أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي
– دراسة تطبيقية –

The impact of applying the principles of corporate governance on - accounting disclosure - An applied study

بن يوسف مريم[1]♦، بن مسعود آدم[2]

[1] جامعة البليدة 2 – لونيسي علي (الجزائر) ، m.benyoucef@univ-blida2.dz

[2] جامعة البليدة 2– لونيسي علي (الجزائر) ، a.benmessaoud@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام:2020/10/05 تاريخ القبول: 2020/11/05 تاريخ النشر: 2021/01/09

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ودورها في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي للمعلومات في القوائم المالية من خلال عرض مفهوم الحوكمة ومبادئها وأهداف الإفصاح المحاسبي من خلال محورين نظريين ومحور تطبيقي عن طريق تحليل أجوبة استمارة استبيان، والذي توصلنا من خلاله أن لتطبيق مبادئ الحوكمة أهمية كبيرة من خلال الدور الذي تلعبه في مساعدة المسيرين في التحكم وإدارة المؤسسات والشركات ولها أثر كبير في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة من خلال زيادة الإفصاح والشفافية، لذا لابد من تكثيف الجهود وتوعية مسيري الشركات من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة لزيادة الإفصاح وبالتالي تقديم نوع من الثقة مما يزيد من المستثمرين المرتقبين واطمئنان المستثمرين الحاليين.

الكلمات الدالة:حوكمة الشركات ، مبادئ حوكمة الشركات ، الإفصاح المحاسبي.

Abstract:

This study aims to highlight the importance of applying the principles of corporate governance and its role in imparting confidence in the accounting disclosure of information in the financial statements by presenting the concept of governance, its principles and the objectives of the accounting disclosure through two theoretical axes and an application axis by analyzing the answers of a questionnaire, through which we concluded that the application of principles Governance is of great importance through the role it plays in helping managers in controlling and managing institutions and companies, and it has a great impact on increasing confidence in the information provided by increasing disclosure and transparency. Therefore, efforts must be intensified and corporate managers 'awareness in order to apply the principles of governance to increase disclosure and thus provide a kind of Confidence, which increases prospective investors and the reassurance of existing investors.

Keywords: Corporate governance, principles of corporate governance, accounting disclosure

♦المؤلف المرسل .

مقدمة

تعتبر حوكمة الشركات التي ترتبط أساسا بمفهوم انفصال الملكية عن الإدارة ، حديثة النشأة والتي تدير من خلالها المؤسسات والشركات الاقتصادية مواردها وتساهم في تعزيز الرقابة عليها. وتتحقق الحوكمة بتطبيق عدد من المبادئ المصاغة والتي أهمها أو أكثرها قبولا معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 وعرفت آخر تعديل لها سنة 2015. لذا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تعريف حوكمة الشركات، وعرض مبادئها ، بالإضافة إلى إظهار أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية عن طريق دراسة استبيانية موزعة على عينة من الشركات الاقتصادية ومحافظي الحسابات باعتبارهم شخص خارجي محايد يبدي رأيه في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية. في ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية: **ما هو أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي ؟**

للإجابة على الإشكالية السابقة نصيغ الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** هناك تطبيق كلي لمبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية طبقا لنصوص القوانين الجزائرية.
- **الفرضية الثانية:** توفر المؤسسات والشركات على كل الآليات التي تساهم في إرساء مبادئ الحوكمة في الواقع
- **الفرضية الثالثة:** والتي قسمت إلى فرضيتين فرعيتين:
  - ✓ **الفرعية الأولى:** الشركات الجزائرية تفصح بكل المعلومات التي تهم المستخدمين.
  - ✓ **الفرعية الثانية:** تعتبر مبادئ الحوكمة أداة تزيد من شفافية عملية الإفصاح المحاسبي في الشركات.

ولتأكيد أو رفض الفرضيات السابقة ارتأينا إلى إضافة دراسة تطبيقية عن طريق توزيع استمارة استبيان على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وعدد من محافظي الحسابات باعتبارهم شخص خارجي محايد يبدي رأيه حول المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية في عدة ولايات من الوطن.

1. ماهية حوكمة الشركات

من خلال هذا الجزء النظري سنعرض تعريف حوكمة الشركات وأهدافها ومبادئها.

1.1أصل و تعريف حوكمة الشركات :

" لقد بدأ استخدام مصطلح الحوكمة في اللغة العربية في بداية سنة 2000م"(حسين عبد الجليل أل غزوي،2010،ص 08-09 بتصرف). "ولكن كمصطلح رسمي فقد جاء طبقا للبيان الصادر عن مجمع اللغة العربية والذي اقترحه الأمين العام والذي استحسن بعد العديد والكثير من المصطلحات المقترحة" (مناف

أحمد علي الديلمي،2013، ص16 بتصرف) .والذي يعكس المحاولات العديدة لترجمة مصطلح "GOVERNANCE"باللغة الانجليزية والتي يعود أصلها إلى اللغة اليونانية (أو الإغريقية) "kubernan"؛ والتي تعني قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة وشريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة التي عهدت إليه، وإيصالها إلى أصحابها ودفاعه عنها ضد القراصنة، وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار، فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما أطلق عليه التجار وخبراء البحار"القبطان المتحوكم جيدا"" good governer" (محسن أحمد الخضيري،2005،ص 07) وقد استخدم هذا اللفظ في القرن 13م في اللغة الفرنسية القديمة كمرادف لمصطلح الحكومة "gouvernement" والتي تعني فن أو طريقة الحكم، ثم استخدم كمصطلح قانوني في اللغة الفرنسية سنة 1478م. وفي القرن 14م انتقل اللفظ إلى الانجليزية وأعطى ميلاد لكلمة "حوكمة" "gouvernance" ويقصد بها العمل أو طريقة الإدارة، حيث أخذت هذه الكلمة الصدارة في سنوات 1990م من قبل الاقتصاديين وعلماء السياسة الانجلوسكسون والمؤسسات الدولية .

