

## مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات وأثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي

### دراسة اتجاه بعض آراء الأكاديميين والمهنيين

## The principle of an effective basis for corporate governance and its impact on enhancing the quality of accounting disclosure

### Study the direction of some opinions of academics and professionals

من إعداد:

أ.صحراوي ياسين جامعة البويرة yassinesah90@gmail.com	د.سفير محمد <sup>1</sup> جامعة البويرة rifas8403@yahoo.fr
---	---

تاريخ القبول: 2019/05/16

تاريخ الاستلام: 2019/04/ 22

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تأثير حوكمة الشركات من خلال مبدأ وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات، على جودة الإفصاح المحاسبي. وهذا بدراسة آراء مجموعة من الأكاديميين والمهنيين. حيث تم توزيع استبيان وتحليله باستخدام البرنامج الإحصائي (spss). توصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود أثر قوي وفعال وإيجابي لتطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات في إيجاد إفصاح ذو جودة. كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أي تأثير حول تطبيق هذه المبدأ على جودة الإفصاح المحاسبي. وتوصي الدراسة بضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال توفير الإطار التشريعي والقانوني لها، إضافة إلى تدريب وتأهيل الأطراف المعنية بتطبيقها. الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات، إفصاح محاسبي، جودة المعلومة المحاسبية، تقارير مالية.

#### Abstract :

This study aims at identifying the impact of corporate governance on the basis of the principle of a strong and effective basis for corporate governance on the quality of accounting disclosure. Where we studied the views of a group of academics and professionals. For this purpose, a questionnaire was prepared, distributed and analyzed using the statistical program (spss).

The results of this study have found a strong, effective and positive impact on the application of the principle of an effective and firm basis for corporate governance in finding quality disclosure. The study also found that there is no impact on the application of this principle on the quality of accounting disclosure. The study recommends the application of the principles of corporate governance by providing the legislative and legal framework, in addition to training and rehabilitation of the parties concerned to implement them.

**Keywords :** Corporate Governance, Accounting Disclosure, Quality Accounting Information, Financial Reports.

<sup>1</sup> د/ سفير محمد، rifas8403@yahoo.fr

## مقدمة:

نقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الحقيقية التي تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، يعتبر من بين أسباب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية وانتشار الفساد المالي والإداري بصفة عامة والفساد المحاسبي بصفة خاصة، فمنذ نهاية القرن العشرين وذلك عقب الأزمات المالية والانهيارات المؤسسية التي مست كبريات المؤسسات في العالم، كانهيار شركة (Enron) للطاقة عام 2001 وشركة (World com) للاتصالات عام 2002، وأزمة الرهون العقارية 2008 والذي أدى إلى زعزعة الثقة في المعلومات المفصح عنها، وهو ماسهم في تعزيز الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات اهتماما بالغاً بهدف استرجاع الثقة والموثوقية في المعلومات المفصح عنها، و بناء على ما سبق فإنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

**إلى أي مدى يؤثر تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي؟**

### فرضية الدراسة :

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي، ويمكن تقسيم الفرضية الرئيسية إلى فرضيات فرعية كالآتي:

**1) لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي.**

**2) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابة المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للمتغيرات الشخصية، وتم تقسيم هذه الفرضية إلى :**

**أ- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للشهادة العلمية.**

**ب- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى التخصص العلمي.**

**ت- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى المسمى الوظيفي.**

ث- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى لسنوات الخبرة.

**أهداف الدراسة:** من ضمن أهداف الدراسة ما يلي:

- التعرف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات .
- التعرف على مفهوم الإفصاح المحاسبي .
- إظهار آثار تطبيق مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي.
- معرفة مدى مساهمة مبدأ وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات في تفعيل جودة الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين.

**الأدوات المستخدمة:**

قصد الإعداد الجيد للبحث سواء في جانبه النظري أو التطبيقي، سنقوم باستخدام أدوات البحث العلمي التالية: المسح المكتبي، المقابلة، الاستبيان، برنامج (spss) والذي تم استعماله من أجل تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

**تقسيمات الدراسة:**

- اطار حوكمة الشركات
- الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه
- الدراسة الميدانية.

## I. إطار حوكمة الشركات

نشير إلى أنه لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه لحوكمة الشركات، ويرجع هذا إلى تشابك الموضوع مع عدة أطراف اقتصادية وقانونية واجتماعية، وبالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والدول السائرة في النمو، إلا أن وجهات النظر اختلفت حول تعريفه، لذلك ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات.

