الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـامعة العربي بن مهيدي أم البواقـــي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على حوكمة الشركات الجزائرية

-من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات-

أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية
تخصّص محاسبة ومالية

إعداد الطالب:
محمد بوطلاعة

إشراف الأستاذ الدكتور:
أحمد بوراس

أعضاء لجنة المناقشة:

محمود جمام	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	رئيسا
أحمد بوراس	أستاذ التعليم العالي	جامعة قسنطينة 03	مقرّرا
نور الدين زعيبط	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	مناقشا
نورالدين عياشي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة قسنطينة 02	مناقشا
مراد كواشي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة أم البواقي	مناقشا
مصطفى عوادي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2017 - 2018

" وَمَا أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا "

صدق الله العظيم

(سورة الإسراء، الآية رقم 85)

الشكر والتقدير

بعد الثناء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعني إلا أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير وعظيم الامتنان إلى الاستاذ الدكتور –المشرف– **"أحمد بوراس"** على ما بذله من نصح وارشاد وتوجيه ومتابعة واشراف .

الشكر موصول كذلك لكافة ممارسي مهنة المحاسبة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة الذين ساهموا في الاجابة على تساؤلات الاستبيان المطروح للدراسة، كل باسمه .

ومسك الختام الشكر الموصول إلى أعضاء لجنة المناقشة على ما بذلوه من جهد في قراءة البحث، وإثراءه وتخليصه من كل ما قد علق به من خطأ و انحراف عن جادة الصواب، فجزاكم الله أساتذتي الأجلاء خير ما يكون الجزاء .

الطالب: محمد بوطلاعة

الإهداء

اهدي هذا العمل الى:

- روح والدتي الطاهرة رحمها الله .
- والدي العزيز ادام الله صحته وعافيته .
- زوجتي وولداي اياد وجاد .
- اخي وزوجته وابنته، واخواتي البنات واولادهم وازواجهم .
- جميع الاهل والاصدقاء .

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في إخراج هذه الأطروحة،

أهدي لكم جميعاً ثمرة هذا العمل المتواضع .

الطالب: محمد بوطلاعة

الملخص:

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

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

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

Abstract:

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

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

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

Résumé:

Cette étude vise à analyser l'effet et la contribution du système comptable financier dans le renforcement et la promotion des principes de gouvernance. Deux variables ont été identifié dans le cadre de cette étude. Une variable indépendante qui est le système comptable financier et une variable dépendante qui est la gouvernance avec ses différents fondements Cadre efficace de la gouvernance, droits des actionnaires, justice entre les actionnaires, protection des parties prenantes, divulgation et transparence, responsabilités du conseil d'administration. Afin de parvenir aux objectifs de cette étude, nous avons effectué une enquête de terrain auprès d'un échantillon de 340 comptables situés dans l'Est algérien. Les données de l'enquête ont été analysées à l'aide du logiciel SPSS en utilisant les différentes méthodes statistiques.

Les résultats de l'enquête indiquent que le système comptable financier contribue à hauteur de 56,3% dans le renforcement des principes de gouvernance. Par ailleurs, cette étude recommande la nécessité de développer un nouveau manuel pour la gouvernance en Algérie conforme aux exigences du système comptable financier.

Mots clés: système comptable financier, gouvernance des entreprises, cadre efficace pour la gouvernance, droits des actionnaires, justice entre les actionnaires, protection des parties prenantes, divulgation et transparence, responsabilités du conseil administratif

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
كلمة شكروتقدير	
الاهداء	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	V
فهرس الاشكال	VIII
فهرس الملاحق	XI
المقدمة	أ
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	01
تمهيد	02
المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) كمرجعية للنظام المحاسبي المالي(SCF)	03
المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	03
المطلب الثاني: الخلفية التاريخية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتطورها المستمر	09
المطلب الثالث: حوكمة مجلس معايير المحاسبة الدولية	13
المطلب الرابع: المعايير وبعض القضايا الراهنة	17
المبحث الثاني: المحاسبة في الجزائر- من المخطط إلى النظام	23
المطلب الأول: المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل الاصلاحات	23
المطلب الثاني: المخطط المحاسبي الوطني ودوافع التخلي عنه	26
المطلب الثالث: طبيعة النظام المحاسبي المالي وخلفيته القانونية والتاريخية و الفكرية	32
المبحث الثالث: دراسة تقنية ونقدية للنظام المحاسبي المالي	38
المطلب الاول: مكونات النظام المحاسبي المالي وأهم احكامه	38
المطلب الثاني: الكشوف المالية و مدونة الحسابات	41
المطلب الثالث: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة	44

المطلب الرابع: دراسة نقدية للنظام المحاسبي المالي	46
المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (دراسة مقارنة بين الاطار الدولي والجزائري)	51
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية	51
المطلب الثاني: التقارب بين الاطارين المفاهيميين لمجلسي(IASB و FASB)	60
المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومقارنته بالإطار المفاهيمي الدولي	64
خلاصة	72
الفصل الثاني: الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات	73
تمهيد	74
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	75
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات	75
المطلب الثاني: نشأة حوكمة الشركات والعوامل المساهمة في ظهورها	79
المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق حوكمة الشركات والأطراف المستفيدة منها	85
المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات	92
المبحث الثاني: الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات	95
المطلب الاول :آليات ومحددات حوكمة الشركات	95
المطلب الثالث: مقومات ومتطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركات	102
المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات	105
المطلب الرابع: الاتجاهات الحديثة لحوكمة الشركات	109
المبحث الثالث: تجارب وجهود بعض الدول والهيئات في مجال حوكمة الشركات	115
المطلب الأول: حوكمة الشركات في الدول المتقدمة	115
المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الدول العربية	120
المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية في مجال الحوكمة	123
المبحث الرابع: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول حوكمة الشركات	128
المطلب الأول: مفهوم و خصائص وأهداف المبادئ	128
المطلب الثاني: استعراض المبادئ- نسخة 2004	131
المطلب الثالث: مستجدات وتطورات المبادئ والانتقادات الموجهة لها	138
خلاصة	143
الفصل الثالث: حوكمة الشركات في الجزائروسبل تفعيلها محاسبيا	144
تمهيد	145

المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية	146
المطلب الاول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	146
المطلب الثاني: ميثاق الحكم الراشد	153
المطلب الثالث: دور بورصة الجزائرفي حوكمة الشركات	157
المبحث الثاني: سبل تفعيل الحوكمة في الجزائر	161
المطلب الاول: العوامل المساهمة في ضعف نظم الحوكمة ومعوقات تطبيقها في الجزائر	161
المطلب الثاني: تحديات وسبل تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر	163
المبحث الثالث: الآليات المحاسبية للحوكمة وواقع تطبيقها في الجزائر	173
المطلب الاول: الابعاد المحاسبية لحوكمة الشركات	173
المطلب الثاني: المحاسبة المالية والادارية ومعايير المحاسبة وحوكمة الشركات	178
المطلب الثالث: حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية(علاقة متبادلة):	183
المبحث الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات	188
المطلب الاول: علاقة النظام المحاسبي المالي بحوكمة الشركات	188
المطلب الثاني: إسهامات حوكمة الشركات في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي	193
المطلب الثالث: حوكمة النظام المحاسبي المالي في ظل مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	199
خلاصة	204
الفصل الرابع: دراسة ميدانية لمدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات- من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري	205
تمهيد	206
المبحث الأول: واقع وتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر	207
المطلب الأول: الإطار التاريخي والقانوني لتنظيم المهنة	207
المطلب الثاني: هيئات دعم المحاسبة في الجزائر	210
المطلب الثالث: ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر	215
المطلب الرابع: ضرورة حوكمة مهنة المحاسبة في الجزائر	217
المبحث الثاني: تصميم الدراسة الميدانية	219
المطلب الأول: منهج الدراسة	219
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	219
المطلب الثالث: أنموذج الدراسة	221

المطلب الرابع: تصميم أداة الدراسة	222
المطلب الخامس: صدق وثبات أداة الدراسة	223
المطلب السادس: أساليب المعالجة الإحصائية لاستبيان الدراسة	227
المبحث الثالث: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات	231
المطلب الأول: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة	231
المطلب الثاني: قياس مستوى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي	234
المطلب الثالث: قياس مستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات	237
المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة	245
خلاصة	255
الخاتمة	256
المراجع	262
الملاحق	282

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة المعايير الدولية سارية المفعول	04
02	امثلة عن تأثير المرجعية المحاسبية على تقدير النتيجة الصافية	07
03	مدى التزام دول مجموعة العشرين بمعايير IFRS	19
04	الوضعية الحالية للاطار المفاهيمي المشترك بين (IASB / FASB)	64
05	تقارير حوكمة الشركات الاولى الصادرة على المستوى الدولي	81
06	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الأول (النظام المحاسبي المالي) بالدرجة الكلية للمحور	224
07	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات) بالدرجة الكلية للمحور	224
08	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة) بالدرجة الكلية للمحور	225
09	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (الإفصاح والشفافية) بالدرجة الكلية للمحور	225
10	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (مسؤوليات مجلس الإدارة) بالدرجة الكلية للمحور	225
11	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (المعاملة العادلة بين كافة المساهمين) بالدرجة الكلية للمحور	226
12	معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (حماية حقوق المساهمين) بالدرجة الكلية للمحور	226
13	معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) حسب المحاور	227
14	توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر	231
15	توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	232

16	توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية	233
17	توزيع عينة الدراسة وفق التخصص	233
18	استجابات عينة الدراسة لفقرات فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي	234
19	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الأول (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات)	238
20	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثاني (دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة)	239
21	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية)	240
22	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الرابع (مسؤوليات مجلس الإدارة)	241
23	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الخامس (المعاملة العادلة بين كافة المساهمين)	242
24	استجابات أفراد العينة لعبارات البعد السادس (حماية حقوق المساهمين)	244
25	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به	246
26	اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov TesT)	247
27	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في توفير الإطار الفعال لحوكمة الشركات	248
28	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في حماية حقوق المساهمين	249
29	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق العدالة بين كافة المساهمين	249
30	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في ضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح	250
31	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق	251

	الشفافية والافصاح	
32	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة	251
33	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات	252
34	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات	253

فهرس الاشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	اهم الاحداث التاريخية التي شهدتها المعايير	12
02	الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية	15
03	هيكل النظام المحاسبي المالي	38
04	محددات حوكمة الشركات	101
05	العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة	201
06	هيئات دعم المحاسبة في الجزائر وكيفية عملها	211
07	أنموذج للدراسة	221

فهرس الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة الاستبيان باللغتين- العربية والفرنسية	283
02	قائمة بأسماء المحكمين	284
03	معاملات الارتباط كاندال	285
04	معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ	295
05	وصف خصائص عينة الدراسة	300
06	اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به	306
07	اختبار التوزيع الطبيعي	311
08	اختبار الانحدار البسيط	312
09	نتائج تحليل التباين الأحادي	318

المقدمة العامة

أصبح موضوع حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة واحدا من أبرز الموضوعات التي احتلت صدارة اهتمامات العديد من المنظمات والمؤسسات الاقتصادية والمحاسبية الدولية والمحلية، حيث حرصت هذه المؤسسات على التوصل إلى مفهوم ومبادئ الحوكمة ومقومات وأساليب تطبيقها، كما حرصت حكومات معظم الدول على تبني مفهوم الحوكمة والعمل على طرح وتطوير آليات مختلفة للتعامل مع مختلف الأبعاد المالية والقانونية والتنظيمية والاجتماعية والأخلاقية، ومما زاد من تعاظم مفهوم حوكمة الشركات هو الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي حدثت في العديد من دول العالم، مما أدى إلى التفكير في كيفية حماية المستثمرين من أخطاء مجالس الإدارة من جهة، واستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية ممثلين في كافة الأطراف وأصحاب المصالح من جهة أخرى، ونظرا للتزايد المستمر الذي يكتسبه هذا المفهوم، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تبني وتناول هذا المفهوم بالدراسة والتحليل، وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE، هذه الأخيرة التي ترجع الريادة لجهودها في إرساء مبادئ لحوكمة الشركات في جولات متعددة منذ سنة 1999 وآخرها الإصدار المعاصر لسنة 2015، وذلك بشراكة مع مجموعة العشرين(G20) ، حيث تعد هذه المعايير الأكثر شهرة وانتشارا في مختلف الدول والدراسات الأكاديمية، لأنها توفر خطوطا إرشادية تستخدمها حكومات الدول المختلفة في تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية للشركات والمؤسسات العاملة بها ودعم التوجه نحو العمل بفلسفة الإدارة الرشيدة.

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

1- إشكالية الدراسة:

على الرغم من صدور مبادئ حوكمة الشركات منذ عام 1999، إلا أن ذلك لم يمنع من حدوث انهيارات مالية ومحاسبية لشركات عالمية أبرزها: ENRON سنة 2001 و WORLD COM سنة 2002، أدت إلى العديد من الأزمات المالية والاقتصادية في العالم، مما أدى إلى نشوء أزمة ثقة حادة بين المستثمرين، الأمر الذي دفع بعض الحكومات إلى الإلزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال إصدار قوانين وقواعد ملزمة بالتشريعات والقواعد المنظمة والخاصة بتنظيم الشركات وسوق

المال والمحاسبة، فالقوانين هي صمام الأمان الرئيسي الضامن لحوكمة جيدة للشركات في ضوء اختلاف النظم السياسية والاقتصادية.

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

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

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

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيس مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- هل النظام المحاسبي المالي يوفر إطارا فعالا لحوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل النظام المحاسبي المالي يضمن حقوق المساهمين من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل النظام المحاسبي المالي يحقق العدالة بين كافة المساهمين من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل النظام المحاسبي المالي يضمن الحماية الكافية لأصحاب المصالح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل النظام المحاسبي المالي يحقق الإفصاح والشفافية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل النظام المحاسبي المالي يمكن من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لمستوى تبني النظام المحاسبي والتي تعزى للمتغيرات الديموغرافية؟

2- فرضيات الدراسة:

في ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث، وأملا في تحقيق أهدافه، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي يسعى الباحث لاختبارها، وهي على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية: ليس للنظام المحاسبي المالي أي مساهمة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري؟

وتتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الست التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوفر النظام المحاسبي المالي أي إطار فعال لحوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يضمن النظام المحاسبي المالي حقوق المساهمين من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يحقق النظام المحاسبي المالي العدالة بين كافة المساهمين من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يضمن النظام المحاسبي المالي الحماية الكافية لأصحاب المصالح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يحقق النظام المحاسبي المالي الإفصاح والشفافية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

الفرضية الفرعية السادسة: لا يُمكّن النظام المحاسبي المالي من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

-الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لمستوى النظام المحاسبي المالي والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.

3- مبررات اختيار الموضوع:

هناك أسباب عديدة دفعت الباحث الى تبني موضوع هذا البحث، أهمها:

- الرغبة الذاتية في تقديم مساهمة علمية في مجال البحوث الاكاديمية المتعلقة بمجال المحاسبة، وربطها بمفهوم حديث وهو حوكمة الشركات، ويرجع ذلك لقلة الابحاث التي تتناول مثل هذا الموضوع، خاصة في الجزائر .

- تبنـي الجزائـر للمعـايير الدوليـة لإعداد التقـارير الماليـة، مـن خـلال النظـام المحاسـبي المـالي، وذلك بهدف توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي، كان سببا رئيسيا في تساؤل الباحث حـول الاهميـة والمزايـا التـي يحققهـا هـذا التوحيـد و التوافـق، فيمـا يخـص موضـوع حوكمـة الشركات.
- الانتشار الكبير للفساد المالي والمحاسبي على المستوى المحلي وفي كل المجالات، والذي جاء كتسلسل للفضائح المالية للعديد من الشركات العالمية العملاقة، كان دافعا أساسيا للبحث في مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات في معالجة هذا الخلل، وتوطيد العلاقة وارساء الثقة بين منتجي المعلومات والتقارير المالية ومستخدميها.

4- **أهميـة الموضوع:**

لعل أهميـة ممارسـة الحوكمـة تؤكده الأبحـاث التـي قامـت بهـا شركة (McKinsey) سنة 2002 لاستقراء آراء المستثمرين بخصوص ممارسة الحوكمة في المؤسسات، حيث أظهرت الدراسة أن السعر الذي يقبل بدفعه المستثمرون للحصول على أسهم شركات تمارس الحوكمة بكفاءة أفضل، أعلى من السعر الذي يقبلون بدفعه لشركات تمارس الحوكمة بكفاءة أقل، لذا فإن أهمية الدراسة تكمن في تمكين المستثمرين الجزائريين من معرفة مدى قدرة النظام المحاسبي المالي المطبق في المؤسسات الجزائريـة بكونـه آليـة مـن آليـات الحوكمـة فـي تفعيـل مبـادئ حوكمـة الشـركات، وذلـك باسـتطلاع أراء ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، إضافة لما ستضيفه هذه الدراسة من إثراء معرفي للأدب الإداري خاصة العربي منه كما تستمد الدراسة أهميتها من خلال:

- يعد موضـوع النظـام المحاسـبي المـالي مـن الموضـوعات التـي تعـانى المكتبـة الجزائريـة مـن قلتها، فالبحوث والدراسات العلمية قليلة – على حد علم الطالب– فلم يلق موضوع النظام المحاسبي المالي حتى الآن في الجزائر ما يستحق من اهتمام من جانب الباحثين والممارسين من خلال المسح المكتبي لعدد من المكتبات الجزائرية، ومن هنا تنبع الأهمية العلمية للدراسة حيث تحاول دراسة وتحليل موضوع النظام المحاسبي المالي من خلال تقديم الإطار الفكري ومختلف الأسس التي يقف عليها، بمنهجية علمية مع تطبيق ذلك على ما يجرى في عينة الدراسة.

- محاولة لفت أنظار المدراء إلى أهمية مدخل الحوكمة كمقاربة جديدة، خصوصا وأن العديد من الدراسات والبحوث الأجنبية قد أثبتت فعالية هذا الأسلوب، مما يستدعى ضرورة الأخذ بهذا المدخل في المؤسسات الجزائرية.
- كون هذه الدراسة تساعد في تقديم معلومات عملية عن أهمية وديناميكية عملية النظام المحاسبي المالي، وبالتالي يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة والتي توضح للمؤسسات أهمية تبني النظام المحاسبي المالي، وما تحققه هذه العملية من نجاح في تفعيل ميكانيزمات الحوكمة.
- يعد مفهوم الحوكمة مجالا حيا للدراسة والبحث في المنظمات خصوصا من خلال استعراض الدراسات السابقة التي لم تتطرق لدراسة دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات بمبادئها الستة هي (إطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، الحماية لأصحاب المصلحة، الافصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الادارة).
- تقديم توصيات ومقترحات لأصحاب القرار وفتح المجال أمام الباحثين والمهتمين لإجراء أبحاث ودراسات مستقبلية تساعد منظمات الأعمال على بلوغ مستوى جيد من الحوكمة.

5- **أهداف الموضوع:**

يهدف هذا البحث إلى تحقيق عدد من الاهداف العلمية والعملية، تشمل هذه الاهداف ما يأتي:

- تقدير مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرة هذا الأخير على توليد معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية، تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- دراسة مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية من خلال مقارنة الممارسات الموجودة في البيئة الجزائرية بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مع التركيز على الجوانب المحاسبية وآليات تطبيقها.
- قياس مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.
- تحديد مساهمة النظام المحاسبي المالي في ضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

6- **حدود الدراسة:**

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تسعى الدراسة الى بيان رأي ممارسي مهنة المحاسبة في مدى مساهمة النظام المحاسبي المطبق في الجزائر في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، واستخلاص أهم النتائج المتوصل اليها.
- **الحدود المكانية:** تم حصر ممارسي مهنة المحاسبة في بداية الدراسة على عينة من محافظي الحسابات، ولكن مع انطلاق العمل في الدراسة تم توسيع الدراسة لتشمل جميع ممارسي المهنة التابعين للمجلس الوطني للمحاسبة بإضافة المحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة، نظرا لدورهم في تطبيق اجراءات النظام المحاسبي المالي انطلاقا من الأدوار والمهام المنوطة لهم قانونا، من أجل إثراء الدراسة والاحاطة بكل جوانب الموضوع محاسبيا، وتم حصر العينة لتشمل عينة من ممارسي مهنة المحاسبة على مستوى الشرق الجزائري.

7- **التعريفات الإجرائية:**

تم اعتماد التعريف الإجرائي الخاص بالمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي)، والمتغير التابع (حوكمة الشركات) ومختلف أبعادها من خلال الاطلاع على ما أتت به المراجع العربية والأجنبية في هذا المجال.

أولا: النظام المحاسبي المالي النظام المحاسبي المالي هو النظام المحاسبي المطبق في الجزائر منذ سنة 2010، والذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية.

ثانيا: حوكمة الشركات هو مفهوم ظهر حديثا لمواجهة الأزمات المالية التي حدثت لبعض الشركات نتيجة الإختلالات الإدارية والمالية والمحاسبية.

تم اعتماد الأبعاد التالية لحوكمة الشركات:

1- **توفر إطار فعال لحوكمة الشركات:** ضرورة اصدار قواعد وقوانين ملزمة لتطبيق الحوكمة.

2- **حقوق المساهمين:** توفير الحماية للمساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم.

3- **العدالة بين المساهمين:** ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين بما في ذلك الأقلية والاجانب.

4-**دور أصحاب المصالح:** احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون او تكون نتيجة اتفاقيات متبادلة.

5-**الإفصاح والشفافية:** ضمان القيام بالإفصاح السليم وفي الوقت المناسب.

6-**مسؤوليات مجلس الادارة:** ضمان الرقابة الفعالة لمجلس الادارة على إدارة الشركة ومحاسبتها.

8- منهج البحث:

قصد الاحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والاجابة على إشكالية البحث، واختبار الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات المحاسبية والمالية، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي، وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول الى النتائج المرادة من البحث.

وفيما يخص نمط البحث وجمع المعلومات، اعتمدنا على منهج المسح الكتابي، وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث، إضافة الى الابحاث العلمية المنجزة من رسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، كما تم الاعتماد على الدراسات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت، وفي الدراسة التطبيقية تم الاعتماد على أسلوب الاستبانة والمقابلات الشخصية مع ممارسي مهنة المحاسبة وهذا للإحاطة بجوانب لموضوع سعيا لتحقيق نتائجه.

9- مراجعة الدراسات السابقة:

أشارت نتائج المسح المكتبي للأدبيات والدراسات السابقة، قلة الدراسات –على حد علم الطالب– التي تبحث بشكل مباشر في دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات، لذلك حاولت هذه الدراسة توظيف ما جاء في الدراسات السابقة قدر الإمكان، لتحقيق أهدافها، وذلك من خلال التعرف على أهدافها وأبعادها ومنهجية معالجة فرضياتها، لأجل مقارنتها مع أهداف الدراسة الحالية، وتوضيح أوجه الاستفادة منها، وصولا إلى تبيان أوجه اختلاف وتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

- ✓ **دراسة(BOUBAKEUR, 2016)[1]**

ركزت هذه الدراسة على حوكمة المؤسسات وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، حيث تمثل هذه الأخيرة الآليات اللازمة لضمان الممارسات الجيدة للحوكمة، قصد حماية المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين في المؤسسة، إذ توصلت هذه الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية مهمة لتجسيد حوكمة المؤسسات.

[1] Mustapha BOUBAKEUR, **L'impact des normes internationales de divulgation financière sur le renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**, Algerian business performance review, N09, (2016)

✓ **دراسة (داغر، 2012)**[1]

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة بين المعايير المحاسبية وحوكمة المؤسسات، إذ تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة المقدرة بـ 171 محاسبا ومدققا من العاملين في المؤسسات العراقية، حيث تم التوصل إلى أن للمعايير المحاسبية دورا في توافر الشفافية وطريقة الافصاح والمحتوى المعلوماتي والثروة والمساءلة والانصاف والاستقلالية.

✓ **دراسة (حمادي، 2008)**[2]

حيث تمثلت إشكالية هذا البحث في كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات، وقد حاول الباحث التطرق فيه إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من المشاكل الناتجة عن عقد الوكالة والتقليل من فجوة التوقعات لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، ليسقط في الأخير دراسته على مجمع صيدال من خلال واقع التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة المؤسسات في مجمع صيدال، وبذلك يكون هذا البحث قد اقتصر على دراسة آلية واحدة من آليات حوكمة المؤسسات وهي التدقيق الخارجي من حيث الدور الذي من الممكن أن تقوم به من أجل التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات، وتوصل إلى أن هناك دور متوسط للتدقيق الخارجي في حوكمة مجمع صيدال.

✓ **دراسة (Bennegadi , 2007)**[3]

هدف هذا البحث إلى بيان مدى ضرورة استيعاب المحاسبة المالية والمراجعة الداخلية لمبادئ التنمية المستدامة وكيفية أداء ذلك من خلال نماذجهما ومعاييرهما، وتم اعتماد منهج تحليلي مبني على أساس بحث وثائقي. ليصل في الأخير إلى أن المعايير المحاسبية المالية لا تخدم مستلزمات التنمية المستدامة بصفة كافية، ويرجع الباحث هذا إلى تجاهل هذه المعايير للأسس الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة، وبذلك يكون الباحث قد أغنى موضعه بمختلف المعايير المحاسبية والمراجعة بالحوكمة في المؤسسات ولكنه ركز أكثر على الجانب الاجتماعي.

---

[1] منذر جبار داغر، **المعايير المحاسبية ودورها في تعزيز حوكمة الشركات: حالة العراق**، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد الواحد و العشرون، **(2012)**

[2] حمادي نبيل، **" التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات"**، (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير –محاسبة ومالية-، جامعة الشلف، (2008).

[3] - Bennegadi Samir,**" Normalisations Internationales de la Comptabilité Financière et de l'Audit Interne-Apports au management durable de la valeur-"** ,(mémoire de magistère en management, l'école supérieure de commerce, Alger, (2007)

- ✓ **دراسة (Beltratti ,2005)[1]**

هدفت الدراسة إلى فهم علاقة حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية بتعظيم الربح في الشركات وأشارت النتائج إلى أن حوكمة الشركات و المسؤولية الاجتماعية لهما علاقة ايجابية بالقيمة السوقية للشركة مما يشير إلى انه آلية السوق في المدى البعيد يجب أن تكون قادرة على توفير موارد إضافية لهذه الشركات.

- ✓ **دراسة (Julie ,2001) [2]**

اهتمت الدراسة بأثر مقدار الإفصاح الإجمالي عن عناصر حوكمة الشركات على التغيرات المالية في التقارير المالية في شركة فيليب خلال الفترة ما بين 1992م 2000 –م قبل أربعة سنوات من اشتراط ضرورة الإفصاح عن عوامل الحوكمة من قبل لجنة البورصة الأسترالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم عناصر الحوكمة التي تم الإفصاح عنها في التقارير المنشورة للشركة خلال تلك الفترة تمثل لجنة المراجعة، النظام الشركة الأخلاقي، تكوين المجلس، المكافأة للمجلس والإدارة، اللجان التنفيذية، الرقابة الداخلية، مجلس الإدارة ولجانه، التقرير والإشراف المالي.

– بيان الاستفادة من الدراسات السابقة:

جاءت الدراسة الحالية بناءً على ما طرحته الدراسات السابقة في مجال النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات، وما توصلت إليه من استنتاجات وما أفرزته من توصيات، حيث ساهمت الدراسات السابقة في إعطاء خلفية وإطار مفاهيمي لمتغيرات الدراسة من خلال التعرف على بعض المصادر البحثية النظرية والتطبيقية، مما سهل الطريق أمامنا في بناء منهجية الدراسة بتحديد المشكلة وعينة الدراسة، وبناء أداة لقياس مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحقيق حوكمة الشركات.

وقد استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في العديد من الجوانب نذكر منها:

– بناء الإطار النظري والعلمي للدراسة من خلال ما أتاحته العديد من الدراسات السابقة حول أدبيات النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات والمفاهيم المختلفة المرتبطة بهما؛

– مساعدة الطالب في بناء وبلورة مشكلة الدراسة، وبيان أهميتها وأهدافها ومبررات إجرائها؛

[1] Beltratti , Andrea,**The Complementarity between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility** ,The Geneva Papers, (2005)

[2] Julie ,MargretA , **History of Corporate Governance, An Australian - .Perspective, Australian Journal,** July, (2001)

– مساعدة الطالب في تحديد منهج الدراسة (الوصفي والتحليلي) مما مهد الطريق أمام الدراسة الحالية نحو الوصول إلى أهدافها واختبار فرضياتها؛

– توجيه الطالب في تصميم أداة الدراسة من خلال الاطلاع على الأدوات المستخدمة في الدراسات السابقة، وبالتالي انتقاء ما يتناسب منها مع موضوع الدراسة الحالية تمهيداً لبناء أداتها المتمثلة في الاستبانة؛

– الاستفادة من نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة في مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الحالية؛

– مساعدة الطالب في حساب وتحديد حجم ونوع عينة الدراسة، وذلك من خلال ما تضمنته الدراسات السابقة من تقنيات إحصائية–كمية– في حساب حجم العينة الذي يُمثل ويتلاءم مع مجتمع الدراسة إحصائيا؛

– كما تمكن الطالب من خلال مراجعته للدراسات السابقة ذات الصلة، من إعداد أدوات القياس المناسبة لهذه الدراسة، وأستفاد من ذلك في تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة؛

– تمكن الطالب من خلال اطلاعه على الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، من تحديد متغيرات وأنموذج الدراسة، إذ إن معظم الدراسات السابقة ذات العلاقة عززت لدى الطالب الدافع لدراسة واقع هذه المتغيرات والعلاقة الترابطية بينها.

– اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

مع أن الدراسة الحالية جاءت امتدادا للدراسات السابقة من حيث محاولتها لتأطير مفاهيم النظام المحاسبي المالي، إلا أنها تتميز بخصوصيتها التالية:

تعتبر من الدراسات القليلة –على حد علم الطالب– التي تبحث في موضوع مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، ولذا جاءت هذه الدراسة لتضفي بظلالها من خلال متغيرين رئيسين يعدان من أبرز الممارسات المحاسبية الحديثة وتطبيقاتها، فهي تحاول بالإضافة إلى تحديد واقع تبني النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية و حوكمة الشركات، دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي المالي كمتغير مستقل، وبين حوكمة الشركات كمتغير تابع وأبعادها المتمثلة في (إطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، دور أصحاب المصلحة، الافصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الادارة)، وهو ما لم تبحث فيه الدراسات السابقة في حدود معرفة الطالب؛

– ركزت أغلب الدراسات السابقة على بعض ممارسي المهنة كمدققي الحسابات الخارجيين، في حين أن الدراسة الحالية تركز على جميع ممارسي مهنة المحاسبة كعينة للدراسة؛

– اعتمدت الدراسات السابقة على عدة أدوات بحثية مختلفة في مجال النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات، بينما تعتمد الدراسة الحالية على أداة بحثية تم من خلالها قياس مستوى تبني النظام المحاسبي المالي والتي استشفت أساسا من مكونات النظام المحاسبي المالي، وأداة بحثية لقياس حوكمة الشركات استشفت من مبادئ الحوكمة التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، والتي استخدمت بنجاح في خمسين دراسة سابقة على مستوى العالم، مع محاولة تطوير أدوات البحث بما يتناسب وبيئة الأعمال الخاصة بمجتمع الدراسة؛

– أدرجت الدراسة الحالية المتغيرات الشخصية (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة) كمتغيرات وسيطة يمكن أن تفسر مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، على عكس أغلب الدراسات السابقة التي لم تدرج هذه المتغيرات؛

– استخدمت الدراسة أسلوب المعاينة، حيث اختارت عينة ممثلة للمجتمع بالاعتماد على القوانين الإحصائية المناسبة، على عكس بعض الدراسات السابقة التي اعتمدت على الحصر الشامل في اختيار عينة الدراسة؛

– تحاول هذه الدراسة ربط موضوع النظام المحاسبي المالي بمتغير هام يمكن من خلاله الوصول إلى النجاح المالي هو (حوكمة الشركات)، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن أغلب الدراسات السابقة التي ربطت النظام المحاسبي المالي مع عدة متغيرات محاسبية أخرى؛

– استخدمت الدراسة الحالية المقاييس الذاتية لقياس دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، على عكس بعض الدراسات السابقة التي اعتمدت المقاييس الموضوعية في اختبار فرضياتها؛

– أجريت الدراسات السابقة على عينة من المدراء والمحاسبين من مختلف القطاعات في دول عدة من دول العالم، بينما تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة –على المستوى المحلي–، كونها استهدفت عينة من ممارسي مهنة المحاسبة على مستوى الشرق الجزائري، إذ تعد هذه العينة مهمة في التمثيل الإحصائي لأبعاد الدراسة؛

– استخدمت بعض الدراسات السابقة أساليب تحليل الإحصاء الوصفي والتحليلي، وبعضها الآخر استخدم أسلوب "دلفي" في التحليل، واستخدمت دراسات سابقة أخرى أسلوب تحليل معادلة النمذجة

الهيكلية (Structural Equation Modeling)، في حين أن الدراسة الحالية تعتمد على أسلوب تحليل الانحدار البسيط والمتعدد (Simple & Multiple Regression Analysis)، وغيرها من الأساليب الإحصائية التي تتناسب وأهداف وفرضيات الدراسة.

10- هيكلة البحث:

جاءت الدراسة مقسمة إلى أربعة فصول تضمن الفصل الأول والثاني الجوانب النظرية للدراسة. حيث تضمن الفصل الأول الموسوم بعنوان النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تضمن أربعة مباحث؛ خصص المبحث الأول لدراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) كمرجعية للنظام المحاسبي المالي(SCF)، في حين تناول المبحث الثاني المحاسبة في الجزائر- من المخطط إلى النظام، أما المبحث الثالث فقد تم التطرق فيه إلى دراسة تقنية ونقدية للنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الأخير فقد خصص للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ومقارنته مع الاطار الدولي.

أما الفصل الثاني فقد أُفرد للإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات، إذ قسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث أساسية، خصص الأول منها الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فيُظهر الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات، في حين خصص المبحث الثالث لدراسة تجارب وجهود بعض الدول والهيئات في مجال حوكمة الشركات، أما المبحث الرابع والأخير فيتعلق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول حوكمة الشركات.

أما الفصل الثالث فقد ناقش سبل تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية محاسبيا، واشتمل على أربعة مباحث، جاء الأول حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، وخصص الثاني لتقييم وسبل انجاح تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، في حين درس المبحث الثالث الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات المطبقة في الجزائر، وفي المبحث الأخير عرض الباحث مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

أما الفصل الرابع فخُصص دراسة ميدانية لمدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية، والذي اشتمل على ثلاث مباحث، تناول الأول منها واقع وتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، في حين عرض المبحث الثاني تصميم الدراسة الميدانية من خلال بناءها، محاورها وصدقها، واستعرض المبحث الثالث واقع ابعاد الدراسة واختبر الطالب

فرضيات الأثر بين متغيرات الدراسة، ليستعرض في الأخير الباحث اهم النتائج المتوصل لها نظريا وتطبيقيا و التي على أساسها قدم مجموعة من التوصيات، وأفاق مستقبلية للدراسة.

الفصل الأول

النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تمهيد:

عرفت الانظمة المالية والمحاسبية في مختلف دول العالم تطويرا وتحديثا على فترات مختلفة ، في حين الجزائر ولأسباب متنوعة ، بم يعرف فيها الاطار المحاسبي الذي تعمل به المؤسسة الجزائرية هذا التطور فقد استمر العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لفترة طويلة وبالضبط منذ سنة 1975، دون الاخذ بعين الاعتبار التغييرات الجذرية للاقتصاد الجزائري ومتطلبات الاسواق الدولية واحتياجات المستثمرين لقوائم مالية تتوفر على معلومات مالية بمعايير محاسبية دولية.

وفي هذا الصدد قامت الجزائر في سعيها لإصلاح منظومتها المحاسبية لتتماشى والتغيرات الاقتصادية التي عرفتها من جهة، ولمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي من جهة أخرى، بوضع نظام محاسبي مالي، تبنت فيه الخيار الدولي القائم على معايير المحاسبة الدولية، والتي يتولى إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية، ليحل بديلا للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، ويمكن اعتبار هذا التحول تحولا جذريا للممارسة المحاسبية في الجزائر .

وعليه سنتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

- **المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) كمرجعية للنظام المحاسبي المالي(SCF)**
- **المبحث الثاني: المحاسبة في الجزائر– من المخطط إلى النظام.**
- **المبحث الثالث: دراسة تقنية ونقدية للنظام المحاسبي المالي.**
- **المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية– دراسة مقارنة بين الاطار الدولي والجزائري**

المبحث الأول: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) كمرجعية للنظام المحاسبي المالي(SCF)

تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي حلت محل معايير المحاسبة الدولية• من أهم المعايير المستخدمة على المستوى الدولي في مجال المحاسبة، وأكثرها انتشارا معية US GAAP، ويرجع تفسير ذلك إلى عدة عوامل أبرزها تحول الاقتصاد العالمي نحو اقتصاد السوق، وعولمة الأسواق المالية وتعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات في الأسواق العالمية، إضافة إلى فضائح إفلاس بعض الشركات العالمية الكبرى والتي أدت إلى حدوث كوارث وأزمات مالية وقضايا قانونية، مما ادخل الشك والخوف لدى المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال في كافة دول العالم، وهو ما أدى بالجهات الممارسة لمهنة المحاسبة بالمطالبة والتوجه نحو التوافق مع معايير دولية موحدة وذات جودة عالية، وبعد نقاش طويل تم الاتفاق على تبني المعايير التي يصدرها IASB، وذلك بعد إدخال جملة من التعديلات على هذا الهيكل وما يصدره من معايير، وسنحاول خلال هذا المبحث إلقاء الضوء على هذه المعايير .

المطلب الأول: ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

قبل الحديث عن معايير المحاسبة الدولية لابد من الإشارة إلى أن المعايرة المحاسبية هي خطوة في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي والذي جاءت فكرته نظير النمو الكبير للتجارة الدولية والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات و شركات المحاسبة الدولية، وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم مما حتم ضرورة إعداد قوائم مالية متوافقة.

أولا: مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

إن مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن أن يؤخذ بمفهومه الضيق وبمفهومه الواسع، وكمفهوم بسيط تعتبر ترقيما جديدا لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، أما بالمفهوم الواسع والشامل تعد تطورا وامتدادا طبيعيا لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير وتفسيرات عن مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB**، وتتضمن ما يلي[1]:

• سنتطرق فيما بعد لهذا التطور.

[1]- خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS IFRS IPSAS)في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014، ص17.

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS** والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد صدر منها 15 معيارا لغاية تاريخه، وينصرف المعنى الضيق لمعايير التقارير المالية الدولية إلى هذه المعايير، وكلها سارية باستثناء المعيار **IFRS9** المتعلق بالأدوات المالية والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلا **IAS39** المتعلق بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتبارا من 2018/1/1، والمعيار **IFRS14** المتعلق بالحسابات النظامية المؤجلة الذي سيبدأ سريانها اعتبارا من 2016/1/1، والمعيار **IFRS15** والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء، والذي سيحل محل المعيار **IAS11** المتعلق بعقود البناء، والمعيار **IAS18** المتعلق بالإيراد، اضافة الى تفسيرات عدة، حيثمن المفترض سريانه اعتبارا من 2017/1/1.
- معايير المحاسبة الدولية **IAS**، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية قبل إصلاحها، حيث أصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000،وهي في طريقها للزوال حيث تم تعديل ودمج بعضها وإلغاء البعض الأخر فانخفض عددها الى 28 معيارا سارية لغاية2014/9/1.
- التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها اختصارا بـ: **IFRIC**، وقد صدر منها 21 تفسيرا لغاية2014/9/1، تم سحب ثلاث تفسيرات منها ولا تزال الباقية سارية حتى ذلك التاريخ.
- التفسيرات التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها اختصارا بـ: SIC وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية نهاية عام 2000، تم دمج 24 تفسيرا في المعايير ذات العلاقة، ولا يزال 10 تفسيرات سارية حتى 2014/9/1.

ثانيا: قائمة المعايير السارية المفعول وتصنيفها

الجدول الموالي يبين لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية الصادرة والتي مازالت سارية:

الجدول رقم (01): قائمة المعايير الدولية سارية المفعول

رقم المعيار	عنوان المعيار
	الإطار ألمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
IAS1	عرض القوائم المالية

IAS2	المخزون
IAS7	قائمة التدفقات النقدية
IAS8	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاخطاء
IAS10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
IAS11	عقود الإنشاء
IAS12	ضرائب الدخل
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS17	عقود الإيجار
IAS18	الإيراد
IAS19	منافع الموظفين
IAS20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS21	أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS23	تكاليف الاقتراض
IAS24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS27	القوائم المالية المنفصلة
IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS32	الأدوات المالية: العرض
IAS33	ربحية السهم
IAS34	التقارير المالية المرحلية
IAS36	الانخفاض في قيمة الاصول
IAS37	المخصصات، الاصول والالتزامات المختلفة
IAS38	الاصول غير الملموسة
IAS39	الادوات المالية: الاعتراف والقياس
IAS40	الاستثمارات العقارية
IAS41	الزراعة
IFRS1	تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لاول مرة
IFRS2	المدفوعات على اساس الاسهم
IFRS3	اندماج الأعمال
IFRS4	عقود التامين
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IFRS6	الكشف عن المصادر المعدنية(الطبيعية) وتقييمها
IFRS7	الأدوات المالية: الافصاحات
IFRS8	القطاعات التشغيلية

IFRS9	الأدوات المالية
IFRS10	القوائم المالية الموحدة
IFRS11	الترتيبات المشتركة
IFRS12	الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى
IFRS13	قياس القيمة العادلة
IFRS14	الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيميا(واجب التطبيق اعتبارا من 2016/1/1)
IFRS15	الإيرادات من العقود مع العملاء (واجب التطبيق اعتبارا من 2017/1/1)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على موقع مجلس معايير المحاسبة الدولية عل موقع الانترنت.

كما تم تصنيف المعايير حيث تم تجميع المعايير المتعلقة بموضوع معين في صنف واحد لإمكان تناول الجوانب المختلفة للموضوع والربط بينها، واهم هذه التصنيفات، هي[1]:

1- معايير إطار:

- متعلقة بالعرض:IAS1 وIAS7 .
- متعلقة بالتقييم:IAS8 و IAS21 وIAS10 و IFRS13.
- متعلقة بالمعلومة:IAS24 و IAS29 و IAS33 وIAS34 و IFRS1 وIFRS8 .
- متعلقة بالتجميع:IAS27 و IAS28 و IAS33 و IAS34 و IFRS1 و IFRS8.

2- **معايير خاصة:**IAS2 و IAS11 و IAS12 و IAS16 وIAS17 و IAS18 و IAS19 و IAS20وIAS 23 و IAS32 و IAS36 وIAS37 و IAS38 و IAS39 (IFRS8)و IAS40 و IFRS2 وIFRS5 و IFRS7.

3- **معايير مهنية:**IAS26 و IFRS4 و IFRS6.

وبالرغم من ان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليس لها قوة القانون إلا أنها أصبحت مقبولة دوليا وتطبق من جانب عدد متنام من الشركات، والاهم من ذلك هو أن سنة 2005 كانت سنة حاسمة وفاصلة بتبني عدد كبير من البلدان لهذه المعايير سواء بشكل مباشر مثل دول الاتحاد الأوروبي، أو من خلال توفيق معاييرها الوطنية مع هذه المعايير مثل استراليا وجنوب افريقيا[2].

ثالثا: مزايا تطبيق المعايير

[1] - Robert Obert , **Pratique des Normes IFRS- Normes IFRS et US GAAP** , 5e édition, DUNOD ,2013, p 22.

[2] طارق عبد العال حماد ،**دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2006، ص71.

ان وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، اذ ان موضوعية القياس التي تطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها الا بوجود اطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق ، وان الاخذ بالمعايير المحاسبية الدولية في قياس واعداد القوائم المالية بشكل اجباري او اختياري من قبل الوحدات المحاسبية التي تعمل في بيئات وأنشطة مختلفة سيحقق لها مجموعة من المزايا ، أهمها:

1- **التوافق المحاسبي:** لكي تتحقق المكاسب من عولمة الاقتصاد، فإن الممارسات المحاسبية يجب أن تكون واحدة بين مختلف دول العالم، فالتوافق بين الممارسات المحاسبية يساعد على توفير أرضية مشتركة عالمية بين المنظمين والمراجعين، للحصول على نفس المعلومات وتسهيل عملية التقييم ، وإدارة الموارد بطريقة أفضل، وتوفير معلومات مفيدة وقابلة للمقارنة[1].

2- **قابلية المقارنة:** من غير العادل والملائم مقارنة النتائج المالية لمؤسسات تستخدم معايير محاسبية مختلفة، وفي هذا الصدد قام Langlois وآخرون سنة 2004 بدراسة، كانت نتائجه حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): امثلة عن تأثير المرجعية المحاسبية على تقدير النتيجة الصافية

حسابات سنة 2001 (النتيجة بملايين اورو)	المعايير المحلية (1)	المعايير الامريكية(2) US GAAP	الفرق:(1) –(2)=(3)
Deutsche Telekom	3454-	523+	3977-
Bp Amoco	8943+	3996+	3996+
Britich Telecom	1612+	1186-	2798+
Telecom Italia	2068-	4039-	1971+

Source : Charlotte. D et Christine. N, **La révolution des normes IFRS Une convergence de la comptabilité vers la finance ?,** la revue des sciences de gestion,2007/02, p.21.

3- **مواكبة متطلبات العولمة:** فالعالم الذي نعيش اليوم اصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية ، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، كل ذلك كان لابد ان يطال مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على المستوى العالمي للاستفادة قدر الامكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب.

[1]- جمال علي محمد يوسف وجيهان طه خليل، **متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الشروق للعلوم التجارية، اكاديمية الشروق، القاهرة،2010، ص114.

4- **تلبية المتطلبات القانونية:** حيث ان كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية .

5- **تلبية متطلبات الممولين والمقرضين**[1]: لا يمكن ان يكون قرار منح الائتمان سليما الا في ضوء قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة ومتعارف عليها من قبل القائمين على المهنة، وهو ما سيؤدي الى تعزيز الثقة بين الطرفين، الجهة الممولة وطالب الائتمان، وتخفيض تكلفة رأس المال لديه من خلال البيانات ذات المصداقية التي اعدت وفق معايير موحدة وصادرة عن جهة دولية ذات مصداقية مقبولة.

6- **الولوج إلى الاسواق المالية الدولية:** اصبح ولوج البورصات العالمية مرتبط بمدى التزام هذه الشركات بمتطلبات المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية.

7- **زيادة جودة المعلومات المالية والمحاسبية:** حيث ان هذه المعايير يتم وضعها من طرف خبراء في المحاسبة الدولية، وكذلك اجراءات اصدار هذه المعايير تجعل منها معايير عالية الجودة مما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول اليها بتطبيق هذه المعايير.

8- **تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة:** تصبو كل الاقتصاديات الوصول الى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والاداء المالي وكيفيات التصرف بالتدفقات المالية دون خداع، وهو نفس المبدأ الذي تدعو اليه حوكمة الشركات.

[1]- عبد الرزاق قاسم الشحادة ونمر عبد الحميد السليحات، **المحاسبة الدولية**، دار وائل للنشر، عمان-الاردن، 2015، ص46.

المطلب الثاني: الخلفية التاريخية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتطورها المستمر

اولا: الخلفية التاريخية للمعايير

وصول معايير المحاسبة الدولية التي بدأت فكرة طهورها إلى سنة 1973 إلى ما هي عليه الآن مر بعدة مراحل، وهناك اتفاق على أن هذا التطور يتم تلخيصه في ثلاث مراحل، حيث أن كل مرحلة لها مميزاتها الخاصة بها، والأحداث والوقائع التاريخية التي بلورت فلسفتها، ونحاول في هذا العنصر التعمق أكثر في دراسة هذه المراحل، لما لذلك من أهمية في معرفة كيفية صناعة هذه المعايير.

المرحلة الأولى: من عام 1973 الى غاية عام 1992(مرحلة تأسيسية)

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC بتاريخ 29 جوان 1973 في لندن، بمبادرة Henry Benson وهو رئيس معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وبلاد الغالICAEW بموجب اتفاق ابرم بين ممثلي المنظمات المحاسبية المهنية لـ:10 دول هي "استراليا، كندا، فرنسا، المانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية"[1]،والتي شكل ممثلوها أول مجلس إدارة للجنة، وقد كان هدف تأسيس اللجنة في تلك المرحلة مقتصرا على مايلي:[2]

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ونشير هنا إلى انه على الرغم من أن تاريخ تأسيس اللجنة يرجع لنفس السنة التي تم فيها تأسيس مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB ،إلا أن الغرض منه لم يكن خلق كيان محاسبي منافس، كما لم يكن في تصور مؤسسيه في ذلك الوقت انه سيكون له ذلك الوزن والقبول العالمي الذي

[1]-Robert Obert ,**Pratiques des normes,Normes IFRS et USGAAP** ,5e édition, DUNOD ,2013,p8.

[2]- **مركز الدراسات والمعلومات، صناعة معايير المحاسبة الدولية-التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2005،،ص13.

يحظى به الان في صناعة وتطوير المعايير المحاسبية، كما تميزت هذه الفترة بضعف القبول الدولي لهذه المعايير وانتشارها المحدود نسبيا، ويمكن إرجاع ذلك إلى عدة عوامل أهمها[1]:

- الدور التنسيقي والتوفيقي في إصدار المعايير، والخلل في إجراءات إصدارها.
- عدم استقلالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وتبعيتها للاتحاد الدولي للمحاسبين.
- الخلل الهيكلي في عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية وعدم شمولها على كافة الاطراف المستفيدة من المحاسبة.
- عدم وجود جهة تنفيذية قادرة على إلزام الشركات بتطبيق المعايير.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن هذه الفترة ميزتها بعض الأحداث التي ساهمت في زيادة قبولها ولو بشكل نسبي، نذكر منها[2]:

- سنة 1975 تم اصدار أول معيارين محاسبيين في صيغتهما النهائية هما:IAS1 (عرض السياسات المحاسبية)، وIAS2 (تقييم المخزونات).
- سنة 1982 تم توسعة مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية الى 17 عضو.
- سنة 1989 أصدرت جمعية الخبراء المحاسبين الأوروبية FEE إصدارا يشير الى ان المصالح الأوروبية يخدمها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ويحث الدول الاوربية على المزيد من المشاركة الفعالة في انشطة اللجنة، وفي نفس السنة كذلك اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC منشورا يحث فيه الشركات المملوكة للقطاع العام على تتبني معايير المحاسبة الدولية.

نشير كذلك الى انه خلال هذه الفترة وبالضبط سنة 1989 تم اعتماد لأول مرة إطار مفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية تحت مسمى إطار اعداد وعرض البيانات المالية.

المرحلة الثانية: من عام 1993 الى غاية عام 2001(مرحلة انتقالية)

تميزت هذه الفترة ببدء الانشطة الرامية الى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية واهمها المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO حيث وبداية من سنة 1993بدات هذه المنظمة في دراسة معايير المحاسبة الدولية وإقرار قبولها على أساس المعيار تلو الأخر، وأول معيار تم قبوله هو IAS7

[1]- حسين يوسف القاضي وسمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الاول عرض البيانات المالية، دار الثقافة،عمان،2012، ص ص،20-25.

[2]- **Guide de référence sur les IFRS** , Deloitte , édition 2014, p17.

قائمة التدفقات النقدية، وخاطبت المنظمة رسميا لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث طلبت منها ضرورة العمل على تطوير مجموعة من معايير المحاسبة تشكل في مجموعها هيكلا متكاملا أطلق عليه عصب المحاسبة يفي بأغراض التقرير المالي حتى يمكن مطالبة الشركات المقيدة في الأسواق المالية الدولية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية[1] .

المرحلة الثالثة: من عام 2001 الى غاية الان (مرحلة اعادة الهيكلة)

في الشهر الأول من سنة 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتم تسمية المعايير الصادرة عن المجلس الجديد بالمعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS، حيث صدر أول معيار في العام 2003 وهو $IFRS_1$: "تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة" والذي صدر لتغطية الإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها عند تبني أي منشأة لمعايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، وقد بلغ عدد معايير التقارير المالية الدولية التي صدرت حتى نهاية شهر حزيران 2015، 15 معيارا كان آخرها $IFRS_{15}$: الإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيصبح ساري المفعول وبالتالي واجب التطبيق اعتبارا من بداية العام 2017 [2].

وقد ساهمت عدة عوامل في الحاجة الى تبني هذا المدخل الجديد في صياغة معايير المحاسبة الدولية، تتمثل في[3]:

- النمو السريع في أسواق رأس المال الدولية.
- جهود المنظمات العالمية(مثل منظمة التجارة العالمية) والهيئات الاقليمية (مثل الاتحاد الاوربي، واتفاقية التجارة الحرة في دول امريكا الشمالية...) لإزالة الحواجز امام التجارة الدولية,
- التأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة وممارساتها على المستوى القومي.
- طلب المستخدمين المتزايد على الأنواع الجديدة من المعلومات المالية ومعلومات الأداء الأخرى.
- التطورات الجديدة في التوزيع الالكتروني للمعلومات المالية ومعلومات الأداء الأخرى.

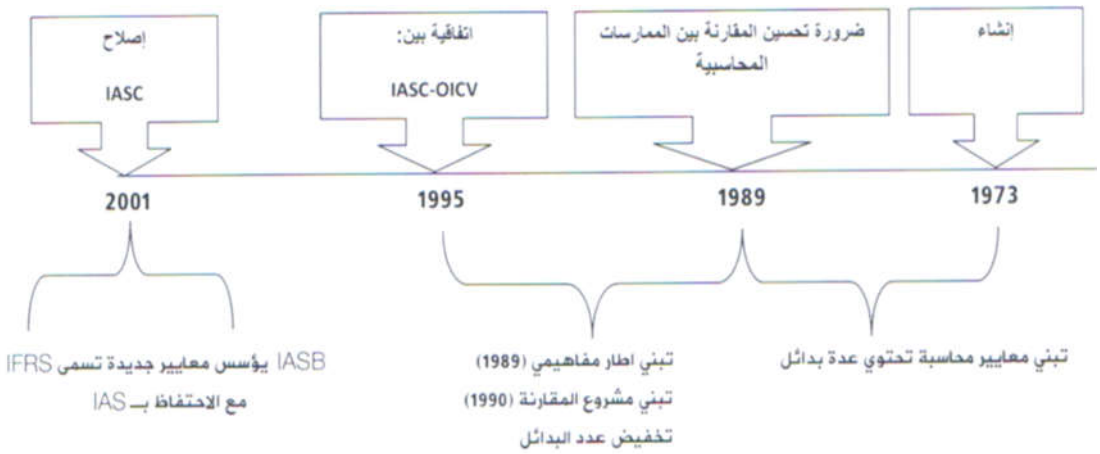
[1] - حسين يوسف القاضي، **مرجع سابق** ، ص 27.
[2]- محمد أبو نصار، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الاول، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2016، ص11.
[3]- ريتشارد شرويدر واخرون، **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي احمد وابراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص119.

وكسابقاتها من المراحل عرفت هذه المرحلة جملة من الأحداث، ميزها التقدم المحرز نحو تحقيق معايير المحاسبة العالمية، ويمكن تلخيص اهم احداث هذه المرحلة فيما يلي:

- **عام 2001:** مجلس معايير المحاسبة الولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية يوافقان على برنامج مشترك من اجل تحسين معايير كل منها وتحقيق التقارب فيما بينهما.
- **عام 2002:** الاتحاد الأوروبي يوافق على اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءا من العام 2005.
- **عام 2004:** مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في اليابان يوافقان على تقارب معايير التقارير المالية الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما في اليابان.
- **عام 2005:** نحو 7.000 شركة في 25 دولة من الاتحاد الاوروبي انتقلت دفعة واحدة الى تطبيق المعايير الدولية.

والشكل الموالي يلخص اهم الاحداث التاريخية التي شهدتها المعايير:

الشكل رقم(01): أهم الاحداث التاريخية التي شهدتها المعايير



Source : karim mhedhbi, **analyse de l'effet des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents**, thèse pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptables, université manouba –Tunisie, 2010,p.39.

ثانيا: التطور المستمر للمعايير

ان المعايير المحاسبية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغير استنادا الى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الاعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها ، فهي اذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شان مواضيع العلوم الانسانية الاخرى.

وقد يحدث التغير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الامريكية، تعالج بعض الامور المستجدة، او من اجل الارتقاء بمستوى الافصاح في التقارير المالية وزيادة الموثوقية والدقة في المعلومات المالية .

ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية اشكالا عديدة يمكن ادراجها فيما يلي[1]:

- تعديل المعايير الموجودة، وذلك بإلغاء بعض البدائل المحاسبية او تعديل التعريفات او الغاء بعض الممارسات المحاسبية.
- دمج التفسيرات في المعايير.
- دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها.
- سحب بعض المعايير لعدم وجود اتفاق عالمي على صيغة تطبيقها.
- الغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة.

المطلب الثالث: حوكمة مجلس معايير المحاسبة الدولية

إن التهافت على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وانتشارها السريع على المستوى العالمي لم يأت من العدم بل هو نتيجة طبيعية لجودة ومصداقية هذه المعايير، والتي يسهر على وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي باشر عمله عام 2001 من مقره في لندن بعد إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما سبق الإشارة لذلك، حيث تم إعادة هيكلة نظامه الأساسي.

[1]- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص ص.34-36.

أولا: إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

منذ بداية عام 2001 أدخلت تغييرات جذرية على عملية إعداد وصياغة وإصدار المعايير المحاسبية الدولية بهدف رفع مستوى الجودة وتدعيم استقلالها وشرعيتها[1] ،فتم الاتفاق على تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** ، ليحل محل لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC**، حيث اصبح هو المسؤول عن اصدار المعايير، ولقد كان لهدا التغيير عدة اهداف اهمها[2]:

- تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعة المعايير المحاسبية، عن كل الضغوط الخاصة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية.
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور مختلف القارات الخمس.
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة اكسابها الطابع الدولي.

ورغم أن عملية اصدار المعايير يتم بشكل مباشر من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية، الا ان ذلك يتم من خلال تضافر جهود عدد من اللجان والمجالس والتي تؤدي عملا متكاملا للوصول الى المستوى المنشود في جودة المعايير.

ويوضح الشكل الآتي الهيكل التنظيمي للمؤسسات والمجالس التي تشكل البنية الحاضنة لإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية :

[1]-- محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية في ضوء المعايير الدولية للتقارير المالية**، دار ابو المجد للطباعة، القاهرة، بدون سنة نشر، ص.67.

[2]- أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004، ص48.

الشكل رقم(02): الهيكل التنظيمي لهيئة المعايير الدولية للتقارير المالية

Source : IFRS Foundation, **Who we are and what we do**, london, january,2014.

وفيما يلي شرح مختصر لطبيعة عمل ومهام مؤسسات ومجالس ولجان المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

ثانيا: مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Fondation :

تمثل مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الكيان القانوني الذي يعمل من خلاله مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، وقد تم تغيير اسم المؤسسة ليصبح بهذا الشكل اعتبارا من منتصف العام 2010، تشكل المؤسسة أعلى سلطة إشرافيه ورقابية في هيكل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يدير المؤسسة مجلس أمناء يتكون من22 عضو، ولضمان تمثيل عادل لمختلف دول العالم يتم اختيارهم، وفقا للتقسيم الجغرافي التالي[1]: أعضاء من دول أمريكا الشمالية،6 أعضاء من دول أوروبا،6 أعضاء من دول آسيا و4 أعضاء من دول أخرى وبما يحقق توازن جغرافي في أعضاء المؤسسة، ويفسر شموليتها وانتشارها العالمي السريع.

[1]- محمد أبو نصار، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الاول، دار وائل للنشر، عمان- الاردن، 2016، ص13.

ثالثا : أهداف المجلس واستراتيجية عمله

1- أهداف المجلس: يهدف المجلس الى تحقيق مجموعة من الأهداف، تتلخص فيما يلي[1]:

- تطوير مجموعة وحيدة من معايير إعداد التقارير المالية المقبولة عالميا العالية الجودة والقابلة للفهم والإنفاذ عالميا والمبنية على مبادئ محددة بوضوح، إذ ينبغي أن تتطلب هذه المعايير وجود معلومات في البيانات والتقارير المالية الأخرى ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال المختلفة العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية في صنع القرارات العامة، وذلك من اجل المصلحة العامة.
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
- مراعاة احتياجات مختلف أنواع وأحجام المؤسسات حسبما يكون مناسبا في الظروف الاقتصادية المختلفة.
- تعزيز وتسهيل تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، كونها المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، من خلال تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2- إجراءات عمل المجلس في إصدار المعايير:

من بين الأسباب التي ساهمت في زيادة قبول المعايير على المستوى العالمي وتحسين جودتها هو الإجراءات القانونية الصارمة(**due process**) في إعدادها حيث تتميز بالطول وتستدعي استشارات عديدة، وقبل طرح أي معيار جديد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية يتم الرجوع الى المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير للاستئناس برأيه حول أهمية وجدوى طرح المعيار الجديد.

أما آلية اصدار أي معيار جديد فتتم حسب الخطوات التالية[2]:

1- التسجيل في برنامج عمل **IASB:** تحديد الموضوع من خلال استشارة عامة يجب ان تقام كل 3 سنوات من اجل تحديد الأولويات، وبعد ذلك تفتح المناقشة في اجتماعات عامة تعقد

[1]-مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،**المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن،2013،ص 16أ.

[2] - Robert Obert , **Pratiques des Normes IFRS-Normes IFRS et US GAAP** ,5°édition DUNOD,Paris-France,2013,pp 16.17

شهريا، باستشارة من مؤسسةIFRS والمجلس الاستشاري لـ:IFRS ، وتكوين فوج عمل يتم من خلاله تقديم الاستشارات للمجلس، مع إمكانية إشراك المعايرين الوطنيين.

2- نشر وثيقة نقاش من اجل اجراء التعليقات: تحتوي على عرض للموضوع، المقاربات الممكنة والخيارات المستهدفة من قبل المجلس، ويكون ذلك من خلال تنظيم دورات عامة للنقاش.

3- نشر مشروع المعيار لإعطاء التعليقات .

4- بالرغم من ان ورقة النقاش ليست خطوة اجبارية في اسلوب واجراءات المجلس فان المجلس ينشر عادة ورقة نقاش تشمل عادة نظرة عامة شاملة للموضوع والاساليب الممكنة لتناول الموضوع والآراء الاولية لأصحاب الموضوعات و المجلس ودعوة لإبداء الملاحظات.

5- نشر مسودة عرض يعتبر خطوة اجبارية في اسلوب العمل، ويرافق مسودة العرض اساس الاستنتاجات وهو يشمل اية اراء بديلة يبديها الاعضاء المعارضون في المجلس.

6- قيام المجلس بمراجعة الملاحظات التي تم استلامها.

7- يتم اخيرا تطوير معيار دولي لإعداد التقارير المالية اثناء اجتماعات المجلس في جلسة علنية ويكون ذلك بعد حل المواضيع الناجمة من مسودة العرض واضافة ملاحظات الجمهور ان كانت موضوعية، وبعد ذلك يصدر المجلس تعليماته لصياغة المعيار على ان يتم ذلك بعد موافقة على الاقل تسعة اعضاء من المجلس.

المطلب الرابع: المعايير وبعض القضايا الراهنة

إن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالمرونة وقابلية التعديل، والتغير استنادا إلى التغيرات الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة، تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، وهذا من الأسباب الرئيسية التي ساهمت في نجاح هذه المعايير وقبولها عالميا، ويمكن تلخيص اهم القضايا التي عالجتها هذه المعايير في:

أولا: انتشار المعايير على المستوى العالمي

من الأهداف الاساسية التي تبنتها لجنة معايير المحاسبة الدولية عند تأسيسها في العام 1973 هو الوصول الى معايير تطبق على مستوى دول العالم المختلفة، وبعد مرور اكثر من 40 سنة على

تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية والبدء بإصدار المعايير المحاسبية الدولية، تشهد الساحة العالمية المحاسبية إقبالا متزايدا من دول العالم نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وذلك للتأكيد على أهمية اتساق الممارسات المحاسبية العالمية بتطبيق معايير محاسبية موحدة، حيث تجاوز عدد الدول المطبقة أو المتبناة والمتوافقة لهذه المعايير 150 دولة عبر مختلف قارات العالم، نظرا لما لهذا الاتساق من مزايا تؤدي إلى تحقيق قيمة مضافة للمعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية، وهذا الإقبال المتزايد تتضح صوره الجلية حتى لدى دول تتميز بتطور كبير في المعايير على غرار الو.م.أ، والمملكة المتحدة بالرغم من امتلاكها لمعايير محاسبية لا تقل جودة إن لم تزد عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ففيما يتعلق بالولايات المتحدة الامريكية وضعت خطة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الشركات المدرجة مع بداية عام 2014 وتعميم التطبيق لهذه المعايير اعتبارا من مطلع عام 2017[1].

أما بالنسبة لدول الاتحاد الاوربي فبالرغم من وجود معايير محاسبية على مستوى كل دولة من دول الاتحاد لتحقيق التوافق المحلي ووجود توجيهات على مستوى دول الاتحاد لتحقيق التوافق الاقليمي، حيث صدر التشريع الاوربي رقم 1606 لسنة 2002 عن البرلمان الاوربي يقضي بالزام الشركات المدرجة في الاسواق المالية والمقدرة بـ:7.000 شركة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اعتبارا من مطلع عام 2005، لتحقيق التوافق العالمي، ولم يكن الاتحاد الأوربي ليقدم على هذه الخطوة لولا المزايا التي يحققها تطبيق هذه المعايير والشروط التي فرضتها بعض المنظمات العالمية كمنظمة التجارة العالمية للانضمام اليها، والاسواق المالية العالمية لإدراج أسهم الشركات فيها، ويعتبر ذلك أهم حدث يضفي على معايير المحاسبة الدولية دعما كبيرا.

وهو ما جعل الطموح في أن تصبح هي المعايير العالمية للمحاسبة والتقارير المالية قريب المنال، حيث نشرت مؤسسةIFRS، دراسة مفصلة ومتكاملة شملت 122 دولة عالجت من خلالها مدى تطبيق هذه المعايير في تلك الدول، حيث توصلت الى ان 120 دولة طلبت او سمحت باستعمال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ووضعت جملة الاقتصاديات المتبقية أطرا زمنية للمقاربة مع أو الاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في القريب العاجل، والجدول التالي يوضح استعمال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في دول مجموعة العشرين:

[1]- خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، **تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الدول العربية خيار أم حتمية**، مداخلة مقدمة الى الملتقى العلمي الدولي حول أدوات التسيير الحديثة في منظمات الاعمال ودورها في الوقاية من الازمات، جامعة البليدة 2 ،ص 148.

الجدول رقم(03): مدى التزام دول مجموعة العشرين بمعايير IFRS

الدولة	مدى التزام الشركات المدرجة في اسواق المال بداية من أفريل 2010 بتطبيق المعايير
الارجنتين	الالتزام بتطبيقها بداية من جانفي 2012
استراليا	الالتزام بها من طرف جميع مؤسسات القطاعين العام والخاص منذ 2005
البرازيل	الالتزام بها من طرف البنوك والشركات المدرجة في البورصة منذ 31 ديسمبر 2010، والشركات الفردية تدريجيا من جانفي 2008
كندا	التزام جميع الكيانات المدرجة والمسموح بها للقطاع الخاص اعتبارا من جانفي 2011
الاتحاد الاوربي	الشركات المدرجة في الاسواق المالية ملزمة بتطبيقها من اول جانفي 2005
الهند	يوجد تقارب مع المعايير ولكن لم يتم تحديد موعد للالتزام بها
اندونيسيا	عمليات التقارب جارية
اليابان	السماح للشركات الدولية بتبنيها منذ 2010، مع الزام الشركات الوطنية بتطبيقها في الفترة الممتدة من 2012 الى 2016
المكسيك	الالتزام بتطبيقها بداية من 2011
كوريا الجنوبية	الالتزام بتطبيقها بداية من 2011
روسيا	الالتزام بتطبيقها بداية من 2012
جنوب افريقيا	الالتزام بتطبيقها بداية من 2005
تركيا	الالتزام بتطبيقها بداية من 2005
الصين	معايير وطنية متقاربة بصورة جوهرية
فرنسا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الاوربي وعملية التنفيذ في 2005
ايطاليا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الاوربي وعملية التنفيذ في 2005
المانيا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الاوربي وعملية التنفيذ في 2005
السعودية	مطلوبة من البنوك والمصارف وشركات التأمين في ضوء المخطط الكامل للتقارب مع المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية
المملكة المتحدة	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الاوربي وعملية التنفيذ في 2005

SOURCE : Gilbert Gélard **, Les IFRS EN voie de mondialisation,** Revue Française de Comptabilité, N°473 Février 2014 ,p.4.