ولقد تعددت تعاريف الحوكمة التي نذكر منها ما جاء في تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات كادبري–cadbury سنة 1992م على أنها: "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب" (عمار حبيب جهول آل علي خان ،2011،ص23)، "حيث يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة المؤسسات، وهكذا فان الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو جوهر أي نظام لحوكمة المؤسسات" (عمر علي عبد الصمد ،2009،ص08). ونجد أيضا من يعرفها على أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها فالحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد السلطة والمسؤولية" (زرزار العياشي ،يومي 7–8 ديسمبر 2010 ، ص3)كما عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOCED Organisation for Economic Co–Operation and Devlopment:على أنها النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركات من خلال: تحديد الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات(مجلس الإدارة، المساهمين، المتعاملين، العاملين)، وضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الشركة، وضع الأهداف والوسائل المتاحة لتحقيق أهداف الشركة ومراقبة أدائها، وكذا الاعتماد على العمل المؤسساتي من خلال وضع أنظمة ذاتية للإدارة والتوجيه والرقابة" (صافي أحمد و آخرون، مارس 2018،ص51).

ويعرفها الكاتبان عبد الوهاب علي وشحاته السيد: على أنها مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط "Discipline" والشفافية"Transparency" والعدالة

"Fairness"،وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل" (عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاته،2006- 2007،ص17).وقد ذكرتمجلة tone at the topالصادرة عن معهد المدققين الداخلين أن حوكمة الشركات هي:"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها" (عاشوري عبد الناصر ،2015-2016، ص)04

من التعاريف والمفاهيم السابقة نقول أن حوكمة الشركات هي آلية تعمق دور الرقابة ومتابعة الأداء من خلال القوانين، القواعد، والإجراءات الموضوعة للتحكم والسيطرة على سير المؤسسة وإدارة العلاقة بين مجلس الإدارة والملاك والمساهمين وأصحاب المصالح وحماية حقوقهم .

2.1خصائص حوكمة الشركات :

للحوكمة خصائص مهمة بحيث تمثل الدعائم الأساسية لها ، والمتمثلة فيما يلي :

- **الانضباط:** يعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، من خلال تقديم بيانات واضحة للجمهور؛ الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح ؛ التقدير السليم لحقوق الملكية وتكلفة رأس المال؛ استخدام الديون في مشروعات هادفة " (صافي أحمد وآخرون، مرجع سابق، ص52).
- " **الشفافية:** وهي تقديم صورة حقيقية لكل عمليات المؤسسة من خلال الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛ ونشر التقرير السنوي في موعده؛ بالإضافة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- **الاستقلالية** : يعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق عند وجود رئيس مستقل لكل من مجلس الإدارة العليا ولجنة المراجعة وغيرهم من المجالس؛ وكذا وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة؛ وعدم وجود ممثلين لبنوك أو لكبار الدائنين في مجلس الإدارة " (صافي أحمد وآخرون، مرجع سابق، ص52).
- " **المساءلة:** تعني إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، عن طريق تقديم كشف حساب عن الأعمال الموكلة إليهم والمنجزة، والتي ينجر عليها الثواب أو العقاب.
- **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- " **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة وتقديم المكافآت العادلة لأعضاء مجلس الإدارة ، بالإضافة إلى المعاملة العادلة لكافة الموظفين، وحماية حقوق المساهمين، إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم، المعاملة العادلة لمساهمي

الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية، حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة، إيداع الأسهم بشكل عادي لجميع المساهمين.

- **المسؤولية الاجتماعية:** ويقصد بها النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد، حيث يجب تسطير سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي؛ وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة. " (صافي أحمد وآخرون، مرجع سابق،ص51).

3.1أهداف حوكمة الشركات: تعمل الحوكمة على تحقيق مجموعة أو جملة من الأهداف من بينها" تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية و زيادة قيمتها بالإضافة إلى فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها ومحاربة الفساد بكل صوره مالي أو محاسبي أو إداري .وضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية؛ وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المـــــــــــــال." (أحمد مخلوف،20و21 أكتوبر 2009، ص10).تعميق وتعزيز ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتعارف عليها وبالتالي تقليل الغش وتضارب المصالح" (حديد نوفل،2014/12/31، ص 120، بتصرف)

4.1 مبادئ الحوكمة لمؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية :

أصدرت مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 مبادئها، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها سنة 2004، وآخر تحديدا أثناء انعقاد الاجتماع في أفريل 2015، حيث اعتمد مجلس منظمة الـــــــ OECD هذه المبادئ في 8 جويلية 2015 والتي قدمت في 15-16 نوفمبر 2015 في أنطاليا بتركيا حيث أطلقت عليها تسمية مبادئ OECD/G20 لحوكمة الشركات" (محمد علي سويلم،2010، ص63 بتصرف). "بحيث أنه لا يوصى بنموذج وحيد لحوكمة الشركات وإنما يوصي ببعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي دولة " (أحمد خضر،2012، ص109). " وتستند مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات على تجارب الدول الأعضاء فيها، وإلى أعمال قامت بها لجان تابعة للمنظمة نفسها؛ من بينها ما قامت به المجموعة الاستشارية لقطاع الأعمال المعنية بحوكمة الشركات. إضافة إلى مشاركة لجنة الأسواق المالية، وكذا لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات، ولجنة سياسات البيئة. Organization for economic co-operation and development ,October 2000,p p (3-4). "ولقد ركزت هذه المبادئ على المؤسسات التي يتم تداول أسهمها في البورصات، كما أنها تعتبر أداة مفيدة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسات التي لا تتداول أسهمها في البورصة" (نعيمة عبدي، 2015-2016، ص31) . يتمثل مضمون هذه المبادئ حسب آخر تعديل سنة 2015 في:

أولا- "ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة الشركات: يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة، وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعيم الإشراف والإنفاذ الفعال." (اتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، أكتوبر- نوفمبر- ديسمبر2015، ص 4).

