

أثر تبني النظام المحاسبي المالي في تفعيل متطلبات الحوكمة

The impact of adopting the financial accounting system in activating the requirements of governance

د. أمين بن سعيد

جامعة الجزائر 3

bensaidaminee@hotmail.fr

د. عبد الحميد حسياني

جامعة الجزائر 3

hassianiabdelhamid@hotmail.fr

Received: 30/05/2016

Accepted: 30/06/2016

Published: 15/12/2016

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإصلاحات المحاسبية في الجزائر على توفير مناخ مناسب لتطبيق حوكمة الشركات وتفعيلها، نظرا للمكانة التي تحتلها بها هذه الأخيرة في الأوساط المالية العالمية والإقليمية، وذلك من خلال توضيح التصورات التي يجري بها تعزيز مبادئ حوكمة الشركات المؤسسات حتى تمارس دورها بفاعلية وكفاءة، فقد جاءت الإصلاحات المحاسبية المتمثلة في النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة كوسيلة لتعزيز الإفصاح المحاسبي والشفافية من أجل زيادة وترسيخ ثقة المستعملين القوائم المحاسبية الصادرة عن الشركات الناشطة في الجزائر، وهذا أيضا ما تسعى الحوكمة بكل مبادئها وآلياتها لتحقيقه بوصفها صماما الأمان للشركات للحد من الغش والاحتيال والإفلاس والضبابية في الإدارة... الخ.

الكلمات المفتاحية: إصلاحات محاسبية، نظام محاسبي مالي، حوكمة مؤسسات، مبادئ حوكمة، آليات حوكمة، معايير دولية محاسبية.

Résumé

Notre étude a pour objectif d'identifier et anticiper les incidences des réformes comptables en Algérie après l'application du nouveau système comptable financier sur l'environnement des entreprises algériennes, afin de déterminer leur impact sur l'application de la bonne gouvernance qui devenue aujourd'hui un critère d'assurance pour toutes les analystes et les investisseurs en particulier les investisseurs dans les marchés boursiers régionales et mondiale, pour cela nous essayons de présenter les concepts qui permettent de renforcer les principes de gouvernance d'entreprise pour exercer son rôle d'une façon efficace.

Ainsi, La mise en place d'un nouveau système comptable financier normalement va-t-il améliorer la gouvernance d'entreprise puisque le système comptable financier rassure la divulgation et la transparence suffisante et plus de confiance pour les différentes parties prenantes.

Key Words: Accounting Reforms, Financial Accounting System, Corporate Governance, Governance Principles, Governance Tools, International Accounting Standards

* مرسل المقال: د. عبد الحميد حسياني

أدت الأزمات المالية الأخيرة التي فجرها الفساد الإداري والمالي إلى خسائر مالية فادحة بالشكل الذي أدى بالمساهمين والمؤسسات الاستشارية ومكاتب المحاسبة والمراجعة أن يعلنوا بوضوح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد المالي وسوء الإدارة، كما أصبح المستثمرون والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة قبل قيامهم بالاستثمار أو التعامل مع هذه المؤسسات يطلبون الأدلة والبراهين على أن إدارتها تتم وفق الممارسات السليمة للأعمال، ويطلق على هذه الممارسات السليمة للأعمال التي تدار من خلالها المؤسسات بمفهوم حوكمة المؤسسات، والتي يجب أن تضمن مستوى معين من الإفصاح والشفافية في المعلومة المالية التي تنشرها والوضوح والدقة في القوائم المالية لتلك المؤسسات، وأن تكون المعلومات الصادرة عنها تتمتع بجودة عالية، وهو ما ينتج عنه مواضيع وقضايا جديدة تستلزم المتابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة.

مما لا شك فيه فإن الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي يعتبر من المتغيرات الكبرى التي مست مهنة المحاسبة في الجزائر، لأنه أتى بتصميم جديد للمعلومة المالية، حيث غير من طبيعة المحاسبة قائمة على فلسفة قانونية وجبائية إلى محاسبة تقوم على فلسفة جديدة، فالمعلومات المالية في ظل هذا النظام تعتبر أكثر اقتصادية وموجهة أكثر نحو قياس الأداء بالشكل الذي يسمح للمستثمرين باتخاذ قراراتهم المستقبلية، وبالكلام عن قياس الأداء فإننا نتكلم عن نتيجة المؤسسة التي توضح الكيفية التي تسمح للمؤسسة برفع ثروتها وتسمح لها بقياس بعض المؤشرات الأخرى الخاصة بأداء المؤسسة، وهذه النتيجة لا يمكن تحديدها دون تحديد الإيرادات والأعباء الخاصة بالدورة المحاسبية للمؤسسة، وهذا ما أشارت إليه أغلب المعايير المحاسبية الدولية.

ومن جهة أخرى من المعلوم أنه من أدوات الحوكمة نجد المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة، لهذا ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث على النحو الذي يسمح بفهم العلاقة بين الجميع أي المحاسبة والمراجعة والحوكمة في المؤسسات وما هو الجديد الذي يمكن أن تأتي بها المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي المستند منها لتفعيل متطلبات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؟.

إشكالية البحث: من خلال ما تقدم يكمن صياغة مشكل البحث في السؤال التالي:

إلى أي مدى يساهم تبني النظام المحاسبي المالي في تفعيل متطلبات الحوكمة في الجزائر؟

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في التطرق لأهمية تبني النظام المحاسبي المالي المستند على المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل متطلبات الحوكمة ودعم أدواتها.

محاور البحث:

- 1- الإطار العلمي لحوكمة المؤسسات؛
- 2- إسهامات الإصلاح المحاسبي في تفعيل حوكمة المؤسسات؛
- 3- المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كمرحلة من مراحل التنفيذ الجيد لحوكمة المؤسسات.

1- الإطار العلمي لحوكمة المؤسسات:

لقد أصبحت حوكمة المؤسسات من بين المواضيع الحديثة بعد ما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات، وذلك بعد سلسلة الأزمات والفضائح المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الدول وبالأخص في الدول المتقدمة.

وقد اعتبر لفظ الحوكمة ترجمة للأصل الإنجليزي لكلمة GOVERNANCE، وقد توصل مجمع اللغة العربية لتعريف هذا المصطلح، حيث تم استخدام مضامين أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمة والحكم الرشيد، وقد عرفت الأمم المتحدة الحوكمة في تقرير التنمية البشرية سنة 2002 على «أنها التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والإداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات»، ولهذا اعتبر أيضا مصطلح حوكمة المؤسسات ترجمة للاصطلاح الإنجليزي Corporate Governance وترجمته للفرنسية Governance D'entreprise.

1-1- تعريف حوكمة المؤسسات

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة المؤسسات، بحيث يدل كل منها عن وجهة نظر التي ينشئها مقدم هذا التعريف، إذ لا يوجد على المستوى العالمي تعريف متفق عليه بين المحاسبين والإداريين والقانونيين والمحللين الماليين لحوكمة المؤسسات، وتقع التعاريف الموجودة لحوكمة المؤسسات في إطار ضيق وواسع من المضامين، إذ تتباين التعاريف من تلك التي تعبر عن وجهة نظر ضيقة في طرف من أطرافه إلى التعاريف التي تنطلق لتعبر عن وجهات نظر أوسع نطاقا وأكثر شمولاً في الطرف الآخر منه.

1-1-1- التعريف الأول: حوكمة المؤسسات هي إشراك جميع القوى وتركيز جميع الجهود باتجاه سير المؤسسة من أجل جعلها تسير بشكل صحيح وسليم، فهي نظام كامل من السلطات والإجراءات، والتحكم ينشأ داخليا وخارجيا لمتابعة إدارة الوحدات الاقتصادية، بهدف حماية جميع أصحاب المصالح.