ثانيا: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق تقرير لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية اكثر من 95% من مجموع المؤسسات في العالم[1]، لهذا يعتبر اعداد المعيار الدولي للتقرير المالي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة **IFRS for SMEs** خطوة كبيرة نحو اتمام دور المجلس في تحقيق

[1] - **International Accounting Standards Board**, Press Release , United Kingdom, 9july 2009, p.1.

توافق الانظمة المحاسبية على المستوى الدولي كما ان هذا المعيار يجيب على العديد من الاشكاليات التي تواجه بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي الزمت بتطبيق IFRS بشكلها الكامل باعتبار هذه المؤسسات لا تمتلك الجهود والامكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيقها، ومن اهم اسباب ومبررات اصدار المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم:[1]

- تزويد المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بمعايير محاسبية دولية ذات جودة عالية، مفهومة ومطبقة دوليا في جميع المنشآت.
- تخفيف العبء على الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي ترغب باستخدام معايير دولية.
- تلبية رغبات ومتطلبات مستخدمي البيانات المالية لهذه المنشآت.

وقد اكد السيد **Paul Pacter** وهو احد مستشاري مجلس معايير المحاسبة الدولية الى ان تطبيق هذه المعايير ادى الى [2]:

- تقارير ذات جودة افضل.
- تقارير ملائمة لقدرات الشركات الصغيرة.
- تقارير ملائمة لتلبية احتياجات المقرضين والدائنين.
- تقارير مفهومة على النطاق الدولي.

ثالثا: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولغة XBRL

زاد في الآونة الاخيرة الاهتمام بما يسمى لغة تقارير الاعمال الموسعة **XBRL** حيث اصبح لزاما على بعض الشركات تطبيقه في بعض الدول التي قررت الدخول في هذه اللغة الجديدة، وتهدف هذه اللغة الى تعريف وتحسين اتصال المعلومات المالية المعقدة في تقارير اعمال الشركات فتسهل تحليل وتبادل المعلومات وتزيد من موثوقيتها، اضافة الى تحقيق المعايرة في مراحل التحضير والنشر وتبادل وتحليل محتوى القوائم المالية من البيانات مما يجعل تداول تقرير **XBRL** سهلا من قبل مستثمري بياناته المعروضة، ولا تتدخل لغة **XBRL** في القواعد المحاسبية ولا تطلب من الشركة

[1]- خليل القصاص، **المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم**، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان–الاردن، ص.5.

[2]- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مجلة المحاسبون، العدد78، يوليو ، 2014، ص.9.متاحة على: http://www.socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/Magazine-Journal.aspx تم الاطلاع بتاريخ:12-07-2015.

كشف اية معلومات سرية بل تكتفي بتحسين عمليات تحضير وتحليل ونشر المعلومات ضمن التقارير المالية[1].

انطلاقا من ذلك الهدف و بناء على الهدف المشترك بين كل من **XBRL** و **IFRS** المتمثل في اصدار تقارير مالية موحدة يمكن مقارنة محتوياتها على مستوى العالم ، قام المجلس **IASB** بمبادرة ثنائية بينه وبين **XBRL** لغة تقارير الاعمال التجارية الموسعة مما نتج عنه ما يسمى **(IFRS Taxonomy)**، وهو حاليا متوفر بأكثر من 10 لغات من بينها اللغة العربية ، ويوفر **XBRL** العديد من المزايا للجهات التي تطبق البرنامج والمستفيدين من مخرجات النظام من شركات ومستثمرين ومتخذي القرار على حد السواء، واهم هذه المزايا[2]:

- اختزال الوقت الذي تحتاجه الشركات حيث ان تحضير التقارير بالطرق التقليدية يستغرق وقتا طويلا.
- توفير التكلفة التي تتحملها الشركات في حالة تطبيق الاساليب العادية.
- اعطاء نتائج دقيقة للمستفيدين من التقرير.
- سهولة التحويل السريع للمعلومات بين اللغات المختلفة.

وعليه يرى الباحث ان توفير هذه المزايا هو تعزيز لمبادئ حوكمة الشركات.

خامسا: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقيمة العادلة

نتيجة التطورات التي شهدتها البيئة المحاسبية والتي سبق الاشارة اليها وتحليلها، ادت الى وجود ضغوط على مهنة المحاسبة والتأثير في بعض المبادئ التي تقوم عليها ومن ذلك مبدأ التكلفة التاريخية الذي واجه انتقادات شديدة نتيجة لموجة ارتفاع الاسعار التي شهدها العالم [3]، وهو ما دفع بالفكر المحاسبي المعاصر الى تبني منهج جديد للقياس المحاسبي هو محاسبة القيمة العادلة، وبعد محاولات عديدة لتبني هذا المنهج نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية بالاشتراك مع مجلس معايير

[1]- سامر مظهر قنطقجي، **لغة الافصاح المالي والمحاسبي**، دار ابي الفداء العالمية، حماة- سوريا، 2012، ص.160.
[2] - خالد محمد البسام، **لغة تقارير الاعمال الموسع** ، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد57، 2013، ص.10.
[3]- زيد عائد مردان وابراهيم السعبري، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن- العدد 25، جامعة بغداد، 2013، ص.216.

المحاسبة المالية في شهر ماي 2011،معيارا عاما حول القيمة العادلة (IFRS13) بعنوان تقييم القيمة العادلة[1]، والذي بدأ سريان مفعوله اعتبارا من 2013/1/1، وكان الهدف من هذا المعيار هو[2]:

- تعريف القيمة العادلة.
- تحديد اطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة.
- تحديد متطلبات الافصاح عن قياس القيمة.

[1] - Robert Obert , **Une Histoire de L'IASC-IASB** (disponible sur :robert .obert.pagesprperso-orange.fr), consulté le :25/02/2014.

[2]- محمد ابو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، دار وائل ، عمان، 2014، ص.821.

المبحث الثاني: المحاسبة في الجزائر – من المخطط إلى النظام

يعتبر النظام المالي والمحاسبي إعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عمليات التحديث التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي الذي باشرته الجزائر, كما يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية الحالية ومحاولة التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(**IFRS**) ، التي تشكل المرجع العالمي باعتبار أنها مطبقة من طرف أكثر من 100 دولة من بينها دول الاتحاد الأوربي وأكثر من 120 منظمة مهنية في العالم.

المطلب الأول: المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل الاصلاحات

عرفت الجزائر المستقلة عديد الاصلاحات الاقتصادية رافقتها اصلاحات محاسبية على مراحل تاريخية متعددة.

أولا: المعايرة المحاسبية في الجزائر

يمكن تقسيم التطور التاريخي للمعايرة المحاسبية في الجزائر المستقلة الى 03 مراحل أساسية تميزت كل مرحلة بتطبيق مخطط محاسبي خاص[1]:

المرحلة الأولى: تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسيPCG

وذلك خلال الفترة الممتدة من 1962 الى 1975وقد عرفت هذه المرحلة 3 احداث هامة:

- **عام 1962:** غداة الاستقلال مباشرة عملت الجزائر بالتشريع الفرنسي مع استثناء النصوص المتعارضة مبدأ السيادة الوطنية، حيث وجدت المؤسسة الجزائرية نفسها مجبرة على إتباع القواعد المحاسبية الخاصة بالنموذج الفرنسي ممثلة في المخطط المحاسبي العام (Plan Comptable Generale -PCG-) لسنة 1957، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947، ويهدف هذا المخطط إلى التنسيق بين مختلف المحاسبات، وهذا لجعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير الخاص بالمؤسسات الاقتصادية دون إهمال فائدة التنسيق المحاسبي من أجل تزويد

[1] - Lakhdar Khellaf, **Les normes Internationale de Comptabilité(IAS IFRS) et leur application en Algérie cas du SCF**, Thése pour l'obtention d'un doctorat sciences en sciences de gestion, univ Batna, 2013-2014, p123.

الاقتصاد بالوثائق والمعلومات اللازمة، وخاصة بالإحصائيات الضرورية من أجل دراسة كيفية توزيع الدخول الوطنية، وكذلك لمواجهة المنافسة.

- **عام 1969**:المحاولة الاولى لتعويض المخطط المحاسبي العام الفرنسي، بإنشاء لجنة خاصة بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد، حيث تم التوصية في قانون المالية لسنة 1970على ضرورة التطبيق الاجباري لهذا المخطط سنة 1971، ولكن عمل هذه اللجنة توقف قبل الموعد ولم تستطع اعداد اي مخطط.
- **عام 1972**: انشاء لجنة في شهر ماي من سنة 1972 تقوم بتحضير دليل محاسبي جديد يتماشى والحتميات الجديدة وفي هذا الاطار القى وزير المالية خطابا وضح فيه عددا معينا من الاهداف الممثلة والمحللة في الجداول المالية وفقا للدليل الوطني المحاسبي[1].

المرحلة الثانية: تطبيق المخطط المحاسبي الوطنيPCN

والتي امتدت من 1976 الى غاية 2009، حيث عرفت هذه المرحلة التخلي عن المخطط المحاسبي العام **(PCG)** الذي كان البديل الوحيد للمحاسبين الجزائريين بعد الاستقلال، وهذا لتنظيم المؤسسات الوطنية من الجانب المحاسبي، لكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في إطار الاقتصاد الاشتراكي أظهر صعوبة مواكبة هذا المخطط لكبر حجم المؤسسات من جهة والحاجة إلى معلومات أدق حول المؤسسة وتطور الأنظمة المحاسبية في العالم من جهة أخرى، في مطلع السبعينات من القرن الماضي تبنت الجزائر النهج الاشتراكي وهو ما فرض على النظام المحاسبي الجزائري ضرورة التكيف معها، وإدراك النقائص الموجودة فيه، الأمر الذي أدى بالسلطات العامة إلى إسناد الأهداف التي تعتقد أنه من الضروري التركيز عليها إلى محاسبة المؤسسة، أي بناء مخطط وطني محاسبي **(PCN)** يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، وتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي لتسهيل الرقابة على المؤسسات العمومية وتسوية نقائص **(PCG)** الذي أصبح لا يلبي حاجيات البلاد، والذي الذي صدر سنة 1975، و تطبيقه رسميا واجباريا بداية من سنة 1976، وقد اتبع تطبيقه صدور 05 مخططات قطاعية مختلفة على تواريخ معينة، وهي:

- مخطط خاص بالقطاع الزراعي سنة 1987.
- مخطط خاص بقطاع التأمينات عام 1987.

[1]- عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازورلي، **المحاسبة العامة- مدخل عام** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص.43.

- مخطط خاص بقطاع البناء والاشغال العمومية عام 1988.
- مخطط خاص بالقطاع السياحي عام 1989.
- مخطط خاص بالقطاع البنكي عام 1992.

وتقدم هذه المخططات عموما قائمة الحسابات، شرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات والوثائق الشاملة الخاصة بها.

المرحلة الثالثة: تطبيق النظام المحاسبي الماليSCF

والتي بدأت سنة 2010 وهي مستمرة الى وقتنا الحالي، اذ عرفت هذه المرحلة العمل بالنظام المحاسبي المالي والذي أسفر عنه الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، حيث أصبح ساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2010، وبدخوله حيز التنفيذ ألغى هذا النظام كل الاحكام المخالفة.

ثانيا: الاصلاحات المحاسبية في الجزائر

قام المشرع الجزائري بإحداث نقلة نوعية فيما يخص الاصلاحات المحاسبية في اطار تحديث نظامها المحاسبي ، تمثلت في اعتماد النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب ولو جزئيا – كما سنرى لاحقا– للمعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل ضمان وتعزيز انظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، الامر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر ، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الاجنبية داخل الجزائر، حيث تم اصدار المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وذلك من خلال اعداد النظام المحاسبي المالي الذي شرع العمل به في بداية سنة 2010، واصبح اجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية التي تحكمها قواعد القانون التجاري، ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وترجع اهم اسباب هذا الاصلاح الى ما يلي[1]:

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ اكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.

[1]- ياقوت مصباح، **دور الاصلاحات المحاسبية في اعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية –حالة الجزائر**، بحث مقدم للملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 2014، ص.434.

- التمكين من اعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التقليل من الاخطار المتعلقة بالتلاعب الاداري وغير الاداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد اكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي المالي على الاجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الاجنبي من خلال تدويل الاجراءات المالية والمحاسبية ، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

المطلب الثاني: المخطط المحاسبي الوطني ودوافع التخلي عنه

لقد اصبح استعمال المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975بداية من جانفي 1976 اجباريا على المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم اتجاه الجزائر نحو اقتصاد السوق، فماهي اهم اسس هذا النظام، ودوافع التخلي عنه؟.

أولا: المخطط المحاسبي الوطني

1- الاطار القانوني والفكري للمخطط:

صدر المخطط المحاسبي الوطني في إطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29أفريل 1975، والقرار المتعلق بكيفية تطبيقه المؤرخ في 23جوان 1975، وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي.

يطبق المخطط على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 1، 2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975، ولقد جاء هذا المخطط ليساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لم يساير التنمية ولم يلبي حاجيات البلاد، حيث استجاب في تلك المرحلة لمتطلبات الاقتصاد الموجه أو المخطط الذي تبنته الجزائر غداة استقلالها، لتحقيق اهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل والانتاج ، وبالتالي وضع لتلبية احتياجات المحاسبة الوطنية[1].

[1] - Sahab Bachagha, **Pour Un Référentiel Comptable Algérien qui Répondre aux Exigences de l'économie** de marché, édition dar el houda, Algérie, 2003, p7.

حيث ان التنظيم الاقتصادي الذي تبنته الجزائر في مطلع السبعينات من القرن الماضي فرضت على النظام المحاسبي الجزائري التكيف معها، وإدراك النقائص الموجودة فيه، الأمر الذي أدى بالسلطات العامة إلى إسناد الأهداف التي تعتقد أنه من الضروري التركيز عليها إلى محاسبة المؤسسة، أي بناء مخطط وطني محاسبي (**PCN**) يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، وتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي لتسهيل الرقابة وتسوية نقائص (**PCG**) الذي أصبح لا يلبي حاجيات البلاد، لذلك قام وزير المالية وبمقتضى الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29م بتعيين لجنة مكلفة بتحضير وإعداد المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).

ولقد جاء هذا المخطط ليساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي أصبح لا يساير التنمية ولم يلبي حاجيات البلاد، كما جاء من أجل تسهيل[1]:

- العمل المحاسبي بالدرجة الأولى، أي تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات (الداخلية والخارجية).
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسات الإحصائية والتخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

2- **تقديم مختصر للمخطط :**

لتحقيق الأهداف السابقة تضمن المخطط الوطني المحاسبي ثمانية أصناف مرقمة من (1) إلى (8) مرتبة حسب الوثائق الشاملة على النحو التالي:

- التصنيف في مجموعات أحادية الرقم.
- يتفرع كل صنف يدوره حسب النظام العشري إلى حسابات رئيسية.
- يتجزأ الحساب الرئيسي إلى حسابات جزئية بثلاث أرقام.

[1]- بوتين محمد، **المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص39.

- تتفرع الحسابات الجزئية إلى حسابات فرعية بأربعة أرقام فأكثر وذلك حسب الحاجة والتفاصيل المرغوب فيها في المؤسسة، وهذا يتماشى واستعمال الإعلام الآلي في معاملة البيانات المحاسبية.

وقد قسمت هذه الأصناف إلى المجموعات التالية:

- **حسابات الميزانية:** و تشمل الأصناف من (1) إلى (5) ممثلة في مجموعتي: الأصول والخصوم.
  - **مجموعة الأصول:** تتضمن ما يلي:
    - ✓ الصنف (2): الاستثمارات وهي مجموع الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها، من أجل الاستخدام وليس البيع.
    - ✓ الصنف (3): المحزونات: هي مجموع الأموال التي أنشأتها المؤسسة أو اشترتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال.
    - ✓ الصنف (4): المدينون: هي مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها بالغير.
  - **مجموعة الخصوم:** تشمل الأصناف:
    - ✓ الصنف(1): الأموال الخاصة هي وسائل التمويل العينية أو المنقولة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالك أو المالكين.
    - ✓ الصنف(5): الديون (الدائنون) هي الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة بمقتضى علاقاتها مع الغير.
- **حسابات التسيير:** وتشمل الصنفين التاليين:
  - ✓ مجموعة التكاليف: الصنف (6): تتكون من مجموع الكلف التي تتحملها المؤسسة.
  - ✓ مجموعة النواتج (الصنف 7): تمثل الحسابات التي تسجل الإيرادات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

إن المخطط الوطني للمحاسبة، أصبح إلزاميا ابتداء من 1976/01/01 بقصد تطبيقه على[1]:

- ✓ الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- ✓ شركات الاقتصاد المختلط.
- ✓ المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

[1] -الجريدة الرسمية، **المخطط الوطني للمحاسبة**، الأمر رقم 75-35، المؤرخ في: 1975/04/29، المادة 01.

كما حدد المخطط في ملحقه الثاني وثائق الملخصات والجداول التي تعدها المؤسسة عند إقفال كل سنة مالية[1]، وهي:

– **مجموعة الوثائق الشاملة:** الميزانية السنوية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة الذمة المالية.

–**مجموعة الوثائق الملحقة:** وهي تساعد على التوضيح وتقديم التفاصيل اللازمة للمحاسبة وتشمل الجداول المتعلقة بالعناصر التالية، الاستثمارات، الإهتلاكات، المؤونات، الحسابات المدينة، الأموال الخاصة، الديون، المخزونات ، استهلاك البضائع والمواد واللوازم، مصاريف التسيير، المبيعات وأداء الخدمات، المنتوجات الأخرى ، نتائج على التنازلات عن الاستثمارات، الالتزامات المقبوضة والالتزامات المقدمة، المعلومات المتنوعة.

ثانيا: دوافع التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني

مع تبني الجزائر سياسة اقتصادية مختلفة عن سابقتها، باتجاهها نحو اقتصاد السوق، كان لزاما عليها مواكبة هذه التغيرات بجملة من الاصلاحات، ومن بينها إصلاح النظام المحاسبي القائم وتكييفه، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الدولة الجزائرية تأخرت في اجراء الإصلاحات المحاسبية في الوقت المناسب، على الرغم من بعض المحاولات لإجراء تعديلات طفيفة على المخطط المحاسبي الوطني لعل اهمها التعديل الذي عرفه المخطط المحاسبي الوطني سنة 1999 بموجب القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات، اذ نجد أن هدا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته و إنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل كحساب 428 توظيفات مالية، حساب 109 مساهمات مهتلكة... .

وفي نظرنا هناك ثلاث أسباب رئيسية ساهمت في التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني، والتفكير في اجراء اصلاحات محاسبية جذرية في الجزائر، هي:

1- **قصور المخطط الوطني المحاسبي:**

أهم سبب لإجراء هذه الاصلاحات هو قصور المخطط المحاسبي الوطني عن اداء مهامه، ومواكبة التغيرات التي حدثت، مما استدعى التخلي عنه، وفيما يلي نذكر اهم النقائص التي عانى منها المخطط المحاسبي الوطني:

[1] - **المخطط الوطني للمحاسبة، الملحق الثاني،** مرجع سابق.

- المخطط المحاسبي الوطني يستجيب بالدرجة الاولى الى المستلزمات القانونية وخاصة الجبائية، ولا يتوافق مع حاجات المؤسسة الاقتصادية في امكانية الحصول على وضعيتها المالية، لأنه يخدم بالدرجة الاولى مصالح السلطات العمومية.
- تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المحاسبة العامة واهمال دور المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه ومن خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات وجود تكامل بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة، فالمحاسبة العامة تهدف الى اظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف الى تحديد تكاليف الانتاج وسعر التكلفة[1].

هذا بالإضافة الى مجموعة أخرى من النقائص التي يمكن اعتبارها تقنية، تخص بالدرجة الاولى عناصر الميزانية، حيث أعطى المخطط المحاسبي الوطني أهمية مبالغ فيها للميزانية، تتمثل اهم هذه النقائص في:[2]

- ✓ تصنيف الديون حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها، مما يجعل عملية التحليل صعبة.
- ✓ المخصصات والمؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر عناصر خارج الاستغلال، اذ لا تبرز اي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.
- ✓ المخطط المحاسبي الوطني لا يعالج بعض العمليات كما ينبغي مثل القرض الايجاري، العمليات بالعملة الاجنبية، الاستثمارات المعنوية، العقود طويلة الاجل، العطل مدفوعة الأجر، الضرائب المؤجلة، تكاليف البحث والتطوير...الخ.
- ✓ يعتمد المخطط المحاسبي الوطني تقديم 17 جدول مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فان كل المؤسسات بما ي ذلك الصغيرة والاجنبية ملزمة بتقديم كل المعلومات التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ شكل الميزانية لا يقدم معطيات الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، حيث ان اجراء المقارنة يحتم الرجوع الى الجداول الملحقة.

[1]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء 1، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009، ص16.
[2]- حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، غير منشورة، كلية العلوم والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص ص: 223-224.

2- **التوجهات الاقتصادية الجديدة واجراء اصلاحات اقتصادية واسعة:**

العامل المهم الاخر الذي يمكن من خلاله تفسير التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني هو انه اصبح لا يتماشى وغير ملائم للشروط الاجتماعية والاقتصادية الجديدة للجزائر التي عرفت تغيرات جذرية في كـافة المجالات، و خاصة في مجال تنظيم و توجيه الاقتصاد الوطني كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، و كذلك التزامات الجزائر اتجاه الشراكة مع الاتحاد الأوروبي و التغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية و إفرازات العولمة[1]، وهي التحولات التي حتمت على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية موثوقة تساعد مستعمليها على إنجاز القرارات الصائبة.

3- **الاستجابة للاتجاهات المحاسبية الدولية:**

المحاسبي الوطني بعيد في بنائه ومرجعيته النظرية والتطبيقية على ما ذهبت اليه الانظمة المحاسبية الدولية، وبالتالي كان من الضروري التقرب من الممارسات العالمية التي تنادي بالتوحيد والتقارب على مستوى التقارير والبيانات المالية، فمن خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر و مع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه و محاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية و دلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات و قواعد عملها و الطرق المحاسبية المعتمدة في التقييم و إعادة التقييم و إضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه و تعديل الموجودة منها.

كل هذه النقائص والعيوب وغيرها، جعلت من المخطط المحاسبي الوطني مجرد أداة لقياس الربحية كأساس لحساب الضرائب والمساهمة في تحديد مؤشرات تساهم في المحاسبة الوطنية، خدمة للاقتصاد الكلي تماشيا والسياسة الاقتصادية المنتهجة اثناء اصداره، بعيدا كل البعد عن تحقيق الاغراض التي اسست من اجلها المؤسسات الاقتصادية وهو افقد المؤسسات الجزائرية اداة مهمة بل ضرورية من ادوات التسيير ممثلة في نظام المعلومات المحاسبية المالية والتحليلية، وما ارتبط به من مراقبة للتسيير والتحليل المالي، وهو ما ادى ببعض المؤسسات خاصة الكبرى مثل سوناطراك، وبعض المؤسسات الاجنبية التي لها فروع في الجزائر من التحايل على القوانين وعرض حساباتها وقوائمها

[1] - Séminaire en collaboration avec le réseau d'expert, **Nouveau plan comptable des entreprises et normalisations internationale**, France- Maghreb, Alger, Juin 2005, P45.

المالية في اطار معايير المحاسبة الدولية بالتوازي مع عرضها بالمخطط المحاسبي الوطني، وهو ما حملها مزيدا من التكاليف، كما انه يتعارض واحدى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المتمثل في التوحيد، وهو ما كان له تأثير واضح على شفافية القوائم المالية وجودة ومصداقية وموثوقية معلوماتـــها، وهو ما اثر بشكل كبير على اداء هذه المؤسسات ومن تم اداء الاقتصاد الوطني ككل، وهو ما عجل بضرورة الاسراع في ايجاد بديل لهذه الوضعية، وبالفعل وفي 28 مارس 1998 وبتمويل من البنك الدولي، كلف وزير المالية حينها المجلس الوطني للمحاسبة(**CNC**)، القيام بإعداد البديل الملائم استنادا الى المرجعيات والممارسات المحاسبية المعمول بها والمقبولة دوليا.

المطلب الثالث: طبيعة النظام المحاسبي المالي وخلفيته القانونية والتاريخية و الفكرية

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

أولا: مفهوم النظام المحاسبي المالي وأهداف تطبيقه

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي

النظام هو مجموعة مترابطة من ومتجانسة من الموارد والعناصر (الافراد، التجهيزات، الآلات، الاموال، والسجلات وغيرها)، والتي تتفاعل مع بعضها البعض داخل اطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق مجموعة من الاهداف العامة في ظل الظروف او القيود البيئية المحيطة.

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

[1]- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74، المواد 1 و3.

ويلاحظ من هذا التعريف، الاشارة الى التسمية في حد ذاتها ، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على ان الامر يتعلق باطار مفاهيمي للمحاسبة وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعي التناسق والتنظيم، كما تم التركيز على المفاهيم المالية ومخرجات النظام المحاسبي التي تعتبر الحصيلة النهائية لكل عمل محاسبي.

2- أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المالي والمحاسبي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب[1]، وذلك من خلال تحقيقه للأهداف الاتية[2]:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والانظمة المحاسبية الدولية.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الاجنبية باعتبار ان نظام IFRS هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الاجنبي املا في جلبه الى الجزائر من اجل تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول الى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل الوثائق المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الاجنبية .
- اعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والاداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.

1 -شعيب شنوف، **مرجع سابق**، 2008، ص: 13.

2- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS / IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد6، جامعة الشلف،2009، ص ص-293-294.

- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات بترابط احسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الاجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح باقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية واعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

ثانيا: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

يستمد النظام المحاسبي المالي مصدره القانوني من مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية التي يصعب متابعتها نظرا لكثرتها وتشتتها[1]، حيث صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون التأسيسي رقم(07-11) المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي جاء في 43 مادة مبوبة في 07 فصول، ويهدف هذا القانون الى تحديد النظام المحاسبي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وتطبيق احكام هذا القانون على كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني او تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار انها نظام لتنظيم المعلومة المالية، وقد تلته مراسيم تنفيذية وقرارات وتعليمات تشكل كلها القواعد الأساسية لتطبيق النظام، و فيما يلي استعراض ملخص لمجموع هذه القوانين و التشريعات:

1- المرسوم التنفيذي 156-08 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق احكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
2- المرسوم التنفيذي رقم 110-09 الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الالي.
3- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد للقواعد العامة للتقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
4- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والانشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
5- التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC حول اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي والمنظمة لعملية الانتقال، وقد اصدر المجلس الوطني

[1] - Djelloul Boubir ,**Comptabilité financière SCF-IFRS**, manuel1,ITCIS EDITIONS,2010 ,p.17.

للمحاسبة تكملة لهذه التعليمة مجموعة من المذكرات المنهجية حول التطبيق الاول لنظام المحاسبة المالية الصادرة .

ثالثا: الخلفية التاريخية للنظام المحاسبي المالي

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

وقد تم إسناد عملية الإصلاح التي تم تمويلها من طرف البنك الدولي للمجلس الوطني للمحاسبة باعتباره المكلف بعملية المعايرة المحاسبية في الجزائر، وتحت إشراف وزارة المالية[1]، وذلك بالتعاون مع خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، وما يبرر اللجوء إلى الخبرة الفرنسية عدة عوامل[2]:

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

وقد تم اقتراح 03 خيارات أو سيناريوهات لعملية الإصلاح:[3]

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

وقد تم اختيار السيناريو الثالث، وتم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد بتاريخ 05 سبتمبر 2001، ولعل ما رجح هذا الخيار هو ما جاء في توصيات **NEPAD**

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة- أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2013 ،ص53.

[2] Nacer Eddine Sadi, **Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché**, comptabilités et innovation,grenoble-France, May 2012,p18(hal.archives-ouvertes.fr).

[3] Ali Sahraoui, **comptabilité financière** ,Berti Editions ,Alger,2010,p35.

والتي كانت الجزائر أحد أطرافها الفاعلة، في الفصل المخصص للحوكمة الاقتصادية والمؤسسية والتي أوصت بضرورة إتباع مجموعة من المعايير الدولية لتحسين الحوكمة، وعلى رأسها معايير المحاسبة الدولية[1].

رابعا: الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي المالي

نشير هنا الى انه هناك أربع استراتيجيات للتحول الى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي: التبني **Adoption** ، التقارب **Convergence**، المصادقة **Endorsement**، التقارب المدروس **Condorsement**، وكل استراتيجية من هذه الاستراتيجيات لها مزاياها وعيوبها وبالتالي على كل دولة اختيار الاستراتيجية التي تراها مناسبة لظروفها السياسية والاقتصادية.[2]

وعلى الرغم من إصرار السلطات المحاسبية في الجزائر على أن النظام المحاسبي المالي متوافق ومعايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS** حسب التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، إلا أن المتمعن في خلفيته الفكرية يلاحظ انه من حيث الجوهر متوافق مع معايير المحاسبة الدولية بوجود إطار مفاهيمي، ولكن من حيث الشكل وبنية الحسابات نجده متكيف مع المحاسبة الأوروبية–القارية والتي تعتمد على مخطط محاسبي[3]،ى حيث نلاحظ اعتماد بنية حساباته بشكل كبير مع المخطط المحاسبي العام**(PCG)** الفرنسي، حيث تم اقتباس اغلب حسابات المخطط الفرنسي في نسخته لسنة1983، المعدل سنة1999، رغم ان هذا الاخير اجريت عليه تعديلات أخرى في الفترة الممتدة من 2002 الى 2007، رغم أن المحاسبة في فرنسا تتميز بالتحفظ والسرية وهي غير متطورة مقارنة بالمحاسبة الأنجلو سكسونية، التي هي مرجعية لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتميز بالشفافية المطلقة.

وهو في حقيقة الامر ما جعل النظام المحاسبي المالي يتسم بالعديد من الامور الغامضة غير الواضحة، وصعوبة المعالجة المحاسبية لبعض العمليات بسبب الخلط بين النظام المحاسبي المالي، المخطط المحاسبي العام الفرنسي ومعايير المحاسبة الدولية.

---

[1] Djelloul Boubir ,**op. cit** ,p7.

[2]- ولاء ربيع عبد العظيم، **تأثير تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير الماليةعلى ادارة الارباح-دراسة تحليلية** لتجارب الدول القائمة على التطبيق، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS IFRS IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014، ص122.

[3] Ouldameur smail ,**la normalisation comptable en Algérie, présentation du scf** ,revue des sciences économiques et de gestion, faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, université de Sétif, N°10 2010,p42.

خامسا: المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

حمل النظام المحاسبي المالي جملة من التغيرات الناجمة عن الدور المنوط بالمحاسبة والتي يجب ان ترتبط بالواقع الاقتصادي للمعاملات أكثر من طبيعتها القانونية، وقد تميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات جديدة[1]:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسات المحاسبية العالمية والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة مفاهيمية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير العمل المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين ،الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

اضافة الى تميز النظام المحاسبي المالي عن الممارسات المحاسبية السابقة بما يلي[2]:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الظاهر أي الحقيقة القانونية.
- طرق جديدة لتقييم الاصل والخصوم مثل ادخال مفهوم القيمة العادلة.
- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج او الايرادات: تغير طرق الاهتلاك والمؤونات مثلا.
- اضفاء الصبغة المالية على المحاسبة اي ممولة المحاسبة Financiarisation ، هذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام (شكل تقديم القوائم المالية).
- ادراجه للاستثمارات المالية ضمن التثبيتات، بينما كانت في السابق ضمن الحقوق.
- التخلي عن قاعدة المساس بالميزانية الافتتاحية.

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، **تعليمة وزارية رقم 2 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**، ص:2.

[2]- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص.27.

المبحث الثالث: دراسة تقنية ونقدية للنظام المحاسبي المالي

كما اشرنا سابقا فان النظام المحاسبي المالي جاء بمجموعة من المستجدات التي ساهمت في اثراء الممارسات المحاسبية في الجزائر، والنظام المحاسبي المالي حمل في طياته جانبين، جانب نظري مفاهيمي ممثلا في الاطار التصوري، وجانب آخر تطبيقي شمل الجوانب التقنية وشرح لمعاييره ، سنتدارس في هذا المبحث الجانب التقني، مع محاولة اولية لتقييم هذا النظام بعد مرور اكثر من 05 سنوات على بداية تطبيقه، واقتراح اهم ما يمكن اصلاحه.

المطلب الاول: مكونات النظام المحاسبي المالي وأهم احكامه

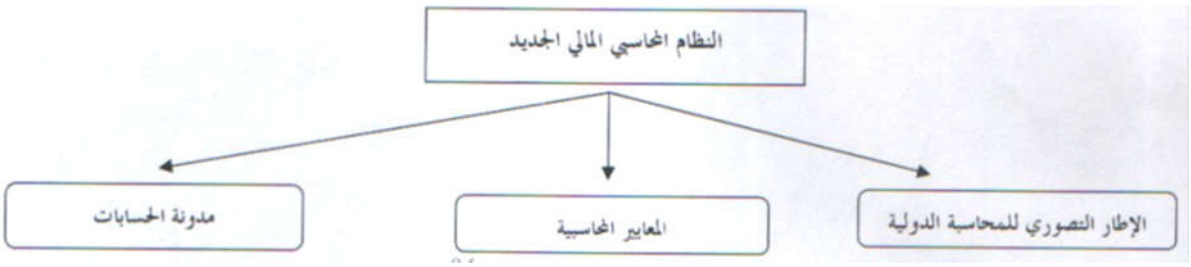
أولا: هيكل النظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الأبواب التالية:

- قواعد تقييم الاصول والخصوم والاعباء والنواتج وادراجها في الحسابات.
- مدونة الحسابات وسيرها.
- عرض القوائم المالية.
- المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

والشكل الموالي يبين هيكل النظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم (03): هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: من اعداد الباحث

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي المالي

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

1- التعاريف ومجال التطبيق

حيث تم تعريف النظام المحاسبي المالي، وتحديد الكيانات الملزمة بتطبيقه، مع إشارة إلى إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة للكيانات الصغيرة .

2- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

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

3-تنظيم المحاسبة

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

4-الكشوف المالية

فرض النظام المحاسبي المالي على الكيانات التي تندرج ضمن مجال تطبيقه إعداد قوائم مالية تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وتضمنت هذه القوائم: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة.

5- قواعد تقييم الاصول والخصوم والاعباء والنواتج وادراجها في الحسابات

تناولت النصوص القانونية السابق ذكرها قواعد التقييم من ثلاثة مناظير اساسية:

- المبادئ العامة للتقييم.
- قواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسابات.

- كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة.

تعتبر المبادئ العامة للتقييم محدد اساسي في بناء منهجية العمل المحاسبي داخل اي مؤسسة اقتصادية، كون توقف نتائج العرض وفق المعيار الاول على سلامة التقييم كقيام النظام المحاسبي المالي على مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني ، تستند هذه المبادئ على الاتي:

- يدرج في عناصر الاصول والخصوم والاعباء والنواتج اي عنصر يحتمل ان تعود منه واليه منفعة اقتصادية مستقبلية.
- تقييم الكلفة بطريقة صادقة.
- تحويل المخاطر والمنافع للمشتري.
- تقييم عناصر القوائم المالية على اساس القيمة الحقيقية او قيمة الانجاز او المحينة.

ثالثا: تقديم لأهم بنود وأحكام النظام المحاسبي المالي

نجد ضمن القانون رقم 11/07 السابق الاشارة اليه، والمتضمن النظام المحاسبي المالي الاحكام والبنود التالية المتعلقة بكيفيات تنظيم ومسك المحاسبة:

- يجب ان تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الاجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، هذا الجرد يتم تنظيمه من طرف مسؤولي الكيان وذلك في إطار إعداد القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية لهذه الاصول والخصوم[1].

[1] - بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الاصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الاعباء وعنصر من الايرادات، الا اذا تمت هذه المقاصة على اسس قانونية او تعاقدية، او اذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الاصول والخصوم والاعباء والايرادات بالتتابع، أو على أساس صاف.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند اليها.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.

المطلب الثاني: الكشوف المالية و مدونة الحسابات

أولا: محتوى و عرض الكشوف المالية[1]

نص النظام المحاسبي المالي على أن كل الكيانات المعنية بمجاله تطبيقه ملزمة سنويا بإعداد كشوف مالية، تضبط تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم اصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ اقفال السنة المالية وتكون في شكل نماذج قاعدية يتم تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم، وقد حدد النظام المحاسبي المالي القوائم أو الكشوف المالية في الآتي:

- **الميزانية:** عرفها النظام المحاسبي المالي على انها كشف ملخص لأصول الكيان وخصومه وحقوق المساهمين عند تاريخ اغلاق السنة المحاسبية فتقدم موجودات الكيان والتزاماته، وتشمل معطيات السنة المالية الجارية وأرصدة حسابات السنة المالية الماضية، ويجب ان يبرز عرض الميزانية التمييز بين الاصول الجارية وغير الجارية والخصوم الجارية وغير الجارية.
- **حساب النتائج:** هو كشف ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من الكيان خلال السنة المالية دون الأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز من خلال الفرق النتيجة الصافية للسنة المالية ربح أو خسارة.

[1]- الجريدة الرسمية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد19، ص ص-22-27.

- **جدول تغير الاموال الخاصة:** يشكل عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.
- **جدول سيولة الخزينة:** يمثل تلك الاداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الاكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد الادارة العليا تتخذ على ضوئها مجموعة من القرارات الهامة كتغيير النشاط، توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين في عرض جدول تدفقات الخزينة: الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة.
- **ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج:** يحتوي على كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، والكفيلة بالتأثير على القرارات التي يتخذها مستعملي الكشوف عن ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعيته المالية ونتيجة نشاطه.

ثانيا: مدونة الحسابات وسيرها

تعد كل مؤسسة مخطط حسابات واحدا على الاقل ملائما لهيكلها ونشاطها واحتياجاتها للمعلومات الخاصة بالتسيير، ويعتبر الحساب هو اصغر وحدة معتمدة لترتيب تسجيل الحركات المحاسبية، كما تجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى الصنف (المجموعة)، بحيث توجد فئتان من صنف الحسابات:

- أصناف حسابات الوضعية(الميزانية).
- أصناف حسابات التسيير (النتائج).

وينقسم كل صنف الى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين او اكثر في اطار تقسيم عشري.

جاءت مدونة الحسابات بسبعة اصناف هي:

- الصنف الاول: حسابات رؤوس الاموال.
- الصنف الثاني: حسابات التثبيتات.
- الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

- الصنف الرابع: حسابات الغير.
- الصنف الخامس: الحسابات المالية.
- الصنف السادس: حسابات الاعباء.
- الصنف السابع: حسابات المنتوجات.

يخضع تحديد ارقام الحسابات الى مجموعة من المحددات التنظيمية كتجانس حسابات الصنف ومراعاة التبويب في العرض، الا ان تبويب هذه الحسابات في النظام المحاسبي المالي يتوافق الى حد كبير جدا مع ماهي عليه في المخطط العام الفرنسي PCG ، وفي هذا الاطار تم ملاحظة ما يلي[1]:

- الاهتمام بالحسابات المالية رغم قلة استخدامها في المؤسسات الجزائرية.
- صعوبة التمييز بين ما بين طويل ومتوسط الاجل للعناصر موضوع المعالجة.
- عدم التمييز ما بين مختلف التثبيتات العينية.
- ضم حسابات الغير في صنف واحد رغم اختلاف التجانس وبالتالي المعالجة المحاسبية.
- صعوبة معالجة الضرائب المؤجلة لاعتبارات التعديل المتواني في النظام الضريبي.
- صعوبة قياس التثبيتات المعنوية واهتلاكها.
- صعوبة تحديد الخدمات قيد الانتاج.
- غموض بعض الحسابات.
- صعوبات مرتبطة بالمعالجة المحاسبية لبعض القضايا المرتبطة بسنوات ماضية.
- صعوبة قياس بعض القضايا المرتبطة ببيئة المؤسسة كالتضخم، أعباء بيئية غير منظورة حالا...الخ.

هذه الملاحظات والمشاكل وغيرها تدعو هيئات الاشراف على المحاسبة في الجزائر على العمل على ايضاحها من خلال اجتهادات ومراجعات قانونية وتنظيمية.

[1]- مسعود صديقي، **فاعلية الاصلاح المحاسبي في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، نوفمبر 2011، ص ص.18-19.

المطلب الثالث: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

اولا: مجال تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة

يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي تتميز بخصائص معينة ان تستعمل نظام محاسبي مالي مبسط يقوم على اساس تحصيلها وصرفها ويدعى محاسبة الخزينة ، ويتمثل الهدف الاساسي من هذا النظام في تسهيل عملية المحاسبة على هذه المؤسسات والتي غالبا ماتعاني من نقص الخبرة والتأهيل في التعامل مع المعلومات المحاسبية نتيجة لضعف الاطارات والكوادر المختصة في مجال المحاسبة.

ثانيا: تعريف نظام المحاسبة المالية المبسطة واجراءات تطبيقها

تخضع المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الاعمال وعدد العمال وطبيعة النشاط والمحددة من طرف وزارة المالية، لنظام المحاسبة المالية المبسطة والذي يعرف بمحاسبة الخزينة[1]، وتراعي المؤسسات الخاضعة لمحاسبة الخزينة في حساباتها نتيجتها و في اعداد وضعيتها المالية تغيرات الاصول والحسابات الدائنة والديون التي تم جردها واثباتها بين بداية السنة المالية ونهايتها وذلك فيما اذا كانت هذه العناصر تمثل طابعا مهما بالنظر الى اهميتها النسبية او طبيعتها، كما ان الواقع المولد للتسجيل المحاسبي في اطار محاسبة الخزينة هو التحصيل فيما يتعلق بالإيرادات او الدفع فيما يخص الانفاق.

ويقوم نطام محاسبة الخزينة على الشروط التالية[2]:

- المسك المنتظم لسجلات الاموال او دفاتر الخزينة وهما دفتر الايرادات ودفتر النفقات.
- حفظ وثائق الاثبات الرئيسية والمتمثلة في الفواتير سواء كانت مستلمة من الغير او صادرة من طرف المؤسسة، اشرطة الصندوق، بيانات البنوك، نسخ الرسائل...، مع وجوب تأريخ وتصنيف وترقيم هذه الوثائق.

[1]- احمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الجانب التطبيقي** ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص ص.156-157.

[2]- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص ص .77-78.

ثالثا: المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة المالية المبسطة:

يمكن تطبيق نظام المحاسبة المالية المبسطة من طرف المؤسسات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد عمالها خلال سنتين ماليتين ما يلي[1]:

- **بالنسبة للمؤسسات التجارية:** تم تحديد رقم أعمالها ب 10 ملايين دج، أما عدد العمال فهو 09 عمال دائمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
- **بالنسبة للمؤسسات الإنتاجية والحرفية:** تتفق المؤسسات الإنتاجية والحرفية مع المؤسسات التجارية من حيث عدد العمال، في حين يختلف رقم الأعمال الخاص بها والمقدربـ 06 ملايين دج.
- **بالنسبة للمؤسسات الخدمية ومختلف القطاعات الأخرى:** بدورها تتفق هذه المؤسسات مع القطاعات السابقة من حيث عدد العمال، غير أن رقم أعمالها مختلف والذي حدد بـ03ملايين دج.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن المؤسسات المعنية بتطبيق هذا النظام هي مؤسسات تندرج تحت إطار المؤسسات المصغرة وذلك حسب تعريف المشرع الجزائري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تم التمييز بينها كما يلي[2]:

- **المؤسسة المصغرة:** هي المؤسسة التي تشغل من عامل (1) إلى تسعة (9) عمال، وتحقق رقم أعمال أقل من عشرين (20) مليون دج أو يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية عشرة (10) ملايين دج.

- **المؤسسة الصغيرة:** هي مؤسسة تشغل ما بين 10 إلى 49 شخصا، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مائتي (200) مليون دج، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مائة (100) مليون دج.

[1]- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 **والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ ، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 91.

[2]- **القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 77 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2001، ص 06.

– **المؤسسة المتوسطة:** هي مؤسسة تشغل من 50 إلى 250 شخصا، ويكون رقم أعمالها ما بين مائتي (200) مليون ومليارى (2) دج أو يكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين مائة (100) وخمسمائة (500) مليون دج.

المطلب الرابع: دراسة نقدية للنظام المحاسبي المالي

سعت الجزائر من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي الى خلق توافق وانسجام بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية، الا ان خطوة التوافق هذه لم تكن كافية من الناحية التطبيقية والعملية لما واجهته ومازالت تواجهه من صعوبات نحاول ابراز اهمها، مع محاولة وضع مقترحات لتجاوزها.

أولا: صعوبات واجهت تطبيق النظام على أرض الواقع

كما كل نظام جديد يدخل حيز التنفيذ، فإن تبني المرجعية الدولية في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، صاحبته جملة من الصعوبات والمشاكل، يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

– سرعة تبني المعايير والالزام بتطبيقها دون اعطاء فرصة زمنية مناسبة لتبنيها وتهيئة البنية التحتية لجميع المؤسسات التشريعية والتعليمية والتنفيذية والاقتصادية[1]، و هذا ناتج عن:

- ✓ عدم جاهزية البنية التحتية للمؤسسات الجزائرية حيث انها تطبق نظام قديم على مضي مايقارب 35 عام، وعملية اعادة هيكلة البنية يحتاج الى وقت ليس بالقليل، كما ان ضعف الادارات المالية والمحاسبية على مستوى المؤسسات الجزائرية، والتي تعد ركيزة البنية التحتية ساهم في عدم امكانية تطبيق هذا النظام بالصورة اللازمة، لذا وجب اعادة تهيئة هذه الادارات.
- ✓ ضعف الاستعداد اللازم من المؤسسات للتطبيق المباشر، فلا زالت انظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام ، بسبب غياب الوعي الفكري المحاسبي لدى معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

[1] - ظاهر شاهر القشي، **واقع ومعوقات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية**، مجلة رؤى اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة وادي سوف، العددالسادس، جوان ، 2014 ، ص 28.

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة ، اذ ان التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الاسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الاسهم والسندات ومشتقاتها وفق لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في في حالة بورصة الجزائر، الامر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي باجرا اصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري[1].
- عدم ملاءمة النظام المحاسبي المالي مع متطلبات فروع القانون الجزائري الاخرى كالقانون التجاري والقوانين الجبائية والضريبية، حيث لوحظ تباعد كبير وعدم انسجام بين هذه القوانين.
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالشفافية والمصداقية.
- نقص التأهيل والتكوين قبل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي وعدم وضع برامج طويلة ومتوسطة المدى ، حيث اشار الرئيس السابق للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين انه من مجموع اكثر من 600.0000 ممارس لمهنة المحاسبة على المستوى الوطني ، نجد 85.000 فقط كانوا قادرين على اعتماد النظام المحاسبي المالي في1 جانفي 2010، منهم 75.000 تم تكوينه من طرف المصف والباقي من جهات اخرى[2].
- كذلك لاحظنا عدم كفاية وملاءمة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا من خلال[3]:

✓ عملية الانتقال سنة 2010 من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي كانت محدودة، لغالبية المؤسسات الجزائرية، حيث كانت عبارة عن ترجمة حرفية للحسابات، ناهيك عن الاخطاء الواردة اصلا من طرف وزارة المالية ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك في التعليمة الوزارية رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، والمتضمنة اول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، حيث وردت فيها العديد من الاخطاء مما جعل عملية الانتقال صعبة، وخاطئة في غالب الاحيان.

✓ الملاحظ كذلك عدم تطبيق مجموعة او جزء من المعايير والاحكام المتعلقة بالنظام لحد الان، من طرف مجموعة كبيرة من المؤسسات، مثل:

1. عدم اعداد الملحق لحد الان.

[1]- مراد ايت محمد واخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، بحث مقدم للملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة،2014، ص.563.

[2]- **نفس المرجع**، ص.565.

[3]- Djelloul Boubir**, Les provisions comptables en SCF- IFRS**, sarl laser plus, alger,2015, pp.18-19.

2. عدم العمل بعقود التأجير التمويلي بسبب ان المصالح الضريبية لا تعترف بهذا النوع من العقود.
3. الضرائب المؤجلة.

- عدم تحديث النظام المحاسبي المالي منذ ظهوره رغم التعديلات الكثيرة التي حدثت سواء على مستوى المعايير الدولية للمحاسبة، أو على الاقتصاد الجزائري وما صاحبه من تغييرات على مستوى بعض القوانين، ولعل ابرزها تعديل القانون التوجيهي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2016 وانعكاسه على المحاسبة المالية المبسطة.

أضف الى ذلك صعوبات تتعلق بمعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية نفسها، والتي يمكن القول انها ساهمت بصورة قوية في عدم تبني الجزائر كلية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لعل أهمها:

- الطبيعة المعقدة لبعض المعايير الدولية مثل المعايير الخاصة بالاستثمارات و المشتقات و الأدوات المالية.
- ارتباط المعايير الوطنية بالنظام الضريبي اي انتاج معلومات تساعد على اعداد البيانات القومية.
- الاعتياد على استخدام المعايير الوطنية وقناعة مستخدمي القوائم المالية بها.
- صعوبة ترجمة المعايير خاصة انها تصدر باللغة الانجليزية.

كذلك فان الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي لم تتبنى التوحيد الكامل للمعايير بل تبنته جزئيا فقط، وهو على كل حال خيار تم تبنيه بالتشاور بين السلطات العليا و المكلفون بالمعايرة المحاسبية، ومما لاشك فيه ان هذا التوافق مع المعايير الدولية حقق نتائج هامة كما ذكرنا سابقا، على عكس بعض الدول التي قررت الاستفادة من التجربة المتقدمة للمعايير الدولية واراحت اجهزتها المهنية من عناء التوفيق لتتبنى تطبيق المعايير الدولية مباشرة.

انطلاقا مما سبق يرى أنه مهما تكن المعايير المحلية على طريق التناغم فإنها بلا شك مرحلية وستلغى لدى الاستعداد التام لتطبيق هذه المعايير، لأنه سواء تم التبني الجزئي او الكلي للمعايير فان

ذلك يلقي عبئا كبيرا يتجلى في متابعة المعايير الدولية او المحلية وشرحها وتدريب أعضاء المهنة على تطبيقها وازالة العقبات امام ذلك التطبيق.

ثانيا: مقترحات وحلول لتجاوز الصعوبات والمعوقات الناجمة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي

من اجل تجاوز الصعوبات والمعوقات اعلاه، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات و الإجراءات و التي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن ثم نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي، و التي نلخصها في النقاط التالية :

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي و الإدخال التدريجي للنظام الجديد، هده المراحل تقوم بتحديدها الجهات المعني، حيث أنه عند تطبيق النظام لأول مرة يجب ضمان أن اعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كان النظام مطبق دائما.
- توضيح معالم هدا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات.
- تحديث الاطر التشريعية من خلال اعادة النظر في القوانين المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي مثل القانون التجاري وقانون الضرائب لتتلاءم ومتطلبات تطبيقه.
- تكوين و رسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين لهدا النظام المحاسبي الجديد و الانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة و المتربصين حول المعايير الجديدة و حث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية.
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف تطوير النظام المحاسبي .
- مد جسر التعاون بين المؤسسة و الجامعة لأنه من شأن الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي و المساهمة في بناء المؤسسات و عدم استخدام سياسة الانطواء و الانعزال على المحيط الخارجي و اعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة.
- يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هده المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير و تكنولوجيا المعلومات.
- الانخراط في برنامج **IFAC** للاتحاد الدولي للمحاسبين، و تشجيع ظهور التعاون بين المهنيين الجزائريين و الدوليين.

هذا وقد اقترحت دراسات المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة **(IFAD)** مجموعة من الخطوات والاليات لمساعدة الدول بتبني وتنفيذ خطط التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وهذه الخطوات تتضمن[1]:

- لا بد ان يكون لدى الدولة خطة تهدف الى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبنى تحول الشركات الوطنية الى تطبيق المعايير الدولية.
- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية اذا كانت الظروف تسمح بذلك.
- تقوم الدولة بإصدار معيارا وطنيا متوافقا مع كل معيار دولي.
- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية او الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات.
- ان تقترن عملية التحول الى المعايير الدولية او التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدي القوائم المالية.
- ان تحدد الخطة تاريخا محددا لإنجاز اهدافها.

ومن أجل تحقيق كل ذلك يرى الباحث أنه يجب أولا توفر ارادة سياسية واقتصادية من طرف الدولة بضرورة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين البيئة المحاسبية والاقتصادية في الجزائر بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وزيادة الشفافية والافصاح مما ينتج عنه تشجيع الاستثمار في تلك المؤسسات وجذب مساهمين حقيقيين يمولون عملياتها الاستثمارية بما في ذلك المؤسسات العمومية .

[1] - ياسر أحمد السيد، **أهمية تطوير معايير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 18 و19 ماي 2010، ص ص.12-13.

المبحث الرابع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (دراسة مقارنة بين الاطار الدولي والجزائري)

ان الاطار المفاهيمي للمحاسبة قد أنشئ لثلاثة أسباب، الأول: كوصف للممارسات المالية الحالية، والثاني: الرغبة لتطوير إطار على شكل مفاهيم وصفية يتماشى مع ما يجب أن تكون عليه هذه الممارسات مستقبلا، أما السبب الثالث فهو لتعريف المصطلحات الجوهرية التي تستخدم في مناقشة القضايا المحاسبية، انطلاقا من ذلك نحاول في هذا المبحث التعريف بالاطار المفاهيمي للمحاسبة، وآخر التطورات فيه على الصعيد الدولي، وما يمكن ان يكون له من انعكاسات مستقبلا على المحاسبة في الجزائر.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية

أولا: لماذا الإطار مفاهيمي ؟

ان النظام المحاسبي وكغيره من الأنظمة يستند على دستور شامل اتفق على تسميته بالإطار المفاهيمي للمحاسبة، والذي يجب الالتزام به للتمكن من تحقيق الخطوة الاولى في الدورة المحاسبية، فاطار العمل المفاهيمي هو محاولة لتطوير مفاهيم مفيدة للاسترشاد بها لوضع المعايير المحاسبية، وتوفير اطار مرجعي لحل المشاكل المحاسبية[1]، كما انه يصف الاسس والقواعد والمفاهيم الاساسية التي تحكم عملية اعداد القوائم المالية التي تعد لخدمة الاطراف الخارجية التي تهتم بأمور المؤسسة.

وتتحدد أهمية الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، فيما يلي[2]:

- ان تحديد مفاهيم وأهداف المحاسبة يعتبر ضرورة لإعداد معايير واجراءات محاسبية عملية متناسقة الاهداف.
- ان تحديد اطار فكري يشتمل على المفاهيم والمبادئ المحاسبية يمكن المحاسب من من اختيار الاجراءات والقواعد المحاسبية للعمليات الاقتصادية وكذلك الوصول الى حلول عملية للمشاكل التطبيقية التي قد تواجه مستقبلا، فالمجتمع يتوقع من المحاسب ان يظل باستمرار على دراية بالتطورات التي تحدث في ميدان عمله ومن يستطيع المحاسب ان يصل الى ما يبغيه المجتمع اذا سمح لمعرفته ان تبلى وتتقادم.

---

[1]- ريتشارد شرويدر واخرون، تعريب خالد علي احمد وابراهيم فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ، الرياض، 2006، ص.104.
[2]- علاء رزق، **المحاسبة في ظل حوكمة الشركات**، المكتبة العصرية، القاهرة-مصر، 2014، ص53.

- ان وجود اطار فكري للمحاسبة يدعم ثقة المستخدمين في موضوعية المعلومات المالية الواردة بالقوائم والتقارير المحاسبية فضلا عن زيادة مقدرتهم على تفسيرها وتحليله.
- ان اعداد المعلومات والتقارير المحاسبية وفقا لمعايير واسس موحدة ومتعارف عليها تمكن من اجراء مقارنات موضوعية وفعالة بين المنشآت المماثلة.
- امداد المستخدمين بكافة المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة في ظل اطار نظري فكري للمحاسبة.
- معالجة الموضوعات المتماثلة بطريقة واحدة.

ثانيا: الإطار المفاهيمي وفقا لمنظور مجلس معايير المحاسبة الدولية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 1989 بوضع ونشر الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتم سنة 2001، تعديل هذا الاطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما تم اجراء تعديلات على هذا الاطار عام 2010 ، والذي اطلق على تسميته إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية[1]، حيث تم اعادة هيكلة الاطار المفاهيمي السابق، ولم تكتمل حتى الان التغيرات المنوي اجرائها على الاطار المفاهيمي، ويتكون الاطار المفاهيمي المعدل عام 2010 من اربعة اجزاء، هي:[2]

1- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة.

2- المنشاة معدة التقرير " لم يصدر بعد وهو قيد الانجاز حتى نهاية عام 2012".

3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.

4- إطار عام 1989: الأجزاء التي بقيت كما هي من الاطار المفاهيمي لعام 1989.

وفيما يلي محاور الاطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لعام 2010 والذي حل محل اطار اعداد وعرض البيانات المالية :

[1]- المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية، **الجزأ أ اطار المفاهيم والمتطلبات**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2012، ص.21 أ.

[2]- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية**- ،دار وائل ،عمان، الاردن، 2014، ص4.

1- أهداف المعلومة المالية

يعطي الإطار المفاهيمي أولوية وأهمية كبيرة للمعلومة المالية علما أنه يخصص لها وليس للمعلومة المحاسبية لذا فقد نصت الفقرة (**OB2**) للإطار المفاهيمي على :"إن هدف المعلومة المالية هو الاستعمال العام بتوفير معلومات مفيدة حول الكيان للمستثمرين في رأس المال الخاص ، المقرضين بقية الدائنين الحاليين والمحتملين لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم المتعلقة ببيع أو شراء أو الاحتفاظ بمساهماتهم في رأس المال ، الحصول أو التسديد للقروض أو الديون الأخرى وذلك بصفتهم أطراف مساهمين في توفير موارد للكيان "[1].

ونلاحظ أن الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 2010 لم يفصل في فئات مستخدمي المعلومة المالية وحاجاتهم للمعلومات كما هو الحال في الإطار المفاهيمي للمجلس لعام 1989 م ، والذي حدد أهم الفئات التي تستعمل القوائم المالية على النحو التالي[2] : المستثمرون ، العمال، المقترضون ، الموردون وبقية الدائنين ، الزبائن وبقية المدينين ، الدولة وممثلو الحكومات والأفراد . غير أنه تبقى القوائم المالية موجهة بدرجة أولى إلى المستثمرين دون تخصيصهم عن غيرهم من المستخدمين لتبقى القوائم المالية تحمل معلومات مالية مفيدة موجهة للاستخدام العام وهو ما يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتحقيقه من خلال إعداد معايير تسعى لتلبية الاحتجاجات المشتركة من المعلومات المالية لعدد كبير من المستخدمين.

وقد فصل الإطار المفاهيمي في احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين ، المقرضين والدائنين الآخرين وأكد على احتياجهم للمعلومات والتي لا يمكنهم طلبها من الكيان بشكل دائم ، لذا فعلى الكيان اصدار قوائم مالية للاستعمال العام وتوفير المعلومات التي تسمح بتوقع قيمة الكيان وليس بتحديدها بشكل محدد، لذا فقد خصص الإطار المفاهيمي مجموعة من المفاهيم لإنجاز قوائم مالية وطرق التوقع والحكم عليها وكذا طرق تحليل القوائم المالية وقياس الأداء المالي ، وتدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصة للكيان.

[1] - Robert obert **,Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, Revue Française de Comptabilité N°439, Janvier 2011,p.27.

[2] - - محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010 ، ص. 48.

وفي الأخير يبقي الهدف من المعلومة المالية هو تقديم معلومات مفيدة حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للكيان من خلال القوائم المالية الموجهة لمجموعة واسعة من المستخدمين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

2- مفهوم الكيان المحاسبي الملزم بإعداد التقارير المالية :

يعتبر هذا الفصل الثاني للإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية غير أنه لم يتم صياغته بصفة نهائية، وحسب الفقرة (RE2) لعرض الاستبيان لشهر مارس 2010 فإنه يعرف الكيان المحاسبي على أنه : "هو منطقة محددة (حيز محدد) من الأنشطة الاقتصادية التي تعطي معلومات مالية مفيدة للمستثمرين في رؤوس الأموال ، المقرضين والدائنين الآخرين الحاليين والمحتملين الذين لا يستطيعون الحصول مباشرة على المعلومات التي يكونون بحاجتها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية حول توفير الموارد للكيان وتقييم مدى فعالية وكفاءة الإدارة ومجلس الإدارة في استخدام موارد هذا الكيان"[1].

وبالتالي فإن الكيان المحاسبي يتميز بالخصائص التالية :

- الكيان نشط، ينشط، أو سينشط في نشاط اقتصادي .

- على الكيان أن يحدد هدف نشاطاته الاقتصادي كباقي الكيانات الأخرى وسط محيطه الاقتصادي.

- يجب على الكيان أن يمنح معلومة مالية مفيدة لاتخاذ قرارات جلب موارد للكيان وتقييم فعالية وكفاءة الإدارة ومجلس الإدارة في استخدام هذه الموارد .

إضافة الى ما سبق لقد عرض الاستبيان في فقراته من (RE4 إلى RE12) العناصر التالية [2]:

- تحديد مجال الكيان المحاسبي .

- الكيان القانوني الذي يمارس النشاط الاقتصادي ولا يمارس رقابة على كيان آخر .

- جزء من الكيان الذي يمكن اعتباره كيان محاسبي .

[1]-http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/FREDConceptualFramework2010.pdf, consulter le 15/05/2014 .
[2] -http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/EDMar10/Documents/FREDConceptualFramework2010.pdf, consulter le 15/05/2014 .

– مفهوم رقابة كيان لكيان آخر حيث : " يراقب الكيان كيانا آخر عندما يكون له حق تسيير نشاطاته للحصول على منافع أو تقليل الخسائر " .

– تحديد الحالات التي يجب فيها تقديم قوائم مالية مجمعة.

– تحديد مفهوم الرقابة المشتركة .

– تحديد مفهوم التأثير الكبير على الكيان دون ممارسة رقابة عليه.

– تحديد مفهوم القوائم المالية المنفردة للشركة الأم.

– تحديد مفهوم القوائم المالية المجمعة .

3- الخصائص النوعية للمعلومة المالية :

الغاية الاساسية لإعداد ونشر القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية ذات العلاقة بالمنشأة.

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الخصائص النوعية للمعلومات المالية، بحيث يمكن من خلال هذه الخصائص التمييز بين المعلومات الاكثر فائدة من المعلومات الاقل فائدة لأغراض اتخاذ القرار، وحتى تكون المعلومات مفيدة فان هناك مجموعة من الخصائص يتوجب توفرها ومراعاتها في إعداد وعرض القوائم المالية، وقد تم تقسيمها الى مجموعتين هما:

- الخصائص الاساسية.
- الخصائص الداعمة او المساندة.

1.3- الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية :

إن الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية هي صفات تجعل المعلومات المحتوات في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ،ولقد حدد الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ، خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة(Pertinence) والتمثيل الصادق(Fidélité) .

– **الملاءمة:** تكون المعلومة المالية مفيدة إذا كانت ملائمة لحاجات مستخدميها و تكتسب المعلومة المالية خاصية الملاءمة عندما يكون لها تأثير على قرارات مستعمليها بمساعدتهم في

تقييم الأحداق المالية الحاضرة والمستقبلية، وبالتالي المعلومة المالية الملائمة هي: " المعلومة التي تمنح تأثيرا على قرارات مستخدميها بقيمتها التنبؤية أو بقيمتها التأكدية أو الاثنين معا"[1] .

ومنه فإن ملاءمة المعلومة المالية ترتكز على قيمتين مستقلتين تنبؤية وتأكيدية ، حيث أن لها قيمة تنبؤية عندما يستغلها مستخدميها للتنبؤ بنتائج مستقبلية للكيان ، وقيمة تأكيدية عندما تؤكد أو تنفي تنبؤات ماضية، كما يمكن للمعلومة المالية أن تكتسب القيمتين معا حيث أنه وعندما تصبح للمعلومة المالية قيمة تأكيدية يمكن استغلالها للتنبؤ مستقبلا وبالتالي تكسب قيمة تنبؤية.

كما نص الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2010 على أن اكتساب المعلومة المالية لخاصية الملاءمة تتوقف على مبدأ "الأهمية النسبية " الذي ينص على أن دلالة المعلومة المالية تتوقف على أن ظهورها أو عدم ظهورها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية هذا من جهة ومن جهة أخرى تتأثر ملاءمة المعلومة المالية بطبيعتها وبماديتها ،وفي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات وحدها تعتبر كافية لتحديد ملاءمتها.

- **التمثيل الصادق:** تكون المعلومة المالية ذات مصداقية عندما تعطي صورة صادقة من الكيان المحاسبي ، وتعكس بصدق الوضع الاقتصادي للأحداث والمعاملات بغض النظر عن شكلها القانوني[2].

ويتحقق التمثيل الصادق للمعلومات المالية من خلال توفر الخصائص التالية[3]:

- ✓ **الكمال أو الاكتمال :** أي أن القوائم المالية تضم كل المعلومات ، التغيرات ، التقييمات الضرورية لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم بكل حرية لأن وجودها أو عدم وجودها يؤثر على مستخدميها.
- ✓ **الحياد :** أي أن إظهار المعلومة المالية لا يكون بغرض التأثير على قرارات مستعمليها في اتجاه محدد مسبقا .
- ✓ **الخلو من الأخطاء :** وتكون المعلومة المالية ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة وتظهر الصورة الصادقة للأحداث والمعاملات التي وقعت فعلا في الكيان المحاسبي.

[1] -Robert obert , **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, op cit, P 28
[2] - Robert obert **, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, idem ,P. 28.
[3] - Robert obert , **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, idem ,P. 28

ونلاحظ أن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية لسنة 2010 لم يتطرق لبعض المفاهيم الهامة الذي تضمنها الإطار المفاهيمي للمجلس لسنة 1989 لاسيما أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني والحذر وتم اعتبارهما على أنهما نتيجة لمفهوم الصورة الصادقة.

وللإشارة فقد تم تعريفهما من خلال الإطار المفاهيمي للمجلس لسنة 1989 على أنهما[1]:

- **أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا للمعلومات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون المحاسبة عنها قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب، وجوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابق مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني.

- **الحذر:** ويقصد بالحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الاحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها التضخيم للأصول والإيرادات أو التقليل للخصوم والأعباء.

2.3- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المالية:

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية حدد الإطار المفاهيمي لسنة 2010 أربع خصائص نوعية ثانوية هي[2]:

- **قابلية المعلومة للمقارنة:** تسمح هذه الخاصية مستعملي القوائم المالية بإجراء مقارنات داخل الكيان المحاسبي نفسه أو مع كيانات محاسبية أخرى خلال الزمن، كما تساعدهم على اتخاذ قرارات المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المتاحة من خلال تقييم وضعيتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية مما يلزم الكيان المحاسبي المحافظة على ثبات وديمومة الطرق المحاسبية المستعملة وإعلام مستعملي القوائم المالية في حالة التغيير من طريقة إلى أخرى و أثر هذا التغيير.
- **صحة المعلومة:** تساعد هذه الخاصية على ضمان اظهار الصورة الصادقة للأحداث الاقتصادية للكيان المحاسبي، وتكتسب المعلومات المحاسبية هذه الخاصية من خلال :

[1]- جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة و أثره على الابلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الأردن**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2005 ،ص ص. 64-65.

[2] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، **مرجع سابق**، ص. ص- أ40-أ51.

- ✓ خلوها من الأخطاء وتمثيلها للأحداث الاقتصادية بصورة صادقة.
- ✓ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبي تم تطبيقها بشكل صحيح.

- **السرعة :** تساعد سرعة حصول مستعملي القوائم المالية على المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لذا ينبغي تقديم معلومات مالية ذات مصداقية في الوقت المناسب لمستعمليها وقبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم وبالتالي فإن سرعة الحصول على المعلومة تزيد من قدرتها على التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وأن أي تأخر في الحصول عليها يفقدها أهميتها ومنفعتها لأنه كلما تقادمت المعلومة كلما فقدت منفعتها .
- **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومة المالية سهلة بسيطة الفهم لتسمح لمستخدميها فهم مدلولها ، لذا يجب أن تصنف ،تعرف وتقدم بطريقة واضحة وبسيطة خاصة لبعض الظواهر والأحداث الاقتصادية التي يميزها الغموض والتعقيد و يصعب فهمها ببساطة.