**1. تعريف حوكمة الشركات :** ويمكن تقديم أهم التعاريف كما يلي :

❖ حوكمة الشركات "هي مجموعة من القواعد والأسس التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال ، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى"<sup>1</sup>.

- ❖ تعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها: " بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في مختلف أعمالها"<sup>2</sup>.
- ❖ حوكمة الشركات هي "مجموعة من المبادئ التي من خلالها يتم إدارة الشركة والرقابة على مختلف أنشطتها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين"<sup>3</sup>.
- ❖ حوكمة الشركات هي " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"<sup>4</sup>.  
وعليه يرى الباحثان ومن خلال التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات هي مجموعة من المبادئ، يتم من خلالها إدارة المؤسسات والرقابة عليها وفق تنظيم محكم وفعال.
- 2. **خصائص حوكمة الشركات:** يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية :<sup>5</sup>
  - ❖ **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
  - ❖ **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
  - ❖ **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
  - ❖ **المساعدة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
  - ❖ **المسؤولية :** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
  - ❖ **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
  - ❖ **المسؤولية الاجتماعية :** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.
- 3. **مبادئ حوكمة الشركات:** وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خمسة معايير سنة 1999 وتم إضافة مبدأ سنة 2004 لتصبح بذلك ستة مبادئ وهي :<sup>6</sup>
  - ❖ **ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يكون هذا الأساس متناسق ومتوافق مع أحكام القانون من أجل رفع مستوى الشفافية ،ويحدد بدقة مسؤوليات الهيئات المختلفة عن الإشراف والرقابة.
  - ❖ **حفظ حقوق جميع المساهمين:** يشمل هذا المبدأ آليات تضمن نقل ملكية الأسهم والإفصاح هن المعلومات وحقوق التصويت والمشاركة في مختلف القرارات من خلال حضور في اجتماعات الجمعية العامة.
  - ❖ **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة

- ،والدفاع عن مصالحهم والاطلاع عن كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين بالإضافة إلى ضمان الحصول على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم.
- ❖ **الإفصاح والشفافية:** ويشمل هذا المبدأ الإفصاح عن كل المعلومات الهامة وفي الوقت المناسب وبكل شفافية وبطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح.
- ❖ **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يضمن هيكل فعال لمجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه ودوره في الإشراف والرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة، وذلك من خلال الرقابة على أعمال الإدارة التنفيذية.
- ❖ **دور أصحاب المصالح:** ويشمل هذا المبدأ احترام حقوق أصحاب المصالح وضمن آليات مشاركتهم في الرقابة على أعمال المؤسسة.

## II. الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

تعدد المفاهيم وتنوعت التعاريف حول الإفصاح المحاسبي واختلفت وجهات نظر الباحثين فمنهم من يركز على المصدقية و الموثوقية والعض الآخر يركز على طريقة وطبيعة عرض المعلومات، وعلى العموم كل طرف له نظرة ايجابية لمفهوم الإفصاح المحاسبي.

### 1. تعريف الإفصاح المحاسبي: تم رصد التعريفات التالية:

- ❖ يرى مجلس المبادئ المحاسبية 1970 (A.P.B): "أن الإفصاح المحاسبي يعني أن تتضمن التقارير المالية معلومات عادلة موثوق فيها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد الأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء وإلى تقديم معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة"<sup>7</sup>.
- ❖ كما يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي: "على أنه نشر المعلومات الضرورية للأطراف الأخرى التي تحتاجها وذلك لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها السوق المالي أو لاتخاذ قرارات أخرى على ضوء هذه المعلومات المقدمة"<sup>8</sup>.
- ❖ ويرى آخرون أن الإفصاح المحاسبي: "هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل المعلومات وتقديم المعلومات للأطراف التي على أساسها ستتخذ قرارات"<sup>9</sup>.

## 2. العوامل المؤثرة على جودة الإفصاح المحاسبي:

تهدف عملية الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات وذات جودة، فأهدافها تتأثر بعدة عوامل منها: <sup>10</sup>

❖ **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة وغير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

❖ **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية .

❖ **المنظمات والمؤسسات الدولية:** تعتبر المنظمات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبية الدولية ( IASB )، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعلومات المحاسبية.

## III. الدراسة الميدانية:

تتضمن الدراسة الميدانية دراسة وتحليل أثر تطبيق مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات (وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات ) على جودة الإفصاح المحاسبي، وتبيين أثر ذلك من وجهة نظر المهنيين ( خبراء ومحافظي الحسابات ومراجعين داخليين وأعضاء لجان المراجعة) والأكاديميين ( أساتذة جامعيين في المحاسبة والمالية، التدقيق المالي والمحاسبي وكذا حوكمة الشركات).

