى اقتصاد السوق، وتحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال الى طرف منظم؛
- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة؛
- عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على مسايرة التطورات الدولية في مجال المحاسبة؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم ، العرض والافصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني؛
- محاولة الجزائر لجذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الاجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الاجراءات أو من حيث اعداد القوائم المالية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، موثقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

[1] بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية–دراسة مقارنة–**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد الرابع، المجلد01، جامعة قسنطينة، الجزائر، جوان2017، ص ص107-108.

المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي ومميزاته:

من خلال هذا المطلب يتم التطرق الى مفهوم النظام المحاسبي المالي من الناحية الاقتصادية والناحية القانونية وكذا إبراز أهم مميزاته.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي:

1. **من الناحية الاقتصادية:** [1]جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007و المتضمن إنشاء هذا النظام وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية ولقد عرفته المادة 03 على أنه :"نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".
2. **من الناحية القانونية:** [2]لقد عرف قانون المحاسبة الجديد النظام المحاسبي المالي على أنه :"مجموعة من الاجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقيه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها ".

الفرع الثاني: مميزات النظام المحاسبي المالي :

يمتاز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية :[3]

1. اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية، ضمن المرجعية IAS/IFRS لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة؛
2. يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة و واضحة لمبادئ وقواعد التسجيل و طرق القياس وإعداد القوائم المالية؛
3. يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة و اتخاذ القرارات، لأنه يحتوي على:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون 11/07**، المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، جريدة الرسمية، العدد 74، ص 03.

[2] كنوش عاشور ، **متطلبات النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر** ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر، 2009، ص 291.

[3] الأغا سعاد، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة شركة الصيانة وأشغال الطرق فيترو–**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2021-2022، ص 55.

- إطار مفاهيمي مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRSالذي يقدم مفاهيم متمثلة في: الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمبادئ المحاسبية؛
- إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق؛
- تقديم مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي:

سيتم التطرق في هذا المطلب الى ابراز أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي :

من بين الأهداف المنتظر تحقيقها بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ما يلي: [1]

- اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وأدائها المالي ومدى احترامها لتنظيمها وطبيعة نشاطاتها وأحجامها؛
- السماح بإجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات سواء على المستوى الوطني أو الدولي؛
- المساهمة في التنمية وزيادة مردودية المؤسسات من خلال تقديم أفضل الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي توفر جودة وفعالية تسييرها؛
- نشر معلومات كافية، صحيحة وموثوقة تسمح لمستعمليها بمتابعة وضعية المؤسسات وبالتالي تساعد فهم أفضل للمعلومات ومن ثم اتخاذ القرارات؛
- المساهمة في خلق قاعدة احصائية على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات صادقة وموثوقة ثم جمعها بشفافية من مجموع المؤسسات؛
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)؛

[1] مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم حوكمة الشركات في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012، ص12.

- ترقية التعليم المحاسبي في المدارس والجامعات بالاعتماد على قواعد محاسبية متشابهة دوليا وهو ما يؤدي الى تأهيل مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات من هذا النظام للقيام بممارسات محاسبية في مختلف الدول على اعتبار ان SCF ما هو في الواقع الى تبني للمعايير المحاسبية الدولية .

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي:

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي: [1]

- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات؛
- يستجيب لحالات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح؛
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية كافية من قبل المؤسسة؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.

[1] عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد01، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2014، ص89.

المبحث الثاني: هيكل النظام المحاسبي المالي:

ترتبط المحاسبة وفي أي دولة بالجانب القانوني بشكل كبير فهو الذي يحدد البدائل المحاسبية المقبولة في مجال التطبيق، حيث يحتوي النظام المحاسبي المالي على اطار تصوري للمحاسبة المالية، ومدونة الحسابات ومعايير محاسبية تسمح بإعداد القوائم المالية على أساس المبادئ العامة المعترف بها وسنتعرف في هذا المبحث على كل من الاطار التشريعي والاطار التصوري للنظام والقوائم المالية وأهم مستخدميها.

المطلب الأول: الاطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي:

يتضمن الاطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي ما يلي: [1]

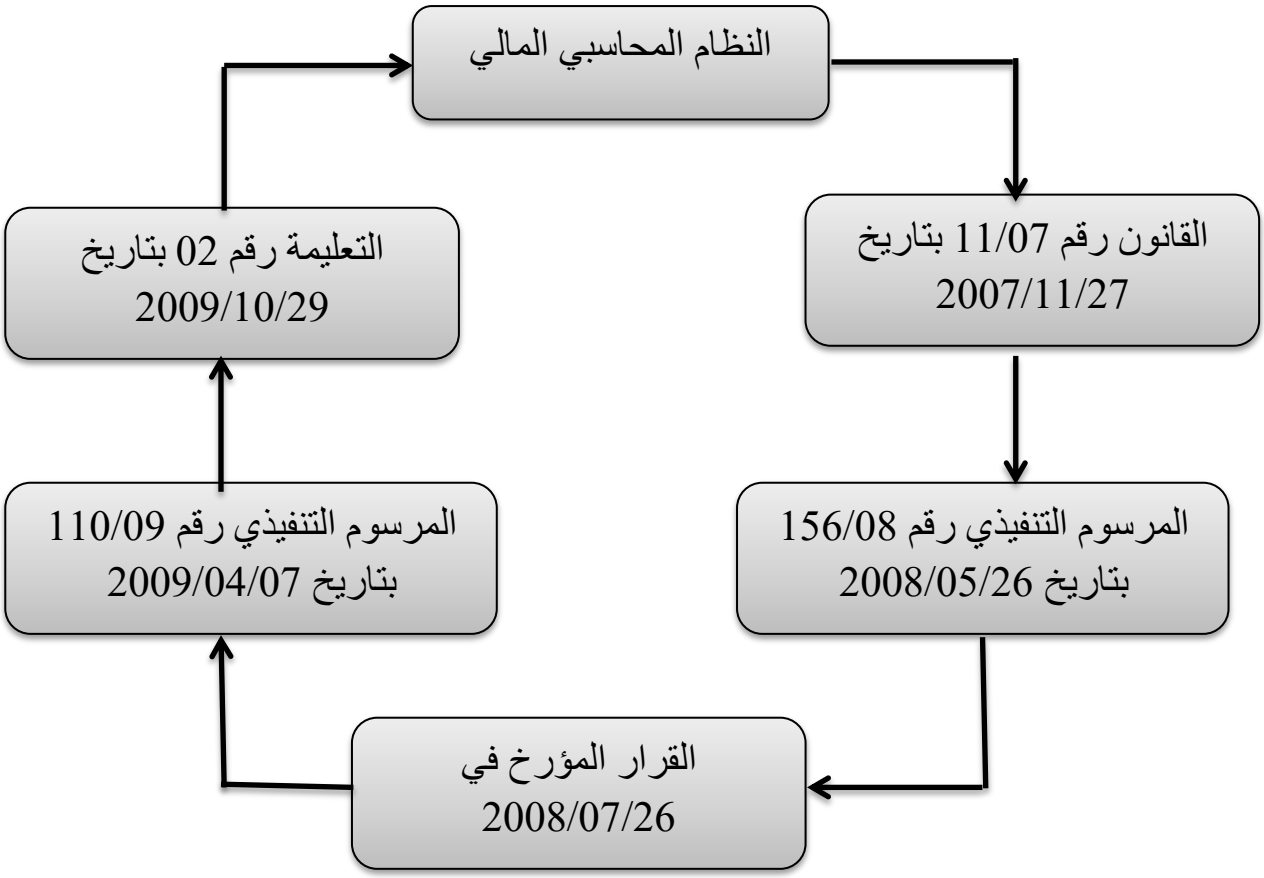
1. القانون رقم11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و الذي يتضمن:
   - تعريف ومجال تطبيق المحاسبة المالية؛
   - الاطار التصوري، المبادئ والمعايير المحاسبية؛
   - تنظيم المحاسبة؛
   - القوائم المالية؛
   - الحسابات المجمعة والمدمجة؛
   - تغير التقديرات والطرق المحاسبية؛
   - أحكام الختامية.
2. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 ويحتوي على ما يلي:
   - تعريف الاطار التصوري للمحاسبة المالية؛
   - تعريف الطرق المحاسبية وما يرتبط بها من مبادئ؛
   - تعريف عناصر القوائم المالية؛
   - المعايير المتعلقة بطرق القياس ومحاسبة عناصر القوائم المالية؛
   - مدونة الحسابات؛

[1] زين عبد المالك ،**القياس و الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع صيدال –وحدة الحراش**-،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، علوم التسيير ،جامعة بومرداس ، الجزائر، 2014-2015، ص09.

- تعريف القوائم المالية؛
- مفترقات وتضم الحسابات المدمجة، تغير الطرق المحاسبية، مسك محاسبة مبسطة.

3. القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 الذي يحدد قواعد القياس المحاسبي ومدونة الحسابات الصادرة في الجريدة الرسمية العدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 ويحتوي على:
   - قواعد تقييم الأصول و الخصوم والايرادات والأعباء وادراجها في الحسابات؛
   - عرض القوائم المالية؛
   - مدونة الحسابات وسيرها؛
   - المحاسبة المبسطة الطبقة على المؤسسات الصغيرة.
4. المرسوم التنفيذي رقم 110/09المؤرخ في 07أفريل 2009: والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الالي.
5. التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009: والتي تتضمن الطرق الواجب اتباعها والاجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي ، وقد أكدت هذه التعليمة على بدأ تطبيق هذا النظام ابتدأ من 01جانفي 2010.

الشكل رقم (1–1): مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على العناصر النظرية السابقة

المطلب الثاني: الاطار التصوري لنظام المحاسبي المالي:

يعد الاطار التصوري من بين الاضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث يعتبر دليل لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها، حيث يتكون الاطار التصوري لSCF من مجال التطبيق، الفروض والمبادئ المحاسبية وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

الفرع الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يقصد بمجال التطبيق تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ولقد حددها وفقا للمواد 02،05،04 من القانون 11/07المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام وهي كالاتي: [1]

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين او المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني او تنظيمي ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها حدا معينا يمكنها مسك محاسبة مالية بسيطة.

[1] القانون11/07، **مرجع سبق ذكره**، ص03.

الفرع الثاني: الفروض و المبادئ النظام المحاسبي المالي:

تنص المادة 06 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007المتضمن فروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي كالاتي :

1. **الفروض المحاسبية:** يقوم الاطار التصوري على الفرضيتين التاليتين: [1]

- **محاسبة الالتزامات:** تقوم المؤسسة بمجموعة من العمليات والأحداث، يترتب عليها تسجيلات محاسبية توافق طبيعة العناصر التي حدثت، فيترتب على تلك المعالجات المحاسبية مجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.
- **استمرارية الاستغلال:** تعني أن للمؤسسة نية للاستمرار في نشاطها، ومن خلال ذلك تقيم الأصول والخصوم حسب قواعد التقييم المعتادة، وفي الحالة المعاكسة أي في حالة افتراض أن المؤسسة لا تستمر في نشاطها فإن تقييم تلك العناصر يتم حسب قيمة التصفية.

2. **المبادئ المحاسبية:** اعتمد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية المعترف بها على المستوى العام من خلال تبنيه لمبادئ المحاسبة الدولية ولا سيما المبادئ الأتية: [2]

- **الأهمية النسبية:** يقصد بذلك أن المعلومة تكون ذات معنى، اذا كان غيابها من القوائم المالية يؤثر في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين.
- **الصورة الصادقة:** ينبغي أن تقدم القوائم المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وتتضمن الصورة الصادقة للمؤسسة احترام القواعد والمبادئ المحاسبية واعداد قائمة مالية قادرة على تقديم معلومات ملائمة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- **الحيطة والحذر:** يقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات والتقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

---

[1] عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة: عينة من المؤسسات الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص53.

[2] بوقفة علاء وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي IAS/IFRS**، دار الهدى للنشر و التوزيع ، عين مليلة ، الجزائر ، 2014 ، ص 33-34.

- **الدورة المحاسبية:** وهي الفترة التي تعتمدها المؤسسة لتحديد نتائج أعمالها ومركزها المالي، وعادة ما تكون سنة حيث تبدأ في N/01/01 و تنتهي في 12/31/لإقفال الدورة، اذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المالية.
- **استقلالية الدورات:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة.
- **عدم المقاصة:** ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، وعناصر الأعباء والايرادات التي يتضمنها حساب النتائج.
- **ثبات الطرق المحاسبية:** يقضي بانسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة ويقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.
- **التكلفة التاريخية:** يتم وفق هذا المبدأ تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها، دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو القدرة الشرائية للعملة.[1]

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية ومستخدميها:

جاء النظام المحاسبي المالي بالقوائم المالية التي توضح السياسة المالية المتبعة في المؤسسة وتترجم معاملاتها المالية في صورة قوائم مالية تساعد على اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية و أهدافها:

1. تعريف القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية على أنها [2]:"وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، الا ان النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على اساس عناصر القوائم المالية (الأصول ، الخصوم ، الايرادات ، الأعباء...الخ)".

[1] بلكرشة رابح، بن قطيب علي، **دور النظام المحاسبي المالي في تحسين فعالية التدقيق الجبائي –دراسة ميدانية–**، مجلة الدراسات الاقتصادية والتجارية المعاصرة، العدد1، المجلد6، جامعة تيارت، الجزائر، 2023، ص498.

[2] طارق عبد العال حماد ، **التقارير المالية أسس الاعداد و العرض و التحليل**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002، ص39.

من جهة أخرى عرفت القوائم المالية بأنها [1]"عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة".

و عرفت أيضا حسب المواد 26،27 من القانون 11/07 على أنها [2]"هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة كافية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان واثار الأحداث المتعلقة بنشاطه كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ اقفال السنة المالية المحاسبية.

ويمكن عرض هذه الكشوف المالية (القوائم المالية) فيما يلي: [3]

- **الميزانية:** تحدد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، ويظهر في عرض هذه الأخيرة الفصل بين العناصر الجارية وغير جارية(سواء في الأصول او في الخصوم) وتحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة(يحتوي على الأرصدة فقط).
- **جدول حساب النتائج:** هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح أو الخسارة.
- **جدول تدفقات الخزينة:** يهدف الى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد السيولة النقدية وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه الخزينة.

  كما يقدم معلومات حول مدخلات ومخرجات الموجودات المالية خلال السنة المالية حسب مصدرها:

  - ✓ تدفقات ناتجة عن الأنشطة العملياتية؛
  - ✓ تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية؛
  - ✓ تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الاموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.

---

[1] عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، طبعة 2، 2010، ص 481.

[2] القانون 11/07، **مرجع سبق ذكره**، ص7.

[3] برزوق أمينة، **إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012، ص ص127-130.

ويقدم هذا الجدول معلومات حول الحركات المتعلقة بما يلي:

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- ✓ النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة،
- ✓ أثر تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء، والتي تسجل آثارها في رؤوس الأموال؛
- ✓ عمليات الرسملة(التسديد، الارتفاع، الانخفاض...الخ)؛
- ✓ توزيع النتيجة والتخصيصات خلال السنة المالية.

- **الملاحق**: يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية و تفيد في فهم العمليات الواردة في القوائم المالية، وتشمل المعلومات الواردة في الملحق النقاط التالية:
  - ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
  - ✓ مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الكشوف المالية؛
  - ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، الفروع والمؤسسة الأم، كطبيعة العلاقات، حجم ومبلغ المعاملات...الخ؛
  - ✓ معلومات ذات طابع عام(عمليات خاصة ضرورية للحصول على صورة صادقة).

2. أهداف القوائم المالية :

تهدف القوائم المالية الى التزويد بمعلومات عن الوضعية المالية، الأداء المالي، التدفقات النقدية والتغير في الأموال الخاصة المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تزود بمعلومات عن المؤسسة تتعلق بما يلي :[1]

- الأصول؛
- الخصوم؛
- الأموال الخاصة؛
- الايرادات و الأعباء بما في ذلك المكاسب والخسائر؛
- التغيرات الأخرى في الأموال الخاصة؛
- التدفقات النقدية.

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007**، دار إثراء ، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2008، ص 96.

ويمكن توضيح أهداف القوائم المالية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (1-1): أهداف القوائم المالية

تقديم معلومة حول

	الوضعية المالية	الأداء	تغير الوضعية المالية
الفائدة	1. قياس قدرة المؤسسة على جني دخل للخزينة. 2. تقييم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية وتوزيع تدفقات الخزينة. 3. قياس قدرة المؤسسة على احترام التزاماتها المالية في مواعيد الاستحقاق.	1. قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات خزينة اعتمادا على الموارد الموجودة. 2. إعداد أحكام حول مدى الفعالية اللازمة التي ينبغي توفرها حتى تستطيع المؤسسة توظيف موارد إضافية.	1. أخذ نظرة حول نشاطات الاستثمار، التمويل ونشاطات العمليات خلال الدورة. 2. أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مداخيل الخزينة ومداخيل شبه الخزينة، مع تحديد حاجة المؤسسة الى استعمال هذه التدفقات.
الوثيقة المرجع	**الميزانية أساسا**	**حساب النتيجة أساسا**	**جدول تدفقات الخزينة أساسا**

المصدر : مُحَّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص51.

الفرع الثاني: مستخدمي القوائم المالية:

يشمل مستخدمو القوائم المالية الفئات الرئيسية التالية: [1]

- **المستثمرون:** إن اهتمام المستثمرين الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع، ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم؛
- **الموظفين:** يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار الشركة وربحها، وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة...إلخ في الوقت المناسب؛
- **المقرضين:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة الشركة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها بالوقت المناسب؛
- **الموردون والدائنون التجاريون والعملاء الآخرون:** يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها بالوقت المناسب، ويهتم الزبائن والعملاء بالمعلومات حول استمرار الشركة و منتجاتها أو خدماتها؛
- **الجهات الحكومية:** تطلب الجهات الحكومية معلومات بهدف ضبط نشاطات الشركة وتحديد السياسات الضريبية ومنها على سبيل المثال قياس الدخل القومي والقيام بعمليات الإحصاء المختلفة؛
- **الجمهور:** تؤثر الشركة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة بتقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحللين وسواها، وبالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للشركة.

[1] حسين يوسف القاضي، سمير معدى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، دار الثقافة للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الأردن،2012، ص ص71-72.

والجدول التالي يلخص اهم مستعملو القوائم المالية:

جدول(1-2): مستعملو القوائم المالية

المستعملون	حاجتهم للمعلومة
مستثمرون	الخطر والمردودية
ممثلو العمال	الاستقرار والمردودية
المقرضون	احتمال استرجاع مبالغ القروض وفوائدها في ميعاد الاستحقاق
موردون ودائنون آخرون	احتمال قبض المبالغ المستحقة عند استحقاقها
زبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة وهيئاتها	توزيع الموارد واحترام إلزامية نشر المعلومة
الجمهور	المساهمة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المعروضة، تطور ورفاهية المؤسسات

المصدر: مُحَمَّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص50.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق:

تم إعداد النظام المحاسبي المالي في إطار الاستجابة لاستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي ويكون لدخوله حيز التطبيق أثرا على البيئة المحاسبية الجزائرية، باعتبارها كانت تخضع للمخطط الوطني للمحاسبة وتشكل أساس تطبيقه، بما يؤدي في تغيير العادات والممارسات المحاسبية والتأثير على الوظيفة المالية والمحاسبية للمؤسسة، كما يشهد هذا النظام المحاسبي المالي تحديات من جهة ومتطلبات تفعيله من جهة اخرى، وهذا ما سنتطرق إليه بنوع من التفصيل في المطالب الثلاثة التالية.

المطلب الأول: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية بالجزائر:

إن لتطبيق النظام المحاسبي في الجزائر انعكاسات وآثار على مختلف الجوانب التي لها علاقة بالمحاسبة، وذلك نظرا للتغيرات التقنية في الأداء المحاسبي مقارنة بما كان مطبقا سابقا في المخطط المحاسبي الوطني، وهو ما يستوحى ضرورة التكييف مع هذه التغييرات لمواجهة الانعكاسات المتعلقة بالمؤسسات وبمهنة المحاسبة.