وفي الأخير يمكن الاشارة إلى أنه ينبغي الموازنة بين تكلفة وفائدة المعلومات المالية ، لذا يجب أن تكون فائدة المعلومات المالية أكبر من تكلفتها على الرغم من صعوبة تحديدها ، كما أن قيد التكلفة قد يؤدي إلى فقدان بعض المميزات النوعية للمعلومات المالية لتقليل تكلفتها .

ثالثا: النص المتبقي من الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 1989

و يحتوي هذا الفصل على الجزء المحتفظ به من الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 1989 و الذي يتعلق بـ:

1- **الافتراض الأساسي:** يتم إعداد البيانات المالية على افتراض أن الكيان المحاسبي مستمر و سوف يستمر في العمل، و أن الكيان المحاسبي ليس لديه نية و لا حاجة للتصفية التي تتطلب اعداد البيانات المالية وفق أساس مختلف.

2- عناصر البيانات المالية: تصور البيانات المالية الأثار المالية للعمليات و الأحداث الأخرى و ذلك لتجميعها و توزيعها على تصنيفات رئيسية تبعا لخصائصها الاقتصادية، و تعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية ، أما العناصر المتعلقة مباشرة بالقياس المركز المالي في الميزانية فهي الأصول، الالتزامات و حق الملكية، و العناصر المتعلقة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل فهما الدخل و المصاريف، ويعكس بيان التغيرات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل و

التغيرات في عناصر الميزانية ، وتبعا لذلك فان إطار المفاهيم هذا لا يحدد عناصر يمكن أن تعتبر فريدة بهذا الشأن.

3- **الاعتراف بعناصر البيانات المالية:** الاعتراف هو عملية الادراج في الميزانية و بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر و يفي بمعياري الاعتراف ، حيث أن البند الذي في بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا :

- كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من الكيان ،

- إن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

4- **قياس عناصر البيانات المالية:** القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في البيانات المالية و التي ستظهر بها في الميزانية و بيان الدخل و يتضمن ذلك إختيار أساس موحد للقياس.

و يستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس و لدرجات مختلفة و ضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية و هذه الأسس تشمل التكلفة التاريخية (أكثر الأسس استخداما)، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق(القيمة القابلة للتسديد)،القيمة الحالية، القيمة العادلة.

5- **مفاهيم رأس المال و الحفاظ على رأس المال:** تتبع معظم الكيانات المفهوم المالي لرأس المال عند إعداد بياناتها المالية . و بموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن رأس المال يعتبر مرادفا لصافي الأصول و حقوق الملكية في الكيان والحفاظ على القيمة المالية لرأس المال و بمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة . و يمكن أن يقاس الحفاظ المالي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية أو بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة .

أما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الانتاجية للكيان و الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال و بمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح فقط إذا كانت الطاقة الانتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للكيان (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في

نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الانتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين أو مساهماتهم أثناء الفترة.

المطلب الثاني: التقارب بين الاطارين المفاهيميين لمجلسي(IASB و FASB)

في سنة 2001 ظهرت فكرة التقارب بين المجلسين عن طريق تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين تعريفات عناصر القوائم المالية ليتم بلورتها إلى مشروع مشترك للإطار المفاهيمي الشامل الذي يضطلع به مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية، وقبل استعراض مراحل التوحيد، نعرف اولا مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB ، بما اننا استعرضنا سابقا وبالتفصيل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

أولا: مجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

في عام 1973 ، أنشأت مؤسسة مجلس معايير المحاسبة المالية لإعداد وتحسين معايير المحاسبة المالية وإعداد التقارير للجهات غير الحكومية بما يتفق مع هذه المهمة ، ويحافظ على معايير المحاسبة المالية ، كما يعتبر مصدر موثوق لمعايير المحاسبة والإبلاغ الصادرة عن المجلس الأعلى للتعليم و المعترف بها من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية ليتم تطبيقها من قبل كيانات غير حكومية[1].

وتتمثل الأهداف الرئيسية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في[2]:

- تحسين محتوى التقارير المالية من خلال التركيز على الخصائص الأساسية للمعلومة المالية وهما الملاءمة والموثوقية.
- الحفاظ على المعايير الحالية لتعكس التغيرات في أساليب ممارسة الأعمال التجارية والتغيرات في البيئة الاقتصادية.
- تحسين محتوى التقارير المالية من خلال تدارك النقص عند وضع المعايير الجديدة.
- تعزيز التقارب الدولي لمعايير المحاسبة التي تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية.
- تحسين الفهم المشترك لطبيعة وغرض المعلومات الواردة في التقارير المالية.

[1] -**http://www.fasb.org/facts/index.shtml#structure, consulter le 02/02/2014.**
[2] -**http://www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf, consulter le 02/03/2014** .

مما تقدم يتضح التوافق الكبير لأهداف المجلسين لذا جاءت فكرة توحيد الإطار المفاهيمي للمجلسين لتطوير وتحسين الإطار المفاهيمي المشترك الذي يوفر أساسا سليما لوضع المعايير المحاسبية المقبلة ويبقى هذا الإطار ضروري لتحقيق الهدف المشترك للمجلسين والمتمثل في " تطوير المعايير التي تستند إلى مبادئ متسقة داخليا و متقاربة دوليا ،والتي تؤدي إلى إعداد التقارير المالية التي توفر المعلومات المالية المناسبة لمستعمليها وخاصة المستثمرين أصحاب رؤوس الاموال الذين يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية"[1].

ثانيا: مراحل توحيد الاطار المفاهيمي بين IASB و FASB

في إطار اتفاق Norwalk في 18 سبتمبر 2002 م عزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية المالية على انشاء إطار موحد ، ليتم في أكتوبر 2004 الاتفاق على انجاز إطار نظري موحد بين المجلسين ، وقد تم تقسيم هذا المشروع الى ثمانية مراحل يمكن ايجاز ها فيما يلي[2]:

1- **المرحلة الأولى:** تعرف بالمرحلة"A" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة هدف الاطار المفاهيمي و الخصائص النوعية للمعلومة المالية، وانطلقت في أكتوبر 2004 و انتهت في 28 سبتمبر 2010 بإصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، و الذي يعرف بالاطار المفاهيمي للمعلومة المالية لمجلس معايير المحاسبية الدولية ، وتتضمن فصلين جديدين الفصل الأول ويخص هدف الاطار المفاهيمي والفصل الثالث ويخص الخصائص النوعية للمعلومة المالية حيث تم أضافة هذين الفصلين الجديدين الى النص المرحل من الاطار المفاهيمي للمجلس لعام 1989. وللإشارة فانه ونظرا لصعوبة العمل تم اصدار الإطار المفاهيمي في نصين متشابهين، حيث أصدر مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي القائمة رقم (8) والتي تتضمن قائمة مفاهيم المحاسبة المالية أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد أصدر عام 2010 إطاره المفاهيمي للمعلومة المالية والذي سوف نتعرض له بالتفصيل لاحقا.

[1] **-http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011090, consulté le 02/03/2014.**

[2] **-http://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-joint, consulté le 05/03/2014 .**

2- **المرحلة الثانية:** تعرف بالمرحلة"B" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة عناصر القوائم المالية و الاعتراف، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بالتوحيد مفاهيم ومبادى الاعتراف بالعناصر المكونة للقوائم المالية كالأصول و الخصوم، الأعباء والمنتوجات...الخ، ليتوقف العمل المشترك عليها سنة 2008 لتعوض سنة 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

3- **المرحلة الثالثة:** تعرف بالمرحلة"C" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة القياس، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بتحديد طرق و أسس قياس مختلف عناصر القوائم المالية، ليتوقف العمل المشترك عليها في 28 سبتمبر 2012 لتعوض في الشهر الموالي أي في 13 ديسمبر 2012 كفكرة لمشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية و انطلق العمل عليها في 21 فيفري 2013.

4- **المرحلة الرابعة:** تعرف بالمرحلة"D" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة الكيان المحاسبي، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بتحديد مفهوم الكيان المحاسبي الملزم بالابلاغ و الرقابة على الكيان المحاسبي، ليتوقف العمل المشترك عليها في 11مارس 2010 لتعوض في سبتمبر 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

5- **المرحلة الخامسة:** تعرف بالمرحلة"E" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة العرض و الافصاح ، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بالمفاهيم الاساسية و حدود العرض والإفصاح عن المعلومات المالية ليتوقف العمل المشترك عليها وتعوض في سبتمبر 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

6- **المرحلة السادسة:** تعرف بالمرحلة"F" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة غرض و هدف الاطار المفاهيمي، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بتحديد سلطة الاطار المفاهيمي في إطار الهدف من توحيد الاطار المفاهيمي للمجلسين و مدى التزام كلا المجلسين بالاطار التصوري عند

اصدار المعايير المحاسبية ليتوقف العمل المشترك عليها وتعوض في سبتمبر 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

7- **المرحلة السابعة:** تعرف بالمرحلة"G" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة التطبيق على الكيانات التي لا تهدف الى الربح ، انطلقت في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين، تعنى بكيفة تطبيق المفاهيم المتطورة نتيجة المراحل السابقة للاطار المفاهيمي المشترك للمجلسين على الكيانات التي لا تهدف للربح في القطاع الخاص ليتوقف العمل المشترك عليها بعد 18 أفريل 2007 وتعوض في سبتمبر 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

8- **المرحلة الثامنة:** تعرف بالمرحلة"H" للاطار المفاهيمي وتخص هذه المرحلة القضايا المتبقية ، برمجت في جدول أعمال المجلسين في أكتوبر 2004 كعمل مشترك بين المجلسين في اطار مشروع الاطار المفاهيمي الشامل للمجلسين غير أنها لم ينطلق العمل عليها، تعنى بمختلف القضايا المتبقية التي تخص المراحل السابقة غير أنها لم ينطلق العمل عليها لتعوض في سبتمبر 2012 بمبادرة ومشروع فردي من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: الوضعية الحالية للمشروع

مما تقدم يتضح أن مشروع الاطار المفاهيمي الشامل لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية ظل صعب التحقيق ، لتنتهي المرحلة الاولى منه في 28 سبتمبر 2010 بإصدار الاطار المفاهيمي للمعلومة المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وقرر بعدها كلا المجلسين تأجيل العمل على المشروع المشترك الى ان يتم اكتمال مشاريع أخرى طارئة للتقريب بين المجلسين، حيث ومباشرة بعد اصدار المرحلة الاولى تم توقيف المشروع، وتم استئناف العمل في المشروع في سبتمبر (2012)، ولكن كمشروع يقوم به مجلس المعايير المحاسبية الدولية(**IASB**) بصورة منفردة تحت مسمى **Comprehensive project IASB –only** ، وتم اصدار ورقة نقاش تتناول الفصول المتبقية من اطار العمل وذلك في شهر جويلية 2013 [1]، مثل ما يوضحه الجدول الآتي:

[1]- ليزا ويفر، **إدارة التحول من US GAAP الى IFRS**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، 2016، ص.43.

الجدول رقم (04): الوضعية الحالية للاطار المفاهيمي المشترك بين (IASB / FASB)

المرحلة	الوضع الحالي
المرحلة الاولى: تحديد الاهداف والخصائص النوعية	أنجز وأصدر في سبتمبر2010
المرحلة الثانية: عناصر القوائم والاعتراف	أضيفت الى مشروع IASB-only الشامل
المرحلة الثالثة: القياس	أضيفت الى مشروعIASB-only الشامل
المرحلة الرابعة: الوحدة المعد عنها التقرير	أضيفت الى مشروعIASB-only الشامل
المرحلة الخامسة: العرض والافصاح	أضيفت الى مشروعIASB-only الشامل
المرحلة السادسة: الغرض ومركزه (من حيث الالزام)	أضيفت الى مشروعIASB-only الشامل
المرحلة السابعة: التطبيق للوحدات غير الهادفة للربح	لن يستمر العمل عليها
المرحلة الثامنة: مسائل متبقية	لن يكون لها حاجة الان

المصدر : عماد علي السويح، **الحاجة الى اطار مفاهيمي للمحاسبة في ليبيا**، مؤتمر واقع مهنة المحاسبة في ليبيا، الاكاديمية الليبية للدراسات العليا، فيفري 2013، ص.11، بحث متاح على الموقع:
https://www.researchgate.net/profile/Imad_Alsuwaih/publication ، تم الاطلاع عليه بتاريخ:2014/09/22.

المطلب الثالث: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومقارنته بالإطار المفاهيمي الدولي

وضع النظام المحاسبي المالي اطارا مفاهيميا او كما اطلق على تسميته الاطار التصوري للمحاسبة المالية، حيث من المتوقع ان يكون لهذا الاطار انعكاسات مستقبلية على المحاسبة في الجزائر، نظرا للحاجة الملحة لوجود اساس نظري مفاهيمي معترف به يوجه التطبيق المحاسبي في الجزائر، ويساعد في تقييمه.

اولا: الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في الجزائر

لقد تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائر إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و الذي عرف حسب المادة 07 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 بأنه يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها ، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الاخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل[1]، والملاحظ أن نص هذه المادة جاء مبهما وغير واضح ، يتحدث عن إعداد وتأويل المعايير المحاسبة ، في حين أن النظام المحاسبي المالي في الجزائر وكذا إطاره التصوري يحدد عن طريق التنظيم وجاء في شكل مواد

[1]- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 07، ص.04.

ضمن القانون 11/07 المؤرخ في نوفمبر 2007 ، لذا جاء المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 ليحدد كيفية تطبيق أحكامه لا سيما ما يتعلق بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية في الجزائر ، وقد تضمن هذا الأخير ستة (6) عناصر أساسية سنتطرق لها فيما يأتي :

1- هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية: يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر والمستحدث في النظام المحاسبي المالي، إلى[1]:

- التعريف بالمفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.

- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.

- يسهل تفسير المعايير المحاسبة وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

- يساعد على تطوير المعايير وتحضير الكشوف المالية.

- يساعد مستعملي المعلومة المالية على تفسير المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المحددة وفق المعايير المحاسبة.

- يساعد على إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير.

2- **الكيان المحاسبي:** حدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية في الجزائر مفهوم الكيان المحاسبي على أنه: " وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها "، حيث اعتبر ان الكشوف المالية للكيان يجب ألا تأخذ في الحسبان الا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

كما تطرق الى الرقابة على الكيان بأنها واعتبرها سلطة إدارة السياسات المالية و العملياتية للكيان بغرض الحصول على امتيازات هذه النشاطات، ويعتبر كيان يراقب كيانا آخر في الحالات الآتية[1]:

[1]- **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11**، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، ص.11.

– الامتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع، لأغلبية حقوق التصويت في كيان أخر،

– السلطة على أكثر من50 بالمئة من حقوق التصويت المتحصل عليها في إطار اتفاق مع الشركاء الاخرين أو المساهمين.

– سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان أخر.

– سلطة تحديد السياسات المالية و العملياتية للكيان.

– سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير لكيان.

3– **مجال التطبيق:** حسب المادة(4) من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 فإن الكيانات الآتية ملزمة بمسك محاسبة مالية[2]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة .
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ويستثنى من تطبيق المحاسبة المالية الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، وكذلك الاشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[3].

4– المبادئ والاتفاقيات المحاسبية : تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية عند اعداد الكشوف المالية لضمان ملاءمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدميها، وقد التزم النظام المحاسبي المالي بكل المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

[1] - **نفس المرجع**، ص15.
[2]- الجريدة الرسمية، **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، المادة 04، ص3.
[3]- **نفس المرجع**، المواد 2 و5، ص.3.

على المستوى الدولي، من خلال ما نصت عليه المادة (06)من القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر2007 ،كما جاء شرحها بالتفصيل من خلال المواد (6، 7، 8 ،14،13،12،11،10،9، 19،18،17،16،15) من المرسوم التنفيذي رقم08-156المؤرخ في 26ماي 2008 ، وهي المبادئ المتعارف عليها سابقا، والمتمثلة في: مبدأ استمرارية الاستغلال ، مبدأ الدورية، وحدة الكيان المحاسبي ،وحدة العملة، استقلالية الدورات، الحيطة و الحذر، قابلية المقارنة، ديمومة الطرق المحاسبية المستعملة ،مبدأ التكلفة التاريخية ،عدم إجراء مقاصة بالإضافة إلى ثلاث مبادئ جديدة، نستعرضها كما يلي :

1.4- **محاسبة الالتزام أو التعهد:** حيث نص النظام المحاسبي المالي على أنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث و تعرض في الكشوف المالية التي ترتبط بها[1]، وهذا يعني أن تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند الدفع أو القبض للمبالغ المقابلة لها لكي تظهر في الكشوف المالية للدورات التي وقعت فيها .

2.4- مبدأ الأهمية النسبية : بمقتضى هذا المبدأ فإنه[2] :

- يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وتتوقف أهمية المعلومة إذا كان عدم وجودها أو عدم صحتها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستعملي الكشوف المالية.
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة من المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة او الوظيفة.
- يجب ان تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والاهمية النسبية للأحداث المسجلة.
- يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

[1]- الجريدة الرسمية ، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة6، العدد 27، ص.11.

[2]- **نفس المرجع**، المادة 11، ص.12.

3.4- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني : بمعنى يتم تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي ، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني[1]، أي أن تسجيل أي عنصر من عناصر الأصول ،الخصوم ، الأعباء والمنتجات يكون بتحقق شرطين أساسين وهما[2] :

- أن يكون من المحتمل أن تعود من العنصر أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.

- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة .

5- **المعايير المحاسبية :** تشكل المعايير المحاسبية حسب تعريف النظام المحاسبي المالي الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية[3].

و لقد صنف النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الى اربعة اصناف رئيسية، كل صنف يتضمن مجموعة من المعايير الفرعية، وهي[4]:

- **معايير متعلقة بالأصول:** تخص التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

- **معايير متعلقة بالخصوم:** تشمل رؤوس الاموال الخاصة، الاعانات، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية.

- **معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة:** والمتعلقة بالأعباء والمنتوجات.

- **معايير ذات الصفة الخاصة:** تعالج تقييم الاعباء والمنتوجات المالية، الادوات المالية، عقود التأمين العمليات المنجزة بصفة مشتركة، العقود طويلة المدى، الضرائب المؤجلة، عقود إيجار- تمويل، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملات الاجنبية.

---

[1]- الجريدة الرسمية ، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة18، مرجع سابق ، ص.12.

[2]- الجريدة الرسمية ، **القرار المحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سابق ، ص.6.

[3]- الجريدة الرسمية ، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 29، مرجع سابق ، ص.14.

[4]- نفس المرجع، المادة 30، ص.14.

ولقد تم تفصيل هذه المعايير القرار المحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المؤرخ في 26 جويلية 2008، وهو ماخلق صعوبات في فهم ومتابعة هذه المعايير نظرا لكثرة وتعدد النصوص المنظمة لها وتداخلها في كثير من الاحيان، مع ملاحظة كذلك ان اغلب المعايير ذات الصفة الخاصة لم يتم تطبيقها لحد الان لصعوبة تطبيقها في الواقع العملي وعدم تماشيها مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.

6- **الكشوف المالية:** تم تعريف الكشوف المالية على أنها مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ، ونجاعة الأداء وتغير وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات[1]، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة ، الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة ، جدول تغيير الأموال الخاصة، الملحق[2]، وقد تم التعريف ودراسة هذه الكشوف في المبحث السابق.

وللإشارة فإنه تم التعريف بالكشوف المالية وذكر المعايير المحاسبية ليتم التفصيل فيها وعرضها بصفة مستقلة خارج الإطار التصوري من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 25 مارس2009.

ثانيا: مقارنة الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع نظيره الدولي

ان الهدف من اجراء هذه المقارنة يتمثل في تحديد نقاط التوافق ومعرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من حيث الاطار المفاهيمي وطرق المعالجة المحاسبية لبعض القضايا الهامة والمطروحة على مستوى المحاسبة.

فمن خلال مقارنة بين الاطارين المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع نظيره الدولي، نلاحظ ان النظام المحاسبي المالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، حيث تعتبر هذه المعايير الاطار المرجعي والاساس الذي بني على اساسه هذا النظام، لكن هذا لا يعني ان هذا النظام متوافق تماما مع المعايير الدولية، بل هناك اختلافات على عدة مستويات لاسيما فيما يخص الاطار التصوري،

[1]- الجريدة الرسمية، **القرار المحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سابق، ص.85.

[2]الجريدة الرسمية ، **المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي**، المادة 32، مرجع سابق ، ص.14.

حيث من خلال الاستعراض السابق للاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، لاحظنا تغير تسميته من الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، الى الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، حيث توسع هدفه ليشمل جميع مكونات التقرير المالي بعد أن كان يهتم فقط بالقوائم المالية، والمشرع الجزائري لم يأخذ بهذا التعديل، بما انه اعتمد على معايير المحاسبة الدولية الصادرة في سنة 2003، ولم يأخذ بعين الاعتبار تلك التعديلات التي صدرت مع 2010[1]، ورغم هذا الاختلاف نجد ان الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يتطابق الى حد بعيد مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية لاسيما فيما يخص تعاريف كل من الاصول، الخصوم، الايرادات، الاعباء والاموال الخاصة، إضافة الى القواعد والمبادئ المحاسبية باستثناء بعض الفروقات المسجلة فيما يخص بعض المصطلحات التي تختلف بين المرجعين، كما ان النظام المحاسبي المالي تعرض لكل من الوحدة الاقتصادية والوحدة النقدية وهو مالم تتعرض له معايير المحاسبة الدولية ضمن اطارها التصوري[2]،

اما من حيث مجال التطبيق فإن النظام المحاسبي المالي يطبق في جميع المؤسسات ذات الشكل القانوني(مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات)، وذلك بصفة اجبارية بينما تطبق معايير المحاسبة الدولية– وبصفة اجبارية ايضا– في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الاخرى فهي مخيرة نظرا لغياب القوة الالزامية لمعايير المحاسبة الدولية، وبهذا يتضح خضوع النظام المحاسبي المالي الى القانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة[3].

وكنتيجة لهذه المقارنة يرى الباحث انه بالرغم من اهمية الإطار المفاهيمي(التصوري) الذي تم استحداثه في النظام المحاسبي المالي، والذي تم تصميمه خصيصا للمحاسبة في الجزائر وبيئتها، الا ان الملاحظ عليه هو عدم اشراكه لكافة اصحاب المصالح في عمليات اصدار النصوص القانونية المتعلقة به، حيث تم اصدارها بقرارات من الوزارة المختصة، تحت اشراف مجلس المحاسبة التابع لوزارة المالية.

ويرى الباحث أن الخيار الافضل بالنسبة للجزائر حاليا وعلى المدى القصير هو ادخال تعديلات على الاطار التصوري الموجود، وتكييفه مع البيئة الجزائرية بصورة فعلية وليس صوريا، من خلال اشراك كل الاطراف اصحاب المصلحة، مع التوصية بضرورة تبني الإطار الدولي مستقبلا وفق اجندة

[1]- Djelloul Boubir, **Les provisions comptables en SCF- IFRS**, op. cit, p.17.

[2]- - حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص:203.

[3]- أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص.252.

طويلة المدى وتكون مدروسة بشكل جيد، بحيث يشمل الجزء المنجز لحد الآن باشتراك (IASB/ FASB) والذي يعكس نضوج تجربة الأطراف المشاركة في إعداده.

خلاصة:

المتغيرات المتتالية والمستمرة على مستوى الاقتصاد العالمي اجبرت العديد من دول العالم ادخال اصلاحات على مستوى اقتصادياتها، وكغيرها من هذه الدول باشرت الجزائر اجراء اصلاحات اقتصادية تتماشى مع هذه المتغيرات ، فبعد ان تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم انها لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية صراحة كما اشرنا اليه سابقا الا انها استجابت لهذه المستجدات الدولية بإصدار النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الاطار المفاهيمي النظري او من الناحية التقنية رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع اساسا الى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية في اعداده.

ورغم المزايا التي حققها تطبيق النظام المحاسبي المالي في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة، الا ان هناك عقبات ونقائص صعبت من تحقيق اهدافه ، خاصة في ظل الوضعية الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الوطني المتسمة بالكثير من الفوضى وغياب الشفافية من جهة، وعدم مواكبته للتطورات السريعة والمتواصلة في المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية.

الفصل الثاني

الإطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات

تمهيد:

احتل مفهوم حوكمة الشركات حيزا كبيرا من اهتمام العديد من الهيئات الدولية والاقليمية والمحلية، كما اهتمت به ادارات الشركات بمختلف اشكالها القانونية، وتم تناوله من قبل العديد من الباحثين في المجالات العلمية المختلفة، مثل المحاسبة، المراجعة، الادارة، الاقتصاد، القانون، والعلوم السلوكية والسياسية.

وقد ساهم عدد من الاسباب في الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، ففي مجالات الأعمال كانت الهزات المالية أحد الاسباب، وفي مجال الادارة كان السعي نحو وضع أو تضمين رسالة الشركات العديد من المبادئ الاخلاقية والسلوكية، وفي مجال العلوم السياسية اهتمت الدول بتطبيق حوكمة الشركات، لما لها من تأثير على تصنيف المنظمات الدولية وصندوق النقد والبنك الدوليين على مناخ الاستثمار في الدول.

ونظرا لهذا الاهتمام الكبير صدرت العديد من المبادئ والقواعد والمواثيق، واصبحت حوكمة الشركات أحد آليات التقارب الدولي في المجالات القانونية والتنظيمية التي تحكم عمل الشركات وأسواق المال، الذي سيؤدي في النهاية الى عولمة النشاط الاقتصادي.

إن الاطار النظري والتطبيقي لمفهوم حوكمة الشركات الذي هو موضوع هذا الفصل، مر بمراحل مختلفة وشهد تطورات واكبت تطور بيئة الاعمال، وتطور الشركات ، وتنظيم العلاقات بينها، ولأجل التفصيل وتحليل الاطار النظري والتطبيقي لحوكمة الشركات قسمنا هذا الفصل الى أربعة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات

المبحث الثالث: تجارب وجهود بعض الدول والهيئات في مجال حوكمة الشركات

المبحث الرابع: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول حوكمة الشركات

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

تعتبر الحوكمة من المفاهيم التي صقلت حديثا ومازالت في تطور، ومن المهم التطرق إلى الجوانب المرتبطة بهذا المفهوم ليشكل بالتالي نظاما متكاملا، وليكون هذا النظام واضح المعالم، فسيتناول هذا المبحث مفهوم حوكمة الشركات والعناصر المحيطة به.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

يراد من تحديد مفهوم حوكمة الشركات الوقوف على الحقيقة اللغوية والاصطلاحية لهذا المفهوم بما يعطي معنى واضحا ومتكاملا للموضوع.

أولا: المفهوم اللغوي

كانت هناك عدة اقتراحات مطروحة لتعريب المصطلح الانجلوسكسوني **Corporate Governance**، ومحاولة التوصل إلى ترجمة مناسبة للمصطلح تعكس المقصود منه، حيث تم إحصاء خمسة عشر معنى في اللغة العربية لترجمة المصطلح المذكور وهي[1]: حوكمة الشركة، حاكمية الشركة، حكمانية الشركة، التحكم المشترك، التحكم المؤسسي، الإدارة المجتمعية، ضبط الشركة، السيطرة على الشركة، المشاركة الحكومية، إدارة شؤون الشركة، الشركة الرشيدة، توجيه الشركة، الإدارة الحقة للشركة، الحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة.

ولأغراض هذا البحث سوف يعتمد الباحث مصطلح حوكمة الشركات، الذي اعتمده مجمع اللغة العربية المصري في أواخر عام 2002[2*]، وذلك بالاستناد إلى مجموعة من الأسانيد اللغوية والعلمية، فضلا عن كونه يعكس المعنى العالمي لهذا النظام المرتبط من حيث النظرية والتطبيق بالعولمة الاقتصادية[3].

والحوكمة لغويا معناها التحكم أو الحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمات بصفة عامة، سواء بالتوجيه أو الإرشاد، اللجوء الى العدالة او اللجوء

---

[1]- محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، دار الإعصار العلمي للنشر، عمان-الاردن، 2015، ص118.

[2]- سالم بن سلام بن حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، دار أسامة للنشر، عمان-الاردن،2010، ص18.

[*] تم اقتراح هذا المصطلح من قبل الامين العام لمجمع اللغة العربية في القاهرة، وقد استحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية في الجامعة الامريكية بالقاهرة.

[3]- عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار الكتب القانونية، العراق، 2011، ص23.

إلى المرجعيات الأخلاقية[1]، وقد ساهم ضبط المصطلح في اللغة العربية على زيادة تقبله من قبل كل الأطراف ذات العلاقة والمصلحة.

ثانيا: المفهوم الاصطلاحي

على الرغم من الانتشار الذي حققه تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على المستوى العالمي، فإنه لم يتم الاتفاق على تعريف موحد له فيما بين المختصين والمهتمين بتطبيقه، حيث تعددت وتنوعت التعاريف المطروحة لمفهوم حوكمة الشركات وجاء هذا التعدد نتيجة لاختلاف توجهات الباحثين وتعدد أغراضهم البحثية، وكذلك بسبب تداخل عناصره مع العديد من الأمور المؤسسية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والرقابية والإدارية للشركات، وبصدد موضوع الدراسة فإن نظام حوكمة الشركات يتم النظر إليه من خلال ثلاث جوانب، قانوني، محاسبي ، وأخلاقي مع التركيز بطبيعة الحال على المفهوم المحاسبي بحكم علاقته بموضوع البحث.

اذ يرى البعض من وجهة النظر القانونية أن مفهوم حوكمة الشركات يمثل العلاقة التعاقدية بين مختلف الاطراف، في حين يراه اخرون من وجهة النظر المحاسبية أنه يتمثل في التركيز على كيفية تعظيم الربحية وقيمة الشركة في الاجل الطويل، كما ينظر اليه اخرون من الوجهة الاخلاقية باعتباره يشير الى حماية حقوق مساهمي الاقلية[2].

وقد ادى تنوع الباحثين واختلاف اهتماماتهم وتخصصاتهم العملية الى ظهور مفاهيم متنوعة للمصطلح ، بحيث يدل المصطلح على الوجهة التي يتبناها مقدم التعريف، اذ انه هناك العديد من المحاولات الجادة لتأطير الابعاد المعرفية والمفاهيمية لمفهوم حوكمة الشركات، ففي عام 1992 أورد تقرير لجنة *(Cadbury) تعريفا لحوكمة الشركات باعتبارها النظام السليم للرقابة المالية والذي بواسطته يتم توجيه الشركة ومراقبتها[3].

---

[1]- حسام الدين غضبان، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص3.

[2]- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي- الاسكندرية،2014، ص ص.490-491.

*- تقرير كادبوري Cadbury Report (المملكة المتحدة1992) هو تقرير لجنة برئاسة ادريان كادبوري والذي وضع توصيات بشأن ترتيب مجالس ادارات الشركات والنظم المحاسبية، للتخفيف من مخاطر حوكمة الشركات الادارية وقد نشر التقرير عام 1992 حيث قام التقرير بعنونة الجوانب المالية لإدارة الشركات ، وتم اعتماد توصيات التقرير بمستويات متفاوتة من قبل الاتحاد الاوربي والولايات المتحدة والبنك الدولي وغيرها.

[3]- الحفناوي شوقي عبد العزيز بيومي، **حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي**، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السنوي الخامس حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، جامعة الاسكندرية،2005، ص.13.

اما من منظور منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOCDE، الرائدة في مجال الحوكمة، فإنها تمثل مجموعة من المبادئ التي تشجع على شفافية وكفاءة الاسواق، وتوفر الحماية للمساهمين واصحاب المصالح، ومحاسبة مجلس الادارة عن مسئوليته امام الشركة والمساهمين[1]، ويعتبر هذا التعريف من أكثر تعاريف حوكمة الشركات انتشارا وقبولا بين الاطراف المهتمة بقضية حوكمة الشركات.

وهناك من يرى انها مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية[2]، وهو ما يذهب اليه تقريبا **Gérard Charreaux** وهو احد المنظرين لحوكمة الشركات، حيث يرى ان الحوكمة هي مجموعة الآليات التنظيمية التي تساعد على الحد من سلطة وتأثير المسيرين[3]، في حين يرى كل من **(Monks and Minow)[4]** بأنها العلاقة فيما بين مجموعة من الاطراف المتعددة والمشتركة في تحديد توجه واداء الشركات، والاطراف الاساسية هي، المساهمين، الادارة ومجلس الادارة، اما الاطراف المشاركة الاخرى فتتضمن الموظفين، العملاء ، الموردين، الدائنين والمجتمع.

في ضوء ما سبق يمكن للباحث الإشارة الى ما يلي:

- شمول مفهوم حوكمة الشركات على العديد من الابعاد الاقتصادية، القانونية، الادارية، المحاسبية، وحتى الاجتماعية، وذلك نتيجة عدم الاتفاق على تعريف أو مفهوم موحد للمصطلح.
- زيادة انتشار مفهوم حوكمة الشركات بصورة واسعة بعد حدوث الأزمات الاقتصادية والانهيارات لكثير من الشركات العالمية، مما يعني فعالية الدور الذي يقوم به هذا المصطلح وما يتضمنه من وسائل للعلاج والإصلاح لمثل هذه الانهيارات والأزمات.
- القاسم المشترك بين التعاريف المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية، وفرض الانضباط والعدالة.

[1]- التعريف متاح بجميع اللغات على موقع المنظمة على شبكة الانترنت:**www.oecd.org**

[2]- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2007،ص17.

[3] - Gérard charreaux, **Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance**, Revue du Financier, n° 127, p: 4.

[4] -Monks, R. , and Minow, N. , **Corporate Governance** ,2nd ed, Blackwell Publishing,2002,p.9.

- اهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات، وبصفة خاصة المعلومات المحاسبية والمالية، لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات، ويؤكد مدى ارتباط الحوكمة بالمحاسبة.

ويخلص الباحث الى أنه يمكن تعريف حوكمة الشركات بانها مجموعة القواعد والمبادئ التي تهدف إلى ضبط تصرفات إدارة الشركة لمنعها من الانحراف عن مسارها الصحيح، من خلال تعزيز الشفافية والإفصاح عن المعلومات ومعالجة عدم تماثلها، وتعزيز فكرة المساءلة عن الانحرافات التي قد تحصل من الإدارة، بما يكفل المعاملة العادلة للمساهمين، وإقامة التوازن بين جميع أصحاب المصالح، والمحافظة على ديمومة الشركة.

ثالثا: أسباب عدم وجود تعريف محدد لحوكمة الشركات

يرجع السبب في عدم الاتفاق على تعريف محدد لحوكمة الشركات بسبب الغموض الذي يعتري هذا المفهوم لثلاثة أسباب رئيسية مرتبطة بحداثة هذا المصطلح:

1- على الرغم من أن مضمون حوكمة الشركات وكثير من الأمور المرتبطة به ترجع جذورها إلى أوائل القرن التاسع عشر، حيث تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، إلا أن هذا المصطلح لم يعرف في اللغة الانجليزية ، كما ان مفهومه لم يبدأ في التبلور الا منذ قرابة عقدين او ثلاثة عقود[1].

2- عدم وجود تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم، فهناك من ينظر له من الناحية الاقتصادية، ومن ينظر له من الناحية القانونية، ومن ينظر له من الناحية الاجتماعية وهكذا...[2].

3- المفهوم مازال في طور التكوين، ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في مرحلة المراجعة والتطوير، ومع ذلك هناك شبه اتفاق بين الباحثين والممارسين حول أهمية محدداته وكذلك معايير تقييمه[3].

[1]- مصطفى يوسف كافي، **الازمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2013،ص213.
[2]- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص25.
[3]- محمد حلمي الجيلاني، **مرجع سابق**، ص.25.

المطلب الثاني: نشأة حوكمة الشركات والعوامل المساهمة في ظهورها

لما كان مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم حديثة النشأة التي بدأت تظهر بصورة واضحة في اقتصاديات الدول سواء المتقدمة منها أو النامية، فإنه لابد لنا من التعرف على أسباب ظهور فكرة حوكمة الشركات، ومعرفة تطورها.

أولا: نشأة حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات كأحد الحلول المقترحة لمشكلة الوكالة الناتجة عن فصل ملكية الشركة عن إدارتها، فقد يتعرض ملاك الشركة لخطر خسارة كامل استثماراتهم أو جزء منها نتيجة تصرفات الادارة وسعيها لتحقيق مكاسب شخصية عوضا عن تعظيم عائد الملاك، حيث أن افتقار الملاك لوسائل الرقابة المباشرة لقياس وتقييم أداء الإدارة ونجاحها في تحقيق أهداف الشركة، وحماية حقوق ومصالح الملاك وتعظيمها، بالإضافة الى تحكم الادارة في نوعية وكمية المعلومات المتاحة للملاك حول نتائج أعمال الشركة، يجعل من الصعب على الملاك الحكم على اداء الادارة بصورة مباشرة، وتحديد ما اذا كانت الادارة تختار البديل المناسب ام لا عند اتخاذ القرارات المختلفة والتحقق من نتائج قراراتها، وقد اقترح **Jensen and Meckling** عام 1976 آليات عدة للتوفيق بين مصالح الإدارة ومصالح الملاك، وذلك لجعل الإدارة تعمل بأفضل ما يمكن لصالح مالكي الشركة[1].

ويعتبر عام 1992 بداية الاهتمام الحقيقي بمفهوم حوكمة الشركات بشكلها الحديث، مع إصدار لجنة **(Cadbury)** المشكلة من قبل مجلسي التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية تقريرها بعنوان" **الأبعاد المالية لحوكمة الشركات**" والذي طالبت فيه الشركات بإتباع معايير ومبادئ حوكمة الشركات، من اجل تحسين عملية اتخاذ القرار والرقابة على أنشطة هذه الشركات ، وذلك بعد تراجع ثقة المساهمين في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة لندن.

وأخذت حوكمة الشركات بعدا أخر عام 2001 بعد إفلاس كبرى الشركات الأمريكية نتيجة للفساد المالي والإداري من قبل القائمين على إدارتها، بالإضافة إلى تواطأ مدققي الحسابات في بعض الحالات ، فقد أصدرت هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2002

[1]- تركي راجي الحمود وآخرون، **أثر ممارسات الحوكمة المؤسسية على اداء الشركات المساهمة العامة الاردنية**، بحث مقدم الى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، اربد، الاردن،2013، ص67.

قانون(**Sarbanies–Oxley**)، كتعديل لقانون الأوراق المالية وذلك لحماية حقوق المستثمرين في الشركات المدرجة في البورصة وإعادة ثقتهم في هذه الشركات وإدارتها.

وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(**OECD**) بعنوان " **مبادئ حوكمة الشركات**" أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.

وقد أخذت المنظمات الدولية بالمبادرة إلى إصدار مبادئ وتعريفات كثيرة لحوكمة الشركات ومنها البنك الدولي ومركز المشروعات الدولية الخاصة المنبثق عن غرفة التجارة الامريكية بواشنطن، وعملت هذه المنظمات على عقد المؤتمرات واللقاءات لتوضيح هذا المفهوم والعمل على نشره في دول العالم الأخرى.

وبدأت تتطور تداعيات مفهوم حوكمة الشركات إلى الحد الذي أصبح معه المفهوم شعارا إصلاحيا وجزء من خطاب سياسي اقتصادي للحكومات أو من يقف في مقابلتها، وطرحت آليات مختلفة للتعامل مع استحقاقاته الإدارية والمالية والمحاسبية وكذلك المهنية والأخلاقية[1].

والجدول الموالي يلخص أهم تقارير حوكمة الشركات الأولى التي صدرت على المستوى العالمي:

[1]- مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي،عمان-الأردن،2013، ص203.

الجدول رقم(05): تقارير حوكمة الشركات الاولى الصادرة على المستوى الدولي

عنوان التقرير	الدولة	سنة الإصدار
تقرير اللجنة الوطنية عن إعداد التقارير المالية الاحتيالية	الولايات المتحدة الامريكية	1987
تقرير لجنةCADBURY	بريطانيا	1992
أين كان المديرون؟	كندا	1994
تقرير كنج الاول(King Report)	جنوب افريقيا	1994
تقرير فينتو الاول (Vento1)	فرنسا	1995
الحوكمة المؤسسية في اليابان	اليابان	1998
الحوكمة المؤسسية الاسبانية	اسبانيا	1998
بيان بمبادئ اساليب الحوكمة المؤسسية	اليونان	1999
قوانين الحوكمة المؤسسية الالمانية	المانيا	2000
حزمة قوانين الحوكمة المؤسسية	اندونيسيا	2000
توصيات الحوكمة المؤسسية	البرازيل	2002
مجلد(1) في الحوكمة المؤسسية	استراليا	2002
أفضل الممارسات في الشركات العامة	بولندا	2002

المصدر: علاء فرحان طالب وايمان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان–الاردن،2011، ص ص.31–32.

ويمكن تلخيص مراحل وتطور أبعاد الحوكمة فيما يلي[1]:

1- مرحلة الكساد (ما بعد عام 1932) وبدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الادارة و الملاك وتعارض المصالح.

2- مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقة(1976–1995) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة، وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب المصالح بما يقلل احتمالات التعارض بينهم.

3- مرحلة بدء ظهور اصطلاح الحوكمة (1996–2000) كنتاج لتراكم الدراسات التي تشير الى اسباب انهيار الشركات واخفاقها في تحقيق اهدافها، أو سوء الممارسات الادارية بها، أو اهدار او سوء

[1]- علي الصادق أحمد ومنصور فتح الرحمن الحسن،**دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية**، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد1، 2013،ص138.

استخدام الامكانات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة التي يفترض ان تراعيها الشركات بالدول كافة، ثم تبعها اصدار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لمجموعة من المبادئ العامة للحوكمة.

4- مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001-200) وضرورة توثيقها ، حيث كان التركيز على حالات الفشل والفساد القيمي، والاخلاقي، والفضائح في العديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات.

ثانيا: العوامل المساهمة في ظهور وتطور حوكمة الشركات

بالنظر إلى مراحل تطور أبعاد حوكمة الشركات، يمكن القول أن هناك عوامل عديدة أدت إلى ظهور وتطور مفهوم حوكمة الشركات تتمثل في:

1- **المشكلات التي تثيرها نظرية الوكالة:**

أشار كثير من الكتاب إلى أن السبب الرئيسي في الاهتمام بقضية الرقابة على الشركات هو انفصال الملكية عن الإدارة وبالتالي بين المساهمين وادارة الشركة، وان هذه المشكلة تنبع من اختلاف المصالح بين المديرين والملاك وكذلك فان الملاك لا تتوفر لهم المعلومات الكاملة عن سلوك الادارة وقراراتها الإدارية، ولذا فان مشكلة الوكالة نشأت من اختلاف المصالح بين الادارة وملاك المشروع.

حيث انه في الغالب يلجأ المستثمرون إلى أصحاب الخبرات لإدارة أعمال الشركات التي يستثمرون بها نظرا الى افتقارهم للوقت الكافي والخبرات اللازمة لإدارة تلك الشركات، ومن هذا المنطلق تبرز الحاجة الى تطبيق الحوكمة التي تعزز ثقة الملاك بأن أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة ملتزمون تحقيق أهداف الشركة والحفاظ على حقوقهم، وتتمثل التحديات التي تواجه الملاك في أن أصحاب الخبرات من المديرين ليسوا في الغالب من ملاك الشركة، فمن المحتمل أن يغلب المدير مصالحه الشخصية على مصالح الملاك، ومن هنا تبرز الحاجة إلى تطبيق حوكمة الشركات،[1] وذلك ببناء الأدوار التي تهدف إلى تكامل وتعزيز العلاقة بين إدارة الشركة وملاكها وجميع الأطراف من أصحاب المصالح ومن ثم تحقيق مبدأ العدالة والشفافية، وفي هذا السياق كذلك يؤكد Mitchell(1996)، و Monks و Minow (2001)، عن إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال

[1]-هيئة السوق المالية، **حوكمة الشركات**، المملكة العربية السعودية، متوفر على الموقع:www.cma.org.sa/ بتاريخ: 20-03-2014.

التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات فكثيرا من المستثمرين لديهم الأموال ولكن يفتقرون الى الخبرة اللازمة لتشغيل شركة والحصول منها على عائد الاستثمار ونتيجة لذلك فهم يوكلون مديرون من ذوي الخبرة في الإدارة لتسيير أعمال الشركة اليومية مع الأخذ في الاعتبار زيادة ربحيتها وتحسين أدائها على المدى الطويل من خلال الالتزام الجيد بمعايير الحوكمة[1].

2- الفضائح والأزمات المالية وانهيار الشركات وانتشار الفساد:

ارتبطت حوكمة الشركات ارتباطا وثيقا بالأزمات المالية التي شهدها العالم خلال الفترة السابقة، حيث أدت فضيحة شركة انرون للطاقة الامريكية وشركة وورلد كوم إلى إصدار قانون ساربينز اوكسلي، كما أدت فضيحة شركة MAXWELL، الانجليزية و بنك بارنج الى اصدار تقرير Cadbury ، كما أدت الأزمات النقدية في دول جنوب شرق آسيا عام 1997، الى تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOCDE، وأخيرا الأزمة المالية العالمية عام 2008[2]، والتي أعقبتها ظهور العديد من قوانين الحوكمة على المستوى الدولي، حيث ظهر جليا أن من أهم أسباب هذه الأزمات إفلاس العديد من الشركات العالمية، بسبب غياب تنظيم العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة للحفاظ على مصالحها، وغياب الرقابة على أداء الإدارة، وأداء نظامها الإداري.

ولقد أظهرت التحقيقات في هذه الفضائح أن هناك عوامل مشتركة لهذه الأزمات، هي[3]:

- الفساد الإداري المنسوب للمديرين التنفيذيين، واستغلالهم أموال هذه الشركات لصالحهم.
- الفساد المحاسبي وفساد المراجعة الخارجية المنسوب لشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية الدولية، وتلاعبها بإقرار صحة الحسابات والقوائم المالية على خلاف الحقيقة.
- الفساد المالي المنسوب للمسئولين في البورصات بالتعامل في أسهم هذه الشركات بالاحتيال والعمليات الصورية.
- الفساد السياسي في صورة تمويل الحملات الانتخابية لكبار المسئولين السياسيين على سبيل الرشوة لشراء ذممهم مقابل غض الطرف عن تصرفاتهم المنحرفة.

وقد اثرت هذه الفضائح والازمات بشكل عميق على ثقة المستثمرين في الاسواق المالية سواء في الدول النامية أو المتقدمة على حد سواء، وكشفت عن جوانب قصور كبيرة في نزاهة الادارات، وجودة

[1]- نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الاوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، المكتبة العصرية، المنصورة –مصر ،2007، ص301.
[2]- محمود صالح التميمي، **حوكمة الشركات والقوائم المالية**، مجلة المحاسبة، نشرة نصف سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 57، 2013، ص.9.
[3]- ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، الجيزة، مصر، 2014، ص51.

البيانات المالية، والشفافية والافصاح في هذه الاسواق، وقد عملت العديد من الدول والمؤسسات على اتخاذ الاجراءات التي تكفل استعادة ثقة المستثمرين في الاسواق وتجنب تكرار هذه الازمات، وقد احتلت الجهود لتحسين حوكمة الشركات مكانا متقدما ضمن هذه الاجراءات.

3- العولمة:

تجبر العولمة العديد من الشركات على دخول الأسواق المالية العالمية وبالتالي تواجه منافسة أكبر، وقد أدى هذا إلى إعادة الهيكلة ووجود دور أكبر لاندماج الشركات، وفي ظل النظام الاقتصادي الذي يزداد عولمة فان الشركات في حاجة إلى دخول أسواق المال المحلية والعالمية من اجل رأس المال والاستثمار وجودة قواعد إدارة الشركات أصبحت أكثر من ذي قبل المعيار للاستثمار والإقراض[1]، حيث كان لظهور مصطلح العولمة وما ترتب عليه من إعادة ترتيب الاطر المنظمة لاقتصاديات دول العالم وتشكيل سمات وهيكل الاقتصاد العالمي السائد حاليا، الدافع وراء اهتمام الجهات التشريعية والتنظيمية الحكومية وغير الحكومية في بلدان العالم، بقضية حوكمة الشركات.

والسبب وراء هذا الاهتمام هو قناعة هذه الجهات بأن معاناة الشركات والدول ذات النظم الضعيفة للحوكمة سيؤدي إلى تحمل هذه الشركات ومن ثم اقتصاديات تلك الدول العديد من النتائج السلبية الخطيرة لذلك، ومن ثم فان كفاءة وفعالية إطار أو نظام حوكمة الشركات هي التي تقرر إلى حد كبير ليس مستقبل ومصير كل شركة بمفردها وعلى حدة، بل مستقبل ومصير اقتصاديات بأكملها في عصر العولمة الحالي[2].

[1]- امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2010، ص 149.
[2]- محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دارالتعليم الجامعي، الاسكندرية-مصر، 2011،ص.421.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق حوكمة الشركات والأطراف المستفيدة منها

أولا : أهمية حوكمة الشركات:

يتفق الكثير من الباحثين والمهتمين على أهمية حوكمة الشركات وما تمثله من دفع لعجلة التنمية وتخفيض لدرجة المخاطرة المتعلقة بالفساد المالي والإداري على مستوى الشركات والدول، وكذلك رفع مستوى الأداء وجذب الاستثمارات الأجنبية.

كما تعد ذات أهمية بالنسبة للاقتصاد، إذ أن هناك ارتباط وثيق بين حوكمة الشركات ونظام الاقتصاد في أي بلد، فالمشاكل الناجمة عن ضعف حوكمة الشركات لا تؤدي إلى فشل الاستثمارات، وانما تمتد إلى ابعد من ذلك متمثلة في ضعف مستويات الثقة العامة في كل الأعمال الاقتصادية، حيث ان المسألة لا تعد مجرد انهيار سمعة القليل من الشركات او ضعف الاحترام للبعض من مديريها بل ان المسألة تشير إلى فقدان مصداقية النظام الاقتصادي بأكمله، وعليه يجب النظر الى تحسين حوكمة الشركات وكأنه يمثل كسبا لكافة الأطراف ذات الصلة، فهو يعد كسبا للشركة من خلال تحسين الأداء وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال، ويعد كسبا لحملة الأسهم من خلال تعظيم القيمة في المدى الطويل، وأخيرا فهو يعد كسبا للاقتصاد القومي من خلال النشاط المستقر والمستمر والأكثر كفاءة للشركات التي تعمل في ظله.[1]

لذلك يرى الباحث أن حوكمة الشركات ذات أهمية كبرى على مستوى الاقتصاد الجزئي والكلي، فحوكمة الشركات تمنح الثقة في ادارة الشركات وفي التقارير المالية المنشورة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة كفاءة أسواق المال والذي ينعكس إيجابا على أداء الاقتصاد الوطني ككل.

كل هذا استرعى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، وتأكيد أهميتها التي برزت آثارها واضحة من خلال تحقيقها للمنافع الآتية:

[1]- ميللستاين،ابرام، **دور مجالس الادارة والمساهمين في حوكمة الشركات،** كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص32.

1- رفع مستوى أداء الشركات وتجنيبها الفشل المالي والإداري:

إن تطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى تحسين أداء إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة لها وضمان اتخاذ القرارات على اسس سليمة، كما أوضح بنك **Crédit Lyonnais (CLSA)** في تقاريره لعامي 2001 و2002 أن حوكمة الشركات ترتبط ارتباطا وثيقا بكل من الأداء المالي وتقييم الأسهم[1]، كما يعتبر التطبيق السليم لقواعد الحوكمة وسيلة لتجنيب الشركات حالات الفشل المالي والاداري، من خلال الحد من تفضيل مجلس الادارة أو المديرين او الموظفين مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين واصحاب المصالح الاخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور وتكريس مبدأ الثواب والعقاب.

2- استقطاب رؤوس الأموال وجذب الاستثمارات الاجنبية

يمنح الاستثمار ورأس المال الأجنبي فائدة كبرى للدول التي يستقر فيها، ولذلك فقد تجاوزت الدول مرحلة البحث في مدى السماح لدخول الاستثمارات الأجنبية أراضيها ونسب التعامل معها، الى مرحلة أخرى تتسابق فيها لوضع قوانين وسياسات اقتصادية لتجذب من خلالها أكبر قدر ممكن من رؤوس الأموال الأجنبية، حيث اصبحت حوكمة الشركات بتشريعاتها المختلفة ركنا أساسيا في القرار الاستثماري، من خلال[2]:

- تضمن الحوكمة إدارة الشركات بشكل يضمن عدم تعرض أموال المستثمرين فيها للاحتيال وسوء الادارة من خلال الهيكلية القانونية التي تدار بها الشركات.
- تعتمد الحوكمة على أسلوب الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين في جميع مراحل العمل الاستثماري لإحاطتهم علما بأسلوب إدارة ورقابة استثمار أموالهم، الأمر الذي يمنع بفاعلية حدوث الأزمات أو الانهيارات المالية، ويعطي المستثمرين صلاحية الرقابة على أموالهم وإمكانية تحويلها إلى الوجهة الملائمة.

[1]- ستلبون نستور، **التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص 45 ،بحث متاح على الانترنت على الموقع:www.cipe-arabia.org/pdfhelp.asp. بتاريخ14-02-2015.
[2]- عمار حبيب جهلول، **مرجع سابق**، ص ص67-68.

- كما تساهم حوكمة الشركات في خلق بيئة أعمال مستقرة، من خلال تعاملها وبمستوى واحد مع القوانين الاقتصادية المختلفة والمتعلقة بالحفاظ على الملكية وتنفيذ العقود والرقابة عليها و تطبيق الإجراءات الخاصة بإشهار الافلاس[1].

لذلك صارت لحوكمة الشركات أهمية كبيرة لدى المستثمرين في توجيه استثماراتهم ،حيث أظهرت دراسة قامت بها مؤسسة ماكينزي* (Investor Opinion Survey by Mckinsey) في عام 2002 عن أراء المستثمرين أن المؤسسات الاستثمارية ذكرت انها ستدفع علاوات مرتفعة جدا للشركات ذات الحوكمة الجيدة، وتتراوح هذه العلاوات بين 12% في المملكة المتحدة و25% في اندونيسيا و27 % في تركيا و 38% في روسيا[2]، وتبرهن هذه الدراسة على ان الاتزام بتطبيق الحوكمة اضحى احد اهم المعايير الاساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار، ولا سيما في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي الذي الذي يتسم بالعولمة واشتداد المنافسة بين الشركات من اجل الاستثمار، لذا فان الشركات التي تطبق الحوكمة تتميز بميزة تنافسية لجذب رؤوس الاموال عن تلك التي لا تطبق الحوكمة من خلال ثقة المستثمرين فيها.

3- الحد من مشكلة الفساد:

إن افتقار المؤسسات المختلفة للقواعد الجيدة للحوكمة من شأنه إتاحة الفرصة لحدوث فساد في هذه المؤسسات من قبل أعضاء بالداخل سواء كانوا من مجلس الادارة او المديرين او التنفيذيين من نهب المؤسسة أو المال العام على حساب المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين، ففي الاقتصاد العالمي الحالي تصبح المؤسسات والدول التي تضعف بها أساليب الحوكمة أكثر عرضة لنتائج وخيمة تفوق بكثير مجرد الفضائح والأزمات المالية، وقد أصبح من الواضح تماما أن اسلوب ممارسة الحوكمة يحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات والاقتصاديات ككل[3].

[1]- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2004، ص43.
* هي مؤسسة عالمية لخدمات الاستثمار وتوعية المستثمرين وقد قامت بالعديد من الدراسات النظرية والعملية حول العالم.
[2]- ستلبون نستور، **مرجع سابق**، ص ص:44-45.
[3]- نظير رياض الشحات، **إدارة محافظ الاوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، كلية التجارة ، جامعة المنصورة، 2007، ص ص 300-301.

4- تنشيط اسواق المال و البورصات:

تحقق حوكمة الشركات الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الشركة، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل امتد الى دورها في تنشيط سوق الأوراق المالية، حيث ثبت وجود علاقة بين مستويات الحوكمة في الدول المختلفة من ناحية وبين درجة نمو وتطور أسواقها المالية وأداء الاسهم بها من ناحية أخرى[1].

5- انجاح برامج الخوصصة واعادة هيكلة الشركات:

تتعاظم اهمية حوكمة الشركات مع تزايد برامج الخوصصة وادارة الاصول واعادة الهيكلة وذلك لجذب المستثمرين المحتملين، ولضمان كفاءة وشفافية تلك البرامج ولضمان حقوق المساهمين والعاملين، ونشير هنا الى تجربة الجزائر التي يمكن اعتبارها فاشلة بسبب التجاوزات التي حدثت اثناء تحولها الى اليات اقتصاد السوق ومرجع ذلك الى غياب عنصر الحوكمة وغياب الشفافية.

ومن الواضح أن هذه حوافز قوية للحكومات والشركات في جميع أنحاء العالم لكي تحاول العمل لتحقيق حوكمة أفضل.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

تهدف قواعد الحوكمة وضوابطها الى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة ادارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين، مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

وهذه الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف أشار إليها عديد الباحثين، ويمكن تلخيص أهم تلك الأهداف فيما يلي:[2]

- تعظيم مستويات أداء الشركات.

[1] -Jan Cattrysse, **Reflections on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor**, Social Science Research Network,SSRN Electronic journal, january 2005,p2.

[2] - Jun Duk lim ,Structure,Behavior ,G**overnance and Performance of Clusters-Estimate of Performance by Data Envelopment Analysis**, Working Paper Series ,Vol.2006-04, March 2006 ,p45 .

- تقليل المخاطر الى حدها الادنى.
- تحسين فرص الوصول الى اسواق رأس المال.
- وضع الانظمة الكفيلة بتجنب او تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا واداريا واخلاقيا
- وضع انظمة يتم بموجبها ادارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين.
- العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة من مراجعة الادارة.
- مراعاة مصالح المجتمع والعاملين.
- تشجيع وجذب الاستثمارات المحلية والاجنبية.
- ضمان وجود هياكل ادارية يمكن معها محاسبة ادارة الشركة امام مساهميها مع ضمان وجود المراقبة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا الى قوائم مالية ختامية على اساس مبادئ محاسبية عالية الجودة.

وتأسيسا على ما تقدم، فإن أهم أهداف حوكمة الشركات تتمثل في: تخفيض المخاطر، وتعزيز الاداء، وتحسين سهولة الدخول الى الاسواق المالية، واتساع نطاق التسويق للسلع والخدمات، وتحسين القيادة، وابراز الشفافية، وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال[1]:

- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات والشركات والقضاء عليه.
- تحقيق وضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين الى أدنى عامل فيها.
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمدية، أو انحراف متعمد، أو غير متعمد.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وخاصة وان العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبينة فيما يحدث داخل الشركة.

[1]- صلاح حسن، **مرجع سابق**، ص ص-58-59.

- تحقيق اعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين، وخاصة انهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس ادارة الشركات، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين بها.

وفي واقع الامر فان الحوكمة اداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن ادارة المؤسسات والشركات، وبأسلوب علمي وعملي يؤدي الى توفير أطر عامة لحماية اموال المستثمرين والمقرضين، وتحقيق وصيانة نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف، وفي الوقت ذاته، توفير أداة جيدة للحكم على اداء مجالس ادارات الشركات، ومحاسبتهم، وتقييمهم.

ثالثا: الأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

يمكن تقسيم الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات الى أربعة أطراف رئيسية، وذلك خلاف جهة الاشراف والرقابة مثل هيئات سوق المال والوزارات المعنية...الخ، وهذه الاطراف الاربعة تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، و ذلك على النحو الآتي:

1- المساهمون:

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق تملكهم أسهمها، وذلك مقابل توقع الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم بالتالي أيضا معنيون بتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهذا يحدد مدى استمرارية الشركة من عدمه، ويحدد أرباحهم ونموها في الوقت نفسه.

وفيما يتعلق بالحوكمة، فان اهتمام المساهمين وتحقيق أهدافهم يكون من خلال الاسهام في اختيار أعضاء مجالس الادارة بصفة جيدة، وحسن الاختيار للإدارة العليا لإدارة شؤون الشركة، ضمن القوانين والسياسات المطلوبة، كما أن تعزيز الحوكمة يطمئن صغار المساهمين ويشجع الاطراف الأخرى على الاستثمار في الشركات المساهمة، وليست القوانين وحدها كافية لطمأنة المستثمرين في الشركة[1].

[1]- عدنان قباجة وآخرون، **تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)،رام الله، فلسطين،2008،ص34.

2- مجلس الإدارة:

إن أهم اهداف حوكمة الشركات الجيدة هو ضمان حقوق المساهمين واصحاب المصالح الاخرين، وتحقيق الشفافية والافصاح العادل، وتطبيق مبدأ المساءلة، ويعتبر مجلس الادارة أحد أهم الاطراف القادرة على تحقيق هذه الاهداف، بل هو الطرف الرئيسي القادر على تحقيق هذه الاهداف، وذلك بحكم سيطرته ورقابته على جميع انشطة الشركة، والذي يوفر له الصورة الكاملة عنها، بعكس الأطراف الأخرى أصحاب المصالح، والذين يكون لديهم جزء من الصورة.

فمجلس الادارة يعد بمثابة الوكيل لحملة الاسهم واصحاب المصلحة، ويضمن للمستثمرين في الشركة بان راس المال الذي تم استثماره قد تم استخدامه من جانب مديري الشركة بطريقة رشيدة ، ويقوم مجلس الادارة بمسؤولية اختيار المدراء التنفيذيين الاكثر كفاءة وخبرة في مجال عملهم وتحفيزهم على الاداء الجيد من خلال تبني سياسات منافسة للرواتب والمكافئات بالإضافة الى الرقابة على ادائهم وضمان مصداقية التقارير المعدة من قبل الادارة وانها تفي بالمتطلبات القانونية والاخلاقية.

3- الإدارة العليا:

وتعد الادارة العليا اداة تحديد نظام فعال للحوكمة لحمايتها ، فهي تعرف قواعد العمل التي من خلالها تستطيع الادارة الدنيا تشغيل الشركة، وهي:[1]

- مجموعة شاملة من السياسات والاجراءات ، وتكون هذه السياسات والاجراءات موثقة، ومفهومة ومعززة، من قبل كل العاملين التي تبين الخطأ من الصواب في انشطة الاعمال.
- اطار للرقابة الداخلية، وهو الاطار الذي يؤمن وجود رقابة تحقيق مخاطر الاعمال الضرورية .
- ادارة المخاطر، وتعني وجود نظام فعال لادارة المخاطر في الشركة انه يدعم اوجه الرقابة ، وان ادارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة ، وانها متكاملة مع الممارسات العملية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرار.

4- أصحاب المصالح:

هم مجموعة من الاطراف لهم مصالح داخل الشركة، والمقصود بهم الجماعات والافراد ، سواء من داخل المؤسسة أو خارجها ، على سبيل المثال: العمال، المديرون، المقرضون،

[1] - Corporate Governance Library, **What is Corporate Governance**, ernst and young, Australia, 2005, p.5.

الموردون، وغيرهم، والذين لهم اهتمام أو مصلحة مع أداء المؤسسة[1]، ويجب ملاحظة ان هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الاحيان، فالمقرضون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار.

المطلب الرابع: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

بمجرد ظهور حوكمة الشركات على السطح، تلقفتها ايدي الباحثين في الاقتصاد والمحاسبة بالبحث والدراسة، فظهرت على اثر ذلك عدة آراء ونظريات تحاول جميعها الكشف عن التكييف الاقتصادي والمحاسبي لهذه النظرية.

من خلال النظر في الادبيات الاقتصادية والمحاسبية لحوكمة الشركات، وفي ضوء ما تم استعراضه لمفهوم حوكمة الشركات نجد انها امتداد لبعض النظريات الاقتصادية والمحاسبية والقانونية.

اولا: تعدد النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

اشرنا سابقا إلى ان مفهوم الحوكمة يعد حديثا نسبيا، بالإضافة إلى انه–حتى الآن– لا توجد نظرية خاصة به أو نموذج اقتصادي متفق عليه يمكن أن يفسر سلوك مفهوم حوكمة الشركات، الا اننا نلاحظ أن مبادئ حوكمة الشركات، تتركز بشكل عام على إيجاد حل للمشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذا المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين الآخرين، وكذلك أصحاب المصالح الأخرى مثل الدائنين والعاملين والحكومات التي تقوم بإنشاء الإطار المؤسسي والقانون الشامل للحوكمة، ويخضع هؤلاء جميعا في علاقاتهم لقواعد حوكمة الشركات، إما بالالتزام الإجباري من خلال القانون والتنظيم المؤسسي، أو الالتزام الاختياري، أو أخيرا نتيجة ضغوط وحوافز من قوى السوق لإتباع أفضل الممارسات.

[1]-Jacques Igalens, Sébastien Point, **Vers une Nouvelle Gouvernance des Entreprises : l'entreprise Face à ses parties prenants**, Dunod, Paris,2009, pp.10-11.

انطلاقا من ذلك نرى انه رغم تعدد النظريات المفسرة للحوكمة، الا انها ترتبط ارتباطا وثيقا بنظريتين اقتصاديتين هما:

- نظرية الوكالة.
- نظرية اصحاب المصالح.

ثانيا: نظرية الوكالة

لقد أحلت نظرية الوكالة في الفكر الاقتصادي بشكلها الرسمي في بداية السبعينات من القرن الماضي، إلا أن المفاهيم التي تستند إليه هذه النظرية تعود إلى الاقتصادي المعروف Adam Smith عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والسيطرة في كتابه ثروة الأمم.

وتعرف نظرية الوكالة بانها اطار فكري استخدم كأداة بحث لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية التي عرفت في ميادين كثيرة من ميادين العمل والفكر الانساني,

وتعد علاقة الوكالة بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر(الأصيل) شخص آخر أو أكثر(الوكيل) لا نجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات[1].

وتبدو العلاقة بين الحوكمة ومشكلة الوكالة واضحة من خلال ما تهدف إليه الحوكمة من حماية ثروة الملاك وكافة الأطراف ذات المصلحة وتعظيم قيمة المنشأة ككل في الأجل الطويل مما ينعكس بدوره على مصلحة كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة بما فيها الإدارة، ومن ثم تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة، وحماية جميع الأطراف من أي استغلال محتمل من قبل الأطراف الأخرى[2].

ومن ثم يخلص الباحث الى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات ونظرية الوكالة على اعتبار أن إطار حوكمة الشركات مبني على نظرية الوكالة ويهدف إلى معالجة المشكلات الناتجة عنها في نفس الوقت، حيث أن الحوكمة بما تهدف إليه من تعظيم قيمة المنشأة ككل، ومن ثم تعظيم ثروة

[1]-Pandilla,Alexander, **Agency Theory, Evolution and Austrian Economics**, disponible: www .Mises.org/journals /Scholar /Padilla6.pdf, consulter le10/11/2014.

[2]- عزالدين فكري تهامي، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية ـ دراسة تحليلية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، مصر، العدد الثالث، جويلية2008، ص229.

مختلف الأطراف أصحاب المصلحة بالمنشأة بما فيها الإدارة، تتضمن مجموعة من الآليات التي تعالج مشكلة الوكالة.

ثالثا: نظرية أصحاب المصالح

ناقش العنصر السابق حوكمة الشركات من منظور نظرية الوكالة، حيث تم اعتبار أن نظرية الوكالة تركز على الفصل بين الملكية والرقابة، فالمساهمون(الملاك) هم النقطة المركزية للاهتمام، ومن هذا المنظور فان حوكمة الشركات تتعلق بصفة رئيسية بنظم الحوافز والرصد المصمم لحماية المساهمين، والهدف الاول للمنشأة هو خلق ثروة لهؤلاء المساهمين.

ومع هذا، فليس هذا هو المنظور الوحيد الذي منه تأخذ حوكمة الشركات في الاعتبار، ويرى البعض أن الشركات لديها فرص فريدة لتحسين المجتمع، ورأي ذوي المصلحة هذا يصف المنشأة باعتبارها مجموعات مختلفة ذوي مصالح شرعية في أنشطة المنشأة، فحوكمة الشركات اذن معرفة كآليات تضمن أن الشركات تتحمل مسؤولية لتوجيه أنشطتها بطريقة عادلة لكل ذوي المصلحة فيها، ومفاهيم الادارة الاستراتيجية تقول بأن هذا يؤدي الى ايجاد علاقات ايجابية مع ذوي المصلحة، ومن خلال هذه العلاقات، تستطيع المنشأة خلق ثروة اقتصادية مستدامة[1].