### 1. نشر و إدارة الاستبيان:

اعتمدنا في نشرنا للاستمارات على عدة طرق أهمها طريقة التسليم أحيانا على التسليم المباشر وأحيان أخرى بواسطة الزملاء أو عن طريق البريد الإلكتروني لأفراد العينة، وهذا بعد ما تم دعوتهم وقبولهم للمساهمة في هذا البحث. بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تقرر الإبقاء على 58 من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة، أما باقي الاستمارات القدرة بـ 22 فقد تم استبعادها للنقص أو للتضارب الموجود في الإجابات أو لتأخر في استلامها، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

### الجدول رقم (1) : الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	80	عدد الاستبيانات الموزعة والمعلن عنها
6.25%	05	عدد الاستبيانات المفقودة أو المهملة
21.25%	17	عدد الاستبيانات الواردة بعد الأجل
72.5%	58	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: من إعداد الباحثان واعتمادا على الاستبيان.

2. اختبار قائمة الاستبيان: قبل نشر الاستبيان تم إخضاعه لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة، منهم اختصاص محاسبة، تدقيق محاسبي، حوكمة الشركات، وآخرين في مجال الإحصاء، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء استمارة الاستبيان من مختلف الجوانب أهمها دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات - مدى شمولية الاستمارة - طريقة صياغة الأسئلة - الوقوف على منهجية الاستمارة.

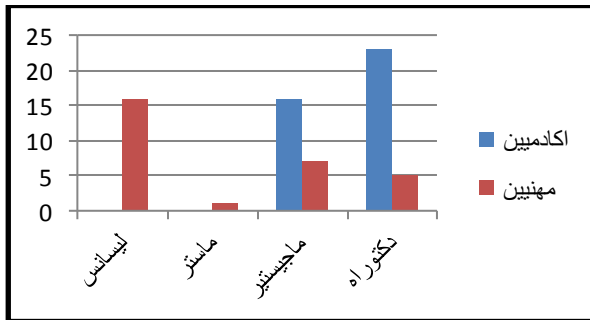
### 3.تفريغ البيانات: وذلك من خلال:

1.3.الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان : بعد أن تم تجميع كل الاستبيان وفرز المقبولة منها، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج ( EXCEL ) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ثم ترجمتها إلى رسوم بيانية في أعمدة، بغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها، وقد تم كذلك استخدام برنامج ( SPSS ) لإعداد وتحليل نتائج الاستبيان، كما تم استخدام وحساب المتوسطات الحسابية ذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل أسئلة الاستبيان في قسمها الثاني، وتم حساب الانحرافات وذلك لتحديد مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل سؤال.

### 2.3.تقديم خصائص العينة: وسنقوم بعرضها كما يلي:

#### ✓ الشهادة العلمية:

الجدول رقم ( 2 ) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة العلمية. الشكل رقم(01) تمثل عينة الدراسة حسب متغير الشهادة العلمية :



الشهادة العلمية	فئة التكرار	فئة المهنية النسبة	فئة الأكاديميين التكرار	النسبة الكلية	التكرار الكلي
ليسانس	16	55.2	-	27.6	16
ماستر	01	3.4	-	1.7	01
ماجستير	07	24.1	06	22.4	13
دكتوراه	05	17.2	23	48.3	28
المجموع	29	100%	29	100%	58

المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على الاستبيان.

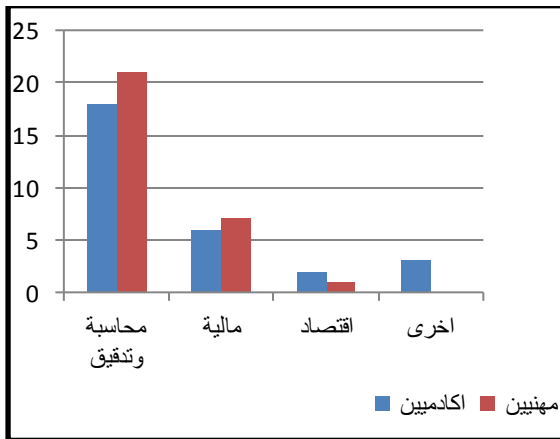
مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات و أثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة اتجاه بعض آراء الأكاديميين والمهنيين  
د.سفير محمد ، أ.صحراوي ياسين - جامعة البويرة.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الدرجة العلمية لأفراد العينة من المهنيين والأكاديميين، حيث نجد أن جل المهنيين حاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 55.2% من مجموع المهنيين ونسبة 3.4% حاصلين على شهادة الماستر، والماجستير بنسبة 24.1% والباقي بنسبة 17.2% حاصلين على شهادة الدكتوراه، أما بالنسبة للأكاديميين فنجد أغلبهم حاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 79.3% والماجستير بنسبة 20.7% من مجموع الأكاديميين.