ثانيا- الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين: حيث يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم." وضمان حقوقهم الأساسية للمساهمين من: طريقة تسجيل الملكية، إرسال الأسهم أو تحويلها، الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة بانتظام وفي الوقت المناسب مثل المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة؛ المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين؛ بالإضافة إلى حق المساهمين في انتخاب وعزل مجلس الإدارة؛ وحقهم في الحصول على الأرباح" (عدنان بن حيدر بن درويش،2007، ص29)."وضمان حقهم في المعلومات الخاصة بالمؤسسة مثل: تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، وكذا تحويل الأسهم والترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية بما في ذلك تحويل كل أو ما يكون كل الأصول ما يؤدي في الواقع إلى بيع المؤسسة. هذا بالإضافة إلى إشراكهم في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وتحديد سياسات مكافآتهم " (نعيمة عبدي، 2015-2016، ص ص 39-40). " كما لهم الحق في التصويت في اجتماعات الجمعية العامةــ وتزويد كافة المساهمين بقواعد هاته الاجتماعات وحصولهم على جدول أعمالها وتواريخ انعقادها ومكانها في الوقت المناسب. بالإضافة إلى إتاحة الفرصة لهم لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية ووضع بنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة واقتراح القرارات في حدود معقولة " (مصطفى يوسف كافي،2012 ، ص233 بتصرف).

ثالثا-" المؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء: يجب على إطار حوكمة الشركات توفير الحوافز السليمة والتي تكون متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل لممارسات الحوكمة. " لأن معطيات الأسواق تعتبر مهمة للحفاظ على استمرارية المؤسسة وقوة طرح منتجاتها وخدماتها للعمل على البقاء في هذه الأسواق وعدم الخروج منها" (بلجراف سامية،أكتوبر 2019، ص48).

رابعا- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: " ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليا" (اتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، أكتوبر-نوفمبر- ديسمبر2015،ص5).

"حيث تعتبر إسهامات أصحاب المصالح أحد أهم الموارد القيمة لبناء مؤسسات تنافسية ومربحة خاصة إذا كانت المصالح طويلة الأجل وبالتالي فان الضرورة تقتضي تعزيز التعاون المنتج للثروة بين أصحاب المصالح" (محمد علي سويلم، 2010، ص92.). ولتطبيق هذا المبدأ لابد من احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون، بالإضافة إلى حقهم في الحصول على التعويضات في حال انتهاك حقوقهم، الحصول على المعلومات التي تهمهم وذات صلة بالقدر الكافي وفي الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة في إدارة وتنفيذ السياسات من طرف العاملين، اتصال أصحاب المصالح بمجلس الإدارة و إبراز مسؤوليتهم في تبليغهم عن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية لأن هذا يهدد مصلحتهم، وإجبار المؤسسة على اتخاذ الإجراءات اللازمة " (عدنان بن حيدر بن درويش،2007، ص31.).

خامسا- "الإفصاح والشفافية: يقصد على وجه العموم بالإفصاح العلانية الكاملة، حيث يعني "الإفصاح ضمنيا إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرار والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، ويختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم المالية ذاتها أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية" (جريو كلثوم ،2017، ص113 .)أما الشفافية يقصد بها "تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحا ماليا وغير مالي وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة " (جريو كلثوم ،2017، ص114). وطبقا لهذا المبدأ فانه ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة. بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة الشركة " (اتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، أكتوبر–نوفمبر– ديسمبر2015،ص5). وحددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن يكون الإفصاح بحد الأدنى سنويا أو نصف أو ربع سنوي، وأن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية النسبية لمستخدميها في الوقت المناسب مع مراعاة التكلفة. حيث يسفر الإفصاح المنتظم عن بناء الثقة مع أصحاب المصالح وجلب التمويل الخارجي.

ولكي يطبق هذا المبدأ لابد أن لا يقتصر الإفصاح عن المعلومات الجوهرية وإنما يشمل كل من: " النتائج المالية، أهداف المؤسسة، الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم. بالإضافة إلى العمليات المتصلة بأطراف من المؤسسة وكذا عوامل المخاطرة المتوقعة. بل ويتعدى ذلك إلى الإفصاح عن الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛ بالإضافة إلى الإفصاح عن هياكل الحوكمة وسياساتها، وخاصة ما

يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة المؤسسات والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها" (مصطفى يوسف كافي،2012، ص236).

"كما ينبغي الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة. بالإضافة إلى القيام بالمراجعة الخارجية المستقلة التي تتم من طرف شخص مستقل يجب أن يكون كفء ومؤهل قانونيا لكي يمكن من تقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة أو المساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة. كما ينبغي من هؤلاء المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين أو مجلس الإدارة؛ ومن واجبهم أن يقوموا بممارسة مهمتهم ببذل العناية المهنية الكافية لعملية المراجعة" (نعيمة عبدي، 2015-2016،ص35).

سادسا- "مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على إطار حوكمة الشركات ضمان قيام مجلس إدارة المؤسسة بالتوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، والرصد الفعال للإدارة وتحمل المسؤولية الكاملة تجاه المؤسسة والمساهمين"(اتحاد هيئة الأوراق المالية العربية، أكتوبر-نوفمبر- ديسمبر2015،ص5). "حيث يضطلع أعضاء مجلس الإدارة بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم، وهما: واجب العناية اللازمة والذي يتطلب اليقظة والحذر وبذل الجهد والحرص والعناية اللازمة في اتخاذ القرار، وأن يتوفر في المؤسسة إجراءات وأنظمة كافية وسليمة. وأن تكون المؤسسة ملتزمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات الموضوعة. إضافة إلى واجب الإخلاص في العمل ويشمل ذلك المعاملة المتساوية للمساهمين والمعاملات مع الأطراف ذوي المصالح ووضع السياسات الملائمة للرواتب والمكافآت وغير ذلك من إنشاء لجان مجلس الإدارة وإلزام نفسهم بمسؤوليات بطريقة فعالة مع ضرورة توفير كافة المعلومات الصحيحة ذات صلة وفي الوقت المناسب " (عمار عصام السامرائي، 17-18 أفريل 2013، ص287 بتصرف).