ويمكن ذكر هذه الآثار في العناصر التالية:[1]

- يسهل النظام المحاسبي المالي مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم و قواعد محددة بدقة و وضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسة مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها والتي تستفيد من قوائمها المالية؛
- يجلب النظام المحاسبي المالي الشفافية للمعلومات المالية والمحاسبية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد مصداقيتها والوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني والدولي، ويكون كضمان يساهم في تعزيز ثقتهم بالمؤسسة، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالميا؛
- سمح النظام المحاسبي المالي بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل التعاملات التي تقوم بها المؤسسة، كما اقترح حلولا تقنية كعمليات القرض الإيجاري...الخ.

[1] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2013-2014،ص ص259-260.

- مكّن وسمح النظام المحاسبي المالي من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، حول الوضعية المالية والأداء، وسهولة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة لمستعمليها من داخل الجزائر وخارجها؛
- يتوافق مع الوسائل والبرامج المعلوماتية التي تسمح بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط بأقل جهد وتكلفة، خاصة مع وجود دول متطورة سبقت الجزائر في تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، وتتوفر على أنظمة معلومات محاسبية متطورة متوافقة مع هذه المعايير، ويمكن الاستفادة من تجاربها؛
- يساعد المؤسسات من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين بما يفيدها في الاعتماد على مصادر اخرى إضافية للتمويل، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في خارج الجزائر، بتقديمها المعلومة المالية المطلوبة والمساعدة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار؛
- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية؛
- يحسن نوعية علاقة المؤسسات واتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرين؛
- تشجيع التعاون بين مهني المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوربيين، إذ أن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية؛
- يسمح النظام المحاسبي المالي لمهنة المحاسبة للتكيّف مع البيئة الاقتصادية العالمية، بغرض الوصول إلى الهدف المتمثل في ضمان أن الممارسين المحاسبين الجزائريين بإمكانهم تعظيم تنافسية مؤسساتنا على السوق العالمي؛
- يساعد على تحسين التنظيم الداخلي للمؤسسات وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالعولمة المالية.

المطلب الثاني: متطلبات ومقومات تطبيق النظام المحاسبي المالي:

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الصادر في القانون11/07 بتاريخ 25نوفمبر 2007 يعتبر خطوة مهمة كبيرة لتوافق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية، غير أن هذه الخطوة غير كافية، وذلك لعدة أسباب نذكر منها: [1]

1. **على مستوى التشريعات الخاصة بهذا النظام:** هناك بعض التشريعات والقوانين لا تتماشى مع هذا النظام، حيث نجد:

- **النصوص والقانون المنظم للعمل المحاسبي:** ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية على أن هذا الاطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير، ومن ثم يصبح تطبيق هذه المعايير ممكنا من الناحية العملية لوجود مرجعية نظرية عامة، لكن بالنسبة للجزائر فإن القانون رقم11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي لا ينص صراحة على تبني معايير المحاسبة الدولية وإنما تم اعتماد هذه المعايير ضمنيا فقط.
- **القانون التجاري:** ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها لذا يجب أن يتوافق القانون التجاري الجزائري مع النظام المحاسبي المالي المستمد أساسا من المعايير الدولية لكن نجد القانون التجاري الجزائري ما زال يعتبر أن أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (4/3) من رأس مالها أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول و الخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد و بإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت رأس مالها الاجتماعي.
- **التشريعات الضريبية:** إلى حد الأن، عدم توافق التشريعات الضريبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي نظرا لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها(حسب رأيهم) تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاك بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الإهتلاك انطلاقا من القيمة الأصلية التاريخية و بمعدلات مقننة).

[1] نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **المعايير المحاسبة الدولية و البيئة الجزائرية (مقومات ومتطلبات التطبيق)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الأول، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010، ص ص50-54.

- **القانون المنظم لسوق الأوراق المالية:** ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام المؤسسات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة، وهذا ما حصل في أروبا والدول العربية (سوريا، الأردن الكويت...)، لكن في الجزائر تخضع كل المؤسسات للقانون المحاسبي والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي، ومن ثم فلا ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية الحالي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في ظل ضعف نشاط بورصة الجزائر منذ نشأتها.

2. على مستوى المؤسسات الاقتصادية: [1]

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والكثير من المؤسسات الجزائرية تتم المعالجة المحاسبية فيها باستخدام البرامج الحاسوبية، لذلك يصبح إلزاما عليها تطوير البرامج المحاسبية الحاسوبية المعتمدة فيها، واعتماد خطة لتدريب وتكوين المحاسبين لديها لتستجيب لمتطلبات التطبيق السليم والكفء لمعايير المحاسبة الدولية الذي يعتمد بالدرجة الأولى على كفاءة المحاسب في اختيار السياسات الملائمة والتوقيت المناسب وتقدير بعض القيم المحاسبية.

وما نلمسه حاليا هو ضعف درجة اهتمام أكثر المؤسسات الجزائرية بمعايير المحاسبة الدولية، وهذا لا يفسر إلا بغياب الوعي المحاسبي لدى المسيرين وسيادة النظرة الضيقة للمحاسبة التي لا تعترف بأن هذه الأخيرة "نشاط خدمي له دور في خلق قيمة مضافة لمستعملي المعلومات المحاسبية بواسطة تحليل وتفسير المعلومات وإسداء النصح حول طرق العمل المناسب".

كما يلاحظ ضعف أو نقص نظام المحاسبة التحليلية و التقديرية ومختلف نظم المعلومات الأخرى لدى الكثير من المؤسسات الجزائرية، ولا يخفى علينا أهمية ذلك في التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية.

بالإضافة الى ما سبق، نجد كذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، وهذا نتيجة غياب أسواق المنافسة التامة للأصول الثابتة في الجزائر، حيث نجد سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون في القيمة السوقية لها.

[1] نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **نفس المرجع السابق**،ص54.

3. على مستوى الإعلام:

للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم المعايير المحاسبية الدولية والمقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، فالمستثمر الحالي أو المحتمل ليس بالضرورة أن يكون على دراية علمية بالمعايير، ولكن على الأقل يجب أن يكون على علم بمفهومها و الغاية منها و آثار تطبيقها في الشركة التي يوظف أموالها فيها.

و لاشك أن هذا الدور شبه غائب في الجزائر، فليس هناك اهتمام إعلامي بهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام، باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي)، من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم التحاليل و النقاش حول النظام المحاسبي المالي[1].

المطلب الثالث: عراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية منذ بداية تطبيقه سنة 2010لاحظنا جملة من الصعوبات التي اعترضت التطبيق الجيد للنظام، يمكن تلخيصها في النقاط التالية: [2]

- عدم تماشي المنظومة التعليمية للجامعات الجزائرية مع دخول النظام حيز التطبيق فقكان من الواجب تحديث المنظومة حسب النظام الجديد منذ صدور قانونه وتكوين الأساتذة والمؤطرين؛
- عدم استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام لضيق الفترة بين صدور القانون وإجبارية تطبيقه ومع قلة المؤطرين لم تستطيع كل المؤسسات لحد الساعة تكوين كل محاسبيها؛
- صعوبة استخراج معدل الفائدة الضمني في عقود الايجار التمويلي؛
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو مالا يتحقق في بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛

[1] برزوق أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص 103.

[2] عمار بن عيشي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص89-90.

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة في ظل المنافسة العادية وحصول البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا مالا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها؛
- مستوى التقدم الاقتصادي: في الجزائر نجد أن ملكية الشركات تميل إلى أن تكون في يد الحكومة، وفي الوقت نفسه نرى أن الاحتمال ضئيل في وجود عدد كبير من المحاسبيين القانونيين الذين يزاولون المهنة ويعملون على تطوير الروح المهنية في المحاسبة. وهكذا نرى أن غياب الحاجة وعدم القدرة على إعداد تقارير مالية رفيعة المستوى لهما تأثير قوي على الحد من قدرة الجزائر على تطوير معايير محاسبية بالمعنى الحقيقي للكلمة؛

كما تعد قوانين الضرائب من المعوقات الرئيسية التي تعيق تطبيق النظام المحاسبي المالي، لأنها من العوامل الهامة التي تؤثر على وضع وتطوير النظام المحاسبي المالي في الجزائر ومن ثم فإنه يجب أن يتطابق مع القوانين الضريبية، أي أن الهدف الأساسي له وكذا معايير التقارير المالية الدولية هو تحصيل الضرائب وبالتالي عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سيكون هناك تعارض بين الربح المقبوض ضريبيا وبين الربح الحقيقي الناتج عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. ولا شك فيه أن النصوص القانونية النافذة مع المعايير المحاسبية الدولية سيجعل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية صعبة التطبيق؛

ضف لذلك فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يحتاج إلى تأطير ذوي خبرة عالية ليمكن الشريحة العاملة في المجال المحاسبي من كم معرفي وتقنيات حديثة للتطبيق الميداني لهذا النظام بالإضافة الى هذا وجوب تكوين العدد الكافي للمؤطرين بحيث يمكن في ظرف سنة أو سنتين من تغطية كل الوطن بل كل القطاعات خاصة قطاع التربية و التكوين، من تربية وطنية وتكوين مهني و تعليم عالي؛ [1]

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزائر،2008، ص155.

كذلك ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة، والموارد البشرية غير مهيأة لتطبيقه، يعود هذا بالدرجة الأولى لغياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائري وضعف المؤسسات المالية والمصرفية حيث تعتبر عنصرا فعالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي. [1]

[1] آيت محمد مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص 261.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل و الذي كان يتمحور حول محاولة الالمام بعناصر النظام المحاسبي المالي الجديد ، فقد تبين لنا أن هذا النظام هدفه الأساسي يكمن في تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية بين المؤسسات الوطنية و الأجنبية باعتباره متقارب إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية، كما يساعد المؤسسات على تقديم وضعيتها المالية بكل شفافية، فهذا النظام جاء بالعديد من التغيرات فمنها ما تعلق بالمرجعية الفكرية ومنها ما تعلق بالمخطط وبنية الحسابات ومنها ما تعلق بالفروض والمبادئ...الخ، حيث تبين لنا أيضا أن الأولوية لا تكمن في تغيير المرجعية المحاسبية فقط وإنما تكمن في التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهداف بالموازنات مع الاصلاح في المجالات الأخرى من تسيير وتنظيم للاقتصاد، وتعديل للقوانين وتنشيط للأسواق وتهيئة كل الظروف اللازمة، وبعده يأتي تغيير النظام المحاسبي كنتيجة حتمية أخيرة في بناء الاقتصاد عصري مواكب لاقتصاديات المتقدمة.

الفصل الثاني

كفاءة نظام حوكمة الشركات ودور النظام المحاسبي المالي في الرفع منها

تمهيد:

أدى التطور الكبير في المؤسسات الاقتصادية وتنامي حجم الاستثمارات ورؤوس الأموال إلى خلق العديد من التحديات والصعوبات وما تبعها من انهيارات مالية للعديد من الشركات، نتيجة الثغرات القانونية الكبيرة وانفراد كبار المساهمين بسلطة القرار والتواطؤ مع المكلفين بالإدارة على حساب باقي المصالح والحقوق، هذه الاختلالات زادت من ضرورة وضع ميكانيزمات ذات أسس سليمة تعتمد على أليات فعالة من أجل إعطاء توجيهات وإرشادات تنظيمية للتقليل من حجم فجوة الصراعات الحادثة.

تماشيا مع هذه الأحداث عرفت حوكمة الشركات تطورا كبيرا من حيث المضمون والأهداف، وفي هذا الصدد وبحكم اختلاف الأوضاع السياسية، الاقتصادية التشريعية، الاجتماعية والثقافية للدول اهتمت كل دولة بوضع انظمة للحوكمة تتناسب مع بيئتها، مما ولدّ اختلافا بين أنظمة حوكمة الشركات عبر العالم، بناءا على الاختلافات بين الدول من جهة وتزايد الاهتمام بالممارسات الجيدة لحوكمة الشركات من جهة أخرى.

فقد تسعى كل الأطراف الفاعلة في الحوكمة لإيجاد طرق لتقييم مستوى جودة أنظمتها وإيجاد حلول لعلاج نقاط الضعف فيها وتحديد أفضل ممارستها وربطها بمخرجات وجب تحقيقها لضمان أداء جيد للشركات، فقد كان للنظام المحاسبي المالي أثر كبير على نظام حوكمة الشركان وذلك لأن التطبيق الجيد له بإمكانه القضاء على التلاعب والغش والفساد الإداري حيث يعيد الثقة في القوائم المالية ويسعى لبلوغ الجودة.

وعلى ضوء ذلك سنتطرق في هذا الفصل الى عرض ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** مفاهيم عامة لنظام حوكمة الشركات.
- **المبحث الثاني:** أساسيات حول كفاءة نظام حوكمة الشركات.
- **المبحث الثالث:** إسهامات النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات

المبحث الأول: مفاهيم عامة لحوكمة الشركات:

تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية خلال السنوات الماضية على زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية وتشجيع حركة رؤوس الأموال ومحاولة جادة في ظل الأزمات المالية لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومة المالية في القوائم المالية المفصح عنها من قبل الشركات، وتوفير الشفافية وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في تقارير القوائم المالية.

المطلب الأول: خلفية نظرية لمفهوم حوكمة الشركات:

سنتناول في هذا المطلب الخلفية النظرية لحوكمة الشركات من خلال التطرق إلى نشأتها وأسباب ظهورها، بالإضافة إلى إبراز أهم النظريات المفسرة لها.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات و أسباب ظهورها:

1. **نشأة مفهوم حوكمة الشركات:** إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يعود لنظرية الوكالة ويعود ظهوره أولا للأمريكان Means& Berle سنة1932 اللذان تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهم" الشركة الحديثة والملكية الخاصة" الذي يعني أداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد، فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة. [1]

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي نشأت نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجلس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح، التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك باعتبار الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات[2].

[1] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية–دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص11.

[2] مُحَمَّد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2006، ص ص12-13.

1. **دوافع ظهور حوكمة الشركات:** توجد عدة دوافع ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في الدول الغربية ساهمت في ظهور حوكمة الشركات نذكر منها:[1]

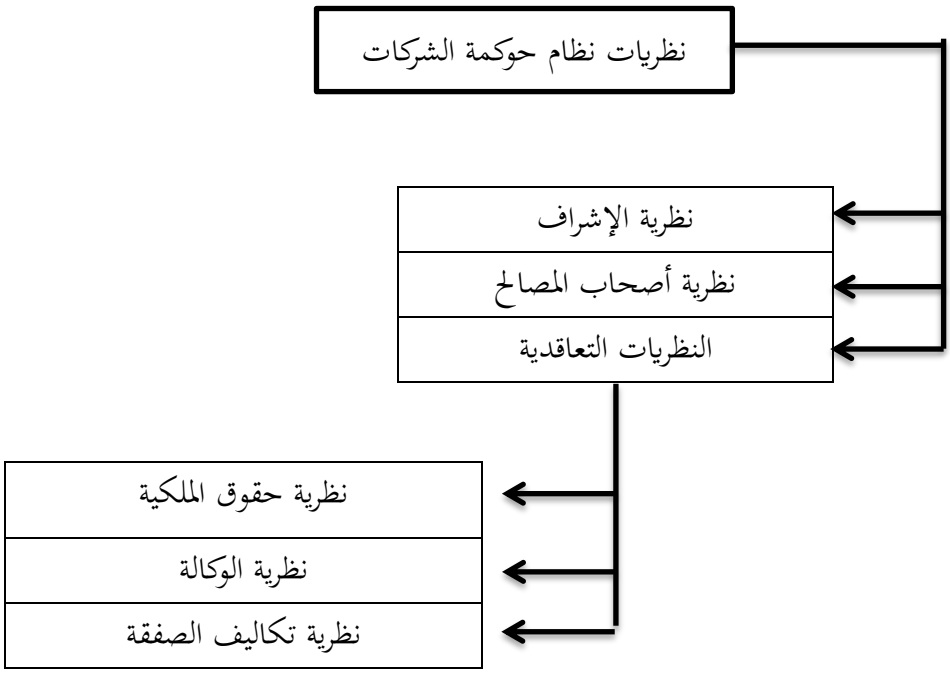
- ضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، بالإضافة إلى ضعف نوعية المعلومات التي تؤذي إلى منع الإشراف والرقابة كما تعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة؛
- وقوع الكثير من الشركات في أزمات مالية، من أبرزها أزمة جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، أزمة مؤسستي انرون وورلد كوم في الولايات المتحدة سنة2001؛
- ظهور الكثير من قضايا الفساد المالي والإداري من خلال التلاعب والتضليل في التقارير المالية وهذا بالممارسة المالية والإدارية الخاطئة بالمؤسسة؛
- تحول معظم دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة للنمو الاقتصادي؛
- كثرة وجود المشاكل الناجمة عن تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين من جهة وبين ذوي المصالح المتعارضة من جهة أخرى.

الفرع الثاني: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات:

تعد النظريات التي تقدم لمفهوم حوكمة الشركات متعددة وذلك راجع للعديد من الدراسات التي قام بها الباحثون من مختلف التخصصات: القانونية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية وللإلمام أكثر بالتطور الذي صاحب مختلف هذه النظريات سنحاول التركيز على أهم النظريات و الممثلة في الشكل الموالي:

[1] إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2015-2016، ص ص14-15.

الشكل (2-1): أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين بعد الاطلاع على عدة مصادر مختلفة

1. **نظرية الوكالة:** هي تعميم لنظرية حقوق الملكية حيث يعود الفضل في تطويرها إلى الاقتصاديين الأمريكيين (Jensen&Meckling) سنة 1976وترجع جذورها إلى مشروع بحث نشأ بجامعة (Rochester) بداية السبعينات[1] .فتهتم النظرية بما يسمى بتعارض المصالح بين الأصيل والوكيل وأن هذه التعارضات يمكن حلها عبر آليات حوكمة الشركات، حيث نجد الوكيل لا يعمل دائما على تحقيق أهداف الأصيل. وقد عرفت على أنها النظرية التي من خلالها ينظر إلى الشركة على أنها تتمثل في مجموعة متداخلة من العلاقات التعاقدية بين عناصر الإنتاج المختلفة، وأن هناك علاقة وكالة تنشأ عندما يتم التعاقد بين طرف معين أو أكثر(الأصيل) وبين طرف أخر هو الوكيل، لأداء بعض الخدمات نيابة عنه وتفوض له سلطة اتخاذ القرار[2].

[1] مهدي شرقي، **مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة– حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري**–، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد1، جامعة غرداية، الجزائر، 2015، ص138.

[2] عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص ص22-13.

2. **نظرية تكاليف الصفقات:** [1]ظهرت نظرية تكاليف الصفقات او المعاملات نتيجة مجموعة أعمال ودراسات مفكرين من امثال ويليا مسون وكوز، حيث يرتكز تحليل هذه النظرية على أن وجود الشركة هو لتخفيض تكاليف التعاقدات والصفقات المبرمة بين طرفين أو أكثر، وتعتمد النظرية على فرضيتين سلوكيتين هما:

- **الرشادة المحدودة:** يعني هذا عدم قدرة الفرد على فهم الواقع والمحيط بطريقة كاملة، وعدم قدرته على التنبؤ بالمستقبل بسبب عدم توفر كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب بطريقة كاملة ومثلى وهذا راجع لحالة عدم التأكد التي يتميز بها المحيط مما ينتج عنه غالبا عقود أو صفقات غير كاملة.
- **الانتهازية:** إن الفرد بطبيعته انتهازي، إذ يعمل دائما على تفضيل مصلحته الشخصية على حساب مصلحة الطرف الثاني وتعمّد خسارته بتضليله وتزويده بمعلومات خاطئة لا تعبر عن الواقع العملي، او عدم تمكينه من الحصول على معلومات مهمة تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يخص عقد الصفقة بطريقة مناسبة .

