

مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات الاقتصادية
دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولايات الغرب الجزائري

The extent of the impact of international accounting
standards on the governance of economic institutions: A field
study on a sample of economic institutions in the western
Algerian states

¹عائشي عبد اللطيف

أستاذ مؤقت/مخبر LARMHO / جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان

abdellatif.aichi@univ-tlemcen.dz

قُدِّم للنشر في: 01.10.2024 & قُبِلَ للنشر في: 16.11.2024 & نُشِرَ في: 14.12.2024

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على حوكمة المؤسسات الاقتصادية، تم اختبار مدى تأثير هذه المعايير في التقارير المالية للمؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف وقصد جمع البيانات اللازمة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، واتباع المنهج الكمي في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الاستبانة التي تم توزيعها على عينة تتكون من مدققين، أساتذة جامعيين مهتمين بالمحاسبة والتدقيق، وأعضاء مجلس الإدارة، شملت 123 فرد أجريت معالجة إحصائية للبيانات عبر عدة مراحل عن طريق الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.25). خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لواقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، حوكمة المؤسسات، المؤسسات الاقتصادية، التدقيق

المحاسبي

تصنيف G34, M42:JEL.

Abstract :

This study aims to know the extent to which International Accounting Standards and Auditing (IAS/IFRS) effect on the governance of economic institutions, then testing to which extent these standards impact on the institution's financial reports. In order to achieve the objectives of this study and to collect the necessary data, the analytical descriptive approach was followed in the theoretical aspect and the standard analytical approach in the applied aspect by analyzing the results of the questionnaire distributed to a sample that included 123 individuals of auditors, university professors interested in accounting and auditing, and board

¹ المؤلف المراسل

members. Statistical processing of data was carried out across several stages through the Statistical Package for Social Sciences (SPSS.25).

The study found a positive effect for the actuality of International Accounting Standards application on the governance of economic institutions.

Keywords: International Accounting Standards, Corporate Governance, Economic Companies, Auditing.

Jel Classification Codes: G34, M42.

مقدمة:

يشهد الاقتصاد العالمي تطوراً كبيراً في ظل توسع الأسواق وانفتاحها واختفاء الحدود التجارية بين الدول وانتشار الشركات متعددة الجنسيات في العالم، هذا ما جعل العديد من المنظمات والهيئات الدولية المعنية بمسألة توحيد المعايير المحاسبية والمتمثلة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والإتحاد الأوروبي، والأمم المتحدة، من أجل الجمع بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي.

أدت جهود هذه المنظمات والهيئات المحاسبية إلى إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية IAS / IFRS، وقد أدى هذا الإنتاج المحاسبي إلى إرضاء أطراف المحاسبة الدولية وتم تطبيقه في العديد من البلدان من خلال تكييف حساباتهم مع معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي التكيف مع البيئة الدولية.

و الجزائر تكييفت مع هذه المعايير والدخول في دائرة الاقتصاد العالمي، وبما أنها تسعى للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وهذا سواء كانت بياناتها المالية أو نتائجها بشكل عام ذات طابع دولي، لقد نفذت العديد من الإصلاحات، لأن هذه الإصلاحات أثرت على العديد من الجوانب، من بينها إصلاح النظام المحاسبي عن طريق تغيير مخطط حسابات PCN الوطني إلى نظام محاسبة مالي SCF، مستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والذي بدأ تطبيقه اعتباراً من 1 يناير 2010 بهدف توفير البيانات المالية لصالح جميع أصحاب المؤسسة والمستثمرين والمقرضين المحليين ومن خارج الجزائر، لتمكينهم من الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وصورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة.

أما حوكمة الشركات فهي من أكثر الموضوعات شيوعاً في السنوات الأخيرة، نظراً لأهميتها التي أصبحت متأصلة في نفوس الاقتصاديين والمحاسبين وغيرهم من العلماء المهتمين، وذلك لتأثيرها المباشر على دوام واستمرارية إقتصاد الدول ؛ بينما تعود جذورها التاريخية إلى مجموعة الانهيارات الاقتصادية التي شهدتها العديد من دول العالم في العقود الأخيرة، مثل الانهيارات التي شهدتها شركة Daewoo بكوريا الجنوبية سنة 1998، ثم الإعسار المالي لدى شركة Flowte سنة 1999 بألمانيا، ثم تخللت أزمة شركة "Enron" في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعد سابع أكبر شركة في أمريكا سنة 2001². تلتها بعد ذلك شركة Worldcom للاتصالات عام 2002، وعدة شركات أخرى التي عايشته هذه الأزمات مما استدعى إلى ضرورة الاهتمام بمصطلح الحوكمة³.

وبالتالي، لكي تضمن المؤسسات والشركات الدولية بقائها واستمراريتها مع زيادة قدرتها التنافسية في نفس القطاع الذي تنشط فيه، يجب تحديد تأثير معايير المحاسبة الدولية على حوكمة المؤسسات، وهذا ما حرصت عليه العديد من المنظمات الدولية، ومن ثم اعتبار

² - صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية، مذكرة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3: كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، سنة 2017، ص: 8.

³ - سندس ماجد رضا. "آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر)". *Al-Ghary Journal of Economic and Management Sciences* 7.20 (2011). ص: 1.

كل من عمليات التدقيق المالي والمحاسبي أداة ضرورية في تحديد قيمة المؤسسة من خلال إضافة ميزة الصدق والشفافية ضمن بياناتها المالية المنشورة من خلال تقرير المدقق الذي يتسم بالنزاهة والمصداقية.

أ- إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي الذي يوطر هذه الدراسة والمتمثل في:

ما مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟

ب- فرضية الدراسة:

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية تم وضع الفرضية التالية التي نسعى للإجابة عليها واختبارها من خلال البحث:

- واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية له تأثير إيجابي على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

1-المحور الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية وحوكمة الشركات

عرفت المحاسبة الدولية عدة تطورات شملت التطبيقات العملية، ومع ظهور مشكلة التطبيق ظهرت الحاجة الى أسس نظرية تحكم التطبيق، كما شهدت البيئة المحاسبية الدولية تطورا ملفتا ومستمر اتسم بالاتجاه نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية، التي نتجت لعدة جهود من العديد من الهيئات المهنية للمحاسبة الدولية، وبالتالي؛ تمكن مستخدم القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية التي تحقق أكبر عائد من خلال ما تحتويه هذه القوائم من معلومات محاسبية ومالية ذات جودة عالية وذات مصداقية .

1-1 أسباب ظهور الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية

هناك العديد من الأسباب والعوامل المتداخلة فيما بينها التي ساهمت في ظهور الحاجة لمعايير محاسبية ذات طابع دولي، يمكن أن نوجزها كالآتي⁴:

-التحولات نحو اقتصاد السوق؛

-عولمة أسواق المال؛

-بروز الشركات متعددة الجنسيات⁵.