وبصفة عامة فإن ما نسبته 27.6% من المجموع الإجمالي حاصلين على شهادة الليسانس، ونسبة 1.7% حاصلين على شهادة الماستر، والماجستير بنسبة 22.4%، والباقي بنسبة 48.3% حاصلين على شهادة الدكتوراه ، وهذا مؤشر جيد.

### ✓ التخصص العلمي:

الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي الشكل رقم (2) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي:



النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة الأكاديميين		فئة المهنيين		التخصص العلمي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
67.2	39	62.1	18	72.4	21	محاسبة والتدقيق
22.4	13	20.7	06	24.1	07	مالية
5.2	03	6.9	02	3.4	01	اقتصاد
5.2	03	10.3	03	-	-	أخرى
100%	58	100%	29	100%	29	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على

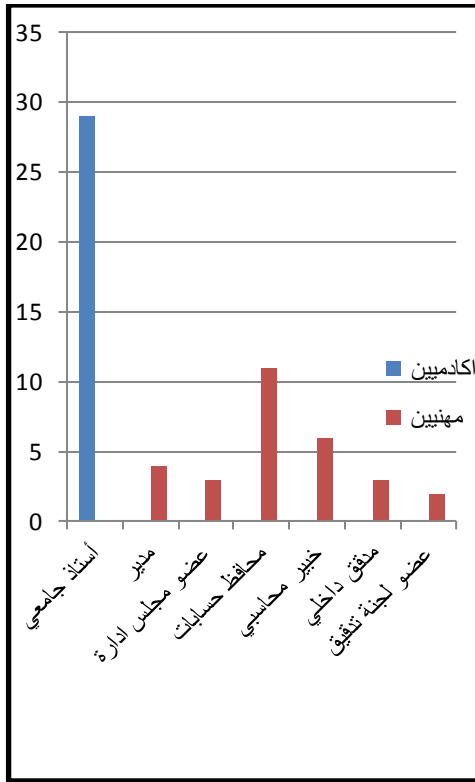
الاستبيان.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة من مهنيين وأكاديميين، حيث نجد نسبته 72.4% لهم تخصص محاسبة وتدقيق ونسبة 24.1% تخصص مالية ونسبة 3.4% تخصص اقتصاد، أما الأكاديميين نجد ما نسبته 62.1% لهم تخصص محاسبة وتدقيق ونسبة 22.4% تخصص مالية ونسبة 5.2% تخصص اقتصاد، والباقي نسبة 5.2% بالنسبة للتخصصات الأخرى، وعموماً فإن ما نسبته 67.2% من المجموع الكلي لأفراد العينة لهم تخصص محاسبة وتدقيق، ونسبة 22.4% تخصص مالية، و نسبة 5.2% تخصص اقتصاد ونسبة 5.2% تخصصات أخرى .

### ✓ المستوى الوظيفي:



الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي : الشكل رقم (03) تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي:



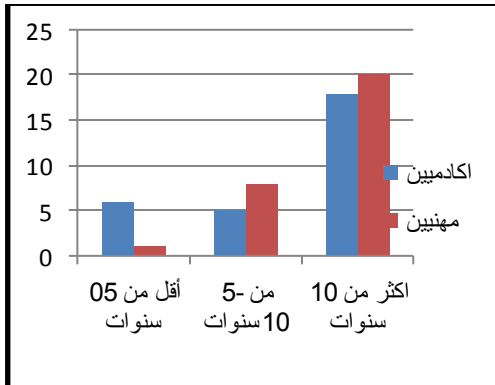
النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة الأكاديميين		فئة المهنيين		المسمى الوظيفي
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
50	29	100	29	-	-	أستاذ جامعي
6.9	04	-	-	13.8	04	مدير تنفيذي
5.2	03	-	-	10.3	03	عضو مجلس الإدارة
19	11	-	-	37.9	11	محافظ حسابات
10.3	06	-	-	20.7	06	خبير محاسبي
5.2	03	-	-	10.3	03	مدقق داخلي
4.3	02	-	-	6.9	02	عضو لجنة تدقيق
100%	58	100%	29	100%	29	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على الاستبيان.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب المستوى الوظيفي لأفراد العينة من مهنيين وأكاديميين، حيث نجد أن كل الأكاديميين هم أساتذة جامعيين بنسبة 100%، أما المهنيين فنجد المدراء نسبة 13.8% وأعضاء مجلس الإدارة بنسبة 10.3%، وأعضاء لجنة التدقيق بنسبة 6.9%، أما المراجع الداخلي بنسبة 10.3% ومحافظي الحسابات بنسبة 37.9% والباقي 20.7% يخص الخبراء المحاسبين، وعموماً يمكن القول أن ما نسبته 50% هم أكاديميين، و50% هم مهنيين.