3. **نظرية أصحاب المصلحة:** ترتكز على العلاقة بين العمل والمجموعات والأفراد الذي يمكنهم التأثير عليه أو من شأنهم التأثر به، يتمثل أصحاب المصلحة مع المؤسسة في كل من المساهمين، المستثمرين، الموظفين، الموردين، الزبائن، المنافسون، الحكومة، مجموعات الضغط، المجتمعات، وسائل الإعلام وغيرهم من الأطراف التي تتفاعل مع المؤسسة بشكل من الأشكال وتؤثر عن نشاطها[2].

فقد أصبحت بذلك مسؤولية المسيرين في إطار نظرية أصحاب المصالح وفي مجال حوكمة الشركات تتمثل في تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف، فنظرية أصحاب المصالح تسمح بتسيير الشركة بطريقة تأخذ بعين الإعتبار انتظارات أصحاب المصالح من جهة، مع مراعاة أهداف الشركة من جهة أخرى[3].

---

[1] لمين تغليسية، **مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة–دراسة ميدانية لعينة من الشركات المساهمة الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017-2018، ص ص9-10.

[2] يزيد بن صوشية، **دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسات المالية للمؤسسة–دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019-2020، ص 27.

[3] مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية–دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2017-2018، ص9.

4. **نظرية التجذر**: [1]طور نظرية التجذر كل من الأمريكانShleifer and Vishny عام 1989، حيث يرون أن المسير له إمكانية الالتفاف حول آلية المراقبة الخاصة بنظرية الوكالة.

وعند دراسة نظرية التجذر تم التركيز على عاملين رئيسيين هما: عملية التجذر ونتيجة التجذر، حيث في العامل الأول يتم الاهتمام بالاستراتيجيات التي يطبقها المسير من أجل السيطرة والتمكن في الشركة لكي لا يتم الاستغناء عنه، والمقصود أيضا بعملية التجذر بالعملية التي تسمح للمسير بالتحرر من سيطرة مجلس الادارة والمساهمين في تعيين وعزل المديرين، أما في العامل الثاني فيتم النظر لنتيجة التجذر هذا الأمر يطرح التساؤل التالي: هل التجذر عملية، أم نتيجة التحرر الشبه التام من آليات الرقابة الداخلية.

[1] نوي فطيمة الزهرة، **أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016-2017، ص41.

المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات :

من خلال هذا المطلب يتم التطرق إلى تقديم مفهوم نظام حوكمة الشركات وأهم خصائصه مع أهميته وابراز أهم مبادئه وضوابط هذا النظام.

الفرع الأول: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات:

1. **مفهوم حوكمة الشركات:** على الرغم من انتشار مفهوم الحوكمة والاهتمام المتزايد به على المستوى الأكاديمي والسعي المستمر إلى تطبيقه في الواقع العملي، إلا أنه لا يوجد في الوقت الراهن تعريف متفق عليه لحوكمة الشركات، لذلك فقد اهتمت العديد من المؤسسات العلمية والمهنية بوضع تعريف لحوكمة الشركات، فقد عرفت لجنة كادبوري حوكمة الشركات على أنها "نظام يتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها"[1].

وعرفت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD 1999) حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح، كما انها توفر أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ورقابة الأداء"[2].

كما عرفت على أنها: " مجموعة القواعد والأنظمة القانونية، المحاسبية، المالية والاقتصادية بغرض ضبط الإدارة في تسيير أعمالها والوفاء بمسؤولياتها اتجاه المساهمين"[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي: "مجموعة القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وجملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المعنية بالشركة من ناحية أخرى" [4].

---

[1] خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة جديد الاقتصاد، مجلد14، عدد1، جامعة المسيلة، الجزائر، ديسمبر2019، ص188.

[2] علا محمد شوقي ابراهيم عيسى، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجزائرية، الطبعة الأولى، بئر خادم الجزائر العاصمة، 2015، ص19.

[3] حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **الحوكمة في البنوك و أثرها في الأداء و المخاطر**، دار اليازوري، الطبعة الأولى ، الأردن، 2011، ص17.

[4] أحمد علي خيضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2012، ص82.

2. **خصائص حوكمة الشركات:** تتصف حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص وتتمثل فيما يلي[1]:

- **الانضباط:** هو اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- **الشفافية:** هو تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية:** لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط؛
- **المساءلة:** إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية:** المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
- **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة؛
- **المسؤولية الاجتماعية:** النظر إلى المنشأة كمواطن جيد.

الفرع الثاني: أهمية ومبادئ حوكمة الشركات:

ساهمت الأزمات والانهيارات التي مست العديد من الشركات المصارف في العقود الماضية في زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات وهذا ما سنتطرق له في هذا الفرع.

1. **أهمية نظام حوكمة الشركات:** يتضح لنا مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا و المنافع التي يمكن للشركات بل الدول من أن تجني ثمارها وتتمثل في[2]:

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالية وفتح أسواق جديدة لها؛
- الشفافية، الدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب عن ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص23.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الادارة فيها و المديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008،ص ص17-18.

- توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.

وعليه تظهر حوكمة الشركات من خلال ما يلي: [1]

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده ولا بإستمراره؛
- تحقيق وضمان النزاهة والإستقامة لكافة العاملين بالشركة؛
- محاربة الإنحرافات خاصة تلك التي تشكل تهديدا لمصالح مختلف الأطراف؛
- تحقيق الإستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية من المراجعيين الخارجيين الذين هم على اكبر درجة من الإستقلالية.

2. **مبادئ نظام حوكمة الشركات:** هي مجموعة القواعد والإجراءات التي تحقق أفضل قدر من الحماية والتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وقد تم صياغة ستة مبادئ أساسية لحوكمة الشركات من قبل كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي بالمشاركة مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD2004)[2]. وعليه سنورد أهم مبادئ نظام حوكمة الشركات باختصار[3]:

- **ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:** ينص هذا المبدأ على ضرورة وجود إطار للحوكمة يشجع على شفافية الأسواق وكفاءتها، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون، ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة والالزام بتطبيق القانون.
- **الحفاظ على حقوق المساهمين:** من حقهم التمتع بحقوق الملكية سواء كانوا أغلبية أو أقلية، محليون أو أجانب وهذه الحقوق لا يمكن حصرها ولكن ترتكز حول (حق نقل ملكية الأسهم، اختيار مجلس الإدارة، الحصول على العوائد من الأرباح)؛

[1] صافي أحمد وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018، ص52.

[2] صلاح حسن، **البنوك و المصارف ومنظمات الأعمال–معايير حوكمة المؤسسات المالية–**، دار الكتاب الحديث، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2011، ص ص63-67.

[3] بوراس أحمد، بوطلاعة محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص20-21.

- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** تشمل الدفاع عن حق التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، حقهم في الدفاع عن الحقوق القانونية، الاطلاع على المعاملات مع المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة[1].
- **تفعيل دور أصحاب المصالح:** يركز هذا المبدأ على تحديد حقوق وواجبات كل الأطراف الفاعلة في الشركة، مما يجعل أدائها أكثر فاعلية وبالتالي تحسين أداء الشركة ككل؛
- **الإفصاح و الشفافية:** ينبغي أن يكفل حوكمة الشركات تحقيق الافصاح الدقيق في الوقت المناسب والملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة[2].
- **تأكيد مسؤوليات مجلس الإدارة:** تم التركيز على مجلس الإدارة باعتباره أحد أهم الآليات الداخلية التي تشكل حلقة وصل مهمة بين جميع الأطراف داخل الشركة، وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الاشراف على الادارة التنفيذية[3].

[1] راهم لخذيري، **تأثير مبادئ الحوكمة على اخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية، مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة، الملحق الأول، جامعة عنابة، الجزائر، 2017، ص 130.

[2] أحمد علي خيضر، **الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر،2012، ص22.

[3] بلعايش ميادة، **العوامل المساهمة في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، مجلة رؤي الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر2012، ص 108.

المطلب الثالث: ضوابط نظام حوكمة الشركات :

سنتطرق في هذا المطلب إلى الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات وأهم آلياتها.

الفرع الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

يجب ملاحظة أن هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهذه الأطراف هي:[1]

- **المساهمون:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح لاستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسة العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمته بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل: الدائنين، الموردين، العمال، الموظفين وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار[2].

[1] محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

[2] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي06-07 ماي 2012، ص7.

الفرع الثاني: آليات نظام حوكمة الشركات:

يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال مجموعة من الأليات صنفت إلى آليات داخلية وأخرى خارجية:

1. **الأليات الداخلية لحوكمة الشركات:** تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يلي[1]:

- **مجلس الإدارة:** يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:

- ✓ لجنة التدقيق: حيث حظيت باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية والمحلية، خاصة بعد الاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية المفصح عنها من قبل الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.
- ✓ لجنة المكافآت: حيث توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات، على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة معقولة، وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحدي الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

[1] حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07ماي2012، ص ص18-20.

- ✓ لجنة التعيينات: يجب أن 22يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت هذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار، والموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف الشاغلة...إلخ.

- **التدقيق الداخلي:** يعتبر التدقيق الداخلي ألية من آليات الحوكمة، وذلك من خلال زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجع الداخلي من خلال نشاطه بزيادة المصداقية، العدالة وتحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي[1].

2. **الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:** تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، ومن بين أهم الآليات الخارجية نجد:

- **منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:** تعد أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس اتجاهها وبالتالي تتعرض للإفلاس، ومنه تعمل منافسة سوق المنتجات على تهذيب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا[2].
- **الاندماج و الاستحواذ:** يعتبر كلا من الاندماج والاستحواذ من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، فالاندماج يتم عادة على اتفاق بين مجلس الادارة الراغبة في السيطرة والشركة المستهدفة، أما الاستحواذ يعتبر آلية مهمة من آليات الحوكمة ويتمثل في سيطرة شركة على شركة أخرى بعيدا عن مجلس إدارة الشركة المستهدفة بشكل فعال[3].
- **التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، إذ يساعد المدققون الخارجيون الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة، كما يجب على

---

[1] أمينة فيداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية–دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF250**–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم مالية، جامعة عنابة، الجزائر،2013-2014، ص67.

[2] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **مرجع سبق ذكره**، ص8.

[3] جداي ياسين، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية ببورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2020-2021، ص50.

المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للشركة[1].

- **التشريع و القوانين:** تؤثر القوانين والتشريعات بشكل كبير في التزام الإدارة داخل الشركة بإتباع خطوات وإجراءات هادفة إلى ضبط عملها الداخلي من جهة، والتزامها بتطبيق معايير الافصاح الدائم عن المعلومات، بالإضافة إلى تأطير التشريعات والقوانين لحالات الفساد المالي والإداري[2].

بناء على المعلومات السابقة يمكن تلخيص آليات حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل(2-2): آليات حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبتين بعد الاطلاع على عدة مصادر مختلفة.

[1] إلهام سنساوي، **مرجع سبق ذكره**، ص55.

[2] بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة عين تموشنت، الجزائر، 2021-2022، ص30.

المبحث الثاني: أساسيات حول كفاءة نظام حوكمة الشركات:

انتقل الباحثون من فكرة دراسة مستوى أو جودة نظام حوكمة الشركات إلى ما يعرف بكفاءة نظام الحوكمة، حيث أن أحدث الدراسات لم تعد تهتم بدراسة مدى التزام الشركات بمبادئ الحوكمة وتطبيق آلياتها بل انتقلت إلى دراسة كفاءة تربط مستوى نظام الحوكمة المتبع بمخرجات يجب أن تتوفر إذا كان مستوى هذا النظام جيد.

المطلب الأول: نظام حوكمة الشركات:

تشتمل نظم حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات الداخلية و الخارجية وإن تطبيق هذه الآليات يختلف من شركة لأخرى ومن بلد لآخر، وبانتقالنا بالحديث إلى الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات نجد أنفسنا أمام ما يعرف ب"**نظم حوكمة الشركات**" والتي تختلف من بيئة لأخرى نتيجة اختلاف عدة عوامل سياسية، اقتصادية، ثقافية، تاريخية، النظام القانوني القائم، طبيعة الشركة والبيئة التي تنشط فيها. وعليه فيمكن تعريف أنظمة حوكمة الشركات على أنها:" عبارة عن تطبيقات، وصف وتمثيل لوضعية الحوكمة الموجودة في بلد ما، بما يمكننا من التعرف على مختلف العناصر المكونة للاطار الفكري للحوكمة، فهو يتكون من مجموعة من المتغيرات و العلاقات ويصف التأثيرات المتبادلة بين هذه العناصر وكذلك النتائج المتوصل إليها في بيئة أعمال معينة" [1].

وبشيء من التفصيل فإن حوكمة الشركات تعد بمثابة نظام يتكون من مجموعة أجزاء تعمل على تفعيل الإمكانات و توظيف الموارد بطريقة فعالة، ومن خلال هذا النظام يتم إدارة ورقابة وتعزيز الشفافية والمساءلة، ويتكون من ثلاثة أجزاء هي: [2]

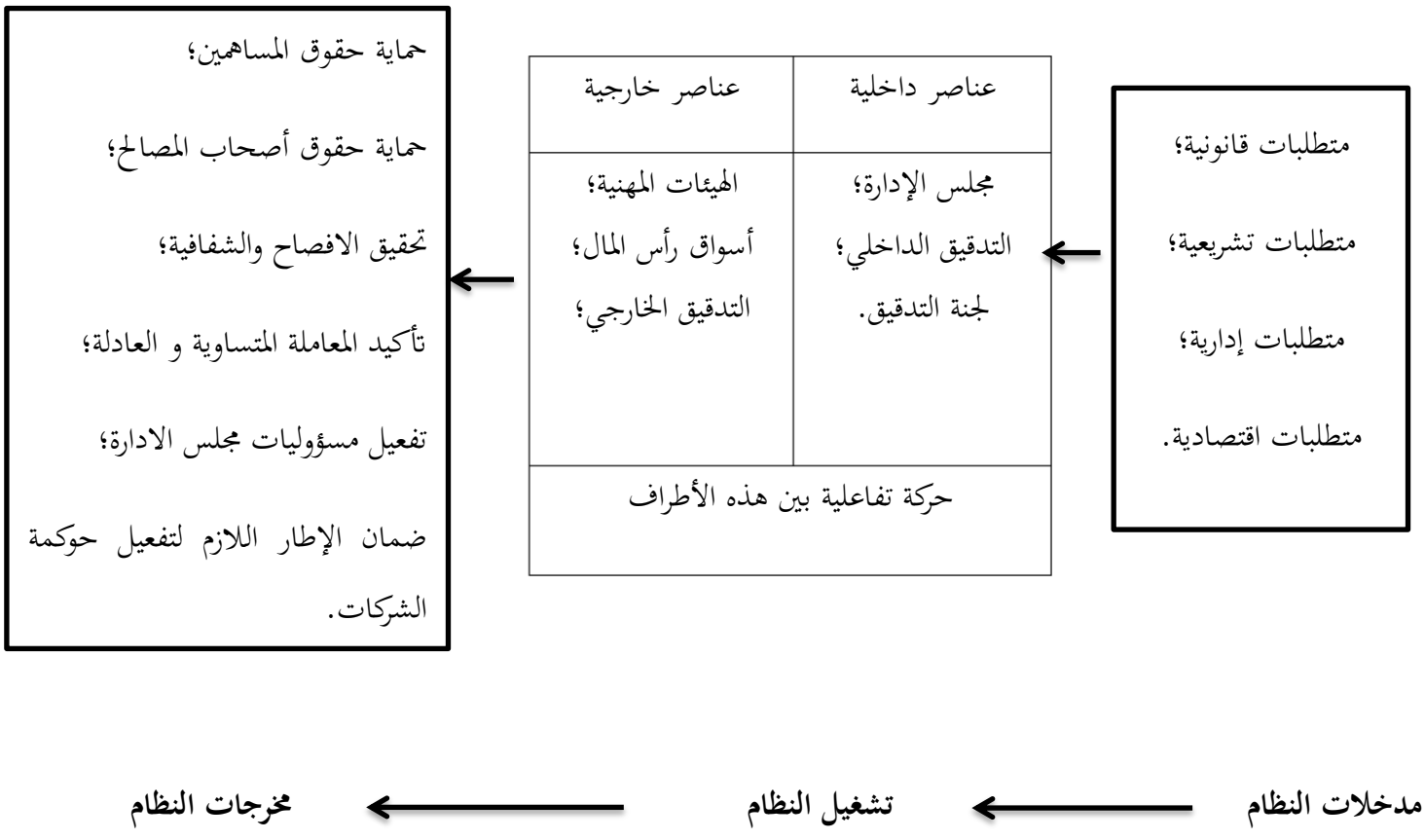
- **المدخلات:** وتشمل مختلف المستلزمات التي تحتاجها حوكمة الشركات وما يتوجب توفيرها لها من متطلبات سواء كانت متطلبات تشريعية، إدارية، قانونية أو اقتصادية.

[1] آمنة ولعة، **كفاءة نظام حوكمة الشركات وأثرها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة(2011–2015)–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2020–2021، ص 59.

[2] براهمة كنزة، **دور التدقيق الدّاخلي في تفعيل حوكمة الشركات– دراسة حالة مؤسسة المحركاتEMO الحروب ولاية قسنطينة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013–2014، ص 14.

- **تشغيل النظام:** يقصد به مختلف الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات، والجهات المشرفة على هذا التطبيق، وكذا الجهات الرقابية وكل الكيان إداري داخل أو خارج الشركة يساهم في تنفيذ الحوكمة ويشجع الالتزام بها وتطوير أحكامها والارتقاء بها.
- **مخرجات نظام الحوكمة:** الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق وسائل وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الافصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة. والشكل الموالي يوضح نظام حوكمة الشركات:

الشكل رقم (2-3): نظام حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبتين بعد الاطلاع على عدة مصادر

المطلب الثاني: تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات:

لتقوية أنظمة حوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين وذوي المصالح المشتركة، ولإعادة الثقة إلى أسواق المال توجه الكّتاب والباحثين لإيجاد مؤشرات دالة وقياسية لنظام الحوكمة، والتي بدورها لم تخلو من بعض النقائص، وهذا ما سنعرضه في هذا المطلب.

الفرع الأول: مؤشرات تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات:

ميز Obama(2013) بين مؤشرات تقييم وقياس مستوى حوكمة الشركات إلى صنفين: أسلوب المؤشرات الكلاسيكية لمستوى حوكمة الشركات وهو تقنية لتقييم الحوكمة ثم تطويرها من قبل باحثين مختلفين، أما الصنف الثاني فهو أسلوب الوكالات المتخصصة والتي تقوم بدمج نظام حوكمة الشركات في التصنيف المالي لها. بينما ميز Louizi(2011) بين وجهتي نظر حول تقسيم مؤشرات تقييم مستوى الحوكمة، مؤشرات وكالات التصنيف حسب وجهة نظر الدائنين(أصحاب المصلحة مع الشركة) ومؤشرات وكلات التصنيف حسب وجهة نظر المساهمين(الملاك). ومن بين أهم المؤشرات المستخدمة لتقييم مستوى حوكمة الشركات نذكر[1]:

1. **مؤشر (ISS) L'institutionnel Shareholders Servisse**: قامت منظمة L'institutionnel Shareholders Servisse سنة 2003 بتطوير مؤشر للحوكمة بالاعتماد على 61 متغير يتعلق بمجلس الإدارة، مكافآت المديرين، هيكل الملكية، هيكل رأس المال بالإضافة إلى عوامل نوعية أخرى مثل (سن التقاعد المديرين، اجتماعات المديرين الخارجيين)؛
2. **مؤشر (GMI) Gouvernance Metrics International** : أنشأت منظمة Gouvernance Metrics International نظاما لتقييم مستوى حوكمة الشركات استنادا إلى البيانات من المصادر العامة و المعلومات الخاصة مثل المقابلات المتعمقة مع الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة، وتستند معايير تصنيف GMI إلى نقاط تشتمل على أكثر من 600 بيان يمكن تصنيفها في سبع فئات: مسؤولية مجلس الإدارة، الإفصاح المالي، حقوق المساهمين، سياسات الحوافز، الرقابة الداخلية، هيكل الملكية وسمعة الشركات؛
3. **مؤشر (S&P) L'agence financière Standard& Poor s** : أطلقت وكالة Standard& Poor s المالية سنة2002 تصنيفا يحدد " درجة حوكمة الشركات" والذي يعبر عن

[1] آمنة ولعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص65-66.