يركز هذا التعريف على الناحية الأخلاقية، حيث أشار إلى أن الهدف من الحوكمة هو حماية حقوق جميع الأطراف من مساهمين ودائنين وعمال وموردين ومقرضين.. إلخ من أصحاب المصالح بالمؤسسة.

1-1-2- التعريف الثاني: حوكمة المؤسسات هي مصطلح يشير إلى مجموعة القواعد والترتيبات التي تحكم وتنظم الحقوق والمسؤوليات بين الملاك والإدارة وغيرها من الأطراف المعنية بالشركة.

يركز هذا التعريف على حوكمة المؤسسات من الناحية القانونية، وذلك للإشارة إلى أن الحوكمة هي مجموعة القواعد التي تحكم وتنظم الحقوق بين مختلف الأطراف في الشركة.

1-1-3- التعريف الثالث: حوكمة المؤسسات تشير إلى توفير الإجراءات الحاكمة لضمان سير عمل المؤسسات على وجه أفضل، والتي من خلالها يتم حماية وضمان أموال المساهمين مع الأخذ بعين الاعتبار أيضا حماية أصحاب المصلحة وذوي الاهتمام من دائنين ومقرضين وموظفين.

حيث ركز التعريف على حماية وضمان أموال المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

1-1-4- التعريف الرابع: هو مجموعة كاملة من الترتيبات التشريعية والمؤسسية التي تحدد الإطار التنظيمي الواقعي والقانوني لإدارة الشركة والإشراف عليها.¹ حيث يركز هذا التعريف على المالكين ودورهم في الرقابة على أداء المؤسسات وتوجيهها.

1-1-5- التعريف الخامس: حوكمة المؤسسات هي عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة والمراقبة لمخاطر المنظمة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف المؤسسة وحفظ قيمتها.²

يركز هذا التعريف على أهداف المؤسسة، ورسم الاتجاه الاشتراكي لها، للسيطرة على المتغيرات في بيئتها الداخلية والتكيف مع بيئتها الخارجية، وذلك لتحقيق مطالب أصحاب المصالح وديمومة بقاء المؤسسة، ومع كل التعاريف السابقة، يمكن أن نقول إن هناك منهجين لتعريف حوكمة المؤسسة:

- المنهج الأول: منهج المساهم (Actionnaire)

أو النموذج الخارجي والذي يبين أن الهدف الأساسي الأكثر احتمالا لنشاط المؤسسة هو تعظيم الربح، وفي ظل مفهوم المسألة، فإن الإشراف على تحقيق أهداف المؤسسة وتعظيم الربح يكون من قبل ملاك المؤسسة ومساهميها.

- المنهج الثاني: منهج الأطراف ذات علاقة (Parties Prenantes)

أو النموذج الداخلي والذي يبين أن هياكل حوكمة المؤسسات تعكس نموذجاً لرقابة المؤسسة والذي يهتم بمصالح الأطراف المتعددة مثل الأطراف الأخرى ذوي العلاقة، العمال، المديرين، الدائنين، العملاء.. الخ.

1-2- عوامل حوكمة المؤسسات

يتمثل إطار حوكمة المؤسسات في تحقيق التفاعل بين العوامل الداخلية التي تحدد العلاقة بين الأفراد الرئيسيين في المؤسسة والعوامل الخارجية وبخاصة سياسية والقانونية والتنظيمية، والسوق. وبالتالي تنقسم عوامل حوكمة المؤسسات إلى مجموعتين هما:¹

1-2-1- العوامل الخارجية

ترجع أهمية العوامل الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. وتتمثل هذه العوامل في العوامل والمؤثرات الخارجية التي تؤثر في نشاط المؤسسات ولا تستطيع المؤسسات أن تتحكم فيها، وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، والإفلاس، وكفاءة القطاع المالي البنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية هيئة سوق المال والبورصة في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق المالي مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والمؤسسات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمحاسبة والمراجعة

والتصنيف الائتماني والاستثمارات المالية والاستثمارية وترجع أهمية العوامل الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة المؤسسة والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

1-2-2- العوامل الداخلية

تشير العوامل الداخلية إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين المصالح هذه الأطراف الثلاث، وتمثل هذه العوامل في المؤثرات الداخلية التي تؤثر في نشاط المؤسسات وتستطيع المؤسسات أن تتحكم فيها.

وعليه فإنه ومن ضمن المفاهيم السابقة لحوكمة المؤسسات لا بد من وجود قواعد رئيسية تشكل ركائز أساسية لحوكمة المؤسسات وهي:²

- **الشفافية:** ويقصد بها إيصال معلومات حقيقية وواضحة وكافية إلى الأطراف كافة ذات المصلحة لإتاحة الفرصة لها لتحليل عمليات الشركة، وتعد الشفافية ركيزة مهمة لضمان النزاهة والثقة في إدارة الشركة.

- **المساءلة:** وتعني وجود نظام فعال لمحاسبة المسؤولين أو الأشخاص الذين يتخذون القرارات الخاصة بتنفيذ الأعمال لتحقيق أهداف الشركة.

- **المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط المسؤولية والصلاحيات، فضلا عن وجود مجموعة من النظم كالنظام الداخلي للشركة ونظام الرقابة الداخلية الفعال الذي يؤكد أن سجلات الشركة تتسم بالدقة وأن الشركة تعمل في ظل أنظمة وقوانين ولوائح تنظيمية، وهذه الأنظمة يتم مراجعتها بشكل دوري، كما يجب أن يتوافر نظام سلوك أخلاقي ومهني فعال وآليات يلتزم بها.

- **الوضوح:** وتعني وضوح القوائم المالية والإبلاغ المالي، ونظراً لأن إعداد التقارير المالية من مسؤولية إدارة الشركة فعليه يجب على مجلس إدارة الشركة اتخاذ جميع الخطوات التي تضمن عدالة هذه القوائم والإيضاحات المتعلقة به، ولغرض تحقيق هذا الهدف فعلى الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية وما هي العوامل والتقديرات التي أعدت على ضوءها هذه القوائم، وما هي السياسات المحاسبية المتخذة وتأثيرها على النتائج.

- **الاستقلالية:** ويقصد بها قيام الشركة بتعيين مدقق خارجي يقوم بتدقيق الكشوفات المالية لها، وعليها التأكد من استقلالية هذا المدقق لضمان القيام بأعماله بصورة مهنية.

- **وجود لجنة تدقيق:** تمتلك صلاحيات بالشكل الذي يضمن لها ممارسة دورها الرقابي على كل من أعمال دائرة التدقيق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي وتقديم التقارير الخاصة بذلك ومتابعة تنفيذ هذه التقارير للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ التوصيات الواردة بهذه التقارير.

1-3- بروز نظرية حوكمة المؤسسات

هناك عدة أسباب أدت إلى بروز ما يسمى بحوكمة المؤسسات، ولكن كان لتفاقم الأزمة المالية في الدول المتقدمة وكذا الفساد المالي، وحتى محاولات الدول النامية مسايرة الدول المتقدمة محاولة منها الوصول إلى التحكم الجيد في المؤسسات وكذا فرض الرقابة عليها تشجيعا للاستثمار الأجنبي في بلدانها المتخلفة من أكثر الأسباب التي أدت إلى ثورة فكرية في موضوع حوكمة المؤسسات، ومع ذلك يجب الإشارة إلى أن نظرية الحوكمة سبقتها نظريات اقتصادية كانت البداية لتطورها ونموها على سبيل المثال نظرية الوكالة.