2.الإفصاح المحاسبي :

من خلال هذا المحور سنقد تعريف للإفصاح المحاسبي وأهدافه.

1.2 تعريف الإفصاح المحاسبي :

" يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين" (رضا العوامر،2014-2015، ص17)، كما عرف الإفصاح المحاسبي بأنه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد" (بن عيشي عمار، دردوري لحسن،30-06-2017، ص51). كما يعرف على أنه " عملية إظهار المعلومات المحاسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية ، أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما

يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة" (زغدار أحمد، سفير محمد،2009-2010،ص81).

2.2أهداف الإفصاح المحاسبي: يهدف الإفصاح المحاسبي إلى:

- ✓ " وصف العناصر المعترف بها، وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
- ✓ وصف العناصر غير المعترف بها، وتقديم المقاييس لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف الضمانات التي على المؤسسة مقابل الديون.
- ✓ توفير المعلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- ✓ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل مقارنات بين السنوات .
- ✓ تقديم المعلومات عن التدفقات النقدية الخارجة والداخلة المستقبلية.
- ✓ مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم " (بن عيشي عمار، دردوري لحسن ،30-06-2017، ص52).

3.2أنواع الإفصاح المحاسبي: تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي في ما يلي" (معمري خيرة، قورين بن حاج قويدر،2019/09/12 ،ص ص 251-252):

1.3.2**الإفصاح المناسب :** يعي أن التقارير المحاسبية تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

2.3.2**الإفصاح العادل** :يحمل الإفصاح العادل مدلولا أخلاقيا يهدف إلى معاملة كل القراء المحتملين للقوائم المالية بشكل متساويا.

3.3.2الإفصاح الكافي :المقصود بالإفصاح الكافي أن تتضمن القوائم المالية والإيضاحات التي حولها جميع المعلومات الهامة لمستخدميها. ويتطلب ذلك إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ القرارات المبنية على المعلومات المحاسبية.

4.3.2الإفصاح التام : يتطلب الإفصاح التام أن تصمم القوائم المالية الدورية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة المالية، وان تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة.

5.3.2الإفصاح الاختباري : يتوافر إلى المديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسستهم أكثر من غيرهم من الخارج، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة.

6.3.2الإفصاح الشامل : يسمي بالإفصاح الشامل ولا يعني الشامل أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد بها أن تصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة المتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي من اجل تحديد كمية ونوعية المعلومات التي يفصح عنها.

7.3.2الإفصاح الملائم :يعكس الاتجاه المعاصر للإفصاح اتجاها نحو ما يعرف بالإفصاح الإعلامي أو التثقيفي ولقد ظهر هذا الاتجاه نتيجة ازدياد أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية ونتيجة لهذه الخاصية كان التمويل نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات.

8.3.2الإفصاح التثقيفي : تعرف بعض أدبيات المحاسبة مفهوما جديدا للإفصاح هو الإفصاح التفاضلي، حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو التفاصيل، يعتمد مدخلا لإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا.

وبالرغم من تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي، إلا أنه لم يكن هنالك تعارض يذكر بين هذه أنواعا لإفصاح المتعددة، بل تتمحور جميعها حول هدف واحد، هو توفير معلومات موضوعية وملائمة تخدم الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بطريقة واضحة ومتوازنة في اتخاذ القرارات المفيدة ويرجع ذلك إلى أن جوهر عملية الإفصاح المحاسبي هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، وبالقدر الكافي من الثقة والاكتمال والملاءمة في نفس الوقت، حتى تكون المعلومات أكثر فائدة وأسهل فهما في عملية صناعة واتخاذ القرارات.

3.دراسة تطبيقية عن طريق الاستبيان:

بغية معرفة أراء الممارسين لمهنة المراجعة القانونية في الجزائر ومجموعة من الشركات الاقتصادية حول واقع تطبيق الشركات لمبادئ حوكمة الشركات ، ومدى توفر الإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى معرفة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي لذا أعددنا الاستبيان الموالي.

1.3عرض منهج الدراسة :

سنعرض في هذا النقطة منهجية ومجتمع وعينة الدراسة وهيكلها كما يلي:

1.1.3منهـــج الدراســـة: باعتبار موضوع دراستنا هو أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي: فقد قمنا بإعداد وتوزيع استمارة استبيان على عينة الدراسة من أجل الحصول على

إجابات تثبت أو تنفي صحة الفرضيات الموضوعة سابقا، ومن ثم قمنا بتفريغ وتحليل تلك الإجابات باستخدام برنامج spss حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وبالتالي سوف نعتمد على المنهج التحليلي في تحليل المعلومات والمعطيات المتحصل عليها من خلال أجوبة استمارة الاستبيان.

2.1.3 مجتمع الدراسة: يتمثل هذا الأخير في عينة عشوائية من الشركات الاقتصادية في الجزائر ومحافظي الحسابات باعتبارهم شخص محايد يقوم بمراجعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية من طرف هذه الشركات، من أجل القدرة على الحكم على أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي.

3.1.3 عينـــــة الدراســـة: قمنا بتقدير حجم العينة بـــ 265 مفردة (يتوزعون على عدة ولايات) وهو ما يمثل نسبة11,75% من إجمالي مجتمع الدراسة، وهي نسبة مقبولة عموما. غير أنه وبعد إتمام عملية التوزيع صادفنا بعض العوائق، منها: عدم تجاوب بعض أفراد العينة مما أدى لعدم استرجاع كل الإستمارات الموزعة، حيث استرجعنا 100 استمارة فقط وهو عدد مقبول لأنه يفوق التوزيع الطبيعي. يبين الجدول الموالي الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان :

جدول رقم 01: الإحصائيات المتعلقة باستمارات الإستبيان

	التكرارات	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	265	%100
الاستمارات المفقودة	153	%57,74
الاستمارات الملغاة	08	%03,02
الاستمارات الواردة بعد الأجل	04	%01,51
الاستمارات الصالحة للتحليل	100	%37,73

المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الجدول السابق يمكن ملاحظة أن عدد الاستمارات الموزعة بلغ 265 استمارة، والتي منها 100 استمارة صالحة للدراسة والتحليل أي بنسبة 37,73%؛ أما نسبة 62,27% من إجمالي الاستمارات تعتبر غير صالحة للدراسة: بسبب عدم إرجاعها من طرف أفراد العينة(57,74%) أو كون الاستمارة حملت أكثر من إجابة أو نقص في الإجابات فتم إلغاؤها (03,02%).أو بسبب وصولها بعد الآجال وشروع الطالبة في تفريغ الاستبيان(01,52%).