رأي الوكالة بشأن مبادئ الحوكمة التي اعتمدتها الشركات، وبمعنى أدق يحدد كيفية تطبيقها، وقد استندت الوكالة في دراسة جودة الحوكمة على أساس أربعة محاور: هيكل الملكية وتركيزها، طبيعة العلاقات التي تربط بين مختلف الجهات الفاعلة، الشفافية والافصاح عن المعلومات وهيكل مجلس الإدارة ووظائفه. حيث تتراوح قيمة المؤشر من الواحد إلى العشرة، حيث أن (CGS-1)يعبر عن المستوى الأضعف، بينما (CGS-10)يعبر عن المستوى الجيد لحوكمة الشركات،

4. **مؤشر(CLSA) Crédit Lyonnais Securities Asia** : أنشأت منظمة Crédit Lyonnais Securities Asia سنة 2001 مؤشر لتقييم مستوى الحوكمة ل 495 شركة، يتم احتسابه بناء على 57 سؤالا ثنائيا يتعلق بانضباط المديرين، شفافية المعلومات، هيكل ونشاط مجلس الإدارة ومسؤولية وحيادية لجنة التدقيق.

الفرع الثاني: نقائص مؤشرات تقييم مستوى نظام حوكمة الشركات:

إن المعايير والمؤشرات المتوصل إليها لم تخلو من بعض النقائص والتي تؤثر على التحديد الدقيق لمستوى الحوكمة فعلى سبيل المثال نجد شركة انرون (Enron) فشلت وانهارت رغم استجابتها لكل المعايير التقليدية لحوكمة الشركات من حيث الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي بالإضافة إلى توفر لجنة مراجعة عالية الجودة وتوفر لجنة مراقبة مستقلة لتصرفات مجلس الإدارة. بينما صنفت (Google)من بين الشركات التي تتمتع بنظام حوكمة أقل من المستوى الجيد إلا أنها مستمرة، ومن بين أهم الانتقادات التي وجهت لمؤشرات قياس مستوى الحوكمة نذكر ما يلي[1]:

- قصور المؤشرات والمعايير في التقييم والقياس كونها لا تعكس ولا تواكب التطورات التحليلية الحديثة، حيث أن هذه المؤشرات توفر تقيما جزئيا وتقديرات متقادمة مما يؤدي إلى زيادة أو التقليل في تقدير الوضع الفعلي للحوكمة في الشركات؛
- تستند بعض المؤشرات على معيار واحد في تقييم الحوكمة على سبيل المثال" وجود مجلس إدارة يتمتع بالاستقلالية"، حيث أن بناء مؤشر موثوق فيه يتطلب تناول أبعاد متعددة المعايير للحوكمة (كتكوين لجان المراجعة والمكافآت، سياسات الحماية ضد عمليات الاستحواذ، فترة وخصائص رئاسة رئيس مجلس

[1] محمد البشير غوالي، آمنة ولعة، **قياس كفاءة نظام حوكمة الشركات الجزائرية باستخدام التحليل التطويقي للبيانات–حالة شركة المساهمة بولاية ورقلة–**، مجلة الباحث، مخبر الجامعة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019،ص407.

الإدارة وغيرها....) ذلك أن ضعف جانب من جوانب الحوكمة لا يؤدي بضرورة إلى ضعف جميع الجوانب؛

- تتسم هذه المؤشرات بالانحياز في التقييم لشركات التي تعتمد نظام الحوكمة تظهر نتائجه على المدى القصير، بينما هناك شركات لا تظهر نتائج اعتمادها لنظام حوكمة معين إلا على المدى الطويل (وبالأخص الشركات الصناعية والابتكارية)؛
- تشير هذه المؤشرات إلى تقديرات تعطي انعكاسا وهميا لواقع مستوى الحوكمة في الشركة، حيث أن بعض الشركات توفر نظام صوري بعيد عن الالتزام الفعلي بتطبيق (المبادئ و الآليات) حيث يفتقر نظام الحوكمة إلى الاحترافية والشمولية. إذ أنه سجلت بعض الشركات تجاوزات و انتهاكات هامة من قبل المسيرين برغم من أن الشركة تتمتع بمستوى حوكمة جيد.

المطلب الثالث: كفاءة نظام حوكمة الشركات:

سنتعرف من خلال هذا المطلب على مصطلح الكفاءة ومن ثم التطرق لمفهوم كفاءة نظام حوكمة الشركات:

الفرع الأول: مفهوم الكفاءة:

ارتبط مفهوم الكفاءة في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بالمشكلة الاقتصادية الأساسية والمتمثلة في كيفية تخصيص الموارد المحدودة والمتاحة للمجتمع من أجل تلبية حاجيات ورغبات الأفراد المتجددة، ويعود مفهوم الكفاءة تاريخيا إلى الاقتصادي الايطالي فلفريدو باريتو الذي طور صياغة هذا المفهوم وأصبح يعرف ب" أمثلية باريتو" فبحسب هذا الباحث فإن أي تخصيص ممكن للموارد هو إما تخصيص كفء أو تخصيص غير كفء، وأي تخصيص غير كفء للموارد يعبر عن اللاكفاءة[1].

إن مفهوم الاصطلاحي للكفاءة لا يختلف من مؤسسة اقتصادية إلى مؤسسة مصرفية وهذا من حيث المبدأ أو الاقتصادي لكلمة كفاءة(Efficiency)، حيث تعني:" الاستغلال الأمثل للموارد" أو "تحقيق أقصى المخرجات من الموارد المتاحة" أو "تحقيق مخرجات معينة بأدنى مدخلات ممكنة"[2]، مما سبق يتضح أن مصطلح الكفاءة

[1] محمد الجموعي قريشي، الحاج عرابة، **قياس كفاءة الخدمات الصحية في المستشفيات الجزائرية باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات (DEA)-دراسة تطبيقية لعينة من المستشفيات لسنة2011-**، مجلة الباحث، العدد11، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص12.

[2] محمد بشير غوالي، آمنة ولعة، **مرجع سبق ذكره**، ص408.

يتطلب تحقيق النتائج المسطرة و بأقل تكلفة ممكنة، فالكفاءة تتعدى فكرة تحقيق النتائج كما هو الحال بالنسبة للفعالية إلى فكرة حسن استغلال الموارد المتاحة لتحقيق هذه النتائج، وهناك من ينظر إليها على أنها تحقيق نفس مستوى النشاط بتكلفة أقل.

ويمكن تلخيص الفرق بين عدد من المصطلحات القريبة من مصطلح الكفاءة وفق ما يظهره الجدول التالي :

جدول رقم(2-1): ضبط مصطلح الكفاءة مقارنة بالمصطلحات القريبة منه.

المصطلح	المقصود به
الإنتاجية La productivité	تعرف الإنتاجية على أنها: "المخرجات الناتجة عن مجموعة من المدخلات"، في حين أن الكفاءة تهتم بكيفية استغلال الموارد بهدف تحقيق أقصى مستوى من المخرجات، وعليه فالإنتاجية هي ما أنتجه عنصر الانتاج فعلا بينما الكفاءة هي ما يجب أن ينتجه ذلك العنصر.
الفعالية L'efficacité	تعبر الفعالية عن مدى تحقيق الشركة للأهداف المسطرة طبقا لمعايير يتم تحديدها مسبقا، ويمكن وصف الشركة التي تستطيع تحقيق أهدافها بأنها شركة فعالة، في حين نجد أن الكفاءة أو الفاعلية تشير إلى مدى تحقيق الشركة للأهداف المسطرة وبأقل تكلفة.
الأداء La performance	يعرف الأداء على أنه: "انعكاس لكيفية استخدام الشركة للموارد البشرية والمالية، واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"، فهو بذلك حاصل تفاعل عنصرين هما طريقة استغلال الموارد أي الكفاءة والنتائج المحققة من ذلك الاستخدام أي الفعالية.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: شوقي بورقبة، " **الكفاءة التشغيلية للمصارف الاسلامية- دراسة تطبيقية مقارنة-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2010-2011،ص ص39-42.

الفرع الثاني: مفهوم كفاءة نظام حوكمة الشركات:

إن الاختلاف في أنظمة حوكمة الشركات لكل بلد وتعدد مزاياها وعيوبها دعا إلى ضرورة تقييم جودتها أو مستواها فتعددت الجهات المهتمة بالموضوع وتنوعت الأساليب، أين تم تقييم مدى توفر آلية من عدمه وعلى اعتبار أن توفر آلية أو غيابها لا يفرض بالضرورة جودة نظام الحوكمة وعلى إثر كل الانتقادات التي وجهت إلى المؤشرات السابقة دفع هذا بالباحثين نحو صياغة أسس جديدة للتقييم، حيث أنه من بين أحدث ما تم التوصل إليه هو الانتقال من دراسة مستوى أو جودة نظام الحوكمة إلى ما يعرف" **بكفاءة نظام الحوكمة**" فهي " تعبير عن مدى نجاح نظام الحوكمة المتبع في تعظيم الأداء المالي بما يفرضه من تقليل تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات المصلحة"، حيث أن العناصر التي يتضمنها نظام حوكمة الشركات إنما وضعت لخدمة المساهمين وأصحاب المصالح، وحسن اختيار مؤشرات الأداء المالي لها أن تعكس جودة النظام[1].

عرف(Ouni2014) كفاءة نظام الحوكمة في دراسته على أنها" قدرة هيكل نظام حوكمة الشركات على تحسين عملية صنع القرار داخل الشركة وبالتالي التأثير الإيجابي على أدائها المالي[2]"، ويضيف (Obama2013) في دراسته أنه" يمكن القول عن شركة بأنها ذات نظام حوكمة كفؤ إذا كانت تمتلك ممارسات وآليات للحوكمة تزيد من الأداء إلى أقصى حد". وكما عرفه (El Mir & Khanchel 2004)" هو النظام الذي يوائم مصالح المساهمين والمسيرين ويؤدي إلى تعظيم ثروة المساهمين[3].

وعليه فكفاءة نظام الحوكمة إنما هي" تعبير عن مدى قدرة التشكيلة المثلى للآليات المكونة لنظام الحوكمة في تعظيم ربحية الشركة والتحسين من أدائها"، وبذلك تكون الآليات المشكلة لنظام الحوكمة المتبع (أساسا مجلس الإدارة، تركز الملكية، المراجعة الداخلية كما يأتي تبيانه) مدخلات لقياس الكفاءة، ومؤشرات الربحية المتمثلة في (العائد على الأصول) مخرجات. ويفترض أن نظام الحوكمة الذي يمتاز بالكفاءة التامة هو نظام تكون فيه المدخلات قد حققت تعظيما للمخرجات[4].

---

[1] آمنة ولعة، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[2] Ouni Samah, **DEA Governance Efficiency Frontier and Credit Rating**, International Journal of Empirical Finance, Vol(2), No(03), 2014, p104.

[3] محمد البشير غوالي، آمنة ولعة، **مرجع سبق ذكره**، ص408.

[4] ريمة شيبوب، **كفاءة نظام الحوكمة و أثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية – دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف–**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2015-2016، ص82.

المبحث الثالث: علاقة النظام المحاسبي المالي بكفاءة نظام حوكمة الشركات:

ترتبط المحاسبة بالحوكمة ارتباطا وثيقا حيث تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثير في مبادئ و إجراءات الحوكمة فلا يمكن لهذه الأخيرة أن تطبق بفاعلية وكفاءة وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة.

وعلى ضوء ذلك فإننا سنتناول في هذا المبحث مايلي:

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي ألية لزيادة كفاءة نظام الحوكمة:

نظام حوكمة الشركات يهتم بفهم آليات 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 وحوكمة الشركات مترابطتان بصورة وثيقة، فهناك العديد من المبادئ الأساسية للمحاسبة من الصعب فهمها واستيعاب مبرراتها مالم يتبنى الفرد من 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.

وبمأن المحاسبة المالية في الجزائر يتبناها النظام المحاسبي المالي كما جاء في مفهومه، فهو بذلك يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات، وما يؤكد ذلك ما يلي:[1]

- ارتكاز حوكمة الشركات على مجموعة من القوانين واللوائح يطلق على تسميتها لوائح الحوكمة من بين هذه اللوائح ما هو الزامي تطبيقها ومنها ما هو اختياري، 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 أجل تنمية إفريقيا"NEPAD"، والتي كانت الجزائر أهم المبادرين لتأسيسها وتبنيا لتوصياتها، أين دعت إلى ضرورة تبني جملة من المعايير الدولية لتعزيز الحوكمة، لعل أهمها:
  - ✓ مبادئ حوكمة الشركات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (السابق استعراضها)؛
  - ✓ معايير المحاسبة الدولية والتي تم تسميتها مؤخرا بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

[1] أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص21-22.

- أصدرت الجزائر تقريرها حول تنفيذ توصيات NEPAD، أطلق عليه تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحوكمة والذي جاء في شكل أبواب، تضمن الباب الثاني الخاص بالحكامة والتسيير الاقتصادي إدخال النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية من سنة2010 والذي تم من خلاله تبني معايير المحاسبة الدولية كما تم التوصية به.

وهنا يرى الباحثان أنه بالرغم من ضعف نظم حوكمة الشركات 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 ضرورة ضمان وجود إطار فعال للحوكمة، إلا أن تطبيق الحوكمة في الجزائر تم تبنيه ضمنيا من خلال تبني حزمة من القوانين أهمها النظام المحاسبي المالي.

من خلال ما سبق تبين لنا أن للنظام المحاسبي المالي علاقة مع نظام حوكمة الشركات لاعتباره آلية من آليات حوكمة الشركات وفيما يلي أهم العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إنشاء نظام حوكمة يمتاز بالكفاءة في الشركات بشكل يؤدي إلى زيادة كفاءة انجاز أعمالها:[1]

- تشكيل لجنة من أعضاء مجلس الإدارة بمسمى لجنة الحاكمية المؤسسية يكمن دورها في تحديد أهداف الشركة وتحديد الأطراف ذوي العلاقة بالشركة ووضع إطار للمحافظة على حقوقهم؛
- وضع خطط تتلاءم وتطلعات المستويات الإدارية المختلفة للشركة؛
- وجود عدد منصف من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين؛
- وضع إطار عام للحوكمة الشركات من خلالها تحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بكل عضو في الشركة وعلاقتهم مع الفئات الخارجية.

[1] آمنة ولعة، **مرجع سبق ذكره**، ص83.

المطلب الثاني: مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل حوكمة الشركات:

إن النظام المحاسبي المالي لا يعمل في معزل عن باقي الأنظمة الأخرى، حيث يجب أن يطبق في بيئة تتميز بالموضوعية والدقة في المعلومات المقدمة من أجل تحقيق حوكمة الشركات لذا سنتطرق للعلاقة بين النظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات ومتطلبات تفعيل هذه العلاقة.

الفرع الأول: علاقة النظام المحاسبي المالي بنظام حوكمة الشركات:

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو على المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة من اكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا بمبادئ واجراءات الحوكمة فلا يمكن لهذه المبادئ والإجراءات أن تطبق بفاعلية وكفاءة وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ واجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة جليا فيما يلي: [1]

- ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورا بارزا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة؛
- يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات ستؤثر على درجة ومستوى الافصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الأخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن تحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية؛
- إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير استراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي، تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة؛
- يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة. هذه العلاقة تدعمها المادة10 من القانون11/07 والتي تنص على أنه: "يجب أن

[1] جاو حدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمات المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الوطني حول" الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010، ص6.

تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، الشفافية، المصداقية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها"[1]؛

ومن ناحية أخرى تتجلى العلاقة بين نظام حوكمة الشركات والقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة والتي تم تناولها سابقا، لما في ذلك من أهمية في تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة بما يساعد المؤسسات على تدعيم رأسمالها وزيادة الاحتياطات وتراكمها بشكل مستمر وهذا يؤدي إلى نمو المؤسسات وتوسعها وازياد حجمها، كما تعتبر القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل أعضاء مجلس الإدارة، حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج من خلال تلك المعلومات حيث تستخدم في قرارات التمويل والاستثمار وتقدير العائد والمخاطر من وراء الاستثمار التمويل[2].

الفرع الثاني: متطلبات تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ونظام الحوكمة:

من أجل تفعيل العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ونظام الحوكمة هناك متطلبات لا بد أخذها بعين الإعتبار منها:[3]

- تحضير المؤسسات الجزائرية: من خلال تصنيفيها حسب المعايير المتعارف عليها والمتمثلة في الحجم ورأس المال والعمال من أجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه المعايير وهو ما يهدف إليه النظام المحاسبي المالي الذي أوضح هذا التمييز من خلال إلزام المؤسسات المصغرة بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة.
- تحديد الأطر التشريعية والجبائية: يجب تكييف وتحديث الأطر القانونية الموروثة عن النظام السابق من خلال العمل على دراسة الآثار المترتبة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مختلف الأطر القانونية الجزائرية خاصة فيما يخص التباعد الملحوظ بين القانون الذي يهتم بالطبيعة أو الشكل القانوني للعمليات والنظام المحاسبي المالي الذي يهتم بالمضمون الاقتصادي، حيث أن ضمان تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سليم يتطلب إعادة النظر في مختلف القوانين التي تسير النشاط الاقتصادي للمؤسسات كالقانون التجاري والتشريع الجبائي من خلال التركيز على:

[1] القانون 11/07، **مرجع سبق ذكره**، ص4.
[2] العابدي دلال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص123-124.
[3] الأغا سعاد، **مرجع سبق ذكره**، ص117.

- ✓ التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة ومعالجتها المحاسبية لزيادة فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات؛
- ✓ التسجيل المحاسبي لعقد الايجار التمويلي؛
- ✓ تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة،
- ✓ تقنيات الاهتلاك على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي ينهج مدخلا اقتصاديا وماليا.

المطلب الثالث: كيفية تحقيق الحوكمة في إطار النظام المحاسبي المالي:

من أجل أن يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق حوكمة الشركات يجب العمل على توفير العناصر التالية: [1]

- يجب على الهيئة المختصة في المحاسبة أن تلزم مراجعي الحسابات بضرورة التأكد من قيام الشركات بالإفصاح ونشر كافة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنسب والمؤشرات التجارية التي تفيد المستثمرين؛
- تعزيز الشفافية والإفصاح من خلال العمل على زيادة درجة الإفصاح وتعديل متطلباته بما يتلاءم مع المعايير الدولية، بهدف تعزيز الدور الرقابي للسوق من جهة، وتوفير تكافؤ الفرص للمتعاملين في السوق من جهة أخرى، ومن مظاهر الإفصاح نشر تقارير مالية سنوية ووضوح السياسات المحاسبية المستعملة، والتأكد من وجود إفصاح مالي كاف في التقارير السنوية فيما يتعلق بالأرباح الحقيقية الإجمالية ومعدلات نموها لتلبية متطلبات المستثمرين في سوق الأوراق المالية والتمكن من العمل تحليل مالي ذو معنى، حيث من الملاحظ أن طريقة الإفصاح عن المعلومات وطريق تبويب التقارير المالية من قبل أغلب المؤسسات لا يكون دقيقا ، لأنه لا يمكّن المحلّلين من تحديد المركز المالي للمؤسسة وبالتالي لا يطمئن المستثمرين؛
- تنظيم وتطوير مهنة تدقيق الحسابات، وذلك بإصدار معايير مراجعة حسابات تتفق ومعايير المراجعة الدولية؛
- تشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات للمواقع التجارية، حيث أن العولمة وتحرير الأسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، حيث لا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق فحسب ولكن يجب عليهم العمل بكفاءة؛

[1] الأغا سعاد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص109-110.

- التأكيد على اتباع تبويب محاسبي صحيح في طريقة تقديم التقارير المالية لجعلها سهلة القراءة، غير مضللة وقابلة للتحليل المالي.