✓ سنوات الخبرة :

الجدول رقم (5) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة. الشكل رقم (4) تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:



النسبة الكلية	التكرار الكلي	فئة الأكاديميين		فئة المهنيين		سنوات الخبرة
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
12.1	07	20.7	06	3.4	01	أقل من 05 سنوات
22.4	13	17.2	05	27.6	08	من 05-10 سنوات
65.5	38	62.1	18	69	20	أكثر من 10 سنوات
100%	58	100%	29	100%	29	المجموع

#### المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على الاستبيان.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة من المهنيين والأكاديميين، حيث نجد نسبة 3.4% خبرتهم أقل من 05 سنوات و 27.6% من 05 - 10 سنوات و 69% أكبر من 10 سنوات بالنسبة للمهنيين، أما بالنسبة للأكاديميين فهي كما يلي نسبة 20.7 أقل من 05 سنوات و 17.2 من 10-05 سنوات و 62.1% أكبر من 10 سنوات، وعموما فإن ما نسبته 12.1% من المجموع الكلي خبرته أقل من 05 سنوات و 22.4% خبرتهم من 10-05 سنوات، والباقي 65.5% خبرتهم أكبر من 10 سنوات .

#### 4. تحليل الاستبيان: معرفة مدى تحقق عبارات تم حوصلة النتائج في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (6) نتائج آراء عينة الدراسة حول وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد		غير موافق		موافق		الصف	رقم السؤال
			النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
04	0.489	1.16	5.2	03	5.2	03	89.7	52	الأكاديميين والمهنيين ككل	Q1
02	0.523	1.16	6.9	01	1.7	01	91.4	53		Q2
01	0.447	1.10	5.2	03	00	00	94.8	55		Q3
05	0.664	1.26	12.1	07	1.7	01	86.2	50		Q4
02	0.523	1.16	6.9	04	1.7	01	91.4	53		Q5
-	0.321	1.165	-	-	-	-	-	-	المحور ككل	
04	0.468	1.17	3.4	01	10.3	03	86.2	25	الأكاديميين	Q1
03	0.409	1.1	3.4	01	3.4	01	93.1	27		Q2
02	0.371	1.07	3.4	01	00	00	96.6	28		Q3
05	0.702	1.28	13.8	04	00	00	86.2	25		Q4
01	0.186	1.03	3.4	01	3.4	01	96.6	28		Q5
02	0.702	1.21	6.9	02	00	00	93.1	27	المهنيين	Q1
03	0.632	1.21	10.3	03	00	00	89.7	26		Q2
01	0.516	1.14	6.9	02	00	00	93.1	27		Q3
05	0.620	1.24	10.3	03	3.4	01	86.2	25		Q4
04	0.516	1.28	13.8	04	00	00	86.2	25		Q5

المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لديهم اتجاه ايجابي فيما يخص أسئلة الاستبيان الذي يخص وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات، بحيث تراوحت النسب حول موافق ما بين 89.7% و 94.8% وهذا ما يدل على أن وجود أساس محكم وفعال يؤثر على جودة الإفصاح

المحاسبي، ومن خلال ملاحظة أكبر النسب في الأسئلة نلاحظ أن السؤال الثالث (يكفل إطار حوكمة الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية )، وهذا يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي، احتل المرتبة الأولى بنسبة 94.8% ويليه السؤال الثاني (تحديد مسؤوليات الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة بدقة يزيد من جودة المعلومة المحاسبية ) بنسبة 91.4% والخامس (توفير المتطلبات القانونية والرقابية من خلال وضع إطار تنظيمي فعال يوفر الموثوقية في التقارير المالية) على نسبة 91.4%، ونسب أقل بالنسبة لباقي الأسئلة .

من خلال ملاحظة إجابات الأكاديميين والمهنيين كل على حدى نلاحظ تقريبا نفس الإجابات .

5. اختبار الفرضيات: تتمثل أولى الخطوات في عملية اختبار الفروض معرفة إذا كانت إجابات أفراد العينة تتبع التوزيع الطبيعي من أجل اختبار نوع الاختبار المناسب، وذلك باستخدام اختبار كولجروف سميير نوف (KOL MOGOROV SMIRNOV) ، الفرضية هي كالتالي :

-  $H_0$ : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإيجاد إفصاح نو جودة حسب قاعدة وجود أساس فعال ومحكم لحوكمة الشركات.