ففي عام 1984وضع فريدمان الاساس لما يسمى بنظرية اصحاب المصلحة التي تقضي بان لمنشآت الاعمال تأثير على المجتمع باسره، ومن ثم لا ينبغي ان تقتصر مسؤولية الادارة على رعاية مصالح حملة الاسهم، بل ينبغي ان تمتد رعايتها الى كل من يهمه امر المنشأة، فالدائنون والعملاء والموردون والعمال تربطهم مصالح متبادلة مع المنشأة، ومن ثم يتوقعون منها ان ترعى مصالحهم[2].

[1]- كينيث أ.كيم وآخرون، تعريب محمد العشماوي وغريب غنام، **حوكمة الشركة، الاطراف الراصدة والمشاركة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2010، ص.174.

[2]- منير ابراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الاداء: مدخل حوكمة الشركات**، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص.52.

المبحث الثاني: الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات

بعد تناول الاطار المفاهيمي للحوكمة من خلال المبحث السابق، نحاول خلال هذا المبحث تناول اهم الجوانب التطبيقية للحوكمة.

المطلب الاول: آليات ومحددات حوكمة الشركات

أولا: آليات حوكمة الشركات

لتطبيق قواعد حوكمة الشركات لابد من وجود آليات تعتمدها إدارة الشركة للتأكد من أن أصولها تستخدم بكفاءة، وتكفل للمساهمين عوائد على استثماراتهم.

1- مفهوم آليات الحوكمة وتصنيفاتها المختلفة:

وتعرف آليات حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات التي تحدد طبيعة العلاقة بين حملة الاسهم وأصحاب المصالح كافة، والتي تضمن للشركة إدارة سليمة ومستقرة وبقائها في بيئة الأعمال[1].

وتعمل اليات حوكمة الشركات بصفة اساسية على حماية وضمان حقوق حملة الاسهم والاخرين من اصحاب المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال احكام الرقابة والسيطرة على اداء ادارة الشركة ،اي ان الهدف من اليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو تعظيم قيمة الشركة من خلال تحسين الاداء المالي لها، وبناء عليه فان أثار آليات الحوكمة تصب عادة في قيمة الشركة كما تعكسه أسعار الاسهم أو في الاداء المالي كما تعكسه التقارير المالية للشركة.

وهناك تصنيفات متعددة لآليات حوكمة الشركات، أشار إليها التراث الأدبي لحوكمة الشركات والتي يمكن استخدامها لتطبيق مفهوم الحوكمة بالشكل الذي يلائم ظروف الشركات، وبيئة الأعمال الخاصة بها، وكذلك نظام حوكمة الشركات المطبق داخل البلد، كما تجدر الإشارة هنا إلى ملاحظتين هامتين، هما:[2]

---

[1]- الطائي بشرى فاضل، **الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة بغداد،2009، ص:110.

[2]- محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر،2011، ص.447.

الأولى: أن هناك تصنيفات أخرى للآليات –خلافا للآليات الداخلية والخارجية– فعلى سبيل المثال، يتم تصنيفها إلى:

- آليات محاسبية(ومنها النظام المحاسبي المالي).
- آليات قانونية ورقابية.
- آليات إدارية وتنظيمية.

الثانية: إن الخطوط أو الروابط بين آليات حوكمة الشركات ليست منفصلة، بمعنى وجود علاقة تأثيرية تبادلية بين الآليات المختلفة، وهو الأمر الذي يعني وجود علاقة تكاملية بين آليات حوكمة الشركات وبعضها البعض.

إلا انه يمكن القول ان هناك شبه إجماع بين الباحثين على تصنيف آليات الحوكمة إلى فئتين:

- آليات داخلية .
- آليات خارجية.

ومع ذلك توجد اختلافات بينهم فيما يتعلق بمحتوى كل فئة، ومدى كفاءة هذه الآليات.

وتعتبر الآليات داخلية إذا كان مصدرها مباشرة المؤسسة، و ذات طبيعة خارجية في حالة ما كانت الرقابة تمارس من خارج المؤسسة من طرف مجموعة من الأشخاص أو الهيئات الخارجية عن المؤسسة[1].

2- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

وتتمثل في مجموعة آليات الحوكمة التي يتم تصميمها من داخل الشركة لضمان التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات ومن ثم تحقيق الهدف من تصميم وتنفيذ الإطار العام لحوكمة الشركات، وتتمثل أهم الآليات الداخلية للحوكمة في:

1.2- مجلس الإدارة :

يذكر كل من (Singh و Harianto) إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر

[1] -Alain finet , **Gouvernement d'entreprise- Aspects managériaux, comptables et financiers**, De BoeCk supérieur 2005 ,p.29.

في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا. كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع استراتيجية الشركة يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية[1]، كما يقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، ويسعى لتعظيم قيمة الشركة.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يأتي[2]:

- **لجنة التدقيق:** هي لجنة منبثقة عن مجلس الادارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتتعلق مسؤوليتها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة[3].

- **لجنة المكافآت:** توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية[4].

- **لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة. ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين.

2.2- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة الجمهور على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي

---

[1] - Private Sector Corporate Trust , **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines** , 2002 , p. 17

[2]- Singh, H. and Harianto, F. , **Management-Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes**, Academy of Management Journal, Vol.(32) , 1989, p.127

[3] -Robert, John, **Agency Theory , Ethics and Corporate Governance** , presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004, p. 4

[4] - Mintz, Steven M., **Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach ,** 2003 , www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum , p.14.

ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى **(Archambeault)** أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير[1].

وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة، فقد أكدت لجنة كادبوري **(Cadbury committee)** على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير[2]، ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها. وعليه يجب تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة[3].

3- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي[4]:

1.3- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري: تعد منافسة سوق المنتجات (الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. فإذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. وعليه فإن منافسة سوق المنتجات (الخدمات) يهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك

[1] - Archambeault, Deborah S., **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases** , Nov. 2002, p. 8 .
[2] -Cadbury Committee , **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance** , London ,Gee and Co. ltd. , 1992, p. 30.
[3] -Cohen, Jeffrey et al., **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality** , Journal of Accounting Literature , 2004 , p.33.
[4] - John, Kose and Kedia, Simi, **Design of Corporate Governance : Role of Ownership Structure , Takeovers, and Bank Debit** , 2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf , p.9.

سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة[1].

2.3- الاندماج والاستحواذ: مما لاشك فيه أن الاندماج و الاستحواذ هي من الأدوات التقليدية لإعادة هيكلة الشركات. فالاستحواذ هو آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاستحواذ أو الاندماج[2].

3.3- التدقيق الخارجي: يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة[3].

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية للحوكمة الجيدة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والجمهور بشكل عام.

4.3. التشريعات والقوانين: اذ ترتبط حوكمة الشركات بعدد من القوانين والتشريعات ، مثل:[4] قوانين الشركات، واسواق المال، والبنوك، والايداع والحفظ المركزي، والمحاسبة والمراجعة، والمنافسة ومنع الاحتكار، والضرائب والعمل، والخصخصة، والبيئة، وغيرها، وغالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآلية على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة[5]. لقد أثرت بعض التشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة والقوانين المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، يتمثل دوره بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف

---

[1] - **Organization for Economic Cooperation and Development**, Beijing, 2000. www.oecd.oeg/daf. , p.4.

[2] - Abbott, L. G. and Parker, S., **Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics** , Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , 2000,p.47

[3] - The Institute of Internal Auditors (IIA) , **The Role of Auditing in Public Sector Governance** , 2006. www.thiia.org , p.3.

[4]- نعيم فهيم حنا، **نحو حوكمة النظام الضريبي المصري-نموذج مقترح**-، المؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، كلية التجارة الاسكندرية، مصر، 8-10 سبتمبر 2005، ص82.

[5] - Sarbanes, P. and Oxley ,M., **Sarbanes-Oxley Act of 2002** , A Congress , Washington DC.p24.

لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة.

ثانيا: محددات حوكمة الشركات:

لكي تتمكن الشركات وحتى الدول من الاستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والضوابط التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، إذ أن عدم توفر تلك المحددات ينجم عنه عدم الاستفادة التامة من مزايا تطبيق مبادئ الحوكمة، وتشتمل هذه المحددات على مجموعتين.

1- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والذي يؤدي توفرها وتطبيقها الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة[1]، وقد اكدت نتائج احدى الدراسات التي شملت (180) مديرا تنفيذيا و(30) منظمة اعمال امريكية من مختلف الصناعات ان المحددات الداخلية لحوكمة الشركات تمثلت في القيود التكنولوجية(تكنولوجيا المعلومات) والمعرفة المالية لمجالس الادارات والمديرين التنفيذيين وكفاءة راس المال الفكري للمنظمة، تكاليف تنفيذ هياكل واستراتيجيات الحوكمة، والقيود او المحددات الثقافية ومدى تركيز المنظمة على مقاييس التدفقات النقدية بدلا من النمو في الامد البعيد[2].

2- المحددات الخارجية:

وتشير تلك المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال[3]:

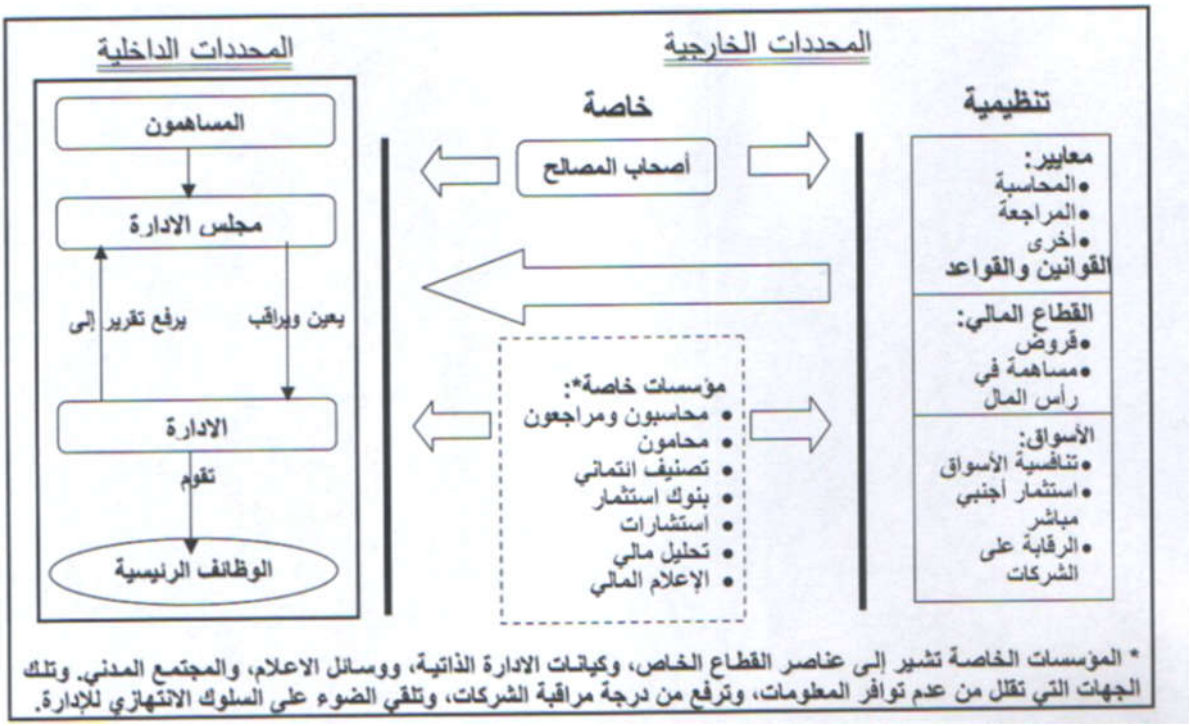
- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والافلاس).
- كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق رأس المال).
- كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات.

[1] - Monks ,R.and Minow, N , **Corporate Governance** ,USA ,2002,P.15.
[2] - Saidi.N, **Corporate Governance and Business Ethics in Lebanon RDCL** ,Beirut, 2004, pp.1-12.
[3]- محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية- مصر، 2011، ص ص:443-444.

- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال جمعية المحاسبين والمراجعين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها.
- المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

ولا شك أن هذه المحددات لها أهمية كبيرة حيث تضمن تفعيل القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، كما ان نجاح تطبيق الحوكمة متوقف على مدى الالتزام بهذه المحددات، كما والشكل الموالي يوضح هذه المحددات ومدى تكاملها وتفاعلها مع بعضها البعض:

الشكل رقم: (04):محددات حوكمة الشركات



Source :Iskander, M.and N.Chamlou, **Corporate Governance : A Framework for Implementation**, Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and Notth Africa Region World Bank,Washington,2002,p.122.

ويضيف الباحث من جانبه الى القول بأن هذه المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة، تتأثر بدورها بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي والاقتصادي للدولة، فحوكمة الشركات ليس سوى جزء من محيط اقتصادي اكبر تعمل في نطاقه الشركات، ويضم هذا المحيط الاقتصادي سياسات الاقتصاد الكلي، ودرجة المنافسة في أسواق المنتج والعوامل الإنتاجية.

ويترتب على وجهة نظر الباحث هذه انه لا يوجد نظام موحد للحوكمة، ينطبق على كافة الشركات في الدول المختلفة، وانما يمكن القول بان هناك مبادئ ومحددات عامة للحوكمة اصدرتها الهيئات الدولية المتخصصة في هذا المجال مثل صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتعتبر هذه المبادئ والمحددات العامة عونا وارشادا للدول التي ترغب في تطبيق قواعد الحوكمة على الشركات العاملة فيها، ويرى انه يجب ان يؤخذ في الاعتبار عند تطبيق هذه القواعد، ثقافة الدولة المراد تطبيق الحوكمة فيها، وما يرتبط بها من نظم سياسية واقتصادية وقانونية، وقدرة ووعي المستثمرين في الشركات التابعة لهذه الدول.

المطلب الثاني: مقومات ومتطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركات

ان تطبيق مفهوم حوكمة الشركات ميدانيا يتطلب توفر بيئة ومناخ قادرين على استيعاب هذا المفهوم المتشعب، ويمكن تقسيم هذه البيئة الى مقومات ومتطلبات لتطبيق الحوكمة.

أولا: مقومات حوكمة الشركات

حتى تستطيع حوكمة الشركات تحقيق أهدافها لا بد من أن يتوفر لها مناخ سليم يمثل مجموعة مقومات تشكل اطارا فعالا وتنافسيا يعمل وفقا لاقتصاد السوق ، وفي هذا الصدد يجمع الخبراء على ضرورة توفر مجموعة من المقومات التي تساهم في تعزيز وتدعيم نظام الحوكمة، وتوجد اربع مقومات أساسية لحوكمة الشركات تتمثل فيما يلي:

1- الاطار القانوني:

هو تلك البيئة التشريعية المسؤولة عن تحديد حقوق المساهمين، واختصاصات كل طرف من الاطراف الاساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسون والجمعية العامة للمساهمين، والمساهم الفرد، ومجلس الادارة ولجانه الرئيسية، والمراجع الخارجي وكذلك عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات[1]، كما يجب ان يحدد الاطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المخولة بمراقبة تطبيق اجراءات الحوكمة، ولا يجب ترك نظام الحوكمة بكامله للشركات ، واعتباره شأنا داخليا لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ، ولن يحقق

[1]- مختار محمد السالم التومي، **مدى قدرة البنية التحتية للشركات الليبية على تبني الحوكمة بمفهومها الحديث**، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم المالية والادارية، قسم المحاسبة، الاكاديمية الليبية 2016، ص.24.

أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة الشركات، كما يستحسن ان يكون الاطار القانوني لحوكمة الشركات في باب او فصل مستقل من قانون الشركات او قوانين سوق راس المال بدلا من تشتيت النصوص القانونية المتعلقة بالحوكمة في مواضيع متفرقة بأكثر من قانون وذلك حتى تسهل عملية متابعتها ومراقبتها.

2- الاطار المؤسسي:

يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل هيئات سوق المال وبورصات الاوراق المالية، والبنوك المركزية، وهيئات الرقابة الحكومية على الشركات كما يتضمن ايضا الهيئات غير الحكومية المساندة للشركات غير الهادفة للربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك يتضمن الاطار المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي، وشركات الوساطة في الاوراق المالية ، وشركات الترويج وتغطية الاكتتاب[1] ، ولا يقل دور المؤسسات العلمية مثل الجامعات اهمية عن دور تلك المؤسسات يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي ان تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من اجل صالح الشركات والاقتصاد القومي.

3- الاطار التنظيمي:

ويتضمن الاطار التنظيمي في اي شركة عنصرين اساسيين هما، النظام الاساسي للشركة والهيكل التنظيمي[2]، فالنظام الاساسي للشركة يمثل القانون او النظام العام اذي يحكم سير النشاط والاجراءات في الشركة، وذلك من خلال تحديد المهام والواجبات والمسؤوليات على مستوى الفرد والمجموعة وفي حدود المستويات المختلفة للإدارة (عليا وتنفيذية)، اما الهيكل التنظيمي للشركة يوضح تنظيم اي تسلسل مهام وواجبات الادارة من أعلى الى أدنى مستوى ، وعلى كافة مستويات التنظيم الاداري بالشركة سواء كان ذلك على مستوى الجمعية العمومية للمساهمين ومجلس الادارة والادارة التنفيذية، ويساعد الهيكل التنظيمي على فهم وتحديد الواجبات والمهام والمسؤوليات ، ويوضح عليه الوظائف حسب تسلسلها التنظيمي.

[1]- حسن فريد شوقي، **قواعد حوكمة الشركات وجودة اعداد واعتماد وفحص الاقرارات الضريبية فى بيئة الاعمال المصرية**، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، 2013، ص.45.

[2] -- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص ص.26-27.

4- روح الانضباط و الجد و الحرص على المصلحة العامة للشركة[1]:

بمعنى تعزيز روح الولاء التام للشركة ، حيث ينبغي أن تشجع جميع العاملين بالشركة على المساهمة الفعالة في سير نشاطها وتنفيذ عملياتها والحفاظ على امكانياتها بما يحقق اهدافها ويعظم من قيمتها وقدراتها التنافسية، وذلك من خلال نشر ثقافة الحوكمة في الشركة على على مستوى الجماعة والفرد، والعمل على تفعيلها بقدر الامكان من منطلق ان الشركة هي سفينة جميع الاطراف الى بر الامان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين ادائها واستمراريتها وتعزيز قدراتها التنافسية.

ثانيا: متطلبات تحقيق الاطار المؤسسي:

يتطلب تحقيق مناخ سليم للحوكمة يسمح بالتنافس ضرورة اقامة بعض المؤسسات لدعم اقتصاد السوق، ومن ثم فعلى المطالبين بتطبيق حوكمة رشيدة للشركات تأكيد اهمية اجراء الاصلاحات المؤسسية التالية:

1- حقوق الملكية وقانون العقود:

اي نظام فعال خاص بحقوق الملكية لا بد ان يحدد من يملك ماذا وكيف يمكن التصرف في الملكية ، اذن يجب حماية الملاك من نزع ملكيتهم دون ان يكون لذلك اجراءات محددة، ويجب ان تحدد القوانين الشخصية القانونية للشركات وان تسمح بإنشاء الشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة للملاك، ويجب ان تضمن القوانين قدسية العقود.

2- نظم قضائية مستقلة وسيادة القانون[2]:

النظام القضائي القوي والمستقل والذي يتمتع بالشفافية هو أساس فرض القواعد وحل المنازعات، فيجب ان تقوم المحاكم بحل المنازعات بسرعة وبشكل ثابت ومنطقي وعادل، كما ان سيادة القانون تتطلب قيام الحكومات بخدمة الصالح العام لا المصالح الخاصة، ويجب ان يمد القانون مظلة حمايته لتشمل كل المواطنين على حد سواء، والا تكون الحكومة فوق القانون.

[1]- ايمن طه حمد النيل النور، **حوكمة الشركات**، جامعة الباحة، بدون سنة نشر، ص.31.
[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة**،2008، ص.7.

3- حرية الدخول للأسواق:

يجب ان تكون الاسواق مفتوحة وتسمح بالتنافس ودخول شركات جديدة، ويجب ازالة كل العوائق التي تمنع ذلك بما فيه العوائق الادارية والاحتكارات الحكومية، ويجب اصدار قوانين تمنع لاحتكار مع تنفيذ هذه القوانين. ويجب استبعاد اي معلومات تفضيلية سواء كانت في شكل دعم او حصص او اعفاءات ضريبية.

4- اصلاح الادارات الحكومية والهياكل التنظيمية:

لابد ان يكون لدى موظفي الحكومة المعرفة والقدرة واعلى درجات النزاهة، وان تكون للهيئات التنظيمية قواعد واضحة بشأن تضارب المصالح وان تكون حدود صلاحياتها واضحة تماما، ويجب تبسيط اللوائح باستبعاد القواعد والقوانين المكررة والمتضاربة[1].

5- حرية تداول المعلومات:

يجب ان تتمتع سياسات الحكومة بالشفافية ولا تحجب اية معلومات اقتصادية، كما يجب ان يتمكن رجال الاعمال والاعلام والمجتمع المدني من التعبير عن آراءهم، وان يتشاركو في كل المعلومات بحرية.

المطلب الثالث: نماذج حوكمة الشركات

أولا: مفهوم نماذج الحوكمة وتصنيفاتها

كما اختلفت التعريفات المقدمة للحوكمة تختلف كذلك نماذجها المطبقة في انحاء العالم حسب اختلاف الانظمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، فنموذج أو نظام حوكمة الشركات يتناول خصائص البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمؤسسية على مستوى الدولة الواحدة أو مجموعة من الدول المتشابهة من حيث تلك الخصائص التي تؤثر على آليات حل التعارض بين مصالح الأطراف المختلفة في الشركة، ولا يوجد هناك اتفاق بين المنظمات و الباحثين في مجال الحوكمة على عناصر-خصائص- محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة، فهناك من قسمها الى النموذج

[1] - احمد علي خضر، **الافصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي ،الاسكندرية-مصر،2012، ص.30.

المغلق والمفتوح، وهناك من قسمها الى نموذج الحوكمة الأنجلو سكسوني ونموذج الحوكمة الأوروبي، وهناك من قسمها إلى نموذج الحوكمة الموجه بالسوق ونموذج الحوكمة ذو هيكل الملكية المشتت.

وتشير اغلب الدراسات الى انه يوجد خمسة خصائص أساسية للتفرقة بين النماذج المختلفة لتطبيق مفهوم الحوكمة وهي[1]:

- درجة التركز في ملكية المؤسسات.
- مدى توفر الحماية القانونية للمستثمرين.
- السوق كأحد اليات الرقابة على المؤسسات.
- كفاءة مجلس الادارة.
- تطور أسواق رأس المال.

وقد تبين من خلال عدد من الدراسات انه لا يوجد نموذج واحد للحوكمة من الممكن تطبيق معاييره على كافة الدول، وانما هناك تعليمات حوكمة تتناسب مع الظروف القانونية، والتشريعية وكذلك الاعراف والتوجهات الدينية في كل دولة على حدة لذلك فانه من غير الملائم القبول بتوحيد نماذج تعليمات الحوكمة على كافة الدول[2].

ثانيا: النموذج الانجلو– سكسوني (نظام الخارجيين)

ويتم تطبيقه في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا واستراليا، ويتميز هذا النظام بتوفير حماية افضل للمستثمرين، لأنه يعتمد على القانون العام كأصل لتشريع قانون الشركات، وقانون التجارة، وقوانين الافلاس واعادة التنظيم ، ويتسم في الوقت ذاته بتشتت الملكية ، وهو ما أدى الى نشأة الحاجة لاستقلال مجلس الادارة ، وذلك نظرا لانخفاض الدافع لدى المساهمين في مراقبة نشاط الشركة كما يتميز هذا النظام بارتفاع مستوى الملكية المؤسسية، ويعمل في ظل اسواق مالية أكثر تطورا، وتعتمد الشركات على السوق من خلال اصدار الاسهم والسندات في تدبير احتياجاتها التمويلية ، وفيها يزداد

[1] -De Miguel ,A ,Pindado ,J and De Latorre ,C .**How does ownership structure affect firm value ? A comparison using different corporate governance systems** , roularta Media Group, (on line),2003, p04 avalaible at www.papers.ssrn..com. Consulter le :12/07/2014.

[2]-**Corporate Governance: Success Stories in Europe and Central Asia 2015** ,World Bank Group Publications, Washington DC 20433, p4, disponible(www.ifc.org/wps/wcm/.../CG_ECA_SuccessStories_final-0415.pdf - consulter le 10/02/2016).

نشاط سوق الاستحواذ في الرقابة على الشركات، ويسمى هذا النظام ايضا بنظام الخارجيين أو نظام هياكل الملكية المشتتة.

و في هذا النموذج يقوم نظام حوكمة الشركات على عشرة مبادئ أساسية هي[1]:

1- التفاعل او التواصل ويقصد به تشجيع التواصل وقنوات التواصل وقنوات الاتصال بين الاطراف ذات العلاقة لنظام الحوكمة.
2- غرض مجلس الادارة وينص على ان على مجلس الادارة ان يفهم ان غرضه الاساسي هو حماية مصالح مساهمي الشركة في الاخذ الذي يأخذ بعين الاعتبار حقوق اصحاب المصالح الاخرين
3- مسؤوليات مجلس الادارة التي تشمل وضع رؤية الشركة واستراتيجيتها ومتابعة تنفيذها، ومراقبة االمخاطر ومن ثم تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.
4- مسؤوليات مجلس الادارة التي تشمل وضع رؤية الشركة واستراتيجيتها ومتابعة تنفيذها، ومراقبة المخاطر ومن ثم تصميم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية.
5- الاستقلالية وذلك بالمحافظة على استقلالية اعضاء مجلس الادارة والمدققين الداخليين والخارجيين.
6- المعرفة والخبرة اي وجوب امتلاك اعضاء مجلس الادارة الخبرات والمعارف ذات الصلة بالمهام الوظيفية لكل منهم، وكذلك بالشركة والصناعة التي يعملون فيها ومن ثم الحرص على تنمية وتطوير هذه الخبرات والمعارف لديهم ولدى العاملين الاخرين في الشركة.
7- الاجتماعات والمعلومات ويغطي هذا المبدأ كلا من عدد اجتماعات مجلس الادارة، وطول وقت كل اجتماع، وتوثيق محاضر الجلسات وتوفير الفرص للاطلاع عليها لمن يرغب عند الضرورة.
8- القيادة ويتطلب هذا المبدأ الفصل بين مهام رئيس مجلس الادارة باعتباره القائد ومهام المدير التنفيذي باعتباره المدير.

[1]- - محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الاردنية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية، المجلد 36، العدد2، 2009، ص ص.463-464.

9- الافصاح وذلك بان تعكس وثائق تفويض السلطات وكذلك وسائل الاتصال الاخرى لمجلس الادارة انشطة وعمليات المجلس، وان تتسم المعلومات التي تعرضها البيانات المالية للشركة بالشفافية والافصاح مع مراعاة نشرها في الوقت المناسب.

10- اللجان ويقضي هذا المبدأ بان توكل مهام تشكيل لجان التعيين والترقية والمكافآت وكذلك لجان التدقيق الداخلي الى الاعضاء المستقلين في مجلس الادارة فقط أي الاعضاء غير التنفيذيين.

ثالثا: النظام الاوربي (نظام الداخليين)

ويطبق في دول الاتحاد الاوربي واليابان ، وفي معظم دول العالم، ويتميز هذا النظام بتوفير حماية اقل للمستثمرين ، نظرا لاعتماده على القانون المدني كأصل لتشريع قانون الشركات، قانون التجارة وقوانين الافلاس واعادة التنظيم ، ويتسم بتمركز الملكية ، وهو ما أدى الى التمثيل المباشر لكبار المساهمين في مجالس الادارة ، حيث تسيطر البنوك والعائلات على الشركات، ويعمل هذا النظام في ظل اسواق مالية اقل تطورا ، وتعتمد الشركات على التمويل بالمديونية ، ويقل نشاط سوق الاستحواذ في الرقابة على الشركات، ويطلق على هذا النموذج ايضا نموذج الداخليين أو نموذج هياكل الملكية المركزة.

ويقوم هذا النموذج كذلك على مجموعة من المبادئ، يمكن تلخيصها فيما يأتي[1]:

1- الحفاظ على حقوق حملة الاسهم وتحقيق التكافؤ والمساواة في التعامل بينهم.

2- الحفاظ على حقوق اصحاب المصالح من غير حملة الاسهم.

3- توضيح مهام ومسؤوليات مجلس الادارة.

4- الامانة والسلوك المهني، وذلك بان يراعي أعضاء مجلس الادارة والتنفيذيون أخلاقيات المهنة والتحلي بالنزاهة والامانة والمصداقية والمسؤولية والمساءلة وحتى الانتماء للتنظيم.

5- الافصاح والشفافية، حيث ان حرص الشركة على توفير افصاح طوعي بالإضافة الى الافصاح الالزامي يعزز نظام الحوكمة فيها.

[1]- **نفس المرجع** ، ص ص.464-465.

6- المسؤولية الاجتماعية للشركة ويقضي هذا المبدأ بان لاتقف حدود مسؤولية الشركة عند مجرد الحفاظ على حقوق الملاك فقط بل ان تمتد حدود هذه المسؤولية لتشمل الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية اتجاه البيئة التي تعمل فيها.

وما يلاحظ على هذه المبادئ هو نصها صراحة على عنصر المسؤولية الاجتماعية ، رغم ان مبادئ النموذج الامريكي وكذلك تلك المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لم تنص عليه، والباحث يتفق مع ضرورة تضمين تلك المبادئ لهذا العنصر بحيث لا ينحصر اهتمام الشركة فقط في تدعيم مركزها السوقي وتعظيم ربحيتها، بل يكون عليها أن تولي تطوير الصناعة التي تعمل فيها واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل الاهتمام نفسه.

المطلب الرابع: الاتجاهات الحديثة لحوكمة الشركات

أولا: مجالات تطبيق حوكمة الشركات وانتشارها

مع مرور الوقت أصبح تطبيق حوكمة الشركات لا يقتصر فقط على الشركات الكبرى المساهمة والمدرجة في البورصة، و**لكن** أصبح تطبيقها شاملا، حيث تضاعفت أهمية حوكمة الشركات في الاقتصاد العالمي اليوم، نظرا لا مكانية تطبيقها على طيف واسع من الشركات ، وليس فقط الشركات الكبرى المدرجة في البورصات العالمية، فبداية بالشركات المملوكة للدولة والبنوك، مرورا بالشركات العائلية وصولا الى المشروعات الصغيرة والمتوسطة، تقدم حوكمة الشركات لها جميعا حزمة أدوات من قيم الشفافية والمساءلة والمسؤولية والنزاهة، فيما يتعلق بصنع القرار، ورفع القدرة التنافسية ، والاستدامة.

1- حوكمة البنوك:

لقد اصبحت الحوكمة الرشيدة للشركات في الآونة الاخيرة تمثل اهمية حاسمة للبنوك في ظل تعقد البيئة المصرفية وديناميكيتها، من اجل ضمان الاستدامة على المدى الطويل، والحفاظ على ثقة الاطراف المعنية واصحاب المصلحة بمن فيهم واضعو الضوابط والمستثمرون، والعملاء والموظفون، لذلك ينبغي تشجيع الحوكمة الرشيدة وممارستها بشكل منتظم داخل البنوك على مستوى مجلس الادارة والادارة التنفيذية على حد سواء، وتزداد اهمية الحوكمة في البنوك نظرا للدور الحيوي الذي تقوم به

البنوك في اي اقتصاد، فتطبيق مبادئها في الجهاز المصرفي يعد امرا في غاية الاهمية لضمان سلامة الجهاز المصرفي وتحقيق الكفاءة في الاداء.

وتبني الممارسات الفاعلة للحوكمة تعد عاملا اساسيا في كسب ثقة الجمهور بالنظام المصرفي التي تكتسب بدورها اهمية كبرى لتحقيق الاداء الامثل للقطاع المصرفي والاقتصاد بشكل عام[1].

كما ان للجهاز المصرفي دور كبير في تحقيق وتعزيز حوكمة الشركات بما يعود بالنفع على الشركات ذاتها وعلى الجهاز المصرفي والمجتمع بأثره، ويمكن ان يتم ذلك من خلال محورين:

كما نجد ان لجنة بازل تشدد في المطالبة بتعزيز دور حوكمة الشركات في القطاع المصرفي من خلا المبادئ التي اصدرتها، والتي سنتناولها فيما بعد بالتفصيل.

2- حوكمة الشركات المساهمة والمدرجة في البورصة:

نظرا لتميز شركات المساهمة عن غيرها من الشركات بوجود عدة هيئات للإدارة والاشراف تتمثل في الجمعية العامة، ومجلس الادارة ومراقبي الحسابات والجهات الادارية المختصة، ولأهمية ادارة الشركات المساهمة ، فقد وجد المشرع ضرورة التدخل لتنظيم هذه الادارة من خلال وضع قواعد ومعايير لحوكمة ادارة هذا النوع من الشركات.

اذ اصبح الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة شرط اساسي من شروط القيد البورصات، حيث اثبت الواقع ان تطبيق حوكمة الشركات يضمن اكثر من 80% من اجراءات تأهيل الشركة للاكتتاب والطرح العام، حيث تضمنت مبادئ المنظمة الدولية لهيئات اسواق المال (IOSOCO) ، الكثير من قواعد حوكمة الشركات لتحقيق اهدافها الثلاثة، وهي توفير الحماية للمستثمرين وضمان العدالة والكفاءة والشفافية للمعاملات والتقليل من المخاطر الناشئة عن المعاملات المالية، لذا فقد اصدرت(IOSCO) مجموعة من المبادئ لتنظيم اسواق المال للدول الاعضاء بالمنظمة، تتضمن الكثير من قواعد الحوكمة[2].

[1]- علاء فرحان طالب وايمان المشهداني، **مرجع سابق**، ص48.
[2]- أحمد خضر، **مرجع سابق**، ص.203.

3- حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

لقد ظل الاعتقاد السائد ان ابرز التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هو الحصول على التمويل، ولكن الصحيح أن التحدي الاكبر هو الحوكمة لأن في غياب تطبيق مبادئ الحوكمة يكون من الصعب الوصول الى مصادر التمويل الخارجي مثل البنوك والمستثمرين.

ففي ظل حوكمة الشركات لا نجد مخاوف من الشركات الكبيرة التي تقوم بالأعمال الكبرى، وذلك لأنه في ظل حوكمة الشركات يكون قد تم فحص كافة نواحي نشاط مجالس ادارة الشركات الكبرى بالتفصيل، لذلك نجد أنه من المهم التركيز على الشركات الصغيرة الحجم لان الشركات الكبيرة الحجم تلقى توجيهات مسهبة حول كيفية التشغيل بينما لا تملك الشركات الصغيرة إلا خطوط إرشادية قليلة لتحسين أدائها[1].

وهناك ثلاث أسباب هامة على الاقل تدفع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة[2]:

- يمهد التطبيق السليم للحوكمة الى نمو المؤسسات المحتمل مستقبلا أو بيعها أو تعزيز القدرة على جذب مستثمرين جدد بدلا من اللجوء الى البنوك او الاعتماد على قروض عالية الفائدة.
- تؤدي الممارسة السليمة للحوكمة الى تحسين نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي الى مزيد من المساءلة والى تحقيق هامش ربح أكبر نتيجة دعم آلية الضبط الداخلي التي تحد من الخسائر والاختلاسات.
- تؤدي الحوكمة الى تحرير المساهمين من المهام الادارية أو التنفيذية مما يؤدي الى تقليل النزاعات بين المساهمين الذين يشغلون مناصب ادارية والمساهمين الاخرين ويظهر هذا التأثير بوضوح في الشركات المملوكة لعدد محدود من المساهمين نتيجة عدم وضوح الفرق بين صفة المالك والمدير.

وقد ظل الاعتقاد السائد أن ابرز التحديات التي تواجهه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هو الحصول على التمويل، ولكن الصحيح أن التحدي الاكبر هو الحوكمة لأن في غياب

---

[1]- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري(دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر،2009، ص ص.215-216.

[2]- صلاح حسن، **مرجع سابق**، ص.238

تطبيق مبادئ الحوكمة يكون من الصعب الوصول الى مصادر التمويل الخارجي مثل البنوك والمستثمرين.

4- حوكمة الشركات العائلية:

تختلف حوكمة الشركات العائلية بصورة جوهرية عن حوكمة الشركات العامة التي يملكها عدد كبير من المساهمين، فامتلاك عائلة ما لشركة يركز السلطة في يدها فيسهل اتخاذ القرارات، الامر الذي يخفض التكاليف الادارية كما يسمح باتخاذ قرارات غير تقليدية ولكنها مواتية استراتيجيا.

ويمكن ان يؤدي تأسيس ممارسات حوكمة في المشروعات العائلية في الوقت المناسب من حياة المشروع الى تقوية العلاقات العائلية وجلب الاستقرار في عمليات المشروع، والمساعدة في توظيف مواهب الادارة، كما يوفر ادارة اكثر فاعلية، ومن الاركان الاساسية الفعالة في الحوكمة في الشركات العائلية وضع اجراءات مكتوبة يمكن الرجوع اليها بشكل دوري مثل دستور العائلة وسياسة حمل الاسهم[1].

5- حوكمة شركات القطاع العام:

أصبحت حوكمة الشركات لها أهميتها بالنسبة لشركات القطاع العام بنفس قدر أهميتها بالنسبة لشركات القطاع الخاص ،وقد بدأت الجهود المبذولة لغرس حوكمة الشركات في منشآت القطاع العام تلقى مزيدا من الاهتمام مؤخرا ، وعادة ما يكون هذا هو الحال عندما تحاول الدول القضاء على انتشار الفساد في القطاع العام ، أو عندما تعمل تلك الدول على اعداد مؤسسات القطاع العام للخصخصة، وفي أي سيناريو من كليهما فان اجراءات الحوكمة السليمة للشركات تساعد على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصول الوطنية[2]، حيث تساهم الشركات المملوكة للدولة بنسبة كبيرة في اجمالي الناتج القومي في العديد من الدول ، في هذه الشركات تكون الدولة هي المالكة ولكن في نهاية الأمر فالأموال العامة هي التي يتم استثمارها فيها، لذلك فان الحوكمة الرشيدة في القطاع العام تماما كما هو الحال في شركات القطاع الخاص تحسن من اداء الشركة ، وفي نفس الوقت تحسن من ادارة الاموال العامة، وتوفير الخدمات العامة الاساسية، وتركز الحوكمة في شركات هذا القطاع على وضع خطوط واضحة للمساءلة ، كما

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الاوسط وشمال افريقيا: تجارب وحلول**، فيفري 2011، ص.76.
[2]- د.كاترين ل.كوشتا هلبلينج ود.جون د.سوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية**، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة،cipe ،غرفة التجارة الامريكية، واشنطن،2003، ص ص.2-3.

تحسن من معايير اختيار اعضاء مجلس الادارة ومن مستوى كفاءتهم، كما تساعد على اعداد استراتيجيات سليمة[1].

ثانيا: التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات

ادى تحرير التجارة والاستثمار الى زيادة الضغوط على الشركات لكي تتكيف وتعدل اوضاعها لضمان الاستمرارية والتنافسية في الاسواق، وهو ما ادى الى تزايد الطلب على وجود معايير موحدة لحوكمة الشركات من جانب العاملين في الاسواق، وخاصة الشركات والمؤسسات بالدول الانجلو سكسونية، او تلك الشركات الموجودة بالدول الاعضاء بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي كانت مبادئها من اهم الدوافع الرئيسية للتقارب في نظم حوكمة الشركات حول العالم، حيث تعد تلك المبادئ اول مجموعة ارشادية متعددة الاطراف ذات انتشار عالمي في مجال حوكمة الشركات.

انتقلت حوكمة الشركات من الموضع الهامشي، الذي كانت تشغله في الماضي القريب لتحتل المكانة التي تستحقها في عقول المستثمرين والشركات وبورصات الاوراق المالية بحيث اصبحت في قلب السوق، وقد ادى انهيار شركة انرون الى في الو. م.ا و ما تعلق به من فشل الحوكمة في اماكن اخرى الى الاسراع بالعمل على كافة المستويات، واخذت البورصات والمشرعون في ارجاء العالم الى تشديد قواعد القيد في الاسواق المالية، وقوانين الاستحواذ ومتطلبات الشفافية وتشجيع وضع تصنيف للحوكمة.

ثالثا: الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية

أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الشغل الشاغل لمؤسسات الاقتصادية في البلدان النامية منها والمتقدمة وذلك لتأثيرها المباشر وغير المباشر على أعمال المؤسسة وفاعليتها، وأصبحت من أكبر التحديات التي تواجه أصحاب رجال العمال، وبدأت المؤسسات مطالبة بتطبيق الحوكمة من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها، عند القيام بممارسة عملياتها الإنتاجية. وقد تنشأت مشكلات نتيجة عن فهم ناقص للقضايا الاجتماعية الرئيسية المتعلقة بالأعمال، ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو اعتقاد رجال الأعمال بأنها لا تعود بالنفع إلا على المجتمع وقد تكون مكلفة ودون جدوى لمعظم المؤسسات.

[1]- ميكرا كراسنيكي، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة** ، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2008، ص11.

ولكن ومع زيادة متطلبات حوكمة المؤسسات أصبحت المسؤولية الاجتماعية من القضايا التي تحتل مكانة لدى المؤسسات الاقتصادية، إذ أضحت من أهم العوامل التي تعمل على استقرارها نموها وبقائها وهذا باعتبارها من أهم عناصر الميزة التنافسية، وعلى الرغم من أن مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن مختلف الهيئات لم تنص صراحة على عنصر المسؤولية الاجتماعية الا ان الباحث يرى ضرورة تضمين تلك المبادئ هذا العنصر بحيث لا ينحصر اهتمام الشركة فقط في تدعيم مركزها السوقي وتعظيم ربحيتها، بل يكون عليها ان تولي تطوير الصناعة التي تعمل فيها واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل الاهتمام نفسه.

فالمسؤولية الاجتماعية للشركات بذلك تعبر عن الالتزام المستمر من قبل الشركات بالتصرف اخلاقيا، والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للعاملين وعائلاتهم والمجتمع ككل، حيث يرى بعض مؤيدي حوكمة الشركات ضرورة ربطها بنظرية اصحاب المصالح، ليمتد نطاقها ويشمل كل ماله صلة بالشركة والمجتمع.

المبحث الثالث: تجارب وجهود بعض الدول والهيئات في مجال حوكمة الشركات

هناك العديد من التجارب الدولية في جميع أنحاء العالم، اهتمت بحوكمة الشركات من منطلق أهمية الحوكمة وما يجب أن تحتويه وثيقة الحوكمة من مصلحة لجميع الأطراف حسب طبيعة كل بلد، والاطلاع على هذه التجارب في هذه الدول لها كبير الأثر في توضيح أهمية حوكمة الشركات ومدى تأثيرها على الشركات والمؤسسات والبنوك في تلك البلاد.

وبالإضافة إلى تجارب الهيئات الدولية الرائدة في هذا المجال، سنستعرض تجربة الحوكمة وتطبيقاتها في بعض الدول المتقدمة الرائدة في هذا المجال، اضافة الى القاء نظرة على الحوكمة في الدول العربية.

المطلب الأول: حوكمة الشركات في الدول المتقدمة

نركز من خلال هذا المطلب على تجارب بعض الدول الكبرى في مجال حوكمة الشركات، والتي جاءت من منطلق حرصها على ضمان فعالية الاسواق المالية، وتحسين المحيط الداخلي والخارجي لعمل المؤسسات العاملة بها.

أولا: التجربة البريطانية

بدأ اهتمام المملكة المتحدة بالحوكمة في أوائل التسعينات عندما لاحظت بعض الجهات مثل بورصة الأوراق المالية، ومجلس التقارير المالية قيام بعض الشركات خاصة المقيدة في بورصة الأوراق المالية بإخفاء معلومات وبيانات مالية ومحاسبية مهمة تخفي موقفها المالي عند تقديمها للمساهمين فيها، وعلى اثر ذلك تم تكليف عدة لجان بالعمل في مجال الحوكمة، كانت اولها لجنة **Cadbury** لدراسة وضع الشركات والتوصل الى مجموعة توصيات ومقترحات تقبل التطبيق، ومساعدة الشركات في الخروج من كبوتها، وقد قدمت اللجنة تقريرها بالفعل عام 1990، ويعتبر بحق هذا التقرير من اهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم اجمع [1]، حيث ذاع صيته ولقي ترحيبا واسعا اعتبر بمثابة التحدي للوائح التطوعية، وذلك نظرا لكون توصياته جاءت على درجة عالية من التنظيم تسمح لكل من الشركات والمساهمين بوضع معايير لافضل الممارسات كما تسمح بقبول المنافسة من الهيئات الاخرى.

[1]- سالم بن سلام بن حمد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان** ، دار اسامة، عمان- الاردن، 2010، ص35.

وتلى هذا التقرير عديد التقارير اهمها:

- تقرير لجنة **RUTTEMAN** عام 1993.
- تقرير لجنة **GRENBURY** عام 1995.
- تقرير لجنة **HAMPEL** تحت اشراف بورصة لندن للأوراق المالية.

وهي تقارير مكملة لبعضها البعض، وقد تم تجميعها عام 1998 في ميثاق واحد اطلق عليه الميثاق المشترك، حيث جمع فيه كافة التوصيات التي تضمنتها التقارير التي اصدرتها اللجان المذكورة سابقا، واصبح التقيد بما جاء فيها من متطلبات القيد في بورصة الاوراق المالية بلندن، بحيث تلتزم الشركات بتطبيق هذا الميثاق جنبا الى جنب مع القواعد المدرجة في الشركات ذاتها.

وفي عام 2003 صدر تقرير **(Higgs)** الذي ركز على مهام وفعالية عضو مجلس الادارة غير التنفيذي، والمهارات التي يجب ان تتوفر في ذلك العضو، وقد كان لصدور هذا التقرير ان تم تعديل الكود الموحد لحوكمة الشركات عام 2003، كما عدل عام 2006 وعام 2008، وفي عام 2010 تم تعديل الكود من قبل مجلس التقارير المالية حيث اصبح اسمه دليل حوكمة الشركات الانجليزي**(The UK Corporate Governance)** ويحتوي الكود على مجموعة من القواعد الاساسية والمساعدة وتقوم تلك القواعد على مبدا "الالتزام او تفسير عدم الالتزام"، وقد تطلبت القواعد الموضحة بالكود من الشركة المعنية اعداد تقرير مكون من جزأين: الجزء الاول توضح فيه الشركة كيفية تطبيق المبادئ التي اشتمل عليها الكود–ومحتوى هذا الجزء غير ملزم– أما الجزء الثاني تقر فيه الشركة عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة[1].

والملاحظ في نموذج المملكة المتحدة لحوكمة الشركات انه يولي اهتمام كبير للمحاسبة اين كان الافصاح احد المبادئ الاساسية لها، حيث انه ينص على الزامية تقديم مجلس الادارة تقييما متوازنا ومفهوما عن مركز الشركة، اذ يجب على المجلس توضيح في التقرير السنوي مسؤوليته في اعداد التقارير المالية، كما يجب ان يوضح هذا التقرير مقدرة الشركة على الاستمرار في المدى الطويل وان يقدم الافتراضات والمؤهلات التي لدى الشركة الدالة على ذلك.

ثانيا: تجربة الولايات المتحدة الامريكية:

[1]- سامي محمد الخرابشة، **مرجع سابق**، ص.28.

يولي القانون الأمريكي أهمية كبرى لحوكمة الشركات تعكس بمحتواها أهمية البيئة الاقتصادية هناك، والتي كان لها الأثر البارز بعد إفلاس كبريات الشركات الامريكية مثل (**Enron –World com**) في نقل موضوع الحوكمة نقلة عملية مهمة .

ويطلق على مجموعة قوانين حوكمة الشركات في الو.م.أ اسم (**Core of Corporate Governance**[1]، ويعد قانون **Sarbanies–Oxlley** لسنة 2002 الذي نظم أحكام الرقابة ومحاسبة الشركات، أهم قانون أمريكي صدر في هذا المجال كرد فعل تشريعي حازم على الغش وعدم الواقعية في التقارير المالية للشركات العاملة في السوق الامريكية، حيث تعالج الإصلاحات الواسعة التي تضمنها مسألة الافصاح وتقديم التقارير المالية من جانب الشركات والتزامها بقواعد حوكمة الشركات والإشراف على مراقبي الحسابات[2]، حيث تم بموجبه انشاء مجلس الاشراف على محاسبة الشركات العامة بهدف الاشراف على عملية المراجعة للشركات العامة من اجل تحسين دقة تقارير المراجعة، ويعمل المجلس تحت تقدير الـ**SEC** وواجباته هي[3]:

- تسجيل المنشآت المحاسبية العامة.
- وضع او الاخذ برقابة جودة المراجعة والاخلاقيات والاستغلال والمعايير الاخرى.
- اجراء تفتيش على المنشآت العامة.
- اجراء تحقيقات، واخذ اجراءات تأديبية وعقوبات على المنشآت المحاسبية اذا كان هذا مبررا.
- ترويج معايير مهنة عالية، وتحسين جودة خدمات المراجعة.
- تقوية التطابق مع قواعد المجلس والمعايير المهنية وقوانين الاوراق المالية بالنسبة للمراجعة.
- الاشراف على الموازنة وادارة عمليات المجلس.

كما كان لصدور هذا القانون تأثير هام على اصلاح الممارسات المحاسبية وتفعيل حوكمة الشركات، تمثل في[4]:

- عصر جديد لمهنة المحاسبة خاصة في مجال المعايير المحاسبية.

[1]- عمار حبيب جهلول، **مرجع سابق**، ص42.

[2] - Ethiopis Tafara and Ropert D.Strhota, **Fostering an International Regulation Consensus**, e,Journal of Economic Perspectives USA, February, 2005,p 6.(**disponible www.usinfo.state.gov**)

[3]- كينيث أ.كيم وآخرون، **مرجع سابق**، ص.162.

[4]- علاء رزق، المحاسبة في ظل حوكمة الشركات، المكتبة العصرية، القاهرة-مصر، 2014، ص ص.212-213.

- الاتجاه نحو تطبيق مفهوم الحوكمة خاصة مبدا الشفافية والافصاح وبالتالي تخفيض حالة عدم التأكد لمستخدمي القوائم المالية.
- اعطاء الاولوية نحو اعادة الثقة في مهنة المحاسبة وحماية مصالح الجمهور.
- توحيد جهود المنظمات المهنية لمحاولة الوصول الى اطار نظري للتوافق المحاسبي الدولي.

كما ركز هذا القانون على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والاداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلا تفعيل الدور الذي يقوم به اعضاء الادارة غير التنفيذيين في مجالس الادارة[1]، فقانون **sarbanies-oxley** لم يكن مجرد تشريع امريكي صدر كرد فعل على جريمة انرون وانهيارات الاسواق والممارسات السلبية في التجارة، او تشريعا امتد لإضافة ضوابط حاكمة في تنظيم الشركات لجميع قوانين الشركات المحلية في الولايات المتحدة الامريكية، بل هو تشريع عالمي تأثرت بتعديلاته العديد من الدول التي ادخلت تعديلات مماثلة ومشابهة في قوانينها الوطنية و يضاف إلى ذلك أن كلا من بورصة نيويورك ولجنة ناسداك (NASDAQ) والبورصة الأمريكية قد أصدرت قواعد ملزمة للعمل بنظام الحوكمة للشركات المدرجة فيها، ومن المرتكزات الرئيسية لتلك القواعد، إبراز دور أعضاء مجلس الإدارة المستقلين في الشركة،وتحديد المكافآت الخاصة بالمديرين التنفيذيين فيها وتعزيز عمل لجان التدقيق[2].

وتجدر الإشارة إلى أن مفوضية تنظيم التعامل بالأوراق المالية الأمريكية(**SEC**) أصدرت معايير محاسبية دولية ينبغي على الشركات الالتزام بها للتعامل في أسواق المال الأمريكية، وتعتبر هذه المعايير أحد الأجزاء الرئيسية لنظام حوكمة الشركات [3].

[1]- سالم بن سلام بن حميد الفليتي، **حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان**، دار اسامة، عمان-الاردن، 2010، ص..39.
[2]- فؤاد شاكر، **الحوكمة الجيدة في المصارف في اطار مقررات لجنة بازل (مسؤوليات أعضاء مجلس الادارة)** ، اتحاد المصارف العربية، العدد 297، 2005، ص116.
[3]- عمار حبيب جهلول، **مرجع سابق**، ص43.

ثالثا: تجربة فرنسا

هناك العديد من العوامل التي جعلت اطراف السوق اكثر اهتماما بقواعد الحوكمة في فرنسا من ابرزها العولمة، وزيادة وجود المساهمين الاجانب، وظهور صناديق المعاشات الامريكية والفرنسية والرغبة في تحديث سوق المال بباريس، ولقد نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من خلال مجموعة من التقارير المنشورة خلال الفترة مابين 1995-2003، هذه التقارير استمدت نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية ، الا ان اهم ما ميزها انها ظلت تقارير ارشادية وليست الزامية التطبيق.

ونستعرض فيما يلي التقريرين الاهم في التجربة الفرنسية، وهما تقرير **Vienot1** باعتبار صدوره اولا، ونستعرض كذلك قانون الامن المالي باعتباره الاحدث:

1- **تقرير Vienot1**: حيث يعتبر اصداره اول بداية للحوكمة في فرنسا، وقد نشر سنة 1995من طرف لجنة مفوضة باعدا تقرير لمجموعة العمل (CNPE/AFEP)، للجمعية الفرنسية للمؤسسات العامة والخاصة والمجلس الوطني للرئاسة الفرنسية، وقد خرج التقرير بمجموعة من التوصيات اهمها[1]:

- يجب ان يضم كل مجلس ادارة عددا لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين.
- على الشركة ان تفصح كل سنة عن كيفية تنظيمها لاتخاذ القرارات.
- يجب ان يكون لكل مجلس ادارة لجان تدقيق ومكافآت تتكون من ثلاثة مديرين على الاقل مع ضرورة استقلالية احدهم ، ويجب ان يشير كل مجلس الى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا.

2- **قانون الامن المالي(LSF)** : صدر هذا القانون في 2003 ، في الجريدة الرسمية الفرنسية وقد كان مستوحى في غالبه من قانون **ساربينز أوكسلي** الامريكي، حيث تضمن اهم بنود ما جاء به هذا القانون، ويمكن تلخيص اهم نصوصه في مايلي[2]:

- ضرورة اعداد تقرير تقييم الرقابة الداخلية، يتم التأشير عليه من طرف الرئيس المدير العام والمدير المالي.

[1] - Vienot Marc**, Le conseil d'administration des sociétés cotées**, Paris- France,1995,p.6.

[2]-Laurent Capelletti, **La normalisation du contrôle interne : ESQUISSE des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d' Administration des entreprises (IAE), Université jean moulin, Lyon 3, 2004, p.04.

- ان يتم تضمين تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلية في التقرير السنوي لاي شركة مدرجة في البورصة، ويكون مرفوقا براي المرتجع الداخلي حول كافة مراحل و اجراءات الرقابة الداخلية، ويتم الافصاح عنه لهيئة الرقابة على السوق المالي.
- يجب على المراجع الخارجي ان يرفق بتقريره تقريرا مفصلا يتضمن رأيه وكافة ملاحظاته المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية للشركة، خاصة تلك المتعلقة بمعالجة واعداد المعلومة المحاسبية والمالية.
- مسؤولية واستقلالية مجلس الادارة بهدف تقليل مخاطر تكاليف الوكالة.
- ضرورة الاهتمام بالمعلومة المالية والشفافية والافصاح في البيانات المالية تفاديا لحالات التلاعب والغش المحاسبي.

ان قانون الامن المالي ركز بالأساس على موثوقية وشفافية المعلومات المالية والمحاسبية، الموجهة لخدمة المستثمرين الحاليين والمحتملين، كما اكد على ان جودة الرقابة الداخلية هي الكفيلة بضمان جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية، غير انه ترك للشركات حرية اختيار اجراءات واساليب تقييم جودة رقابتها الداخلية.

نشير في الاخير الى ان تبني فرنسا للتقارير السابق عرضها ساهم في تعميم وتبني تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في معظم الشركات الفرنسية، مما ادى الى تحسين ادائها الاداري والمالي، وهو ما انعكس ايجابا على اقتصادها وتنميتها المستدامة.

المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الدول العربية:

تعد البلدان العربية حديثة العهد بتطبيق المبادئ والممارسات السليمة لحوكمة الشركات، وعلى الرغم من الجهود المبذولة مؤخرا في هذا المجال من خلال مبادرة العديد من الدول العربية إلى إصدار التشريعات اللازمة لاعتماد الحوكمة في بناء وعمل الشركات العاملة لديها، بهدف الحفاظ على حضورها الدائم في الحياة التجارية والاستثمارية الدولية، الا انه يبقى هناك الكثير امامها ليتم عمله، اذ ان نظرة مقارنة لممارسات الحوكمة الحالية في هذه البلدان مع الممارسات والمعايير والمبادئ المطبقة

دوليا تظهر مدى التطوير المطلوب انجازه[1]، وتتشابه الحوكمة في الدول العربية مع الحوكمة في كثير من الدول ذات الاقتصاديات الناشئة، حيث نجد فجوة كبيرة بينها وبين الدول المتقدمة في مجال تطبيق مبادئ الحوكمة، إذ أن الدول العربية فشلت الى حد كبير في جذب الاستثمارات الأجنبية اللازمة للتصدي لمشاكلها الاجتماعية والاقتصادية، الأمر الذي أرجعته معظم الدراسات إلى ضعف هياكل الحوكمة في هذه الدول.

وفي دراسة أعدها مركز المشروعات الدولية الخاصة سنة 2003، في استعراضه لتطور أوضاع الحوكمة في بعض الدول العربية، توصل إلى تقسيم الدول العربية إلى ثلاث مجموعات[2]:

المجموعة الأولى: وهي مجموعة الدول التي قامت بعمليات الاصلاح الاقتصادي منذ منتصف الثمانينات وهي مصر والاردن والمغرب، وتعتبر هذه الدول من الدول الجاذبة والمستوردة لراس المال، وتمتاز هذه الدول بانها قامت بإنشاء اسواق للاسهم لكي تكون اداة رئيسية للمساعدة في تطبيق برامج الخصخصة وان تكون مصدرا من مصادر الاستثمار المتوسط وطويل الاجل.

المجموعة الثانية: وهي مجموعة الدول المصدرة للبترول، وبصفة عامة هي مجموعة الدول الاعضاء في مجلس التعاون الخليجي، وهذه الدول نجحت في تحقيق استقرار في اقتصادياتها يرجع الى ارتفاع اسعار البترول، وتعتبر هذه الدول من الدول ذات الفائض في الدخل وبالتاي تعتبر من الدول المصدرة لراس المال ، ومن الملاحظ ان الاستثمار في تلك الدول كان قاصرا في الماضي على المواطنين الذين ينتمون الى دول مجلس التعاون ومنذ عام 2000 فتحت هذه الدول باب الاستثمار امام راس المال الاجنبي.

المجموعة الثالثة: وهي الدول التي لديها عدم استقرار اقتصادي والذي يرجع الى عدم الاستقرار السياسي بها مثل فلسطين والعراق، وايضا الدول التي مازالت في بدايات الاصلاح الاقتصادي مثل لبنان وسوريا والجزائر والسودان وليبيا واليمن، فأسواق راس المال بتلك الدول تعتبر غير موجودة وان وجدت فهي صغيرة.

[1]- كنان ندة وحسين القاضي، **مبادئ حوكمة الشركات في سورية (دراسة مقارنة مع مصر والاردن)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26- العدد 2، 2010، ص.676.

[1]- محمد مصطفى سليمان ، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009،ص ص.249-250.

وهذا الاختلاف في البيئة الاقتصادية بين البلدان العربية ادى الى فجوة كبيرة في تطور ممارسات الحوكمة بين هذه البلدان، وهناك مجموعة من الدول العربية قامت بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة الشركات، وهذا بحد ذاته مؤشر جيد وهام ، فبالرغم من عدم تعرض الدول العربية لازمات مالية بسبب عدم الشفافية في في القوائم المالية وعدم وجود المستثمر القادر على المساءلة وكشف الحقائق ، الا انها بدأت في تنفيذ الخطوات الصحيحة التي تعيقها من الوقوع في تلك الازمات[1].

ويمكن القول بأن أهم تشريعات الحوكمة الصادرة في الدول العربية كانت في مصر و الأردن، اما في الدول المغاربية فتعتبر التجربة التونسية رائدة.

فقد بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 حين قام البنك الدولي وبالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية على وهيئة سوق المال بتقييم قواعد الحوكمة في مصر طبقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، حيث اشار التقرير الى ان مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجد في نسيج عدد من القوانين السارية، ومن اهمها قانون الشركات، وقانون سوق راس المال، وقانون التسوية والايداع والحفظ المركزي، كما تلى هذا التقرير مجموعة متتالية من قواعد الحوكمة ، اهمها[2]:

- صدور اول دليل لقواعد ومعايير الحوكمة في مصر سنة 2005، يتم تطبيق قواعده في المقام الاول على شركات المساهمة المقيدة في البورصة.
- سنة 2006 اصدر مركز المديرين دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الاعمال في مصر .
- في عام 2007 اصدرت الهيئة العامة لسوق المال القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المالية في مجال الاوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة.

أما في الاردن فقد تضمنت القوانين والتشريعات الاردنية نصوصا ليست بالمحدودة تعنى بمبادئ حوكمة الشركات، ومن اهمها قانون الشركات ، وقانون تنظيم اعمال التامين ، وقانون البنوك، وقانون الاوراق المالية، وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية، ولتأطير مفهوم حوكمة الشركات بشكل واضح ومحدد قامت هيئة الاوراق المالية في عام 2005 بإعداد دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، كما قام مجلس ادارة هيئة التامين عام 2006 بوضع تعليمات حوكمة

[1]- خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في ارساء الاسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد25، المجلد8 ، جامعة بابل ، العراق ، 2012، ، ص.66.

[2] - سامي محمد الخرابشة، **مرجع سابق**، ص ص24-26.

الشركات واسس تنظيمها وادارتها، كما قام البنك المركزي الاردني في اطار جهوده لتعزيز حوكة الشركات في الجهاز المصرفي الاردني بإعداد دليل الحاكمية المؤسسية للبنوك في الاردن عام 2007 [1]، أما هيئة الاوراق المالية فقد اصدرت عام 2008 دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، والتي أشارت في مقدمته الى ان هذه القواعد سيتم تضمينها مستقبلا الى تعليمات ادراج الاوراق المالية وقد تم بدء العمل بهذا الدليل ابتداء من عام 2009، وفي عام 2011 قامت دائرة مراقبة الشركات باستحداث وحدة متخصصة تحت اسم " **وحدة الحوكمة**" وتشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة، لصياغة دليل قواعد حوكمة الشركات الصغيرة والمتوسطة بالتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية[2].

وفي تونس ظهر قانون 2005 المتعلق بسلامة المعاملات المالية والذي يقوم بشكل رئيسي على زيادة مسؤولية المديرين ، وتعزيز الرقابة الداخلية، وتقليص مصادر تضارب المصالح، وقد اتسم هذا القانون بتجديدات استمدها – الى حد بعيد– من قانون **ساربينز أوكسلي** الامريكي، كما سعى الى تعزيز مصداقية المعلومات المالية التي تطرحها الشركات، واستهدف القانون ايضا وضع المؤسسات التي تعمل في الوساطة في الاوراق المالية ، وكذلك مديريها و موظفيها تحت سلطة ورقابة هيئة سوق المال[3].

المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية في مجال الحوكمة

بذلت ثلاث منظمات دولية جهودا ملموسة لوضع قواعد حوكمة الشركات وهي البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، نتناول في هذا المطلب جهود البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، اما جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنتناولها من خلال المبحث الموالي نظرا لأهميتها في دراستنا.

[1] - تركي راجي الحمود واخرون، **اثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على اداء الشركات المساهمة العامة الاردنية**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية و المصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية : تجربة الاسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، اربد، الاردن، افريل 2013، ص ص.67-68.

[2]- سامي محمد الخرابشة، **مرجع سابق**، ص ص.26-27.

[3]- صبري بوبكر ومجدي حسن، **حوكمة الشركات في تونس: اطار تشريعي قوي وواقع متواضع**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص ص.4-5، على الرابط الالكتروني www.cipe-arabia.org، تاريخ الاطلاع:2015/11/10.

أولا: اسهامات البنك الدولي في مجال الحوكمة:

توصل البنك الدولي بعد مشاورات مع المنظمات الاخرى الى وضع نموذج لتقويم نظم حوكمة وادارة الشركات في الدول النامية، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الاسواق، وهذا التقويم سوف يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد(**ROCS**) والذي يلخص المدى الذي وصلت اليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا.

وأكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات ، ما يلي[1]:

1- **الاعسار وحقوق الدائنين:** في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب شرق آسيا عام 1997 قاد البنك الدولي مبادرة لتحديد الاسس والخطوط الارشادية للوصول لنظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدنيين في الاسواق الناشئة.

2- **الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة :** من أجل الحصول على تقارير مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها، وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد سوف يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول، ويهدف هذا العمل الى وضع اسس لمقارنة الاساليب المتبعة في الدول موضوع البحث، والهدف من هذه المراجعة هو تقييم القدرة على مقارنة معايير المحاسبة والمراجعة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية بالترتيب والدرجة التي تلتزم بها الشركات بمعايير المحاسبة والمراجعة الموضوعة في كل دولة.

وايضا فان مؤسسة التمويل الدولية وهي عضو في مجموعة البنك الدولي تشجع ايضا على قواعد حوكمة الشركات وذلك باشتراط ان تقوم الشركات التي تستثمر فيها بممارسة قواعد حوكمة الشركات وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للمراقبة وتقديم تقارير، وينطبق هذا على وجه الخصوص على البورصة واسواق الاسهم والسندات الناشئة، حيث وضعت سنة 2003 موجهات

[1]- صلاح حسن، **مرجع سابق**، ص ص.87-88.

وقواعد ومعايير عامة تراها اساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية او غير مالية، وذلك على مستويات اربعة كالتالي[1]:

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
- خطوات اضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
- اسهامات اساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.
- القيادة.

ثانيا: اسهامات صندوق النقد الدولي

بالإضافة الى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشكل اساسي من اجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية.

1- **قانون السياسات المالية:** يشجع صندوق النقد الدولي، الدول الاعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، والتي تؤكد على[2]:
   - وضوح الادوار والمسؤوليات .
   - توافر المعلومات للجماهير.
   - اعداد الميزانيات وتقاريرها بطريقة واضحة.
   - تأكيد النزاهة.

2- **قانون الممارسات الجيدة عن شفافية السياسات المالية والنقدية[3]:** قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية وقد وضعت اجراءات الشفافية الجيدة في القانون على اساس اولهما ان السياسات النقدية والمالية من الممكن ان تصبح اكثر فعالية اذا ما عرف المواطنون اهداف السياسة وادواتها واذا ما الزمت الحكومة نفسها بها، وايضا الادارة الجيدة تدعو لان تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية.

[1]- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الادارية والادارة المالية**،الجزء الثاني، منهاج محاسب اداري دولي عربي معتمد، 2014، ص.301.
[2]- صلاح حسن، **مرجع سابق**، ص.88.
[3]- امين السيد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية ، الاسكندرية، 2010، ص.178.

ثالثا: اسهامات لجنة بازل للرقابة المصرفية

نشرت لجنة بازل للرقابة المصرفية في عام 1999 اوراق إسترشادية لمساعدة الجهات الرقابية المصرفية في التطبيق الجيد لحوكمة المصارف في بلادهم تحت مسمى " **تعزيز حوكمة الشركات للمنظمات المصرفية**"[1]، وذلك بالاسترشاد بمبادئ الحوكمة التي اصدرتها**OECD** في مطلع عام 1999، كما قامت بمراجعتها بناء على النسخة المعدلة في 2004، ليبدأ العمل بها في اول جانفي 2007 والتي ترتكز على دعم وتعزيز الحوكمة في البنوك، كما تناولت عرض وتقديم المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات والتي سوف تطور التطبيق الجيد للحوكمة، ومساعدة الجهات الرقابية على تقييم جودة الحوكمة في البنوك.

وقد جاءت في 8 مبادئ يمكن تلخيصها كما يلي[2]:

المبدأ الاول: يجب ان يكون اعضاء مجلس الادارة مؤهلين تماما لمراكزهم وان يكونو على دراية تامة بالحوكمة وبالقدرة على ادارة المصرف، ويكون اعضاء مجلس الادارة مسؤولين بشكل تام عن اداء المصرف وسلامة الموقف المالي وعن صياغ استراتيجية العمل بالمصرف وسياسة المخاطر وتجنب تضارب المصالح.