خلاصة الفصل:

في نهاية الفصل الثاني حاولنا من خلاله التطرق للأهم النقاط المتعلقة بنظام حوكمة الشركات وكفاءتها والعلاقة بينهم، حيث يعتبر هذا النظام هو النظام الذي تدار وتراقب به الشركات من أجل تحسين الأداء.

كما توصلنا إلى أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من المبادئ من أجل التطبيق السليم لها وذلك من خلال مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، كما أن مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد على توفير بنية جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية. وتهدف كذلك لتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والمصداقية والشفافية، من خلال تفعيل الرقابة على الاداء وتدعيم المساءلة، وتتجلى أهمية نظام حوكمة الشركات بأنها تكون في شكل الإفصاح عن المعلمات المالية وتسعى إلى رفع كفاءة أداء الشركات.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سوق أهراس

تمهيد الفصل:

بعد معالجة الموضوع في شقه النظري والمتمثل في كل من النظام المحاسبي المالي وكفاءة نظام حوكمة الشركات، وبالرجوع لمختلف الأدبيات ذات الصلة، ولإعطاء صورة شاملة حول هذا الموضوع بكل متغيراته، وكذلك توضيح دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات، ارتأينا أن نقف على مختلف هذه المفاهيم وإسقاطها في واقع المؤسسة الاقتصادية، وقد وقع اختيارنا على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية سوق أهراس، وذلك بغرض جمع الأدلة وزيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤدي أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، حيث تناولنا وصفا مفصلا للمنهجية والإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وصدقها وثباتها. وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS(v23.

وفي هذا الصدد قمنا بإعداد قائمة استبانة مكونة من مجموعة من الأسئلة موجهة إلى عينة من مجتمع الدراسة بهدف التعرف على آرائهم حول موضوع دراستنا، والاستفادة من خبرتهم.

و للإحاطة بعناصر هذا الفصل قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول**: التعريف بعينة الدراسة.
- **المبحث الثاني**: منهجية وإجراءات الدراسة
- **المبحث الثالث**: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: التعريف بعينة الدراسة

نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسات محل الدراسة، والمتمثلة في المؤسسات الاقتصادية لولاية سوق أهراس وهي: مؤسسة الدهن، مطاحن بلغيث الكبرى، مؤسسة نفطال .

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن – وحدة سوق أهراس–:

تعتبر مؤسسة الدهن ENAPمن أهم المؤسسات الصناعية في الجزائر بفروعها المختلفة وخاصة في ولاية سوق أهراس لذا سنقوم في هذا المبحث بالتعريف بالمؤسسة وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: ماهية المؤسسة الوطنية للدهن ENAP:

1. النشأة والتطور:

أنشأت المؤسسة الوطنية للدهن بمقتضى المرسوم رقم417/82 الصادر بتاريخ 1982/12/04، المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية(SNIC)، وباشرت نشاطها الإنتاجي في شهر جانفي سنة 1983، متخذة الأخضرية ولاية البويرة مقرا رئيسيا لها، وقد دخلت المؤسسة الاستقلالية بتاريخ 1990/03/31، حيث أصبحت شركة ذات أسهم SPA ،وبرأس مال قدره 20000000دج والذي ارتفع ليصبح سنة 2005 :500000000دج،وكانت الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000طن سنويا من الدهن والرانتج، وقد بلغت كمية الإنتاج سنة 1997: 17.299ظن بقيمة إجمالية 10.41.164.24دج أي ما يعادل 89.20% من انتاج المؤسسة ككل.

2. تعريف المؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–:

هي مؤسسة عمومية اقتصادية اسمها التجاري باللغة الفرنسية (Entreprise National Peintures) وتكتب باختصارENAP. وهي مؤسسة إنتاجية ناجحة نظرا لتنوع منتجاتها من الدهن واحتكارها للسوق الوطنية، وهي ترتكز على عملية البيع التي تعتبر العمود الفقري للمؤسسة. ،حيث تبلغ الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000طن سنويا من الدهن، أي ما يعادل 20% من إنتاج المؤسسة ككل.

الفرع الثاني: مهام والهيكل التنظيمي للوحدة:

1. **مهام المؤسسة الوطنية للدهن:** وتختص وحدة سوق أهراس في انتاج:

- دهن البيانات(secteur bâtiment)؛
- الدهن الصناعي(secteur industrie)؛
- دهن السيارات (secteur carrosserie)؛
- البرنيق (vernis)؛
- الدهن المخفف (colles)؛
- الراتنج (résine) وهي مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة لإنتاج منتجات أخرى وتباع لمؤسسات أخرى تستعملها كمادة أولية.

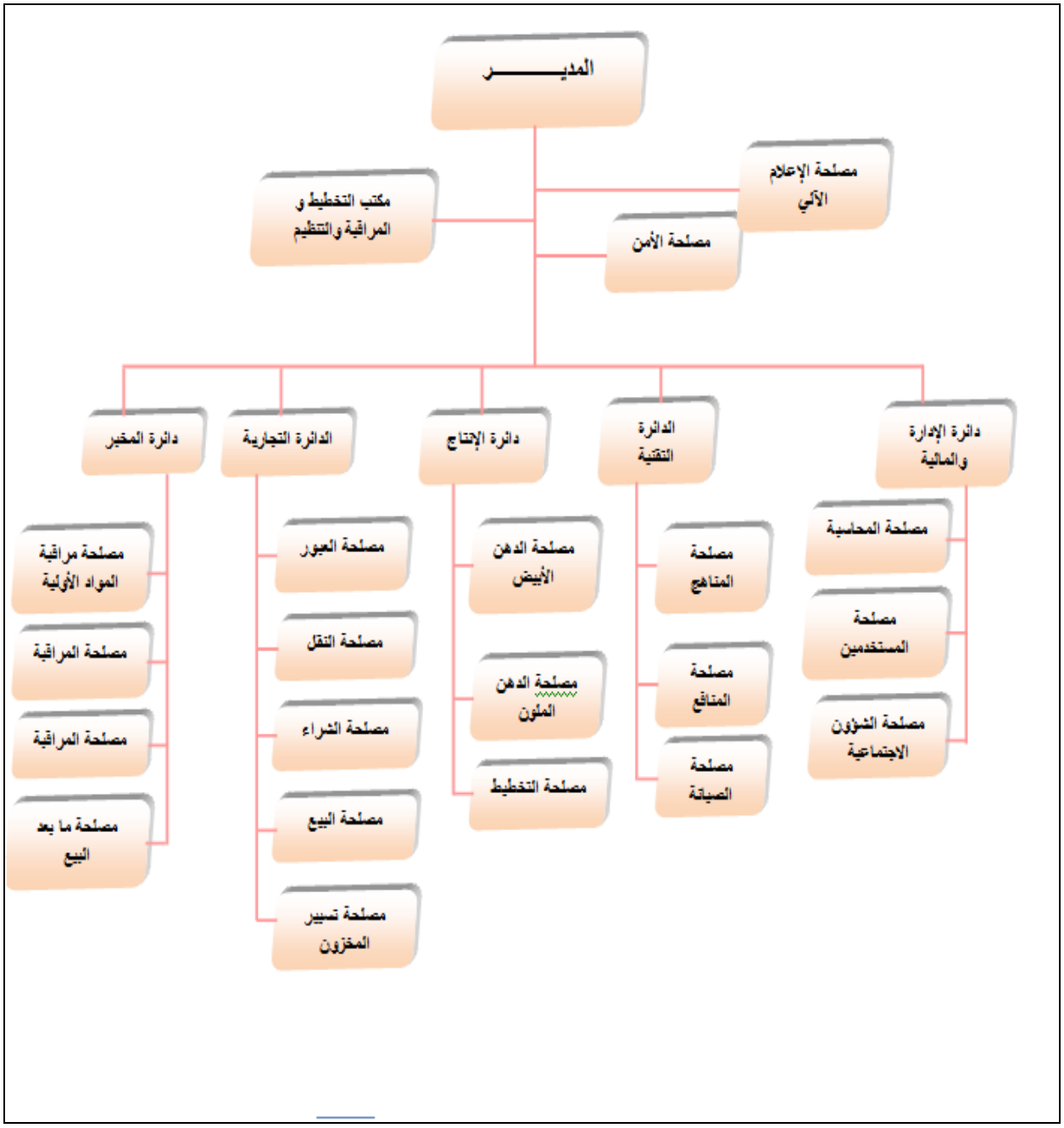
2. **الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للدهن –وحدة سوق أهراس–**

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المديرية العامة المسؤولة عن06 دوائر أساسية موزعة على التراب الوطني:

- منطقة الشرق: وحدة سوق أهراس؛
- منطقة الوسط: وحدة الاخضرية (البويرة)، وحدة الشارقة، وحدة السمار بولاية الجزائر العاصمة؛
- منطقة الغرب: وحدة وهران، وحدة السبق بولاية بسكرة.

والشكل التالي وضح الهيكل التنظيمي للوحدة:

الشكل رقم(3،1): الهيكل التنظيمي للوحدة الدهن:



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف وحدة إنتاج الدهن سوق أهراس

المطلب الثاني :تقديم مطاحن بلغيث الكبرىGMB

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف ونشأة وتطور مؤسسة بلغيث الكبرى.

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة

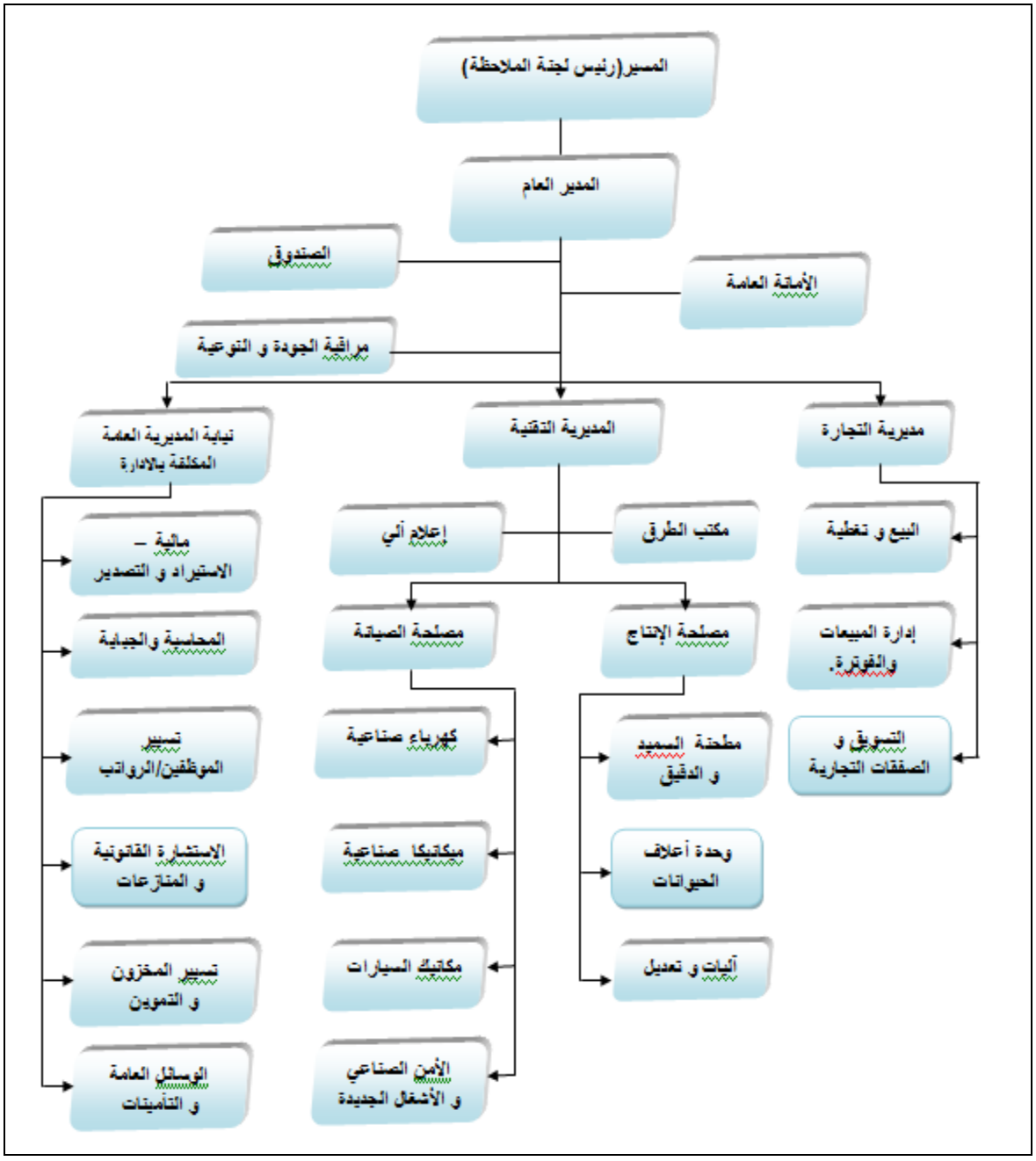
1. **نشأة المؤسسة:** أنشأت المؤسسة في إطار الاستثمار الوطني الخاص بمبادرة من مؤسسها الرئيسي عبد الكريم زروقي برأس مال يقدر بـ: 6.2 مليون دج، رفع فيما بعد إلى 83 مليون دج انطلق المركب في الإنتاج بتاريخ: 1نوفمبر 2002 باستغلال خطي بإنتاج ذي الطاقة الإنتاجية الآتية: خط القمح اللين: 350طن يوميا؛ خط القمح الصلب: 150 طن يوميا.
2. **التعريف بالمؤسسة:** شركة ذات مسؤولية محدودة مطاحن بلغيث الكبرى:

- رقم السجل التجاري ك 99 ب 0502160
- العنوان : حي الإخوة بوخرشوفة ص ب 78 41220
- الهاتف: 03 63 33 037
- الفاكس: 28 65 33 037

الفرع الثاني: نشاط المؤسسة والهيكل التنظيمي لها:

1. **نشاطها:** تتمحور نشاطات المركب وفقا لنظام عقلاني مدروس يعمل حسب المواصفات الدولية حيث يستخدم مواد أولية (القمح) ذي مقاييس نوعية معتبرة تقوم باقتنائها بصرامة وشروط حسب مقتضيات السوق العالمية بمواصفات أعلى مستوى، كما تقوم بتحاليل صارمة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لنتأكد من مواصفات المنتوج المراد تحويله.
2. **الهيكل التنظيمي للمؤسسة:** يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-2):الهيكل التنظيمي لمطاحن بلغيث الكبرى



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف بلغيث الكبرى

المطلب الثالث: تقديم مؤسسة نفطال –مداوروش–:

سنقوم بتقديم أهم عناصر المؤسسة في هذا المطلب من نشأة وتعريف وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: نبذة عن مؤسسة نفطال NAFTAL:

1. **التطور التاريخي للمؤسسة:** عرفت المؤسسة الاقتصادية "نفطال" عدة تغيرات حيث تم تأسيسها وفقا للمرسوم 491 المؤرخ في 1963/12/31 التي تمثلت مهمتها الأساسية في تأمين النقل وتسويق المحروقات، بعدها تم توسيع صلاحيتها بمقتضى المرسوم رقم 66-299 المؤرخ في: 1966/9/22 وذلك في مجال البحث، الإنتاج، وتحويل المحروقات، وفي سنة 1980تم إنشاء مؤسسة وطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية(E.R.D.P)، وفي سنة 1983 إدماج فرعي غاز البترول المميع (G.P.L) والوقود(C.B.R) لشركة سوناطراك في المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية(E.R.D.P) وأنشأت 48 وحدة لتوزيع المنتجات(U.E.M) ابتداء من سنة 1984، وفي 1987انحلت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية وأنشئت شركتان وطنيتان هما:

- ✓ نفتاك: المكلفة بتكرير البترول الخام؛
- ✓ نفطال: المكلفة بالتسويق وتوزيع المواد البترولية.

1. **تعريف مؤسسة نفطال:** نفطال هي تسمية مشتقة من (نفط الجزائر، NAFT+ALGERIE= NAFTAL). حيث تأسست شركة نفطال بتاريخ 2أفريل 1981 ودخلت مرحلة النشاط بتاريخ 1986/01/01وهي شركة فرعية عن مجمع سوناطراك، شركة ذات أسهم برأس مال 15.650.000.00 دج، وكلفت بمهمة توزيع وتسويق المواد البترولية ومشتقاتها في السوق الوطنية .حيث من أجل القيام بمهمتها وتحقيق جميع أهدافها المسطرة، تنتج مؤسسة نفطال سياسة التقسيم الإداري وتوزيع المهام كغيرها من الشركات الكبرى وذلك مع ضمان الصلة المباشرة مع الإدارة المركزية، حيث تنقسم إلى 5 فروع رئيسية وهي:

- فرع الطائرات والبواخر؛
- فرع الزفت؛

- فرع الغاز؛
- فرع التسويق؛
- فرع الوقود.

وهنا نخص بالتفصيل فرع الغاز الذي يعد فرع ذو أهمية كبيرة في شركة نفطال، ومن مهامه الرئيسية هي إشباع وتلبية احتياجات المواطنين(الزبائن) في كامل أقطار الوطن بمادة الغاز بمختلف أنواعها حسب نمط الاستعمال (قارورات البوتان، قارورات البروبان، بالاضافة إلى غاز السيارات) ....إلخ.

يمتد فرع الغاز في تنظيمه العملي والإداري على نظام المقاطعات، حيث تضم كل مقاطعة عدة مراكز لتوزيع وتعبئة الغاز. ونخص بالذكر مركز التعبئة وتدنين قارورات الغاز MCE411 M DAOUROUCH

حيث تأسس مركز التعبئة بمداوروش في جانفي 1986 ودخل مرحلة النشاط الفعلي في جويلية 1986 تحت إشراف السيد وزير الطاقة والمناجم. يتواجد مركز التعبئة بمدينة مداوروش بحي طريق سدراتة يتربع على مساحة تقدر ب2500م.

الفرع الثاني: مهام المؤسسة والهيكل التنظيمي لها:

1. مهام مؤسسة نفطال:

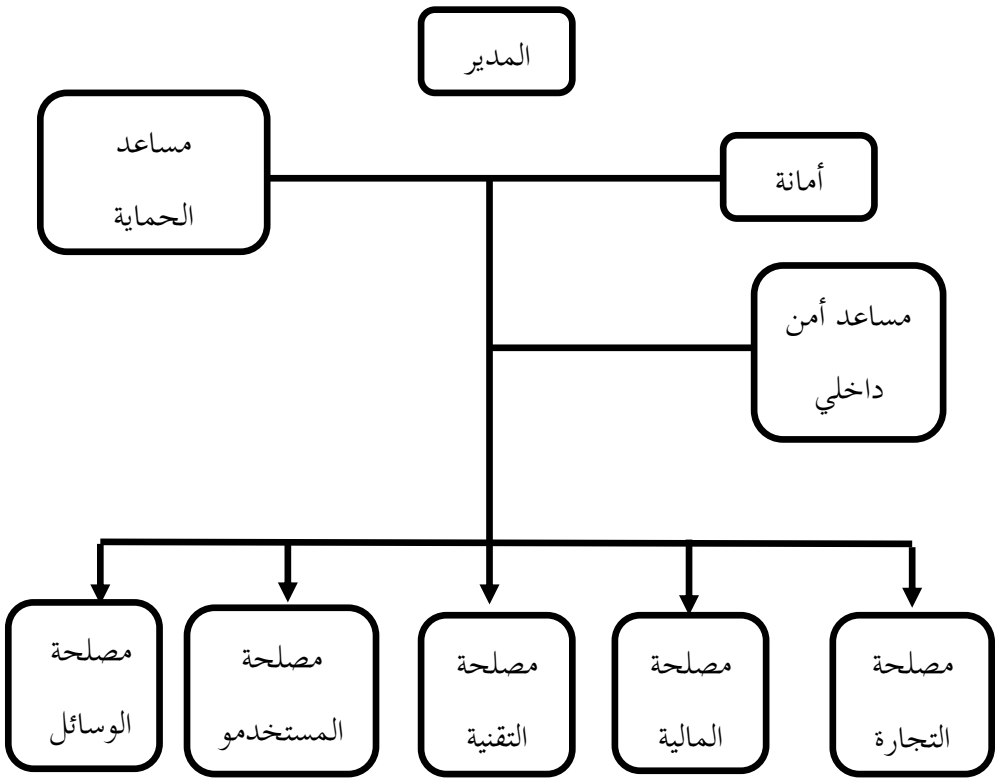
إن المهمة الرئيسية لمؤسسة نفطال هي توزيع وتسويق المنتجات البترولية بصفة عامة. وهنا نخص بالذكر مهام مركز التعبئةMCE 411 M DAOUROUCH في النقاط التالية:

- يتم جلب الغاز المميع من المصدر لخروب CE251 بواسطة الصهاريج المقطورة حيث تقدر سعة كل واحدة ب 16 إلى 17 طن؛
- عند وصولها إلى المركز يتم تفريغها وتخزينها في صهاريج كبيرة (3) سعة كل واحدة 50 طن؛
- استغلال هذا المخزون حيث يتم تعبئته من طرف عمال مختصين داخل ورشة التعبئة في قارورات بسعة13 كلغ للقارورة؛
- يتم جمع هذه القارورات في صناديق خاصة بهم حيث سعة كل صندوق 35 قارورة؛

- بعدها يتم رفعها بواسطة رافعة سيارة وتجميعها في مكان مخصص للصناديق المعبئة؛
- بعد كل هذه العملية تأتي عملية الشحن من خلال تحميل هذه الصناديق في الشاحنات فمنها من هي موجهة للبيع ومنها ما هي موجهة للتموين CD 413.