-  $H_1$ : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإيجاد إفصاح نو جودة حسب قاعدة وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات .

5.1. اختبار الفرضيات بالنسبة لعينة الدراسة: يوضح الجدول الموالي اختبار سميير نوف لعينة الدراسة.

الجدول رقم ( 7 ) نتائج اختبار كولجروف سميير نوف (sample k-s) حول التوزيع الطبيعي .

التوزيع	مستوى الدلالة SIG	قيمة اختبار	البيسان
غير طبيعي	0.000	3.078	وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول أعلاه نتائج كولجروف سميير نوف حول التوزيع الطبيعي، حيث أن قيمة مستوى الدلالة  $SIG=0.000$  بالنسبة لإجابات أفراد العينة على عبارات المحاور أقل من مستوى الدلالة الحرج  $SIG=0.05$ ، لذلك نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ، ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ، أي أن إجابات أفراد العينة على المحاور لا تتبع التوزيع الطبيعي<sup>11</sup>.

بما أن إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة الخاص بجودة الإفصاح المحاسبي حسب وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات لا تتبع التوزيع الطبيعي، فيمكن اختبار الفرضيات السابقة باستخدام اختبار الإشارة Sig، ويعتبر هذا الاختبار الغير معلمي بديل اختبار T للعينة الواحدة المعلمي، ويستخدم

للتحقيق من مطابقة متوسط إجابات أفراد العينة مع المتوسط المعياري المستخدم، لتحديد إذا كان المتوسط المعياري المحسوب أكبر من المتوسط المعياري، بشكل دال إحصائياً أم لا وهو الدرجة 2 نظراً لكون الفقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الثلاثي فيكون المتوسط المعياري 2، ناتج من  $2 = 3/(3+2+1)$  والنتائج موضحة في الجداول الموالية .

#### ✓ اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

**H0** : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإيجاد إفصاح ذو جودة حسب بعد وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات.

**H1**: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإيجاد إفصاح ذو جودة حسب بعد وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات.

الجدول رقم (8) نتائج اختبار الإشارة (Binomial test) حول محور وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	الموافقين $\geq 2$	غير الموافقين $< 2$	مستوى الدلالة Sig
M1	وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يعزز الرقابة داخل المؤسسة و يزيد جودة الإفصاح المحاسبي.	95%	5%	0.000**
M2	تحديد مسؤوليات الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة بدقة يزيد من جودة المعلومة المحاسبية و التقارير المالية .	98%	2%	0.000**
M3	يكفل إطار حوكمة الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، وهذا يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي.	100%	0%	0.000**
M4	توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار الحوكمة يعمل على رفع مستوى الشفافية و الجودة في المعلومات المحاسبية و التقارير المالية.	98%	2%	0.000**
M5	توفير المتطلبات القانونية و الرقابية من خلال وضع إطار تنظيمي فعال لحوكمة الشركات يوفر الموثوقية في التقارير المالية .	98%	2%	0.000**
T	عناصر الاستبيان ككل (وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات )	98%	2%	0.000**

\*\*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss).

يبين الجدول رقم (8) نتائج ذي الحدين (Binomial test) حول أثر تطبيق قاعدة وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، والملاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة الدراسة يختلف إحصائياً عن مقياس المستخدم وهو 2، والذي يمثل صفة الحياد، ذلك أن قيمة sig أقل من 0.05، ويؤكد أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة من الموافقين وغير الموافقين. وبالنظر إلى نتائج اختبار الإشارة نجد أن متوسط إجابات أفراد العينة قد زاد عن درجة الحياد وهذا يعني:

- وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يعزز الرقابة داخل المؤسسة و يزيد جودة الإفصاح المحاسبي، نسبة موافقة 95%.
  - تحديد مسؤوليات الهيئات المسؤولة عن الإشراف والرقابة بدقة يزيد من جودة المعلومة المحاسبية والتقارير المالية، نسبة موافقة 98%.
  - يكفل إطار حوكمة الشركات بإعداد المعلومات والإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، وهذا يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي، نسبة موافقة 100%.
  - توفير الأسس اللازمة لتفعيل إطار الحوكمة يعمل على رفع مستوى الشفافية والجودة في المعلومات المحاسبية والتقارير المالية، نسبة موافقة 98%.
  - توفير المتطلبات القانونية والرقابية من خلال وضع إطار تنظيمي فعال لحوكمة الشركات يوفر الموثوقية في التقارير المالية، نسبة موافقة 98%.
- كما يتضح من خلال الجدول أن نسبة موافقة إجابات أفراد العينة ككل قد بلغت 98% بمستوى معنوية  $\text{sig} = 0.000$ ، وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج 0.05، وبناء على ذلك نرفض الفرضية العدمية ( $H_0$ ) ونقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) ، أي أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبدأ وجود أساس محكم فعال لحوكمة الشركات في إيجاد إفصاح ذو جودة.