ولقد اعتمادنا في توزيع وتوصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة: عن طريق التسليم والاستلام المباشرة أحيانا، وعن طريق الحضور إلى الجمعيات العامة التي عقدت في النزل أحيانا أخرى (وهي الأكثر اعتمادا خاصة في فيما يخص محافظي الحسابات)، بالإضافة إلى الحضور إلى الأيام الدراسية

والملتقيات، وأحيانا أخرى عن طريق البريد الإلكتروني للشركات والاطلاع على جدول محافظي الحسابات.

جدول رقم02 : توزيع أفراد العينة حسب الولايات

الولايات	التكرارات	النسبة المئوية%
الجزائر	29	%29
البليدة	22	%22
وهران	6	%6
باقي الولايات	37	%37
المجموع	100	%100

المصدر: من إعداد الباحثان.

من الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة من ولايتي الجزائر العاصمة بنسبة 29% (كونها تمثل العاصمة وتحتوي على أكبر نسبة من مجتمع الدراسة)،و ولاية البليدة بنسبة 22% (كونها مقر السكن ومقر الدراسة)، أما الولايات المتبقية فحازت على النسبة المتبقية مقسمة فيما بينها طبقا للجدول أعلاه.

2.3 هيكـــــــل الاستبيان:

نسجنا هيكل الاستبيان على النحو التالي :

الجزء الأول: تضمن هذا الجزء معلومات عامة حول عينة الدراسة .

الجزء الثاني: قسم هذا الجزء إلى 03 محاور تشكل في مجملها 15 سؤال.

المحور الأول : من السؤال 1-4 يتمحور حول : تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية.

المحور الثاني : من السؤال 5- 8 وجود آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية.

المحور الثالث : من السؤال 9-15 الإفصاح المحاسبي في الشركات وعلاقته بالحوكمة .

أما فيما يخص المقياس المستخدم فقد استعملنا مقياس ليكارت (LIKERT SCALE) المتكون من 5درجات.

جدول رقم 03: مقياس ليكارت الخماسي

الرأي	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
وزن البنود السلبية	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	1- 1,79	2,59-1,80	3,39 – 2,60	4,19 -3,40	5 - 4,20

المصدر: وليد عبد الرحمان الرفا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي spss، الندوة العالمية للشباب الاسلامي، 2009، ص26.

1.2.3ثبـــــات وصـــــدق الاستبيـــــــان:

لإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستعمل معامل الثبات ألفا كرونباج Alpha Cronbach ،ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر و الواحد، فكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا. إن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباج تعني زيادة مصداقية عناصر الاستبيان، وبالتالي فإن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. أما الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، ويوضح الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة نسبيا :

جدول رقم04: ثبـــات عناصـــر الاستبيـــان

عناصر الاستبيان	معامل ألفا كرونباج
1- تطبيق مبادئ الحوكمة (la gouvernance) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	**0,742**
2- وجود آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	**0,693**
الثبات الكلي لحوكمة الشركات	**0,782**
3- الإفصاح المحاسبي في الشركات وعلاقته بالحوكمة .	**0,799**

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

يوضح الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ: الثبات الكلي للمحورين الأول والثاني من عناصر الاستبيان كان **0,782** والمحور الثالث كان **0,799** وهو يقترب من الواحد وبالتالي يدل على ثبات أداة الدراسة .

2.2.3 عـــرض خصائـــــص عـــينـــــة الدراســـــــة:

يتم عرض وتحليل الخصائص العامة للعينة وفق ما يلي :

الجنس: يمثل الجدول الموالي توزع أفراد العينة حسب الجنس.

جدول رقم05: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	88	%88
أنثى	12	%12
المجموع	100	%100

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

من الملاحظ من خلال الجدول والرسم البياني أن نسبة أفراد عينة الدراسة كانت 88% للجنس الذكور فيما كانت نسبة 12% للإناث .

العمر: يمثل الجدول الموالي توزع أفراد العينة حسب العمر.

جدول رقم06: توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	3	%3
31الى 40 سنة	50	%50
41إلى 50 سنة	22	%22
فوق 50 سنة	24	%24
المجموع الأولي	99	%99
المعلومات المفقودة	1	%1
المجموع	100	%100

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

حسب الجدول رقم 06 فقد كانت أكبر نسبة وهي50% للفئة العمرية مابين31إلى40سنة ،تليها نسبة24% للفئة العمرية فوق50 سنة،وتأتي بعدها نسبة22% للفئة العمرية ما بين41إلى50 سنة، تتخلها في الأخير الفئة العمرية أقل من30سنة بنسبة ضئيلة جدا وهي3% مع وجود نسبة 1% كمعلومات مفقودة.

المؤهل العلمي: يوضح الجدول والشكل توزع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

جدول رقم07: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	39	%39
ماجستير	14	%14
دكتوراه	3	%3
شهادة مهنية	38	%38
مؤهل آخر	5	%5
المجموع الأولي	99	%99
المعلومات المفقودة	1	%1
المجموع	100	%100

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

إن الجدول السابق يوضح الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة، حيث كانت نسبة الحاصلين على شهادة الليسانس 39% بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادات الماجستير/ ماستر: 14%، أما نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه فهي: 3%، دون أن ننسى نسبة الحاصلين على شهادة مهنية فكانت: 38 %،وفي الأخير نسبة الحاصلين على مؤهل أخر كانت 5% (تنوعت بين خبير محاسبي، أو مهندس تقني تجاري، و خبير قضائي)، والمعلومات المفقودة كانت 1%.و من الملاحظ أن أكبر نسبتين كانتا لشهادة مهنية إضافة إلى الليسانس.