2. الهيكل التنظيمي لفرع مؤسسة نفطال –مداوروش–

الشكل(3–3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفطال



المصدر: من إدارة المؤسسة نفطال

المبحث الثاني: منهجية وإجراءات الدراسة:

في هذا المبحث سنتطرق إإلى التعريف بكل من المجتمع والعينة وأداة الدراسة التي تم استخدامها في تحليل إجابات عبارات الاستمارة محل الدراسة.

المطلب الأول: منهج وأداة الدراسة:

سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على منهج وأدوات الدراسة المتبعة في بحثنا كالآتي:

1. **منهج الدراسة:** اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملائمته مع هدف الدراسة المطلوب بلوغه، والذي بدوره يعمل على تحليل وتفسير البيانات المجمعة ميدانيا والتوصل من خلالها إلى النتائج اللازمة للدراسة حيث تم جمع البيانات والمعلومات الأولية باستعمال استمارة بحث خاصة تم اعدادها لهذا الغرض، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS(v23). وقد اعتمدت دراستنا على نوعين من البيانات وهما:

- **البيانات الأولية:** ذلك بالبحث في الجانب الميداني وتوزيع استبانات لدراسة بعض عبارات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها إحصائيا باستخدام برنامج التحليل الإحصائي "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for the social sciences" ورمزه (Spss) بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

- **البيانات الثانوية:** تتمثل في الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، وأية مراجع أخرى قد تسهم في اثراء الدراسة بشكل علمي.

2. **أداة الدراسة:** بعد الإطلاع على أدبيات الموضوع تم اعداد استبيان خصص كأداة أساسه الحصول على معلومات حول: دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات، حيث تضمنت الاستمارة 24عبارة حيث اعتمدنا على أسلوب الأسئلة المباشرة والواضحة. وبعد اختبار هذا الاستبيان من طرف عدد من الأساتذة والأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي. بحيث تم تبويبها إلى قسمين كالآتي:

- القسم الأول: يضم المعلومات الشخصية ويتكون من 5 مفردات تخص المستجوب وهي كالآتي الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة العلمية.

- القسم الثاني: ويخص متغيرات الدراسة، قسم بدوره إلى محورين:

✓ المحور الأول: تضمن 12 عبارات حول النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية.

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

✓ المحور الثاني: تضمن 12 عبارات حول كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

وقد تم الاعتماد على سلم ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (3-1): مقياس لكارت الخماسي

المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

في هذا المطلب سنتطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة.

1. **مجتمع الدراسة:** يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع مفردات الظاهرة الذين يكونون موضوع الدراسة، وبناءا على مشكلة الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف لدراستنا يتكون من موظفي ثلاث مؤسسات اقتصادية بسوق أهراس(مصلحة الإدارة والمحاسبة بمؤسسة نفطال مداوروش، مصلحة الموارد والرقابة بمؤسسة بلغيث الكبرى، مصلحة الموارد البشرية بمؤسسة الدهن).

2. **عينة الدراسة:** هي الطريقة الأكثر شيوعا في البحوث العلمية، ولقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، ولقد بلغ حجم العينة 40 فردا أي 40استمارة موزعة على موظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

وفيما يلي ملخص الاستبيانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل:

جدول (3-2): الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات المعادة	40	%100
عدد الاستمارات المفقودة	00	%00
عدد الاستمارات االملغاة	00	%00
عدد الاستمارات االقابلة للدراسة	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على فرز الاستمارات

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة واختبار صدق وثبات الاستبيان:

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة الميدانية تم استعمال أهم الأساليب والوسائل الإحصائية، وإجراء اختبار صدق وثبات الاستبيان وهذا ما سنتطرق له في هذا المطلب.

1. **الأساليب الإحصائية المستخدمة:**

بعد جمع البيانات المتحصل عليها من عينة الدراسة قمنا بترميز فقرات ومحاور الدراسة لكي نستطيع تفريغها وتبويبها ومعالجتها للحصول على معلومات يمكن الاستفادة منها في اختبار فرضيات الدراسة، تمت معالجه تلك البيانات بالاعتماد على مجموعة من البرامج والاختبارات الإحصائية نوضحها كما يلي:

- **الاستبانة:** عبارة عن قائمة لجمع البيانات اللازمة للدراسة وهي أنسب أدوات البحث العلمي؛
- **التكرارات والنسب المئوية:** تستخدم للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد إجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أدلة الدراسة؛
- **المتوسط الحسابي:** يستخدم لمعرفة اتجاهات اجابات أفراد العينة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية؛
- **الانحراف المعياري:** يستخدم لمعرفة مدى انحراف اجابات أفراد العينة لكل عبارة من متغيرات الدراسة ولكل محور من محاورها الرئيسية من متوسطها الحسابي؛
- **اختبار ألفاكرونباخ alpha de cronbach:** يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- **اختبار معامل الارتباط بيرسون R:** يستعمل لايجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة؛
- **اختبار التباين Anova:** وذلك لقياس الفرق بين المتوسطات.

2. **اختبار ثبات وصدق الاستبيان:** لاختبار ثبات الاستبيان لا بد من حساب معامل ألفا كرونباخ باستخدام برنامج SPSS، وذلك لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين إجابات أفراد العينة

الاستطلاعية على أسئلة الاستمارة، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل الثبات (0.6) حيث أن أي زيادة في قيمة معامل الثبات تعني وجود زيادة في مصداقية البيانات. والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (3-3): اختبار ألفاكرونباخ

Cronbach's Alpha الفاكرونباخ	N of Items عدد العبارات
0.829	**24**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات (SPSS(v23

التعليق: نلاحظ أن معامل أفاكرونباخ 0.829 أي أنها محصورة بين(0) و(1)، كما أنها أكبر من 0.06، وهو المعامل المقبول إحصائيا ومنه يمكننا القول أن استمارة الاستبيان تمتاز بالثبات.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة:

سيتم في هذا المبحث تحليل وتفريغ البيانات المتحصل عليها من المؤسسات بالاعتماد على نتائج الاستمارة وعلى بعض الأساليب الاحصائية المستخدمة (SPSS(V23.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لنتائج الدراسة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض وتقييم النتائج المتوصل إليها، من خصائص ديمغرافية وفقرات الاستبيان.

الفرع الأول: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية:

بغية معرفة خصائص أفراد العينة المدروسة سيتم عرض وتحليل إجابات المستجيبين المتعلقة بالمعلومات الشخصية لهم والتي تتكون من خمسة عبارات حول الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة.

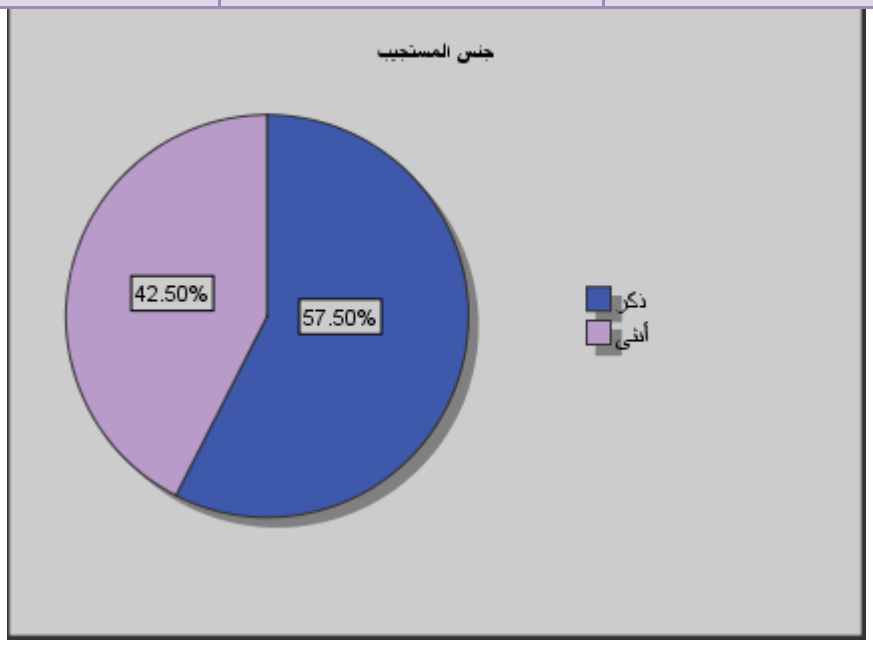
1. **الجنس:** يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	23	%57.5

الجنس

الجدول (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

أنثى	17	%42.5
المجموع	40	%100



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS(V23)

الشكل (3–4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج(SPSS(V23

التعليق: من خلال الشكل والجدول السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس نلاحظ أن هناك تقارب بين الفئات العاملة في المؤسسات من حيث عدد الذكور والإناث، إذ تمثل فئة الذكور 57.50%بتكرار23 شخص، بينما فئة الإناث 42.5% بتكرار 17 شخص.

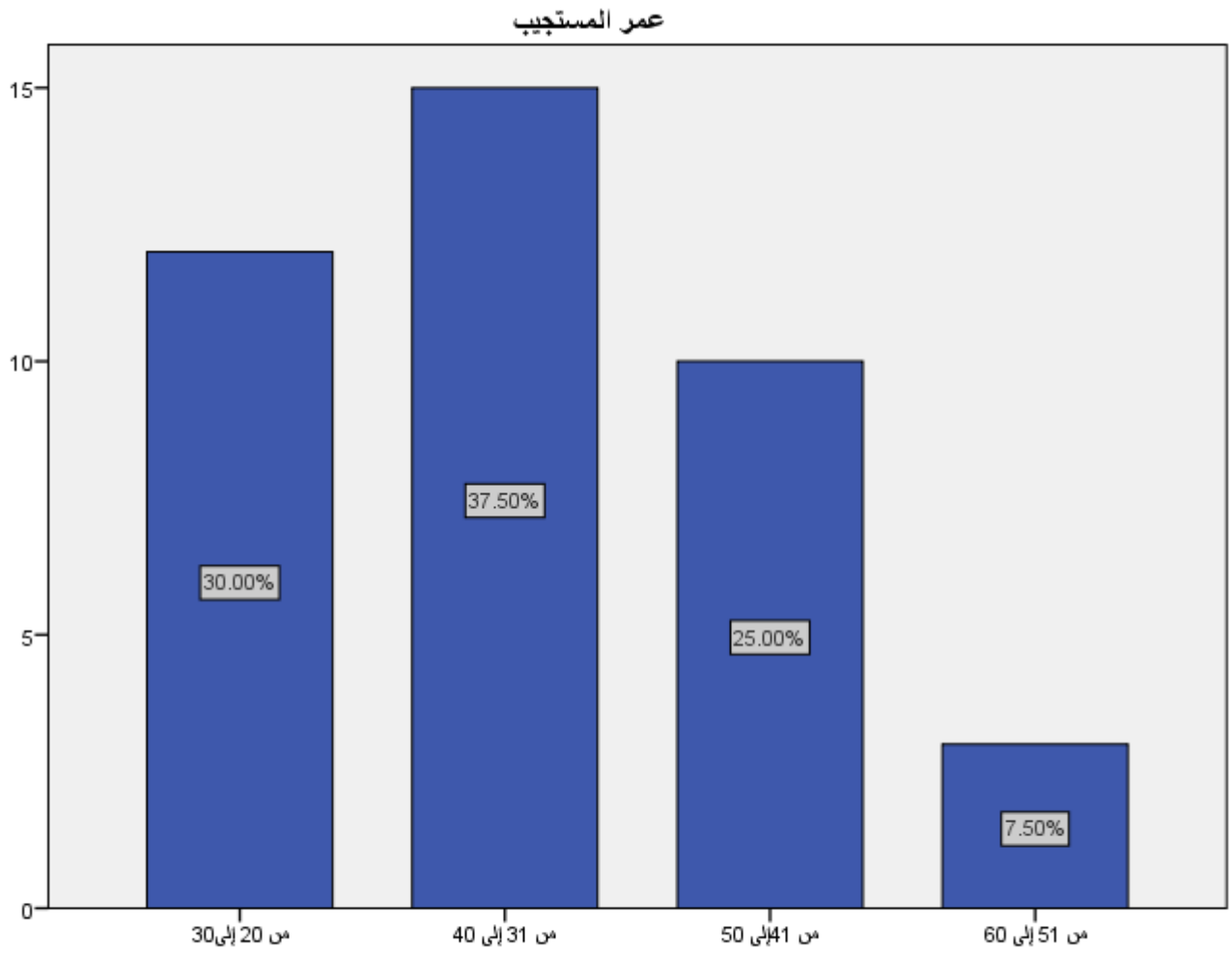
2. **العمر**: يتراوح سن أفراد العينة ما بين (20-60) سنة والنتائج المتحصل عليها في الجدول التالي:

الجدول (3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 20 إلى 30 سنة	12	%30
من 31 إلى 40 سنة	15	%37.5
من 41 إلى 50 سنة	10	%25
من 51 إلى 60 سنة	3	%7.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS(V23

الشكل (3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS(V23)

التعليق: من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ وجود تباين في الأعمار، حيث أن أفراد العينة أغلبهم يبلغون من العمر من 20 إلى 40 سنة بنسب 30% و 37.5% ، في حين بلغت الفئة مابين 41 إلى50 سنة نسبة 25%، أما الفئة ما بين 51إلى60 سنة فكانت قليلة جدا بنسبة 7.5% .

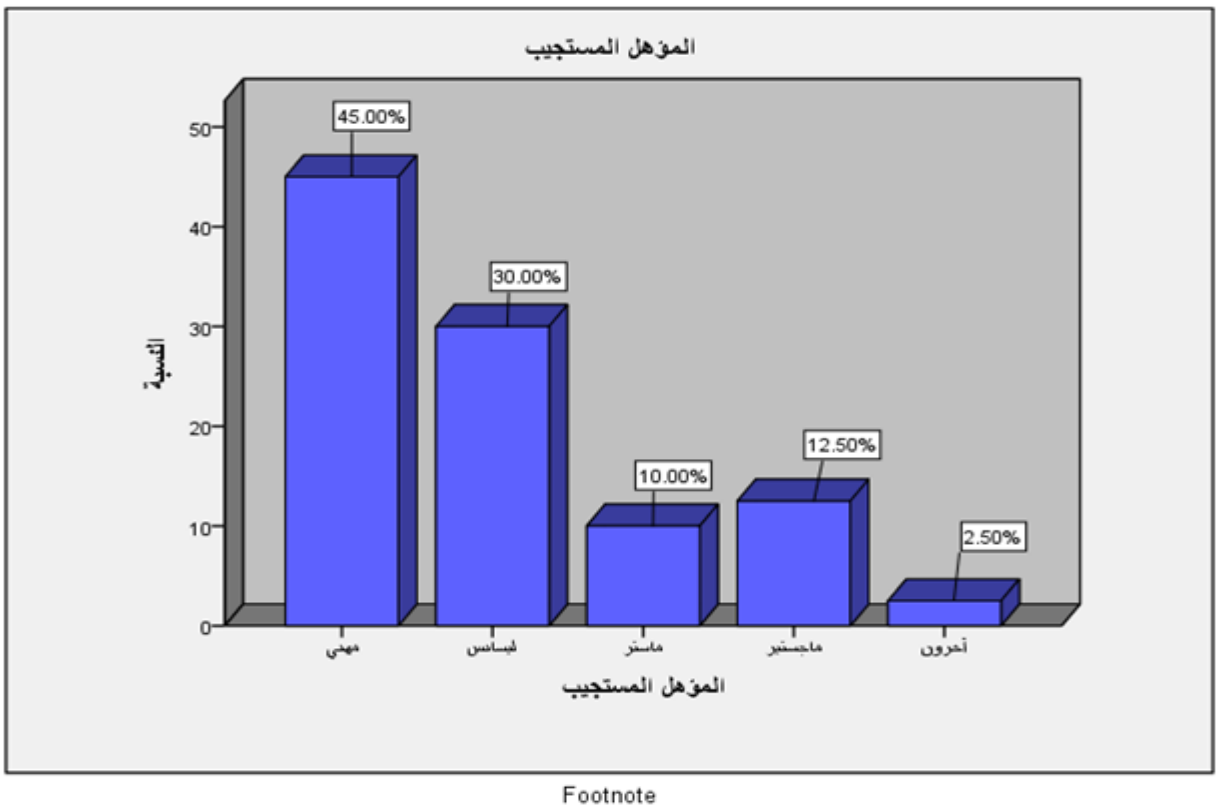
3. المؤهل العلمي: يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات المؤهل العلمي:

الجدول(3–6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مهني	18	%45
ليسانس	12	%30
ماستر	4	%10
ماجيستر	5	%12.5
دكتوراه	00	%00
شهادات أخرى	1	%2.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS(V23)

الشكل(3–6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS(V23)

التعليق: من خلال الجدول والشكل السابقين أظهرت النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد العينة هي نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة مهني بنسبة تقدر ب45%، أي ما يعادل18 فردا، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 30 % أي 12 فردا، أما عن الفئة الموالية هي فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة 10% أي 4 أفراد، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة ماجيستر بنسبة 12.5% أي 5 أفراد، أما بالنسبة لشهادات أخرى فقدرت بنسبة2.5% أي ما يعادل فردا واحد.