1-1-1 الهيئات المسؤولة عن إصدار وإعداد المعايير المحاسبية (IAS/ IFRS)

تعد لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) من الهيئات الرائدة التي سهرت على وضع اجراءات لإعداد المعايير المحاسبية الدولية، ليخلفها فيما بعد مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، استجابة لإصلاحات ومتطلبات المرحلة الجديدة وتوسع مفهوم المعايير المحاسبية الدولية .

أ- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)

يعود ظهور اللجنة للوجود سنة 1973 ، نتيجة لاتفاقيات التي عقدت بين معاهد الخبراء المحاسبين لعشر دول هي " :استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، ألمانيا، هولندا، بريطانيا ،ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية"⁶ ، ومقرها العاصمة البريطانية لندن، وهي

⁴ -حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشلي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية :عرض البيانات المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص:50.

⁵ -حسين يوسف القاضي وسمير معدي الريشلي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية:عرض البيانات المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2012، ص:50.

⁶ - محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، الورقة الزرقاء، الجزائر، ص:44.

منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في مختلف الدول⁷. وبداية من عام 1983، شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد توسعت اللجنة عام 1999، لتضم 143، هيئة مهنية من 104 دولة يمثلون مليوني محاسب⁸، أما بالنسبة لمجلس إدارة اللجنة فهو مكون من 17 عضو (13 دولة + 4 منظمات مهتمة بالإبلاغ المالي)⁹، وقد أصدرت هذه اللجنة (IASB) من سنة 1973 إلى غاية سنة 2001، 41 معيار محاسبي دوليا قبل أن يتم إعادة هيكلتها، وبعد عدة مراجعات وتعديلات بقي منها 26 معيار.*

ب-مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB): نتيجة للإصلاحات وإعادة الهيكلة التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، أصبحت تعرف باسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). في عام 2001، كان هذا المجلس (IASB) مسؤولاً عن تطوير معايير المحاسبة الدولية حيث اعتمدت المعايير الدولية الصادرة عن اللجنة السابقة (IASB)¹⁰ إلى غاية سنة 2022، أصدر المجلس سبعة عشر معياراً لإعداد التقارير المالية (IFRS) واحتفظ ب: 28 معياراً للمحاسبة الدولية (IAS) من أصل 41 معيار محاسبة دولياً (IAS) في شكلها السابق، ونلاحظ أن المجلس أصدر أيضاً معايير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. 1 في 9 يوليو 2009.

2-1 ماهية حوكمة الشركات

من أهم أسباب تطبيق حوكمة الشركات هو موضوع الشفافية في إعداد البيانات المالية للشركات، وانعكاسه على السوق المالية والذي ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الاقتصادي، مما أدى إلى محاولة إعادة بناء الثقة بين أصحاب المصلحة من خلال اعتماد وتطبيق مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى توجه العديد من الدول نحو الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية التي تعتمد فيها إلى حد كبير على المؤسسات الخاصة لتحقيق معدلات عالية ومستمرة من النمو الاقتصادي.

1-2-1 تعريف حوكمة الشركات

تعرف على أنها تلك الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة (مثل المساهمين... الخ) لتوفير إشراف المخاطر و رقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة¹¹. كما تعرف على أنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الاطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤولية الاجتماعية.

⁷ - يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبية الدولية، ط 1، مؤسسة الأوراق للنشر والتوزيع، سنة 2002، ص: 106.

⁸ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، ط 02، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص: 107.

⁹ - يوسف محمد جربوع وسالم عبد الله حلس، مرجع سابق ذكره، ص: 53.

44-Walter Aerts, Peter Walton, **Global Financial Accounting and Reporting:**

Principles and Analysis, 3rd Ed, Cengage Learning EMEA, United Kingdom, 2013, p :

487 .

¹¹ -طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم-المبادئ-التجارب "تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2-2-1 العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية وحوكمة المؤسسات

العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية وحوكمة الشركات تعكس الترابط والتفاعل بين هذه الجوانب الهامة في مجال الأعمال والمالية، سوف نلقي نظرة عامة عن كيفية تأثير كل واحد منهما على الآخر من خلال النقاط الموالية:

أ- دور المعايير المحاسبية الدولية في دعم حوكمة المؤسسات

تستند آليات الحوكمة والرقابة على أنشطة الشركة على التقرير المالي وإعداد البيانات المالية، وبما أن الإدارة تعد البيانات المالية والتقارير فمن الممكن أن تقوم بتحريف هذه البيانات باستخدام معايير محاسبة غير ملائمة، أو عدم الالتزام بالمعايير المقبولة. ومن هنا تأتي أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في تحقيق متطلبات الحوكمة من خلال عناصر معينة يتم تناولها على النحو التالي:

أ-1 معايير المحاسبة الدولية وتضييق الفجوة بين طرفي الوكالة¹²

يبدل القائمون على أعمال الشركة من المديرين والممولين والمحاسبين ما في وسعهم، إلى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي تمكنهم من خلالها إظهار النتائج والوضع المالي للشركة بأفضل طريقة ممكنة. إنه بإمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة التي لا يبدو أنها تتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً؛ نتيجة لذلك، يتم استخدام عناصر محاسبية مضللة ومتلاعب بها بطريقة تؤدي إلى العرض الصحيح للأداء المالي عادي ولا يثير الشبهات تجاه إدارة الشركة. وهذا ما أدى ذلك إلى ظهور فجوة بين جانبي الوكالة ممثلة من جهة في الإدارة ومصالحها الخاصة، ومن ناحية أخرى المساهمون الذين لهم مصلحة مباشرة في الشركة.

أ-2 الجهود المبذولة لتحسين المعايير المحاسبية لتحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات

من خلال ماسبق يتضح أن الحاجة إلى تحقيق الجودة المطلوبة في المعايير المحاسبية لجودة التقارير المالية ومن ثم تلبية متطلبات حوكمة الشركات أمر ضروري، وذلك بسبب عدم وجود معايير محاسبية في التعبير عن التقارير المالية عن الواقع الاقتصادي للمؤسسات، فقد تعرضت بعضها لحالات إفلاس وإفلاس، مما أدى إلى شكوك حول جودة المعايير المحاسبية المستخدمة. وقد تمثلت أبرز الجهود المبذولة من قبل بعض الهيئات الدولية لتحسين جودة المعايير المحاسبية والتي كان الغرض منها تقييد المعالجات البديلة وتوفير معلومات قابلة للمقارنة والحد من التلاعب في البيانات المالية مما يخدم متطلبات الحوكمة¹³ تلك التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1989 مشروعا يسعى إلى مراجعة المعايير الموجودة في ذلك الوقت ومحاولة تقليل المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها، وأطلق على المشروع اسم "تحسينات / القابلة للمقارنة"، وبالرغم من نجاح المشروع في تقليل المعالجات المحاسبية البديلة، لكن لم يتم القضاء عليها تماماً، حيث بقيت معالجة معيارية أساسية وأخرى بديلة.