✓ اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: وقد تم اختبارها على النحو التالي:

• اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

- $H_0$ : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للشهادة العلمية.
- $H_1$ : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للشهادة العلمية.

الجدول رقم (09) إختبار كروسكال والاس (Kruskal - wallis) للشهادة العلمية.

الشهادة العلمية	الحجم (N)	متوسط الترتيب
ليسانس	16	30.88
ماستر	01	47
ماجستير	13	29.96
دكتوراه	28	27.88

النتائج:

Khi-daux	Ddl درجة الحرية	Sig المعنوية الإحصائية
----------	-----------------	------------------------

مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات و أثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة اتجاه بعض آراء الأكاديميين والمهنيين  
د.سفير محمد ، أ.صحراوي ياسين - جامعة البويرة.

0.694	3	1.44
-------	---	------

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الترتيبي شهادة ليسانس 30.88، ماستر 47، ماجستير 29.96، دكتوراه 27.88، كما أشارت نتائج كروسكال والاس أن قيمة Khi-daux تساوي 1.44 بدرجة حرية 3، ومستوى دلالة يساوي  $\text{sig} = 0.694$  وهو أكبر من مستوى الدلالة الحرج 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية، ومنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تؤثر تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للشهادة العلمية.

#### • اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

**H0:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى التخصص العلمي.  
**H1:** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى التخصص العلمي.  
الجدول رقم (10) إختبار كروسكال والاس ( Kruskal - wallis ) للتخصص العلمي.

التخصص العلمي	الحجم (N)	متوسط الترتيب
محاسبة تدقيق	39	29.58
مالية	13	32.77
اقتصاد	3	22.17
أخرى	3	21.67

النتائج:

Khi-daux	Ddl درجة الحرية	Sig المعنوية الإحصائية
1.7	3	0.637

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الترتيبي لتخصص محاسبة وتدقيق 29.58 ومالية 32.77، واقتصاد 22.17، تخصصات أخرى 21.67، كما أشارت نتائج كروسكال والاس أن قيمة Khi-daux تساوي 1.7 بدرجة حرية 3، ومستوى دلالة يساوي  $\text{sig} = 0.637$  وهو أكبر من مستوى الدلالة الحرج 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية، ومنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تؤثر تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى التخصص العلمي.

#### • إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات و أثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة اتجاه بعض آراء الأكاديميين والمهنيين  
د.سفير محمد ، أ.صحراوي ياسين - جامعة البويرة.

**H0**: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى المسمى الوظيفي.  
**H1**: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى المسمى الوظيفي.  
الجدول رقم ( 11 ) إختبار كروسكال والاس ( Kruskal - wallis ) للمسمى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	الحجم (N)	متوسط الترتيب
أستاذ جامعي	29	24.60
مدير تنفيذي	04	42.00
عضو مجلس الإدارة	03	43.88
محافظ الحسابات	11	15.17
خبير محاسبي	06	32.91
مدقق داخلي	03	43.88
عضو لجنة التدقيق	02	35.00

النتائج:

Khi-daux	Ddl درجة الحرية	Sig المعنوية الإحصائية
10.897	06	0.092

أشارت نتائج كروسكال والاس أن قيمة Khi-daux تساوي 10.897 بدرجة حرية 06 ، ومستوى دلالة يساوي  $\text{sig} = 0.092$ ، وهو أكبر من مستوى الدلالة الحرج 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية، ومنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تؤثر تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال للحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى للمستوى الوظيفي.

#### • اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

**H0** : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى لسنوات الخبرة.  
**H1**: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مستوى تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى لسنوات الخبرة.  
الجدول رقم ( 12 ) إختبار كروسكال والاس ( Kruskal - wallis ) لسنوات الخبرة.

السنوات الخبرة	الحجم (N)	متوسط الترتيب
أقل من 05 سنوات	07	23.57
من 05-10 سنوات	13	27.19
أكثر من 10 سنوات	38	31.38

#### النتائج:

Sig المعنوية الإحصائية	Ddl درجة الحرية	Khi-daux
0.454	2	1.578

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الترتيبي أقل من 05 سنوات 23.57، من 10-05 سنوات 27.19، أكثر من 10 سنوات 31.38، كما أشارت نتائج كروسكال والاس أن قيمة Khi-daux تساوي 1.578 بدرجة حرية 2، ومستوى دلالة يساوي  $\text{sig} = 0.454$  وهو أكبر من مستوى الدلالة الحرج 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية، ومنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين تؤثر تطبيق مبدأ وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي تعزى لسنوات الخبرة.