يشير عدد كبير من الباحثين إلى أن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة المؤسسات يرجع أولا لنظرية الوكالة Théorie d'agence والتي ترتبط مفاهيمها إلى حد كبير بالمفاهيم التي تقوم عليها نظرية المباريات إلا في توصيف طبيعة العلاقة بين أطراف اللعبة، ففي نظرية المباريات تعكس سلوك المتبارين في أنهم غير متعاونين في حين نظرية الوكالة تعكس أطراف متعاونة ترتبط ببعضها البعض بواسطة علاقة تعاقدية تكرسها شروط العقد المبرم بين المساهمين من جهة والإدارة من جهة أخرى، ونظرية الوكالة يعود ظهورها أولا للأمريكيين Berls et mans سنة 1932 الذين لاحظوا أن هناك فصل بين ملكية رأس المال للشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، وهذا الفصل له أثاره على مستوى أداء الشركة، ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد Jensen et Mekling سنة 1976، حيث قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة «نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ الشخص الرئيسي صاحب رأس المال لخدمات شخص آخر العامل» لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة».

وتعتمد هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات الأساسية من أهمها⁵:

- يتميز كل من الموكل والوكيل بالرشد الاقتصادي، لذا يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعته الذاتية والتي تعتبر المحرك لتصرفاته وقراراته؛
- سيسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته على حساب الموكل، وهو ما ينشأ نوع من تضارب المصالح بينهما؛
- عدم تماثل المعلومات بين الموكل والوكيل.

لقد أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين، ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للمديرين الذين تربطهم بالمؤسسة، عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، غير أن حسب فرضيات هذه النظرية، فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المديرين والمساهمين تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين هذين الاثنين لتتعداه فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى، يلجأ المدير صاحب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميّه وتحفظ له حقوقه أو ما يعرف بحذر المديرين عن طريق استغلال نفوذه، شبكة العلاقات بين الموردين والعملاء... الخ، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المدير أكثر من غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة خاصة الحفاظ على قيمته في السوق لمواجهة هذا الانحراف التي تعتبره النظرية إخلالا بشروط العقد الذي يربط المدير بالشركة.⁶

يلجأ المساهمين لتعديل سلوك المسير السليبي والحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة المؤسسات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة الداخلية بين المسيرين الرئيس والمرؤوس وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين، وخارجية ممارسة من طرف الأسواق سوق رقابة المسيرين، السوق المالي، البنوك...، إذا حوكمة المؤسسات جاءت كرد فعل استجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمسيرين ولفرض الرقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية المؤسسة أيضا.

1-4- مبادئ وآليات أدوات حوكمة المؤسسات:

مباشرة وبعد بروز أهمية الحوكمة، جاءت المبادرة من عدة هيئات دولية وجهات إقليمية إلى تشكيل لجان ومنتديات مهمتها وضع مبادئ وقواعد لحوكمة المؤسسات نذكر منها:

- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: حيث قامت هذه المنظمة بوضع معايير دولية تساعد حكومات الدول في تحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية في مجال حوكمة المؤسسات، وأصدرت مجموعة مبادئ لحوكمة المؤسسات تحت عنوان: مبادئ حوكمة المؤسسات " وذلك في عام 1999، ثم قامت بإعادة إصدارها مرة أخرى عام 2004 بعد تعديلها.⁵

- سعى البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للتوقيع على اتفاقية في يونيو 1999 إلى دعم تأسيس المنتدى العالمي للإجراءات الحاكمة للشركات.⁶

- تشكيل الشبكة العالمية لحوكمة الشركات وذلك بهدف ضمان تطبيق استراتيجيات حوكمة المؤسسات في معظم الأسواق وذلك في عام 1995.⁷

- تم تشكيل الهيئة الآسيوية لحوكمة المؤسسات ACGA وذلك لتقديم المساعدة للمؤسسات حول تطبيق هذا المفهوم في الدول الآسيوية.⁸

- تم تأسيس المعهد الأوروبي لحوكمة المؤسسات ECGI وذلك في أكتوبر 2001.⁹

1-4-1 المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD:

لقد استندت هذه المبادئ إلى تجارب مستمدة من تجارب الدول الأعضاء بالمنظمة وإلى إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والاتجاهات المهنية، وذلك بهدف مساعدة حكومات الدول الأعضاء وغير الأعضاء في وضع إطار للحوكمة والتي تسعى إلى حماية حقوق كافة أصحاب المصالح، وقد ركزت تلك المبادئ الصادرة عام 2004 في الآتي:¹⁰

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يشجع على الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية؛

- **حقوق المساهمين:** أي ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة حماية حقوق المساهمين وإفصاح التام عن المعلومات التي تهمهم؛

- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** يجب أن يكفل إطار الحوكمة في المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمون الأجانب، كما ينبغي ألا تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تفويض

فعال في حالة انتهاك حقوقهم. فنظام الحوكمة يؤكد على وجوب كفالة المعاملة المتكافئة في إطار أساليب ممارسة الإدارة في المؤسسات ومنع تداول السهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية؛

- **دور أصحاب المصالح في الحوكمة:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح، كما يرسمها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين المؤسسات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة؛

- **الإفصاح والشفافية:** يجب أن يكفل إطار الحوكمة على المؤسسات توفير الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المنظمة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة؛

- **مستويات مجلس الإدارة:** يجب أن يتيح إطار الحوكمة للمؤسسات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ومن قبل المؤسسة والمساهمين.

1-4-2- أدوات حوكمة المؤسسات: يمكن حصر أدوات حوكمة المؤسسات في الآتي:

- الجمعية العامة؛

- لجنة المراجعة؛

- مجلس الإدارة؛

- المراجعة الخارجية المالية؛

- المراجعة الداخلية.

1-5- البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات:

لقد أكدنا في السابق على أنه من الأسباب الرئيسية لظهور نظرية حوكمة المؤسسات هي نظرية الوكالة، وما نتج عنها، وكذا المشاكل المحاسبية المطروحة، ومحاولات إيجاد حلول لها، وكذا الفساد المالي والإداري، لذا سنحاول إيجاد العلاقة بين المعلومات المحاسبية المحاسبة ونظرية الحوكمة، من خلال إبراز درجة اعتماد نظرية حوكمة المؤسسة على المعلومات المحاسبة من منظور نظرية الوكالة.

3-5-1- المعلومة المالية والمحاسبية:

يمكن إعطاء لفظ المعلومة «على البيانات التي تم معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة للمستخدم، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات».¹¹

كما يمكن تعريف المعلومة كالتالي «هي البيانات المصنعة الجاهزة للاستخدام، فالمعلومات هي البيانات التي تخصص للمعالجة والتحليل والتقييم بهدف استخراج المنازعات والمؤشرات والعلاقات التي تربط الحقائق والأفكار والظواهر ببعضها البعض... الخ».¹²

فالمعلومة تركز على البيانات ذات المعنى والتي تؤثر على فهم الفرد الذي يتلقاها،¹³ لهذا يمكن اعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط وأداء المؤسسة، وعليه

فعبارة نظام المعلومات المحاسبية توحى من جهة بأن المحاسبة هي نظام معلوماتي، ومن جهة أخرى يتعلق الأمر بالنظام الذي يعالج معلومات خاصة تستدعي وجود نموذج محاسبي.