المبدأ الثاني: يجب ان يوافق ويراقب مجلس الادارة الاهداف الاستراتيجية للبنك وقيم معايير العمل آخذا في الاعتبار مصالح حملة الاسهم والمودعين، وان تكون هذه القيم سارية في البنك، ويجب ان يتأكد مجلي الادارة من ان الادارة التنفيذية تطبق السياسات الاستراتيجية للمصرف وتمنع الانشطة والعلاقات والمواقف التي تضعف الحوكمة، واهمها تعارض المصالح.

المبدأ الثالث: يجب على مجلس الادارة وضع وتطبيق خطوط واضحة للمسؤولية والحاسبة وفق الهيكل التنظيمي للمصرف.

المبدأ الرابع: يجب على مجلس الادارة ضمان وجود رقابة مناسبة من قبل الادارة العليا للمصرف تتماشى مع سياسات المجلس.

[1]- حاكم محسن الربيعي، **حوكمة البنوك واثرها في الاداء والمخاطرة**، دار اليازوري، عمان، 2011، ص.74.
[2]- سويلم محمد علي، **حوكمة الشركات في الانظمة العربية والمقارنة بين النظم**، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2010، ص ص.124-125.

المبدأ الخامس: يجب على مجلس الادارة والادارة العليا ان يستخدما بكفاءة مخرجات وظيفة المراجع الداخلي والمراجعين الخارجيين ولجنة المراجعة.

المبدأ السادس: على المصرف ضمان ملاءمة ممارسات وسياسات المكافآت مع ثقافة المؤسسات المصرفية ومع الاهداف الاستراتيجية طويلة الاجل، وكذلك مع محيط الرقابة.

المبدأ السابع: ينبغي ادارة المصرف وفق اسلوب شفاف.

المبدأ الثامن: ينبغي على مجلس الادارة والادارة العليا فهم الهيكل التشغيلي للمصرف من خلال مدى الالتزام بالعمل وفق بيئة قانونية معينة.

والملاحظ ان هذه المبادئ تم اصدارها لحماية حقوق المساهمين والمودعين وضمان مراقبة الاداء من قبل مجلس الادارة والادارة العليا لأنشطة البنوك، وضمان قدر من الشفافية والافصاح والقدرة على ادارة المخاطر، نظرا لكون البنوك ركيزة من ركائز اقتصاد الدول باعتبارها مصدرا مهما للتمويل.

المبحث الرابع: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية* حول حوكمة الشركات

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هي مجموعة المعايير السلوكية والاخلاقية التي تنظم عمل مجلس الادارة والادارة التنفيذية والموظفين بشكل عام في الشركات، وتهدف الى تحقيق التوازن بين مصالح الاطراف المختلفة ، وتتميز بعدم الالزام القانوني بها، وعند ذكر المبادئ، من المهم تناول مبادئ حوكمة الشركات التي أنشأتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تعد الأساس الذي تستند إليه الدول والشركات عند قيامها بوضع الأسس المناسبة لتطبيق مفهوم الحوكمة، حيث كانت من وجهة نظر العديد من الجهات المختصة شاملة، ويمكن باستخدامها بناء نظام حوكمة متكامل، إضافة إلى أن هذه المبادئ هي الأساس التي استندت إليه هذه الدراسة.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص وأهداف المبادئ

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999، مجموعة مبادئ للتطبيق الجيد للحوكمة ، وتم تعديل تلك المبادئ وإعادة إصدارها في عام 2004، وتستند هذه المبادئ الى مجموعة من التجارب والمبادرات الوطنية للدول الأعضاء، وكذا سابق أعمال داخل لجان المنظمة، وتم وضع هذه المبادئ استجابة لدعوة من مجلس المنظمة للاجتماع على المستوى الوزاري في 27 و28 أفريل عام 1998 للقيام جنبا إلى جنب مع الحكومات والمؤسسات الدولية الأخرى ذات الصلة والقطاع الخاص، بغرض وضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات[1].

ومنذ الموافقة عليها حظيت هذه المبادئ باهتمام واعتراف العالم بأسره باعتبارها نقطة قياس دولية لجودة حوكمة الشركات وتم استخدامها من جانب الحكومات وواضعي اللوائح التنظيمية، والمستثمرين، والشركات والمساهمين، وقد وافق على إتباعها منتدى الاستقرار المالي باعتبارها إحدى المعايير الاثنا عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة، وشكلت الأساس لعنصر حوكمة الشركات في تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي[2]، وتستهدف مساعدة حكومات الدول الاعضاء وحكومات الدول غير الاعضاء في غمار جهودها لتقييم وتحسين الاطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع

* هي منظمة دولية عالمية ظهرت أولا بصورة إقليمية باسم منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي عام 1948 بعد الحرب العالمية الثانية، لإعادة هيكلة أوروبا بعد الحرب، ثم تغيرت إلى النمط العالمي في عام 1961، فأصبحت تسمى بمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ومن أهم أهداف المنظمة : مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء على تحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لحوكمة الشركات، وتوفير الإرشادات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات لوضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات.

[1]- عصمت أنور صحصاح، **المراجعة و حوكمة البنوك**، دار النشر للجامعات، القاهرة ، مصر، 2014، ص36.

[2]- صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال-معايير حوكمة المؤسسات المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010، ص64.

حوكمة الشركات في تلك الدول، بالإضافة الى توفير الخطوط الارشادية والمقترحات لأسواق الاوراق المالية ، والمستثمرين والشركات، وغيرها من الاطراف التي تلعب دورا في عملية وضع اساليب سليمة لحوكمة الشركات، وتركز المبادئ على الشركات التي تتداول اسهمها في البورصات، ولكنها تعد أيضا، في حدود معينة، عنصرا مهما للمؤسسات المصرفية التي تعمل في على أسس عالمية، ولهذا السبب فان هذه المبادئ تستخدم نموذج لهيكل الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية متعددة الجنسيات[1].

وتعد تلك المبادئ ملائمة بشكل كبير ليس فقط للمتخصصين الماليين والمستثمرين في اسواق المال في الشركات الصناعية والاسواق الناشئة ولكن ايضا لكل صانعي السياسة، التنفيذيين في الشركات، ادارات القطاع العام في كل البلدان ، ويعود السبب الى ان حوكمة الشركات اصبحت[2]:

1- تعد احد الركائز الاساسية المالية الدولية.

2- أداة سياسية قوية مع النمو الواسع لمنشورات استراتيجية التطوير الاقتصادية واصلاح القطاع العام.

وتتميز هذه المبادئ بعدد من الخصائص أهمها[3]:

- انها ليست ملزمة بل هي بمثابة نقاط مرجعية.
- انها دائمة التطور بطبيعتها، في ضوء التغيرات التي تطرا في على الظروف المحيطة.
- انها لا توصي بنموذج وحيد سليم لحوكمة الشركات، ولكنها توصي ببعض الاساليب المشتركة التي يمكن ان يستوعبها اي نموذج في اي دولة.
- انها تترك للحكومات واطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ، مع الاخذ في الاعتبار التكلفة والعائد.

فالمبادئ لا تعني بالضرورة التنفيذ الجبري للمتطلبات والقواعد الموضوعية الهامة والرئيسية والواردة بها، حيث تترك المبادئ مجالا واسعا للاختلاف فيما بين الدول عند التطبيق.

---

[1] -Jhon e Core, Wayne r.Guay, **Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns؟ An Examination Of Firm Operating performance and Investors Expectations** , The journal of finance ,vol lxi , NO. 2. APRIL 2006,P .7.

[2] - Gillibrand , Michael , **New Frontiers for Corporate Governance in 2004 & Beyond** , Corporate Governance Journal , Vol. 4 , Issue No. 1, Jan , 2004 , p.4.

[3]- أحمد خضر ، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012، ص.109.

كما بينت ديباجة مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات أن أهداف تلك المبادئ هي:

- وضع منظومة للمحاسبة لجميع الاطراف المرتبطة بالشركة.
- منع تعرض الشركة للكوارث.
- رفع مستور اداء الشركة من خلال توفير الظروف الملائمة.

ونرى أن أهم الاسباب وراء انتشار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، على الرغم من وجود محاولات سابقة لإصدار مثل تلك الارشادات والمبادئ للإدارة الرشيدة للشركات من جهات مختلفة، هو جودة وخصائص تلك المبادئ، بالإضافة الى توقيت اصدارها الذي توافق مع ضغوط الاسواق نحو وجود معايير يمكن الاستناد اليها في مجال التجارة الدولية، لتحافظ على الاستقرار بالأسواق وتدعم الشفافية في المعاملات التجارية للحفاظ على مبدأ حرية التجارة العالمية في ظل ما أفرزه نظام العولمة من سلبيات وممارسات خاطئة من جانب بعض الشركات أدى لمزيد من الازمات المالية والتقلبات بالأسواق والاحتقان اتجاه الرأسمالية.

كما استندت قوة تلك المبادئ ودوليتها الى قوة الاطراف المختلفة المؤثرة في حركة التجارة الدولية، والتي تكاتفت وشاركت في مراجعة وتعديل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات بداية من عام 2001، وحتى اصدار المبادئ المعدلة عام 2004 من خلا فريق عمل كبير ضم العديد من الجهات والاطراف، أهمها:[1]

- الحكومات القومية لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، وحتى دول اخرى من خارج المنظمة.
- منتدى الاستقرار المالي ، حيث اعتبر هذه المبادئ أحد المعايير الاثنى عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة.
- البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، حيث تم اعتبار حوكمة الشركات عنصرا اساسيا في تقاريرهما عند مراعاة المعايير والقواعد.
- بنك التسويات الدوليBIS .

[1]- أحمد خضر، **نفس المرجع**، ص ص.148-149.

- لجنة بازل.
- المنظمة الدولية للجان الاوراق الماليةIOSCO.
- المنتدى العالمي لحوكمة الشركات.
- المؤسسات الدولية الاخرى ذات الصلة والقطاع الخاص.
- الاتحادات المهنية.

وقد اضيفت لهم دول مجموعة العشرونG20، كما سيتم التطرق له في ما بعد في التعديلات الصادرة عام 2015.

وتعتبر هذه المبادئ بمثابة معايير تقاس في ضوئها مدى تطبيق وتقدم الحوكمة في أي دولة من الدول، فكلما كانت هذه المبادئ مطبقة فيها، كلما استجابت الدول لمبادئ المنظمة وحظيت بثقتها وثقة الهيئات الاقتصادية الأخرى.

المطلب الثاني: استعراض المبادئ– نسخة 2004*

أولا: ضمان وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات

ينص المبدأ الاول من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات على الاتي: «ينبغي على اطار حوكمة الشركات ان يكون متوافقا مع احكام القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية".

كي يتم ضمان وضع اطار فعال لحوكمة الشركات، فان من الضروري وجود اساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلا يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في انشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم اطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية وممارسات الاعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات ، هناك مجموعة من الارشادات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي[1]:

*-تم اعتماد هذه النسخة في الدراسة التطبيقية، نظرا لنشر النسخة المعدلة لعام 2015، بعد توزيع الاستمارة على المعنيين بالدراسة.

[1]- حسين يوسف القاضي و آخرون، **أصول المراجعة** ، الجزء الاول، منشورات جامعة دمشق-سوريا، 2012، ص.505.

- ينبغي وضع اطار حوكمة الشركات بهدف ان يكون ذا تأثير على الاداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الاسواق، وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.
- ضرورة ان تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي متوافق ة مع احكام القانون ، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- من الضروري ان يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- من الضروري ان يكون لدى الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتهم بطريقة متخصصة وموضوعية ، فضلا عن ان احكامها وقراراتها ينبغي ان تكون في الوقت المناسب ، وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

وبذلك فان هذا المبدأ يرسي الاطار العام المهم للمبادئ الاخرى، محققا ما يلي[1]:

- اسواق تتمتع بالشفافية والكفاءة.
- سيادة القانون.
- فصل المسؤولية بين السلطات.

ثانيا: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

جاءت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات لضمان حد أدنى من حقوق المساهمين واصحاب حقوق الملكية في الشركات، وقد تناولت المبادئ حماية حقوق المساهمين تحت مبدأ: "حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية "، وقد أشارت تلك المبادئ الى ما يلي:

- تتضمن حقوق المساهمين الأساسية توفير الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.

[1] - Center for international private enterprise , **Reform toolkit, Corporate Governance for Emerging Markets**,2008, p.4. www.cipe.org/sites/default/files/publication consulter le(14-09-2015).

- حق المساهمين في المشاركة في وإعلامهم بشكل كافٍ عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة، مثل التعديلات في النظام الأساسي والترخيص بإصدار أسهم زيادة رأس المال.
- حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية.
- وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.
- الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة علي الشركات.

وهذا المبدأ يضمن حقوق حملة الاسهم في ملكية آمنة، الحصول على المعلومات، المشاركة، التصويت، نصيب من الارباح، وهو ما يؤكد حرص المبادئ على ضمان توفير حد أدنى من حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية في الشركات حيث تضمن الملكية الآمنة للاسهم، وحق المساهم في تلقي الافصاح التام عن المعلومات وحقوقه في التصويت والمشاركة في قرارات البيع وتعديل الملكيات والاصول عند الاندماج والاستحواذ أو اصدار أسهم جديدة وذلك للحفاظ على قيمة الشركة وأسهم المساهم بها[1].

ثالثا: المعاملة المتساوية للمساهمين

حرصت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات على تأكيد غايتها في توفير معاملة متساوية وعادلة للمساهمين بالشركة، وقد تناولت المبادئ حماية حقوق المساهمين في نسختها لسنة 2004 تحت مبدأ: " المعاملة المتساوية للمساهمين"*.

وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف الفرعية التالية[2]:

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس الفئة من الاسهم معاملة متساوية، وذلك على النحو التالي:

[1] - Cathrine L. Kuchta-Helbing and John D**. Sulivan ,Instituting in Developing Emerging and Transitional Economies**, The Center for International Private Enterprise (CIPE), 2003, p11.

*- وكان النص السابق والوارد في مبادئ حوكمة الشركات الصادر سنة 1999 يشير الى- المعاملة المتكافئة للمساهمين-

[2]- جيهان عبد المعز الجمال، **مرجع سابق**، ص.507.

- أن تكون لكافة الاسهم نفس الحقوق وان يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة فئات الاسهم قبل ان يقوموا بالشراء، وأن تكون أي تغيرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الفئات من الاسهم التي تتأثر نتيجة للتغير.
- أن يتم حماية مساهمي الاقلية من اساءة الاستغلال التي يقوم بها او يتم اجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب المسيطرة والتي يتم القيام بها بشكل مباشر أو غير مباشر.
- أن يتم الادلاء بالأصوات عن طريق فارزي أو مرشحين لهذا الغرض بطريقة يتم الاتفاق عليها مع المستفيد من ملكية الاسهم.

- ينبغي منع عمليات تداول الاسهم التي تستند الى معلومات داخلية.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الادارة الافصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات أو أمور تخصهم يكون من شأنها التأثير على الشركة.

ويهدف هذا المبدأ الى ضمان حقوق تصويت متساوية للمساهمين وحماية حقوق الاقلية وحقوق الاجانب ومنع استغلال المعلومات السرية في التعامل والبيع الصوري من الشخص لنفسه، وفي هذا المبدأ توفر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات اهتماما كبيرا لحماية حقوق مساهمي الاقلية عن طريق وضع نظم وضمانات تمنع العاملين الداخليين في الشركة وأعضاء مجلس الادارة والادارة العليا من التلاعب بمصالح المساهمين بالشركة.

رابعا: دور اصحاب المصالح

لم تغفل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات حماية أصحاب المصالح خلال اصداراتها المختلفة، وقد اشرنا سابقا لتعدد اصحاب المصالح ودورهم في الشركة وتأثرهم وتأثيرهم بعمليات الشركة، وقد اهتمت المبادئ بحماية اصحاب المصالح ودورهم تحت مبدأ "دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات"، حيث اشارت المبادئ الى انه " ينبغي في اطار حوكمة الشركات ان يعترف بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون او تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات واصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المنشآت السليمة ماليا"،وهناك مجموعة من الارشادات التي يجب الاخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:

- يجب احترام اصحاب المصالح التي ينشئها القانون او تكون نتيجة لاتفاقات متبادلة.
- عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي ان تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من اجل مشاركة العاملين.
- عندما يشارك اصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي.
- ينبغي لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم ان يتمكنوا من الاتصال بمجلس الادارة للإعراب عن اهتمامهم بالممارسات غير القانونية او غير الاخلاقية .

والملاحظ ان هذا المبدأ يهدف الى احترام الحقوق القانونية والاتفاقيات بين اصحاب المصالح والشركة، وكذلك التعاون بينهم، وحق حصولهم على المعلومات، فضلا عن التواصل والتعويض عن المخالفات، فتتطلب حوكمة الشركات احترام حقوق اصحاب المصلحة والمجتمع، ومنها على سبيل المثال احترام الشركات لالتزاماتها تجاه العاملين بها وعملائها ودائنيها وموردیها والمجتمعات التي تعمل فيها، فكل هذه المجموعات تستفيد من أمانة وجودة العمل في هذه الشركات والقدرة على الاعتماد عليها ومن ثم يحصد المجتمع ككل مزايا ادارة الشركات بشكل جيد، فذلك يوفر فرص عمل ويبني الثقة في الاقتصاد ويمنع تبديد الموارد، وتتضمن هذه المزايا الضخمة للمجتمع منع وقوع ازمات مصرفية ، اضافة الى تنمي اسواق مال اكبر واكثر[1].

خامسا: الافصاح والشفافية

يعد مبدأ الافصاح والشفافية من اهم مبادئ حوكمة الشركات على الاطلاق، نظرا لما يمثله من استقرار وشفافية وحماية لجميع الاطراف والمتعاملين مع الشركات والاسواق المالية، حيث اهتمت المبادئ بضمان توافر الافصاح المتساوي وفي الوقت المناسب عن المعلومات المادية وغير المادية، واهتمت بمسؤولية المراجع الداخلي والخارجي عن المعلومات المفصح عنها[2]، وكان من الطبيعي ان تتناول المبادئ الحديثة قابلية المساءلة والمحاسبة للمراجعين الخارجيين والداخليين، مع الاشارة لواجباتهم تجاه الشركة، وانهم يقومون بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والاصول المهنية في عملية

[1] - Center for international private enterprise , **Reform toolkit, Corporate Governance for Emerging Markets,2008**, p.4. www.cipe.org/sites/default/files/publication(consulté le :14-09-2015).

[2]- احمد علي خضر، **الافصاح والشفافية كاحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، مرجع سابق، ص.23.

المراجعة، ولم يشر الى ذلك في النسخة الاولى، وذلك تأثرا بضغوط الاسواق العالمية عقب قضية شركة **Enron** وتغير اشهر قوانين الافصاح في الاسواق العالمية، فنصت مبادئ المنظمة لعام 2004 مبدأ الافصاح والشفافية، وقد أشارت في ذلك الى أنه: " ينبغي في اطار حوكمة الشركات ان يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، والاداء، وحقوق الملكية وحوكمة الشركات"، وهناك مجموعة من الارشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ واهمها:

- يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا النتائج المالية والتشغيلية للشركة، وأهداف الشركة، وملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم، والأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح، وكذلك هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه.
- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقًا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

- يجب إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة.
- يجب أن يقدم مراجعي الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة.
- يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين علي معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.
- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل، والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

سادسا: مسؤوليات مجلس الادارة

لضمان اعتناء اعضاء مجلس الادارة بمهامهم ومسؤولياتهم، وضعت المنظمة مبدأ خاصا بمسؤوليات مجلس الادارة و الجزاءات التي توقع عليها عند مخالفتهم لهذه المسؤوليات، كما يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسئولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين،ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل علي أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.
- على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل معاملة متساوية لكل فئة من فئات المساهمين.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص علي مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية، بما في ذلك وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية، الإستحواذات، وتصفية الاستثمارات، ومتابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة، وتوافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والرقابة الداخلية، خاصة أنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بتطبيق القانون.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة، وذلك بتكليف عدد كافٍ من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي على مهام قد يحدث فيها حالات تعارض المصالح المحتملة مثل التقارير المالية والتعيينات ومكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.
- يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلي المعلومات المناسبة الدقيقة وفي التوقيت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسئولياتهم على أكمل وجه.

المطلب الثالث: مستجدات وتطورات المبادئ والانتقادات الموجهة لها

كما جاء في ديباجة المبادئ المعدلة فان التعديلات تحتوي على نتائج الاستعراض الثاني للمبادئ الذي اجري في 2015/2014، وكان الاساس للاستعراض نسخة عام 2004 من المبادئ والتي تشمل الفهم المشترك بأن المستوى العالي من الشفافية والمساءلة ورقابة المجلس واحترام حقوق المساهمين ودور اصحاب المصلحة الرئيسيين هو جزء من الاساس من النظام الفعال لحوكمة الشركات، وقد تم الحفاظ على هذه القيم الاساسية وتعزيزها لإظهار التجارب منذ عام 2004 وضمان استمرار الجودة العالية للمبادئ وصلتها وفائدتها.

أولا: المستجدات و التطورات الحاصلة على مستوى المبادئ

لما كانت مبادئ حوكمة الشركات تتميز بعدة خصائص، والتي سبق الاشارة اليها، ومن اهمها قابليتها للتطور ، حيث تعد المبادئ دائمة التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة ، فخلال اجتماع قادة مجموعة العشرين**G20** والمنعقد في مدينة انطاليا التركية في نهاية عام2015 وبالضبط يومي 15 و16 نوفمبر، تم اقرار تعديلات على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والتي تم اعتمادها من طرف مجلس منظمة الـ**OECD** في 8 جويلية 2015، مع الاشارة الى ان بحثها كان في منتدى **OECD / G20** لحوكمة الشركات خلال شهر افريل 2015، والذي جاء اقرارا لسلسلة مطولة من المراجعات والابحاث التي امتدت خلال الأعوام 2011-2014، وتمحورت هذه المراجعات والابحاث حول الآتي:[1]

- ممارسات مجالس الادارة وتحديدا فيما يخص المكافآت والاتعاب.
- دور المستثمرين المؤسساتيين في تعزيز حوكمة الشركات.
- تعاملات الاطراف ذات العلاقة وحقوق صغار المساهمين وحقوق الاقلية.
- الترشح لعضوية مجلس الادارة والانتخاب.
- الرقابة والانفاذ لحوكمة الشركات وادارة المخاطر. ونتيجة لهذه المراجعة المكثفة تم اصدار مبادئ حوكمة الشركات المعدلة والتي اطلق عليها تسمية مبادئ OECD / G20 بشأن حوكمة الشركات، ومما لا شك فيه ان اعادة النظر بمبادئ التي أقرت من قبل منظمة **OECD** قبل ما يزيد عن

[1]- هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، **التطور الحاصل على الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، ماي2016، ص.10، متاح على الانترنت:
https:// www.pcma.ps/Rsearches/Res_Dev_Docs/hawkma_2015.pdf، تم الاطلاع في:2016/11/15.

16 سنة تمثل ضرورة في غاية الاهمية خاصة بعد ان اصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر الاساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي، وفي هذا الشأن اكد مؤخرا الامين العام لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية السيد تاماكي بالقول:[1] "أن مبادئ الحوكمة ليست هدف بحد ذاتها، وانما هي وسيلة لخلق الثقة بالأسواق المالية والاعمال التي تعتبر أساسية بالنسبة للشركات الراغبة بالحصول على التمويل طويل الاجل، وبالمقابل فان الضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة، وخاصة فيما يتعلق بالمكافآت ومخاطر الادارة وممارسات مجالس الادارة وممارسة مالكي الاسهم لحقوقهم له انعكاسات كبيرة على استقرار الاسواق المالية، حيث اعتبر هذا الضعف أحد أهم الاسباب للازمة المالية عام 2008"، كما اخذت هذه الطبعة بعين الاعتبار التطورات الحاصلة في كل من القطاع المالي وقطاع الشركات والتي قد تؤثر على كفاءة وملاءمة سياسات وممارسات حوكمة الشركات.

ونستعرض فيما يلي أهم التغيرات التي حصلت على المبادئ والتي تعكس ادخال مفاهيم جديدة، وتعكس ايضا النظرة المستجدة لبعض المواضيع والجوانب في حوكمة الشركات، مثال على ذلك مفهوم التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، حيث اصبح النظر الى التدقيق بمفهوم اوسع وضمن سياق إدارة المخاطر، ومن المتغيرات الحاصلة أيضا أن غالبية أسواق الاوراق المالية في الدول اصبحت تتجه نحو الخوصصة وبالتالي اصبحت هي ذاتها شركات مساهمة عامة واسمها مدرج في البورصة، وبالتالي النظرة التقليدية لدور البورصة في تطبيق قواعد الحوكمة قد تغير وأصبحت هي ذاتها تخضع لقواعد الحوكمة، وكونها اصبحت مؤسسات تهدف الى تعظيم الربح، وغيرها من المواضيع الاخرى، وفيما يلي ملخص لاهم التعديلات التي حصلت على تلك المبادئ[2]:

المبدأ الاول: ضمان وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات

الهدف من التعديل: تعزيز دور الاشراف والانفاذ للحوكمة، وكانت اهم التعديلات التي جاءت في المبدأ كما يلي:

- زيادة التأكيد على اهمية الاشراف العام والمستقل في الرقابة والانفاذ.
- زيادة حوكمة الجهات الرقابية ذاتها.

[1]- جليل طريف، **مبادئ الـ OECD / G20 للحوكمة**، أخبار الاتحاد، اتحاد هيئات الاوراق المالية العربية ، العدد11، جانفي 2016، ص3.
[2]- النسخة الجديدة متوفرة باللغة العربية على موقع المنظمة على شبكة الانترنت: www.oecd.org

- تغيير دور البورصات (حيث غالبيتها الان تحولت الى شركات خاصة وليست مؤسسات عامة) وتهدف الى تعظيم الربح وانعكاس ذلك على الاشراف والانفاذ في السوق المالي فيما يخص الحوكمة.
- ارشادات اضافية فيما يخص تأثر حوكمة الشركات على الشركات المدرجة في عدة اسواق مالية.

المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

الهدف من التعديل: تعزيز حقوق المساهمين وحمايتهم، وتتمثل اهم التعديلات في:

- ارشادات اضافية حول تعاملات الاطراف ذات العلاقة.
- المزيد حول تركز الملكية وانعكاسها على حوكمة الشركات.
- المزيد حول شفافية المنتفع النهائي للملكية.

المبدأ الثالث: المستثمرون من المؤسسات واسواق الاسهم وغيرهم من الوسطاء

الهدف من التعديل: اضافة وتقديم فصل جديد في المبادئ بخصوص دور المستثمرين المؤسساتيين واسواق المال في حوكمة الشركات، حيث نص هذا المبدأ الجديد على مايلي:

- ارشادات اضافية حول دور الوكلاء الإستشاريين**Proxy Advisors** ومدراء الاصول في حوكمة الشركات، من حيث ايجاد منهج جديد بما يشمل التركيز على تركيبة الرسوم والعمولات وتضارب المصالح.
- مواضيع أخرى تشمل الادراج في اكثر من سوق مالي وفي اكثر من دولة وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات.

المبدأ الرابع: دور اصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات

الهدف من التعديل: لتحديث وشمول التطورات الحاصلة في الادوات الاخرى الصادرة عن **OECD** ولكن لم يحصل تغير كبير على هذا الفصل، حيث اكدت المراجعات على ضرورة ادخال متطلبات في الحوكمة تخص الموظفين واصحاب المصالح، وتحديدا لتأكيد دورهم في المساهمة على المدى الطويل في نجاح واداء الشركة.

المبدأ الخامس: الافصاح والشفافية

الهدف من التعديل: تأكيد الافصاح التام والملائم حول جميع الامور الجوهرية، من خلال تبني المقترحات الاتية:

- العديد من المواضيع مغطاة الان بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **IFRS**.
- تأكيد ازدياد اهمية الإفصاحات غير المالية.
- الافصاح حول تعاملات الاطراف ذات العلاقة.
- مسؤولية رئيس مجلس الادارة مقابل مسؤوليات المدير العام.
- الجهات الرقابية على المدقق المستقل وجودة التدقيق والاشراف والرقابة على اعمالهم.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الادارة

الهدف من العديل هو تحديد وتوضيح مسؤوليات مجلس الادارة في مواضيع وحالات خاصة، وذلك من خلال ادخال التعديلات الاتية:

- الرقابة والاشراف على انظمة ادارة المخاطر.
- دور ومسؤوليات اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة وتحديدا لجنة التدقيق وادارة المخاطر.
- جميع اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة غير موصى بها لجميع الشركات مثل لجنة المخاطر.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للمبادئ

بالرغم من ان المبادئ الواردة بدليل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مفيدة كنقطة بداية لبناء نظام لحوكمة الشركات ، ورغم اهمية الدور الذي تحققه في نشر ثقافة الحوكمة، واعتبارها المعايير الدولية الواقعية لحوكمة الشركات التي تمتلك الدعم الدولي، الا ان هذا لا يعني بالضرورة ان هذه المبادئ هي الافضل وانها كافية بشكل نهائي[1]، فعلى الرغم من وجودها منذ 1999 فإنها لم تستطع حماية الاسواق من خطر التلاعب في الشركات والمحافظة على اموال المساهمين، فعانت اقتصاديات عملاقة ، وخاصة الاقتصاد الامريكي من انهيارات مالية ومحاسبية لشركات امريكية عالمية، كما

[1] - Xiaochuan,Zhou, **Improve Corporate Governance and Develop Capital Market** , at the Euromoney China forum, capital Market and Corporate Governance, Beijing, china, Dec,2004, p.4.

ذكرنا سابق، ويرجع الاخصائيون ذلك الى مجموعة من الملاحظات والانتقادات الموجهة لهذه المبادئ، أهمها:

- تركز هذه المبادئ على الضوابط الداخلية ومصممة في المقام الاول للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية والتي تعمل في بيئة قانونية وتنظيمية فعالة وبقدر كاف من التنافس، ولكن كثير من الاسواق الصاعدة اما ان تكون خالية من اسواق الاوراق المالية او ان تكون اسواقها لا تزال في مراحل تطورها الاولية[1].
- أن هذه المبادئ ليست ثابتة ، بل هي دائمة التطور بطبيعتها وبالتالي فإنها قابلة للتغير كلما طرأت تغيرات كبيرة على الظروف المحيطة في عالم تسوده تغيرات مستمرة ، مما يتعين معه ادخال تجديدات وتغييرات مستمرة على اساليب حوكمة الشركات ، وان يتم تطويع هذه الاساليب بالشكل الذي يواكب المتطلبات والتحديات الجديدة.
- يتسم دليل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالعمومية، ولذلك فانه مناسب لكل من النظام الانجلو امريكي والنظام الاوربي (او الالماني)، ومع ذلك هناك ضغوط متزايدة لا ضافة المزيد من اليات التنفيذ اليه، وسيكون التحدي هو ان تتم اضافة هذه الاليات بطريقة تتوافق مع اجراءات التوجه نحو السوق بوضع اجراءات ذاتية التنفيذ لا تفرض على الشركات تكاليف كبيرة جدا[2].

وبرغم هذه المآخذ فان هذه المبادئ تساعد صانعي السياسات على تقييم وتحسين الاطار القانوني والتنظيمي والمؤسسي لحوكمة الشركات ، كما أنها توفر ارشادات لأسواق الاوراق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الجهات التي تلعب دور في عملية تطوير الحوكمة الجيدة للشركات.

[1]- نظير رياض محمد الشحات، **مرجع سابق**، ص.384.
[2]- مركز المشروعات الدولية الخاصة ، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاسواق الصاعدة**، ص ص-22-23.

خلاصة:

انتشر استخدام مفهوم حوكمة الشركات في مختلف المجالات العملية والعلمية والاكاديمية، كمحاولة للسيطرة على المخالفات المختلفة، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وكضمان لحقوق الاطراف المختلفة، التي عادة لا يمكنها ممارسة أي نوع من انواع الرقابة او السيطرة على مصالحها، واصبح المستثمرون يواجهون صعوبة كبيرة في اتخاذ القرارات الاستثمارية المهمة اكثر من ذي قبل، فقد ادت العولمة الى مضاعفة التعرض للمخاطر، وسرعة في ظهور أثارها، كما أدت تلك المخالفات الى اهتزاز الثقة في نزاهة من يعدون التقارير المالية، وظهور حالة من عدم التيقن المالي على المستوى العالمي، واصبح الاختيار بين القرارات الاستثمارية، سواء من حيث أماكن الاستثمار أو نوعيته أمرا صعبا للغاية.

لذا برزت ممارسة آليات حوكمة الشركات بشكل واضح في مجال النشاط الاقتصادي، وبشكل خاص مع انفصال الملكية عن الادارة، وظهور تعارض مصالح هذه الاطراف، ومع ارتكاب كثير من ادارات الشركات للمخالفات المالية، التي ادت الى افلاس العديد من الشركات، وفقدان الآلاف لوظائفهم، وظهور مشكلات اجتماعية واقتصادية معقدة، أثرت على اقتصاديات دول بأكملها، مما أدى الى عدم الاكتفاء بتطبيق آليات حوكمة الشركات فحسب، بل الاهتمام بتطبيق آليات حوكمة شركات جيدة.

ونظرا لزيادة الاهتمام بتطبيق آليات حوكمة الشركات الجيدة، فقد تعددت الاطراف المسؤولة عن تطبيقها، وذلك بحسب نظرة القائمين على تطبيق آليات حوكمة الشركات، ويتم عادة تحديد هذه الاطراف من خلال الهدف والنتائج المرجو تحقيقها من التطبيق.

الفصل الثالث

حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تفعيلها محاسبيا

تمهيد:

لقد أصبح تطبيق الحوكمة اتجاها دوليا، والجزائر ليست بمعزل عن العالم، فرغبة منها في زيادة التكامل الاقتصادي العالمي كغيرها من الدول النامية، بذلت مجهودات لبناء اطار مؤسسي لحوكمة الشركات حيث عملت على تحسين مناخ الاعمال بها وانفتاح اقتصادها، وكذا اصدار ميثاق الحكم الراشد سنة2009 كمسعى يهدف الى تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

يتطلب تطبيق حوكمة الشركات توفير بنية تحتية قانونية مؤيدة لحوكمة الشركات وسن قوانين ملزمة، وقد صدرت في هذا الشأن في الجزائر عدة قوانين ولوائح وضوابط لتنظيم أنشطة سوق رأس المال وتطبيق الحوكمة منها ميثاق الحكم الراشد، والقوانين الخاصة ببورصة الجزائر، والقانون التجاري والنظام المحاسبي المالي، حيث تهدف جميعها الى تعزيز حماية المساهمين مع تحديد المسؤوليات الخاصة بمجالس الادارة بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة وزيادة الشفافية في التعامل مع الملكية والرقابة وانشاء بيئة تنظيمية تضمن الشفافية في بيئة اعمال الشركات.

للإلمام اكثر بهذا الموضوع ارتأينا التطرق الى واقع وسبل تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، علاقة الحوكمة بالمحاسبة، و مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، من خلال دراسة المباحث التالية:

- **المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية**
- **المبحث الثاني: سبل تفعيل الحوكمة في الجزائر**
- **المبحث الثالث: الآليات المحاسبية للحوكمة وواقع تطبيقها في الجزائر**
- **المبحث الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات**

المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية

أوضحت سابقا أنه لا توجد مبادئ موحدة للحوكمة تتماشى مع تجارب كل الدول، وانما لكل دولة ظروفها الاقتصادية والسياسية التي تجعلها تتبنى بعض المبادئ التي تختلف عن تلك المطبقة في دولة أخرى، مادامت تحقق ذات الاهداف التي تسعى اليها الحوكمة، نحاول خلال هذا المبحث تناول واقع حوكمة الشركات في الجزائر، ميثاق الحكم اراشد، دور بورصة الجزائر في حوكمة الشركات.

المطلب الاول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

لقد شرع في تطبيق الاصلاحات الاقتصادية في الجزائر دون ادراك لمضامين الحوكمة، الا ان دعم الاصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي جعل مبادئ الحوكمة تكون ضمن الاولويات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وانه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في الاقتصاد الجزائري كتصنيفها في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد، وضعف جاذبية المناخ الاستثماري.

اولا: مسعى الجزائر في مجال حوكمة الشركات

ان سعي الجزائر الى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال الى اقتصاد السوق جعلها تسعى الى تعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، من خلال محيط جيد وتبني برامج تأهيلية مست كافة النواحي التشريعية والقانونية وكذلك المالية، بالإضافة الى مجالات اخرى وقد تجسد فعلا سعي الجزائر الى تبني مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطهير مناخ الاعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية، وهذا عن طريق مراجعة المنظومة المصرفية واصلاحها من جهة ، ومن جهة أخرى تأسيس سوق مالي يمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة.

كما ان تدني ترتيب الجزائر عالميا في مجال الحوكمة من خلال احتلالها للمرتبة 100 حسب تقرير سنة 2015 لمنظمة الشفافية العالمية في مجال الفساد، يعد دليلا على عدم مراعاة التشريعات في الجزائر لمعايير الحوكمة، وعدم إدراك فوائد تطبيقها، ويعزي تدني مرتبة الجزائر في الترتيب الى عدة اسباب منها على سبيل المثال: تداخل المصالح، وضعف التشريعات، وعدم وجود آلية واضحة

لاختيار القيادات، وقصور في الشفافية والمعلومات، وغياب المؤسسات الرقابية ومؤسسات مكافحة الفساد للقطاع العام (هيئة مكافحة الفساد)، والقطاع الخاص (هيئة سوق المال، وضعف الرقابة، وعدم مساءلة ومحاسبة المفسدين، كذلك فان الخصائص العامة للشركات الخاصة ساهمت في ضعف نظم الحوكمة، و يمكن حصر هذه الخصائص في[1]:

- تعاني معظمها من مشاكل الاستدامة داخليا و/او خارجيا.
- معظمها شركات عائلية هيكلها القانوني ينتمي الى الشركات الفردية، والشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- الادارة تطبق النموذج العائلي، حيث المالك الرئيسي والموظفون المعينون من محيط عائلته يستحوذون على حقوق اتخاذ القرار تقريبا.

كما ان خارطة المعطيات ذات العلاقة بموضوع حوكمة الشركات في الجزائر تبقى عقبة في سبيل أفاق تطوير لائحة حوكمة الشركات في الجزائر والتي يمكن تشخيص واستعراض اهمها فيما يلي:

- محدودية عدد الشركات المساهمة ، وكذلك المدرجة منها في بورصة الجزائر.
- ضعف الوعي الاستثماري لدى جمهور صغار المستثمرين رغم المحاولات الجادة التي تقوم بها بورصة الجزائر.
- عدم وجود جمعيات لحماية حقوق صغار المستثمرين.
- ضعف وعدم كفاية البيئة القانونية من تشريعية وقضائية.
- عدم وجود مؤسسات تهتم بتقييم دوري لمدى التزام الشركات بالحوكمة، كما هو معمول به في الدول المتقدمة.

انطلاقا من العوامل المذكورة اعلاه حاولت السلطات الجزائرية تقديم بعض المؤشرات التي توحي بإدخال مبادئ الحوكمة في ادارة الشركات الجزائرية، والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي[2]:

[1] - مريم بالليل مدجوبي، **الحصاد**، مجلة الاصلاح الاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص42.
[2]- غراب رزيقة، **واقع حوكمة الشركات العائلية في الجزائر**، المؤتمر الثالث حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الاسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الاردن، 2013، ص ص.586-587.

- سعي الجزائر الى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال الى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الاقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد.
- تعتبر الخوصصة وسيلة لا عادة تشكيل المجتمع عن طريق تغيير المصالح الاقتصادية والسياسية، ومراجعة مفاهيم ومعايير التسيير بشكل يتجاوز مجرد استعراض النتائج السنوية ومراقبة الحسابات.
- العمل على تطهير مناخ الاعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية، من خلال مراجعة المنظومة المصرفية واصلاحها، وتأسيس سوق مالية وتبسيط النظام الضريبي محاولة التحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي.
- مراجعة النظام المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي (السابق دراسته في الفصل الاول من هذا البحث).
- مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات.

كل هذه الاجراءات صاحبتها كذلك مجموعة من الجهود لوضع اطار مؤسساتي لتنفيذ لحوكمة الشركات يمكن تلخيص أهم محطاته فيما يلي:

- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته.
- انعقاد اول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر سنة 2007.
- انشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات.
- اصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري.
- اطلاق مركز حوكمة الجزائر.
- برنامج الاتحاد الاوربي لتعزيز الخوكمة في الجزائر.

ثانيا: الاطار القانوني والتشريعي للحوكمة في الجزائر

ان مفهوم الحوكمة في الجزائر ومبادئها متواجدة في نسيج عدد من القوانين الحاكمة ولوائها التنفيذية وتعديلاتها، فهذه التشريعات تسهم في ارساء البنية التحتية القانونية المنظمة للأعمال والتي تشكل بدورها الاطار الملائم لتطبيق معايير الحوكمة.

لايحتوي التشريع الجزائري على قوانين معنونة باسم حوكمة الشركات(عدا ميثاق الحكم الراشد اعلاه وهي لائحة استرشادية وغير الزامية ما يتنافى والمبدأ الاول من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لذا يوصى بتجاوز هذه الاشكالية العملية المطروحة بإضفاء الصفة القانونية الملزمة لقواعد حوكمة الشركات) والصادرة من اي جهة معينة، الا انه مع ذلك يعد من أكثر القوانين تبنيا لقواعد حوكمة الشركات، من خلال تشريعاته المتنوعة والمتعلقة بالنشاط الاقتصادي*، رغم عدم كفايتها.

فبيئة الاعمال الجزائرية بها العديد من القوانين والتشريعات التي تحقق الحوكمة، والتي يمكن من خلال الالتزام بها تحقيق معايير الحوكمة، أي انه يمكن اعتبار تلك القوانين بمثابة محاور اساسية يعتمد عليها كآليات واطار لحوكمة الشركات.

1- تطبيقات الحوكمة في القانون التجاري:

لقد تمت مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات بإصدار المرسوم التشريعي رقم 93-08المعدل والمتمم للقانون التجاري المتعلق بشركات المساهمة والتجمعات، الامر رقم 69-27 المتضمن القانون التجاري، ومعروف أن القانون التجاري في الجزائر يقوم على اساس القانون المدني الفرنسي المعروف عنه دوليا انه النظام القانوني الذي يقدم اقل درجة من الحماية لحقوق المساهمين والمقرضين مقارنة مع النظم القانونية الاخرى الانجليزية والالمانية وحتى الاسكندنافية، ومن ثم فان القانون التجاري الجزائري الموضوع وفقا للنموذج الفرنسي يحظى بترتيب منخفض من ناحية تقديم حماية تتسم بالكفاءة لحقوق المساهمين أو المقرضين.

ومع ذلك بذلت الجزائر جهودا معتبرة في تعزيز أداء مؤسساتها ، وذلك بقيامها بإصلاحات جذرية لإيجاد مناخ مناسب يتوافق ومتطلبات حوكمة الشركات، وقد كللت هذه الجهود من خلال قيام المشرع الجزائري بتنظيم ادارة الشركات التجارية بكافة انواعها بناء على بعض التشريعات من نصوص القانون التجاري الجزائري، دون ان يكون الهدف منها تطبيق او ممارسة حوكمة الشركات.

وتتجلى حوكمة الشركات في التشريع الجزائري من خلال احكام القانون التجاري وتعديلاته المشرعة لاسيما الجزء الخاص بالشركات التجارية، حيث نجد تطبيقات الحوكمة في هذا القانون من خلال النصوص التي تحدد شروط اختيار اعضاء مجلس الادارة وتحدد اختصاصاته، وتنظيم العلاقة بين

*- يراد بالقوانين الاقتصادية تلك القوانين المنظمة لأعمال البيئة التجارية كالقانون التجاري، والبورصة والافلاس والاستثمار والمحاسبة.... وغيرها وهي تختلف من دولة لأخرى سواء من حيث عددها او من حيث تسمياتها.

مجلس الادارة والاطراف ذات العلاقة بالشركة، اذ يمنع على عضو مجلس الادارة او غيره من الاطراف ذوي العلاقة بالشركة ان تكون له مصلحة مباشرة او غير مباشرة فيما يجريه من صفقات او عقود لحسابها، ويتجسد هذا الاهتمام كذلك من تقرير مسؤولية اعضاء مجلس الادارة اتجاه الشركة والمساهمين والغير عن الاضرار الناتجة عن اعمالهم المخالفة للقانون وعن اعمالهم التي تتجاوز حدود صلاحيتهم وعن اي غش او اهمال يرتكبونه في اداء مهامهم، وقد وردت في القانون التجاري الجزائري 129 مادة تذكر على الاقل مرة واحدة " مجلس الادارة"، مجلس المديرين، عضو مجلس المديرين، مجلس المراقبة، عضو مجلس المراقبة، وهو ما يمثل 40% من المواد المتعلقة بالشركات التجارية، وقد تمحورت هذه المواد حول وظائف مجلس الادارة واللجان التابعة له، بما يعزز حقوق وواجبات مجلس الادارة[1]، كذلك اورد القانون التجاري مجموعة عبارات و مصطلحات عامة حول مراقب الحسابات اذ اطلق عليه تسمية مندوب الحسابات، حيث حصر دوره التحقيق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة ومراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، والتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة او مجلس المديرين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، والمصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك وكذلك التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، اضافة الى اجراء التحقيقات والرقابة المناسبة طيلة السنة المالية[2]، ونلاحظ ان مهام مندوب الحسابات في هذا القانون تحقق مبدأين اساسيين من مبادئ الحوكمة، الأول هو مبدا الافصاح والشفافية والثاني هو تحقيق العدالة بين المساهمين، ولكن يؤخذ على هذا القانون عدم اتساقه مع قانون تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر رقم 10-01، من خلال التسمية حيث يسمى مراقب الحسابات بمحافظ الحسابات ، واختلاف في تحدي المهام ، كما ان هذا القانون لم يذكر اليات واضحة لتحقيق مبدا المساواة بين المساهمين، ومما يلاحظ في هذا الشأن أن الاهداف المشار اليها في هذا التعديل فيها الكثير من المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات.

[1] - Kherraf Houria, **La gouvernance des entreprises familiales : Etudes de cas algerien**, Mémoire de magister en management, université d'oran, 2013-2014, p.131.

[2]- الجريدة الرسمية، **الامر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم**، المادة 715 مكرر 4،

2- تطبيقات الحوكمة في البنوك الجزائرية:

من بين الأسباب التي دفعت السلطات الجزائرية لتبني مبادئ الحوكمة في البنوك هي:

- ازمة البنوك الخاصة والتي نجمت عن ضعف رقابة بنك الجزائر لهذه البنوك قبل وبعد بداية نشاطها، مما ادى الى وقوع ازمات مالية في هذه البنوك هزت القطاع المصرفي، ولعل اهم هذه الازمات هي تلك التي هزت بنكي الخليفة والبنك التجاري و الصناعي الجزائري، وهو ماجعل اللجنة البنكية ومجلس النقد والقرض بسحب الاعتماد من عدة بنوك خاصة ذات راس المال الجزائري على غرار: يونيون بنك، البنك الدولي الجزائري...
- معاناة البنوك العمومية من سوء الحوكمة، وقد ظهر ذلك جليا من خلال عمليات الاختلاس التي وقعت فيها بعض البنوك، اضافة الى معاناتها الدائمة من اشكالية القروض المتعثرة، خاصة تلك المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية، كما ان هذه البنوك تعاني ايضا من ضعف الرقابة الداخلية والخارجية، وعدم تطبيقها لقواعد الحيطة والحذر المعتمدة عالميا[1].

وهو ما جعل السلطات الجزائرية تبذل مجهودات كبيرة في سبيل ارساء الحوكمة بالبنوك والعمل على تطبيقها بشكل سليم، ونذكر من بين هذه المجهودات ما يلي:

- **سن قوانين معززة لتطبيق الحوكمة بالبنوك:** ومن أهم هذه القوانين نجد قانون المراقبة المالية للبنوك والمؤسسات المالية02-03 الذي اصدره بنك الجزائر في 14 نوفمبر 2002، والذي يجبر فيه البنوك والمؤسسات المالية على تأسيس انظمة للمراقبة الداخلية تساعدها على مواجهة مختلف المخاطر تماشيا مع ما ورد في اتفاقية بازل2، اضافة الى قوانين محاربة الفساد المالي والاداري من خلال اصدار الامر 96-22 والمتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاص بالصرف الاجنبي وحركة رؤوس الاموال من والى الخارج، والقانون رقم 01-06 المتضمن الوقاية من الفساد ومحاربته.

[1]- عمر شريقي، **دور واهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، اكتوبر2009، ص.10.

- **برنامج العمل الوطني في مجال الحوكمة:** والذي تضمن تحديث انظمة الدفع بإدخال وسائل دفع وشبكات تبادل تضمن سرعة وتأمين العمليات البنكية، وتحسين ادارة المخاطر وتعزيز قواعد الحذر وترقية انضباط السوق وذلك في اطار بازل 2[1].

3- تطبيقات الحوكمة في قوانين اخرى:

لم تقتصر الجهود المبذولة لتطبيق قواعد الحوكمة، في اجراء تعديلات عديدة في القانون التجاري، وانما تطلب الامر اجراء تعديلات اخرى، حيث تجدر الاشارة الى ان التعديلات المتلاحقة الاخرى، الصادرة والمتعلقة بقواعد الافلاس وقوانين بورصة الجزائر والقوانين المتعلقة بدعم الاستثمار جاءت مكملة لما جاءت به تعديلات القانون التجاري ، باعتبارها الادوات الرئيسية للتحول التام والسليم نحو اقتصاد السوق الذي ينبغي ان يكون محاطا باطار قانوني فعال يضمن الدعائم الائتمانية فيه، وهو ما يحققه النظام القانوني لحوكمة الشركات.

ويعتبر القانون الصادر سنة 2006 المتعلق بمحاربة الفساد خطوة رئيسية لدعم مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ومن اهم القوانين التي جاء بها[2] :

- دعم التدابير الرامية الى الوقاية من الفساد ومكافحته .
- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العمومي والخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من اجل الوقاية من الفساد ومكافحته بما في ذلك استرداد الموجودات.
- مراعاة عند توظيف مستخدمي القطاع العام ضرورة اعداد برامج تعليمية تكوينية ملائمة لتمكين الموظفين العموميين من الاداء الصحيح والنزيه والسليم لوظائفهم وافادتهم من تكوين متخصص يزيد من وعيهم بمخاطر الفساد.

[1]- **تقرير الجزائر حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني الخاص بالحكامة**، الجزائر 1999-2008، نوفمبر 2008، ص.10.

[2] المواد 01 و03 من **القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد14مؤرخ في 08 مارس 2006.

المطلب الثاني: ميثاق الحكم الراشد

إدراكا لأهمية الحوكمة وبمبادرة من منتدى رؤساء المؤسسات، وبدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واصناعات التقليدية، صدر اول دليل لحوكمة الشركات في الجزائر تحت مسمى ميثاق الحكم الراشد.

أولا: استعراض الميثاق

في شهر جويلية من سنة 2007انعقد بالجزائر اول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات ، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الاطراف الفاعلة في بيئة الاعمال، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح واشكالية الحكم الراشد للمؤسسة، من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير ممارسات الحوكمة وهذا ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

وخلال فعاليات هذا الملتقى، تبلورت فكرة اعداد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية كأول توصية وخطوة عملية تتخذ وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ، ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة بترجمتها الى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة انشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل، وقد تفاعلت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف احد اطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وتسخير الدعم المادي لها ، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة[1].

[1]- عمر علي عبد الصمد، **نحو اطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، 2013/2012، ص ص.184-185

وقد عرف هذا الميثاق الحوكمة او كما اطلق عليها الحكم الراشد، بانها[1]: "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق وواجبات الاطراف الفاعلة في المؤسسة.
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك."

والجدير بالذكر كذلك ان هذا الميثاق هو بمثابة لائحة ارشادية وليست ملزمة.

ثانيا: عرض محتوى الميثاق

يتكون ميثاق الحكم الراشد من ثلاثة اجزاء، جزئين رئيسيين اضافة الى جزء ثالث بعنوان الملحقات، فالجزء الاول جاء تحت عنوان "ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، ويتناول الظروف والدوافع التي ادت الى اصدار هذا الميثاق، وكذا المؤسسات المستهدفة به ومختلف المشاكل المتعلقة بالحوكمة في الجزائر. أما الجزء الثاني فيمثل " المعايير الاساسية للحكم الراشد في المؤسسة" ويتطرق الى المقاييس الاساسية التي تبنى عليها الحوكمة في المؤسسات[2]، وهي المقاييس التي يجب ان يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية، فمن جهة يعرض الميثاق العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الادارة، والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقة المؤسسة مع الاطراف الشريكة الاخرى (البنوك والمؤسسات المالية ، والممولين...الخ)، كما سلط الضوء على نوعية المعلومات المطلوبة للنشر، وأساليب نقل الملكية، في حين ادرجت في الجزء الثالث جميع الملاحق، وهي عبارة عن الادوات النصائح العملية التي يمكن للمؤسسات اللجوء اليها لغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق، القائمة المرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، أنواع المؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، حالة تضارب المصالح في المؤسسة.

ثالثا: الهدف من الميثاق

يطمح هذا الى اعطاء انطلاقة جديدة لترقية الحكم الراشد ضمن بعد شامل ودائم للمؤسسات الجزائرية، وكذا تفعيل حوار واسع المدى حول الخطوات المستقبلية التي يمكن اتخاذها في هذا المجال

[1]- تشكيلة فريق العمل (GOAL8) ، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، اصدار 2009، ص13.
[2]- **نفس المرجع**، ص.17.

ضمن المحاور الكبرى المكرسة في آليات الشراكة الجديدة للتنمية فيما يخص الحكم الراشد. يهدف موضوع هذا الميثاق الى وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا او كليا وسيلة عمل مبسطة، تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع [1]، وتتلخص هذه المبادئ التي تعتبر بمثابة معايير الحكم الراشد للمؤسسة في[2]:

- **الانصاف:** توزيع الحقوق والواجبات بين الاطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة.
- **الشفافية:** هذه الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات يجب ان تكون واضحة وجلية للجميع.
- **المسؤولية:** مسؤولية اي فرد محددة بأهداف وليست مقسمة.
- **التعبئة:** كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.

وانطلاقا من ذلك يمكن القول ان الغاية الرئيسية من تنفيذ محتويات هذا الميثاق هي منح المؤسسات المعنية أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الحماية، ويندرج هذا الميثاق في سياق القوانين والنصوص التنظيمية سارية المفعول، حيث انه جاء متوافقا ومنسجما معها، خاصة وان التشريعات متعددة وفي كل المجالات، وهو لا يمثل وثيقة شاملة لمدونة تلك النصوص القانونية والتنظيمية ، انما يمكن اعتباره بمثابة لائحة استرشادية في متناول المؤسسات.

رابعا: تقييم المبادرة

من خلال ما تم استعراضه حول واقع وتطبيقات الحوكمة في الجزائر نلاحظ انه ورغم المساعي الحثيثة لإرساء حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال ظهور هيئات وجمعيات ناشطة تسعى الى تطبيق هذا المفهوم، الذي نتج عنه كما راينا انبثاق ميثاق الحكم الراشد ومركز حوكمة الشركات التي تعد خطوة مهمة في دفع المؤسسات الجزائرية الى تبني هذا المفهوم، و رغم اهمية مبادرة ميثاق الحكم الراشد وريادتها، والذي يندرج ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية، الا انه يؤخذ عليها مجموعة من النقائص يمكن تلخيصها فيما يلي:

[1]- **نفس المرجع**، ص. 26.
[2]- **نفس المرجع**، ص.27.

- عدم تناسقها مع مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالرغم من اعتبار هذه المبادئ كنقطة استرشادية لجميع لوائح حوكمة الشركات على المستوى العالمي، ولقد توصلت نتائج احدى الدراسات[1] الى ان اهم متطلبات ال(OECD) لم يلبها ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية بنسبة 50% من المجموع الكلي كما ان ما نسبته 21% موجود بصفة سطحية ، وعليه يمكن القول ان المتطلبات الواردة في هذا الميثاق لا تلبي متطلبات مبادئ(OECD) بصفة اجمالية .
- عدم اشراك كل الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية في صياغتها، حيث لاحظنا تغييب فعاليات المجتمع المدني، غرف الصناعة والتجارة، بورصة الجزائر، المؤسسات المالية والبنوك، النقابات...
- الحوكمة هي مسؤولية الحكومة بكل وزاراتها وليس وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقط، حيث يتبادر للذهن ان هذه اللائحة موجهة فقط للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وبالتالي كان من الاجدر تبني الميثاق من طرف الحكومة الجزائرية ممثلة بكل الوزارات ذات الطابع الاقتصادي والاداري خاصة.
- كذلك يؤخذ عدم الزامية هذا الميثاق وهو ما يتنافى والمبدأ الاول من مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضمان اطار فعال لحوكمة الشركات.
- على صعيد التسمية كذلك تطرح اشكالية عدم انسجامها مع المصطلحات العالمية السائدة، حوكمة الشركات او المؤسسات ، كما تم ترجمتها من طرف المجمع العربي للترجمة التابع لجامعة الدول العربية.
- عدم وجود اتساق وتوافق في المحتوى من حيث المضمون وطريقة تناول متطلبات الحوكمة مع الاطر والادلة التي اصدرتها مختلف دول العالم والهيئات الدولية، خاصة مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
- وجود العديد من متطلبات مبادئ الحوكمة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية مدرجة بشكل سطحي كإشارات فقط رغم اهميته كعدم تضمينه وصفا وافيا لمواصفات ومؤهلات عضو مجلس الادارة حيث اكتفى بالإشارة الى اعضاء ذوي خبرة ومهارات ، بالإضافة الى

[1]- عمر علي عبد الصمد، **نحو اطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر3، 2013، ص.190.

عدم وجود شرح دقيق ومفصل للجان مجلس الادارة، عددها، كيفية اعدادها وتركيبتها ومهامها[1].

المطلب الثالث: دور بورصة الجزائر في حوكمة الشركات

تعتبر هيئات اسواق المال والبورصات من اكثر الجهات قدرة على الزام الشركات بتطبيق اليات حوكمة الشركات، حيث تعتبر هيئات اسواق المال الجهات المنظمة والمراقبة على السوق بصفة عامة، وكذلك على البورصات التي تعتبر الجهات المشرفة على عمليات التداول اثناء عمليات التداول ذاتها، وقد اصدرت اسواق المال والبورصات بمختلف دول العالم مبادئ للحوكمة، بناء على توصيات من اسواق المال.

اولا: البورصة والحوكمة

دائما ما تكون اسواق المال سباقة في وضع بعض متطلبات حوكمة الشركات موضع التنفيذ كتكوين لجنة المراجعة ووضع شروط حول مؤهلات وخلفيات يجب توفرها في اعضاء مجالس الشركات، وفرض تكوين وانشاء ادارات مراجعة داخلية، والزام الشركات المقيدة بها باي اجراءات من شأنها تعزيز الافصاح والشفافية، وذلك لما تتمتع به البورصة من دور اشرافي مباشر على الشركات اثناء عمليات التداول.

عادة ما تتواجد قواعد الحوكمة للشركات في القوانين والتشريعات التي تطبقها الدول، وبالتالي قد تختلف هذه القواعد من دولة الى أخرى حسب القانون الذي تطبقه، ونتيجة لأنه قد تخلو القوانين المطبقة في بعض الاسواق المتقدمة أو الناشئة من هذه القواعد، فان بعض الهيئات الرقابية الاخرى العاملة في بعض الدول مثل البورصات تسعى الى وضع قواعد الحوكمة للشركات التي يجب ان تتبعها الشركات المقيدة أو التي ترغب في القيد وذلك لضمان توفير الحماية لحملة الاسهم.

وتهدف قواعد القيد والافصاح بالبورصة الى تدعيم مفهوم حوكمة الشركات من خلال[2]:

- تشجيع الشركات المصدرة ذات المركز المالي القوي على القيد بالبورصة.

[1]- علي عبد الصمد عمر، **اطار حوكمة المؤسسات في الجزائر-دراسة مقارنة مع مصر**-، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد12، 2013، ص.43.

[2]- عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد، **مرجع سابق**، ص ص.38-39.

- تصنيف الشركات وفقا للمخاطر والعائد على الجداول المختلفة.
- زيادة جودة الاوراق المالية من خلال امكانية الانتقاء عند القيد بجداول البورصة.
- ضمان حد ادنى للسيولة والكفاءة للورقة المالية.
- ضمان توافر كافة المعلومات التي تفيد المستثمر في الوقت المناسب وتكون متوافرة للجميع وذلك بأقل تكلفة وأيضا منع الاستفادة بالمعلومات الداخلية لمصالح فئة معينة للتلاعب باسهم الخزينة.
- الهدف الاساسي من ذلك كله تحقيق اكبر قدر من الحماية للمستثمر.

حيث عادة ما تكون أسواق المال سباقة في وضع بعض متطلبات حوكمة الشركات موضع التنفيذ، كتكوين لجنة المراجعة، ووضع شروط حول مؤهلات وخلفيات يجب توفرها في اعضاء مجالس الشركات، وفرض تكوين وانشاء ادارات مراجعة داخلية، والزام الشركات المقيدة بها باي اجراءات من شأنها تعزيز الافصاح والشفافية، وذلك لما تتمتع به البورصة من دور اشرافي مباشر على الشركات أثناء عمليات التداول[1].

ثانيا: أي دور لبورصة الجزائر في مجال الحوكمة؟

لا توجد قوانين صريحة تتعلق بالحوكمة في بورصة الجزائر، الا انه يمكن ايجاد بعض المواد والاحكام التنظيمية التي تشير الى الحوكمة والتي تصدرها لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها خاصة تلك التي تتعلق بسلطة المراقبة والتحقيق المخولة لها في اطار السهر على حسن سير سوق القيم المنقولة وشفافيتها حيث انه يتعين على الشركات المسعرة ان تقوم عملا بنظام اللجنة رقم 02/2000 المؤرخ في 2 جانفي 2000بنشر كشوفها المالية السنوية وكذا راي محافظ او محافظي الحسابات في صحة هذه الكشوف وقانونيتها ، كما يتعين عليها ان تعلم الجمهور بكل معلومة مهمة او باي حدث يؤثر في نشاط الشركة او في وضعيتها المالية[2].

[1]- عصمت انور صحصاح، **مرجع سابق**، ص.138.

[1]- سحنون جمال الدين، **شروط بروز الاسواق المالية، دراسة مقارنة لدول مصر، تونس والجزائر**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر،2008، ص ص.266-267.

كما انه بالرغم من الصلاحيات الواسعة التي تملكها هيئة سوق المال في الجزائر بحسب القوانين المنظمة لها لم تتدخل الهيئة كثيرا لممارسة صلاحياتها على الوجه الأمثل، في مجال الحوكمة.

فبورصة الجزائر و منذ نشأتها لم تتمكن من لعب دورها كوسيط مالي نظرا لوجود العديد من العقبات والمشاكل كعدم وجود ثقافة وقواعد واضحة للبورصة، ضعف الكفاءة المعلوماتية، غياب الشفافية والافصاح وعدم توفير معلومات مالية كافية تعزز ثقة المستثمرين بالبورصة على الرغم من تبني النظام المحاسبي المالي، فهذه الاسباب وغيرها حالت دون اعطاء مكانتها في النظام المالي الجزائري والقيام بالدور المنوط بها في الاقتصاد الوطني خاصة فيما يتعلق بمساهمتها في تعزيز ممارسة مبادئ الحوكمة للشركات المدرجة فيها، حيث أصبح الان قيد وادراج أي شركة على مستوى أسواق رأس المال العالمية المتقدمة مشروط بمدى التزامها بتطبيق نظام حوكمة الشركات، ولكن الملاحظ أن بورصة الجزائر لا تطبق ذلك نظرا لأن آليات الحوكمة مفقودة في الشركات الجزائرية.

إن تحقيق كفاءة سوق رأس المال يرتبط بعدة عناصر[1]:

- نشر معايير محاسبة ومراجعة عالية الجودة والزام الشركات بها.
- التعرف على اساليب الشركات في تطبيق قواعد معايير المحاسبة بشكل ابتكاري من خلال نظم ادارة الارباح والعمل على مواجهتها .
- الزام الشركات بمتطلبات الافصاح والشفافية، وكذلك تقديم إفصاحات عن ممارسات حوكمة الشركات التي تطبقها .
- تمثل الادارة جزء محوري للقضاء على الممارسات المحاسبية الخاطئة كونها يجب أن تكون وسيط نزيه ومحايد بين الاطراف اصحاب المصلحة في الشركة.

[1]- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والازمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص.89.

هذه العناصر ضرورية جدا لتنشيط سوق الاوراق المالية بالجزائر ومن تم القيام بدورها على أكمل وجه، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين والمساهمين، كما أن احساس المستثمرين بوجود قوانين للحوكمة وتطبيقها سيزيد من نشاط السوق المالي.

المبحث الثاني: سبل تفعيل الحوكمة في الجزائر

ان تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر يساعد على تحسين الاداء الاقتصادي والاستثماري والمالي للشركة، بالإضافة الى ضمان حقوق المساهمين والمستثمرين فيها ، وحماية أصول الشركة وممتلكاتها كما ان تطبيق الحوكمة يعتبر الورقة الرابحة في الجزائر التي تسعى لإيجاد قنوات استثمارية من خلال فتح المجال للشركات العالمية للاستثمار فيه، لذا يجب ان تحدث ثورة في القوانين والانظمة التي تنظم اعمال الشركات، وذلك لتجاوز الضعف الذي تعاني منه الحوكمة في الجزائر ، وهو ما نحاول من خلال هذا المبحث تشخيصه، واقتراح اليات وسبل من اجل تفعيل الحوكمة في الجزائر.

المطلب الاول: العوامل المساهمة في ضعف نظم الحوكمة ومعوقات تطبيقها في الجزائر

من خلال الاستعراض السابق لواقع الحوكمة في الجزائر يتضح انه لا توجد حوكمة في الجزائر بالمفهوم العلمي والتجربة تعتبر ضعيفة، ويوجد الكثير من القيود التي تحد من تطبيقها مثل القانون التجاري، وقوانين البورصة، فإلى مايرجع ذلك؟.

أولا: العوامل المساهمة في ضعف نظم الحوكمة في الجزائر:

تطبيق حوكمة الشركات يعتمد على مدى فعالية آلياتها الداخلية والخارجية كما ذكرنا آنفا، ومدى وجود بيئة مناسبة لذلك نظرا لتعدد الفاعلين، الا أن المتتبع للشأن الاقتصادي في الجزائري عدم فعالية هذه الآليات، وعدم توفر البيئة المناسبة لذلك، ويعود هذا الضعف في نظم الحوكمة في الشركات الجزائرية الى عديد العوامل، لعل أهمها:

- عدم وجود الرغبة الجادة من المسؤولين في كافة القطاعات ذات الصلة، في سبيل تحسين أطر الحوكمة، وحسب رأينا فهذا السبب يعتبر اهم عامل ساهم في اضعاف نظم الحوكمة في الجزائر.
- معظم الشركات الخاصة الرئيسية بدأت كمؤسسات مدارة من قبل عائلات، ولاتزال هذه المؤسسات تحت سيطرة مؤسسيها أو وارثيها.
- خلال الفترات الماضية، قامت الحكومات المتتابعة بلعب دور أساسي في تنمية بعض الصناعات وفي تحويل الموارد إليها، ما حد من درجة المنافسة.

- الدولة أفرطت منذ عقد التسعينات في سياسات الاصلاح والتحرير المالي والاقتصادي وتنمية سوق المال، لكن السوق المالي لازال غير متطور بالمقاييس العالمية.
- انتشار الفساد والاهمال والرشوة وغياب الشفافية والمساءلة.
- ارتفاع عدد المشاريع والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بالكبيرة التي تجد صعوبة في تنفيذ معايير الحوكمة نظرا لارتفاع كلفة تطبيقها.
- الحوكمة كما راينا سابقا تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لتطبيقها أو مدى قوة السلطة التشريعية على ارغام تلك الشركات على تطبيقها، لذا فمن المتوقع ان يكون هناك نوع من عدم التجاوب مع الشركات الخاسرة، الا ان ما شهدته الجزائر هو تداخل السلطات في احيان كثيرة لمساعدة الشركات الخاسرة، ما أثر سلبا على ممارسة الحوكمة.
- اعاقة المستثمرين والمضاربين تنفيذ اصلاحات الحوكمة التي يعتبرونها حجرة عثر في طريقهم، لأنها تحرمهم من استغلال المعلومات وتضعف ربحيتهم في الاسواق، فهم يسعون دائما الى الاستثمار في أصول تقييم بأقل من قيمتها الحقيقية، وتدر عائدا كبيرا على المدى القصير.
- ضعف ثقافة الحوكمة الى جانب عدم وجود برامج تدريبية للقطاع الخاص ليكون داعما ومساندا للتغيير.
- ضعف الوعي الاستثماري لدى صغار المستثمرين.
- ضعف البيئة القانونية والغموض والقصور الذي يكتنفها رغم الجهود المبذولة لتطويرها.
- عدم وجود مؤسسات تهتم بتقييم مدى التزام الشركات بالحوكمة.