بعد تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001، تبني بعد إعادة هيكليته، مشروعا آخر لتطوير وتحسين معايير المحاسبة الحالية، وشمل هذا التحسين إلغاء العديد من المعالجات البديلة في المعايير، مما يزيد من قابلية المقارنة، كما شمل التحسين أيضاً متطلبات إضافية للإفصاح المحاسبي¹⁴. ثم في عام 2002، توصل كل من (IASB) و(FASB) إلى اتفاق للعمل على نشر مجموعة

¹² - بولعجين فايزة، مرجع سابق، ص: 163.

¹³ - بولعجين فايزة، مرجع سابق، ص: 165.

¹⁴ - مجيلي خليصة، مرجع سابق، ص: 49.

من معايير الجودة العالية التي يمكن تطبيقها في جميع دول العالم، مع مراعاة أهمية الإطار المفاهيمي وكفاءته في عملية وضع المعايير¹⁵، تم عقد اجتماع مشترك بين المجلسين في أكتوبر 2004، تم من خلاله الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مطور ومشترك، والذي سيكون بمثابة أساس لتطوير معايير المحاسبة كجزء من مشروع التقارب بين المعايير الدولية و المواصفات الأمريكية، تم الاتفاق على تنفيذ هذا المشروع على مراحل حتى عام 2010.¹⁶

2- المحور الثاني: دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولايات الغرب الجزائري

بغية الإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية لقياس مدى تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على دعائم الحوكمة (الإفصاح والشفافية، أخلاقيات المحاسب والمصدق، المراجعة وتحليل المخاطر)، واختبار الفرضيات بالطرق الإحصائية المحددة في منهجية الدراسة، من خلال استخدام (SPSS) لإجراء التحليل الإحصائي للبيانات المجمعة من الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

1-2 تصميم الدراسة الميدانية

1-1-2 تحديد مجتمع وعينة الدراسة

قمنا بإعداد قائمة الاستبيان وتم توجيهها إلى العاملين بالإدارات العامة للمؤسسات الاقتصادية، والاستبيان كان موجه للأطراف التي لها علاقة بتطبيقات الحوكمة بشكل كبير، وهم أعضاء مجلس الإدارة، المحاسبين ومدققي الحسابات، أعضاء هيئات الرقابة والإشراف، ووزعنا استبيان على أساتذة في بعض الجامعات غرب البلاد مهتمين بالمحاسبة، كما تم توزيعه إلكترونيا .

تم تحديد المجتمع الإحصائي المستهدف للدراسة بالعاملين بالإدارات العامة للمؤسسات الاقتصادية، خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، وبعض الأساتذة المهتمين بمجال المحاسبة، فالاستبيان كان موجه للأطراف التي لها علاقة بتطبيقات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية وهي:

- أعضاء مجلس الإدارة.
- المحاسبين ومدققي الحسابات.
- أعضاء هيئات الرقابة والإشراف.

تفرض طبيعة مجتمع الدراسة، انتهاج أسلوب العينات غير الاحتمالية، والعينة الأنسب للإستخدام في هذه الحالة هي العينة الميسرة، وتقتضي المعاينة وفق هذا الأسلوب إختيار مفردات العينة على أساس سهولة الوصول إليها وجمع البيانات منها. وعليه إشتملت العينة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومجموعة من خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين وبعض الأساتذة المهتمين بالمحاسبة والتي تمكنا من التواصل معهما إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

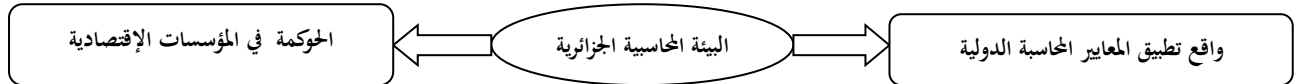
2-1-2 أسلوب جمع البيانات

تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية حيث قمنا بزيارة عدد من المؤسسات الاقتصادية في الغرب الجزائري وقمنا بتوزيع عدد (250) استبانة، كما قمنا بالاتصال الإلكتروني.

2-2 النموذج النظري ومتغيرات الدراسة

¹⁵ -صلاح الدين بولعراس، التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، سنة 2016، ص: 97-98..
¹⁶ -صلاح الدين بولعراس، نفس المرجع، سنة 2016، ص 99.

شكل 1 . متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

استنادا إلى الدراسات السابقة التي ركزت على العلاقة بين المتغيرات في دراستنا، وبمجرد تحديد الإطار النظري للدراسة، ستوجه العديد من الافتراضات هذا البحث على النحو التالي:

ف1.1: واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتدقيق له تأثير إيجابي على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية.

3-2 الاستبيان وأدوات القياس

اعتمدنا على الدراسات السابقة في إعداد الاستمارة، بحيث حاولنا صياغة محتوى الفقرات بشكل واضح ومفهوم لتكون الاستبانة أكثر استعابا من طرف المستجوبين المستهدفين في الدراسة، ثم قمنا باختبار أولي لمعرفة مدى صلاحية فقرات الاستبيان على عينة من محافظي الحسابات لولاية تلمسان لتقييم سهولة أسئلة الاستبيان في الفهم، من خلال هذه الدراسة تبين أن بعض فقرات الاستبيان لم تفهم بالشكل المطلوب ويجب إعادة صياغتها بشكل أوضح للوصول إلى النتائج المرجوب فيها، لدى قمنا بأخذ رأي خبراء في مجال المحاسبة بعضهم من كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية بجامعة أبي بكر بلقايد تلمسان والبعض الآخر من جامعات أخرى بالجزائر يتمتع جميعهم بأكثر من خمس سنوات من التجربة في مجالات تخصصهم، ثم ذلك بغية إضفاء مصداقية أكثر للدراسة بالاعتماد على تجربتهم في هذا المجال لإزالة الصياغات الغامضة في الاستبيان، وبعد تلقي الردود قمنا بتنقيح الاستمارة وتصحيح العبارات التي تسببت في عدم الفهم الأسئلة المتعلقة بمقاييس الدراسة، بحيث يمكن للمجيبين فهم الأسئلة في الاستبيان الرسمي (انظر الملحق رقم... ويمكن ضمان صحة محتوى الاستبيان وفقراته.

تم توزيع ما مجموعه 250 استبيان تم استرجاع 145 استمارة، 22 منها كانت غير مكتملة الإجابة وبالتالي تم حذفها. تألفت مجموعة البيانات النهائية من 123 استبيانا.