ويعتبر قسم المحاسبة والمالية في المؤسسة من الأقسام الخدمائية، حيث يقوم بتحويل البيانات المالية إلى معلومات مناسبة ونافعة تساعد كل من الإدارة والدائنين والمستثمرين الحاليين والمتوقعين وأي جهة أخرى لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات وذلك لأغراض اتخاذ القرار.

إذا يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية والمالية على أنه أحد مكونات التنظيم الإداري، يختص بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإدارة المؤسسة.¹⁴

3-5-2- علاقة المعلومات المحاسبية والمالية بحوكمة المؤسسة:

لقد عرفت حوكمة المؤسسات بالنظام الذي تقاد وتراقب به المؤسسة، والمعلوم أن الذي يقود المؤسسة هم المديرون، والمعلوم أيضا أن الذي يتحكم في المعلومة المحاسبية والمالية هم المديرون أيضا، وهذا ما يؤدي بهم إلى تحويل بعض من ثروة هذه المؤسسات التي يشرفون عليها إلى حسابهم الخاص لتحقيق دالة هدفهم وفق طرق قانونية أو غير قانونية تلبي لهم طموحهم، وهذا ليس بالشيء الغريب فحسب النظرية الإيجابية للوكالة

فالفرد من المفروض أن يكون عاقلا، فهو يفكر ويخطط قبل أن يقرر من أجل بلوغ هدف أو على الأقل البحث عنه بفكرة تعظيم المنفعة، ولن يجد المديرون أحسن من المعلومات المحاسبية والمالية للتأثير عليها وتحقيق هذه المنفعة.

وهذا ما يرهق بال المساهمين، لكن الخلل في العلاقات التعاقدية لم يقتصر على المساهمين والمديرين فحسب بل تعداه ليشمل مجموع الشركاء *Partie Prenantes/Stakeholders* أي جميع الأطراف الفاعلة الأخرى الذين تهمهم مصالح المؤسسة حسب نظرية الأطراف الفاعلة *Theorie De Partie Prenantes* وحسب مفهوم الخيارات التسييرية الذي أدخله *Charreaux*¹⁵ والذي حدد من خلاله منطقة للنفاذ وسلطة للمديرين، لا تخضع لأية رقابة من قبل الشركاء، وهذا ما يكون في صالح المديرين لتحقيق أهدافهم التي لن تكون في صالح المساهمين طبعاً. وعليه وحسب النظرية الإيجابية للوكالة *TPA* لكل من *Jensen et Meckting* فإن المؤسسة تعتبر كوحدة تلعب دور مركز المتعاقدين وتأخذ شكل تقاطع العقود في مركز محتمل من طرف المديرين، وعليه فالحدث يركز على أهمية تدنية التكاليف الوكالة التي تتعلق بانخفاض قيمة المؤسسة الناتجة عن تضارب المصالح بين مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية المساهمين، المديرين، أجراء، دائنين... الخ.¹⁶

يمكن اعتبار المحاسبة على أنها أداة لتسيير العلاقات التعاقدية بين مختلف الأطراف المعنية بتمويل أو تسيير المؤسسة *Partie Prenantes* من هذا المنظور لا يتوقف دور المحاسبة على إعطاء الصورة العادلة للمركز المالي للمؤسسة ونتائجها والحالة المالية لها فحسب، بل تتعداها لكونها مكانيزم كل تكاليف الوكالة المترتبة عن تضارب المصالح بين مساهم، مدير ومقرض، وبالرغم من التصور الجديد لدور المحاسبة وأهميته إلا أن محدوديته قد تتجسد في عدة مناحي أهمها: علاقة المديرين بمسار معالجة المعلومات، والتي تتسم بتحكم هؤلاء في كل ما يتعلق بمعالجة البيانات المترجمة لنشاط المؤسسة، بالإضافة لتسيير نتائجها عن طريق استغلال الخيارات المحاسبية *Choix-Options* التي يقيها التنظيم

المحاسبي في أيادي المسيرين، والمتعلقة أساسا باختبار طرق المعالجة المحاسبية التي يرونها ضرورية، وهذا فيما يتعلق بالمعلومات التي يعد الإفصاح عنها ملزما.

أما فيما يتعلق بباقي المعلومات الأخرى التي لا يعد الإفصاح عنها ملزما مخرجات محاسبة التسيير فإنه للمسيرين الخيار المطلق في التعامل بشأنها، إذ لا يخضع لأي تنظيم أو إلزام بقدر تصور الإدارة، وهو ما يجعل من التقارير المالية السنوية للحسابات باعتبارها المصدر الرئيسي للمعلومات حول أداء المؤسسة، الداعمة المفضلة للمسيرين ضمن إستراتيجية السيطرة التي يمارسها المسيرين بقدر إعطاء الصورة العامة للمؤسسة بواسطة المعلومات المحاسبية والمالية الكفيلة بخدمة مصالحهم.

2- إسهامات الإصلاح المحاسبي في تفعيل حوكمة المؤسسات

بدأت عملية الإصلاح للمخطط المحاسبي الوطني في شهر ابريل سنة 2001، وذلك من طرف خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القرار 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وطبقا لهذا القانون «فان المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، ويهدف لعرض كشوف مالية تعطي الصورة الصادقة عن الحالة المالية للمؤسسة وممتلكاتها خلال السنة».¹⁷

يتضمن النظام المحاسبي إطار تصوري للمحاسبة المالية المستمد مباشرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير محاسبية عبارة عن نقاط مدرجة في هذا النظام مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية وكذا مدونة حسابات لإعداد كشوف مالية على أساس مبادئ محاسبية المعترف بها، والتي تشمل الميزانية المالية، حسابات النتائج، التدفقات النقدية، تغيرات رؤوس أموال، الملاحق والملاحظ على هذا الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر انه أحدث ثورة جديدة وتغيير كبير جدا بالقياس إلى التصور الجديد الذي أتى به بالنسبة للمعلومة المالية.

2-1 إسهامات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:

يمكن ربط العلاقة بين الإطار التصوري للمحاسبة مع حوكمة المؤسسات من خلال الصراع بين الإدارة والمساهمين والتي تلعب فيه المعلومات دورا مهما باعتبارها الرابط الأساسي بينهم، فالإطار التصوري الصادر عن المجلس الدولي للمعايير المحاسبية والمعتمد في النظام المحاسبي المالي يعمل على التقليل من هذا المشكل من خلال العناصر التي يحتويها، وبالأخص مشكلة انعدام الثقة والشفافية في المعلومات المقدمة بين جميع الأطراف سواء الإدارة والمساهمين وحتى الأطراف الفاعلة الأخرى.

لقد أعتبر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية IAS/IFRS تغيير كبير جدا في ميدان المحاسبة لأنها أتت بتصميم جديد للمعلومات المالية، فالآن نحن نمر من محاسبة قانونية وجبائية إلى لغة جديدة من أجل المستثمرين، فوفقا للنظام المحاسبي المالي وكما هو مذكور في الإطار التصوري فالبيانات المالية هي موجهة وبالدرجة الأولى إلى المستثمرين والدائنين للشركة.

وبالإضافة إلى هذا فقد أوضح الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية ثلاث عناصر يمكن اعتبارها أساسية:

- العمليات التي يتم تسجيلها والاعتراف بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- طرق القياس والتقييم الأصول والخصوم؛
- المعلومات الإضافية التي تعرض بغية تفسير الحسابات.