الخبرة المهنية:

جدول رقم08: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 6 سنوات	6	%6
من 6 إلى 12 سنة	40	%40
من 12 إلى 18	22	%22
أكثر من 18 سنة	31	%31
المجموع الأولي	99	%99
المعلومات المفقودة	1	%1
المجموع	100	%100

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب فئات زمنية ثم تقسيمها حسب الخبرات المهنية المتوفرة لديهم فوجدنا: نسبة 40% للأفراد ذوي خبرة ما بين 6 إلى 12 سنة وهي أعلى نسبة،تليها نسبة 31% بالنسبة للأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 18 سنة، وبعدها يأتي الأفراد الذين لديهم خبرة ما بين 12 إلى 18 سنة بنسبة 22%، كما كانت نسبة 6% من حظ الأفراد ذوي الخبرة أقل من6 سنوات مع وجود نسبة 1% كمعلومات مفقودة.

3.3 تحليل فقرات الاستبيان:

جدول رقم 09: تطبيق مبادئ الحوكمة (la gouvernance) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية :

رقم ومحتوى الفقرة	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المعلومات المفقودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1- توفر المؤسسة للمساهمين فيها الحق في:	التكرار	2	4	4	33	52	5	4.36	0.910	موافق تماما
1-1 الحصول على المعلومات المالية ذات صلة بالمؤسسة	النسبة	%2	%4	%4	%33	52%	%5			
1-2 المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.	التكرار	5		2	36	51	6	4.36	0.960	موافق تماما
	النسبة	%5		%2	%36	%51	%6			
1-3 انتخاب وعزل مجلس الإدارة	التكرار	1	0	14	43	30	12	4.15	0.766	موافق
	النسبة	%1	%0	14 %	%43	% 30	%12			

4-1 إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة فيها تلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي	التكرار	0	1	11	46	34	8	4.23	0.697	موافق تماما
	النسبة	%0	%1	11 %	%46	%34	%8			
2- تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح و انتخاب أعضاء المجلس .	التكرار	0	3	21	37	32	7	4.05	0.839	موافق
	النسبة	%0	%3	21 %	%37	%32	%7			
3- يتم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و كيفية اختيارهم.	التكرار	3	2	8	45	36	6	4.16	0.908	موافق
	النسبة	%3	%2	%8	%45	%36	%6			
4- يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين و الأنظمة .	التكرار	1	2	10	38	44	5	4.28	0.821	موافق تماما
	النسبة	%1	%2	10 %	38%	%44	5%			

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

من خلال الجدول أعلاه فان المتوسط الحسابي للفقرات 1-2-3-4 كان بقيمة: 4,22 ، وانحراف معياري بـــــــ: 0.843، ما يفسر تمركز إجابات أفراد العينة في الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي وهي الموافقة بشدة على الفقرات السابقة. ما يؤكد تطبيق كلي لمبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية طبقا لنصوص القوانين في الجزائر. حيث تُوفر المؤسسة للمساهمين الحق في: الحصول على المعلومات المالية ذات الصلة بالمؤسسة، المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل مجلس الإدارة ، إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بما فيها تلك المتعلقة بالتدقيق الخارجي

كما أكدوا من خلال إجاباتهم على تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية مثل ترشيح وانتخاب أعضاء المجلس. وعلى أن المؤسسة تفصح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم والذي يلتزم بالقوانين والأنظمة.

ولكن من خلال الفقرة 16 أين لجأنا إلى طرح سؤال مفتوح تترك الحرية لعينة الدراسة للتعبير وتزويدنا بأكبر قدر من المعلومات وانطلاقا من الإحصاء الوصفي لهذه الفقرة التي تنص على: أن أغلب المؤسسات والشركات الجزائرية لا توجد فيها مقومات الحوكمة (قوانين ولوائح خاصة بضبط الأداء

الإداري، وجود لجان أساسية تابعة لمجلس الإدارة تتابع أداء المؤسسة، تباين المسؤوليات في الهيكل التنظيمي، تعدد الجهات الرقابية على أداء المؤسسة) ولا تعتبر أرضية جيدة لتطبيق الحوكمة. ما هو رأيكم بهذا الخصوص مع التطرق لكل نقطة من مقومات الحوكمة؟ فقد جاءت أغلب إجابات أفراد العينة بالإجماع على أن القوانين مطبقة بصفة اختيارية في المؤسسات الجزائرية التي تمد أهمية كبرى للقوانين والتشريعات والمراسلات المتأتية من الإدارة الضريبية خوفا من العقوبات والغرامات، لذا يجب على المشرع البحث أكثر في أسس تجبر مسيري المؤسسات لتطبيق القوانين كلها بحذافيرها، وبالخصوص القوانين التي ترسي مبادئ الحوكمة نظرا لأهميتها لأن بالابتعاد عن مبادئ الحوكمة تسود الفوضى وتكثر وتسهل عمليات الاختلاس والغش والتلاعب بالمال.

إذا كان مبدأ من مبادئ الحوكمة ينص عليه القانون ويعاقب على عدم تطبيقه نجد المؤسسة تحرص على تطبيقه و إلا فلا توليه أهمية.

ويجب تحسيس المسيرين بأهمية تطبيق الحوكمة الذين باتوا غارقين في العمل اليومي والضغط دون أن يولوا أهمية للمفاهيم العامة لنظام الرقابة الداخلية، ونظام معلومات التسيير وغيرها. وبالتالي كل ما يتعلق بالهيكل التنظيمي للمؤسسات الجزائرية يجب إعادة النظر في واستحداثه قانونيا.