تم تطوير الاستبيان واختيار المقاييس قبل طرح الأسئلة على أفراد العينة. تمت العملية على مرحلتين، لذلك بدأنا أولاً بمقدمة لتوضيح الغرض من التحقيق بالإشارة إلى أنه بحث أكاديمي، من خلال إظهار أهمية مشاركة السائل وأن تظل معلوماته سرية في خدمة البحث العلمي فقط. تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة أجزاء رئيسية تعبر عن متغيرات الدراسة (واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والحكومة، تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية) بحيث يكون لكل متغير فقراته وأبعاده الخاصة، مع مراعاة تنظيم هذه الأجزاء بشكل منهجي وفقاً لترتيب التأثيرات المترتبة للمتغيرات على بعضها البعض، لتقليل التأثير البصري على المستجيبين، وتجنب عرض العدد الإجمالي للمتغيرات الأسئلة التي يمكن أن تزعج وتثبط عزيمة المستجيبين.

تم استخدام مقياس نوع *Likert* المكون من خمس نقاط لقياس جميع الفقرات (1 "غير موافق تماماً"؛ 5 "موافق تماماً") والذي سمح للشخص الذي قام بملاء الاستمارة بالتعبير عن درجة موافقته أو عدم موافقته على الصياغة المقترحة في كل سؤال.

أخيراً، لإغلاق الاستبيان، احتفظنا بورقة التعريف التي تتيح لنا وصف وتصنيف الأشخاص الذين تم استجوابهم. يتضمن ستة أسئلة مباشرة ومغلقة ذات اختيار تتعلق بالجنس، العمر، المهنة، المستوى الأكاديمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة المهنية.

2-3-1 هيكل الاستبيان

عند تطوير الاستبيان، تم التأكيد على احترام بعض القواعد المعينة مثل تلك التي أوصى بها (Jolibert and Jourdan, 2006, Chikh, 2017، ص 139)، المتعلقة بهيكل الاستبيان (انظر الملحق...) و الموضحة كما يلي:

1. مقدمة: تم الإعلان عن الغرض من هذه الدراسة في المقدمة بإعطاء لمحة عن الموضوع مسبقا، والتي تندرج في إطار البحث الأكاديمي وكذلك العينة المستهدفة (خبير محاسبي، محافظ الحسابات، أستاذ جامعي مهتم بالحاسبة والتدقيق، اطار في مؤسسة، محاسبين الشركات).

2. تحديد الفقرات: جميع فقرات الاستبيان تم جمعها من دراسات سابقة بحيث أثبتت نجاعتها في قياس المتغيرات الكامنة، تم انتقاءها و تكييفها وفق المجتمع الجزائري، تم صياغة الأسئلة بشكل بسيط ومفهوم بالابتعاد عن الفقرات المعقدة التي قد تجعل المستجوبين يخرجون عن المعنى الصحيح لها، شمل الاستبيان 34 فقرة موزعة على أربعة متغيرات.

3. نص الاستبيان: تم اعداد أسئلة الاستبيان طبقا لأبعاد كل متغير وذلك بالفصل بين أسئلة كل متغير عن الآخر و تخصيص ترقيم خاص بها، لتجنب التأثير البصري السلبي على المستجوبين وتقديم حافز لهم لملا الإستمارة.

2-4-1 تحليل ومناقشة النتائج

2-4-1 تحليل نتائج التحليل العاملي الاستكشافي أ-متغير واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية

قمنا بتصميم مقياس متعدد الفقرات مؤلف من 08 فقرة لقياس المتغيرات المقاسة المتعلقة ب واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية و لكي نستطيع تعميم نتائج AFE، اجرينا اختبار موثوقية الفقرات من خلال مؤشر الاتساق الداخلي الموضح في الجدول رقم (1)، الذي يعتبر شرط ضروري لاختبار التجانس. التي يتم حسابه، من جانب ارتباط كل متغير مقياس بالمقياس العام؛ و من جانب آخر، يحسب عن طريق حذف الفقرة الغير صالحة. يجمع الاحصائيين أن الاتساق الداخلي تتراوح قيمة ما بين 0 (عندما يكون التناسق الداخلي منخفض) و 1 (عندما يكون التناسق الداخلي مرتفع). إن التخلص من الفقرات الفاسدة يمكننا من تحسين قيمة مؤشر ألفا كرونباخ. لم يتم تسجيل أي قيم منخفضة ل α كرونباخ و بالتالي لم يتم حذفها كون أن الاحصائيين على غرار الباحث Devellis (2003) أجمعوا أغلبهم أن عتبة قبول α كرونباخفي الدراساتالاستكشافيةلايد من تجاوز قيمة 0.6.

إن معامل ألفا كرونباخ يقيس مدى الارتباط المسجل في الاجابات خلال تقييمها لنفس الفقرة و بالتالي لإثبات صحة تقارب الاجابات على الفقرات، بمعنى التأكد من أجوبة أفراد العينة على فقرات الاستبيان بحيث لو أعادوا الاجابة مرة أخرى على فقرات الاستبانة، فإن درجة تشابهها مع الاجابة الأولية يكون بدرجة (نسبة) معينة، بحيث أن احتمال إعادتهم لنفس الاجابة يتم التعبير عنه بنسبة معينة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1) أن نتائج المتوسط الحسابي للإجابات حول الفقرات كانت مقبولة بحيث تروحت قيمتها ما بين [3,9187 و 3,3902] بحيث نلاحظ أن قيمتها فاقت 3 و تشير بذلك أن اجابات المحاسبين في العينة المدروسة توجهت نحو الموافقة أما المتوسط العام كان $[3,518\bar{X}]$. الانحراف المعياري لجميع الفقرات بدوره كانت قيمتها محصورة ما بين [95821، و 1,25099] (كانت قيمته قريبة من 1.2) أما قيمة الانحراف المعياري الاجمالي $[\sigma = 1,29]$ و بالتالي تشير النتيجة المتحصل عليها بأن الإجابات متقاربة و غير مختلفة. كذلك معامل اعتمادية فقرات ألفا كرونباخ سجل قيم محصورة ما بين [838، و 878]، أما نتيجة اختبار ألفا كرونباخ لمتغير " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية " [0,870] وبالتالي نستنتج في العموم أن فقرات الاستمارة كانت مقبولة. اختبار Fisher.F هو الآخر كان معنوي بقيمة (24,141) و بالتالي على العموم إن الفقرات كانت ذات اعتمادية جيدة.