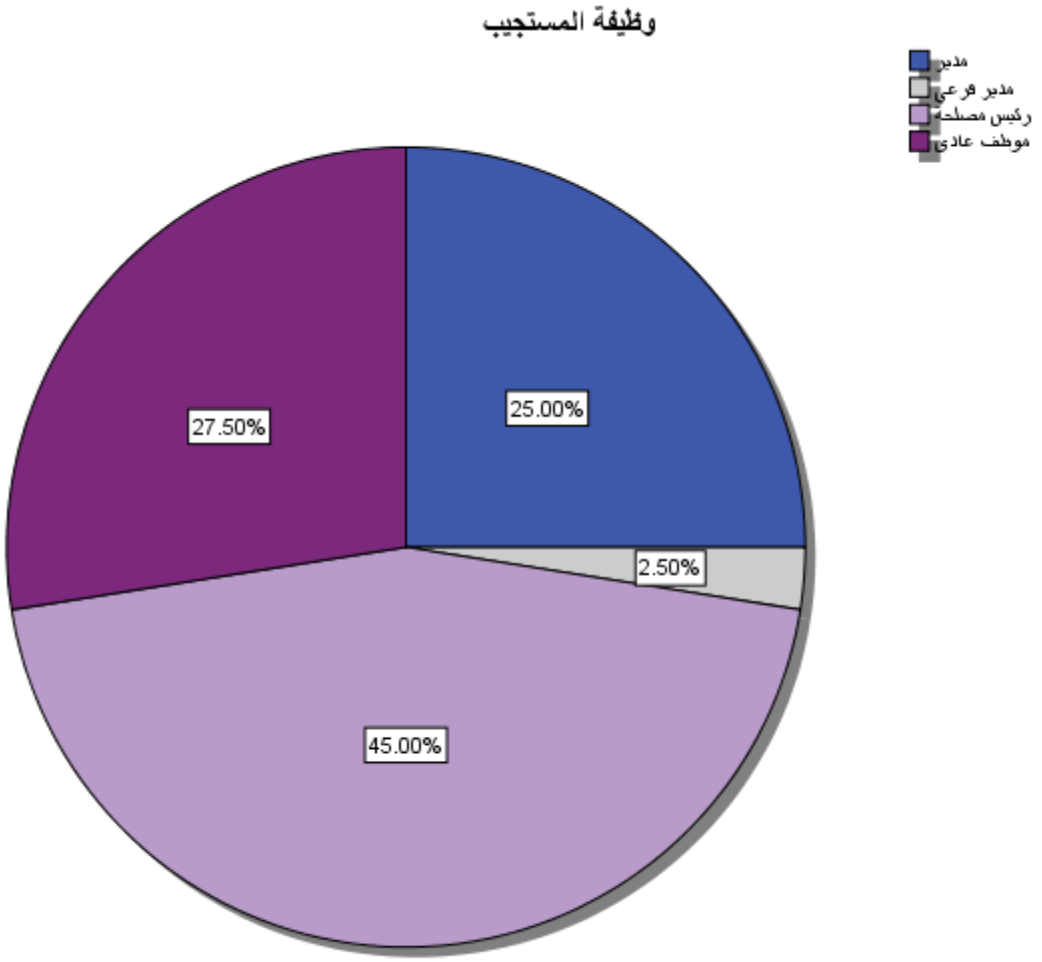
4. **الوظيفة:** يوضح الجدول والشكل التاليين التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الصنف المهني:

جدول (3–7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مدير	10	25
مدير فرعي	1	2.5
رئيس مصلحة	18	45
موظف عادي	11	27.5
المجموع	**40**	**100**

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS(V23)

الشكل (3-7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS(V23)

التعليق: نلاحظ من الشكل والجدول السابقين أن عينة الدراسة اشتملت على موظفين عديدة منها: مدير، مدير فرعي، رئيس مصلحة وموظف عادي، بنسب 45%، 27.5%، 25%، 2.5%على التوالي، ومما سبق نستنتج أن أفراد العينة يشغلون مناصب مختلفة وهذا راجع لأسباب مختلفة منها المؤهلات العلمية وكذلك الخبرة وغيرها.

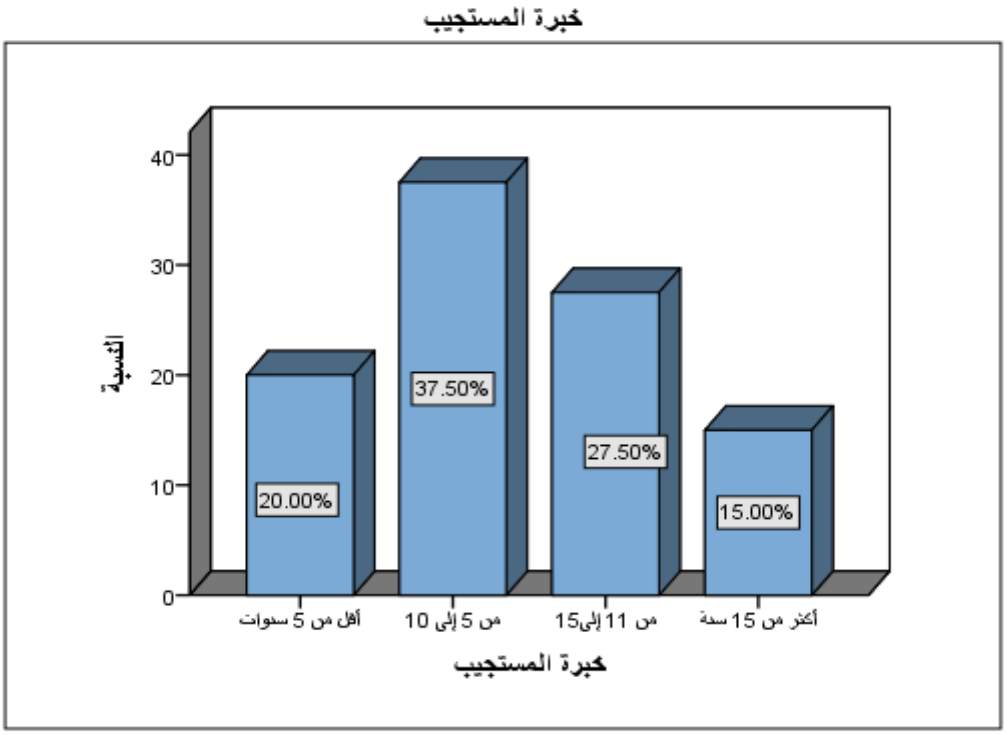
5. **الخبرة العلمية**: يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج تحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الخبرة:

جدول (3–8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة العلمية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	%20
من 5إلى 10سنوات	15	%37.5
من 11إلى 15سنة	11	%27.5
أكثر من 15 سنة	6	%15
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS(V23)

الشكل(3–8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS(V23)

التعليق: يتضح لنا من الجدول والشكل السابقين أن أكبر نسبة من سنوات الخبرة كانت لدى الموظفين الذين لديهم خبرة من بين5 إلى 10 سنوات عمل وقدرت نسبتهاب37.5 %، وهذا ممكن لأن العينة محل الدراسة تغلب عليها فئة الشباب، تليها مباشرة فئة ما بين 11 إلى 15 سنة بنسبة 27.5%، ثم تليها فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 20%، بينما تمثل النسبة الأقل فئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 15%.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لفقرات محاور الاستبيان :

من خلال الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الاستبيان، تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لغرض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية للإجابات المتشابهة عن الفقرات. والجدول التالي يوضح اتجاه اجابات العينة:

جدول (3–9): اتجاه اجابات العينة

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1,79-1,00	2,59-1,80	3,39-2 ,60	4,19-3,40	5.00-4,20

المصدر: من إعداد الطالبتين

1. تحليل فقرات المحور الأول للاستبيان" النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية"

جدول (3–10): الاتجاه العام لعبارات المحور الأول

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	جاء النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد.	2.9500	1.44914	محايد
2	إن التطبيق الفعال لنصوص النظام المحاسبي لمالي سيساهم في	3.1000	1.31656	محايد

	جلب الاستثمار بما أنه يسمح بقراءة موحدة للقوائم المالية.			
3	يغلب النظام المحاسبي المالي الجانب الاقتصادي على القانوني مما يسمح بتوفير معلومات تعكس الواقع المالي وتزيد ثقة مستخدميها.	3.2000	1.11401	محايد
4	يوفر النظام المحاسبي المالي بدائل قياس جديدة تسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.	3.2500	0.83972	محايد
5	يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية.	3.9750	0.89120	موافق
6	تتلاءم قواعد النظام المحاسبي المالي مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.	3.5250	0.78406	موافق
7	تساعد القوائم المالية المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.	3.8500	0.92126	موافق
8	تعتبر القوائم المالية كافية لتلبية احتياجات مستخدميها لاتخاذ القرار.	3.5250	0.93336	موافق
9	تحديث التشريع الضريبي بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.	3.5000	0.93370	موافق
10	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية.	3.6750	0.94428	موافق
11	البيئة الجزائرية غير مستعدة للتطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي	3.2250	1.29075	محايد
12	النظام المحاسبي المالي يقلل التكلفة، الوقت والجهد في اعداد سجلات منظمة ودقيقة.	3.0250	1.25038	محايد

X	النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية.	3.4000	0.50007	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS(V23)

يتضح لنا من خلال الجدول أن:

- يظهر لنا أن المتوسطات الحسابية تتراوح ما بين 2.90-3.97 وبانحراف معياري يتراوح ما بين 0.50-1.44، حيث توزعت إجابات أفراد العينة بين محايد وموافق، وقد بلغ المتوسط العام للمحور ككل 3.40 بانحراف معياري 0.50 باتجاه موافق، وهذا يدل على أن العينة تبدي موافقة بخصوص ما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي واجراءات تطبيقه، كما تدل هذه النتائج أيضا على وجود اتساق في اجابات العينة.
- أهم عبارة في المحور هي العبارة 5" يساهم النظام المحاسبي في تحقيق الافصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية" باحتلالها المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.97وإنحراف معياري 0.89 باتجاه موافق.
- أما العبارة الأقل أهمية من حيث درجة الموافقة هي العبارة الأولى" جاء النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد" بمتوسط حسابي قدره 2.95 وإنحراف معياري 1.45 باتجاه محايد.

2. تحليل فقرات المحور الثاني للاستبيان " كفاءة نظام حوكم الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية:

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

جدول (3-11): الإتجاه العام لعبارات المحور الثاني

	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تعتبر حوكمة الشركات نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية لإدارة الشركة والرقابة عليها.	2.9750	1.49336	محايد

2	يعمل نظام حوكمة الشركات على تنظيم العلاقات المتبادلة بين الشركة وأصحاب المصالح المختلفة.	3.2000	1.20256	محايد
3	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في إدارة الشركة يحسن من القيمة الاقتصادية لها.	3.2750	1.15442	محايد
4	يوفر نظام حوكمة الشركات طرق واضحة تحدد المسؤوليات.	3.6250	0.92508	موافق
5	يساهم نظام حوكمة الشركات في حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.	3.8500	0.97534	موافق
6	توفر إطار تنظيمي فعال لنظام حوكمة الشركات يضبط كافة جوانب الأداء.	3.6750	1.09515	موافق
7	تعتبر الشفافية من مبادئ نظام حوكمة الشركات التي تؤدي لتخفيض مشكلة تضارب المصالح في مجلس الإدارة والجمعية العامة	3.9500	0.78283	موافق
8	يلتزم مجلس الإدارة بإعداد قواعد إجرائية لنظام حوكمة الشركات.	3.6250	1.19158	موافق
9	نظام حوكمة الشركات يعتبر مؤشر ايجابي وضروري في رفع أداء الشركات الجزائرية.	3.8000	0.82275	موافق
10	تؤثر كفاءة نظام حوكمة الشركات إيجابيا على الأداء المالي للشركة.	3.9000	0.74421	موافق
11	تعمل كفاءة نظام حوكمة الشركات على تحسين صنع القرار داخل الشركة.	4.0500	0.67748	موافق
12	يتم تعظيم ثروة المساهمين في ظل كفاءة نظام حوكمة الشركات.	3.8750	0.82236	موافق
Y	كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية.	3.6500	0.50007	موافق

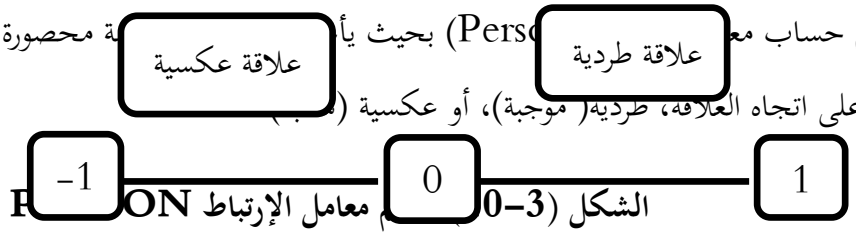
المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS(V23)

التعليق: يتضح لنا من الجدول أن:

- قيم المتوسط الحسابي لهذا المحور تتراوح ما بين 2.97- 4.05، بينما قيم الانحراف المعياري تتراوح بين 0.50-1.19 وهذا دليل على تجانس إجابات أفراد العينة حول عبارات هذا المحور.
- أهم عبارة في هذا المحور من حيث رجة الموافقة هي العبارة 11" تعمل كفاءة نظام حوكمة الشركات على تحسين صنع القرار داخل الشركة" باحتلالها المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري0.67 باتجاه موافق.
- العبارة الأقل أهمية في هذا المحور من حيث درجة الموافقة هي العبارة الأولى " تعتبر حوكمة الشركات نظام متكامل للرقابة المالية والغير المالية لإدارة الشركة والرقابة عليها" بمتوسط حسابي 2.97 وإنحراف معياري 1.49 باتجاه محايد.
- قدر المتوسط الحسابي العام للمحور ب 3.65 أما الإنحراف المعياري للمحور ككل قد ب0.50 وكان اتجاه الاجابة العام موافق.

المطلب الثاني: اختبار معامل الارتباط Person:

لغرض تحديد نوع العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل في المحورين X,Yوتحديد مقدار الارتباط بينهما، سيتم حساب معامل (Person) بحيث يأخذ قيمة محصورة بين 1 و1- كما تدل اشارته على اتجاه العلاقة، طردية(موجبة)، أو عكسية (سالبة)



الشكل (3-0): يمثل معامل الإرتباط PERSON

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS(v23)

جدول (3-12): معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

المحاور / البيان	النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية.	كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية.
معامل الإرتباط بيرسون	0.775	
مستوى الدلالة	0.000	
حجم العينة	40	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS(V23)

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الارتباط بين محوري الدراسة Xو Y مساوي للقيمة 0.775 عند مستوى دلالة 0.000 هذا يدل على أنه أقل من 0.05، ومنه تقبل الفرضية (H1) بمعنى أنه توجد علاقة بين محوري الدراسة، وبالرجوع للسلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في المجال أكبر من 0.6 بالموجب حيث أنها تقترب من (1) وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين متغيري الدراسة Xو Y علاقة طردية قوية.

المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين t-test واختبار تحليل التباين الأحاديANOVA:

سنحدد من خلال هذا المطلب مدى تأثير الخصائص الوصفية على محاور الدراسة X و Y كالأتي:

الفرع الأول: اختبار الفرق بين متوسطين t-test:

تستخدم اختبار فرق المتوسطات T ستودنت لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة والمتغير الوصفي (الجنس) وقد تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة تبغا لخاصية الجنس، إذا كانت مستوى المعنوية (sig) أكبر من 0.05.

H1: توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة تبعا لخاصية الجنس، إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05.

جدول (3-13): اختبار فرق المتوسطات

		المجتمع	المتوسط المعياري	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة SIG-
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية	ذكر	23	3.4384	0.50641	0.561	0.579
	أنثى	17	3.3480	0.50194		
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	ذكر	23	3.6848	0.54411	0.522	0.604
	انثى	17	3.6029	0.44539		

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات (SPSS(V23

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيم المعنوية لاختبار فرق المتوسطين t-test تظهر كما يلي:

- قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الأول مساوية للقيمة 0.579 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة.
- قيمة مستوى المعنوية لتأثير متغير الجنس على إجابات العينة على المحور الثاني مساوية لقيمة 0.604 أي أكبر من 0.05 وبالتالي تقبل فرضية H0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات العينة.

الفرع الثاني: اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA:

يستعمل هذا الاختبار قصد معرفة تأثير المتغيرات النوعية للدراسة التي تحتمل أكثر من حدثين على اجابات العينة على محاور الدراسة X و Y. ولإجراء هذا الاختبار نضع الفرضيتين:

H0: لا يوجد تأثير للمتغيرات النوعية التي تحتمل أكثر من حدثين على محوري الدراسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

H1: يوجد تأثير للمتغيرات النوعية التي تحتمل أكثر من حدثين على محوري الدراسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

1. اختبار تأثير العمر على اجابات العينة:

الجدول(3-14): اختبار تأثير متغير العمر على اجابات محاور الدرسة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.121	3	1.040	5.648	.003
	Within Groups	6.631	36	.184		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.116	3	1.039	5.635	.003
	Within Groups	6.637	36	.184		
	Total	9.753	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS(V23)

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى المعنوية (sig) لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA يظهر كالآتي: قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير لمتغير العمر على إجابات المحورين الأول والثاني مساوية لقيمة 0.003، 0.003 على التوالي أي أقل من 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير العمر على اجابات العينة.

2. اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة:

الجدول (3–15): اختبار تأثير المؤهل العلمي على اجابات محاور الدراسة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.539	4	.885	4.983	.003
	Within Groups	6.214	35	.178		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.597	4	.899	5.112	.002
	Within Groups	6.156	35	.176		
	Total	9.753	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى المعنوية (sig) لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA يظهر كالآتي: قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير المتغير المؤهل العلمي على اجابات المحور الأول والثاني مساوية لقيمة 0.003، 0.002 على التوالي أقل من 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على اجابات العينة.

3. اختبار تأثير الوظيفة على اجابات محاور الدراسة:

جدول (3–16): اختبار تأثير الوظيفة على اجابات محاور الدراسة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	2.673	3	.891	4.531	.009
	Within Groups	7.079	36	.197		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.599	3	1.200	7.019	.001
	Within Groups	6.153	36	.171		
	Total	9.753	39			

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

التعليق: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن مستوى المعنوية(sig) لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA يظهر كالآتي: قيمة مستوى المعنوية بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على اجابات المحور الأول والثاني مساوية لقيمة 0.009، 0.001 على التوالي أقل من 0.05 وبالتالي تقبل الفرضية H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على اجابات العينة.

4. اختبار تأثير سنوات الخبرة على اجابات محاور الدراسة:

الجدول(3-17): اختبار تأثير سنوات الخبرة على اجابات محل الدراسة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	2.789	3	.930	4.805	.006
	Within Groups	6.964	36	.193		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	2.843	3	.948	4.937	.006
	Within Groups	6.910	36	.192		
	Total	9.753	39			

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول السابق أن مستوى المعنوية(sig) لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA يظهر كالآتي: قيمة مستوى المعنوية لتأثير متغير الخبرة على اجابات المحور الأول والثاني مساوية لقيمة 0.006، 0.006 على التوالي أي أقل من 0.05، وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية H1 بمعنى يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على اجابات العينة.

خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها والتي مفادها دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية –سوق أهراس– حيث استعملنا التحليل الإحصائي SPSS، وبناء على المخرجات التي تحصلنا عليها تبين لنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظام المحاسبي المالي و نظام حوكمة الشركات حسب نتائج معامل الارتباط Person. وأخيرا تطرقنا إلى دراسة تأثير المتغيرات الديمغرافية للعينة على محاور الدراسة بالاعتماد على اختبار فرق المتوسطات t.test الذي أثبت عدم وجود تأثير متغير الجنس على محاور الدراسة رغم تزايد نسبة الذكور عن الاناث، ثم تطرقنا لاختبار التباين الأحاديANOVA الذي أثبت وجود تأثير باقي المتغيرات التي تحتمل أكثر من حدثين" العمر، الوظيفة، المؤهل، الخبرة" على محاور الدراسة.

خاتمة

الخاتمة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي من القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على توفير القوائم المالية التي تفيد مستخدميها من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث يرتكز النظام المحاسبي المالي على مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعمل على ضرورة توفير المصداقية في المعلومات المحاسبية التي يقدمها وإظهار الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة بناء على مبدأ الإفصاح والشفافية.

وفي المقابل تعتبر كفاءة نظام حوكمة الشركات مفهوم جديد متعدد الجوانب يختلف من دولة لأخرى وفقا لاختلاف القواعد، القوانين والتشريعات، حيث أن الحوكمة بناء على ما سبق ترتكز على ضمان الشفافية في معاملات المؤسسة كإجراءات المحاسبة والمراجعة، كما تعمل على تفعيل دور أصحاب المصالح في القيام بأدوارهم الرقابية والإشرافية مثل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين، إضافة للقيام بإدارة فعالة للمخاطر التي توجه المؤسسة، ومن بين مبادئ الحوكمة الإفصاح والشفافية وحماية للحقوق الأساسية للمساهمين، وبالتالي التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي يضمن تطبيق الحوكمة في الشركات.

1. اختبار صحة الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه وقصد الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

❖ **الفرضية الأولى:** يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في الشركات.

يعتمد الإفصاح المحاسبي على إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في الوقت المناسب، وهذا ما يساهم فيه النظام المحاسبي المالي من خلال مخرجاته (القوائم المالية).

❖ **الفرضية الثانية:** يعتبر النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات.