هذا وقد أعتبر أن أي تنفيذ الجزئي للمعايير المحاسبية غير مقبول وهذا ما أعطى مفاهيم جديدة أيضا من حيث جودة المعلومات المعروضة فنجد أن:

- المعلومة المحاسبية يجب أن تكون واضحة قابلة للفهم ويجب أن تسمح بتكوين صورة واضحة عن المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تستعمل مصطلحات ومؤشرات معروفة أو معترف بها من قبل الجميع.

- المعلومة يجب أن تكون ملائمة ما يسمح للمستعمل بتصحيح وتأكيده توقعاته واتخاذ قرارات اقتصادية التي من شأنها أن تكون ضرورية.

- الأهمية النسبية والتي نعني بها أنه يجب الكشف عن المعلومات التي تقدم مساهمة وتأثير على اتخاذ القرار.

- المعلومة المحاسبية يجب أن تكون صادقة وتسمح باستخدامها دون خطر الوقوع في الخطأ.

إن المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي تعتبر أكثر اقتصادية وموجهة أكثر نحو قياس الأداء، وتهدف إلى تحسين مصداقية التوقعات، كما أن احترام مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني هو الأساس الرئيسي للنموذج المحاسبي الجديد، لما له من تأثير على القوائم المالية من حيث إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة Image Fidel، ومفهوم الصورة الصادقة الحقيقية بدوره يعتمد على مبادئ وقواعد وسياسات محاسبية سليمة ولا تختمل الغموض والعيوب وبالتالي على الإدارة إثباتها بعناية تامة، على هذا الأساس أكد الإطار التصوري أنه إذا كانت بعض المعايير المحاسبية قد تشوه صورة المؤسسة عند استعمالها فينبغي على المؤسسة عدم تطبيق هذه المعايير، وهذا ما يؤكد مبدأ الصورة الصادقة فمثلا أخذ صورة لمنظر طبيعي الآن بآلة تصوير مصنوعة سنة 1986 تعطي صورة صادقة وحقيقية لذلك المنظر، وأخذ صورة أخرى لنفس المنظر ولكن بآلة تصوير مصنوعة سنة 2010 تعطي صورة حقيقية أخرى أيضا، لكن هل الصورة الحقيقية الأولى هي نفس الصورة الحقيقية الثانية طبعا لا.

وعليه فإن تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية والسياسية المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليها ضروري ولا بد منه حتى يتم تحليلها وقراءتها بطريقة مفهومة وجيدة دون أي عناء ولبس، وما تأكيد المشرع على مبدأ ثبات الطرق المحاسبية إلا خير دليل على ذلك، فمثلا استخدام هذا المبدأ والذي بموجبه لا يمكن تغيير أحد أو

بعض الطرق المحاسبية المستعملة من سنة لأخرى، يؤدي إلى غلق الباب أمام مسيري المؤسسة في تغيير الطرق المحاسبية من سنة لأخرى من أجل إعطاء بيانات مالية مغايرة للواقع الحقيقي والصادق للمؤسسة، كما أن الالتزام بهذا المبدأ يمكن المساهمين من معرفة التطور الحقيقي لأداء المؤسسة عبر الزمن عن طريق إجراء المقارنة بين القوائم المالية خلال عدة سنوات، وبالتالي يمكن القول أن المفهوم الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي والتي تتطلب استعمال معايير

محاسبية تتمتع بالثقة والشفافية اللازمة حتى تلبي احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة وهو ما يستجيب لمتطلبات حوكمة المؤسسات.

وبالتالي يمكن القول إنه وفقا لهذا الإطار التصوري الجديد للمحاسبة فإنه يؤكد على أهمية وجود نظام فعال للمعلومات، وكذا تنظيم الاتصالات المحاسبية الموثوقة لتوفير الأدوات اللازمة لاتخاذ قرارات مستقبلية سليمة وتقيس القدرة المستقبلية للمؤسسة بكل عدالة وشفافية وهو ما يلي متطلبات حوكمة المؤسسات.

2-2 القوائم والتقارير المالية لتفعيل الإفصاح المحاسبي:

إن نظم الإفصاح القوية تعتبر بمثابة سمة أساسية من سمات متابعة المؤسسات المستندة إلى قوى السوق، وهي أيضا على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية، وتشير التجارب الدول التي توجد بها أسواق كبيرة وفاعلة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح يمثل أداة قوية للتأثير على سلوك المؤسسات وحماية المستثمرين، ومن شأن نظم الإفصاح القوية المساعدة على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق المال، وفي ظل حوكمة المؤسسات يحتاج المساهمون والمستثمرون المستقبليون إلى معلومات منظمة وذات قابلية للمقارنة مع المؤسسات أخرى وتمتاز بالتفصيل الكافي يلي طموحهم في تحقيق كفاء الإدارة واتخاذ القرارات المناسبة بشأن المؤسسة وحقوق الملكية، ويساهم الإفصاح في تحسين مستويات تفهم جميع الأطراف لهماكل وأنشطة المؤسسة وكذا تفهم سياسات المؤسسة وأدائها وكذا علاقة المؤسسة بمحيطها.

لهذا اعتبرت القوائم المالية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي المستند من المعايير المحاسبية الدولية الميزانية المالية، حسابات النتائج، التدفقات النقدية، تغيرات رؤوس أموال، الملاحق خطوة كبيرة في مجال الإفصاح المحاسبي والمالي في المحيط الجزائري.

2-3 معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS لتفعيل دور المراجعين:

إن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS أرست حرية كبيرة لمعدي القوائم المالية، وهذا ما يجعل مسؤولية الإدارة كبيرة وستكون أكبر بالنسبة للمراجعين، فالمراجعين هم المسؤولون الأوليين عن المصادقة على صحة القوائم المالية والتأكد على تمتعها بالخصائص اللازمة حتى تلبي متطلبات مستخدميها الملائمة، المصادقية، القابلية للمقارنة،...، وباعتبار عملية المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية من الآليات الأدوات اللازمة لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، وباعتبارها أيضا من بين أهم الأدوات للقضاء على مشكل الوكالة والغش في القوائم المالية وغيرها من أسباب وجود مشكل الحوكمة، فإن التوجه الجديد نحو المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS قد أعطى تحديات جديدة للمراجعين يجب عليهم التأقلم معها حتى يقوموا بدورهم على أحسن وجه لتلبية احتياجات مختلف الأطراف من المعلومات اللازمة تفي بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

2-3-1- المراجعة الداخلية في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS كأداة لحوكمة المؤسسات:

يعد وجود إدارة المراجعة الداخلية من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال وخاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم، لأنها تعتبر أداة هامة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات، ومن ثم فهي تساعد إدارة المؤسسة على القيام

بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقييم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات كما تساعد إدارة المراجعة الداخلية في دعم الهيكل الرقابي في المؤسسات المختلفة والعمل على رفع كفاء تشغيلها وتقديم المقترحات بشأن التحسن المستمر في رفع كفاء المؤسسة ورحيبتها ، وقد عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي سنة 1999 المراجعة الداخلية بأنها «نشاط استشاري مستقل، وتأكيد موضوعي بغرض إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتساعد المراجعة الداخلية المؤسسة من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتحكم».¹⁸

ويتضح من هذا التعريف تطور المراجعة بما يفعل من دورها كإحدى آليات حوكمة المؤسسات ومن ملامح هذا التطور التي:

- تضمن التعريف اصطلاح نشاط استشاري وذلك إشارة إلى الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية بما يليج احتياجات جميع العاملين بالمؤسسة بصفة عامة ولإدارة بصفة خاصة، لذلك أصبح بنظر المراجعين الداخليين كمستشارين لديهم من الخبرة ما يمكنهم من مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية لتأكد من تخفيض درجة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة إلى المستويات المقبولة؛
 - تضمن التعريف اصطلاح خدمة التأكيد الأمر الذي يتطلب إجراء تغيير وتطوير الأساليب المستخدمة في المراجعة الداخلية أو استحداث أساليب جديدة للمراجعة الداخلية يمكن من خلالها توفير خدمة التأكيد للمؤسسة؛
 - تساعد المراجعة الداخلية إدارة المؤسسة على القيام بمسؤولياتها من خلال فحص وتقييم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات؛
 - تمثل المراجعة الداخلية أداة هامة لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد باللوائح والتعليمات.
- من المعلوم أن هناك أنواع متعددة من المراجعة الداخلية ومنها على سبيل المثال المراجعة المالية والتي تهدف إلى تقدير مدى الاعتماد على النظم والمعلومات المحاسبية ونتائج التقارير المالية.
- ولهذا وبالنظر إلى المراجعة المالية والمحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS فإنها قد تزيد من مجهودات المراجعين الداخليين فيما يخص الأنظمة الداخلية للمؤسسة ونخص بالذكر النظام المعلومات المحاسبي SIC الذي سيتأثر لا محالة بتطبيق هذه المعايير والذي يجب أن يفي بمتطلبات حوكمة المؤسسات، ويمكن تلخيص أهم التغيرات التي قد يكون لها تأثير على نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسة وبالتالي على وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الآتي:¹⁹

- نظام التجميع:

تطرق إلى نظام التجميع كل من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية"، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر "التقارير حول القطاعات"، أما فيما يخص قواعد وطرق التجميع فقد تعرضت إليها المعايير 27، 28 و 31. أما عن تأثير المعايير المحاسبية الدولية على نظام التجميع فتتمثل في تغيير طرق عرض القوائم المالية عناصر إجبارية أكثر عددا، التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية في الميزانية،... بالإضافة إلى فرض قوائم مالية إضافية. أما

التأثيرات الأكثر أهمية فتمحور حول تحديد نطاق التجميع وفي اختيار طريقة تجميع المؤسسات التي هي تحت السيطرة المشتركة.

ف نطاق التجميع يشمل كل المؤسسات التي تمارس عليها المؤسسة القابضة سيطرة حصرية حتى لو لم يكن لها مساهمة في رأس المال هذه المؤسسات، أما على مستوى المراقبة المشتركة فأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تسمح بطريقتين للتجميع هما طريقة التجميع النسبي وطريقة إجراء المعادلة.

- النظام المحاسبي:

من الناحية النظرية، فإن كل المعايير لها تأثير على المعلومة المالية، أما عمليا فعدد محدود فقط من المعايير لها تأثير على النظام المحاسبي، وخصوصا ما تعلق منها بالعمليات الجارية مثل المعايير 16، 36 و 38 والتي لها تأثير معتبر على النظام المحاسبي، ويعود ذلك بصفة أساسية إلى النظرة الاقتصادية التي تعتمد هذه المعايير وليست النظرة القانونية.

وتمس التغييرات التي أحدثتها هذه المعايير جانبين أساسيين هما جانب المعطيات وجانب الإجراءات. على ضوء ما تقدم يجب على المؤسسات الوطنية أن تقوم بتغيير جذري لنظام المعلومات الخاص بها أو تكييفه مع قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وعليه يجب أن:

- تجري تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام الجديد في عناصر التقارير المالية؛
- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية؛
- تغيير البرامج المحاسبية؛
- تصميم أنظمة تسيير بما يتأقلم ومتطلبات المرجع المحاسبي الجديد.

إن هذه التغييرات الواجب القيام بها ستؤثر بالتأكيد على عمل المراجع الداخلي الذي عليه بذل جهد أكبر ولاعتماد على وسائل أكثر لإتمام عمله على أكمل وجه.

2-3-2- المراجعة الخارجية في ظل IAS/IFRS كآلية لتفعيل حوكمة المؤسسات:

إن تقارير المراجعة الخارجية تمثل مصدرا هاما في تعظيم منفعة استخدام المعلومات التي تعتمد عليها المستثمرون والمستخدمين الآخريين للتقارير المالية في اتخاذ القرارات السليمة الخاصة بالاستثمار، مما يستدعي ضرورة قيام المراجع الخارجي بعملية الإفصاح الجيد عن المعلومات المالية

دون محاولة إخفاء أية معلومات يمكن أن يستفيد منها فئة دون أخرى مما يؤدي في النهاية إلى تنشيط وكفاءة سوق الأوراق المالية.

ومنه فإن تقرير المراجع بهذه الصورة يؤدي إلى زيادة الثقة والمصداقية في التقارير المالية بالإضافة إلى تحقيق العدالة بين جميع فئات المستفيدة من المعلومات الواردة بالتقارير المالية مما سيزيد فاعلية المؤسسات.

ويمكن القول إن أهمية استقلال المراجع الخارجي تتمثل في:

- تدعيم الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة وممارستها؛
- زيادة جودة عملية المراجعة؛
- تحقيق الموضوعية في نتائج عملية المراجعة؛

- تحسين كفاءة وفعالية أسواق رأس المال.

وبالتالي وفي ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS التي تعطي أولوية الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني وتفرض خصائص معينة للقوائم المالية يجب توفرها فإن على المراجعين بذل جهد للإحاطة بكل ما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية والتأكد من التزام المؤسسة بها ومدى قيام المراجعة الداخلية بواجباتها.

وكمثال على هذا التحدي الذي يواجه المراجعين سنحاول التطرق إلى مفهوم القيمة العادلة بالنسبة للمراجعين.

فالمراجع يبنى مفهومه بالنسبة للقيمة العادلة على أساس معرفته بـ:

- كيف تقوم المؤسسة بتقدير أو تقييم القيمة العادلة؛

معرفة متطلبات المبادئ المحاسبية حسب IAS/IFRS والمقبولة قبولاً عاماً بالنسبة للقيمة العادلة وهذا يتطلب معرفة ما يلي:²⁰

- خبرة وكفاءة الأشخاص في عملهم القياسي؛

- الافتراضات الهامة والبيانات التي تستخدمها الإدارة لتكوين التقدير؛

- المدى الذي تستخدم فيه الإدارة الأخصائي لتكوين تقديرات القيمة العادلة؛

- إن على المراجع تفهم متطلبات المبادئ المحاسبية IAS/IFRS فيما يخص القيمة العادلة، ويمكن أن يكون هذا الأمر تحدياً للمراجع، لأن المبادئ المحاسبية IAS/IFRS لم تعد طرق أو عمليات لقياس القيمة العادلة، وبدلاً من ذلك فإن هذه المبادئ أكدت أن القيمة العادلة يجب أن تبقى على أساس أسعار السوق، وإذا كانت أسعار السوق غير موجودة فإن الأساليب التي تستخدمها الإدارة في قياس تقييمات القيمة العادلة، يجب أن تتضمن تلك الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها الأشخاص في السوق.

ويمكن تلخيص مسؤولية المراجع من القياس بأساس القيمة العادلة من خلال ما أشرت إليه معايير المراجعة الدولية إلى ضرورة مراجعة مراقب الحسابات المراجع الخارجي لتقديرات المعدة بواسطة الإدارة، ومنها قياس وتحديد القيمة العادلة، وكذا تحديد ما إذا كانت هذه المقاييس تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.²¹ فالتقديرات بالقيمة العادلة تختلف عن التقديرات المحاسبية الأخرى وذلك بسبب أن أسعار السوق تكون غير متوفرة، وعلى الإدارة تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب ملائم وافتراسات تعكس للأفراد في السوق بعض تلك المقاييس وأهميتها بالنسبة للقوائم المالية، تتطلب إشارة مراجعة يكون محدداً لمثل هذه المقاييس.