جدول 1. نتائج اعتمادية فقرات متغير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

مقياس متعدد [EPCI] " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية " : الاتساق الداخلي				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الارتباط الكامل للفقرات	ألفا كرونباخ في حالة حذف عنصر
	$\bar{X}=3,518$	$\sigma=1,29$		
EPCI1	3,3902	1,18484	,771	,835
EPCI2	3,9187	1,14228	,624	,853
EPCI3	3,3415	1,16527	,746	,839
EPCI4	3,9106	,95821	,607	,855
EPCI5	3,0894	1,23480	,661	,849
EPCI6	2,9756	1,25099	,413	,878
EPCI7	3,7317	1,05639	,769	,838
EPCI8	3,7886	1,01021	,430	,872
عدد الفقرات الأولية : 08		عدد الفقرات المستعملة: 08		عدد الفقرات المحذوفة 00:
اختبار ANOVA		F= 24,141		Signification = 0.000
Alpha Cronbach=0,870				

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

و قد أجرينا أيضاً تحليلاً عاملي لاختبار الفقرات القياس (EPCI 1, EPCI 2, EPCI 3, EPCI 4, EPCI 5, EPCI 6, EPCI 7, EPCI 8)، بحيث تم تلخيص نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (2). هذا الإجراء يتيح تحديد مصفوفة المتغيرات (أي التجميعات أو التشعبات العاملة) لكل فقرة ومحاور العوامل وكذلك لحساب التباين المرتبط بها. كما يشير ال ACP إلى أن متغير " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية " الذي تم تشكيله هو أحادي البعد للمتغيرات المقاسة (EPCI 1, EPCI 2, EPCI 3, EPCI 4, EPCI 5, EPCI 6, EPCI 7, EPCI 8) ترتبط بشكل مع متغيرها الكامن (EPCI). بحيث سجلت جميع قيمها تشعباً عاملياً أكبر من 0.5 وكذلك قواسم مشتركة (جودة تمثيل) أكبر من 40%، كذلك يتم تمثيل 66,479 % من المعلومات التي تمت دراستها بواسطة عامل وحيد الذي يحتوي على فقرات المتغير الدروس. إن نتائج إختبار كفاية العينات المعروف بـ $KMO(0,767)$ جيد جداً بما أنها أكبر من 0.5. كذلك نلاحظ أن اختبار

كروية $Bartlett(X^2 = 538,084)$ بمعنى كي تربيع كان معنوي و أن البيانات المحصل عليها قابلة لتحليل المتغيرات التي كانت ذات دلالة إحصائية أي أكبر من 5% ($p < 0.05$).

جدول 2. التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتدقيق في المؤسسة الاقتصادية

فقرات EPCI1	التشبعات العاملية	جودة التمثيل
EPCI1	,856	,744
EPCI2	,738	,780
EPCI3	,828	,694
EPCI4	,712	,587
EPCI5	,763	,619
EPCI6	,509	,315
EPCI7	,835	,757
EPCI8	,540	,822
التباين المفسر	66,479	
Factorisation (مقياس جودة أخذ العينات.)	KMO=0,767	Test de Bartlett $p=0,000 < 0.05$
		ddl = 28
		Khi-carré approx $\chi^2 = 538,084$

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

ب- المتغير "الحكومة في المؤسسات الاقتصادية"

تم تكييف ثلاثة عشرة فقرة (GOUV1. GOUV2. GOUV3 ; GOUV4 ; GOUV5 ; GOUV6 ; GOUV7 ; GOUV8 ; GOUV9 ; GOUV10 ; GOUV11 ; GOUV12 ; GOUV13) من متغير الحكومة في المؤسسات الاقتصادية من دراسات سابقة التي تم التحقق من صحتها و اختبارها مسبقاً في هذا السياق. نلاحظ أن متوسط إجابات المستجوبين كان أكبر من 3.5 [$\bar{X}=3,592$] بالنسبة لجميع الفقرات المتعلقة بالمتغيرات الجلية لقياس متغير GOUV. نلاحظ أنها مالت نحو الموافقة. بانحراف المعياري [$\sigma =1,04$] هو أكبر من 1.5 يشير بأن البيانات متقارب البيانات والإجابات.

قيمة ألفا كرونباخ أكبر من 90% [$0,934$]. معامل فيشر كان اختبار معنوي و أكد بذلك صلاحية المتغيرات المقاسة لقياس متغير " GOUV "، (أنظر الجدول رقم 3).

جدول 3. نتائج تحليل اعتمادية فقرات متغير " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

مقياس متعدد [GOUV] " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ": الاتساق الداخلي				
إجمالي إحصائيات الفقرة				
الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الارتباط الكامل للعناصر المصححة	ألفا كرونباخ في حالة حذف الفقرة
	$\bar{X}=3,592$	$\sigma =1,04$		
GOUV1	3,3866	1,05050	,631	,930
GOUV 2	3,0672	1,12545	,679	,928
GOUV 3	3,4622	1,00667	,688	,928
GOUV 4	3,5378	1,18458	,622	,930
GOUV 5	3,2437	1,04124	,545	,932
GOUV 6	3,7395	1,04527	,787	,924
GOUV 7	3,8571	1,00242	,767	,925
GOUV 8	3,8067	1,05185	,838	,923
GOUV 9	3,5630	1,07071	,731	,926
GOUV 10	3,6891	1,07945	,766	,925
GOUV 11	3,7563	,96521	,699	,927
GOUV 12	3,6723	,95766	,689	,928
GOUV 13	3,7143	1,07469	,589	,931
عدد الفقرات الأولية: 13		عدد الفقرات المستعملة: 13		عدد الفقرات المحذوفة: 00
اختبار ANOVA		F= 12,210		Signification = 0.000
Alpha Cronbach=0, 934				

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

إن النتائج المدونة في الجدول رقم (4) أوضحت موثوقية جيدة للمقياس المتعلق بمتغير "GOUV". جميع الفقرات تساهم في قياس متغيرها الكامن بقيمة جيدة (تشبعات عاملية أكبر من 0.6). إضافة إلى ذلك، يمثل العامل المدروس تبايناً إجمالياً مفسراً جداً مقبولا في "حوكمة في المؤسسات الاقتصادية" بنسبة (60.072%). إن الفقرات الثلاثة عشرة لها جودة تمثيلية مقبولة (جلها أكبر من 0.55) ما عدى اثنان منها و يتعلق الأمر بـ **GOUV 5** و **GOUV 13** ولكنها قريبة من 50%. قيمة الـ $KMO(0.834)$ واختبار كروية *Bartlett* كانت هي الأخرى معنوية.

جدول 4. التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس " الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية "

عناصر GOUV	التشبعات العاملية لمصفوفة المكونات GOUV	جودة التمثيل
GOUV1	,682	,613
GOUV 2	,725	,700
GOUV 3	,739	,638
GOUV 4	,663	,613
GOUV 5	,606	,411
GOUV 6	,839	,759
GOUV 7	,815	,725
GOUV 8	,879	,826
GOUV 9	,787	,686
GOUV 10	,818	,743
GOUV 11	,753	,606
GOUV 12	,748	,576
GOUV 13	,644	,432
التباين المفسر	64,072	
Factorisation (مقياس جودة أخذ العينات.)	KMO= 0, 834	<i>Test de Bartlett</i> $p=0,000 < 0.05$
		ddl = 78
		$Khi\text{-}carré approx_x^2 = 834$

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS.25 (العدد =123).