هذه العوامل وغيرها ساهمت في إضعاف نظم الحوكمة في الجزائر وعدم تطوير لوائح استرشادية أو اجبارية للحوكمة وفق المعايير العالمية في هذا الشأن.

ثانيا: معوقات تطبيق الحوكمة في الجزائر

من المعلوم ان الاقتصاد الجزائري حاليا يمر بفترة صعبة جدا، نظير النقص في الموارد المالية الناجمة اصلا عن انخفاض اسعار البترول من جهة، وغياب رؤية اقتصادية واضحة لشكل ومستقبل الاقتصاد الوطني من جهة اخرى، أضف الى ذلك غياب رؤية واضحة فيما يخص تطبيق مبادئ

حوكمة الشركات، بل بالعكس من ذلك لاحظنا معوقات كبيرة في سبيل تطبيق هذا المفهوم، يمكن حصر اهمها في:

- القصور الذي يكتنف البيئة القانونية بالرغم من الجهود المبذولة لتطويرها كما راينا سابقا، ما يعني ان المؤسسات الجزائرية تواجه قصورا في الضوابط الداخلية والخارجية.
- ممارسة مبادئ الحوكمة في الجزائر موزعة على مجموعة من القوانين كما سبق استعراضها، والمتعلقة اساسا بقطاع أعمال الشركات، لكن بمقارنتها بالممارسات الدولية نلاحظ أنها مازالت بعيدة على المستوى المطلوب فمثلا نجد غياب ثقافة ممارسة الحوكمة في الشركات، حيث انه لا توجد لائحة داخلية خاصة بحوكمة الشركات، كذلك من ناحية الافصاح نجد أن معظم الشركات لا تتضمن تقاريرها السنوية تقريرا عن الحوكمة المؤسسية، بالإضافة الى ذلك ليس هناك قسم خاص في القانون التجاري الذي ينظم عمل الشركات يتضمن كيفية ممارسة ممارسة مبادئ الحوكمة والافصاح عن تطبيقها[1].
- النسيج الاقتصادي الجزائري في معظمه يتكون من المشاريع العائلية الصغيرة والمتوسطة، والتي تطغى عليها النزاعات الاجتماعية ونزاعات الادارة ونقل الملكية، وهو ما أدى الى غياب الشفافية في بعض المعاملات والقرارات.
- نموذج الحوكمة في الجزائر هو نموذج مغلق نظرا لعدم فاعلية السوق المالي وغياب المنافسة، وتركز الملكية بسيطرة الملكية العائلية والدولة في هيكل الملكية.

المطلب الثاني: تحديات وسبل تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

يتطلب ارساء نظام حوكمة سليم ضرورة إرساء معايير وطنية لإدارة المؤسسات ورقابتها، وكذلك التغلب على التحديات التي يفرضها تطبيقها، وكذلك تطبيق المعايير الدولية المستلهمة من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مما سوف يكسب نظام الحوكمة الجزائري الكثير عندما يصبح اكثر شفافية ووضوحا، واتساقا مع المعايير الدولية، مما سيضمن ثقة المستثمرين الوطنيين والدوليين، ومختلف اصحاب المصالح.

[1]- ضويفي حمزة، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقوماتالافصاح وأثرها على الاداء المالي**، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ، 2015/2014، ص.286.

أولا: تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر

على الرغم من القوانين التي تم ذكرها والتي ساهمت بشكل غير مباشر في تطبيق الحوكمة، وكذلك ظهور ميثاق الحكم الراشد إلا أن الواقع اظهر وجود مجموعة من التحديات لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، منها:

1- تحديات بيئية وثقافية:

ان نجاح الاصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر والتي تم الاشارة اليها سابقا تتطلب تعبئة المجتمع وارتباط المواطنين ومشاركتهم، وسرعة خلق الثروة في نطاق بيئة يقتنع فيها جميع اصحاب المصالح بقيام العدالة، والمحاسبة عن المسؤولية ، والشفافية والمسؤولية، كما ان الجزائر وبالرغم من العدد الكبير للشركات العاملة فيها، نلاحظ ضآلة شديدة في الشركات المقيدة في البورصة، واغلب الشركات اما مملوكة ملكية عائلية او من الشركات الخاصة الصغيرة، او الشركات المملوكة للدولة، او الجمعيات التعاونية، الى جانب وجود الكثير من المؤسسات التابعة للقطاع غير الرسمي، وهو ما ولد ضعفا في النظم اللائحية والاشرافية للحوكمة، وفي راي الباحث فان تضافر التاريخ والسياسة هو ما ادى الى ذلك الضعف، وجعل قلة فقط تقاوم الجهود الرامية لتشجيع الحوكمة الجيدة للشركات، وهو مايدعو الفاعلين الى ادخال مبادئ حوكمة الشركات بطريقة لا تؤدي الى خسارة المزايا او الى خلق عوائق تجارية لأية مجموعة من الشركات.

2- تحديات قانونية:

على الرغم من كثرة وتعدد القوانين والمراسيم المتضمنة تطبيق حوكمة الشركات، وكذا اعداد ميثاق الحكم الراشد كما راينا سالفا، الا اننا لاحظنا عدم كفايتها، حيث تتعارض بعض متطلبات مبادئ وقواعد ارشادات تطبيق حوكمة الشركات مع بعض النصوص القانونية في الجزائر، وخاصة القانون التجاري وتعديلاته، وكذلك عدم تناسقها فيما بينها، وتعارضها في بعض الحالات، وهو ما يفرض تضافر الجهود من أجل اعادة صياغة هذه القوانين والتشريعات وادخال تعديلات وتحديثها القانون التجاري والقوانين المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة لحماية حقوق المستثمرين وتقوية الافصاح، وفق متطلبات قواعد ومبادئ الحوكمة، وهذا التحدي ذات أولوية عالية ويحتاج إلى مساعدات فنية و يجب مراعاة التوافق بين هذه القوانين واتساقها.

3- تحديات مالية:

ان تطبيق قواعد الحوكمة يتطلب تكلفة مرتفعة نتيجة لضرورة تشكيل لجان متنوعة، تسهر على التنفيذ الفعال والدائم لمتطلباتها، خاصة الشركات المدرجة في البورصة، مثل لجان المراجعة والاشراف والمكافآت...، كما ان تكلفة التقيد بالقواعد المترتبة على القانون والتطبيق يحتاجان الى مزيد من الموظفين، وقد يحتاج الى التعاقد مع خبراء من خارج الشركات، للوصتل الى أفضل تطبيق لتلك القواعد والمبادئ الجديدة.

ويرى الباحث أن المؤسسات الجزائرية حاليا غير قادرة على ذلك في ظل نقص مواردها المالية أصلا.

ثانيا: سبل تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر

على الرغم مما قد يكون هناك من اختلاف في وجهات النظر حول مكونات او عناصر الحوكمة الجيدة والتي قد يكون بعضها من اثار اختلاف الثقافات، فقد تم وضع مجموعة من المبادئ الاساسية التي تتخطى الحدود، والتي يعتبر انها تمثل المفهوم المعنوي المتفق عليه للمجتمع الدولي ويجب على السلطات الجزائرية ان تنظر الى حوكمة الشركات باعتبارها امرا حيويا لتنميتها الاقتصادية والاجتماعية، حتى لا يجري اهمالها في الاسواق التي تزايدت عولمتها الان. وبمعنى اخر فان الجزائر يجب ان تستوفي المعايير العالمية لممارسات الحوكمة الجيدة للشركات، اذا ما ارادت استغلا الفرص في السوق العالمي المتحرر، وزيادة قدراتها التنافسية لتحقيق التنمية المستدامة، وهذا يتطلب اتخاذ إجراءات لتشجيع تطبيق الحوكمة.

1- تشجيع حوكمة الشركات في الجزائر:

من خلال ما تم استنتاجه من قبل نلاحظ ضعف الحوكمة وآلياتها في الجزائر، وعليه السؤال المطروح هو ما الذي يمكنه لدفع حوكمة الشركات في الجزائر؟ وفي هذا الصدد يقترح الخبراء ثلاث نواحي عامة تعتبر ناضجة ومعدة للإصلاح من اجل تشجيع الحوكمة، الاولى هي ما يتعلق بالاطار

القانوني، والثانية تتصل بالهيئة القائمة بالرقابة، والثالثة هي مهمة بعض اللاعبين الرئيسيين في السوق[1].

وفي حالة الجزائر فقد تم اتخاذ الكثير من الخطوات لتحسين الاطار القانوني كما لاحظنا سابقا، من خلال القانون التجاري او القوانين ذات الصلة مثل قانون مكافحة الفساد، والقوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي وتنظيم مهنة المحاسبة، الا ان تعزيزها ومراجعتها واجراء تعديلات عليها اصبح ضرورة ملحة لتتماشى والتحديثات في مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن OCDE ومجموعة العشرين.

وبالنسبة للهيئات التنظيمية، فان لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها COSOB والمسؤولة عن الجهاز الرقابي المكلف بتنفيذ القوانين، لم تقم بمسؤولياتها في وضع لائحة لحوكمة الشركات المدرجة في بورصة الجزائر، عدا بعض المواد المتفرقة في قوانين مختلفة كما سبق الاشارة اليها سابقا، ونفس الشيء بالنسبة للاعبين الرئيسيين في السوق ونقصد بهم الموجودون في السوق بصفة الزامية مثل المراجعين ومراقبي الحسابات، فضعف السوق المالي أدى الى تغطية الدور الذي يقومون به.

ان تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية أصبح مطلبا ضروريا وذلك للمساهمة في نجاح ونمو سوق المال وبما يعود على تنمية الاقتصاد الوطني ، ولذا فان دور الجهات الرقابية المسئولة عن الشركات المساهمة والمؤسسات الاقتصادية بكافة أشكالها يجب ان يتعدى الالتزام بتطبيق مواد أنظمة الشركات على الإجراءات التي تقوم بها مجالس ادارة الشركات الى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها ان تعمل على توفير الآلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل ولا شك أن توفير هذه القواعد يجب ان يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرف التجارية ومن شان تلك القواعد ان تعمل على تعزيز موضوعية رقابة ادارات الشركات المساهمة علاوة على ان انشاء وتأسيس هيئات وطنية تكون مسؤولة عن تفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات اصبح متطلبا ضروريا، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات والمؤسسات من خلال تبني المبادئ والقواعد الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لحسن الاداء الاداري

[1]- سميحة فوزي، **حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة**، دليل ارساء حوكمة الشركات في القرن الحدي والعشرين، مركز المشروعات الخاصة، واشنطن، 2003، ص.368.

والمالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدا الشفافية والمساءلة اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين.

وباختصار فان قوة حوكمة الشركات تتطلب ايجاد التفاعل بين الانظمة الخارجية والداخلية بين متطلبات نظام الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجالس ادارات الشركات ولجان المراجعة من جهة اخرى، كما يجب ان تقوم الشركة بتوفير الشفافية والافصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قراره الاستثماري[1].

و لاشك ان الهدف الأساسي من الافصاح والشفافية هو التأكد من توفر المعلومات المالية وغير المالية لكافة المتعاملين في السوق في وقت واحد وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار ويشمل ايضا الافصاح بشكل عام عن المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية واداء الشركة وهيكل الملكية وفقا لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية أو المحلية المطبقة.

2- توصيات للنهوض بحوكمة الشركات في الجزائر:

في دراسة قام بها البنك الدولي في تقريره لعام 2006 حول **التنمية الاقتصادية وافاقها في الشرق الاوسط وشمال افريقيا مينا***، اقترح مجموعة من الخطوات الهامة لإعداد برنامج عمل لتحسين ادارة الحوكمة الحكومية او العامة يتكون من الخطوات التالية[2]:

- التزام علني وصريح مشترك بين الدولة بكل سلطاتها و قطاعاتها والشعب كأفراد ومنظمات اهلية، بتحسين المشاركة وبتعزيز الشفافية والتنافسية.
- ان يشارك كل المجتمع، الدولة والشعب ، في تصميم برنامج لتحسين الحوكمة.
- تصميم برنامج تحسين الحوكمة على أساس ابعاد الحوكمة الجيدة والمتمثلة في تعزيز المشاركة، تقليص القيود على منظمات المجتمع المدني، المساءلة الخارجية، تشجيع الاعلام الحر والمسؤول .
- تحسين المساءلة الداخلية عبر التوازن والفصل بين السلطات.
- تحسين المساءلة الداخلية عبر الاصلاحات الادارية.

[1]- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مدى ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، 4-5 ديسمبر2007، جمعية المحاسبين والمدققين، الامارات العربية المتحدة، ص27.

*- تضم ايران و15 دولة عربية هي: الجزائر والبحرين والكويت وسلطنة عمان وقطر والمملكة العربية السعودية وسوريا والامارات العربية المتحدة واليمن ولبنان وتونس والمغرب ومصر والاردن.

[2]- نظير رياض محمد الشحات، **مرجع سابق**، ص ص.380-382.

أما على مستوى المؤسسات الاقتصادية و سواء طبقت الحوكمة بالشركات المساهمة أو الشركات العائلية فإن هناك مجموعة من الحلول التي تضمن فاعلية تطبيقها، ويمكن ايجاز أهم تلك الحلول فيما يلي:

- ايجاد الية فاعلة لتوفير القدر المناسب من الثقافة لدى المساهمين لمعرفة حقوقهم وواجباتهم من خلال عقود تأسيس النظم الاساسية للشركة.
- وضع اللوائح الخاصة بإلزام الشركات لمزيد من الشفافية والإفصاح عن كل المعلومات التي تتعلق بالشركة.
- خلق الانسجام والتوافق بين مجموعة اللوائح والنظم المستحدثة والتي وضعت لمعالجة متطلبات التطورات الاقتصادية الحالية.
- استنباط وسائل لمكافحة الأساليب الملتوية التي تلجأ لها بعض إدارات الشركات.
- تزويد مجالس إدارات الشركات بالكوادر المتخصصة في كافة المجالات للاستفادة منهم في رئاسة لجان المجلس ذات الطبيعة الرقابية على أعمال الإدارة التنفيذية.
- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات بين الأجهزة ذات العلاقة بحيث يمنع ذلك من التداخل والتضارب والصراعات.
- إنشاء مجلس للإشراف العام على مهنة المحاسبة والمراجعة لتحقيق أغراض محددة هي فحص وضبط العلاقة التكاملية والتفاعلية بين مهنة المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات وذلك من خلال محاولة:

  1- تحسين تقارير أداء الشركات.

  2- زيادة الثقة في البورصة .

  3- توفير حماية للمستثمرين بناء على التقارير المالية المنشورة.
- ان نجاح مبادئ الحوكمة في تحقيق أهدافها لا يقف فقط عند إصدارها، وإنما يعتمد على جدية التطبيق ونفاذ آثارها وتبنى ثقافة الحوكمة، وهو الأمر الذي لا يمكن تحقيقه ما لم يؤمن القائمون على إدارة الشركات والمؤسسات المالية والجمعيات المهنية ومراقبو الحسابات والمساهمين بجدوى هذه القواعد وآثارها الايجابية على أنشطة الشركات وسوق المال ككل وكذلك مصالحهم المشروعة.

- لا ينكر أي باحث أن هناك تقدما ملحوظا في تطبيق قواعد مبادئ الشركات في الجزائر، الا أن هناك بعض المبادئ تحتاج إلى مزيد من الرعاية في تطبيقها ومبادئ أخرى تحتاج الى المزيد من الرقابة على تنفيذها.

وقد طرح مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) برنامجا مكونا من اربع خطوات يساعد على اعداد استراتيجيات لحوكمة الشركات، يمكن تطبيقه في الجزائر من اجل تفعيل الحوكمة، وهذه الخطوات تتمثل في[1]:

- **التقييم الاولي:**
  - ✓ تقييم فشل حوكمة الشركات، والتحديات التي تواجهها، والفرص المتاحة لها.
  - ✓ مقارنة مستويات الحوكمة في البلد بالمعايير الدولية لأفضل الممارسات.
  - ✓ مقارنة مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالواقع المحلي.
- **الوصول الى الجمهور وتثقيفه:**
  - ✓ تحديد أصحاب المصلحة.
  - ✓ نشر الوعي بين القادة من رجال الاعمال ومعدي السياسات والمجتمع ككل.
  - ✓ خلق طلب اكبر من الجمهور لتحقيق الاصلاح.
- **اعداد اليات لحوكمة الشركات واضفاء الطابع المؤسسي عليها:**
  - ✓ اعداد نظم لحوكمة الشركات واليات للرقابة الداخلية.
  - ✓ تشجيع حملة الاسهم على المشاركة الفعالة.
  - ✓ تشجيع الاطر التنظيمية ووسائل فرضها.
  - ✓ خلق شبكات لحوكمة الشركات تضم الاجهزة التنظيمية ، وقادة رجال الاعمال والمنظمات ومجموعات المجتمع المدني الاخرى.
- **بناء القدرات والتمكين والمتابعة:**
  - ✓ تدريب المديرين وغيرهم من المسؤولين عن الادارة واعطائهم شهادات بذلك.
  - ✓ انشاء معهد للمديرين.

[1]- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة**، نصائح ارشادية لتحقيق الاصلاح، 2008، ص.12.

- ✓ اعداد نظام تصنيف لحوكمة الشركات ليستخدمه المستثمرون.
- ✓ تدريب الوسطاء الماليين.
- ✓ التوسع في النظم القانونية والنظم المؤسسية لفرضها.

3- مبادئ الحوكمة لـ: OCDE- نقطة الانطلاق لحوكمة أفضل

إن الخطوة الاولى المفيدة في عملية انشاء واصلاح نظام حوكمة الشركات هي النظر الى المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .

رغم ان المبادئ الواردة في دليل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مفيدة كنقطة بداية لبناء حوكمة الشركات في الشركة، الا انها تركز اساسا على الضوابط الداخلية ، كما انها تستهدف اساسا الشركات المقيدة بالبورصة، والتي تعمل في في نطاق بيئة قانونية وتنظيمية فعالة بها قدر كاف من المنافسة،[1] الا ان الكثير من الاسواق النامية مثل الجزائر تعاني من محدودية سوقها المالي كما أشرنا سابقا، وسوف نطرح بعض المقترحات التي قد يكون لها وجاهتها لتأخذ طريقها الى التطبيق، وسوف نسردها تبعا لمجموعات مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

1.3- مقترحات بشأن الإطار القانوني والمؤسساتى لحوكمة الشركات:

- ضرورة استكمال الإطار القانوني ورفع كفاءةالهيئات الرقابية، ورفع كفاءة الأجهزة الإشرافية والرقابية والقضائية، وإنشاء دوائر خاصة لمحاكم تختص بقضايا سوق المال.
- الإسراع بإنشاء وبدء نشاط مركز فض المنازعات والتحكيم، والعمل على إنشاء دوائر متخصصة في القضايا المرتبطة بسوق المال.
- وضع برامج تدريبية للعاملين فى المؤسسات المشرفة على تطبيق حوكمة الشركات .
- يجب العمل على تطبيق معايير المنظمة الدوليةلهيئات أسواق المال IOSCO .

2.3- مقترحات بشأن حقوق المساهمين:

- حماية حقوق الأقلية من المساهمين خاصة فى الشركات التى تتركز فيها ملكية العائلات.

[1]- د.كاترين ل.كوشتا هلبلينج ود.جون د.سوليفان، **مرجع سابق**، ص14.

- وجوب توعية المساهمين للمشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية.

3.3- مقترحات بشأن المعاملة العادلة للمساهمين :

- حماية صغار المستثمرين والسماح لمالكي الأسهم لحاملها بالتصويت.
- توفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم داخل كلفئة.

4.3- مقترحات بشأن الأطراف ذات المصلحة:

- ضرورة إعداد كتيب مبسط وسهل القراءة حول القيد في البورصة، وأن يتضمن هذا الكتيب أهمية القيد، والفوائد التي تعود من القيد على مختلف الأطراف مثل الشركات المقيدة، ومالكي الأسهم، والمديرين.إلخ.
- ضرورة الالتزام بالإفصاح للمستثمرين عن كل الملكيات التي تتجاوز 5% من أسهم كل لشركات المقيدة .

5.3- مقترحات بشأن الإفصاح والشفافية:

- متطلبات الإفصاح عن الملكية التي يفرضها القانون ليست كافية لتسمح للمساهمين الحصول على معلومات تفصيلية عن الملاك النهائيين، والمعروف عنها أنها تتركز بين عدد صغير من العائلات مع ضمان شمولية ودقة الإفصاح عن المعلومات المادية وغير المادية، ونشر نظام الإفصاح الإليكتروني.

6.3- مقترحات بشأن مسئوليات مجلس الإدارة:

- إلزام الشركات بتعيين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أو المستقلين، وتفعيل دور لجان المراجعة، وتعيين مراقب حسابات مستقل.
- إنشاء معهد لتدريب المديرين وتعريف أعضاء مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركات المساهمة بواجباتهم في حوكمة الشركات.
- تدعيم ممارسات المراقبة التي يقوم بها مراقبى الحسابات، وذلك بتوفير برامج التدريب عن طريقالمجلس الوطني للمحاسبة والهيئات التابعة به.

وكخلاصة لما سبق فان ارساء نظام حوكمة رشيد يتطلب ارساء معايير وطنية لإدارة المؤسسات ومراقبتها وكذلك تطبيق المعايير الدولية المستلهمة من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ذلك ان نظام الحوكمة الجزائري سوف يحقق الكثير من المكتسبات عندما يصبح اكثر شفافية،

واتاحة ووضوحا، كذلك فان وجود قواعد جيدة الاعداد والصياغة ، ومتسقة مع المعايير الدولية الاكثر صرامة، هو ضمان لثقة المستثمرين الوطنيين والدوليين، وكذلك العاملين والعملاء والجمهور.

كما ان المتتبع للوضع الحالي فيما يتعلق بالتنظيم التشريعي للحوكمة في الجزائر يلاحظ انه وضع مربك وغامض بالنسبة للشركات التجارية ، فميثاق الحكم الراشد الذي يعتبر بمثابة لائحة ارشادية لم يأت بقواعد كافية للمساعدة في بلوغ غايات الادارة الرشيدة، فبناؤها القانوني قاصر على ومجتزأ، فلا هي جاءت بكل المطلوب ولا هي أبقت على الوضع الموجود أصلا.

لذلك نقترح اعادة النظر في التنظيم التشريعي لحوكمة الشركات، بحيث يرتكز ذلك على احد الامرين:

- اما ان يتم تطويع التشريعات المتعلقة بالمعاملات التجارية وخصوصا القواعد المنظمة للشركات واسواق المال بما يلائم القواعد القانونية المتعلقة بحومة الشركات الامر الذي تنتفي معه الحاجة الى اصدار تشريع مستقل ينظم الحوكمة.
- واما ان يتم اصدار قانون مستقل لحوكمة الشركات بما يتوافق ومع التشريعات السارية وبما يواكب التوجه العالمي في هذا السياق .

وفي ظل المعطيات السابقة، يقترح الباحث بأن يأخذ القائمون على الاقتصاد الوطني المكلفون بإعداد لوائح حوكمة الشركات بالآلية الالزامية لتطبيق لوائح الحوكمة، وذلك لأنها تمكن من تطبيق لوائح وقواعد الحوكمة بشكل أسرع وأكثر كفاءة وتضفي عليها النتائج المرجوة، كما ان تنظيم مسائل حوكمة الشركات بقانون من شأنه ان يحسم الجدل حول الزاميتها من عدمه، خاصة في ظل ظروف الاقتصاد الجزائري والمناخ الاستثماري المتميز بالانغلاق وعدم الوضوح.

المبحث الثالث: الآليات المحاسبية للحوكمة وواقع تطبيقها في الجزائر

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني او التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة من اكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها دون دعم مهنة المحاسبة، كما ان إجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة.

المطلب الاول: الابعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

من خلال الدراسة السابقة لمبادئ حوكمة الشركات يتضح جليا أن للحوكمة أبعادا محاسبية تظهر من خلال جملة من المتطلبات المحاسبية، التي لا يمكن ان تتحقق الا من خلال توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لذلك ، كما انه في عملية تقييم مدى التزام الشركات بمعايير الحوكمة يكون بدرجة كبيرة من خلال مدى التزامها بتطبيق مبدأ الشفافية والافصاح، بناء عليه وفي ضوء ما تم دراسته من خلال الفصلين الاولين لهذه الدراسة، يمكن استنتاج الابعاد المحاسبية لحوكمة الشركات والتي هي نتاج تداخل مفهومي الحوكمة و المحاسبة، كما نحاول رصد أهم تلك الابعاد في البيئة الجزائرية.

اولا: المساءلة والرقابة المحاسبية:

اشار تقرير لجنة **Cadbury** الصادر سنة 1992 الى قيام المساهمين بمساءلة مجلس الادارة، ودور كلا منهما في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الادارة يقوم بتوفير المعلومات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بإبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك، كما اشار تقرير بنك **Lyonais** عام 2002 الى ان دور مجلس الادارة اشرافي اكثر منه تنفيذي وانه قادر على القيام بالمراجعة الفعالة، ويؤكد تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الادارة، وكذلك مساءلة مجلس الادارة من قبل المساهمين ، يضاف الى ذلك ما اشارت

اليه معايير بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 والخاصة بحوكمة الشركات ، الى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الاساسية للمؤسسة[1].

ورغم محاولات المشرع الجزائري الجادة في سبيل تحقيق رقابة ومساءلة المسيرين في المؤسسات من خلال تفعيل دور مجالس الادارة، والمذكورة في القانون التجاري، الا انه في الواقع العملي يلاحظ ضعف هذه الاجراءات والناجمة اصلا عن ضعف تكوين مجالس الادارة في المجال المحاسبي، واعتمادهم كليا على تقارير محافظي الحسابات.

ثانيا: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

من بين الابعاد المحاسبية الهامة جدا لحوكمة الشركات هو الالتزام بتطبيق معايير خاصة بالمحاسبة والمراجعة، لان الالتزام بمثل هذه المعايير يضفي مصداقية للمعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، مما يعزز مبادئ حوكمة الشركات.

وهو ما عملت الجزائر على تطبيقه وتكريسه من خلال تبني النظام المحاسبي المالي السابق دراسته، والذي يتضمن معايير محاسبية مطبقة، و كذلك صدور المعايير الجزائرية للمراجعة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة التابع لوزارة المالية.

ثالثا: دور المراجعة الداخلية

تساعد المراجعة الداخلية المؤسسة في تحقيق اهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الادارة ولجنة المراجعة من اجل ادارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، بما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسة وذلك نتيجة لاستقلال المراجعة الداخلية وتبعيتها لرئيس مجلس الادارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

[1]- ابراهيم سيد احمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسل الاموال**، الدار الجامعية ، الاسكندرية-مصر، 2010، ص ص-192-197.

رابعا: دور المراجع الخارجي

اصبح دور المراجعة الخارجية جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من اضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال ابداء رايه الفني المحايد في تقرير المراجعة على مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنشأة، وبما يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة الانحراف الخلقي والتعارض بين الملاك وادارة الشركة، وفي هذا الشأن تنص مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات ، على انه ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل وكفئ ومؤهل وفقا لمعايير المراجعة العالية الجودة حتى يمكنه ان يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الادارة والمساهمين بأن البيانات المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي والهامة[1].

اما في حالة الجزائر فان مهنة المراجعة الخارجية محددة بموجب القانون 01/10، والذي اشار الى مجموعة من قواعد الحوكمة حيث اشار الى اتعاب المراجع، ومدة تعاقده مع عدم تفصيله لمعايير التدقيق، وقد تم مؤخرا اصدار معايير جزائرية للمراجعة صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، تستهدف مراجعة القوائم المالية في جميع أشكال مهمة المراجعة قانونية كانت أو تعاقدية، وهي معايير تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وقد جاءت في 04 معايير، هي[2]:

- المعيار الجزائري للتدقيق-210- اتفاق حول احكام مهام التدقيق.
- المعيار الجزائري للتدقيق-505- التأكيدات الخارجية.
- المعيار الجزائري للتدقيق-560- أحداث تقع بع إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- المعيار الجزائري للتدقيق-580- التصريحات الكتابية.

[1]- **مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات**، النسخة العربية، ص47، التقرير متاح على الموقع الالكتروني للمنظمة:www.oecd.org

[2]- المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**.

خامسا: دور لجان المراجعة

أكدت مختلف دراسات وتقارير الحوكمة على ضرورة وجود لجان للمراجعة في الشركات التي تسعى لتطبيق الحوكمة، كأحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالشركات، وذلك لدورها الحيوي في ضمان جودة القوائم المالية، وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف في عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، وهو ما أكدت عليه مبادئ OCDE ومجموعة الـ20 في نسختها الاخيرة، انه من بين الممارسات الجيدة التوصية باستخدام المراجعين الخارجيين من قبل لجنة مراجعة مستقلة تابعة لمجلس الادارة او ما يعادلها[1].

نشير فقط الى انه في الجزائر لا يوجد تقنين للجان المراجعة على مستوى احكام القانون التجاري الجزائري، غير انه هناك بعض المحاولات لخلق مثل هذه اللجان ذات الاهمية البالغة لتعزيز مبادئ الحوكمة خاصة على مستوى البنوك العمومية.

سادسا: تحقيق الافصاح والشفافية

يمثل الافصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية احد المبادئ والاليات الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة او هيئة او دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الافصاح والشفافية خاصة وانهما من الاساليب الفعالة لتحقيق مصالح الاطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان احد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الشركات المختلفة.

وفي حالة الجزائر يعتبر النظام المحاسبي المالي اهم محقق لمبدأ الافصاح والشفافية، كما سيتم التطرق الى ذلك.

سابعا: تقييم اداء الشركة

من بين اهداف حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم قدراتها التنافسية بالأسواق مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على ايجاد فرص استثمارية جديدة، كما ان المعايير الرئيسية للحوكمة تصبو الى تحقيق فعالية وكفاءة الاداء بالمؤسسة،

[1] - **مبادئ مجموعة العشرين/منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية بشأن حوكمة الشركات**، النسخة العربية، **مرجع سابق**، ص. 47.

وحماية اصولها، مما يساعد على ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة لأداء المؤسسات، ويدعم من قدراتها على الاستمرار والنمو، ويحقق مصالح الفئات المختلفة العاملة معها، خاصة وان مفهوم حوكمة الشركات يحمل في مضمونه بعدين اساسيين هما[1]:

- الالتزام بالمتطلبات القانونية والادارية وغيرها.
- الاداء بما يحمله من استغلال للفرص المتاحة للارتقاء بالمنشأة ككل.

ثامنا: ادارة الارباح

تعنى عملية ادارة الربح قيام الادارة بالتأثير او التلاعب في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، بصرف النظر عن مدى اثر ذلك، ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الادارة واتاحة الفرصة للأطراف الاخرى لحماية حقوقها مع الضوابط المختلفة، فان عملية ادارة الارباح تصبح لا وجود لها، وبذلك يمكن القول ان دور حوكمة الشركات يتمثل في الحد من سلطة الادارة في عملية ادارة الارباح وبما ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

ويعتبر النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر احد الاليات الضرورية والمتاحة حاليا في الجزائر من أجل محاربة ادارة الارباح أو ما يسمى بالمحاسبة الابداعية، كما سنتطرق له فيما بعد.

وفي ضوء طبيعة الابعاد المحاسبية السابقة لعملية حوكمة الشركات وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية، يتضح للباحث ما يلي:

- أنه بالرغم من تعدد الابعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية او التنظيمية او الاجتماعية الا ان الابعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الاكبر من الاجراءات والاساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة.
- أن الابعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاث مراحل من العمل المحاسبي[2]:

1- **مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي:** وتشمل نوعين من الرقابة احدهما الرقابة القبلية والاخرى الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.

[1]- ابراهيم سيد احمد **مرجع سابق**، ص197.

[2]- عبير بيومي محمود، **اثر تطبيق اليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الاوراق المالية المصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011، ص.122.

2- **مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي:** بداية من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة وتقييم ومتابعة الاداء وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

3- **مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية:** وتشمل دور لجنة المرتجعة، والمراجعة الخارجية وما تحققه من اضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

وبذلك يتضح ان النتيجة النهائية للأبعاد المحاسبية السابقة هي انتاج معلومات محاسبية ذات استخدامات متعددة من الاطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة، حيث يمكن عن طريق هذه المعلومات المحافظة على حقوق هؤلاء الاطراف اتجاه الشركة، لذلك يجب ان تعد هذه المعلومات بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها ويزيد من ثقة الاطراف الاخرى في الشركة وادارتها ويرفع من كفاءة سوق الاوراق المالية، حيث سيؤدي التطبيق الفعال للحوكمة الى دقة وموضوعية التقارير المالية وتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية وبالتالي تنشيط سوق الاوراق المالية.

المطلب الثاني: المحاسبة المالية والادارية ومعايير المحاسبة وحوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات الى تصميم وتنظيم العلاقة بين ادارة الشركة وادائها، وحملة الاسهم والاطراف ذات المصلحة، ونظام المعلومات المحاسبي هو النظام المنوط به توفير المعلومات اللازمة التي تمكن هذه الاطراف من متابعة أداء الادارة وتقييم كفاءتها.

أولا: المحاسبة المالية وحوكمة الشركات

يعد نظام المحاسبة المالية نظام معلومات متكامل في ذاته، وهو نظام يقوم برصد وتتبع وتحليل كافة التدفقات النقدية التي تتم في المشروع، سواء كانت تدفقات نقدية داخلة، أو تدفقات نقدية خارجة، كما يقوم بتسجيل كافة حركات الاصول والخصوم، سواء كانت مرتبطة بالثابتة منها، أو المتداولة، وكذلك المعنوية منها، ليعكس ما يحدث في المشروع فعلا وتنفيذا، كما أنه يرصد حركة الأموال التي تتم في المشروع، أو العمليات التمويلية التي تدار داخله، وما يحدث داخل المشروع وما يحوزه من أصول، ويسجل العمليات التشغيلية المختلفة التي تتم فيه، واعداد تقارير عن كل ذلك ، وعرض المواقف المحاسبية، وبالشكل الذي يمكن متخذ القرار، ومن يهمه الامر من الوقوف أولا بأول على حقيقة المشروع، وما يمر به من أوضاع، وما يتجه إليه من مواقف أحوال، وتأتي الحوكمة لترفع من

درجة التزام العاملين في أقسام المحاسبة بالقواعد والاعراف والمبادئ المحاسبية، وتزيد من احترامهم وتقديرهم لها، ومن درجة الافصاح والشفافية التي تتم وتعبر عن المشروع في كافة اتجاهاته ومعاملاته، وبالتالي ايضاح ما يلي[1]:

- حقيقة موقف المشروع من حيث موجوداته، وأصوله وحقوقه، وموارده واستخدامات هذه الموارد.
- أوضاع وتوزيع أصول المشروع وحقيقة هذه الاصول– سواء كانت أصولا ثابتة، أو أصولا متداولة – أو أصولا معنوية، ومقدار اهتلاك كل منها، وحجم مخصص الإهتلاك الذي تم تكوينه بهدف استعادة هذه الاصول.
- أوضاع حقوق المشروع لدى الغير ومقدار جودة هذه الحقوق.
- مدى توازن الهيكل التمويلي للمشروع، ومدى مساهمة الموارد الذاتية في تمويل المشروع، ومدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها الخارجية، وخدمة ديونها.
- مدى قدرة المشروع على توليد تدفقات نقدية كافية لسداد التزاماته، وتحقيق فائض مناسب، وتكوين احتياطات عامة وخاصة لتدعيم المركز المالي للمشروع.

وبالتالي فان حوكمة الشركات تساعد على تدعيم نظام الافصاح، وتحقيق الشفافية من خلال جهاز المحاسبة المالية ونظامها الداخلي القائم في الشركة، ويزيد من فاعلية هذا النظام، ويعد النظام المحاسبي المالي بمثابة نظام المحاسبة المالية في الجزائر حسب المادة الاولى من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المحاسبة الادارية وحوكمة الشركات:

عند مناقشة الحوكمة في كتابات المحاسبة الادارية، عادة ما تكون متلازمة مع وجهة النظر التي تركز على الرقابة على صغار المديرين والعمال، وهذه النظرة للمحاسبة الادارية يبدو انها تتجاهل حوكمة الادارة العليا، حيث ان عمل الادارات التنفيذية او الثانوية يعتبر ظاهر للإدارة العليا ولكن لا نستطيع ان ندعي ان عمل الاخيرة ظاهر للأطراف الخارجية مصادر التمويل[2].

[1]- محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004، ص192.
[2]- عز الدين فكري تهامي، **دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد 3، 2008، ص.233.

فتطبيق المؤسسة لمبادئ واساليب الحوكمة كما راينا سابقا سيكون له اثر ايجابي في تحديد العلاقة بين اصحاب المصالح المرتبطون بالمؤسسة، ممثلين في ادارتها، حملة الاسهم والسندات، العمال، الموردون، الدائنون والمستهلكون، وهناك اثار لتطبيق الحوكمة يدعمها تطبيق ادوات ادارة التكلفة ومن ثم المحاسبة الادارية تمثل اثار التكامل بينهما، وهي [1]:

- ضمان عدم اساءة الادارة استغلال اموال المساهمين.
- تأكد المساهمين من ان الادارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة اسهم الشركة في الاجل الطويل.
- ضمان اهتمام الادارة بالمصالح الاساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.
- تمكين حملة الاسهم واصحاب المصالح من رقابة الادارة بشكل فعال.

كما أن النظام المحاسبي الاداري يعمل على توصيل المعلومات للإدارة فتساعدهم في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية بما يخص استثماراتهم وهذا يتفق مع حوكمة الشركات في سبيل تحقيق ذلك للإدارة ، التي هي من اهم متطلبات حوكمة الشركات، كما يلعب دورا هاما في تحقيق متطلبات الحوكمة من خلال توفيره لما يلي[2]:

- يوفر المعلومات المناسبة عن الفرص البديلة للاستثمار بما يساهم في تعظيم العائد على استثمارات المساهمين في الشركة.
- يوفر المعلومات المناسبة لإدارة الشركة في ممارسة مهامها الاساسية في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.
- يوفر المعايير المناسبة لتقييم اداء العاملين في الشركة بصورة عادلة.
- يخدم زبائن الشركة من جهة جعلهم محور اهتمام ادارة الشركة في ضبط الجودة والنوعية.
- يوفر المعلومات المناسبة لتقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات التي تنفذها الشركة.
- يوفر المعلومات المناسبة للتسعير العادل للمنتجات.
- يعد مصدرا هاما للمعلومات اللازمة لإعداد التقارير الداخلية.

[1]- محمد شحاتة خطاب، **التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات- اطار مقترح**، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 2010، ص ص.14-15.

[2]- انس محمد الطرمان، **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط و متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية** ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن، 2009، ص ص.40-41.

ويرى الباحث بناء على ما سبق ان اهمال ادارة المؤسسة لأدوات المحاسبة الادارية وعدم اخذ اساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المؤسسة لضعف حصتها في السوق لمواجهتها بمنافسة حادة في السوق، لذلك وجب على المؤسسات العمل والسعي وراء اساليب المحاسبة الادارية ودراستها واختيار افضلها مما سيؤدي الى تفعيل حوكمة الشركات وتجنيب المؤسسة عديد المشاكل المستقبلية.

وبالتطبيق على الجزائر نلاحظ ضعف تطبيق نظم المحاسبة الادارية، على مستوى المؤسسات الجزائرية، خاصة ذات الطابع العمومي نظرا لعدم الزاميتها من جهة على عكس المحاسبة المالية، وكذلك لعدم تحكم الاطارات المحاسبية الجزائرية في تقنياتها من جهة أخرى، خاصة الطرق الحديثة مثل طريق التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وطريقة التكلفة المستهدفة.

ثالثا: معايير المحاسبة الدولية و حوكمة الشركات

تعتمد آليات الحوكمة ومراقبة أنشطة الشركات على التقرير المالي وإعداد القوائم المالية، وبما أن الادارة تعد القوائم والتقارير المالية، فهناك احتمال بأن تشوه الإدارة تلك البيانات باستخدام معايير محاسبية غير ملائمة أو من خلال عدم الالتزام بالمعايير المقبولة، ولهذه الأسباب فإن اهم إجراءات الحوكمة والمراقبة لتحقيق وحماية مصالح جميع الاطراف، تكمن في[1]:

1- وجود معايير محاسبية مقبولة تحقق المصلحة العامة لكافة الأطراف المهتمة بالشركة؛

2- وجود مراجعة مستقلة للقوائم المالية قبل تقديمها للمستفيدين منها.

حيث ان اعتماد الشركات في اعداد التقارير والقوائم المالية على ما أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**)، من معايير المحاسبة الدولية(**IAS**)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(**IFRS**)، بالإضافة الى تطبيق القواعد التنفيذية لنظم حوكمة الشركات ما هي الا عملية تنظيمية متكاملة بين أهداف كل من المعايير المحاسبية الدولية ومخطط نظم حوكمة الشركات الا ان عدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية اثناء ممارسة نظم واليات الحوكمة يؤثر بشكل عام على جودة البيانات والمعلومات المفصح عنها وبالتالي تهتز جودة القوائم والتقارير المالية، لذلك الترابط بين

[1]- حسين يوسف القاضي و سمير معذى الريشان، **مرجع سابق**، ص51.

المعايير المحاسبية والحوكمة جزء لا يتجزأ من تفعيل المقومات الاساسية المتمثلة في (الاداء المالي والاداء الاداري) للشركات على النطاق المحلي والدولي وقياس الفجوة بينهما.

فتطبيق معايير محاسبية ذات مستوى جيد يؤدي الى تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الاشراف على الشركة من خلال موثوقية التقارير المالية، ويتوافق هذا مع العمل على تدعيم مبادئ حوكمة عالية الجودة تعمل على تحسين الشفافية وتنظيم العلاقات داخل الشركة ، كما اشارت الى ذلك مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في بحثها ودعمها ارساء معايير محاسبية عالية الجودة ومعترف بها دوليا حيث اوصت في نسختها المعدلة لسنة 2015 صراحة الشركات باتباع المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRS ، وهذا التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية ومبادئ الحوكمة يتجلى من خلال العمل على تدعيم العناصر الاتية[1]:

- تدعيم الاتجاه الى التوحيد المحاسبي الذي تسعى اليه معايير **IFRS** الصادرة عن مجلس **IASB**، دون التوافق المحاسبي الذي كانت تسعى اليه معايير **IAS**الصادرة عن هيئة **IASC** ، فيسمح لنا بإمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات بصورة صادقة وصحيحة لأجل حماية المستثمرين.
- الاتجاه الى زيادة فاعلية الافصاح المحاسبي وهذا يتجلى في ثنايا معايير المحاسبة الدولية حيث يتضمن كل معيار جزءا مفردا على المعلومات الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية ، وبالتالي تحقيق مبدأ اساسي من مبادئ حوكمة الشركات وهو الافصاح والشفافية.
- الاعتماد على الصورة الصادقة والعرض العادل ، من خلال تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني الذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية للحد من التلاعب في نتائج الشركات وتقليل من الممارسات الابداعية، وبالتالي تهيئة البيئة المحاسبية اللازمة لارساء مبادئ الحوكمة وحماية حقوق المساهمين.

لذلك فان دور المعايير المحاسبية كمدخل اساسي لتفعيل الاطار العام للحوكمة بمثابة معالج لكثير من الامور الناجمة من الخلل الاخلاقي المؤثر على تطبيق اهم خصائص نظم الحوكمة في الكثير من الشركات والتي تنعكس بشكل مباشر على كفاءة جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة

[1]- محمد سفير، **اهمية اعتماد معايير المحاسبة الدوليةIAS /IFRS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات- دراسة ميدانية لحالة الجزائر، اطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة**، جامعة الجزائر،2015/2014، ص.179.

وتأثيرها على الاسواق ، حيث ان الرفع من جودة المعلومات المحاسبية المطلوبة هي الهدف الرئيسي لتحقيق المسار الاستراتيجي للشركة في ظل اطار الحوكمة[1].

وكما تطرقنا اليه في الفصل الأول من البحث، فإن الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي المالي مستوحاة في جزء منها من المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي ما ينطبق على هذه المعايير في مجال الحوكمة سيعود بالنفع على حوكمة الشركات الجزائرية جراء تبنيها لجزء من هذه المعايير.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية(علاقة متبادلة):

ان الاهتمام المتزايد للمحاسبة بحوكمة الشركات يرجع الى محاولة اعادة و/او زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من قبل الاطراف المستخدمة للتقارير والقوائم المالية المفصح عنها من قبل الشركات والسعي لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم المالية.

اولا: جودة المعلومات المحاسبية

يمكن تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بانه المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ويعتبر كل من استعادة ثقة المستثمرين في اسواق الاوراق المالية، وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد من أهم دوافع تطبيق حوكمة الشركات، وخاصة بعد تزايد حالات الانهيارات التي اصابت الكثير من الشركات العملاقة التي ترجع الى التلاعب وعدم دقة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية الخاصة بها، كما يعتبر مبدأ الافصاح والشفافية من المبادئ الاساسية لحوكمة الشركات والذي يضمن توفير المعلومات المالية والافصاح عنها بما يتفق مع المعايير عالية الجودة وان يتم توفيرها للمستخدمين، في الوقت المناسب والتكلفة الملائمة[2].

ثانيا: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

[1]- سمر السواح، قياس **تأثير اليات الحوكمة على زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية للشركات المقيدة في البورصة المصرية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015، ص ص.67-68.

[2]- سامح محمد رضا ، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد7، العدد1، 2011،ص52.

من المعروف أن إدارات الشركات جميعها، وبلا استثناء تعمل كوكيل لإدارة أعمال الشركة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة من خلال تطبيق مبادئ محاسبية عديدة تلزم الشركات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد. واستناداً إلى ذلك يستطيع متخذ القرار الاعتماد على تلك القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها خصائص المعلومة المحاسبية، حيث تقوم الحوكمة بالمساهمة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية من خلال توفير المقومات التالية:

1- **مقومات قانونية:**

تسعى متطلبات حوكمة المؤسسات من خلال المقومات القانونية على تطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال الحث على سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة كحقوق الملكية، القوانين الضريبية، التحديد الواضح للمسؤوليات، حقوق وواجبات أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

يساهم كل من النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري الملزمين تطبيقهما والعمل بهما في المؤسسات الجزائرية على تحقيق هذه المقومات القانونية رغم عدم كفايتهما.

2- **مقومات رقابية:**

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي ترتكز عليها المؤسسة، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل آلية من آليات الحوكمة وكذا العلاقة التفاعلية بين آلياتها وهذا من أجل تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأنّ بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدي الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة، ويمكن تبيين دور العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة المساهمة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية فيما يلي:

- وجود قسم للتدقيق الداخلي ذو جودة عالية، يعمل وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية يزيد من تحقيق التكامل مع التدقيق الخارجي والرفع مما يساهم في الرفع من مستوى جودة التقارير المالية.
- التنسيق الذي تقوم به لجنة التدقيق مع باقي آليات الحوكمة من أجل إحكام عمل المدقق الخارجي والداخلي.
- وجود مجلس إدارة بأعضاء مستقلين يساهمون في تحقيق فعّالية رقابة المجلس ويؤثرون في القرارات المرتبطة باختيار مدققين خارجيين ذوي جودة عالية، وبالتالي يؤدي بمكاتب التدقيق الخارجي إلى ضرورة تحسين جودة أدائهم والقيام بعملية الرقابة على جودة التقارير المالية.
- تفاعل أعضاء الإدارة العليا باحترافية مع تسهيل عمل المدقق الخارجي فيما يخص الرقابة على جودة التقارير المالية[1].
- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وضمان موافقة مجلس الإدارة عليها.
- النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها من طرف لجنة التدقيق بالتشاور مع أعضاء الإدارة العليا ومجلس الإدارة وقسم التدقيق الداخلي.
- تقدير لجنة التدقيق لمدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمون والنظر فيما إذا كان هناك مجال للتحريف في التقارير المالية.
- تقرير عن الأمور الطارئة والأحداث اللّاحقة من تاريخ الميزانية من طرف قسم التدقيق الداخلي.
- قيام لجنة التدقيق بالتأكد من عدم وجود أية تغييرات في استخدام المبادئ أو الأساليب المحاسبية أو في التطبيق ذات تأثير هام على القيم الخاصة بالعام الجاري أو سيكون لها تأثير على القيم مستقبلاً، وإن وجد فيجب معرفة الأسباب، ورأي المدقق الخارجي في ذلك قبل الموافقة عليها وفحص ملاحظات وتوصيات المدققين الداخليين والخارجيين وما تم بخصوصها ممّا قد ينعكس على عدالة التقارير المالية مع تسليم وفحص نتائج التدقيق (داخلية وخارجية)، مشتملة على تقرير المدقق والقوائم المالية والتقارير الإضافية مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

[1] - Jenny G, Pamela K, **Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit,** Accounting & Finance: September 2006, Vol: 46, Issue: 3, p-p: 387–404

– دراسة لجنة التدقيق للقوائم المالية مع كل من الإدارة والمدققين الخارجيين للتأكد من رضاهم عن إفصاح ومحتوى هذه القوائم قبل رفعها لمجلس الإدارة والتوصية بالموافقة عليها. والتأكد ممّا إذا كانت التقارير المالية تعطي صورة واقعية لعمليات المؤسسة ومركزها المالي والتأكد من أن كل الافصاحات الضرورية لعدالة العرض أو المطلوبة بواسطة جهات أو منظمات رسمية قد تم استخدامها في القوائم المالية[1].

– يتعين على لجنة التدقيق إعداد تقرير سنوي أو دوري أسوة بما يقدمه المدقق الخارجي إلى المساهمين بحيث يشتمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأن القوائم المالية لا تحتوى على أي تحريف جوهري أو معلومات مضللة، ومناقشة تقرير المدقق الخارجي[2].

3– مقومات مهنية:

تنص متطلبات حوكمة المؤسسات على ضرورة تفعيل دور المنظمات والهيئات المهنية للمحاسبية والتدقيق وهذا بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية وكذا إجراءات التدقيق على القوائم المالية من أجل تحقيق أقبر قدر من الشرعية والمصداقية على التقارير المالية تحقيقاً لمصالح الأطراف ذات العلاقة، هذا ما ابرز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى زيادة الاهتمام بجودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى العمل على تكوين منتجي المعلومة المحاسبية وكذا الأشخاص الذين يضفون الشرعية والمصداقية عليها من محاسبين ومدققين من خلال تطوير مناهج وطرق التكوين الأكاديمي والمهني والتركيز على التدريب والتكوين المستمر بما يتوافق مع مستجدات بيئة الأعمال وانعكاساتها على جودة المعلومة المحاسبية بما يساهم في تطبيق الحوكمة.

وقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة بهياكله بصفته ممثل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر في ذلك.

ومما تجدر الاشارة به هنا هو العلاقة المتداخلة والمتبادلة بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، حيث تتأثر المعلومات المحاسبية بقواعد و آليات الحوكمة

[1]- مجدى محمد سامى، **دور لجان المدققة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية**، مصر: المجلة العربية للإدارة، المجلد 46، العدد02 ، 2009، ص: 23.

[2] - Nashwa, G, **Audit committee: the solution to quality financial reporting?**, USA: TheCPA Journal, December 2003, P: 06.

باعتبار الحوكمة تؤدي وظيفة اجتماعية واقتصادية، وان تطبيقها يؤدي الى زيادة الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، والتي يتم اعدادها لكافة الاطراف المستفيدة منها سواء داخلية او خارجية[1].

ثالثا: انعكاس حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

زاد الاهتمام بحوكمة الشركات بهدف زيادة الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتعميق دور اسواق الاوراق المالية ، وتشجيع زيادة الاستثمارات من خلال الحفاظ على حقوق ومصالح كافة الاطراف، ومن الناحية المحاسبية زاد الاهتمام بحوكمة الشركات في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية ممثلين في كافة الاطراف ذوي المصالح خاصة المتعاملين بسوق الاوراق المالية في مدى دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب ادارة المنشأة من خلال القوائم المالية المعتمدة من المراجع الخارجي[2]، ويعد وجود نظام للإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية الجيدة امرا مشجعا، على الشفافية الحقيقية في المؤسسات المدرجة في السوق، ويساعد المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم وفق اسس مدروسة.

وتظهر تجربة تطبيق النظام المحاسبي المالي أن الافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق هذا النظام أداة قوية للتأكد من سلوك المؤسسات وحماية حقوق المستثمرين ، حيث يمكن للنظام الافصاح الكافي عن المعلومات التي تصل في الوقت المناسب لهم، الامر الذي يساهم في جذب رأس المال ، والحفاظ على الثقة في اسواق راس المال ، في حالة تفعيل بورصة الجزائر، وعلى النقيض فان ضعف الافصاح وقلة المعلومات المحاسبية

[1]- محفوظ صالح التميمي، **مرجع سابق**، ص.9.
[2]- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية ، الاسكندرية- مصر،2007، ص.15.

وتأخرها في الوصول الى المساهمين والمستثمرين والممارسات غير الشفافة تساهم في السلوك غير الاخلاقي، وفي خفض مستوى شفافية ونزاهة السوق.

المبحث الرابع: مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

من خلال تحليل ابعاد مبادئ الحوكمة ونماذجها يمكن ملاحظة الدور المهم الذي تلعبه النظم المحاسبية والمعايير المهنية وذلك سواء في تصميم نظم حوكمة الشركات او في تعزيز كفاءتها وفاعليتها لدى تطبيقها، فالنظم المحاسبية ممثلة بالنظام المحاسبي المالي والنظامين التكاليفي والإداري تعد بمثابة المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لإعداد التقارير بنوعيها الداخلية والخارجية ومن ثم فهي الركيزة الأساسية لعملية اتخاذ القرارات سواء بالنسبة لإدارة الشركة او للفئات الاخرى ذات العلاقة من أصحاب المصالح.

المطلب الاول: علاقة النظام المحاسبي المالي بحوكمة الشركات

إن النظم والقوانين واللوائح الاسترشادية التي يتم تطبيقها في الشركات لم تعد كافية في ظل الأزمات المالية التي انهار بسببها بنوك ومؤسسات مالية وشركات كانت بعيدة كل البعد عن أي احتمال من احتمالات الانهيار ، وبالتالي فإن قانون الحوكمة أصبح ضرورة ملحة، فالحوكمة ليست أسلوباً إدارياً تصحيحياً ، أو نظام لفرض تطبيق المعايير المحاسبية بطريقة معينة ، وإنما هي مجموعة من القواعد المُنَظِمة للممارسة الفعالة للقائمين علي إدارة الشركات وأصحاب المصالح معها ، بما يحافظ علي حقوق حملة الأسهم وحملة السندات وأصحاب المصالح والعاملين بالشركة ، وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية ، والمبادئ المحاسبية السليمة ، والأدوات المالية ، طبقاً لمعايير الإفصاح والشفافية ، وقد قامت بعض الدول والحكومات علي أثر تداعيات الأزمة المالية بالعديد من الجهود في سبيل تطوير المعايير المحاسبية وتفعيل مبادئ وآليات الحوكمة، ومن بينها الجزائر التي سارعت الى سن النظام المحاسبي المالي.

أولا: النظام المحاسبي المالي آلية من آليات حوكمة الشركات

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

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

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

1- ارتكاز حوكمة الشركات على مجموعة من القوانين واللوائح يطلق على تسميتها لوائح الحوكمة(**codes de gouvernance(CG)**)من بين هذه اللوائح ما هو إلزامي تطبيقها ومن بينها الاختياري، وهي في غالبها تقوم على مجموعة من التوصيات المفيدة، ففي شهر مارس 2004 تم احصاء121 لائحة على المستوى العالمي[1]، وما يمكن ملاحظته هو تشابه المبادئ الأساسية لهذه اللوائح والمعايير، حيث أن تبني هذه المعايير يساهم في تعزيز حوكمة الشركات، وهو ما أكدته مبادئ تعزيز الحوكمة الاقتصادية والمؤسسية الصادر عن مبادرة الشراكة من اجل تنمية إفريقيا **NEPAD**[*]، والتي كانت الجزائر أهم المبادرين لتأسيسها وتبني توصياتها، أين دعت إلى ضرورة تبني جملة من المعايير الدولية لتعزيز الحوكمة، لعل أهمها[2]:

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

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

2- أصدرت الجزائر تقريرها حول تنفيذ توصيات**NEPAD**، أطلق عليه تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة والذي جاء في شكل أبواب، تضمن الباب الثاني الخاص بالحكامة

[1] - Wirtz Peter ,**Meilleures pratiques de gouvernance et création de valeur**, revue comptabilité-audit-contrôle, tome11,volume 1,association francophone de comptabilité,2005,p142

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

[2] -Commission économique pour l'Afrique, **principes directeur relatifs au renforcement de la gouvernance économique et des entreprises en Afrique**,2002,p :40-49.

والتسيير الاقتصادي إدخال النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ بداية من سنة 2010، والذي تم من خلاله تبني معايير المحاسبة الدولية كما تم التوصية به في المبادرة[1].

وهنا يرى الباحث انه بالرغم من ضعف نظم الحوكمة المطبقة في الجزائر رغم صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر سنة 2009 بمبادرة من منتدى رؤساء المؤسسات و بمساهمة وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، والذي لم يكن ملزما على الشركات تطبيقه، وهو ما يتنافى والمبدأ الأول من مبادئ حوكمة الشركات الذي ينص على ضرورة ضمان وجود إطار فعال للحوكمة، إلا أن تطبيق الحوكمة في الجزائر تم تبنيه ضمنيا من خلال تبني حزمة من القوانين أهمها النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات:

لا شك ان وضع خطة محاسبية جديد للشركات في الجزائر سنة 2010، ممثلة في النظام المحاسبي المالي، كان من اكبر الاصلاحات التي تحققت خلال السنوات الاخيرة، حيث ساهم في اصدار معلومات مالية افضل نوعية، فضلا على تحقيق درجة اكبر من الشفافية، حيث ان تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية عمل على إحداث تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال تقديم تقارير يمكن الوثوق بها ومقارنتها وتحسين النظرة إلى أداء الشركة، وتعتمد نوعية المعلومات والبيانات التي يتم الإفصاح عنها في درجة كبيرة على المعايير المحاسبية التي تدعم مبادئ حوكمة الشركات.

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

- يوفر القوائم المالية للتقارير المالية الخارجية التي تخدم المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى في اتخاذ القرارات.
- يوفر المعلومات التي تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للشركة.

[1]- الجمهورية الجزائرية ،**تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة،الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء/نقطة الارتكاز الوطنية الجزائر**،2008،ص133.

- يوفر الوثائق والضوابط المالية للمحافظة على أصول الشركة.
- يخدم المساهمين (الأكثرية، الأقلية)في تحديد حصة كل فئة منها من أرباح الشركة.
- يوفر المجموعة المستندية اللازمة لتوثيق جميع معاملات الشركة مع الغير.

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

ثالثا: ضرورة تكامل الاليات المحاسبية الاخرى لتعزيز الحوكمة

بالتوازي مع امتلاك الشركة نظما محاسبية على قدر عال من الفاعلية والكفاءة، لابد من وجود مجموعة من المعايير المهنية المحاسبية والتدقيقية التي تحكم المهنيين سواء في اعداد القوائم والتقارير المالية الخارجية التي توفرها النظم المحاسبية او في فحص وتدقيق تلك القوائم ، من اجل توفير عنصر المصداقية للمعلومات الموفرة فيها من جهة، مع توفير عنصر الشفافية والافصاح فيها من جهة أخرى[1]، ولعل هذا يعزز دور كل من المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية والمعايير الدولية للتدقيق وذلك على اساس انها المعايير الحاكمة لمهنة المحاسبة، هذا بالإضافة الى ان وجود ميثاق لأخلاقيات وسلوكيات المهنة يعد هو الآخر عنصرا في غاية الاهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة نظام الحوكمة في الشركة لان القواعد التي يتضمنها هذا الميثاق ومن ثم مراقبة ومتابعة الالتزام بها من قبل المهنيين كل في مجاله هو الضمان الذي يوفر عنصر الاستقلالية وبقية الخصال الاخرى مثل الامانة والاستقامة والموضوعية وغيرها من السمات اللازمة لكل الاشخاص من ذوي العلاقة بنظام الحوكمة بدءا من ادارة الشركة باعتبارها الجهة المسؤولة عن اعداد البيانات المالية ومرورا بالمدقق الخارجي

[1]- محمد عطية مطر، **مرجع سابق**، ص 465.

الذي يصادق عليها قبل نشرها وانتهاء بالمدقق الداخلي واعضاء لجنة المراجعة باعتبارهم المسؤولين عن التحقق من مصداقية البيانات المالية ومن كفاءة نظام الرقابة والضبط الداخلي.

ونشير هنا الى ان ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر تخضع للقانون رقم 10-01، كما تم تعزيزها مؤخرا بمعايير التدقيق، وتطرقنا اليه سابقا.

كذلك فان وجود لجنة للمراجعة يعتبر من اهم اجراءات الحوكمة حيث تنصب مهام هذه اللجنة في على مراجعة التقارير المالية وذلك بهدف التعرف على اساليب ادارة المخاطر وعمليات التدقيق الداخلية والخارجية، بحيث يتحتم على هذه اللجنة عقد اجتماعات دورية مع الادارة التنفيذية ومجلس الادارة، والمدقق الخارجي.

ومن صلاحيات هذه اللجنة حسب معايير الحوكمة طلب التقارير المالية والمحاسبية بشكل دوري وحتى بشكل مفاجئ وذلك لضمان عدم قيام الادارة التنفيذية بممارسة المحاسبة الابداعية للقوائم المالية والمحاسبية الخاصة بالشركة كما ان اعضاء هذه اللجنة يجب ان يكونوا من ذوي الخبرة والدراية الكاملة بكافة نواحي ونشاطات الشركة وان يتميز اعضاؤها بالكفاءة اللازمة في المجال المالي والمحاسبي.

ومن ثم فان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بطريقة فعالة يستلزم توفر بنية محاسبية ملائمة، حيث تشتمل هذه المبادئ على العديد من الاطر المالية والمحاسبية الهامة، وذلك من خلال تضمين دليل الحوكمة العديد من الضوابط المحاسبية مثل دور ومهام ادارة المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات ولجنة المراجعة، والرقابة ومتابعة الاداء، والمعاملة المتساوية لحملة الاسهم وحق الاقلية في الحصول على المعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات الاستثمار، بالإضافة الى القواعد الاساسية المرتبطة بالشفافية والافصاح سواء في القوائم المالية او المؤشرات المالية في تقارير الاداء، وان يتم هذا الافصاح في الوقت المناسب.

المطلب الثاني: إسهامات حوكمة الشركات في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

تمثل القوائم المالية وسيلة الاتصال بين الوحدات الاقتصادية والمساهمين وغيرهم من اصحاب المصالح، وقد يحدث في القوائم المالية تشويه متعمد من قبل معدي القوائم الذين يرغبون في تغيير محتواها والرسائل التي يتم ارسالها من خلالها، وهذا النوع من التشويه غالبا ما يشار اليه بالمحاسبة الابداعية، ويعتبر كل من الحوكمة والنظام المحاسبي المالي اسلوبين من اساليب مواجهة هذا النوع من المحاسبة غير الشرعية والمضلة.

اولا: المحاسبة الابداعية (الدوافع والمخاطر)

المحاسبة الابداعية هي عبارة عن الاجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، او اي اجراء او خطوة باتجاه ادارة الارباح او تمهيد الدخل[1]، فهي بذلك عملية مخططة ومدروسة من قبل الادارة تهدف الى تغيير ارقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لا ظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق اهداف ذاتية.

ويوجد عدة دوافع لممارسة المحاسبة الابداعية، اهمها:

- التأثير الايجابي على سمعة الشركة.
- التأثير على سعر سهم الشركة.
- زيادة الاقتراض من البنوك.
- التلاعب الضريبي.
- تحسين الاداء المالي للشركة لتحقيق مصالح شخصية.
- الحصول على التصنيف المهني.

ويمكن ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية عن طريق تجميل صورة القوائم المالية من قبل بعض المحاسبين، ويعتبر كل من النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات من الأساليب الفعالة

[1] - Mulford. Charles W and Eugene E.Comiskey, **The Financial Numbers Game : Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley and Sons.Inc, 2002, p.3.

لمراقبة المحاسبين من أجل وضع حد للتجاوزات التي يقومون بها من خلال استغلال بعض نقاط الضعف في المعايير المحاسبية لممارسة هذا النوع السلبي من المحاسبة والتي لها تأثير سلبي على التقارير والقوائم المالية وبالتالي على اتخاذ قرارات مستخدميها.

ثانيا: مساهمة الحوكمة في الحد من اثار المحاسبة الابداعية

تعمل حوكمة الشركات على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توفير الأطر القانونية والمؤسساتية بالإضافة إلى تفعيل دور المنظمات المهنية لإصدار معايير للمحاسبة والتدقيق تعمل على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما أن العلاقة التفاعلية لآليات الحوكمة لها دور بارز في ذلك ويمكن إدراج هذه العناصر فيما يلي:

1-الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

تعتبر العلاقة التفاعلية بين لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي والخارجي عنصر فاعل يعمل على رقابة نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة التدقيق فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي الآتية :

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية.
- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية لتعرف آثرها في التقارير المالية.
- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة في ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.
- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضٍ من المنفعة للتقارير المالية.
- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مراجع الحسابات الخارجي.
- مناقشة التقارير المالية الربعية والسنوية مع الأطراف المعنية داخل الشركة.
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

2- دعم وظيفة التدقيق الخارجي:

تؤدي لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي دوراً مهماً في تحسين جودة التدقيق الخارجي الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال :

- ترشيح وتعيين المدقق الخارجي ذو الخبرة والكفاءة الملائمة.
- تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- مساعدة المدقق الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والإدارة.
- تحقيق التنسيق بين المدقق الخارجي والداخلي.
- تحديد مجال التدقيق ودراسة ملاحظات المدقق الخارجي وتوصياتها.
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المدقق الخارجي.
- مناقشة المدقق الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.

3-دعم وظيفة التدقيق الداخلي:

يعتبر وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي من العناصر المهمة التي تعمل على التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية واكتشاف حالات ممارسات المحاسبة الابداعية فعالية لجنة المراجعة .ولذلك يمكن تبيين النشاطات التي تقوم بها لجنة التدقيق والتي تدعم وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي:

- فحص نشاطات التدقيق الداخلي ومراجعتها.
- فحص خطط التدقيق الداخلي وموازناتها ووظيفتها.
- فحص نتائج التدقيق الداخلي.
- تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي.
- المشاركة في تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم.
- المشاركة في تحديد أتعاب موظفي قسم التدقيق الداخلي وتعويضاتهم.
- فحص الإجراءات المتبعة من قبل قسم التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر التكنولوجيا ومخاطر الاستراتيجية ومخاطر الأعمال.
- على لجنة التدقيق أن تقرر هل من الأفضل للشركة الاستعانة بمصادر خارجية لأداء التدقيق الداخلي

4-دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها:

من أهم مسؤوليات لجان التدقيق فحص نظام الرقابة الداخلية، وهو ما أوصت به لجنة تريداوي وذلك لما توفره من تأكيد معقول بخصوص عدم وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحريفات بالقوائم المالية ؛ وذلك من خلال دورها الإشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، ويمكن أن نبين أهم النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق بالتفاعل مع باقي آليات الحوكمة كما يلي:

- تقييم ومناقشة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية مع كلٍّ من إدارة الشركة والمدقق الداخلي والخارجي، والذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة ومناقشة خطط الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف المهمة، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- مناقشة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة مع كلٍ من الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي، وإن دعت الحاجة الاتصال بالمستشار القانوني للشركة.
- دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير إجراءات العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي واقتراح التعديلات الواجب إدخالها[1].

ثالثا: جهود النظام المحاسبي المالي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما تم تبني النظام المحاسبي المالي كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها:

- التقارب مع معايير المحاسبة الدولية .
- تلبية رغبة المستثمرين والشركات الاجنبية بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي ليتماشى والمعايير المعمول بها دوليا .
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .

[1] - Shah, Atul K. **Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom**, The European Accounting Review. May 1998, Vol.7 Issue 1, pp 83 – 84.

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فان إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المخطط المحاسبي الوطني، ومن أهم ما جاء من تعديلات وله علاقة بالحد من ممارسات المحاسبة الابداعية نذكر:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في النظام المحاسبي المالي ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأربا ح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة .
- إضافة مرفقات توضح كيفية التطبيق العملي للمعايير، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على النظام المحاسبي المالي ، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يتم استغلاله في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

إن هذه التعديلات و غيرها لا تعني خلو النظام المحاسبي المالي من المحاسبة الإبداعية، لذا وجب تكافل جهود النظام المحاسبي والمالي كأداتين فعاليتين للحد من هذه الممارسات السيئة وغير المشروعة حيث يرى الباحث ان الغرض النهائي من المحاسبة الابداعية يتمثل في التلاعب بالأرقام المحاسبية لإخفاء حقائق غير مرغوب فيها، واظهار ارقام مرغوب فيها، في حين يتمثل الغرض النهائي من حوكمة الشركات اظهار المعلومات المحاسبية بشفافية تامة لمنع التعارضات التي قد تنشأ

بين الاطراف المتعاملة في المؤسسة او معها، وهو نفس الغرض الذي يهدف اليه النظام المحاسبي المالي، ومن ثم يرى الباحث ان تطبيق مبادئ الحوكمة والنظام المحاسبي المالي سوف يساعد في تقنين اساليب المحاسبة الابداعية ومن ثم تحجيمها، كما ان وجود اساليب للمحاسبة الابداعية سيزيد من الحاجة الى تطبيق حوكمة الشركات والنظام المحاسبي المالي.

فإصدار النظام المحاسبي المالي هدف الى وضع المرجعية التي يستند إليها كلا من المستثمر والشركة، فالأول يجد غايته في المعلومات والبيانات التي يطالب الشركة بالإفصاح عنها، حتى تتولد لديه الثقة التي تمكنه من القناعة بصناعة واتخاذ قرار رشيد، كما تجد فيه الشركة أيضا غايتها في البيانات والمعلومات التي يجب أن تفصح عنها كحد أدنى واجب، بحيث تعطي تصورا كاملا عن طبيعة النشاط والأداء، والنتائج المحققة والقيم التي آلت إليها الشركة في نهاية فترة مالية معينة، كما ساهمت جهود تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهمت في وضع حد للتجاوزات التي يقوم بها بعض المحاسبين الذين يستغلون بعض نقاط الضعف في قواعد المحاسبة لممارسة المحاسبة الابداعية التي لها تأثير على التقارير والقوائم المالية وبالتالي على اتخاذ قرارات مستثمريها.

وعليه يرى الباحث أن النظام المحاسبي المالي أسهم الى حد بعيد في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، من خلال تقليله لأثار المحاسبة الابداعية، والمساعدة في حل الازمات المالية نتيجة توحيد السياسات المحاسبية والشفافية التي تتم في عملية الافصاح، وأن الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي يزيد من جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية.

المطلب الثالث: حوكمة النظام المحاسبي المالي في ظل مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

رغم الفوائد الكبيرة التي حملها النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا في الجزائر، خاصة في مجال الافصاح والشفافية وجودة المعلومات المحاسبية، إلا أنه لا بد من ادخال تعديلات واصلاحات على هذا النظام من أجل تعزيز مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومحاولة التكيف مع تغيراتها.

أولا: العلاقة الافتراضية بين النظام المحاسبي المالي ومبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

قبل البدء في الدراسة التطبيقية والميدانية للبحث، لا بد من توضيح العلاقة الافتراضية بين متغيرات الدراسة، فالدراسة وكما سبق الاشارة الى ذلك تقوم على متغيرين رئيسيين هما النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات ، فالنظام المحاسبي المالي هو المتغير المستقل، وحوكمة الشركات المتغير التابع، الا ان هناك منطقة اشتراك بين هذين المتغيرين يلتقيان فيها وهي منطقة المتغيرات الفرعية، اذ ان هذه المتغيرات الفرعية متغيرات تابعة للنظام المحاسبي المالي وتكون من جانب آخر متغيرات مستقلة لحوكمة الشركات، أي أن المتغيرات الفرعية ذات علاقة بالنظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات ومن ثم فهي تمثل حلقة بين الاثنين.

بالتركيز على دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، يتضح انه يتمثل في توفير النظام المحاسبي المالي للمعلومات المحاسبية، وذلك ضمن منظومة متكاملة لتوفير المعلومات اللازمة لحماية المساهمين واصحاب المصلحة، وهذه المعلومات لا يتم توفيرها الا من خلال القوائم المالية المعدة في ضوء هذا النظام، وهو ما يحقق مبدأي حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتفعيل دور اصحاب المصالح، كما يعد النظام المحاسبي المالي وسيلة في يد مجلس الادارة من أجل مساعدته على الرقابة على ادارة الشركة من خلال تقارير محافظي الحسابات ومدى مطابقة القوائم المالية المعدة لقواعد النظام المحاسبي المالي، كما يسمح لمجلس الادارة الرقابة على مدى معاملة جميع المساهمين معاملة عادلة من خلال امدادهم بنفس التقرير المحاسبي والمالي، كما

أن النظام المحاسبي المالي يحقق بقوة المبدأ الاول من مبادئ حوكمة الشركات ضمان اطار فعال لحوكمة الشركات بسبب الزامية تطبيق هذا النظام في كل الكيانات الخاضعة للنظام التجاري الجزائري.

أما المبدأ الاكثر ارتباطا بين المفهومين هو مبدأ الافصاح والشفافية والذي يعتبر سببا رئيسيا في تبني النظام المحاسبي المالي.

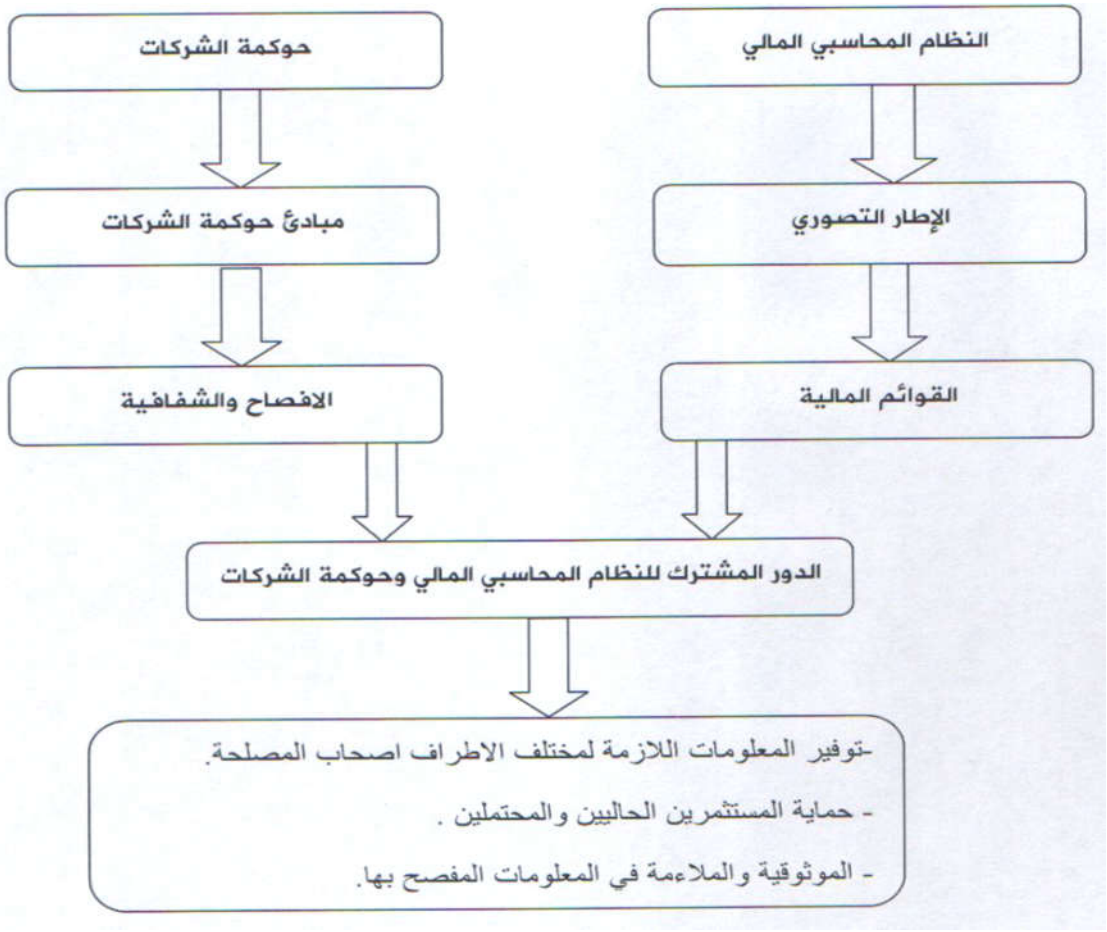
وما يؤكد هذا الدور كذلك هو ما ورد في الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي حيث تم تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام (المستثمرون والمقرضون والدائنون الاخرون).

ويتضح من ذلك ان الاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية قد اشتمل على ما يؤكد ان هناك توافقا بين اهداف وتوجهات النظام المحاسبي المالي من ناحية، وتوجهات ومتطلبات حوكمة الشركات من ناحية اخرى، فاذا كانت الاخيرة تهدف اساسا الى حماية المستثمرين واصحاب المصالح فان الاطار المفاهيمي احتوى على مستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة هذه المعلومات.

من ناحية اخرى فان النسخة الجديدة من مبادئ OCDE ومجموعة العشرين بشأن حوكمة الشركات قد أشارت صراحة في مبدأ الافصاح والشفافية الى ضرورة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، بسبب جودتها العالية مما يعمل على تعزيز الشفافية وامكانية مقارنة التقارير فيما بين الدول، كما اشارت الى انه يمكن تحسين المعايير المحلية عن طريق جعلها متوافقة مع المعايير الدولية.

ويمكن تصور العلاقة بين النظام المحاسبي المالي و الحوكمة، من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (05): العلاقة بين النظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة



المصدر: من اعداد الباحث

ثانيا: ضرورة إجراء اصلاحات إضافية على المحاسبة في الجزائر تعزيزا للحوكمة

يرى الباحثان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بطريقة فعالة يستلزم تهيئة وتوفير بنية محاسبية ملائمة، حيث تشتمل هذه المبادئ على العديد من الاطر المالية والمحاسبية الهامة، ورغم المجهودات التي قامت بها السلطات الجزائرية في سبيل الاصلاحات المحاسبية والتي توجت بإصدار النظام المحاسبي المالي، وبرغم الايجابيات التي حققها في سبيل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، على الرغم من النقائص التي تم دراستها سابقا، الا اننا نرى انه يجب اعادة النظر في هذا النظام، والتحول نحو التطبيق الكامل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نظرا لما يحققه هذا التحول

من فوائد على المدى الطويل، وهو ما سينعكس على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOCDE ، والتي تعتبر من المنظمات الداعمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تم ذكرها بالاسم في النسخة الجديدة للمعايير بالشراكة مع مجموعة العشرين.

فأغلب الدراسات في هذا المجال أكدت على أن درجة الحوكمة المطبقة له أثر إيجابي على جودة التقارير المالية، كما أن التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية ووجود ممارسات لحوكمة الشركة بالدولة سيكون له أثر كبير على جودة التقارير المالية بالنسبة للدول التي يضعف فيها حماية المستثمر، وكذلك تم التوصل الى انه في حالة ضعف حوكمة الشركات بالدولة فان تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية المنشورة[1]، وهو ما ينطبق على الواقع المعاش على مستوى الاقتصاد الجزائري.

كما ان النظام المحاسبي المالي المطبق حاليا في الجزائر، يجب ان يخضع لتطويرات مستمرة، من اجل الوصول الى معايير محاسبية عالية الجودة، حيث يجب ان تتوفر فيه مجموعة من المواصفات – ساهمت في محدودية وصعوبة تطبيق النظام المحاسبي المالي– ، أهمها:

- يجب ان تكون المعايير الصادرة فيه مكتوبة بلغة واضحة ومفهومة وان تكون المبادئ التي بنيت عليها هذه المعايير عملية وقابلة للتطبيق.
- يجب ان تقدم المعايير ارشادات بشأن عمليات القياس والتسجيل بشأن الاحداث والعمليات الاقتصادية.
- يجب ان يكون الافصاح محددا ويقدم اضافة جوهرية لمستخدمي القوائم المالية بما يمكنهم من تقييم الاداء المالي للمشروعات.

وبالتالي فإن نجاح البعد المحاسبي للحوكمة في الجزائر يعتمد على نجاح الممارسة المحاسبية والتي يكفلها التطبيق السليم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتكيف المستمر معها على اعتبار انها في تطور دائم يتوافق مع تطور الظواهر الاقتصادية واحتياجاتها حيث ستنعكس على جودة التقارير المالية ومن تم تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وفي سبيل تحقيق ذلك ندعو السلطات الى

[1]- حمادة السعيد المعصراوي، **دراسة مقارنة لأثار الازمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، 2014، ص.58.

انشاء لجنة مستقلة تحت مسمى لجنة الحوكمة و التصحيح المحاسبي تتكون من مختصين وخبراء مشهود لهم في المجال المحاسبي والقانوني والاقتصادي، وحتى السياسي، من أجل وضع نظام سليم للحوكمة قوامه المحاسبة.

خلاصة:

تم التطرق لهذا الفصل من خلال جزئين، خصص الجزء الأول لتحليل واقع الحوكمة في بيئة الاعمال الجزائرية، وذلك من خلال استعراض الاطار القانوني والرقابي والمبادئ الاساسية للحوكمة المطبقة في الجزائر، كما تم التطرق الى اسباب ضعف نظم الحوكمة في الجزائر، وكذا سبل تفعيلها، وتم التوصل الى ان مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر موزعة على مجموعة من القوانين والتنظيمات التي تنظم عمل الشركات مع التوصية على ضرورة تنظيمها والزامها وتحسيس الشركات بضرورة تطبيقها.

أما الجزء الثاني فقد حاولنا من خلاله دراسة جوانب العلاقة بين الاليات المحاسبية للحوكمة ومدى توفر مناخ تطبيقها في الجزائر، حيث لاحظنا ان للمحاسبة و الحوكمة علاقة هامة وهذا ما بينته جوانب الحوكمة في النظرية الايجابية للمحاسبة من خلال تفسير سلوك المسيرين اتجاه الخيارات المحاسبية وترشيد اختياراتهم ، وموقع النظام المحاسبي المالي وتمثيله في ظل حوكمة الشركات، حيث بينت المعالجة لهذا الفصل ان الممارسات المحاسبية تتطور وفقا لمبدأ الكفاءة داخل نظام الحوكمة وهذا لتقليل تكاليف الوكالة الذي من شأنه ان يربط بين شكل نظام التعويضات والاطار القانوني للمحاسبة والحوكمة ، كما راينا كيف لمحتوى الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة انهما يتشاركان في الاهداف والتوجهات بشأن مختلف الاطراف اصحاب المصلحة من اجل ضمان استمرارية الشركة وتحسين الشفافية والافصاح فيها.

وعليه يرى الباحث ان تعزيز مبادئ الحوكمة السليمة على مستوى الشركات الجزائرية لا يتأتى الا من خلال ضبط علاقة واضحة بين النظم المحاسبية المختلفة و الحوكمة، من خلال إدماج وحث مختلف المهتمين وممارسي المحاسبة بضرورة تبني هذه المبادئ.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لمساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

- من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري-

تمهيد:

بناء على العرض السابق للجانب الفكري والعلمي لأهمية النظام المحاسبي المالي، والاطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، والعلاقة التكاملية المتبادلة بين المفهومين، وفي سياق الاصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر وفرضت تطبيقها على المؤسسات والشركات العاملة فيه، والتي كان الهدف منها مواكبة الاصلاحات الاقتصادية التي باشرتها منذ مطلع التسعينات، فهل راعت هذه الاصلاحات في مضمونها ونصوصها القانونية جوانب الحوكمة؟ وهل النصوص التشريعية تم صياغتها لتتماشى ومبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؟ وما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في حماية حقوق مختلف اصحاب المصالح ، وهل تتوافق مع مبادئ OCDE ؟، كل هذه الاسئلة وغيرها نحاول الاجابة عليها من خلال هذا الفصل.

فمن خلال تتبع هذه الاحداث وانطلاقا مما سبق التطرق اليه في الفصول السابقة، وفي اطار البحث في علاقة النظام المحاسبي المالي ومبادئ حوكمة الشركات بالاستناد الى المراجع والدراسات المتاحة واستخلاص النتائج وصياغة هذه العلاقة، نحاول في هذا الفصل التعرض لواقع وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في المبحث الاول، ونقوم باستخدام اسلوب الاستبيان لإثبات ما تم التوصل اليه في الدراسة النظرية، حيث سنقوم باستقاء آراء عينة من المتخصصين (ممارسي مهنة المحاسبة على مستوى الشرق الجزائري)، حول اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات الجزائرية انطلاقا من خبرتهم في هذا المجال ومعرفتهم بالمتغيرين محل الدراسة ، ونقوم بدورنا بتحليل الاجابات واستخلاص النتائج التي تؤكد او تنفي الفرضيات التي اسس عليها هذا العمل.

لأجل ذلك قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

- **المبحث الأول: واقع وتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر**
- **المبحث الثاني: تصميم الدراسة الميدانية**
- **المبحث الثالث: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات**

المبحث الأول: واقع وتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر فقط على إصلاح النظام المحاسبي، وإنما تعداه الى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال اصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم مهنة المحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وبالتالي كان من المتوقع أن تساهم هذه الجهود في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وما تحمله من تأثيرات مباشرة على حوكمة الشركات.

المطلب الأول: الإطار التاريخي والقانوني لتنظيم المهنة

اولا: واقع مهنة المحاسبة في الجزائر

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الامر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، والذي لم يتعلق الا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، اما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة الى المفتشية العامة للمالية ، حيث قام هذا الامر بتأسيس المجلس الاعلى للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية ، وتمثلت مهامه في اعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ، وبهذا الصدد لا بد من الاشارة الى ان منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص ممثل وزير المالية[1] .

ومع بداية التسعينات بدا التفكير في ادخال اصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة ، اذ تم اصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف الى تغطية النقص في الاطار التشريعي والقانوني من اجل تمكين المهنة من اداء الادوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال اصدار القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، والذي يعتبر من اهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة ، كما تم من خلال هذا القانون جمع الاسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت بـ:" المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

[1] -- فيروز خويلدات واخرون، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات**، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد07/2015، ص.60.

وفي اطار الاصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر لم يقتصر الامر على اصلاح النظام المحاسبي والتي تم تفصيله في الفصل الاول من هذه الدراسة، انما تعداه الى اصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال اصدار مجموعة من النصوص القانونية ، وذلك لحل جملة المشاكل التي عرفتها المهنة من جهة، ومحاولة مواكبة التغيرات الحاصلة على النظام المحاسبي المالي وتقريبها على الاقل بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية المتعارف عليهاISA .

فالقانون المتعلق بمهنة الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يمنح صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم الوظيفة وممارسة الوصاية عليها، حيث يخول القانون الجديد لوزير المالية مراقبة النوعية المهنية والتقنية لعمل الخبراء والمحاسبين والمحافظين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، كما ينص على جملة من الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، على أن تتكفل الوزارة بتكوين هؤلاء الخبراء رفقة وزارة التكوين المهني.

كما تم النص على وجوب إن تتوفر عدة شروط في الممارسين، كما ينص القانون على أن تتكفل مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية بتكوين الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات كما تتكفل المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني بتكوين المحاسبين المعتمدين، كما هدف هذا القانون كذلك الى عادة تنظيم الوظيفة وممارسة الوصاية على الوظيفة ورفع مستوى تكوين المهنيين، حيث يتضمن تدابير تتمثل أساسا في إنشاء ثلاثة أصناف للخبراء والمحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يوضح هذا المشروع ممارسة وزير المالية الوصاية على هذه الهيئات الثلاثة عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين ويمنح كذلك الاعتماد لممارسة المهنة.

كما جاءت هذه الاصلاحات في سياق ظروف غير مواتية ميزت التنظيم الناجم عن القانون رقم 91-08 الذي يدخل في إطار تكييف الأدوات القانونية مع المحيط الجديد الذي ساد بعد قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات، بعدة نقائص لاسيما المتعلقة منها بالتكفل الكامل بضبط الهيئة النقابية لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية، والجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها، حيث نجم عن هذه النقائص انعكاسات سلبية أدت في مجملها إلى عرقلة المهنة، منها على الخصوص عدم منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي

تمتد بعضها إلى عدة سنوات والاعتماد على اجتهادات غير مهنية قديمة لم تخضع للتكييف مع المعايير الدولية للتدقيق، والتي تؤدي إلى رقابة غير صادقة ولا تمنح ضمانات كافية للمصداقية والصور الحقيقة للوضعية المالية وعمليات المراقبة وكذا عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة.

وللحد من هذه النقائص يخول القانون لوزير المالية مراقبة النوعية المهنية والتقنية لعمل الخبراء والمحاسبين والمحافظين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

وفي هذا السياق، نرى ان هذه الاصلاحات ستضم استقرارا للمهنة بالسماح للهيئة النقابية بالتفرغ إلى تحسين مستوى معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية من أجل تحضيرهم إلى مواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث تخضع مهنة المحاسبة إلى غاية 1991 لأحكام الأمر رقم 17-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي لم يكن يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، كما جاء القانون رقم 91-08 للحد من ثغرات هذا النص، بإصلاحات تمثلت على الخصوص في إنشاء منظمة وطنية يديرها مجلس المحاسبة وجمع الأسلاك المهنية من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فيها.

كما عمد القانون على ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية مع التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بامتياز القوة العمومية لاسيما في تخليص الاعتمادات، ولقد نجم عن هذا القانون النقائص التي سلف ذكرها مما استوجب إعداد هذه الاصلاحات بهدف معالجتها وضمان تأهيل المهنيين باستعادة السلطات العمومية لصلاحيات السلطة العامة وإعادة تنظيم الوظيفة وممارسة الوصاية عليها، حيث بلغ عدد الناشطين في القطاع نحو 4 آلاف مهنيا يتوزعون على 800 خبير محاسب و2500 محافظ حسابات و650 محاسب معتمد وفقا لإحصائيات 2016.[1]

[1] - قوائم الممارسين متاحة على الموقع الالكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة:http://www.cnc.dz تم الاطلاع عليها بتاريخ 2016/12/20.

ثانيا: النصوص القانونية المنظمة للمهنة

في ظل هذا الوضع المتردي ومحاولة معالجة المشاكل التي عرفتها المهنة تقرر اصلاح مهنة المحاسبة وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية يتقدمها: القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد معدل بالقانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2012 متضمن قانون المالية لسنة 2014، حيث مكن هذا القانون من اعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة ، حيث اصبح بموجب هذا القانون[1] :

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية.

- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول الى وزير المالية.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

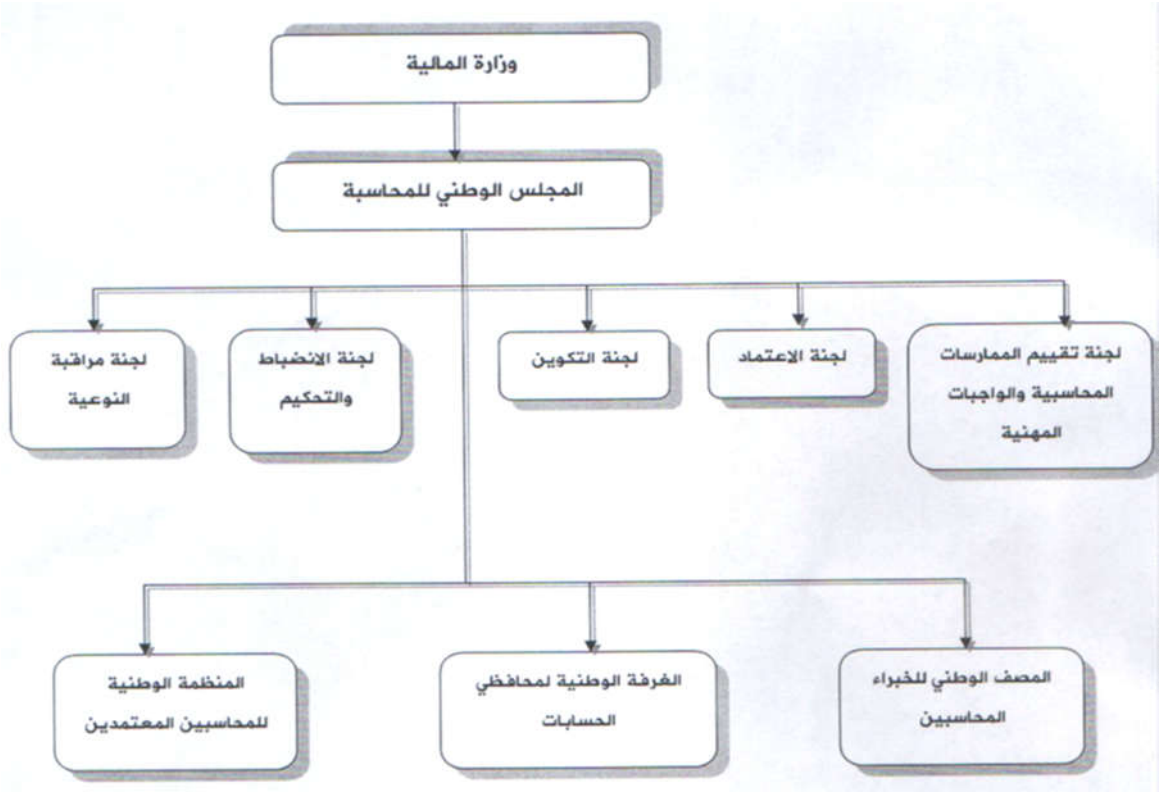
وقد تلت هذا القانون مجموعة من النصوص التطبيقية ممثلة في مراسيم وقرارات هدفت كلها الى تحسين ظروف عمل المهنة وزيادة تنظيمها لتتماشى والاصلاحات الاقتصادية في الجزائر ومسايرة التطورات العالمية الحاصلة على مستوى مهنتي المحاسبة والمراجعة.

المطلب الثاني: هيئات دعم المحاسبة في الجزائر

سنتناول باختصار الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والتي نشأت بموجب القانون المنظم للمهنة رقم 01/10 لسنة 2010 والنصوص التطبيقية له لسنة 2011، والتي حلت محل الهيئات السابقة، والتي يمكن تمثيلها بالشكل الآتي:

[1] - **نفس المرجع السابق**، ص.61.

الشكل رقم (06): هيئات دعم المحاسبة في الجزائر وكيفية عملها



المصدر: من اعداد الباحث بناء على القانون 01-10

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة

1- التعريف بالمجلس:

انشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك ، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها ، حيث انه يمكنه الاطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه او بطلب من الوزير المكلف بالمالية ، كما يمكن ان تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات او الاشخاص الذين يهمهم أشغاله [1].

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، **يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 56، 1996، المادة 02.

وقد خولت له عدة صلاحيات لكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي ، حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة ، ولكن بصدور القانون رقم 01/10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد اعطيت لهذا المجلس صلاحيات ومهام اوسع كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتها هيئة مهنية مستقلة.

2- تشكيلة المجلس، تنظيمه وسيره واللجان التابعة له

تطبيقا لأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ في بتاريخ 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. ويدعى في صلب النص "المجلس" وتلغى كل الاحكام المخالفة لهذا المرسوم (لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 96-318المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 والمتضمن انشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه)، وقد تضمن المرسوم ما يلي[1]:

- يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير أو ممثله.

- يتشكل من ممثلين لبعض الوزارات منها، وزارة الطاقة التعليم العالي، التكوين المهني والصناعة وكذلك رئيس المفتشية العامة للمالية وممثلين برتبة مدراء مثل المدير العام للضرائب وبنك الجزائر، وممثل عن تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ومجلس المحاسبة بالإضافة الى اعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وعن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، اضافة الى كفاءات اخرى في مجالي المحاسبة والمالية.

والمجلس مطالب بإنشاء عدة لجان من اجل المساهمة في ممارسة المهام الموكلة له وهي:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 07 المؤرخة في 02-02-2011.

- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة الجودة.

3- مهام وصلاحيات المجلس:

وتتمثل بعض المهام والصلاحيات الموكلة للمجلس على الخصوص في[1] :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها.

- انجاز او تكليف بالإنجاز لكل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الادوات والطرق المحاسبية.

- اقتراح كل التدابير الرامية الى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.

- فحص وابداء الراي والتوصيات في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

- المشاركة في تطوير انظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهنة المحاسبية.

- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والادوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

ثانيا: الهيئات الاخرى ذات العلاقة بالمجلس الوطني للمحاسبة

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في اطار الاصلاح المحاسبي احداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من اجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

تتمثل هذه الهيئات في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية، ويضم الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحققها هذا القانون.

[1] - الازهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص ص.22-23.

بحيث يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون [1].

ثالثا: تأثير الهيئات المحاسبية على الحوكمة

تكمن مداخل تأثير هذه الهيئات على الحوكمة في راي الباحث ان معدو القوائم المالية (المحاسب ومراجع الحسابات)، أطراف رئيسية في التأثير على مبدأ الافصاح والشفافية الذين يعتبر من اهم مبادئ الحوكمة، اذ ان كفاءة واخلاقيات مدقق الحسابات والمحاسب التي تسمح له باحترام القوانين واخلاقيات المهنة امرا ضروريا لقدرتهم على ممارسة حقوقهم على اسس مدروسة وشفافة.

وبوجود منظمات مهنية مستقلة توفر الاشراف والرقابة الفعالة على الاعضاء المسجلين فيها، وحمايتهم من اي استغلال، دون ان ننسى الجانب الاخلاقي الذي تتبناه، من اهم الاليات التي يقوم لعليها نطام حوكمة الشركات.

وتلعب هذه الهيئات دورا بارزا في اطار حوكمة الشركات من خلال حماية اعضائها وضمان استقلاليتهم والعمل على النهوض بمهنتي المحاسبة والمراجعة.

كما يلعب ممارسو مهنة المحاسبة دورا فعالا في حوكمة اعمال وحسابات الشركات من خلال قيامهم بمجموعة من الاعمال تتعلق بمراجعة وتقييم حسابات الشركة وقياس مدى صدق القوائم المالية لشركة بكل مهنية وصدق، وبيان رايهم الفني والمحايد من خلا تقديم تقرير يقدم للمساهمين دون ان يدخل في اختصاصه التدخل في ادارة الشركة او الاعتراض عليها، حيث يمكن اعتبارهم مفتاح البيئة القانونية القوية لقواعد حوكمة الشركات [2].

[1] - المادة 14، القانون رقم 10-01، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق

[2] - سامي محمد الخرابشة، **مرجع سابق**، ص.226.

المطلب الثالث: ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر

أولا: خبراء المحاسبة

1- تعريف الخبير المحاسب:

يعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 01/10 المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وهي مهمة ظرفية مؤقتة وتعرف باسم المراجعة الخارجية التعاقدية.

يعد خبيرا محاسبا، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات [1].

2- مهام الخبير المحاسب

مهمة الخبير المحاسب بطبيعتها ظرفية او مؤقتة، فهو المؤهل الوحيد المكلف بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، والمؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وتتمثل مسؤولياته في مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف انواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويقوم ايضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل[2] .

ثانيا: محافظي الحسابات

1- تعريف محافظ الحسابات:

تعتبر محافظة الحسابات من انواع المراجعة الخارجية التي تعد الزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الانواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رايه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى

[1] - المادة 18 ، القانون رقم 10-01، **يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، مرجع سابق.
[2] - القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، **مرجع سابق**، المواد 18 ، 19 و20.

تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، اي ان محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.

ويعرف محافظ الحسابات على انه: " كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على ان يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"[1] .

ويعد محافظ الحسابات في التشريع الجزائري: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[2].

2- مهام محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات بفحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون الاخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير، يتمتع محافظ الحسابات بمهام واسعة تتمثل في[3] :

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين.

- ابداء الراي في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او المسير.

- تقدير شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة.

---

[1] - Djebbara Abdelmadjid, **Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques**, Ecole supérieure de commerce , Alger,2001, p.88.

[2] - القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، 2010، المادة 22.

[3] - **نفس المرجع**، المادة 23.

– اعلام المسيرين والجمعية العامة او هيئة الو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة.

ثالثا: المحاسبون المعتمدون

1- تعريف المحاسب المعتمد:

يعد محاسبا معتمدا في مفهوم القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات او الهيئات التي تطلب خدماته[1] .

2- مهام المحاسب المعتمد

تتمثل مهام المحاسب المعتمد في:

– اعداد الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة او الهيئة التي اسندت اليه مسك الحسابات بالاعتماد على الوثائق والاوراق المحاسبية المقدمة له.

– اعداد التصريحات الاجتماعية والجبائية والادارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

– المساعدة في اعداد الجداول المالية.

المطلب الرابع: ضرورة حوكمة مهنة المحاسبة في الجزائر

رغم الاصلاحات التي استعرضناها سابقا، الا ان الباحث يرى ضرورة احداث اصلاحات اخرى، او اصلاح الاصلاحات بما يعزز حوكمة مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث ان الهيئة المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة لها مسؤولية كبيرة في تطويرها والحفاظ على مكانتها في المجتمع والدفاع عن شرف وكرامة المهنة والمهنيين، ويتطلب ذلك ضرورة تمتع الهيئة بسلطة التأثير على الممارسة المهنية وعلى اعضاء المهنة من خلال الصلاحيات التي تمنح لها، بالإضافة الى ضرورة توفرها على الامكانيات المادية الكافية حتى يمكنها العمل على تحقيق اهدافها التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

–الارتقاء بمهنة المحاسبة من حيث النظرية والتطبيق وضمان التطوير المستمر لها.

[1] - **نفس المرجع**، المادة41

-السيطرة على شروط مزاولة المهنة بما يضمن لها العدد الكافي من المحاسبين المؤهلين لممارسة المهنة وتلبية حاجة الاقتصاد الوطني من خدمات المحاسبة.

-الحفاظ على اعلى معايير ممكنة من الكفاءة المهنية والسلوك المهني للمحاسبين.

-وضع وتطوير معايير مهنية للمحاسبة.

-مساعدة اعضاء المهنة في الحفاظ على استقلالهم المهني.

-مساعدة اعضاء المهنة في الحفاظ على استقلالهم المهني.

-تنظيم العلاقات مع مختلف الاطراف ذات العلاقة بالمهنة من هيئات حكومية مؤثرة في المهنة تنظيمات مهنية اقليمية ودولية للاستفادة من التطورات الحاصلة في المهنة.

ان تطوير المهنة في الجزائر يقتضي ضرورة توحيد المحاسبين في هيئة مهنية واحدة مستقلة وتتمتع بالشخصية المعنوية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة، عوض ما هو معمول به حاليا من خلال تقسيمها على ثلاث هيئات، لأنه حسب رأينا يعتبر خطوة هامة في القضاء على التشتت الذي يعرفه اعضاء المهنة وعلى الخلط وسوء الفهم لدى الجمهور الناتج عن اختلاف الالقاب لدى المهنيين، كما سيشجع المهنيين على التعاون فيما بينهم في الامور العلمية والعملية مما يؤدي الى ارتقاء المهنة. كما يجب ان تكون الهيئة مستقلة عن الجهاز التنفيذي وحتى التشريعي، وذلك للحفاظ على استقلال اعضاء الهيئة خاصة عندما يتعلق الامر بمسك حسابات المؤسسات العمومية والمختلطة، مما سينعكس على ادائهم لمهامهم في صورة سليمة.

المبحث الثاني: تصميم الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث الأساليب والطرائق التي تم اعتمادها في الدراسة الميدانية لهذه البحث، وهي تتضمن منهج البحث، والمجتمع والعينة المدروسة في البحث، والأداة المستخدمة، وطرائق جمع البيانات والإجراءات اللازمة لذلك وأساليب تحليل البيانات وتفسيرها.

المطلب الأول: منهج الدراسة

المنهج العلمي هو تلك الطريقة التي يتبعها الطالب لدراسة ظاهرة أو مشكلة ما، بقصد وصفها وتفسير العلاقات المختلفة التي تؤثر وتتأثر بها، بقصد التحكم فيها والتنبؤ بسلوكها مستقبلا، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ظهر جليا أن المنهج المناسب للدراسة والذي يحقق أهدافها، هو المنهج الوصفي التحليلي بأسلوبيه (النظري والميداني)، كونه منهجاً مساعداً على التحليل الشامل والعميق للمشكلة قيد البحث، ولكونه المنهج الذي يمتاز بالوصف التفصيلي الدقيق للمعلومات ذات العلاقة كيفاً وكماً، فعلى صعيد الدراسة الوصفية، سيتم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على البحوث النظرية والميدانية لبناء الإطار النظري للدراسة.

أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، فسيتم إجراء دراسة ميدانية مع تحليل كافة البيانات واستخدام الطرق الإحصائية المناسبة لمعالجتها، وستعتمد الدراسة على الاستبانة المخصصة لذلك.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتضمن مجتمع الدراسة جميع ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، وذلك لاختبار مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات. وسيتم تطبيق موضوع الدراسة على هؤلاء الممارسين باعتبارهم أدرى بمدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

في حين –ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة– فإن الباحث سوف يقوم باختيار عينة تكون ممثلة لمجتمع الدراسة، بحيث تمكن الباحث من تعميم النتائج التي يتحصل عليها، وتعتبر العينة من أكثر الأدوات استعمالاً في مثل هذه البحوث نظرًا لصعوبة الاتصال بكل العمّال، ولما تحققه من نتائج صادقة وملموسة، وقد تم اختيار عينة عشوائية تتكون من ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

قمنا بحساب عينة الدراسة بالاعتماد على المعادلة المقدمة من طرف (W.G.ZIKMUND,2000)[1]

$$n = \frac{Z^2 * P(1-P)}{e^2}$$

حيث تمثل:

- **Z:** الدرجة المعيارية (القيمة الحرجة) المقابلة للمساحة $(1-\alpha)/2$ في شكل التوزيع الطبيعي.

- **e:** خطأ المعاينة الذي يمكن قبوله في تقدير النسبية.

- **P:** النسبة الصحيحة للنجاح، فهي تمثل معلمة المجتمع المراد إيجادها، ويمكن الحصول عليها بالرجوع إلى الدراسات السابقة.

بافتراض أن:

- **Z** الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة الذي تعمم به النتائج المفترض (95%) وبذلك تكون الدرجة المعيارية (1.96).

- **P** نسبة وجود الظواهر محل الدراسة في العينة، ونظرا لتعذر الحصول عليها من الدراسات السابقة، لهذا فقد اعتمد الباحث على 10%.

- **e** نسبة خطأ المعاينة المسموح به وقد اعتبرناه في حدود (± 3%).

وبالتعويض في المعادلة الاحصائية سابقة الذكر؛ فإن حجم العينة يتمثل في:

$$n = \frac{(1.96)^2 * 0.1(1-0.1)}{(0.03)^2} \cong 384$$

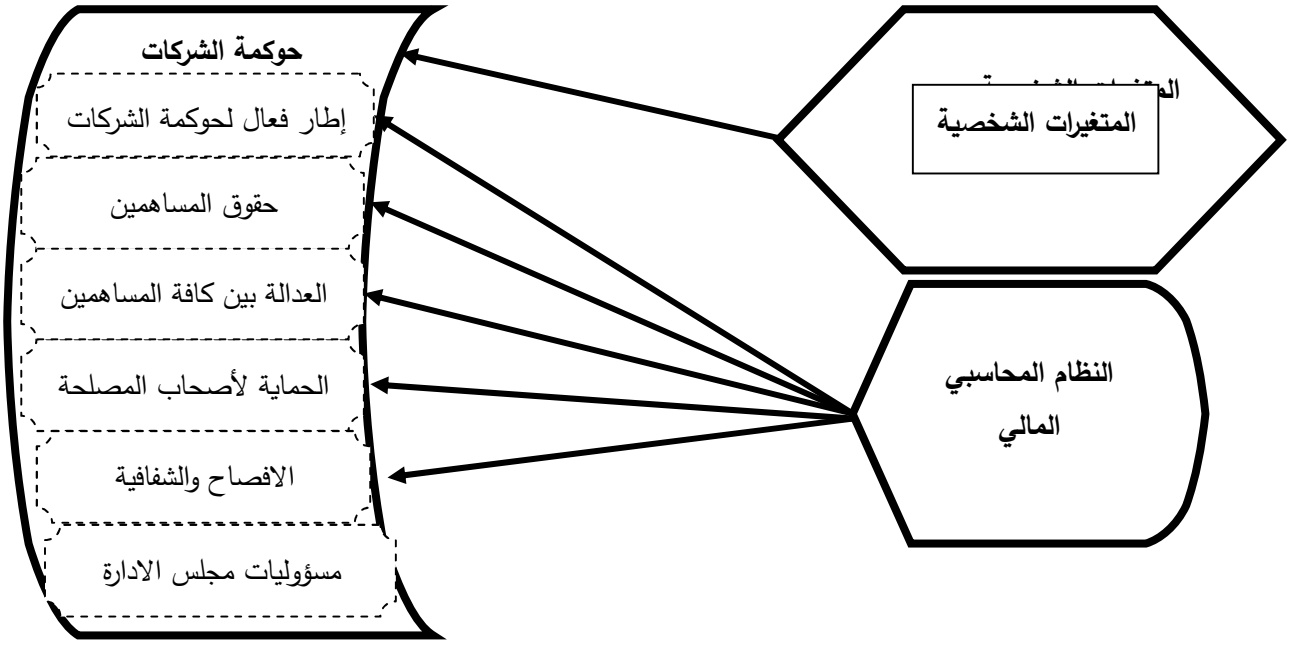
وقد قام الباحث بتوزيع (384) استبانة على أفراد العينة، تم استرداد (352) استبانة منها وبعد مراجعة أي ما نسبته **92%** من الحجم الكلي للعينة يصلح لغايات التحليل، والتفريغ في برنامج الحزم الإحصائية (SPSS). وعليه فعينة الدراسة تتمثل في (352) مفردة من ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

[1] William G.ZIKMUND, **Business research methods: The dryden press series in management**, 6th Ed, Dryden press, 2000, P.391.

المطلب الثالث: أنموذج الدراسة

الشكل رقم (07)

المتغيرات المستقلة **أنموذج للدراسة** **المتغير التابع**



المصدر: من إعداد الباحث

ويتبين من الأنموذج ما يلي:

1- يشمل متغيرين رئيسين هما: المتغير المستقل **(النظام المحاسبي المالي)** والمتغير التابع **(حوكمة الشركات)**، بالإضافة إلى **(المتغيرات الشخصية)**، حيث يتكون المتغير التابع من ستة أبعاد هي (إطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين، العدالة بين كافة المساهمين، الحماية لأصحاب المصلحة، الافصاح والشفافية والرقابة على أعمال الشركة). كما تشتمل المتغيرات الشخصية على أربعة عناصر تتعلق بكل من (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والتخصص).

3- إن حركة المخطط تفترض وجود دور مباشر للنظام المحاسبي المالي في كل بعد من أبعاد متغير حوكمة الشركات.

المطلب الرابع: تصميم أداة الدراسة

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به والإمكانيات المادية المتاحة، وجدنا أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي (الإستبانة)، إضافة إلى اعتماد الأدوات الأخرى في جمع البيانات كالمقابلات و الملاحظات.

وعليه فقد قمنا بتصميم إستبانة الدراسة معتمدين في ذلك على الدراسات السابقة في نفس المجال.

وقد تكونت الإستبانة من ثلاثة أجزاء: الجزء الأول يتعلق بالمتغيرات الشخصية والخصائص الوظيفية لعينة الدراسة ممثلة في (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، التخصص)، أما الجزء الثاني من الإستبانة فيتعلق بالمتغير المستقل (فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي) ويتكون من (12) عبارة مقسمة على أربعة محاور وهي:

- محور فلسفة النظام المحاسبي المالي ويشتمل هذا المحور على (3) عبارات.
- محور تطبيق النظام المحاسبي المالي ويشتمل هذا المحور على (3) عبارات.
- محور أسباب صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ويشتمل هذا المحور على (3) عبارات.
- محور واجبات لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ويشتمل هذا المحور على (3) عبارات.

أما فيما يتعلق بالجزء الثالث والأخير من الإستبانة فيتعلق بالمتغير التابع (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات) ويتكون من (24) عبارة مقسمة على ستة محاور وهي:

- محور ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.
- محور دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.
- محور الإفصاح والشفافية ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.
- محور مسؤوليات مجلس الإدارة ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.
- محور المعاملة العادلة بين كافة المساهمين ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.
- محور حماية حقوق المساهمين ويشتمل هذا المحور على (4) عبارات.

واستخدمنا التقسيم الخماسي الليكارتي حيث يقابل كل فقرة من محاور أداة الدراسة خمسة خيارات مقسمة إلى درجات كمايلي:

- درجة (1) غير موافق بشدة.
- درجة (2) غير موافق.
- درجة (3) موافق بدرجة متوسطة.
- درجة (4) موافق.
- درجة (5) موافق بدرجة عالية.

المطلب الخامس: صدق وثبات أداة الدراسة

أولا- الصدق الظاهري للأداة:

للتعرف على مدى صدق أداة الدراسة في قياس ما وضعت لقياسه، تم عرضها على عدد من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الجزائرية والعربية، وتم الأخذ بملاحظاتهم، وإعادة صياغة بعض الفقرات، وإجراء التعديلات المطلوبة، بشكل دقيق يحقق التوازن بين مضامين الإستبانة في فقراتها وبلغ عدد المحكمين (05) كما هو موضح في الملحق رقم (02).

وفي ضوء تصويبات المحكمين قمنا بإعداد أداة هذه الدراسة (الإستبانة) بصورتها النهائية والملحق رقم (01) يوضح الإستبانة في صورتها النهائية.

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي للأداة:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قمنا بتطبيقها ميدانيا على بيانات العينة الكلية حيث قام بحساب معامل الارتباط (كاندال) لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه، كما توضح ذلك الجداول التالية:

الجدول رقم (06):

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الأول (النظام المحاسبي المالي) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
01	مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	0.660**
02	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	0.717**
03	إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير.	0.656**
04	تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية.	0.611**
05	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية.	0.641**
06	تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير معلومات أكثر شفافية.	0.613**
07	عدم ملاءمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية.	0.643**
08	عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية.	0.706**
09	عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي.	0.729**
10	تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي.	0.746**
11	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	0.825**
12	تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية.	0.629**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (07)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
13	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.	0.688**
14	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية.	0.567**
15	توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة.	0.647**
16	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية.	0.702**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (08)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (حماية حقوق المساهمين) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
33	تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة.	0.733**
34	يناقش المساهمون تقرير المراجع الخارجي في الجمعية العامة.	0.740**
35	يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات.	0.717**
36	عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح.	0.696**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (09)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (المعاملة العادلة بين كافة المساهمين) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
29	يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة.	0.595**
30	يوجد حماية لصغار المساهمين.	0.653**
31	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية.	0.756**
32	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة.	0.599**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (10)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
17	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.	0.711**
18	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.	0.741**
19	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.	0.748**
20	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	0.745**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (11)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (الإفصاح والشفافية) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
21	تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة.	0.684**
22	يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة.	0.573**
23	يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري.	0.678**
24	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة .	0.576**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

الجدول رقم (12)

معاملات ارتباط كاندال لعبارات المحور الخامس (مسؤوليات مجلس الإدارة) بالدرجة الكلية للمحور

رقم العبارة	العبارة	درجة الارتباط بالمحور
25	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.	0.589**
26	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة.	0.533**
27	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لإنتخاب مجلس إدارتها.	0.532**
28	يتولى مجلس الإدارة تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.	0.512**

** دال عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل.

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

يتضح من الجداول السابقة أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع محورها موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.01) فأقل، مما يدل على صدق اتساقها مع محاورها.

ثالثا- ثبات أداة الدراسة:

اقترح كرونباخ (Cronbach) معادلة تعتمد على متوسط معاملات الارتباط بين أبعاد المقياس أطلق عليها معامل ألفا (Coefficient Alpha) لاختبار ثبات (Reliability) أو تجانس

(Homogeneity) المقياس واتساقه الداخلي (Internal Consistency). حيث أن معامل "ألفا كرونباخ" كلما كان (0.7) فأكثر دل ذلك على الثبات والاتساق الداخلي للمقياس المستخدم[1].

وقد أجرينا خطوات الثبات على العينة بطريقة "ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، لقياس ثبات الاستبانة تم احتساب معامل (ألفا كرونباخ) كمعامل للثبات الكلي، وارتباط الفقرات والجدول رقم (13) يبين معاملات (ألفا كرونباخ) لأبعاد الدراسة بالإضافة إلي معامل الثبات الكلي.

الجدول رقم (13)

معاملات الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) حسب المحاور

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
النظام المحاسبي المالي	12	0.891
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	04	0.756
حماية حقوق المساهمين	04	0.846
المعاملة العادلة بين كافة المساهمين	04	0.767
دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة	04	0.852
الإفصاح والشفافية	04	0.718
مسؤوليات مجلس الإدارة	04	0.794
الإستبانة ككل	36	0.936

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

وبلغ معامل الثبات الكلي **(0.936)**، وهو أكبر من **(0.70)** مما يدل علي أن الإستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وهذا ما يسمح بتطبيقها على جميع أفراد عينة الدراسة[2].

المطلب السادس: أساليب المعالجة الإحصائية لاستبيان الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز له اختصارا بالرمز (SPSS)، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، المتوسطات والانحرافات

[1] جولي بالانت: **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (Spss)**، ط2، ترجمة خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، 2009، ص 111.

[2] أنظر الملحق رقم (04): قياس معاملات الثبات بإستخدام **طريقة ألفا كرونباخ** باستخدام (SPSS).

المعيارية...الخ، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، التباين الأحادي...الخ. وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

1- المدى: حيث بعد إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان تم حساب المدى بين أكبر وأصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد درجات المقياس للحصول في الأخير على طول الخلية الصحيحة أي (5/4=0.8)، تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفئة (1+0.8=1.8)، وهكذا أصبح طول الفئات كما يلي:

- من 1 إلى 1.8 يمثل الرأي لا أوافق بشدة.
- من 1.81 إلى 2.6 يمثل الرأي لا أوافق.
- من 2.61 إلى 3.4 يمثل الرأي موافق بدرجة متوسطة.
- من 3.41 إلى 4.2 يمثل الرأي موافق.
- من 4.21 إلى 5 يمثل الرأي موافق بشدة.

2- **معامل ارتباط كاندال:** أستخدم هذا المعامل لمعرفة مدى ارتباط درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه (الاتساق الداخلي لأداة الدراسة).

3- **اختبار ألفا كرونباخ:** لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

4- **اختبار كولومجروف-سمرنوف:** لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-Sample K-S).

5- **المتوسط الحسابي المرجح:** تم استعمال هذا المتوسط لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، كما يلي:

$$\bar{X}=\frac{\sum ni\ xi}{N}$$

حيث إن:

ni: عدد خيارات أفراد عينة الدراسة للخيار الواحد، مثلا بالنسبة للخيار "أوافق" لإحدى العبارات.

Xi: وزن الخيار في أداة الدراسة وهو يتراوح بين 1 و5.

N: مجموع أفراد العينة، وفي بحثنا هو 340 عامل.

6- الانحراف المعياري المرجح: أستخدم هذا المقياس لمعرفة مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة، لكل عبارة من عبارات متغيراتها، ولكل محور من محاورها عن متوسطها الحسابي، وكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما دل ذلك على تركز وانخفاض تشتت استجابات أفراد عينة الدراسة، وكلما كان الانحراف أقل من الواحد الصحيح كلما قل التشتت بين استجابات أفراد عينة الدراسة، والعكس صحيح في حالة إذا كانت قيمة الانحراف تساوي أو تفوق الواحد الصحيح.

ويحسب الانحراف المعياري المرجح بالعلاقة الإحصائية التالية:

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum ni\,(xi-\overline{x})^2}{N}}$$

حيث أن:

n: عدد خيارات أفراد عينة الدراسة للخيار الواحد.

Xi: وزن الخيار في أداة الدراسة وهو يتراوح بين 1 و5.

x: المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الاستبيان ومحاوره الرئيسية والفرعية.

N: مجموع أفراد العينة، وفي بحثنا هو 352 عامل.

7- الانحدار البسيط (Simple Regression): من خلال إدخال أبعاد المتغير المستقل كل واحد على حدى مع المتغير التابع في المعادلة، ويتم تقييم كل متغير مستقل بناء على قدرته التنبؤية بالمتغير التابع.

8- اختبار تحليل التباين (One Way ANOVA) :لاختبار الفروق بين عينتين مستقلتين.

9- تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T TesT) لتحليل فقرات الاستبيان وحساب النسبة المئوية لبدائل كل فقرة، وكذلك المتوسط الحسابي، والوزن النسبي، وقيمة T ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.97 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05، والوزن النسبي أكبر

من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 1.97- (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05، والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة موافقة بدرجة متوسطة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

10- **اختبار T لمتوسط عينة واحدة (Independent sample T Test):** لاختبار الفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

المبحث الثالث: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث وصف المتغيرات الشخصية، وعرض مستويات تواجد أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع في الشركة المبحوثة، وصولا إلى إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: النتائج المتعلقة بوصف خصائص عينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات الديموغرافية المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد عينة الدراسة والمتمثلة في (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، التخصص)، وفي ضوء هذه المتغيرات يمكن وصفة عينة الدراسة على النحو التالي.

1.توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر

الجدول رقم (14)

توزيع عينة الدراسة وفق متغير العمر

	الفئة	التكرار	النسبة المؤية
العمر	أقل من30 سنة	32	9.1
	من 30 إلى 35 سنة	77	21.9
	من 36 إلى 40	198	56.3
	أكثر من 40 سنة	45	12.8

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

يبين الجدول رقم (14) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث يتبين من الجدول أن أعلى نسبة في الفئات العمرية كانت الفئة (من 36-40 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة 198 ممارسا لمهنة المحاسبة بنسبة مئوية بلغت (56.3%)، ثم تلتها الفئة (من 30-35 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (77) وبنسبة مئوية بلغت (21.9%)، ويوضح الجدول أيضا أن الفئة العمرية (أكثر من 40سنة) جاءت في المرتبة الثالثة، حيث بلغ عدد الأفراد ضمنها (45) وبنسبة مئوية بلغت (12.8%)، وأما التبرير لوجود فئات عمرية كبيرة في السن بالنسبة لأفراد عينة الدراسة، فيعود إلى أن تلك الفئات العمرية تملك الخبرة والمهارة التي تم اكتسابها مع مرور الوقت، والتي مكنتهم من اجتياز الاختبارات المهنية بنجاح، أما الفئة العمرية (أقل من30 سنة) فقد حلت في المرتبة الرابعة

بنسبة مئوية بلغت (9.1%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (32)، وهذا ما يدل على أن المهنة لا تركز على عنصر التشبيب.

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

2.توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (15)

توزيع عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

	الفئة	التكرار	النسبة المؤوية
المؤهل العلمي	ليسانس	181	51.4
	ماستر	25	7.1
	ماجستير	90	25.6
	دكتوراه	46	13.1
	أخرى	10	2.8

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

يوضح الجدول رقم (15) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، حيث نلاحظ أن (51.4%) من أفراد العينة لهم مستوى ليسانس حيث بلغ عددهم (181) ممارس للمهنة، وجاءت فئة مستوى الماجستير في المرتبة الثانية حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (90) وبنسبة مئوية بلغت (25.6%)، وجاءت فئة مستوى الدكتوراه في المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم (46) من مجموع أفراد عينة الدراسة وبنسبة مئوية بلغت (13.1%)، وقد بلغ عدد الجامعيين المتحصلين على شهادة الماستر(25)ممارس للمهنة بنسبة (7.1%)، أما فئة الحاصلين على شهادات أخرى فهناك ممارسين عشرة أفراد فقط ضمن عينة الدراسة.

توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (16)

توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة المهنية

	الفئة	التكرار	النسبة المؤوية
الخبرة المهنية	05 سنوات فأقل	29	8.2
	من 06 إلى 10 سنوات	135	38.4
	11-15 سنة	96	27.3
	أكثر من 15 سنة	92	26.1

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

كما يوضح الجدول رقم (16) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث تم تقسيمها إلى أربع فئات، فقد جاءت الفئة (من 06 إلى 10 سنوات) في المرتبة الأولى، حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (135) وبنسبة مئوية بلغت (38.4%)، ثم تلتها الفئة (من 11إلى15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (96) وبنسبة مئوية بلغت (27.3%)، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت الفئة (أكثر من 15 سنة) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (92) وبنسبة مئوية بلغت (26.1%)، وبالنسبة لفئة (أقل من 5 سنوات) فقد جاءت في المرتبة الرابعة والأخيرة وبنسبة مئوية بلغت (08.2%)، وكان عدد ممارسي المهنة ضمنها (29).

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

3. توزيع عينة الدراسة وفق التخصص:

الجدول رقم (17)

توزيع عينة الدراسة وفق التخصص

	الفئة	التكرار	النسبة المؤوية
التخصص	المالية	191	54.3
	المحاسبة	95	27.0
	أخرى	66	18.8

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

يتبين أيضا من الجدول رقم (17) أن أعلى نسبة تمثل فئة تخصص(مالية) بنسبة مئوية بلغت (54.3%) حيث بلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (191)، ثم تلتها فئة محاسبة بنسبة (27%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (95)، وجاءت فئة تخصصات أخرى في المرتبة الأخيرة بنسبة (18.8%) وبلغ عدد الأفراد ضمن هذه الفئة (66)ممارس للمهنة.

المطلب الثاني: قياس مستوى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتناول هذا المطلب عرضا للنتائج التي تم التوصل إليها، وتحليلها وتفسيرها ومناقشتها، من خلال التعرف على آراء واستجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى فعالية المتغير المستقل المتمثل في (النظام المحاسبي المالي)، وقد استخدم الباحث في سبيل ذلك المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ودرجة معنويتها. والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18)

استجابات عينة الدراسة لفقرات فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي

	الفقرات	قيمةT	مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
	النظام المحاسبي المالي يستمد فلسفته الفكرية من:						
01	مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	14.984	0.000	3.84	0.939	2	موافق
02	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	20.923	0.000	3.93	0.830	1	موافق
03	إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير.	16.737	0.000	3.82	1.024	3	موافق
	تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في:						
04	تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية.	15.938	0.000	3.98	0.899	1	موافق
05	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية.	20.506	0.000	3.57	0.964	3	موافق
06	تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير معلومات أكثر شفافية.	10.998	0.000	3.78	0.916	2	موافق
	تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه صعوبات بسبب:						
07	عدم ملاءمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية.	12.869	0.000	3.68	0.986	3	موافق

08	عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية.	13.022	0.000	3.69	0.995	1	موافق
09	عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي.	12.175	0.000	3.69	1.064	2	موافق
	لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي يتوجب:						
10	تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي.	13.730	0.000	3.67	0.912	1	موافق
11	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	12.969	0.000	3.66	0.953	3	موافق
12	تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية.	13.372	0.000	3.66	0.929	2	موافق
	فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي	**21.804**	**0.000**	**3.746**	**642 .0**	**-**	**موافق**

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يعرض الجدول رقم (18) نتائج تحليل المتغير المستقل المتمثل في النظام المحاسبي المالي مع مبادئه الأربعة. ومن بين مبادئ التطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي الفلسفة المستمدة منها النظام والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (3) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (1-3) كما جاء في أداة الدراسة (الملحق رقم)، حيث جاءت الفقرة رقم (02) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (0.830) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن النظام المحاسبي المالي مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة أيضا الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.939)، في حين جاءت الفقرة رقم (03) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.82) وبأكبر تشتت باجابات أفراد العينة قدر ب(1.024)، حيث يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الثلاثة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الثلاثة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ماجاء في محتوى العبارات.

يعرض الجدول رقم (18) مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (3) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (4-6) كما جاء في أداة الدراسة (الملحق رقم)، حيث جاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.98) وبانحراف معياري (0.899) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة أيضا الفقرة رقم (06) بمتوسط حسابي (3.78) وانحراف معياري (0.916)، في حين جاءت الفقرة رقم (05) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.57) وبأكبر تشتت باجابات أفراد العينة قدر ب(0.964). يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الثلاثة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الثلاثة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ماجاء في محتوى العبارات.

يعرض الجدول رقم (18) أسباب الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (3) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (7-9) كما جاء في أداة الدراسة الملحق رقم (03)، يلاحظ من الجدول تساوي كل من المتوسط الحسابي لكل من الفقرة رقم (08) و(09) لكن جاءت الفقرة رقم (08) في المرتبة الأولى باعتبارها سجلت انحراف معياري (0.995) أقل مقارنة بالفقرة رقم (09) أي أن اجابات أفراد العينة المستقصاة على الفقرة رقم (08) أكثر تجانس مقارنة بالاجابات على الفقرة رقم (09)، ويدل المتوسط الحسابي للفقرتين (08) و(09) المقدر بـ (3.69) على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن أسباب الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي هي عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية بالاضافة إلى عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي، في حين جاءت الفقرة رقم (07) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (0.68) وبانحراف معياري (0.986) ويعني هذا موافقة الأفراد المستجوبين على عدم ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية. ويلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الثلاثة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الثلاثة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ماجاء في محتوى العبارات.

يعرض الجدول رقم (18) الواجبات لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (3) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (10-12) كما جاء في أداة الدراسة الملحق رقم (03)، حيث جاءت الفقرة رقم (10) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.67) وبانحراف معياري (0.912) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي واجب لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويلاحظ من الجدول تساوي كل من المتوسط الحسابي لكل من الفقرة رقم (11) و(12) لكن جاءت الفقرة رقم (12) في المرتبة الثانية باعتبارها سجلت انحراف معياري (0.929) أقل مقارنة بالفقرة رقم (11) أي أن اجابات أفراد العينة المستقصاة على الفقرة رقم (12) أكثر تجانس مقارنة بالإجابات على الفقرة رقم (11)، ويدل المتوسط الحسابي للفقرتين (11) و(12) المقدر بـ (3.66) على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن الواجبات الواجب مراعاتها لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي هي وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالاضافة إلى تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية. يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الثلاثة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الثلاثة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ماجاء في محتوى العبارات.

المطلب الثالث: قياس مستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات

يتناول هذا المطلب عرضا للنتائج التي تم التوصل إليها، وتحليلها وتفسيرها ومناقشتها، من خلال التعرف على آراء واستجابات أفراد عينة الدراسة حول مستوى فعالية المتغير التابع المتمثل في (حوكمة الشركات)، وقد استخدم الباحث في سبيل ذلك المتوسطات الحسابية والانحرافات المعايرية، كما تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ودرجة معنويتها. والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19)

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

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
13	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.	15.863	0.000	3.79	0.912	1	موافق
14	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية.	17.338	0.000	3.76	0.821	3	موافق
15	توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة.	13.570	0.000	3.77	0.907	2	موافق
16	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية.	16.308	0.000	3.71	0.982	4	موافق
#	**ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات**	**20.602**	**0.000**	**3.757**	**0.689**	**-**	**موافق**

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يبين الجدول رقم (19) نتائج تحليل البعد الأول للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (13-16) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير (3.75) مما يعني أنه هناك موافقة من طرف أفراد العينة على وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، حيث عكست نتائج المدونة في الجدول السابق على موافقة أفراد العينة على ما جاءت في تلك الفقرات، حيث جاءت الفقرة رقم (13) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.79) وبانحراف معياري (0.912) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أن إطار الحوكمة المطبق من طرف الشركات يتميز بالفاعلية والمرونة الكافية، في حين جاءت الفقرة رقم (15) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.79) وبانحراف معياري (0.912)، تلتها بالترتيب كل من الفقرة (14) و(16) بمتوسطات حسابية (3.76) و(3.71) على التوالي، ويعني ذلك أن أفراد العينة موافقين على وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية، وعلى أن الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية تمنح السلطات الكافية للشركات. يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات

الأربعة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

الجدول رقم (20)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الثاني (حماية حقوق المساهمين)

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
33	تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة.	11.732	0.000	3.67	1.068	4	موافق
34	يناقش المساهمون تقرير المراجع الخارجي في الجمعية العامة.	15.659	0.000	3.83	0.997	2	موافق
35	يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات.	13.106	0.000	3.70	0.996	3	موافق
36	عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح.	19.722	0.000	3.93	0.889	1	موافق
#	**حماية حقوق المساهمين**	**17.937**	0.000	**3.782**	0.818	-	موافق

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يبين الجدول رقم (20) نتائج تحليل البعد الثاني للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (حماية حقوق المساهمين) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (33-36) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير (3.782) مما يعني أنه هناك موافقة من طرف أفراد العينة على وجود حماية لحقوق المساهمين، حيث عكست نتائج المدونة في الجدول السابق على موافقة أفراد العينة على ما جاءت في تلك الفقرات، حيث جاءت الفقرة رقم (36) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.93) وبانحراف معياري (0.889)، في حين جاءت الفقرة رقم (34) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.83) وبانحراف معياري (0.997)، تلتها بالترتيب كل من الفقرة (35) و(33) بمتوسطات حسابية (3.70) و(3.67) على التوالي، ويعني ذلك أن أفراد العينة موافقين على أن المساهمين يشاركون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات، وعلى أن المساهمون تتوفر لديهم المعلومات عن التغيرات الأساسية بالشركة. يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة

للعبارات الأربعة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

الجدول رقم (21)

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

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
29	يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة.	31.746	0.000	3.99	0.594	1	موافق
30	يوجد حماية لصغار المساهمين.	25.139	0.000	3.48	0.685	3	موافق
31	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية.	23.892	0.000	3.41	0.781	4	موافق
32	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة.	13.717	0.000	3.76	1.034	2	موافق
#	**المعاملة العادلة بين كافة المساهمين**	**26.286**	0.000	**3.660**	0.385	-	موافق

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يبين الجدول رقم (21) نتائج تحليل البعد الثالث للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (المعاملة العادلة بين كافة المساهمين) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (29-32) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المتغير (3.660) مما يعني أنه هناك موافقة من طرف أفراد العينة على وجود معاملة عادلة بين كافة المساهمين، حيث عكست نتائج المدونة في الجدول السابق على موافقة أفراد العينة على ما جاءت في تلك الفقرات، حيث جاءت الفقرة رقم (29) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.99) وبانحراف معياري (0.594) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أنه يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة، في حين جاءت الفقرة رقم (32) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.76) وبانحراف معياري (1.034)، تلتها بالترتيب كل من الفقرة (30) و(31) بمتوسطات حسابية (3.48) و(3.41) على التوالي، ويعني ذلك أن أفراد العينة موافقين على وجود حماية لصغار المساهمين، وعلى أن المساهمون يحصلون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية. يلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الأربعة

جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

الجدول رقم (22)

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

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
17	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.	14.359	0.000	3.85	1.010	2	موافق
18	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.	15.826	0.000	3.91	0.956	1	موافق
19	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.	14.159	0.000	3.78	1.035	3	موافق
20	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	17.833	0.000	3.74	0.969	4	موافق
#	**دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة**	**18.634**	0.000	**3.821**	**0.826**	-	موافق

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يعرض الجدول رقم (22) نتائج تحليل البعد الرابع للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (17-20) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث جاءت الفقرة رقم (18) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.91) وبانحراف معياري (0.956) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أنه توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة أيضا الفقرة رقم (17) بمتوسط حسابي (3.85) وانحراف معياري (1.010)، في حين جاءت الفقرة رقم (19) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.78) وتعتبر الاجابات على هذه الفقرة الأكثر تشتتا وذلك نظرا لما سجله انحرافها المعياري الذي قدر بـ(1.035) في حين كانت الاجابات أفراد العينة على العبارة رقم (17) أكثر تجانسا بما أنها سجلت هذه الفقرة أقل انحراف معياري قدر ب(0.956)، في حين جاءت الفقرة رقم (20) في المرتبة الرابعة والأخيرة

بمتوسط حسابي قدر بـ(3.74). ويلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الأربعة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

الجدول رقم (23)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد الخامس (الإفصاح والشفافية)

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
21	تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة.	10.979	0.000	3.86	0.900	2	موافق
22	يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة.	17.949	0.000	3.62	1.063	4	موافق
23	يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري.	12.664	0.000	3.88	0.821	1	موافق
24	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة .	19.999	0.000	3.66	0.985	3	موافق
#	**الإفصاح والشفافية**	20.343	0.000	**3.755**	0.696	-	موافق

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يعرض الجدول رقم (23) نتائج تحليل البعد الخامس للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (الافصاح والشفافية) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (21-24) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث جاءت الفقرة رقم (23) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.88) وبانحراف معياري (0.821) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على أنه يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة أيضا الفقرة رقم (21) بمتوسط حسابي (3.86) وانحراف معياري (0.900)، في حين جاءت الفقرة رقم (24) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.36) وانحراف معياري (0.900)، في حين جاءت الفقرة رقم (22) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.62) وتعتبر الاجابات على هذه الفقرة الأكثر تشتتا وذلك نظرا لما سجله انحرافها المعياري الذي قدر بـ(1.063) في حين كانت

الاجابات أفراد العينة على العبارة رقم (23) أكثر تجانسا بما أنها سجلت هذه الفقرة أقل انحراف معياري قدر ب(0.821). ويلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الأربعة جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

الجدول رقم (24)

استجابات أفراد العينة لعبارات البعد السادس (مسؤوليات مجلس الإدارة)

رقم العبارة	العبارة	قيمةT	مستوى المعنوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الفعالية
25	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.	17.812	0.000	3.89	0.940	1	موافق
26	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة.	17.334	0.000	3.87	0.938	2	موافق
27	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها.	35.320	0.000	3.58	0.614	3	موافق
28	يتولى مجلس الإدارة تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.	29.398	0.000	3.48	0.732	4	موافق
#	**مسؤوليات مجلس الإدارة**	**17.119**	0.000	**3.705**	0.359	-	موافق

قيمة T الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 351 تساوي 1.96.