توفر المحاسبة المالية معلومات لازمة تمكن جميع المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من متابعة أداء الإدارة وتقييم كفاءتها، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة المالية بما توفره من معلومات تمثل واحدة من أهم الأدوات اللازمة لتفعيل الحوكمة، وبما أن المحاسبة المالية في الجزائر يتبناها النظام المحاسبي المالي فهو بذلك يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات.

❖ **الفرضية الثالثة:** يؤثر النظام المحاسبي المالي على كفاءة نظام حوكمة الشركات.

باعتبار أن النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات، استوجب على مخرجات هذا النظام أن تكون ذو مصداقية وشفافية في الإفصاح عن المعلومات المالية التي تعزز الدور الرقابي من جهة وتوفر نظام حوكمة ذو

كفاءة عالية من جهة أخرى، وبالتالي يكون تأثير النظام المحاسبي المالي على كفاءة حوكمة الشركات بطريقة غير مباشرة.

- **الفرضية الرابعة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظام المحاسبي المالي ونظام حوكمة الشركات.

من خلال تحليلنا لنتائج الفرضية اعتمادا على برنامج SPSS(V23) تم قبولها، ونستنتج أن النظام المحاسبي المالي له علاقة قوية طردية ذات دلالة إحصائية مع نظام حوكمة الشركات.

2. **نتائج الدراسة:**

من خلال الدراسة التطبيقية يمكننا استخلاص مجموعة من النتائج هي:

- للنظام المحاسبي المالي دور في ضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح وهذا يضمن تأكيد احترام حقوقهم عن طريق إمدادهم بالمعلومات الملائمة والموثوقة؛
- النظام المحاسبي المالي يعمل على تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في القوائم المالية التي تخدم كافة الأطراف المعنية بالشركة؛
- النظام المحاسبي المالي له دور في تعزيز مسؤوليات مجلس الإدارة لكونه أداة مراقبة لكل الأعمال التي تخص الوضعية المالية؛
- يدعم النظام المحاسبي المالي الإفصاح المحاسبي المالي الذي يعد من المبادئ الأساسية لنظام حوكمة الشركات؛
- يعد النظام المحاسبي المالي محور ارتكاز لمختلف آليات نظام حوكمة الشركات التي تعمل عن حماية وضمان حقوق المساهمين والأطراف ذات العلاقة؛
- محاربة الفساد في الشركات يحتاج إلى نظام حوكمة الشركات، وتفعيل دورها في دعم الشفافية وتوليد تقارير مالية ذات جودة عالية وذلك من خلال النظام المحاسبي المالي؛
- تعتبر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات عوامل محددة لدرجة كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية؛
- آلية استقلالية مجلس الإدارة تعد عاملا في تحديد درجة كفاءة نظام حوكمة الشركات؛
- لكفاءة نظام حوكمة الشركات أثر إيجابي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

3. التوصيات والاقترحات:

من خلال ما تقدم ارتأينا أن نقدم التوصيات والاقتراحات التالية:

- ❖ نشر ثقافة الحوكمة وتعزيزها من خلال إصدار لوائح ومنشورات داخلية في المؤسسات تعرف الموظفين بحوكمة الشركات؛
- ❖ زيادة الاهتمام في انتهاج النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ؛
- ❖ بالرغم من صعوبة تفعيل الإطار القانوني الذي يفرض تطبيق آليات نظام الحوكمة في الشركات الجزائرية، إلا أنه من الضروري تقييم كفاءة نظام الحوكمة نظرا لأن جودة هذا الأخير تتحقق بمدى قدرة آلياته على تحقيق الهدف الذي وضعت من أجله؛
- ❖ التركيز على أهمية اعتماد أسس واضحة عند تعيين أعضاء مجلس الإدارة، حيث يجب تأخذ الكفاءة والخبرة التي يمتلكها الأعضاء حيزا من الإهتمام على غرار ضرورة توفر عنصر الإستقلالية لما لها من أهمية قصوى في زيادة كفاءة نظام الحوكمة والحد من انتهازية المسيرين؛
- ❖ القيام بتنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحسابات والخبراء في مجال المحاسبة وطرق الكشف عن الفساد، باعتبارهم مسؤلين قانونيا عن صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وهو ما يساهم بشكل إيجابي في تخفيض الفساد المالي والمحاسبي الذي أضبح ميزة الاقتصاد الجزائري.

4. آفاق الدراسة:

لقد تم تناول في بحثنا هذا دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات ولهذا الغرض فإن من الآفاق الواعدة لهذا البحث:

- ❖ دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ دور حوكمة الشركات في تنشيط السوق المالي الجزائري؛
- ❖ دور حوكمة الشركات في الرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ تعزيز الآليات من أجل الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات في كل دولة؛
- ❖ دور محافظ الحسابات في الرفع من كفاءة نظام الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية.

قائمة المصادر

و المراجع

المراجع باللغة العربية

اولا: الكتب

1. أحمد علي خيضر، **الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر،2012.

2. أحمد علي خيضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2012.

3. بوقفة علاء وآخرون، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي IAS/IFRS**، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2014.

4. حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، **الحوكمة في البنوك و أثرها في الأداء و المخاطر**، دار اليازوري، الطبعة الأولى ، الأردن، 2011.

5. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، دار الثقافة للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الأردن،2012.

6. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS 2007**، دار إثراء ، عمان، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2008.

7. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزائر،2008.

8. صلاح حسن، **البنوك و المصارف ومنظمات الأعمال–معايير حوكمة المؤسسات المالية–**، دار الكتاب الحديث، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2011.

9. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

10. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات المفاهيم المبادئ التجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

11. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة2، 2010.

12. علا مُحَمَّد شوقي ابراهيم عيسى، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجزائرية، الطبعة الأولى، بئر خادم الجزائر العاصمة، 2015.

13. مُحَمَّد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دروس وتطبيقات**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

14. مُحَمَّد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الادارة فيها و المديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

15. مُحَمَّد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2006.

مذاكرات والأطروحات:

1. الأغا سعاد، **دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات –دراسة حالة شركة الصيانة وأشغال الطرق فيترو–**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2021-2022.

2. إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2015-2016.

3. آمنة ولعة، **كفاءة نظام حوكمة الشركات وأثرها على ممارسة إدارة الأرباح في ظل بيئة الأعمال الجزائرية–دراسة تطبيقية على عينة من شركات المساهمة الجزائرية للفترة(2011–2015)**–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2020-2021.

4. أمينة فيداوي، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية–دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF250**–، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم مالية، جامعة عنابة، الجزائر،2013-2014.

5. آيت مُحَّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010–2013**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2013-2014.

6. براهمة كنزة، **دور التدقيق الدّاخلي في تفعيل حوكمة الشركات– دراسة حالة مؤسسة المحركاتEMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013-2014.

7. برزوق أمينة، **إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2011-2012.

8. بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة عين تموشنت، الجزائر، 2021-2022.

9. جداي ياسين، **مساهمة حوكمة الشركات في تحسين كفاءة سوق الأوراق المالية ببورصة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سوق أهراس، الجزائر، 2020-2021.

10. ريمة شيبوب، **كفاءة نظام الحوكمة و أثرها على الأداء المالي للشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية – دراسة قياسية لبعض شركات المساهمة بولاية سطيف–**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2015-2016.

11. زين عبد المالك ،**القياس و الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة مجمع صيدال –وحدة الحراش–**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، علوم التسيير ،جامعة بومرداس ، الجزائر، 2014-2015.

12. شوقي بورقبة، " **الكفاءة التشغيلية للمصارف الاسلامية– دراسة تطبيقية مقارنة–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2010-2011.

13. العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية–دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016.

14. عريف عبد الرزاق، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على عملية التحليل المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–دراسة حالة: عينة من المؤسسات الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016-2017.

15. عهد علي سعيد، **الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009.

16. لمين تغليسية، **مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة–دراسة ميدانية لعينة من الشركات المساهمة الجزائرية–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017-2018.

17. مجيلي خليصة، **دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية–دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2017-2018.

18. نوي فطيمة الزهرة، **أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016-2017.

19. يزيد بن صوشية، **دور إرساء مبادئ حوكمة الشركات في توجيه السياسات المالية للمؤسسة–دراسة عينة من المؤسسات–**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019-2020.

المقالات والمجالات:

1. أحمد بوراس، مُحَمَّد بوطلاعة، **مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري**، مجلة العلوم الاقتصادية و المالية، العدد الثالث، جامعة أم البواقي، الجزائر، جانفي2015.

2. بلعايش ميادة، **العوامل المساهمة في التطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، مجلة رؤي الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر2012.

3. بلكرشة رابح، بن قطيب علي، **دور النظام المحاسبي المالي في تحسين فعالية التدقيق الجبائي –دراسة ميدانية–**، مجلة الدراسات الاقتصادية والتجارية المعاصرة، العدد1، المجلد6، جامعة تيارت، الجزائر، 2023.

4. بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية–دراسة مقارنة–**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد الرابع، المجلد01، جامعة قسنطينة، الجزائر، جوان2017.

5. بن حواس كريمة، **النظام المحاسبي المالي وأثره على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد4، العدد1، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، مارس 2020.

6. خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة جديد الاقتصاد، مجلد14، عدد1، جامعة المسيلة، الجزائر، ديسمبر2019.

7. راهم لخذيري، **تأثير مبادئ الحوكمة على اخلاقيات العمل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية**، مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة، الملحق الأول، جامعة عنابة، الجزائر، 2017.

8. صافي أحمد وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018.

9. صافي أحمد وآخرون، **آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد3، جامعة المسيلة، الجزائر، مارس 2018.

10. عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد01، جامعة بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2014.

11. كنوش عاشور ، **متطلبات النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد السادس، جامعة الشلف، الجزائر، 2009.

12. مُحَّد البشير غوالي، آمنة ولعة، **قياس كفاءة نظام حوكمة الشركات الجزائرية باستخدام التحليل التطويقي للبيانات–حالة شركة المساهمة بولاية ورقلة–**، مجلة الباحث، مخبر الجامعة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2019.

13. مُحَّد الجموعي قريشي، الحاج عرابة، **قياس كفاءة الخدمات الصحية في المستشفيات الجزائرية باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات (DEA)–دراسة تطبيقية لعينة من المستشفيات لسنة2011–**، مجلة الباحث، العدد11، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.

14. مهدي شرقي، **مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة– حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري–**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد1، جامعة غرداية، الجزائر، 2015.

15. نور الدين مزياني، مُحَّد الصالح فروم، **المعايير المحاسبة الدولية و البيئة الجزائرية (مقومات ومتطلبات التطبيق)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الأول، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.

الملتقيات والمؤتمرات:

1. بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري"، جامعة بسكرة، الجزائر، يومي06-07 ماي 2012.
2. جاو حدو رضا، **تطبيق مبادئ حوكمات المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الوطني حول" الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 7-8 ديسمبر 2010.
3. حساني رقية وآخرون، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري"، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07ماي2012.

4. مليكة زغيب، سوسن زيرق، **دور النظام المحاسبي المالي في دعم حوكمة الشركات في الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول "حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 6-7 ماي 2012.

القوانين والمراسيم:

1. القانون07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد74، المؤرخ في 2010/11/25.

المراجع الأجنبية:

1. Ouni Samah, **DEA Governance Efficiency Frontier and Credit Rating**, International Journal of Empirical Finance, Vol(2), No(03), 2014, p104.

االملحق رقم(1): استمارة الاستبيان:

جامعة الشريف مساعديه - سوق أهراس-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استمارة استبيان

السيد والسيدات الكرام...

تحية طيبة، أما بعد...

في اطار اعداد بحث بعنوان:

"دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية

–دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية–"

والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق. نتشرف بوضع تحت تصرفكم هذا الاستبيان الهادف إلى جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع، راجين منكم أن تتفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها بكل دقة واهتمام لأن نتائج الدراسة تتوقف على مدى صحة إجابتكم، علما أن اجابات الاستمارة لن تستخدم الا لغرض علمي. وأخيرا تقبلوا منا فائق الشكر والتقدير، وشكرا على تعاونكم.

من إعداد الطالبتين: تحت إشراف الأستاذة:

- شارف خلود
- بعاطشية خولة

والي صفية

التعريفات الاجرائية لمتغيرات الدراسة:

- **النظام المحاسبي المالي:** هو نظام ينظم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ويتم تصنيفيها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.
- **كفاءة نظام حوكمة الشركات:** فهي تعبير عن مدى قدرة التشكيلة المثلى للآليات المكونة لنظام حوكمة الشركات في تعظيم ربحية الشركة والتحسين من أدائها.

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر:

من 20 الى 30 ☐ من 31 الى 40 ☐

من 41 الى 50 ☐ من 51 الى 60 ☐

3- المؤهل العلمي:

مهني ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐ وآخرون ☐

4- الوظيفة:

مدير ☐ مدير فرعي ☐

رئيس مصلحة ☐ موظف عادي ☐

5- الخبرة العملية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات ☐

من 11 الى 15 سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

القسم الثاني: متغيرات الدراسة:

المحور الأول: النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية:

الخيارات / العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1-جاء النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجه الاقتصادي الجديد للجزائر.					
2- إن التطبيق الفعال لنصوص النظام المحاسبي المالي سيساهم في جلب الاستثمار بما أنه يسمح بقراءة موحدة للقوائم المالية.					
3-يغلب النظام المحاسبي المالي الجانب الاقتصادي على الشكل القانوني مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع المالي وتزيد من ثقة مستخدميها.					
4-يوفر النظام المحاسبي المالي بدائل قياس جديدة تسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.					
5- يساهم النظام المحاسبي المالي في تحقيق الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية.					
6-تتلاءم قواعد النظام المحاسبي المالي مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.					
7- تساعد القوائم المالية المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة.					
8- تعتبر القوائم المالية كافية لتلبية احتياجات مستخدميها لاتخاذ القرار.					
9- تحديث التشريع الضريبي بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي.					
10- تقييم الأصول وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية.					
11-البيئة الجزائرية غير مستعدة للتطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي					
12-النظام المحاسبي المالي يقلل التكلفة، الوقت والجهد في اعداد سجلات منظمة ودقيقة.					

المحور الثاني: كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية الوطنية:

الخيارات / العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- تعتبر حوكمة الشركات نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية لإدارة الشركة والرقابة عليها.					
2-يعمل نظام حوكمة الشركات على تنظيم العلاقات المتبادلة بين الشركة و أصحاب المصالح المختلفة.					
3-تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في إدارة الشركة يحسن من القيمة الاقتصادية لها.					
4-يوفر نظام حوكمة الشركات طرق واضحة تحدد المسؤوليات.					
5- يساهم نظام حوكمة الشركات في حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة.					
6-. توفر إطار تنظيمي فعال لحوكمة الشركات يضبط كافة جوانب الأداء.					
7- تعتبر الشفافية من مبادئ نظام حوكمة الشركات التي تؤدي لتخفيض مشكلة تضارب المصالح في مجلس الإدارة والجمعية العامة					
8-يلتزم مجلس الإدارة بإعداد قواعد إجرائية لنظام حوكمة الشركات.					
9- نظام حوكمة الشركات يعتبر مؤشر ايجابي وضروري في رفع أداء الشركات الجزائرية					
10-. تؤثر كفاءة نظام حوكمة الشركات إيجابيا على الأداء المالي للشركة.					
11- تعمل كفاءة نظام حوكمة الشركات على تحسين صنع القرار داخل الشركة.					
12-- يتم تعظيم ثروة المساهمين في ظل كفاءة نظام حوكمة الشركات.					

الملحق(2): قائمة المحكمين:

قائمة المحكمين:

الأستاذ	التخصص	الإمضاء
رقايقية فاطمة الزهراء	علم النفس	
بهلول نور الدين	علم النفس	
سوالم صلاح الدين	علم النفس	

الملحق رقم (3): مخرجات (SPSS(V23

1. معامل الثبات ألفاكرونباخ:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.670	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.715	12

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.829	24

2. البيانات الشخصية:

الجنس المستجيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	23	56.1	57.5	57.5
	أنثى	17	41.5	42.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Missing	System	1	2.4		
Total		41	100.0		

العمر المستجيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	30إلى 20 من	12	29.3	30.0	30.0
	40 إلى 31 من	15	36.6	37.5	67.5
	50 إلى41 من	10	24.4	25.0	92.5
	60 إلى 51 من	3	7.3	7.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Missing	System	1	2.4		
Total		41	100.0		

المؤهل المستجيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مهني	18	43.9	45.0	45.0
	ليسانس	12	29.3	30.0	75.0
	ماستر	4	9.8	10.0	85.0
	ماجستير	5	12.2	12.5	97.5
	آخرون	1	2.4	2.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Missing	System	1	2.4		
Total		41	100.0		

وظيفة المستجيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير	10	24.4	25.0	25.0
	فرعى مدير	1	2.4	2.5	27.5
	مصلحة رئيس	18	43.9	45.0	72.5
	عادي موظف	11	26.8	27.5	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Missing	System	1	2.4		
Total		41	100.0		

خبرة المستجيب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	8	19.5	20.0	20.0
	10 إلى 5 من	15	36.6	37.5	57.5
	15إلى 11 من	11	26.8	27.5	85.0
	سنة 15 من أكثر	6	14.6	15.0	100.0
	Total	40	97.6	100.0	
Missing	System	1	2.4		
Total		41	100.0		

3. اختبار khi–deux:

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
وظيفة المستجيب * خبرة المستجيب	40	97.6%	1	2.4%	41	100.0%

Crosstabulation المستجيب خبرة * المستجيب وظيفة

Count

		المستجيب خبرة				
		سنوات 5 من أقل	10 إلى 5 من	15إلى 11 من	سنة 15 من أكثر	Total
وظيفة المستجيب	مدير	2	7	1	0	10
	فرعي مدير	0	1	0	0	1
	مصلحة رئيس	5	3	6	4	18
	عادي موظف	1	4	4	2	11
Total		8	15	11	6	40

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11.620[a]	9	.236
Likelihood Ratio	13.730	9	.132
Linear-by-Linear Association	3.427	1	.064
N of Valid Cases	40		

a. 15 cells (93.8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .15.

4. معامل الإرتباط بيرسون:

Correlations

		النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Pearson Correlation	1	.775**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	40	40
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Pearson Correlation	.775**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	40	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

5. اختبار كرلموغروف وشبيرو ويلك لمعرفة نوع التوزيع:

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	.118	40	.170	.972	40	.429
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	.096	40	.200*	.980	40	.689

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

6. اختبار فرق المتوسطات t.test:

Group Statistics

	الجنس المستجيب	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	ذكر	23	3.4384	.50641	.10559
	أنثى	17	3.3480	.50194	.12174
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	ذكر	23	3.6848	.54411	.11346
	أنثى	17	3.6029	.44539	.10802

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
									95% Confidence Interval of the Difference	
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
في المالي المحاسبي النظام الوطنية الاقتصادية المؤسسات	Equal variances assumed	.012	.912	.560	38	.579	.09037	.16137	-.23631-	.41705
	Equal variances not assumed			.561	34.804	.579	.09037	.16115	-.23686-	.41759
في الشركات حوكمة نظام كفاءة الوطنية الاقتصادية المؤسسات	Equal variances assumed	.359	.552	.507	38	.615	.08184	.16149	-.24508-	.40877
	Equal variances not assumed			.522	37.544	.604	.08184	.15666	-.23542-	.39910

7. اختبار ANOVA

- **ANOVA والعمر:**

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.121	3	1.040	5.648	.003
	Within Groups	6.631	36	.184		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.116	3	1.039	5.635	.003
	Within Groups	6.637	36	.184		
	Total	9.753	39			

- **ANOVA والمؤهل العلمي:**

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.539	4	.885	4.983	.003
	Within Groups	6.214	35	.178		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.597	4	.899	5.112	.002
	Within Groups	6.156	35	.176		
	Total	9.753	39			

- **ANOVA والوظيفة :**

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	2.673	3	.891	4.531	.009
	Within Groups	7.079	36	.197		
	Total	9.753	39			
كفاءة نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية	Between Groups	3.599	3	1.200	7.019	.001
	Within Groups	6.153	36	.171		
	Total	9.753	39			