ب-1-1 التشبعات العاملة لنموذج قياس "EPCI". واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مؤسسة الاقتصادية "

و قد تم تلخيص نتائج اختبار معنوية التشبعات العاملة في الجدول رقم(5). نلاحظ أن التحويلات المتعلقة بالمتغير "EPCI" تقدم تشبعات عاملية تفوق 0.3 و هي مرضية. حيث تؤكد أن التحويلات العاملة تتراوح قيمتها ما بين (0.419 و 0,873). كما نلاحظ أن نتائج اختبار "Student" لكل المتغيرات المقاسة كانت معنوي لأنها أكبر من أو تساوي | 1.96 | كما نلاحظ أن مستوى معنوية أقل من مستوى 5% ($p \leq 0.05$). من خلال الشكل (1) نلاحظ نموذج قياس عوامل " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مؤسسة الاقتصادية "، إضافة إلى معنوية التحويلات العاملة و أخطاء القياس. على ضوء النتائج المتحصل عليه، نكون قد تحققنا من سلامة مقياس "EPCI" المؤلف من 08 فقرات. على ضوء النمذجة، إن أغلب التحويلات (التشبعات) العاملة (λ) كانت معنوية (أي $T > 1.96$ ، $p < 0.05$) بين المتغيرات المقاسة (الفقرات) ومتغيره الكامن (EPCI). على هذا الأساس يمكننا الإنتقال الى فحص معايير المطابقة المطلقة، التزايدية و المقتصدة للبيانات التجريبية مع النموذج النظري المدروس.

جدول 5. التشبعات العاملة للمتغير الكامن "EPCI"

	Estimation paramètre		Erreur de mesure		
	λ_i		Ei		
Les variables manifestes	VALUE	T	VALUE	T	Niveau P
		1.96<		1.96<	<0.05
(EPCI)-1->[EPCI1]	0,873	30,299	0,237	4,709	0,000
(EPCI)-2->[EPCI2]	0,690	13,144	0,524	7,237	0,000
(EPCI)-3->[EPCI3]	0,806	21,413	0,351	5,783	0,000
(EPCI)-4->[EPCI4]	0,619	10,194	0,617	8,217	0,000
(EPCI)-5->[EPCI5]	0,755	17,061	0,430	6,422	0,000
(EPCI)-6->[EPCI6]	0,419	5,291	0,824	12,424	0,000
(EPCI)-7->[EPCI7]	0,769	18,103	0,409	6,253	0,000
(EPCI)-8->[EPCI8]	0,469	6,239	0,780	11,053	0,000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

ب-1-2 تقييم مطابقة نموذج قياس " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية "

إن المؤشرات المستخدمة الملخصة في الجدول رقم (6) لمقياس " واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية " كانت كالآتي: (0.810) GFI، (0.657) AGFI، (0.08) RMS، (0.883) PGI و (0.752) NFI و (0.776) NNFI و (0.687) CFI و (0.776) و قد كانت القيم إجمالاً قريبة من المتوسط مقارنة مع الحدود الموصى بها، أي أن جميع المؤشرات المطلقة والتزايدية ومتوسطة وتظهر مطابقة متوسطة لنموذج القياس؛ المؤشرات المقتصدة مثل نسبة $\text{Khi2} / \text{df}$ قريبة من المجال [5-2] بحيث كانت نتيجته $\text{Ch}_2 / \text{DF} = 6.88$. على هذا الأساس نقول على العموم أن نتائج المؤشرات المقتصدة كانت متوسطة؛ لذلك نرى أن جميع المؤشرات تُظهر مطابقة متوسطة لنموذج القياس للبيانات التجريبية للعينة المدروسة.

جدول 6. مؤشرات تعديل نموذج قياس " EPCI "

المؤشرات المتزايدة			المؤشرات المطلقة					مؤشرات التعديل
CFI	NNFI	NFI	PGI	RMS	AGFI	GFI	(df)/Khi2	المعايير
0,776	0,687	0,752	0,883	0,0839	0,657	0,810	137,659(20)	القيم

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

في هذا البند سنتحقق من صلاحية الهيكل العاملي لنموذج القياس للمتغير GOUV من خلال التحليل العاملي التأكيدي. التجميعات العاملية لجميع فقرات القياس كانت أكبر من 50% أين كان اختبار "T" لـ Student معنوي ($p \leq 0.05$) وأكبر من القيمة | 1.96 |. و قد تم تلخيص نتائج الاحصائية في الجدول رقم (7)، نلاحظ جلياً أن قيمة λ (التجميعات أو التشبعات العاملية) بأنها جيدة جداً لأن قيمها تراوحت بين 0.526 و 0.902.

جدول 7. التشبعات العاملية للمتغير الكامن " GOUV "

المتغيرات المقاسة	التشبعات العاملية		أخطاء القياس		مستوى الاحتمال المعنوية
	λ_i		Ei		Niveau P
	VALUE	T	VALUE	T	<0.05
		1.96<		1.96<	
(GOUV)-33->[GOUV1]	0,577	9,178	0,667	9,211	0,000
(GOUV)-34->[GOUV2]	0,629	10,995	0,605	8,413	0,000

(GOUV)-35- >[GOUV3]	0,677	13,131	0,542	7,773	0,000
(GOUV)-36- >[GOUV4]	0,582	9,357	0,661	9,117	0,000
(GOUV)-37- >[GOUV5]	0,526	7,757	0,723	10,122	0,000
(GOUV)-38- >[GOUV6]	0,844	29,265	0,287	5,887	0,000
(GOUV)-39- >[GOUV7]	0,809	23,833	0,345	6,279	0,000
(GOUV)-40- >[GOUV8]	0,902	44,512	0,186	5,070	0,000
(GOUV)-41- >[GOUV9]	0,757	18,329	0,428	6,846	0,000
(GOUV)-42- >[GOUV10]	0,796	22,240	0,366	6,419	0,000
(GOUV)-43- >[GOUV11]	0,703	14,563	0,506	7,452	0,000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

مما سبق يمكننا استنتاج أن الفقرات الثلاثة عشر قد ساهمت في قياس المتغير الكامن "GOUV"، و تم التحقق من معنويتها و دلالتها إحصائياً. وبالتالي تنتقل إلى فحص معايير المطابقة للبيانات التجريبية.