إن الهدف الأساسي لمراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيها إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة، وكما هو معلوم خرجت المعايير الدولية لتقارير IFRS من خلال مجموعة من المعايير من المفهوم التقليدي لقياس عناصر البيانات المالية من مفهوم التكلفة التاريخية إلى مفهوم القيمة العادلة حيث أصبحت البيانات المالية أكثر ملائمة.

لذا فإن المطلب الأساسي للمراجع هو الحصول على دليل كافٍ أن قياس القيمة العادلة وإفصاحها متفق مع المعايير IAS/IFRS أي أن مسؤولية المراجع تنحصر في الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تؤكد انسجام قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

2-3-3- لجان المراجعة في ظل IAS/IFRS كآلية لحوكمة المؤسسات:

لجنة المراجعة comité d'audit هي إحدى اللجان الرئيسية والتابعة لمجلس إدارة المؤسسة، وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير تنفيذيين والذين لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل المؤسسة، ومن أهم أهدافها تفعيل أداء المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية.

وتمثل لجان المراجعة أحد الأركان الرئيسية لحوكمة المؤسسات حيث تعتبر لجنة المراجعة أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث أخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة.²²

ويمكن أن نحدد أهداف العامة من وراء تشكيل لجان المراجعة بالمؤسسات ولعل من أهمها:

- ترشيح المراجع الخارجي واقتراح عزله وتحديد أتعابه وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة وكذلك الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة وذلك لضمان حياد واستقلال المراجع الخارجي؛

- ضمان الحد الأعلى لاستقلالية المراجعة الداخلية بالإشراف عليها ومتابعتها وإبداء الرأي حولها في تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية؛

- العمل على التنسيق بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين؛

- العمل على التنسيق وتسهيل عملية الاتصال بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة؛

- تدعيم الثقة والمصادقية في القوائم المالية.

وبالتالي وبالنظر إلى المهام المطلوب أن تقوم بها لجان المراجعة نجد أنه يجب أن يكون الأعضاء اللجنة المراجعة ممن يملكون الخبرة الكافية في المفاهيم والإجراءات المالية المتمثلة في:

- فهم معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS والقوائم المالية؛

- لديهم خبرة في إعداد ومراجعة القوائم المالية وكيفية تطبيق المعايير الدولية IAS/IFRS؛

- لديهم الخبرة والمعرفة بالرقابة الداخلية؛

- الفهم الواضح لوظائف لجنة المراجعة.

2-المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS كمرحلة من مراحل التنفيذ الجيد لحوكمة المؤسسات:

بعد التطرق في السابق إلى الثقة الشفافية التي يعمل الإطار التصوري على إرسائها وكذا الإفصاح المحاسبي في ظل IAS/IFRS وتحديد الحد الأدنى اللازم باعتبار الشفافية والإفصاح من المبادئ الأساسية في حوكمة المؤسسات، وبعد التطرق أيضا إلى تأثير المعايير المحاسبية IAS/IFRS على المراجعين مع التأكيد على العلاقة بين المراجعين ومجلس الإدارة والجمعية العامة باعتبارهم من الأدوات اللازمة للتنفيذ الجيد لحوكمة المؤسسات وأهمية المراجعين في إضفاء الشفافية والثقة على القوائم المالية، فإنه علينا التذكير بأن أهمية المعايير الدولية IAS/IFRS قد لا تقتصر على هذا الحد بالنسبة لمفهوم حوكمة المؤسسات، بل في بلدان مثل الجزائر والتي لجأت إلى إصلاحات عديدة البنوك، الخصخصة، المحاسبة... بغية التأقلم مع الاقتصاد العالمي ستجد نفسها مضطرة مرة أخرى لوضع إجراءات وترتيبات جديدة تفي بمتطلبات التطبيق الأمثل والتام للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وإلا فما الداعي للقول أننا اتجهنا للمعايير الدولية IAS/IFRS في إصلاح نظامنا المحاسبي إذا لم نطبقها كما ينبغي، وسيكون هذا الاتجاه شكلي فقط.

هذه الإجراءات والإصلاحات والترتيبات يمكن أن تكون أيضا من المراحل الأساسية التي تسمح بالتطبيق الجدي لحوكمة المؤسسات من خلال خلق بيئة مناسبة تسمح بتطبيقها على أرض الواقع، وتستطيع الجزائر من خلالها أن تضرب عصفورين بحجر واحد من خلال تهيئة البيئة اللازمة لتنفيذ الأمثل والتام للمعايير المحاسبية في ظل متطلبات ومبادئ حوكمة المؤسسات، فقد اقترحت الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID ومركز المشروعات الدولية CIPE خمس مراحل لتطبيق حوكمة المؤسسات جيدة في الدول النامية والتي يمكن إسقاطها على الجزائر:

❖ **المرحلة الأولى:** (رفع مستوى الوعي): البداية عادة تتم برفع مستوى الوعي السائد عن مفاهيم حوكمة المؤسسات في البلدان النامية ومحاولات تطبيقها في السياق المحلي حيث تركز الجهود في هذا الإطار على ترسيخ الإدراك لدى الحكومة والأوساط الاقتصادية وجميع الأطراف اللازمة على معنى وفوائد حوكمة المؤسسات.

❖ **المرحلة الثانية:** (وضع القوانين والتشريعات اللازمة): ما إن تنتهي المرحلة الأولى حتى يصبح بالإمكان البدء في عملية تحديد مبادئ حوكمة المؤسسات التي يجب الامتثال لها والانصياع لممارستها وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات كقاعدة ومعياري يتم الانطلاق منها لوضع وتطوير الأطر القانونية والمؤسسة اللازمة لتطبيق حوكمة المؤسسات في أي من الشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال، وتستطيع الجزائر من خلال هذه المبادئ تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة التي تعالج الواقع المحلي فيما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية من خلال الجمع بين المنظمات غير الحكومية ومعاهد تعليم حوكمة المؤسسات والقطاع الأكاديمي ووسائل الإعلام ومؤسسات الأعمال.

❖ **المرحلة الثالثة:** (مراقبة ومتابعة عمليات التطبيق): عندما يتم رسميا تبني قانون محلي لحوكمة المؤسسات يكون من الضروري توضيح مدى تقييد والتزام المؤسسات بها، ويمكن لجمعيات المؤسسات الاقتصادية أن تلعب دورا حيويا في مراقبة وضبط سلوك أعضائها كما أن لمن هم خارج الوسط الاقتصادي مصلحة وفائدة نتيجة تطبيق حوكمة المؤسسات ولذا قيد يكون من اللازم أن تشترك مجموعات أخرى - كالصحافة والإعلام مثلا - في تحمل المسؤولية الرقابية.

❖ **المرحلة الرابعة:** (التدريب على المسؤوليات الجديدة): بعد أن يتم وضع الإطار المناسب لحوكمة المؤسسات تقع مسؤولية جديدة على عاتق المديرين التنسيقيين في المؤسسات وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء سير المؤسسات وأمشالهم، حيث يجب أن يقوم قطاع المؤسسات في هذا المجال بتعليم جميع الأطراف في حوكمة المؤسسات كيفية أداء الأدوار المنسوبة إليهم كما يجب.