#### IV. الخاتمة:

نلاحظ مما سبق أن توفير إطار فعال ومحكم لحوكمة الشركات كان له أثر ايجابي لإيجاد إفصاح محاسبي ذو جودة، والذي يهدف إلى إشباع حاجات مختلف مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المالية الموثوق فيها .

##### 1- النتائج: ما استنتجناه من خلال ما جاء في الدراسة ينحصر في نقاط عديدة منها:

- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفتني (المهنيين والأكاديميين) وهذا بالاتفاق على حد كبير، بأن اعتماد قواعد حوكمة الشركات له تأثير كبير على مستوى وجودة الإفصاح المحاسبي .
- لا توجد فروقات في درجة تأييد الأكاديميين والمهنيين، وهذا من خلال نتائج الاستبيان، باستثناء بعض الاختلافات الطفيفة وهذا راجع إلى كون إطلاع الأكاديميين على الجانب النظري لحوكمة الشركات، إضافة إلى البحوث والدراسات الأكاديمية المستمرة .
- وجود أساس محكم وفعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى التقارير المالية، ويساهم في تعزيز الرقابة وكل هذا يساهم في تعزيز الإفصاح المحاسبي، إضافة توفر المتطلبات القانونية والرقابية من خلال وضع إطار تنظيمي فعال يوفر الموثوقية في التقارير المالية .

##### 2- التوصيات: في ضوء النتائج المتوصل إليها أوصى البحث ما يلي:

- إعطاء أهمية أكبر للإفصاح المحاسبي، ذلك أن الإقبال على تبني مبادئ الحوكمة، يحرص على أن يكون هناك وسيلة تضمن الإعداد الجيد للقوائم المالية للمؤسسة وإظهار معلومات تتميز بالشفافية والمصادقية .



- العمل على زرع ثقافة حوكمة الشركات في بيئة العمال والترويج لمبادئ الحوكمة، وكذا تقديم فرص تدريبية لصالح أعضاء مجلس الإدارة ، الإدارة العليا، وكل الموظفين .
- العمل على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ، وذلك من خلال توفير أطر قانونية وتنظيمية .
- الاستفادة من تجارب بعض الدول في هذا المجال.

## V. المراجع

- <sup>1</sup> مصطفى محمد سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 15.
- <sup>2</sup> ناصر عبد الحميد علي، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، الطبعة الأولى، مركز الخبرات المهنية للإدارة "بميك"، مصر، 2014، ص 46.
- <sup>3</sup> محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية: الإسكندرية، 2009، ص. 18.
- <sup>4</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ( المفاهيم - المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005 ، ص 03.
- <sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 03.
- <sup>6</sup> عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص 123.
- <sup>7</sup> محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، دراسة تطبيقية، كلية العلوم المالية والمصرفية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، القاهرة، مصر، 2006، ص 88.
- <sup>8</sup> عبد العزيز قتال، رفيق يوسف، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الربوية للمشروعات (2012-2015)، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 04، جامعة الوادي، 2018، ص 214.
- <sup>9</sup> ضيف الله محمد الهادي، أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السادس، المجلد الأول، جامعة الوادي، ص 86.
- <sup>10</sup> زغدار أحمد، سفير محمد ، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2009/07، ص 84.
- <sup>11</sup> تنص الفرضية العدمية لاختبار معلمية التوزيع أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

VI. الملاحق:

Statistics

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
N Valid	58	58	58	58	58
Missing	0	0	0	0	0
Mean	1,16	1,16	1,10	1,26	1,16
Std. Deviation	,489	,523	,447	,664	,523

Q1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OUI	52	89,7	89,7	89,7
NON	3	5,2	5,2	94,8
NR	3	5,2	5,2	100,0
Total	58	100,0	100,0	

Q2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OUI	53	91,4	91,4	91,4
NON	1	1,7	1,7	93,1
NR	4	6,9	6,9	100,0
Total	58	100,0	100,0	

Q3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OUI	55	94,8	94,8	94,8
NR	3	5,2	5,2	100,0
Total	58	100,0	100,0	

Q4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OUI	50	86,2	86,2	86,2
NON	1	1,7	1,7	87,9
NR	7	12,1	12,1	100,0
Total	58	100,0	100,0	

Q5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid OUI	53	91,4	91,4	91,4
NON	1	1,7	1,7	93,1
NR	4	6,9	6,9	100,0
Total	58	100,0	100,0	