3-4-2 اختبار الفرضيات من خلال تحليل النموذج باستخدام النمذجة بالمعادلات الهيكلية

مع بداية هذا الفصل قمنا بعرض نتائج التحليل العاملي الاستكشافي و كذا التحليل العاملي التأكيدي تمكنا من التحقق من صلاحية متغيرات نموذج القياس المرتبطة ب: EPCI، GOUV، سنقوم فيما يلي باستعراض نتائج تحليل النموذج بطريقة النمذجة بالمعادلات الهيكلية ثم فيما بعد سنقوم باختبار الفرضيات. إن اختبار النموذج الهيكلية باستخدام برنامج STATISTICA.08 و ذلك للتحقق من العلاقة بين المتغيرات المدروسة (واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية EPCI، الحكومة في المؤسسات الاقتصادية GOUV).

الخطوة التالية من منهجية الامبريقية للبحث سنتحقق من مدى مطابقة النموذج الهيكلي للبحث مع البيانات المجموعة وذلك باستخدام معايير المطابقة المطلقة التزايدية و اخيرا المقتصدة.

ب- معايير المطابقة للنموذج الهيكلي العام

لمعرفة جودة المطابقة تم استخراجها و تلخيصها في الجدول رقم (8). إن النتائج كانت مقبولة فيما يتعلق بمعايير المطابقة المطلقة في العموم على غرار: $\chi^2_2=2339.13$ و $DF=459$ و $GFI=0.863$ و $AGFI=0.843$.

جدول 8. معايير المطابقة المطلقة

المؤشرات	القيم
χ^2_2	2339,13
Degré de libertéDF	459
Niveaup	0.000
(GFI). Joreskog	0,863
(AGFI). Joreskog	0,843

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

فيما يتعلق بمعايير المطابقة التزايدية جاءت عي الأخرى مقبولة كونها تقترب من 0.9. على غرار: $BBNFI=0.828$ و $BBNNFI=0.871$ و $BCFI=0.881$ و $Bollen's Rho=0.814$ و $Bollen's Delta=0.881$. توضح هذه النتائج أن جودة مطابقة النموذج هي مقبولة.

جدول 9. مؤشرات المطابقة المتزايدة

المؤشرات	OLS
Bentler–Bonett Normed Fit Index	0,828
Bentler–Bonett Non–Normed Fit Index	0,871
Bentler Comparative Fit Index	0,881
Bollen's Rho	0,814
Bollen's Delta	0,881

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

كما يتضح لنا من الجدول رقم (10)، إن معايير المطابقة المقتصدة تمثل ملائمة نوعا ما مقبولة بالنسبة لحاصل قسمة $Kh-2$ على درجة الحرية (df) [5.09] قريبة جدا من المجال القبول [2-5]. إذا هذه النتائج كانت مقبولة في العموم.

جدول 10. معايير المطابقة المقتصة

المؤشرات	GLS- ML
'James-Mulaik-Brett-Parsimonious-Fit-Index'	0,401
Kh_2 /DF	5.09

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

عموماً نتائج معايير المطابقة المطلقة، المقتصة و التزايدية كانت مقبولة و أبانت على حسن مطابقة معطيات النموذج الامبريقي مع النموذج النظري للبحث و هذا يقودنا إلى إمكانية اختبار الفرضيات. يتكون نموذجنا النظري فرضية و بالتالي يوجد لدينا معامل انحدار $[\beta_1]$. تم تلخيصها في الجدول رقم (11). البيانات الملخصة في هذا الجدول تشير إلى معنوية فقط معاملين من بين خمسة. فنلاحظ مثلاً أن اختبار Student T لـ H_1 كان أكبر من 1.96 ضمن مستوى معنوية >0.05 في العلاقة ما بين $[(EPCI)-(GOUV)]$ مما يدفعنا إلى قبول الفرضية H_1 .

جدول 11. معاملات الانحدار لمتغيرات الدراسة

نتيجة	مستوى المعنوية -P	اختبار T	الخطأ ξ	β	العلاقة بين المتغيرات المدروسة
مقبولة	0,004	2,892	0,076	0,219	$(EPCI)-(GOUV)$

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد =123).

فيما يتعلق بالفرضية الرئيسية الأولى أظهر متغير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) تأثيراً

- معنوياً و إيجابياً على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) $(\beta_1.1 = 0.219, p < 0.05)$ ؛

و هذا يقودنا إلى قبول الفرضية $H_{1.1}$.

ج- نموذج المعادلات الهيكلية

فيما يلي تلخيص للمعادلات الهيكلية للعلاقات السببية المفترضة ما بين متغيرات الدراسة المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية تتعلق β بمعامل الانحدار للنموذج الهيكلية بحيث أننا نجد مضمرة في المتغير الكامن المستقل الموافق لها، بحيث تشير تلك القيمة إلى المقدار الذي يؤثر به المتغير المستقل على المتغير التابع. أما فيما يتعلق بالمعامل D_a فيقيس مقدار خطأ التقدير. وفقاً للبيانات المتحصل عليها الملخصة في الجدول 19 و 20 يمكننا كتابة المعادلتين الهيكليتين التاليتين: (أنظر الجدول 12).

جدول 12. تلخيص معادلات النموذج الهيكلية

$* \text{GOUV} = \beta_{1.1} \cdot \text{EPCI} + D_1$	الحكومة في المؤسسات
$* \text{GOUV} = 0,219 \cdot \text{EPCI} + 0,545$	الاقتصادية

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج STATISTICA 08 (العدد = 123).

ج-1 معادلة الحكومة في المؤسسات الاقتصادية

في المعادلة يتوافق مع المتغير الكامن GOUV والذي يتأثر بالمتغير المستقل EPCI. إذا زادت التغيرات المستقلة بمقدار واحد، يزيد متغير الحكومة على التوالي بنسبة 21.9 يشير هذا إلى درجة تأثير المتغير المستقل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية.

5-2 اختبار الفرضية المقترحة في النموذج النظري

كما تكلمنا سابقا، نحذف في بحثنا على اختبار نموذج مفاهيمي يدرس مدى قابلية تطبيق نظام التدقيق المحاسبي العالمي. لذلك كان الغرض من هذا النموذج محاولة الإجابة على مشكلة الدراسة من خلال محاولة الإجابة على الفرضية التالية.

1.4.3 أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛

من أجل اختبار تأثير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية، قمنا باختبارات إحصائية بطريقة المعادلات الهيكلية إنطلاقا من EPCI و GOUV. نتائج اختبار كانت جيدة بحيث كان اختبار student T (أكبر من 1.96 ؛ $P < 0.05$) و بالتالي تأكيد تأثير EPCI على GOUV $[H_{1.1}: \beta_{1.1} = 0.219; T = 2,892; P < 0.05]$. النتيجة توحى إلى وجود علاقة طردية قوية بين واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية و هو ذو دلالة إحصائية. تتوافق هذه النتيجة مع الدراسات السابقة التي تناولناها في الفصل الثاني: دراسة (فيروز رجال، 2018)، دراسة (ضويحي حمزة، 2015)، دراسة (Matthias Nnadi1، 2017 Uchenna Efobi, Akunna Oledinma) و ذلك يقودنا إلى قبول الفرضية الأولى $H_{1.1}$.