ومنه فان **الفرضية 1:** هناك تطبيق كلي لمبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية طبقا لنصوص القوانين الجزائرية؛ ليست صحيحة كليا.فمن خلال الجدول وجدنا أنه هناك تطبيق لمبادئ الحوكمة ولكن أفراد العينة أكدوا أن هناك تطبيق اختياري وجزئي، فإذا كان نص القانون يفرض مبدأ من مبادئ الحوكمة ويعاقب على عدم تطبيقه فإن المؤسسة تسارع لتطبيق القانون، وإذا كان العكس فإن المؤسسة تولي الأهمية للنصوص والمراسيم الواردة من الإدارة الضريبية؛ وهذا ناتج للثغرات القانونية ونقص وعي مسيري المؤسسة بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة لأن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي مؤسسات عائلية.

جدول رقم 10: وجود آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية :

رقم ومحتوى الفقرة	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المعلومات المفقودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
5- وجود تشكيل ملائم لمجلس الإدارة بالمؤسسات على نحو مستمر .	التكرار	1	16	27	21	31	4	3.68	1.129	موافق
	النسبة	%1	16 %	27 %	21 %	31 %	%4			
6- اختيار أعضاء مجلس	التكرار	0	8	22	39	25	6	3.86	0.911	موافق

الإدارة بالمؤسسة يكون من طرف المستثمرين الرئيسيين	النسبة	%0	%8	22 %	39 %	25 %	%6			
7- كل عضو ينتمي إلى مجلس الإدارة يتحمل المسؤولية شخصيا لمراقبة الإفصاح في التقارير المالية	التكرار	1	5	10	50	30	4	4.07	0.849	موافق
	النسبة	%1	%5	% 10	50 %	30 %	%4			
8- هناك تدقيق داخلي بالمؤسسات و الذي يعتبر وظيفة تقييم مستقلة لفحص و تقييم أنشطتها	التكرار	1	10	9	41	35	4	4.03	0.989	موافق
	النسبة	%1	10 %	%9	41 %	35 %	%4			

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

من الجدول نلاحظ أن: المتوسط الحسابي للفقرات 5-6-7-8 يتمركز في الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي الدال على الاتجاه العام لأفراد العينة بعبارة موافق؛ على وجود تشكيل ملائم لمجلس الإدارة بالشركات على نحو مستمر؛ اختيار أعضاء مجلس الإدارة بالمؤسسة يكون من طرف المستثمرين الرئيسيين؛ كل عضو ينتمي إلى مجلس الإدارة يتحمل المسؤولية شخصيا لمراقبة الإفصاح في التقارير المالية؛ هناك تدقيق بالمؤسسات والذي يعتبر وظيفة تقييم مستقلة لفحص وتقييم أنشطتها.هذا بالإضافة إلى الفقرة رقم 17 التي احتوت على أسئلة مفتوحة تخص مبادئ واليات الحوكمة. وانطلاقا من نتائج الإحصاء الوصفي فقد أجمع أفراد العينة على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفر بعض من آليات الحوكمة فيما لا تمد أهمية لبعض الآليات مثل التدقيق الداخلي الذي يوجد بكبرى المؤسسات فقط.

وعليه فان **الفرضية2:** توفر المؤسسات كل الآليات التي تساهم في إرساء مبادئ الحوكمة في الواقع. صحيحة ولكن غير مؤكدة كليا نظرا لارتباطها بعدة عوامل وهي وعي المؤسسة لأهمية إرساء الحوكمة من خلال توفير الوسائل والآليات، وكذا حجم المؤسسة الاقتصادية وتعقد العمليات فيها.

جدول رقم 11:الإفصاح المحاسبي في الشركات وعلاقته بالحوكمة :

رقم ومحتوى الفقرة	المقياس	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المعلومات المفقودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
9- تفصح الشركات عن المعلومات الحقيقية للمركز المالي الذي يعكس أداء الشركة.	التكرار	0	8	22	39	25	6	3.86	0.911	موافق
	النسبة	%0	%8	%22	39 %	25 %	%6			
10-تثبت الشركات على طرق محاسبية معينة خلال فترات إعداد قوائمها مما يسهل المقارنة من سنة لأخرى	التكرار	7	12	12	39	29	1	3.72	1.213	موافق
	النسبة	%7	12 %	12%	39 %	29 %	%1			

.										
11-يتم الإفصاح في القوائم المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية المدروسة بدقة.	التكرار	0	3	0	43	49	5	4.48	0.562	موافق تماما
	النسبة	%0	%3	0%	43 %	% 49	%5			
12- توفر الشركات المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة للأطراف المهتمة.	التكرار	0	1	11	46	34	8	4.23	0.697	موافق تماما
	النسبة	%0	%1	%11	46 %	34 %	%8			
13- تتميز المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالشفافية والموضوعية .	التكرار	0	3	21	37	32	7	4.05	0.839	موافق
	النسبة	%0	%3	%21	37 %	32 %	%7			
14- يعتبر تقرير محافظ الحسابات آلية تعزز الثقة في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.	التكرار	0	2	0	14	82	2	4.80	0.536	موافق تماما
	النسبة	%0	%2	%0	14 %	82 %	%2			
15-في إطار مهمة محافظ الحسابات تقد الشركات جميع الوثائق الداخلية التي يحتاجها.	التكرار	0	3	21	37	32	7	4.05	0.839	موافق
	النسبة	%0	%3	%21	37 %	32 %	%7			

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج spss.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن: المتوسط الحسابي للفقرات 9-10-11-12-13-14-15 يتمركز في الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي الدال على الاتجاه العام لأفراد العينة بعبارة موافق؛ تفصح الشركات عن المعلومات الحقيقية للمركز المالي الذي يعكس أداء الشركة، كما أنـها تحترم الثبات على طرق محاسبية معينة وعدم التغيير من طريقة لأخرى دون مبرر، مع احترام الإفصاح طبقا لما جاء به النظام المحاسبي المالي ولكن تضيف فئة من محافظي الحسابات إلى أنه ومع مرور مدى لابأس بها من دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ غير أن العديد من محاسبي الشركات غير متمكنين جيدا في كيفية التقييد والتسجيل المحاسبي و الخلط بين الحسابات وبالتالي مما يقدم إفصاح عن معلومات محاسبية مغلوطة، أما فيما يخص توفر الشركات المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة للأطراف المهتمة