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

يعرض الجدول رقم (24) نتائج تحليل البعد السادس للمتغير حوكمة الشركات المتمثل في (مسؤوليات مجلس الإدارة) والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (4) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (25-28) كما جاء متضمنا في أداة الدراسة الملحق رقم(03)، حيث جاءت الفقرة رقم (25) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.940) وهذا يدل على موافقة أفراد العينة المستقصاة على إلتزام مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة، تلتها في المرتبة الثانية وبدرجة موافقة أيضا الفقرة رقم (26) بمتوسط حسابي (3.87) وانحراف معياري (0.938)، في حين جاءت الفقرة رقم (27) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.58) وتعتبر الاجابات على هذه الفقرة الأكثر تجانسا وذلك نظرا لما سجله انحرافها المعياري الذي قدر بـ(0.614) في حين كانت الاجابات أفراد العينة على العبارة رقم (25) أكثر تشتتا بما أنها سجلت هذه الفقرة أكبر انحراف معياري قدر ب(0.940)، في حين جاءت الفقرة رقم (28) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.48). ويلاحظ أن اجابات أفراد العينة على العبارات الأربعة جاءت جميعها في اتجاه الموافقة وتعتبر هذه الاجابات دالة احصائيا حيث يتضح أن قيمة T المحسوبة للعبارات الأربعة

جاءت أكبر من قيمة T (1.96) الجدولية، ومستوى معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن المبحوثين يؤكدون على موافقة على ما جاء في محتوى العبارات.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

يختبر الباحث من خلال هذا المطلب صلاحية الأنموذج المقترح في الدراسة، كما يسعى إلى اختبار صدقية الفرضيات المقترحة حول دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات.

أولا- اختبار صلاحية أنموذج الدراسة:

بعد الاطلاع على الكثير من الدراسات العربية والأجنبية حول كيفية قياس مدى تأثير متغير مستقل على متغير تابع أو مجموعة من المتغيرات التابعة، وباستعمال برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، تم اختيار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regresion)، ويقوم الانحدار البسيط عادة على الارتباط ولكنه يسمح بدراسة العلاقات الداخلية بين مجموعة من المتغيرات بشكل أكثر تعمقا، وهذا بالضبط ما يؤهله لدراسة المسائل البحثية الواقعية الأكثر تعقيدا، كما يوفر الانحدار معلومات عن الأنموذج ككل، والإسهام النسبي للمتغير المستقل.[1]

إن الغرض من استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، هو دراسة وتحليل أثر المتغير المستقل أو المتنبأ منه (النظام المحاسبي المالي) على المتغير التابع أو المتنبأ به (حوكمة الشركات) ومختلف أبعاده، وفق معادلة خطية من الدرجة الأولى تعكس المتغير التابع كدالة في المتغير المستقل كما يلي:

$$y = \beta_0 + \beta_1 x + e$$

حيث أن:

y : هو المتغير التابع (حوكمة الشركات)

x: هو المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي)

β_0 : هو الجزء المقطوع من المحور الرأسي y ، وهو يعكس قيمة المتغير التابع في حالة انعدام قيمة

[1]- جولي بالانت: مرجع سابق، ص164.

المتغير المستقل x، أي في حالة $x = 0$

β_1 : ميل الخط المستقيم $(\beta_0 + \beta_1 x)$، ويعكس مقدار التغير في y إذا تغيرت x بوحدة واحدة.

e :هو الخطأ العشوائي، والذي يعبر عن الفرق بين القيمة الفعلية y، والقيمة المقدرة $\hat{y} = \beta_0 + \beta_1 x$، أي أن : $e = y - (\beta_0 + \beta_1 x)$

وللتأكد من صلاحية أنموذج الدراسة قمنا بإجراء اختبار كل من معامل تضخم التباين "Variance Inflation Factor" (VIF) واختبار التباين المسموح به "Tolerance" لكل متغير من المتغيرات المستقلة، وذلك للتأكد من عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة "Multicollinearity" ويشير الجدول رقم (23) إلى أنه إذا كان معامل التضخم (VIF) للمتغير يتجاوز (10) وكانت قيمة التباين المسموح به أقل من (0.05) فإنه يمكن القول أن هذا المتغير له ارتباط عال مع متغيرات مستقلة أخرى وبالتالي سيؤدي إلى حدوث مشكلة في تحليل الانحدار. وقد تم الاعتماد على هذه القاعدة لاختبار الارتباط "Multicollinearity" بين المتغيرات المستقلة. والجدول التالي يوضح اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به.

الجدول رقم (25)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به

المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	معامل تضخم التباين (VIF)
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	1.000	1.000
حماية حقوق المساهمين	1.000	1.000
المعاملة العادلة بين كافة المساهمين	1.000	1.000
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركة	1.000	1.000
الإفصاح والشفافية.	1.000	1.000
مسؤوليات مجلس الإدارة	1.000	1.000
الحوكمة	1.000	1.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

وكما يتضح في الجدول رقم (25) والذي يحتوي على المتغيرات المستقلة وقيمة معامل تضخم التباين (VIF) والتباين المسموح به "Tolerance" لكل متغير نلاحظ أن قيمة (VIF) لجميع المتغيرات كانت مساوية لقيمة (1) وهي أقل من (10)، كما نلاحظ أن قيمة التباين المسموح به لجميع المتغيرات كانت (1) وهي أكبر من (0.05) وبذلك يمكن القول أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

ومن أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي Normal Distribution قمنا ولأجل اعتماد وتطبيق نموذج الانحدار البسيط باستخدام اختبار كولمجروف –سمرنوف (1- Sample K-S) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات بإستخدام نموذج الإنحدار لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا والجدول رقم(26) يوضح طبيعية توزيع عينة الدراسة:

الجدول رقم (26)

اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov TesT)

محتوى المحور	الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة المعنوية
النظام المحاسبي المالي	12-01	0.150	0.000
ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	16-13	0.172	0.000
حماية حقوق المساهمين	36-32	0.159	0.000
المعاملة العادلة بين كافة المساهمين	32-29	0.164	0.000
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركة	20-17	0.197	0.000
الإفصاح والشفافية.	24-21	0.160	0.000
مسؤوليات مجلس الإدارة	28-25	0.219	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (SPSS)

ويوضح الجدول رقم (26) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

ثانيا: اختبار دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات

يمكن تحليل نتائج أنموذج الانحدار البسيط لمعرفة دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات بأبعادها الستة (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة، المعاملة العادلة بين كافة المساهمين، حماية حقوق المساهمين)، من خلال الفرضيات الفرعية التالية:

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من توفير النظام المحاسبي المالي الإطار الفعال لحوكمة الشركات كما هو موضح في الجدول رقم (26).

الجدول رقم (27)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في توفير الإطار الفعال لحوكمة الشركات

المتغير	Beta	قيمة Tالمحسوبة	مستوى دلالة T
الإطار الفعال لحوكمة الشركات	0.798	24.764	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (27) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (إطار فعال لحوكمة الشركات)، استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (24.764) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≥0.05)كما أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوفر النظام المحاسبي المالي أي إطار فعال لحوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.798) وحدة في المتغير التابع (الإطار الفعال لحوكمة الشركات).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من دور النظام المحاسبي المالي في حماية حقوق المساهمين، كما هو موضح في الجدول رقم (28).

الجدول رقم (28)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في حماية حقوق المساهمين

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
حقوق المساهمين	0.680	17.349	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (28) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (حقوق المساهمين) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (17.349) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≥0.05)كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يضمن النظام المحاسبي المالي حقوق المساهمين، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.680) وحدة في المتغير التابع (حقوق المساهمين).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق العدالة بين كافة المساهمين، كما هو موضح في الجدول رقم (29).

الجدول رقم (29)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق العدالة بين كافة المساهمين

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
العدالة بين كافة المساهمين	0.700	20.287	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (29) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (العدالة بين كافة المساهمين) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (20.287) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≥0.05)كما أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يحقق النظام المحاسبي المالي العدالة بين كافة المساهمين، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.700) وحدة في المتغير التابع (العدالة بين كافة المساهمين).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من دور النظام المحاسبي المالي في ضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح، كما هو موضح في الجدول رقم (30).

الجدول رقم (30)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في ضمان الحماية الكافية لأصحاب المصالح

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الحماية الكافية لأصحاب المصالح	0.539	11.970	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (30) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (الحماية الكافية لأصحاب المصالح) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (11.970) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≥0.05)كما أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يضمن النظام المحاسبي المالي الحماية الكافية لأصحاب المصالح، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.539) وحدة في المتغير التابع (الحماية الكافية لأصحاب المصالح).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق الشفافية والافصاح، كما هو موضح في الجدول رقم (31).

الجدول رقم (31)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق الشفافية والافصاح

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الإفصاح والشفافية	0.770	22.586	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (31) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (الإفصاح والشفافية) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (22.586) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة (α ≥0.05)كما أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يحقق النظام المحاسبي المالي الإفصاح والشفافية، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.770) وحدة في المتغير التابع (الافصاح والشفافية).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من إمكانية النظام المحاسبي المالي مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة، كما هو موضح في الجدول رقم (32).

الجدول رقم (32)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
الرقابة على أعمال الشركة	0.793	24.361	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (32) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (مسؤوليات مجلس الإدارة) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة

بلغت (24.361) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)كما أن مستوى المعنوية (Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يُمكّن النظام المحاسبي المالي من مساعدة مجلس الإدارة في ممارسة الرقابة على أعمال الشركة، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.793) وحدة في المتغير التابع (الرقابة على أعمال الشركات).

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

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وذلك للتحقق من اسهامات النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، كما هو موضح في الجدول رقم (33).

الجدول رقم (33)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور النظام المحاسبي المالي في حوكمة الشركات

المتغير	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة T
مبادئ الحوكمة على وجه عام	0.841	29.027	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى دلالة 0.05 =α للملحق رقم (05).

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (33) إلى وجود دور للمتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) في المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) استنادا إلى أن قيمة T المحسوبة بلغت (29.027) وهي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)كما أن مستوى المعنوية(Sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد(0.05) مما يقتضي رفض الفرضية العدمية والتي تنص على أنه ليس للنظام المحاسبي المالي أي مساهمة في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وقبول الفرضية البديلة.

في حين أن قيمة (Beta) توضح أن كل تغير في المتغير المستقل (النظام المحاسبي المالي) بوحدة واحدة يؤدي إلى تغير بـ (0.841) وحدة في المتغير التابع (حوكمة الشركات).

- الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.

اعتمد الباحث على اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لأجل التأكد من مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية وقد كانت النتائج وفق الجدول رقم (34):

الجدول رقم (34)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للمتغيرات الشخصية في تصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
العمر	بين المجموعات داخل المجموعات	3 348	6.359 72.198	2.120 0.207	10.216	*0.000
المؤهل العلمي	بين المجموعات داخل المجموعات	3 348	2.074 76.483	0.691 0.220	3.145	*0.000
الخبرة المهنية	بين المجموعات داخل المجموعات	3 348	3.627 74.929	1.209 0.215	5.615	0.686
التخصص	بين المجموعات داخل المجموعات	2 349	4.399 74.157	2.199 0.212	10.351	*0.000

* ذات دلالة إحصائية على مستوى (α أقل أو تساوي 0.05) للملحق رقم (06).

يتضح من النتائج الإحصائية الموضحة في الجدول رقم (34) أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات باختلاف متغير العمر حيث وجدت أن (F= 10.216) ومستوى دلالة (Sig= 0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة ($0.05\geq\alpha$).

وأشارت النتائج أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات باختلاف المؤهل العلمي حيث وجدت أن (F= 3.145) ومستوى الدلالة (Sig= 0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α أقل أو تساوي 0.05).

كما أظهرت النتائج في الجدول رقم (34) أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات باختلاف الخبرة المهنية حيث وجدت أن (F=5.615) ومستوى الدلالة (Sig= 0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α≥0.05).

ويتبين من نتائج الجدول رقم (34) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات باختلاف تخصص الفرد المستجوب حيث وجدت أن (F=10.351) ومستوى الدلالة (Sig= 0.000) وهذه النتيجة معنوية عند مستوى دلالة (α≥0.05).

ومما سبق يقتضي مايلي: رفض الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المبحوثين لمستوى تبني مبادئ حوكمة الشركات والتي تعزى للمتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والتخصص).

خلاصة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي ضرورة حتمية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بصفة عامة خاصة لأجل الاندماج في السوق العالمي، حيث أنه جاء في إطار الاستجابة لإستراتيجية توحيد القواعد المحاسبية على المستوى العالمي ولا سيما إبرام الجزائر لاتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية.

ويشير مفهوم حوكمة المؤسسات إلى مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخر، ومفهوم حوكمة المؤسسات هو تعبير واسع يتضمن القواعد والممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المسائلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها للمساهمين الذين هم بحاجة للحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة الإدارة، كما تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة. ولا شك أن استعمال وتطبيق النظام المحاسبي المالي يهدف أساسا إلى جلب والمستثمرين والحفاظ على ثقتهم في الأسواق المالية نظرا لما تفرضه من شفافية على المؤسسات التي تقدم حساباتها لمساهميها.

لقد قمنا في هذا الفصل بسرد اجراءات وخطوات اعداد الاستبيان، وتوزيعه وتحليل ردود أفراد العينة انطلاقا من تقسيم أسئلة الاستبيان الى محورين أساسيين يغطيان ما سبق التطرق له في الجانب النظري، انطلاقا من الاختبارات التي قمنا بها والتي بينت صدق الاستبيان واتساق محاوره، وانطلاقا من التحاليل التي قمنا بها بينت الردود التي تحصلنا عليها أنها جاءت متناسقة مع طرحنا، ومع ما تعرضنا له في الفصول السابقة، حيث سنقوم بتفصيل هذه النتائج وتبيانها في خاتمة هذه الأطروحة.

خاتمة عامة

بعد تناولنا واستعراضنا للجوانب النظرية لكل من موضوعي النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات التي انبثق منها المفهومان، واللذان لم ينشآ من فراغ، بل انطلقا من مجموعة من النظريات والمفاهيم والممارسات المتطورة التي تشكل في مجموعها أدبيات كل من النظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات.

فمن خلال النظر الفاحص لموقع حوكمة الشركات ضمن أدبيات الفكر المحاسبي، تبين لنا بأنها سياسة مالية، محاسبية، وحتى إدارية صالحة للبحث المستفيض لسبر أغوارها خصائصها، والبحث عن تمحيص واقعها، لأجل معرفة أبعادها ومقوماتها ومختلف خطوات تجسيدها. حيث تعددت الاتجاهات والزوايا التي تم من خلالها تناول مفهوم حوكمة الشركات، مما يشير إلى شمولية معناها وتعدد مضامينها؛ حيث استخدام مفهوم حوكمة الشركات في مختلف المجالات العملية والعلمية والاكاديمية، كمحاولة للسيطرة على المخالفات المختلفة، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وكضمان لحقوق الاطراف المختلفة، التي عادة لا يمكنها ممارسة أي نوع من انواع الرقابة او السيطرة على مصالحها، واصبح المستثمرون يواجهون صعوبة كبيرة في اتخاذ القرارات الاستثمارية المهمة اكثر من ذي قبل، فقد ادت العولمة الى مضاعفة التعرض للمخاطر، وسرعة في ظهور أثارها، كما أدت تلك المخالفات الى اهتزاز الثقة في نزاهة من يعدون التقارير المالية، وظهور حالة من عدم التيقن المالي على المستوى العالمي، واصبح الاختيار بين القرارات الاستثمارية، سواء من حيث أماكن الاستثمار أو نوعيته أمرا صعبا للغاية.

لذا برزت ممارسة آليات حوكمة الشركات بشكل واضح في مجال النشاط الاقتصادي، وبشكل خاص مع انفصال الملكية عن الادارة، وظهور تعارض مصالح هذه الاطراف، ومع ارتكاب كثير من ادارات الشركات للمخالفات المالية، التي ادت الى افلاس العديد من الشركات، وفقدان الآلاف لوظائفهم، وظهور مشكلات اجتماعية واقتصادية معقدة، أثرت على اقتصاديات دول باكملها، مما أدى الى عدم الاكتفاء بتطبيق آليات حوكمة الشركات فحسب، بل الاهتمام بتطبيق آليات حوكمة شركات جيدة.

ونظرا لزيادة الاهتمام بتطبيق آليات حوكمة الشركات الجيدة، فقد تعددت الاطراف المسؤولة عن تطبيقها، وذلك بحسب نظرة القائمين على تطبيق آليات حوكمة الشركات، ويتم عادة تحديد هذه الاطراف من خلال الهدف والنتائج المرجو تحقيقها من التطبيق.

أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي، فتوضح للطالب أن تطبيقه ليس هدفا ثابتا محددا، وموضوعا يمكن الوصول إليه، ولا مكانا مقصودا. بل أن تبني النظام المحاسبي المالي هو السعي المستمر، والجهود المتواصلة لتصبح مبادئه وأسسه، مدخل إلى خلق أو إضافة قيمٍ لجميع أصحاب المصلحة. في الوقت الذي نجد ان المتغيرات المتتالية والمستمرة على مستوى الاقتصاد العالمي اجبرت العديد من دول العالم ادخال اصلاحات على مستوى اقتصادياتها، وكغيرها من هذه الدول باشرت الجزائر اجراء اصلاحات اقتصادية تتماشى مع هذه المتغيرات، فبعد ان تبنت العديد من الدول معايير المحاسبة الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير بهدف التوافق في مجال العمل المحاسبي.

ورغم انها لم تتبنى معايير المحاسبة الدولية، الا انها استجابت لهذه المستجدات الدولية بإصدار النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الاطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع اساسا الى خصوصيات البيئة الاقتصادية الجزائرية في اعداده.

ورغم المزايا التي حققها تطبيق النظام المحاسبي المالي في مجال تحسين العمل المحاسبي ورد الاعتبار لمهنة المحاسبة، الا ان هناك عقبات ونقائص صعبت من تحقيق اهدافه، خاصة في ظل الوضعية الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الوطني المتسمة بالكثير من الفوضى وغياب الشفافية من جهة، وعدم مواكبته للتطورات السريعة والمتواصلة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتم في الفصل الثالث تحليل واقع الحوكمة في بيئة الاعمال الجزائرية، وذلك من خلال استعراض الاطار القانوني والرقابي والمبادئ الاساسية للحوكمة المطبقة في الجزائر، كما تم التطرق الى اسباب ضعف نظم الحوكمة في الجزائر، وكذا سبل تفعيلها، وتم التوصل الى ان مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر موزعة على مجموعة من القوانين والتنظيمات التي تنظم عمل الشركات مع التوصية على ضرورة تنظيمها والزامها وتحسيس الشركات بضرورة تطبيقها.

كما حاولنا دراسة جوانب العلاقة بين المحاسبة والحوكمة، حيث لاحظنا ان للمحاسبة والحوكمة علاقة هامة وهذا مابينته جوانب الحوكمة في النظرية الايجابية للمحاسبة من خلال تفسير سلوك المسيرين اتجاه الخيارات المحاسبية وترشيد اختياراتهم، وموقع النظام المحاسبي المالي وتمثيله في ظل حوكمة الشركات، حيث بينت المعالجة لهذا الفصل ان الممارسات المحاسبية تتطور وفقا لمبدأ الكفاءة داخل نظام الحوكمة وهذا لتقليل تكاليف الوكالة الذي من شأنه ان يربط بين شكل نظام التعويضات والاطار القانوني للمحاسبة والحوكمة، كما راينا كيف لمحتوى الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومبادئ الحوكمة انهما يتشاركان في الاهداف والتوجهات بشأن مختلف الاطراف اصحاب المصلحة من اجل ضمان استمرارية الشركة وتحسين الشفافية والافصاح فيها.

وعليه جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لإسقاط المفاهيم للنظام المحاسبي المالي وحوكمة الشركات على الواقع العملي والمهني الممارساتي في الجزائر، من خلال دراسة وتحليل وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري.

ومن خلال التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة، تبين لنا أن مستوى تبني الشركة للحوكمة كان مقبولاً حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (03.746)، ومختلف أبعادها (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، حماية حقوق المساهمين، المعاملة العادلة بين كافة المساهمين، دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة كان مقبولا أيضا وبلغت المتوسطات الحسابية على التوالي (3.757، 3.782، 3.660، 3.821، 3.755، 3.705)، كما أن المستوى المحقق من تطبيق النظام المحاسبي المالي بلغ بمتوسط عام (3.746)، كما توصلنا في الأخير إلى نفي الفرضية الرئيسية الأولى ومختلف فرضياتها الفرعية، وأوضحنا أن الحوكمة فسر (84.1%) من التباين في(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد الإطار الفعال لحوكمة الشركات يفسر (79.8%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد حماية حقوق المساهمين يفسر (68.0%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد المعاملة العادلة بين كافة المساهمين يفسر (70.0%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة يفسر (53.9%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد

الإفصاح والشفافية يفسر (77.0%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي)، وبُعد مسؤوليات مجلس الإدارة يفسر (79.3%) من التباين في متغير(النظام المحاسبي المالي).

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

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

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

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

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

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

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

وعليه يرى الباحث ان تعزيز مبادئ الحوكمة السليمة على مستوى الشركات الجزائرية لا يتأتى الا من خلال ضبط علاقة واضحة بين النظم المحاسبية المختلفة والحوكمة، من خلال ادماج مختلف المهتمين وممارسي المحاسبة بضرورة تبني هذه المبادئ.

واستنادا إلى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فإن الباحث يوصي بـ:

– الإسراع في إصدار دليل جديد لحوكمة الشركات في الجزائر، ليكون بديلا للدليل الحالي "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، نظرا لعدم إلزامية هذا الأخير وعدم توافق لوائحه ومحتوياته مع لنظام المحاسبي المالي.

– ضرورة الإسراع في استكمال الإصلاحات الاقتصادية ذات العلاقة في الجزائر لتتماشى والنظام المحاسبي المالي كالنظام الجبائي والقانون التجاري.

– ضرورة وضع هيئة مستقلة ذات كفاءة لرصد التغيرات التي تطرأ على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ودمجها ضمن النظام المحاسبي المالي.

– ضرورة إجراء دورات تكوينية مكثفة ودورية وبصفة مستعجلة من اجل تكوين إطارات للتحكم في المعايير الدولية للمحاسبة.

– نشر ثقافة الحوكمة وتعزيزها، من خلال قيام الجهات ذات العلاقة بعمل برامج تدريبية تعزز ثقافة حوكمة الشركات وممارستها.

وكنهاية مفتوحة لهذه الدراسة، نؤكد على أن مواضيع مثل، النظام المحاسبي المالي، حوكمة الشركات هي مواضيع خصبة للدراسة والتحليل بالنسبة للممارسين والباحثين، لذلك لابد من تعميق الاهتمام بالدراسات الميدانية لهذه المواضيع، والعمل على إيجاد إسقاطات واقعية لها.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

I. الكتب:

1- ابراهيم سيد احمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسل الاموال**، الدار الجامعيــة ، الاسكندرية-مصر، 2010.

2- ابراهيم سيد احمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسل الاموال**، الدار الجامعية ، الاسكندرية-مصر، 2010،

3- أحمد خضر ، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012 .

4- احمد طرطار وعبد العالي منصر،_**تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد الجانب التطبيقي** ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

5- احمد علي خضر، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات**، دار الفكر الجامعي ،الإسكندرية-مصر،2012.

6- امين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2010.

7- أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004.

8- ايمن طه حمد النيل النور، **حوكمة الشركات**، جامعة الباحة، بدون سنة نشر.

9- بلخير بكاري، **دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

10- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزائر، 2015.

11- بوتين محمد، **المحاسبة العامة في المؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

12- جولي بالانت، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (Spss)**، ط2، ترجمة خالد العامري، دار الفاروق للنشر والتوزيع، الجيزة، مصر، 2009.

13- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة و حوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الإسكندرية،2014.

14- حاكم محسن الربيعي، **حوكمة البنوك واثرها في الاداء والمخاطرة**، دار اليازوري، عمان، 2011.

15- حسين يوسف القاضي و آخرون، **أصول المراجعة** ، الجزء الاول، منشورات جامعة دمشق،سوريا، 2012.

16- حسين يوسف القاضي وسمير معذى الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول عرض البيانات المالية**، دار الثقافة،عمان،2012.

17- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007.

18- خليل القصاص، **المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم**، مجموعة طلال ابو غزالة، عمان – الأردن،2009.

19- ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي احمد وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

20- سالم بن سلام بن حميد الفليتي، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان، دار أسامة للنشر، عمان–الأردن،2010.

21- سامر مظهر قنطقجي، **لغة الافصاح المالي والمحاسبي**، دار ابي الفداء العالمية، حماة– سوريا، 2012.

22- سويلم محمد علي، **حوكمة الشركات في الانظمة العربية والمقارنة بين النظم**، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2010.

23- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزئين 1 و2، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009.

24- صلاح حسن، **البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال– معايير حوكمة المؤسسات المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2010.

25- طارق عبد العال حماد ،**دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2006.

26- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والازمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

27- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة– أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2013.

28- عبد الرزاق قاسم الشحادة ونمر عبد الحميد السليحات، **المحاسبة الدولية**، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2015.

29- عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازورلي، **المحاسبة العامة- مدخل عام**_، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.

30- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية ، الإسكندرية- مصر،2007.

31- عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.

32- عدنان قباجة وآخرون، **تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)،رام الله، فلسطين،2008.

33- عصمت أنور صحصاح، **المراجعة وحوكمة البنوك**، دار النشر للجامعات، القاهرة ، مصر، 2014.

34- علاء رزق، **المحاسبة في ظل حوكمة الشركات**، المكتبة العصرية، القاهرة-مصر، 2014.

35- علاء فرحان طالب و إيمان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان-الأردن،2011.

36- عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، دار نيبور للطباعة والنشر، العراق، 2011.

37- كينيث أ.كيم وآخرون، تعريب محمد العشماوي وغريب غنام، **حوكمة الشركة-الاطراف الراصدة والمشاركة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،2010.

38- ليزا ويفر، **إدارة التحول من US GAAP الى IFRS**، تعريب لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، 2016.

39- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الادارية والادارة المالية**، الجزء الثاني، منهاج محاسب اداري دولي عربي معتمد، 2014

40- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **المحاسبة الادارية والادارة المالية** ،الجزء الثاني، منهاج محاسب اداري دولي عربي معتمد، 2014.

41- محسن أحمد الخضيري، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004.

42- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية**- ،دار وائل ،عمان، الأردن، 2014.

43- محمد أبو نصار، **المحاسبة المتوسطة**، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2016.

44- محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010

45- محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن، 2015.

46- محمد سامي راضي، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية-مصر، 2011.

47- محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية في ضوء المعايير الدولية للتقارير المالية**، دار ابو المجد للطباعة، القاهرة، بدون سنة نشر.

48- محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري(دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر ،2009.

49- مصطفى يوسف كافي، **الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الاردن، 2013.

50- منير ابراهيم هندي، **الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الاداء: مدخل حوكمة الشركات**، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2009.

51- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء "أ" إطار المفاهيم والمتطلبات**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن،2013.

52- ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة، الجيزة، مصر، 2014.

53- نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، المكتبة العصرية، المنصورة –مصر ،2007.

II. اطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير :

54- انس محمد الطرمان، **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط و متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية** ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، الاردن، 2009 .

55- جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة و أثره على الابلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك التجارية العاملة في الأردن**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا،2005.

56- حسام الدين غضبان، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014 .

57- حسن فريد شوقي، **قواعد حوكمة الشركات وجودة اعداد واعتماد وفحص الاقرارات الضريبية في بيئة الاعمال المصرية**، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، 2013.

58- حمادة السعيد المعصراوي، **دراسة مقارنة لأثار الازمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، 2014.

59- حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007-2008.

60- سحنون جمال الدين، **شروط بروز الاسواق المالية، دراسة مقارنة لدول مصر، تونس والجزائر**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر،2008.

61- سمر السواح، **قياس تأثير اليات الحوكمة على زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية للشركات المقيدة في البورصة المصرية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015.

62- ضويفي حمزة، **فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقوماتالافصاح وأثرها على الاداء المالي**، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 ، 2015/2014.

63- الطائي بشرى فاضل، **الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية**، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة بغداد،2009.

64- عبير بيومي محمود، **اثر تطبيق اليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الاوراق المالية المصرية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.

65- عمر علي عبد الصمد، **نحو اطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، 2013/2012.

66- محمد سفير، **اهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS في ارساء مبادئ حوكمة الشركات- دراسة ميدانية لحالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر03، 2015/2014.

67- مختار محمد السالم التومي، **مدى قدرة البنية التحتية للشركات الليبية على تبني الحوكمة بمفهومها الحديث**، رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم المالية والادارية، قسم المحاسبة، الاكاديمية الليبية 2016.

III. المداخلات والمقالات:

68- الأزهر عزة، **واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.

69- تركي راجي الحمود وآخرون، **أثر ممارسات الحوكمة المؤسسية على اداء الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات و المسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، اربد، الاردن،2013.

70- جليل طريف، **مبادئ الـG20 / OECD للحوكمة**، أخبار الاتحاد، اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية ،العدد11،جانفي2016.

71- جمال علي محمد يوسف وجيهان طه خليل، **متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية**، مجلة الشروق للعلوم التجارية، اكاديمية الشروق، القاهرة،2010.

72- حسن فريد شوقي، **قواعد حوكمة الشركات وجودة اعداد واعتماد وفحص الاقرارات الضريبية في بيئة الاعمال المصرية**، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، مصر، 2013.

73- حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2004.

74- الحفناوي شوقي عبد العزيز بيومي، **حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي**، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي السنوي الخامس حول حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، جامعة الاسكندرية،2005.

75- خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، **تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الدول العربية خيار أم حتمية**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات، جامعة البليدة 2 ، 2014.

76- خالد جمال الجعارات، **تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(**IPSA IAS IFRS**)في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014.

77- خالد محمد البسام، **لغة تقارير الأعمال الموسع XBRL**، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد57، 2013.

78- خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في ارساء الاسس العلمية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد25، المجلد8 ، جامعة بابل ، العراق ، 2012،

79- د.كاترين ل.كوشتا هلبلينج ود.جون د.سوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية**، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة،cipe ،غرفة التجارة الامريكية، واشنطن،2003.

80- زيد عائد مردان وابراهيم السعبري، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن- العدد 25، جامعة بغداد.

81- سامح محمد رضا ، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال،المجلد7، العدد2011،1.

82- ستلبون نستور، **التقارب الدولي في مجال حوكمة الشركات**، مركز المشروعات الدولية الخاصة.

83- سميحة فوزي، **حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة**، دليل ارساء حوكمة الشركات في القرن الحدي والعشرين، مركز المشروعات الخاصة، واشنطن، 2003.

84- صبري بوبكر ومجدي حسن، **حوكمة الشركات في تونس: اطار تشريعي قوي وواقع متواضع،** مركز المشروعات الدولية الخاصة،2014.

85- الطائي بشرى فاضل، **الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية،** أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة بغداد،2009.

86- ظاهر شاهر القشي، **واقع ومعوقات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية،** مجلة رؤى اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة وادي سوف، العدد السادس، جوان ، 2014.

87- عاشور كتوش، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS / IFRS) في الجزائر،** مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، العدد6، جامعة الشلف ،2009.

88- عزالدين فكري تهامي، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية – دراسة تحليلية،** المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، مصر، العدد الثالث، جويلية2008.

89- علي الصادق أحمد ومنصور فتح الرحمن الحسن، **دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية،** مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد1، 2013.

90- علي عبد الصمد عمر، **اطار حوكمة المؤسسات في الجزائر–دراسة مقارنة مع مصر–،** مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد12، 2013.

91- عمر شريقي، **دور واهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي،** الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، اكتوبر.2009

92- غراب رزيقة، **واقع حوكمة الشركات العائلية في الجزائر، المؤتمر الثالث حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة،** كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الاردن، 2013.

93- فؤاد شاكر، **الحوكمة الجيدة في المصارف في اطار مقررات لجنة بازل (مسؤوليات أعضاء مجلس الادارة)،** اتحاد المصارف العربية، العدد 297، 2005.

94- فيروز خويلدات واخرون، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات،** مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، جامعة ورقلة، العدد2015/07.

95- كاترين ل.كوشتاهلبلينج و.جون.د.سوليفان، **غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية**، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الامريكية، واشنطن،2003.

96- كنان ندة وحسين القاضي، **مبادئ حوكمة الشركات في سورية (دراسة مقارنة مع مصر والاردن)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26- العدد 2، 2010.

97- مجدى محمد سامى، **دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مصر: المجلة العربية للإدارة، المجلد 46، العدد02 ، 2009.

98- مجدى محمد سامى، **دور لجان المدققة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مصر: المجلة العربية للإدارة، المجلد 46، العدد02

99- محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، القاهرة، 2004.

100- محمد شحاتة خطاب، **التكامل بين ادوات ادارة التكلفة وحوكمة الشركات- اطار مقترح**، ورقة عمل مقدمة الى الندوة الثانية حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 2010.

101- محمد عطية مطر، **أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الاردنية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، الجامعة الاردنية ، 2009.

102- محمود صالح التميمي، **حوكمة الشركات والقوائم المالية**، مجلة المحاسبة، نشرة نصف سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 57، 2013.

103- مراد ايت محمد واخرون، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، بحث مقدم للملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري على ضوء التجارب الدولية، 2014.

104- **مركز الدراسات والمعلومات، صناعة معايير المحاسبة الدولية-التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2005.

105- مركز المشروعات الدولية الخاصة ، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**،2008.

106- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة**، 2008.

107- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الاوسط وشمال افريقيا: تجارب وحلول**، فيفري 2011

108- مريم بالليل مدجوبي، **الحصاد**، مجلة الاصلاح الاقتصادي، مركز المشروعات الدولية الخاصة،2009.

109- مسعود صديقي، **فاعلية الاصلاح المحاسبي في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، نوفمبر 2011.

110- مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مدى ارتباط الشفافية والافصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات**، المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، 4-5 ديسمبر2007، جمعية المحاسبين والمدققين، الامارات العربية المتحدة.

111- ميكرا كراسنيكي، **حوكمة الشركات في الاسواق الناشئة**، مركز المشروعات الدولية الخاصة،2008.

112- ميللستاين .ابرام، **دور مجالس الادارة والمساهمين في حوكمة الشركات**، كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.

113- نعيم فهيم حنا، **نحو حوكمة النظام الضريبي المصري-نموذج مقترح-**، المؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، كلية التجارة الاسكندرية، مصر، 8-10 سبتمبر 2005.

114- **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين** ، مجلة المحاسبون، العدد78، يوليو ، 2014.

115- هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، **التطور الحاصل على الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين**، ماي2016.

116- ولاء ربيع عبد العظيم، **تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على إدارة الأرباح- دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS IFRS IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2014.

117- ياسر أحمد السيد، **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، 18 و19 ماي 2010.

118- ياقوت مصباح، **دور الإصلاحات المحاسبية في إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية – حالة الجزائر**، بحث مقدم للملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 2014.

IV. القوانين والتشريعات:

119- **القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم 01-18**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 77 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2001.

120- **تقرير حول حالة تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة**، الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء/نقطة الارتكاز الوطنية الجزائر،2008.

121- تشكيلة فريق العمل (GOAL8) ، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، اصدار 2009،

122- القرار **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ ، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.

123- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

124- المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، **تعليمة وزارية رقم 2 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 ، تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.**

125- المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.**

126- **المخطط الوطني للمحاسبة**، الأمر رقم 57-35، المؤرخ في: 29/04/1975.

127- **الامر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.**

128- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، **يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، 1996.

129- **القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007،المتضمن النظام المحاسبي المالي**، العدد 74.

130- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 يناير 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، رقم 07 المؤرخة في 02-02-2011.

131- القانون رقم 06-01 **المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد14مؤرخ في 08 مارس 2006.

132- **القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد14مؤرخ في 08 مارس 2006.

133- القانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، 2010.

V. مواقع الانترنت:

134- http://www.fasb.org.

135- http://www.iasplus.com

136- http://www.ifc.org.

137- http://www.ifrs.org.

138- http://www.kantakji.com.

139- http://www.oecd.org.

140- http://www.papers.ssrn.com.

141- http://www.socpa.org.sa.

142- www.cipe-arabia.org

143- www.cma.org.sa.

144- WWW.CNC.COM

المراجع باللغة الاجنبية:

VI. Livres:

145- Alain finet , **Gouvernement d'entreprise- Aspects managériaux, comptables et financiers**, De BoeCk supérieur 2005 International Accounting Standard s Board, Press Release , United Kingdom, 9july 2009.

146- Alain Finet, **Gouvernance d'entreprise- Nouveau défis financiers et non financiers**, de boek, Bruxelles,2009.

147- Ali Sahraoui, **comptabilité financière** ,Berti Editions ,Alger,2010.

148- Benoit Pigé et Xavier Paper, **Normes comptables internationale et gouvernance des entreprises- Le sens des normes IFRS** ,2e édition, Editions EMS,2009.

149- Cadbury Committee , **Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance** , London ,Gee and Co. ltd. , 1992.

150- Commission économique pour l'Afrique, **principes directeur relatifs au renforcement de la gouvernance économique et des entreprises en Afrique**,2002.

151- Corporate Governance Library, **What is Corporate Governance**, ernest and young, Australia, 2005.

152- **Corporate Governance Success Stories in Europe and Central Asia 2015** ,World Bank Group Publications, Washington DC 20433.

153- Djelloul Boubir ,**Comptabilité financière SCF-IFRS**, manuel1,ITCIS EDITIONS,2010

154- Djelloul Boubir**, Les provisions comptables en SCF- IFRS**, sarl laser plus, alger,2015

155- Eustache Ebondo Wa Mandzilla, **La gouvernance d'entreprise**, L'Harmattan, Paris,2006.

156- Frédéric Peltier, **La corporate Governance-Au secours des conseils d'administration**, DUNOD , Paris,2004.

157- **Guide de référence sur les IFRS** , Deloitte , édition 2014.

158- Jacques Igalens, Sébastien Point, **Vers une Nouvelle Gouvernance des Entreprises : l'entreprise Face à ses parties prenants**, Dunod, Paris,2009.

159- John, Kose and Kedia, Simi, **Design of Corporate Governance : Role of Ownership Structure** , Takeovers, and Bank Debit , 2003.

160- Monks ,R.and Minow, N ,**Corporate Governance** ,USA ,2002.

161- Monks, R. , and Minow, N. , CorporateGovernance ,2nded, Blackwell Publishing,2002.

162- Mulford. Charles W and Eugene E.Comiskey, **The Financial Numbers Game : Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley and Sons.Inc, 2002.

163- Robert Obert ,**Pratiques des normes ,Normes IFRS et USGAAP** ,5e édition, DUNOD ,Paris,2013.

164- Sahab Bachagha, **Pour Un Référentiel Comptable Algérien qui Répondre aux Exigences de l'économie de marché**, édition dar el houda, Algérie, 2003.

165- Saidi.N, **Corporate Governance and Business Ethics in Lebanon RDCL** ,Beirut, 2004.

166- Sarbanes, P. and Oxley ,M., **Sarbanies-Oxley Act of 2002** , A Congress , Washington DC.

167- Vienot Marc, **Le conseil D'administration des societies cotées**, Paris-France,1995.

168- William G.ZIKMUND, Business research methods: The dryden press series in management, 6th Ed, Dryden press, 2000.

VII. Thèses:

169- Djebbara Abdelmadjid, **Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques**, Ecole supérieure de commerce , Alger,2001

170- karim mhedhbi, **analyse de l'effet des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents**, thèse pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptables, univ manouba , Tunisie, 2010.

171- Kherraf Houria, **La gouvernance des entreprises familiales : Etudes de cas algerien**, Mémoire de magister en management, université d'oran, 2013-2014,

172- Lakhdar Khellaf, **Les normes Internationale de Comptabilité(IAS IFRS) et leur application en Algérie cas du SCF**, Thése pour l'obtention d'un doctorat sciences en sciences de gestion, univ Batna, 2013-2014.

VIII. Articles et études:

173- Abbott, L. G. and Parker, S., **Auditor Selection and Audit Committee Charecteristics** , Auditing : A Journal of Practies and Theory Vol. (19) , 2000.

174- Archambeault, Deborah S., **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting** : Evidence from SEC Enforcement Cases , Nov. 2002.

175- Cathrine L. Kuchta-Helbing and John D. Sulivan ,**Instituting in Developing Emerging and Transitional Economies**, The Center for International Private Enterprise (CIPE), 2003.

176- Cattrysse, **Reflection on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor**, Social Science Research Network, 2005 .

177- Center for international private Enterprise ,**Reformtoolkit, Corporate Governance for Emerging Markets**, 2008.

178- Charlotte Disle et Christine Noel, **La révolution des normes IFRS Une convergence de la comptabilité vers la finance ?**,la revue des sciences de gestion,2007/02.

179- Cohen, Jeffrey et al., **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality** , Journal of Accounting Littérature , 2004 .

180- Corporate Governance Library, **What is Corporate Governance**, ernst and young, Australia, 2005.

181- **Corporate Governance: Success Stories in Europe and Central Asia 2015** ,World Bank Group Publications, Washington DC 20433.

182- De Miguel ,A ,Pindado ,J and De Latorre ,C .**How does ownership structure affect firm value ? A comparison using different corporate governance systems** ,roularta Media Group, (on line),2003.

183- EthiopisTafara and RopertD.Strhota, **Fostering an International Régulation Consensus**, e,Journal of Economic Perspectives USA, February, 2005.

184- Gélard ,**Les IFRS EN voie de mondialisation**,Revue Française de Comptabilité, N°473 Février 2014 .

185- Gérard charreaux, **Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance**, Revue du Financier, n° 127.

186- Gillibrand , Michael **, New Frontiers for Corporate Governance in 2004 & Beyond ,** Corporate Governance Journal , Vol. 4 , Issue No. 1, Jan , 2004

187- IFRS Foundation, **Who we are and what we do**, london, january,2014.

188- Iskander, M.and N.Chamlou, **Corporate Governance : A Framework for Implementation**, Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and Notth Africa Region World Bank,Washington,2002.

189- Jan Cattrysse, **Reflections on Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor**, Social Science Research Network ,SSRN Electronic journal, january 2005.

190- Jenny G, Pamela K, **Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit**, Accounting &Finance:September 2006, Vol: 46, Issue: 3.

191- Jhon e Core, Wayne r.Guay, **Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns ؟ An Examination Of Firm Operating performance and Investors Expectations** , The journal of finance ,vol lxi , NO. 2. APRIL 2006.

192- Jun Duklim , **Structure ,Behavior ,Governance and Performance of Clusters-Estimate of Performance by Data Envelopment Analysis**, Working Paper Series ,Vol.2006-04, March 2006.

193- Jung Duk Lim ,Structure, Behavior, **Governance and Performance of Clusters-Estimate of Performance by Data Envelopment Analysis**, Working Paper Series ,Vol.4,2006.

194- Laurent Capelletti, **La normalisation du contrôle interne : ESQUISSE des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière**, Institut d' Administration des entreprises (IAE), Université jean moulin, Lyon 3, 2004.

195- Nacer Eddine Sadi, **Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché**, comptabilités et innovation,grenoble-France, May 2012

196- Nashwa, G, **Audit committee: the solution to quality financial reporting?**, USA: TheCPA Journal, December 2003.

197- Ouldameur smail ,**la normalisation comptable en Algérie, présentation du scf** ,revue des sciences économiques et de gestion, faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, université de Sétif, N°10 2010.

198- Robert, John, **Agency Theory , Ethics and Corporate Governance,** presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004.

199- Sarbanes, P. and Oxley ,M., **Sarbanes-Oxley Act of 2002** , A Congress , Washington DC

200- Séminaire en collaboration avec le réseau d'expert, **Nouveau plan comptable des entreprises et normalisations internationale**, France-Maghreb, Alger, Juin 2005.

201- Shah, Atul K. **Exploring the influences and contraints on créative accounting in the United Kingdom**, The Européen Accounting Review.May 1998, Vol.7 Issue 1.

202- Singh, H. and Harianto, F. **, Management-Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes** , Academy of Management Journal, Vol.(32) , 1989.

203- Vienot Marc**, Le conseil d'administration des sociétés cotées**, Paris-France,1995

204- Wirtz Peter , **Meilleures pratiques de gouvernance et création de valeur**, revue comptabilité-audit-contrôle, tome11,volume 1,association francophone de comptabilité,2005.

205- Xiaochuan,Zhou, **Improve CorporateGovernance and Develop Capital Market** , at the Euromoney China forum, capital Market and Corporate Governance, Beijing, china, Dec,2004.

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة الاستبيان

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى السادة/ ممارسي مهنة المحاسبة

تحية طيبة وبعد ...

يقوم الباحث بإعداد بحث استكمالا لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، بعنوان "مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات "،ويعد هذه الاستبيان جزء من البحث، ونظراً لخبرتكم العملية في هذا المجال، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، سيكون محل تقديري، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية، كما وأنه سيحظى بالسرية التامة.

ويؤكد الباحث أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير.

الباحث: **المشرف:**

- **البيانات العامة:**

ضع علامة (×) في الاختيار الذي تراه مناسبا.

1- العمر: اقل من 30□ من 30-35□ من 36-40□ اكثر

2- الخبرة المهنية: اقل من 5□من5- 10□ من11-15□ اكثر من 15

3- التخصص: مالية□ محاسبة□ أخرى،حدد:.....

4- المؤهل العلمي: ليسانس□ ماستر□ ماجستير□ دكتوراه□ أخرى، حدد:.....

5- المهنة: محاسب معتمد□ محافظ حسابات□ خبير محاسب□

المحور الأول: قياس مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- **ضع علامة (×) في الاختيار الذي تراه مناسبا:**

النظام المحاسبي المالي يستمد فلسفته الفكرية من	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
1	مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية					
2	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مراعاة البيئة الاقتصادية الجزائرية					
3	إطار مفاهيمي يشكل أهمية خاصة في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير					
تطبيق النظام المحاسبي المالي ساهم في:	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
1	تحسين جودة المعلوما ت المالية والمحاسبية					
2	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية المحلية والعالمية					
3	تلبية احتياجات المستثمرين من خلال توفير معلومات أكثر شفافية					
تطبيق النظام المحاسبي المالي واجه صعوبات	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
1	عدم ملاءمة البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية					
2	عدم اجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية					
3	عدم تكييف التشريعات الأخرى مثل القانون الجبائي والقانون التجاري لمسايرة النظام المحاسبي المالي.					
لمواجهة صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي يتوجب:	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق

						تماما
1	تكييف التشريعات ذات العلاقة(قانون جبائي-قانون تجاري) لمسايرة النظام المحاسبي المالي					
2	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاولة تكييف القوانين الجزائرية معها					
3	ضرورة اعداد خطة تكوينية لجميع الاطارات المحاسبية وتكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية					

المحور الثاني: قياس مدى فعالية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

ضع علامة (×) في الاختيار الذي تراه مناسبا:

ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
1	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية.					
2	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية.					
3	توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة.					
4	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية.					
حماية حقوق المساهمين	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
5	تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة.					
6	يناقش المساهمون تقرير المراجع الخارجي في الجمعية العامة.					
7	يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات.					
8	عرض وافصاح المستثمرون المؤسسون للتعارضات في المصالح.					
المعاملة العادلة بين كافة المساهمين	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
9	يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة.					
10	يوجد حماية لصغار المساهمين.					
11	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية.					
12	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة.					
دور أصحاب المصالح في ممارسة الحوكمة	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
13	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون.					
14	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة.					
15	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم.					
16	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها					
الإفصاح والشفافية	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
17	تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة.					

18	يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة.					
19	يتم الإفصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري.					
20	يتم الإفصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة .					
	مسؤوليات مجلس الإدارة	موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
21	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة.					
22	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة استراتيجية شاملة للرقابة.					
23	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها.					
24	يتولى مجلس الإدارة تعيين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين.					

ملاحظات واقتراحات يرجى ذكرها:

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم(02): قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الشهادة والتخصص	الجامعة
1	قدري الشكري	دكتوراه محاسبة	جامعة عجلون -الاردن
2	محمد بولصنام	دكتوراه محاسبة	جامعة المدية -الجزائر
3	الزين يونس	دكتوراه محاسبة	جامعة الوادي-الجزائر
4	مجدوب بحوصي	دكتوراه مالية	جامعة بشار-الجزائر
5	سيف الاسلام مخناش	خبير محاسب+ماجستير	جامعة سطيف-الجزائر

الملحق رقم (03): معاملات الارتباط كاندال

Nonparametric Correlations

Correlations

			مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير	فلسفة
Kendall's tau_b	مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	Correlation Coefficient	1.000	.474**	.243**	.660**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352
	مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	Correlation Coefficient	.474**	1.000	.385**	.717**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352
	إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير	Correlation Coefficient	.243**	.385**	1.000	.656**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352
	فلسفة	Correlation Coefficient	.660**	.717**	.656**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية	تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير معلومات أكثر شفافية	مساهمة
Kendall's tau_b	تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية	Correlation Coefficient	1.000	.382**	.188**	.611**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352
	زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية	Correlation Coefficient	.382**	1.000	.215**	.641**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352
	تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير	Correlation Coefficient	.188**	.215**	1.000	.613**

	معلومات أكثر شفافية	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352
	مساهمة	Correlation Coefficient	.611**	.641**	.613**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			عدم ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية	عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية	عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي	صعوبات
Kendall's tau_b	عدم ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية	Correlation Coefficient	1.000	.374**	.350**	.643**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352
	عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية	Correlation Coefficient	.374**	1.000	.505**	.706**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352
	عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي	Correlation Coefficient	.350**	.505**	1.000	.729**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352
	صعوبات	Correlation Coefficient	.643**	.706**	.729**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية	واجبات
Kendall's tau_b	تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي	Correlation Coefficient	1.000	.653**	.307**	.746**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352
	وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	Correlation Coefficient	.653**	1.000	.476**	.825**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352
	تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية	Correlation Coefficient	.307**	.476**	1.000	.629**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352
	واجبات	Correlation Coefficient	.746**	.825**	.629**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية	توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية	إطار
Kendall's tau_b	يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية	Correlation Coefficient	1.000	.394**	.430**	.441**	.688**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية	Correlation Coefficient	.394**	1.000	.263**	.403**	.567**

		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة	Correlation Coefficient	.430**	.263**	1.000	.464**	.647**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية	Correlation Coefficient	.441**	.403**	.464**	1.000	.702**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352	352
	إطار	Correlation Coefficient	.688**	.567**	.647**	.702**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	دور
Kendall's tau_b	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	Correlation Coefficient	1.000	.507**	.506**	.561**	.711**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة	Correlation Coefficient	.507**	1.000	.565**	.560**	.741**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم	Correlation Coefficient	.506**	.565**	1.000	.593**	.748**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	Correlation Coefficient	.561**	.560**	.593**	1.000	.745**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000

		N	352	352	352	352	352
	دور	Correlation Coefficient	.711**	.741**	.748**	.745**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة	يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة	يتم الافصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري	يتم الافصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة	الافصاح
Kendall's tau_b	تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة	Correlation Coefficient	1.000	.349**	.387**	.317**	.684**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة	Correlation Coefficient	.349**	1.000	.358**	.260**	.573**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يتم الافصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري	Correlation Coefficient	.387**	.358**	1.000	.465**	.678**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يتم الافصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة	Correlation Coefficient	.317**	.260**	.465**	1.000	.576**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352	352
	الافصاح	Correlation Coefficient	.684**	.573**	.678**	.576**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها	يتولى مجلس الإدارة تعين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين	مسؤوليات
Kendall's tau_b	يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة	Correlation Coefficient	1.000	.480**	-.373-**	-.222-**	.589**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة	Correlation Coefficient	.480**	1.000	-.463-**	-.338-**	.533**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها	Correlation Coefficient	-.373-**	-.463-**	1.000	.338**	.532**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يتولى مجلس الإدارة تعين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين	Correlation Coefficient	-.222-**	-.338-**	.338**	1.000	.512**
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000
		N	352	352	352	352	352
	مسؤوليات	Correlation Coefficient	.589**	.533**	.532**	.512**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352	352

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

Nonparametric Correlations

Correlations

			يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة	يوجد حماية لصغار المساهمين	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة	العدالة
Kendall's tau_b	يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة	Correlation Coefficient	1.000	.273**	.118*	-.215-**	.595**

		Sig. (2-tailed)	.	.000	.014	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يوجد حماية لصغار المساهمين	Correlation Coefficient	.273**	1.000	.059	-.145-**	.653**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.217	.002	.000
		N	352	352	352	352	352
	يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية	Correlation Coefficient	.118*	.059	1.000	-.130-**	.756**
		Sig. (2-tailed)	.014	.217	.	.005	.000
		N	352	352	352	352	352
	تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة	Correlation Coefficient	-.215-**	-.145-**	-.130-**	1.000	.599**
		Sig. (2-tailed)	.000	.002	.005	.	.000
		N	352	352	352	352	352
	العدالة	Correlation Coefficient	.595**	.653**	.756**	.599**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	352	352	352	352	352

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Nonparametric Correlations

Correlations

			تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة	يناقش المساهمون تقرير المراجح الخارجي في الجمعية العامة	يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات	عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح	حقوق
Kendall's tau_b	تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة	Correlation Coefficient	1.000	.612**	.505**	.461**	.733**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352
	يناقش المساهمون تقرير المراجح الخارجي في الجمعية العامة	Correlation Coefficient	.612**	1.000	.476**	.491**	.740**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000	.000	.000
		N	352	352	352	352	352

يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات	Correlation Coefficient	.505**	.476**	1.000	.551**	.717**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.	.000	.000
	N	352	352	352	352	352
عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح	Correlation Coefficient	.461**	.491**	.551**	1.000	.696**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.	.000
	N	352	352	352	352	352
حقوق	Correlation Coefficient	.733**	.740**	.717**	.696**	1.000
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
	N	352	352	352	352	352

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

الملحق رقم (04): معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.891	12

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.756	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س17 س18 س19 س20
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.852	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س21 س22 س23 س24
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.718	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س25 س26 س27 س28
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha[a]	N of Items
.794	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س29 س30 س31 س32
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha[a]	N of Items
.767	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س33 س34 س35 س36
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%

Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.846	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=س33 س34 س35 س36 س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11
س12 س13 س14 س15 س16 س17 س18 س19 س20 س21 س22 س23 س24 س25 س26
س27
    س28 س29 س30 س31 س32
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	352	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	352	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.936	36

الملحق رقم (05): وصف خصائص عينة الدراسة

Frequencies

Statistics

		العمر	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية	التخصص
N	Valid	352	352	352	352
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	32	9.1	9.1	9.1
	من 30 إلى 35سنة	77	21.9	21.9	31.0
	من 36 إلى 40 سنة	198	56.3	56.3	87.2
	أكثر من 40 سنة	45	12.8	12.8	100.0
	Total	352	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	181	51.4	51.4	51.4
	ماستر	25	7.1	7.1	58.5
	ماجستير	90	25.6	25.6	84.1
	دكتوراه	46	13.1	13.1	97.2
	أخرى	10	2.8	2.8	100.0
	Total	352	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 سنوات فأقل	29	8.2	8.2	8.2
	من 6إلى 10 سنوات	135	38.4	38.4	46.6
	من 11 إلى 15 سنة	96	27.3	27.3	73.9
	أكثر من 15 سنة	92	26.1	26.1	100.0
	Total	352	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	المالية	191	54.3	54.3	54.3
	المحاسبة	95	27.0	27.0	81.2
	أخرى	66	18.8	18.8	100.0
	Total	352	100.0	100.0	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	352	3.84	.939	.050
مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	352	3.93	.830	.044
إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير	352	3.82	1.024	.055
تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية	352	3.98	.899	.048
زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل فى الأسواق المالية	352	3.57	.964	.051
تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير معلومات أكثر شفافية	352	3.78	.916	.049
عدم ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية	352	3.68	.986	.053
عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية	352	3.69	.995	.053
عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي	352	3.69	1.064	.057
تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي	352	3.67	.912	.049
وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	352	3.66	.953	.051
تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية	352	3.66	.929	.050
فعالية	352	3.7462	.64211	.03422

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper

مطابق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	14.984	351	.000	.838	.74	.94
مستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	20.923	351	.000	.926	.84	1.01
إطار مفاهيمي يساهم في تقديم إرشادات لعملية وضع المعايير	16.737	351	.000	.818	.71	.93
تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية	15.938	351	.000	.565	.46	.67
زيادة قدرة الشركات الجزائرية على التسجيل في الأسواق المالية	20.506	351	.000	.778	.68	.87
تلبية احتياجات المستثمرين بتوفير معلومات أكثر شفافية	10.998	351	.000	.983	.89	1.08
عدم ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية	12.869	351	.000	.676	.57	.78
عدم إجراء دورات تكوينية كافية لتكوين الإطارات المحاسبية	13.022	351	.000	.690	.59	.79
عدم تكييف التشريعات الجبائية والتجارية مع النظام المحاسبي المالي	12.175	351	.000	.690	.58	.80
تكييف التشريعات الجبائية والتجارية لمسايرة النظام المحاسبي المالي	13.730	351	.000	.668	.57	.76
وضع هيئة لرصد التغيرات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	12.969	351	.000	.659	.56	.76
تكييف البرامج الجامعية مع البيئة المحاسبية للمعايير اعداد التقارير المالية	13.372	351	.000	.662	.56	.76
فعالية	21.804	351	.000	.74621	.6789	.8135

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية	352	3.79	.912	.049
وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية	352	3.76	.821	.044
توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة	352	3.77	.907	.048
تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية	352	3.71	.982	.052
إطار	352	3.7571	.68948	.03675

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يتميز إطار الحوكمة المطبق بالفاعلية والمرونة الكافية	15.863	351	.000	.793	.70	.89
وجود أسواق تتميز بالشفافية والفعالية العالية	17.338	351	.000	.759	.67	.84
توزع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي يخدم المصالح العامة	13.570	351	.000	.767	.67	.86
تمنح الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطات الكافية	16.308	351	.000	.710	.61	.81
إطار	20.602	351	.000	.75710	.6848	.8294

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	352	3.85	1.010	.054
توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة	352	3.91	.956	.051
يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم	352	3.78	1.035	.055
تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	352	3.74	.969	.052
دور	352	3.8210	.82664	.04406

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	14.359	351	.000	.852	.75	.96
توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة	15.826	351	.000	.909	.81	1.01
يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم	14.159	351	.000	.781	.67	.89
تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	17.833	351	.000	.741	.64	.84

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean		
يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون	352	3.85	1.010	.054		
توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة	352	3.91	.956	.051		
يحصل أصحاب المصالح على تعويض عند انتهاك حقوقهم	352	3.78	1.035	.055		
تحرص الشركة على عقد اجتماعات دورية لتحسين أداءها	352	3.74	.969	.052		
دور	18.634	351	.000	.82102	.7344	.9077

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة	352	3.86	.900	.048
يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة	352	3.62	1.063	.057
يتم الافصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري	352	3.88	.821	.044
يتم الافصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة	352	3.66	.985	.052
الافصاح	352	3.7557	.69694	.03715

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تنشر المعلومات الكافية لأصحاب المصلحة	10.979	351	.000	.861	.77	.96
يتم الإفصاح عن وجود ممارسات غير أخلاقية بالشركة	17.949	351	.000	.622	.51	.73
يتم الافصاح الكامل عن أداء الشركة المالي بشكل دوري	12.664	351	.000	.875	.79	.96
يتم الافصاح عن مكافئات أعضاء مجلس الإدارة	19.999	351	.000	.665	.56	.77
الافصاح	20.343	351	.000	.75568	.6826	.8287

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة	352	3.89	.940	.050
يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة	352	3.87	.938	.050
تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها	352	3.84	.614	.033
يتولى مجلس الإدارة تعين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين	352	3.85	.732	.039
مسؤوليات	352	3.7056	.35937	.01915

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يلتزم مجلس الإدارة بالقوانين المرتبطة بالأطراف ذات المصلحة	17.812	351	.000	.892	.79	.99
يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للرقابة	17.334	351	.000	.866	.77	.96
تطبق الشركة نظام رسمي واضح لانتخاب مجلس إدارتها	35.320	351	.000	.156	.22	.09
يتولى مجلس الإدارة تعين الرئيس التنفيذي وكبار الموظفين	29.398	351	.000	.148	.22	.07
مسؤوليات	17.119	351	.000	.70566	.1740	.0987

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة	352	3.99	.594	.032
يوجد حماية لصغار المساهمين	352	3.48	.685	.037
يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية	352	3.41	.781	.042
تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة	352	3.76	1.034	.055
العدالة	352	3.6605	.38577	.02056

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يتم منح نفس الحقوق لحملة الأسهم من نفس الفئة	31.746	351	.000	.986	.07	.94
يوجد حماية لصغار المساهمين	25.139	351	.000	.478	.99	.85
يحصل المساهمون في اجتماع الجمعية العامة على معاملة متساوية	23.892	351	.000	.414	.08	.91
تتم عملية تصويت المساهمين الأجانب بسهولة	13.717	351	.000	.756	.65	.86
العدالة	26.286	351	.000	.66048	.5809	.5000

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة	352	3.67	1.068	.057
يناقش المساهمون تقرير المراجح الخارجي في الجمعية العامة	352	3.83	.997	.053
يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات	352	3.70	.996	.053
عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح	352	3.93	.889	.047
حقوق	352	3.7827	.81867	.04364

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تتوفر المعلومات للمساهمين عن التغيرات الأساسية بالشركة	11.732	351	.000	.668	.56	.78
يناقش المساهمون تقرير المراجح الخارجي في الجمعية العامة	15.659	351	.000	.832	.73	.94
يشارك المساهمون برأيهم في سياسات مكافآت الشركات	13.106	351	.000	.696	.59	.80

عرض المستثمرون المؤسسون التعارضات في المصالح	19.722	351	.000	.935	.84	1.03
حقوق	17.937	351	.000	.78267	.6969	.8685

الملحق رقم (06): اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح به

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: إطار

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: إطار

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: إطار

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: دور

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: دور

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: دور

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: الافصاح

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: الافصاح

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: الافصاح

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: مسؤوليات

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF

1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: مسؤوليات

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: مسؤوليات

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: العدالة

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: العدالة

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: العدالة

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: حقوق

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: حقوق

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: حقوق

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: الحوكمة

Coefficients[a]

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	فعالية	1.000	1.000

a. Dependent Variable: الحوكمة

Collinearity Diagnostics[a]

Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions	
				(Constant)	فعالية
1	1	1.986	1.000	.01	.01
	2	.014	11.770	.99	.99

a. Dependent Variable: الحوكمة

الملحق رقم (07): اختبار التوزيع الطبيعي

Explore

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
إطار	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
دور	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
الافصاح	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
مسؤوليات	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
العدالة	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
حقوق	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%
فعالية	352	100.0%	0	.0%	352	100.0%

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
إطار	.172	352	.000	.946	352	.000
دور	.197	352	.000	.926	352	.000
الافصاح	.160	352	.000	.953	352	.000
مسؤوليات	.219	352	.000	.921	352	.000
العدالة	.164	352	.000	.954	352	.000
حقوق	.159	352	.000	.938	352	.000
فعالية	.150	352	.000	.925	352	.000

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم (08): اختبار الانحدار البسيط

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: إطار

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.798[a]	.637	.636	.41620

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	106.229	1	106.229	613.250	.000[a]
	Residual	60.628	350	.173		
	Total	166.857	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: إطار

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.547	.131		4.164	.000
	فعالية	.857	.035	.798	24.764	.000

a. Dependent Variable: إطار

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: دور

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.793[a]	.629	.628	.50421

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	150.870	1	150.870	593.442	.000[a]
	Residual	88.980	350	.254		
	Total	239.849	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: دور

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.004-	.159		-.025-	.980
	فعالية	1.021	.042	.793	24.361	.000

a. Dependent Variable: دور

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: الافصاح

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.770[a]	.593	.592	.44522

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	101.113	1	101.113	510.112	.000[a]
	Residual	69.376	350	.198		
	Total	170.489	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: الافصاح

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.624	.141		4.438	.000
	فعالية	.836	.037	.770	22.586	.000

a. Dependent Variable: الافصاح

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: مسؤوليات

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.539[a]	.290	.288	.30314

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	13.167	1	13.167	143.282	.000[a]

	Residual	32.163	350	.092		
	Total	45.330	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: مسؤوليات

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.734	.096		18.102	.000
	فعالية	.302	.025	.539	11.970	.000

a. Dependent Variable: مسؤوليات

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: العدالة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.700[a]	.250	.003	.38631

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.003	1	.003	154.019	.000[a]
	Residual	52.233	350	.149		
	Total	52.236	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: العدالة

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		

1	(Constant)	2.476	.122		1.707	.000
	فعالية	.540	.032	.700	20.287	.000

a. Dependent Variable: العدالة

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]فعالية	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: حقوق

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.680[a]	.462	.461	.60115

a. Predictors: (Constant), فعالية

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	108.766	1	108.766	300.972	.000[a]
	Residual	126.484	350	.361		
	Total	235.249	351			

a. Predictors: (Constant), فعالية

b. Dependent Variable: حقوق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.535	.190		2.817	.005
	فعالية	.867	.050	.680	17.349	.000

a. Dependent Variable: حقوق

Regression

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]الحوكمة	.	Enter

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	[a]الحوكمة	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: إطار

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.841[a]	.707	.706	.37405

a. Predictors: (Constant), الحوكمة

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	117.888	1	117.888	842.595	.000[a]
	Residual	48.969	350	.140		
	Total	166.857	351			

a. Predictors: (Constant), الحوكمة

b. Dependent Variable: إطار

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.416-	.145		-2.867-	.004
	الحوكمة	1.225	.042	.841	29.027	.000

a. Dependent Variable: إطار

الملحق رقم (09): نتائج تحليل التباين الأحادي

Oneway

ANOVA

الحوكمة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6.359	3	2.120	10.216	.000
Within Groups	72.198	348	.207		
Total	78.556	351			

```
ONEWAY الحوكمة BY المؤهل
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

ANOVA

الحوكمة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.074	3	.691	3.145	.025
Within Groups	76.483	348	.220		
Total	78.556	351			

```
ONEWAY الحوكمة BY الخبرة
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

ANOVA

الحوكمة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.627	3	1.209	5.615	.001
Within Groups	74.929	348	.215		
Total	78.556	351			

```
ONEWAY الحوكمة BY التخصص
  /MISSING ANALYSIS.
```

Oneway

ANOVA

الحوكمة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	4.399	2	2.199	10.351	.000
Within Groups	74.157	349	.212		
Total	78.556	351			