جدول 13. نتائج اختبارات فرضيات الدراسة

الرقم	نص الفرضية	نتيجة الاختبار
الفرضية $H_{1.1}$	واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) له تأثير إيجابي على الحكومة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV)؛	مؤكد

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية

من النتائج المتحصل عليها والمبينة في الجدول رقم (13) المتعلقة باختبار الفرضية المقترحة في النموذج النظري للدراسة، توصلنا إلى قبول الفرضية.

6-2 المناقشة العامة لنتائج الدراسة الميدانية

مكنتنا الدراسة التجريبية التي قمنا بها لإستكشاف مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات الإقتصادية من الحصول على نتائج إحصائية قيمة. في بداية الدراسة ومن أجل التأكد من سلامة الإستبيان الموجه لعينة الدراسة قمنا بالتحليل العملي الإشتكاشي، في المرحلة الثانية قمنا بالتحليل التوكيدي الذي مكنا من إستنتاج مجموعة من النتائج التي أكدت على وجود علاقة مفسرة بين المتغير المستقل (واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية) والمتغير التابع (الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية).

من خلال هذه العلاقات بين متغيرات الدراسة إستخلصنا المعادلة الأولى تتوافق مع المتغير الكامن Gouv الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية والذي يتأثر بالمتغير المستقل (EPCI) واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بنسبة 21.9% تتوافق هذه النتيجة مع أغلب الدراسات السابقة في هذا الشأن على غرار كل من: فيروز رجال، 2018، ضويفي حمزة، 2015، Matthias Nnadi1، Uchenna Efobi, Akunna Oledinma 2017.

الخاتمة:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية وعمليات التدقيق أدوات هامة تؤثر بشكل كبير على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية فتتأثر الحوكمة بكيفية تطبيق هذه المعايير. توفر هذه الأخيرة إطارا منهجيا وموحدا لتقديم المعلومات المالية، وهذا يعزز الشفافية ويزيد من موثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين؛ تساعد هذه الشفافية والموثوقية في تحسين تقدير الأداء المالي للشركة وتقييمها بشكل صحيح .

كما تسمح للشركات بتقديم تقارير مالية قابلة للمقارنة على الصعيدين المحلي والدولي، هذا يساعد المستثمرين والمساهمين في تقييم أداء الشركة بشكل أفضل واتخاذ قراراتهم بناء على معلومات دقيقة. أما التدقيق الذي يتم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في تحسين جودة عمليات التدقيق، ذلك لأن هذه المعايير تحدد متطلبات وإجراءات دقيقة للتدقيق، مما يزيد من فعالية ودقة العمليات ويقلل من فرص التلاعب في البيانات المالية. كما تفرض المعايير المحاسبية الدولية متطلبات صارمة على تقديم المعلومات المالية والإفصاح عنها، هذا يزيد من مستوى المساءلة والشفافية في الإدارة، حيث يجب على الشركات توضيح كيفية تحقيقها لأهدافها وإستخدام مواردها .

ومنه كان من بين أهدافنا إبراز مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات الإقتصادية، من خلال معرفة تأثير واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية، بالإضافة إلى معرفة واقع الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية، وكذا أهمية الإلتزام بميثاق أخلاقيات المحاسب والمدقق في تجسيد تطبيقات الحوكمة، ودور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة وإدارة المخاطر وأهمية إستقلال المدقق الداخلي، ودور المدقق الخارجي في إعطاء الثقة في القوائم المالية، وتبيان مدى إلتزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.

من خلال إعداد نموذج مفاهيمي يبرز هذه العلاقات بين المتغيرات، بحيث دمج عملنا في هذه البحث الأطر المفاهيمية لكل الدراسات السابقة، ومن أجل إثبات أو نفي الفرضية المشكلة في النموذج النظري قمنا بدراسة ميدانية مع عينة مكونة من خبير محاسب، محافظ الحسابات، إطار في مؤسسة إقتصادية، أستاذ جامعي مهتم بالمحاسبة والتدقيق؛ مكنا ذلك بالخروج بإستنتاجات تفيد المؤسسات الإقتصادية . وقد أشارت الدراسة النظرية إلى أن تأثير المعايير المحاسبية الدولية على حوكمة المؤسسات يتطلب بفهم كيفية تأثير هذه العوامل على كفاءة وشفافية إدارة المؤسسات، وأشارت أيضا أن المعايير المحاسبية إذا تم تطبيقها بشكل جيد يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين الشفافية والمصادقية في تقارير المؤسسة، ومن ناحية أخرى قامت الجزائر بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي

المالي، ومعايير التدقيق من خلال معايير التدقيق الجزائرية في ظل الإصلاحات المحاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، إلا أن هذا التطبيق بقي مرهونا على مدى توفر البيئة الملائمة حسب إجابة أفراد العينة المدروسة، حيث أن هذه البيئة والتي تتكون من مجموعة عوامل كان لها الأثر البارز على مستوى تطبيق هذه المعايير .

اختبار فرضية الدراسة:

بالنسبة لنتائج الفرضية والمتمثلة في أثر واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (EPCI) على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (GOUV) كانت جيدة، النتيجة توحى إلى وجود علاقة طردية قوية بين واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وهو ذو دلالة إحصائية، ومنه يمكن القول أن: "واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية له تأثير إيجابي بنسبة 21.9% على الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي :

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في توفير تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية ؛
عمليات التدقيق المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تحسين جودة التقارير المالية ،هذا يقلل من فرص التلاعب بالمعلومات المالية ويزيد من مصداقية التقارير

قائمة المراجع والمصادر:

الكتب:

حسين يوسف القاضي ومخير معدي الريشلي، 2012، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية: عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
بوتين محمد، 2010، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية دروس وتطبيقات، الورقة الزرقاء، الجزائر.
يوسف محمد جريوع وسالم عبد الله حلس: 2002، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي للمعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى.
حسين القاضي، مأمون حمدان، 2008، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية.
طارق عبد العال حماد، 2005، حوكمة الشركات " المفاهيم -المبادئ-التجارب "تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية.

أطروحات الدكتوراه:

صباحي نوال، 2017، حوكمة المؤسسات من خلال اخلاقيات المهنة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3.
صلاح الدين بولعراس، 2016، التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف.

مقالات في مجلات:

سندس ماجد رضا، 2011، آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر)، *Al-Ghary Journal of Economic and Management Sciences* | المجلد 4، العدد 20.
عاشور كتوش وبلعزوز بن علي، 2009، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي.

Analysis, 3rd Ed, Walter Aerts, Peter Walton, 2013, Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Cengage Learning EMEA, United Kingdom.