وتعاونها مع محافظ الحسابات و تقديم ما يطلبه من معلومات ووثائق يضيف محافظو الحسابات أن مديري الشركات وملاكها ومسيريها يرفضون في أغلب الأحيان تقديم الوثائق الثبوتية مما يعرقل مهمة محافظ الحسابات في تدقيق المعلومات المفصح عنها. وبالتالي فان الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة: أن الشركات الجزائرية تفصح بكل المعلومات ليست صحيحة كليا، بالإضافة إلى الفرضية الفرعية الثانية:تعتبر مبادئ الحوكمة أداة تزيد من عملية الإفصاح المحاسبي في الشركات. لأن من المفروض أن الحوكمة تزيد الثقة في المعلومات من خلال تطبيق أحد أهم مبادئها وهو الإفصاح والشفافية مما يضفي نوع من المصداقية والثقة ولكن من الملاحظ ــن بما أن مبادئ الحوكمة ليست مطبقة كليا وإنما حسب ما نص عليها القانون خوفا من العقوبات الردعية فقط وليس وعيا من مسيري الشركات لأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة وبالتالي عدم تطبيق نبدأ الإفصاح والشفافية جيدا .

الخاتمة:

إن من أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات نجد مبدأ الإفصاح والشفافية والذي يحث على إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عن هذه الأخيرة طبقا للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدوليةــ في الوقت المناسب والتكلفة الملائمة مما يشجع على الشفافية والتي تعتبر محفز لزيادة قدرة المساهمين وحماية حقوق المستثمرين وجذبهم ، مما يضفي نوع من الثقة على المعلومات التي تقدمها الشركات والتي تؤثر على القرارات الاستثمارية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين. وبالتالي ومن خلال دراستنا والتي أبرزت العديد من النقائص التطبيقية على أرض الواقع لابد من مضاعفة الجهود وتقديم دورات تكوينية لعمال المؤسسات والشركات حول طرق المعالجة المحاسبية من تقييم وتسجيا واعتراف من أجل الإفصاح عن معلومات صحيحة تعكس الأداء المالي والتشغيلي للشركات ، هذا بالإضافة إلى توعية مسيري الشركات بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة التي تساعدهم لإضفاء الثقة على المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية. وعلى الجهات المعنية إصدار العديد من القوانين التي تستمد من مبادئ الحوكمة لمؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث توجد علاقة وطيدة بين تطبيق مبادئ الحوكمة والإفصاح المحاسبي.

الهوامش والمراجع:

1. اتحاد هيئة الأوراق المالية العربية،، لأكتوبر –نوفمبر– ديسمبر2015حوكمة المؤسسات– الفرص والتحديات، الإصدار رقم 11، تركيا.
2. أحمد خضر، 2012، حوكمة الشركات، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، مصر.
3. أحمد مخلوف، 20 و21 أكتوبر 2009، الأزمة الخارجية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي،مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة الخارجية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر.

4. بلجراف سامية، أكتوبر 2019، دور الرقابة المالية الخارجية في تجسيد مفهوم حوكمة الشركات (الرقابة عن طريق مندوب الحسابات في الجزائر نموذجا)، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد12، العدد02، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
5. بن عيشي عمار، 30-06-2017، دردوري لحسن، الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة –الجزائر–، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد2، العدد4.
6. جريو كلثوم، 2017، يدو محمد، دور مبدأ الإفصاح والشفافية في تعزيز كفاءة سوق الأوراق المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد01، العدد16، الجزائر.
7. حديد نوفل،2014/12/31، مسوسو كمال، العلاقة بين حوكمة نظم المعلومات وحوكمة المؤسسات وسيرورة تطبيقهما بمؤسسات التعليم العالي، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد05، الجزائر.
8. حسين عبد الجليل أل غزوي، 2010، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، الأكاديمية العربية في الدانمارك.
9. رضا العوامر، 2014-2015، مذكرة لنيل شهادة ماستر بعنوان: اسهامات محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي.
10. زرزار العياشي، يومي 7-8 ديسمبر 2010، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أو البواقي.
11. زغدار أحمد سفير محمد، 2009-2010،خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مجلة الباحث، العدد 7، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
12. صافي أحمد و آخرون، مارس 2018، آليات حوكمة الشركة وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 03، جامعة المسيلة ، الجزائر.
13. عاشوري عبد الناصر،2015-2016، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف 1، الجزائر.
14. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاته، 2006- 2007، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر.
15. عدنان بن حيدر بن درويش، 2007،حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية.

16.عمار حبيب جهول آل علي خان،2011، النظام القانوني لحوكمة الشركات،دار الكتب القانونية، القاهرة.

17.عمار عصام السامرائي، 17-18 أفريل 2013، أهمية حوكمة المؤسسات ودورها في تعزيز فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي، مداخلة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة اليرموك –أربد، الأردن.

18.عمرعلي عبد الصمد، 2009، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات–دراسة ميدانية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة المدية، الجزائر.

19.محسن أحمد الخضيري، 2005، حوكمة الشركات، ط1، مجموعة النيل العربية، مصر.

20.محمد علي سويلم، 2010، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

21.مصطفى يوسف كافي،2012، الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات،ط1 ، دار الرواد، عمان.

22.معمري خيرة، قورين بن حاج قويدر، 2019/09/12 .، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي- دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف-،المجلد15، العدد21، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا.

23.مناف أحمد علي الديلمي، 2013، مدى تلبية متطلبات الحوكمة للتطبيق في القطاع العام بالجمهورية اليمنية (دراسة تحليلية)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

24.نعيمة عبدي، 2015- 2016، أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات- دراسة حالة الجزائر بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة 2010- 2013 ، أطروحةلنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة.

25.Organization for economic co-operation and development ,October 2000 ,PRINCIPALES OF CORPORATE GOVERNANCE ECONOMIC, reform journal,issue n4.