❖ **المرحلة الخامسة:** (إضفاء الطابع المؤسسي على حوكمة المؤسسات): تأتي هذه المرحلة الأخيرة عندما يتقبل الوسط الاقتصادي في الجزائر حوكمة المؤسسات كجزء طبيعي ومفيد من القيام بالأعمال الاقتصادية وتكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والالتزام والامتثال لقواعد حوكمة المؤسسات قد أضحت ثابتة في مكانها، وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص وذلك لتأمين الإثراء المهني المستمر وكذلك المؤسسات الحكومية كالبورصة والبنك المركزي وحتى النظام القضائي الذي يحكم في النزاعات بشكل عادل ومستقر.

إن الملاحظ لهذه المراحل يدرك أن هناك علاقة بين تطبيق نظام الحوكمة وتطبيق النظام المحاسبي الجزائري، فرفع

مستوى الوعي ووضع

قوانين وتشريعات ومتابعة تطبيقها، وتدريب المعنيين عليها كلها متطلبات ضرورية أيضا لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وعليه يمكن لسلطات الجزائرية أن تستغل الفرصة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي لتمرير مفهوم حوكمة المؤسسات في الجزائر، وطبعاً سيكون هذا بشكل تدريجي تراعى فيها البيئة الجزائرية بالتركيز على مصطلح الشفافية والإفصاح المحاسبي.

الخلاصة:

إن تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لأهم المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية لها أهمية بالغة في تحسين مستوى الشفافية والثقة لدى مختلف الأطراف ويعزز من جودة المعلومات المالية والمحاسبية وهذا بفضل الإطار التصوري لمجلس الدولي للمعايير المحاسبية وكذا الحد الأدنى من الإفصاح التي تفرضه هذه المعايير وهو ما يساهم في تعزيز الحوكمة في المؤسسات شريطة توفير البيئة المناسبة لذلك. كما أن تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الجديد سيكون له تأثير على وظيفة المراجعة والتي تعتبر من الآليات الضرورية لتنفيذ مبادئ الحوكمة دون إغفال أن هذه المرحلة تعتبر أحسن مرحلة بالنسبة للجزائر لوضع إطار عام لحوكمة المؤسسات وإجراءات تنفيذه من خلال الاستفادة من عملية الانتقال لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع:

1. عبد القادر بريس، "قواعد تطبيق مبادئ الحوكمة في المنظومة المصرفية مع إشارة إلى حالة الجزائر"، (مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد الأول، 2006)، ص 3.
2. Brahim LAKHLEF, "la bonne gouvernance – croissance et d'développement", (Alger : Ed Dar Alkhaldounia, 2006), p 14.
3. Ronald REVEZ, "La gouvernance d'entreprise", (Paris :Ed La découverte, 2003), P 5.
4. إحسان صالح المعتاز، "مدى فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية -دراسة ميدانية-"، (مؤتمر المحاسبة الأول تحت عنوان دور مهنة المحاسبة في حماية الاستثمارات وتنميتها، 8-9 أكتوبر 2002، جامعة الرياض، المملكة العربية السعودية)، ص 4.
5. أحمد شرف عبد الحميد، "الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية"، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، مصر، العدد الثاني، 2002)، ص 223.
6. عبيد السعيد المطيري، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، تحديات وقضايا معاصرة"، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 2004)، ص 102.
7. عبد القادر بريس، مرجع سبق ذكره، ص 5.
8. Dana R. HERMANSON, Larry E. RITTENBERG "Internal Audit and organizational governance", (The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003), P 27.
9. محمد خالد المهاني، "حوكمة الشركات وأهميتها في جذب الاستثمارات وتنمية الموارد البشرية"، (ملتقى الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، 2007، سوريا)، ص 04.
10. عبد العلاء الوهاب، "التحكم المؤسسي وأثره على الرقابة والتوجيه على الشركات العمانية دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق مسقط" (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 22، العدد الأول، 2006)، ص 256.
11. محمد مطر، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات-القياس-العرض-الإفصاح"، (عمان: دار وائل للنشر، 2004)، ص 100.
12. خاسف جمال الدين، "فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية"، (الملتقى الدولي حول الأزمة العالمية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر)، ص 03.
13. طارق عبد العال، "حوكمة الشركات-مفاهيم-مبادئ-تجارب-تطبيقات الحوكمة في المصارف"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005)، ص 67.
14. وفقا لنظرية الإشارة (théorie du signal) فان المعلومات متوفرة ومتاحة لكافة المستثمرين، أي أنهم في هذه الناحية متساوون بخصوص مستقبل المؤسسة، وتسمى هذه الخاصية بحالة تماثل المعلومات (symétrique information). ولكن غالبا ما يتاح للمسيرين كما أكبر من المعلومات، والذي لا يتوفر لدى المستثمرين خارج المؤسسة، وتسمى هذه الحالة بحالة عدم التماثل في المعلومات (Asymétrie de l'information)، مما يكون لذلك من تأثير قوي على هيكل رأس المال. وتقوم هذه النظرية على قاعدة أساسية وهي عدم تماثل المعلومات، الذي تنصف به الأسواق. الواقع أن المعلومات التي تبثها المؤسسات ليست بالضرورة حقيقية وصادقة، ومن ثم فان هذه النظرية تنطلق من انه بإمكان المديرين في المؤسسات الأحسن أداء إصدار إشارات (Signaux) خاصة وفعالة.
15. خاسف جمال الدين، "فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية"، (الملتقى الدولي حول الأزمة العالمية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر)، ص 04.
16. لمزيد من المعلومات يمكن الإطلاع على الموقع التالي: www.cpiz.org
17. عبيد سعيد المطيري، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، تحديات وقضايا معاصرة"، مرجع سبق ذكره، ص 114.
18. لمزيد من المعلومات يمكن الإطلاع على الموقع التالي: www.lcg.org
19. لمزيد من المعلومات يمكن الإطلاع على الموقع التالي: www.acga-asia.org
20. لمزيد من المعلومات يمكن الإطلاع على الموقع التالي: www.ecgi.org
21. "مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات"، موجود على الموقع: www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070.pdf
22. عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، (مصر: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004)، ص 04.
23. سعيد إبراهيم الحسينية، "نظم المعلومات الإدارية"، (عمان: مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، 1998)، ص 27.
24. Patrick BOISSELIER, "Contrôle de gestion", (France :2eme Ed Librairie Veibert, 2001), P 52.
25. مداني بن بلغيث، محمد التهامي إبراهيم، "المؤسسة الجزائرية وتحديات تحسين الأداء المحاسبي المتميز"، (المؤتمر العالمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 8-9 مارس 2005، جامعة ورقلة، الجزائر)، ص 98.
26. (مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -، (أطروحة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004)، ص 91.
27. Gérard CHARREAUX, "gouvernement d'entreprise et la comptabilité", (paris:Ed Economica, 2003), p 02.

28. الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في (2 - 25) المادة رقم 3 من القانون رقم (07 نوفمبر 2007)، الجزائر
29. تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي؛ تقييم فاعلية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات -دراسة نظرية تطبيقية- (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2009)، ص 34.
30. Michel BAIZET, Frédérie DOCHE, "IAS/IFRS et système d'information", (paris :organisation, 2005), p 563.
31. محمد حسني عبد الجليل صبحي، " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والثقافة في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية-دراسة تحليلية-" (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، العدد الأول، 2002)، ص 5.
32. علي أحمد زين، " دراسات في المراجعة"، (القاهرة: دار النشر والتوزيع، 2006)، ص 7.
33. صلاح حواس، 'التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق'، (أطروحة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008)، ص 155.